

Λογιστικά θέματα εμπορικής επιχείρησης

ΤΟΜΟΣ Β΄

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ
ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΑΞΟΝΑΣ 3



ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΤΟΜΟΣ Β΄

ΕΘΝΙΚΗ ΣΥΝΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΟΥ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΤΟΜΟΣ Β΄**

Copyright: ΕΣΕΕ, Αθήνα 2014

ISBN: 978-618-5126-02-5

ISBN SET: 978-618-5126-03-2

Διορθώσεις: Γιώργος Σαμουρέλης

Σχεδίαση εξωφύλλου: Λ. Πεδιώτη

Ηλεκτρονική σελιδοποίηση: Δημιουργική ομάδα ΣΥΝΘΕΣΗ

Παραγωγή, εκτύπωση, βιβλιοδεσία: ΣΥΝΘΕΣΗ

Ζωσδόχου Πηγής 55-57, 106 81 Αθήνα

Τηλ.: 210 38 39 711, 210 38 39 714

www.synthesi-print.gr, info@synthesi-print.gr

Σχήμα: 17 x 24

Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου

Μητροπόλεως 42, 105 63 Αθήνα

Τηλ.: 210.32.59.200 Fax: 210.32.59.209

www.esee.gr, e-mail: info@esee.gr, administrator@esee.gr

Απαγορεύεται κάθε ολική ή μερική αναπαραγωγή του έργου
με οποιονδήποτε τρόπο χωρίς την έγγραφη άδεια του εκδότη.

Κεντρική διάθεση: ΕΣΕΕ, Μητροπόλεως 42

ΕΡΜΕΙΟΝ 2 - Προγράμματα δια βίου εκπαίδευσης για το ανθρώπινο δυναμικό των εμπορικών επιχειρήσεων

ΕΡΜΕΙΟΝ 2
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΔΙΑ ΒΙΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟ ΔΥΝΑΜΙΚΟ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΑΪΘΡΑΣ 3 – 50 ΩΡΩΝ

ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΟΜΕΝΩΝ

ΕΝΟΤΗΤΑ 6

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ
ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΤΟΜΟΣ Β΄**

Αθήνα 2014

Πρόλογος 1^{ns} έκδοσης

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό αποτελεί τμήμα του Έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ» Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου, στο πλαίσιο της Κατηγορίας Πράξεων 2.5.1.α «Ανάπτυξη των ΙΔΒΕ και λειτουργία προγραμμάτων δια βίου εκπαίδευσης» του ΕΠΕΑΕΚ II. Το έργο συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ) κατά 80% και από Εθνικούς πόρους κατά 20%.

Στόχος του προγράμματος είναι η αναβάθμιση των γνώσεων εμπόρων επιχειρηματιών, στελεχών εμπορικών επιχειρήσεων αλλά και κάθε άλλου που ενδιαφέρεται για τον σημαντικό αυτόν τομέα της οικονομίας, με στόχο την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και της επίδοσης των επιχειρήσεών τους.

Το εκπαιδευτικό υλικό του προγράμματος καλύπτει μια μεγάλη σειρά θεμάτων συγκροτώντας τις εξής δώδεκα εκπαιδευτικές ενότητες: «Χρηματοοικονομική Διαχείριση Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Πώς να Δημιουργήσετε μια Επιτυχημένη Εμπορική Επιχείρηση», «Επιτυχημένες Πωλήσεις στις Εμπορικές Επιχειρήσεις», «Τεχνικές Διαπραγματεύσεων στις Αγορές - Πωλήσεις των Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Η/Υ και Νέες Τεχνολογίες στις Εμπορικές Επιχειρήσεις», «Αγγλική Εμπορική Ορολογία», «Στελέχωση και Διαχείριση του Ανθρώπινου Δυναμικού της Εμπορικής Επιχείρησης», «Λογιστικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης», «Φορολογικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης για μη Ειδικούς», «Διεθνοποίηση Εμπορικών Επιχειρήσεων, Διαχείριση Αποθήκης Εμπορικών Επιχειρήσεων», «Διοίκηση της Μικρής Οικογενειακής Εμπορικής Επιχείρησης».

Το εγχειρίδιο της παρούσας ενότητας «Λογιστικά Θέματα Εμπορικής Επιχείρησης» συνδυάζεται με την ηλεκτρονική εκπαιδευτική πλατφόρμα ΕΡΜΕΙΟΝ και συνοδεύεται από αντίστοιχο Οδηγό Εκπαιδευτή. Τα παρόν εκπαιδευτικό υλικό εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Υποέργου 3: «ΑΝΑΠΤΥΞΗ / ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ» του Προγράμματος «ΕΡΜΕΙΟΝ», ανάδοχος του οποίου ήταν η ένωση φορέων «Κέντρο Ερευνών Πανεπιστημίου Πειραιώς» - Allweb Solutions SA, με επιστημονικό υπεύθυνο τον καθηγητή του Πανεπιστημίου Πειραιώς κ. Ιωσήφ Χασσίδ. Την ευθύνη ανάπτυξης του υλικού της συγκεκριμένης Ενότητας εκ μέρους του αναδόχου, έχει η κ. Βαρβάρα Ασημακοπούλου και ο κ. Μιχάλης Γιαννουλέας. Την επιμέλεια των κειμένων και το συντονισμό του συγγραφικού έργου είχε ο κ. Δημήτρης Μπάλιος.

Την Κεντρική Ομάδα Έργου του Προγράμματος «ΕΡΜΕΙΟΝ» συγκροτούν οι κ.κ.: Δημήτρης Πρίφτης, Γιώργος Παχούλας, Παναγιώτα Λέντζα, Σταυρούλα Χαριτοπούλου, Δήμητρα Γούναρη, Γιώργος Θεοφιλόπουλος, Αντώνης Κόνσολας, Ανδρέας Χατζόπουλος, Δημήτρης Λάμπρου. Επιστημονική υπεύθυνη του έργου είναι η κ. Βάλια Αρανίτου, Λέκτορας του Πανεπιστημίου Κρήτης. Την παρακολούθηση του έργου, εκ μέρους του Δ.Σ. της Ε.Σ.Ε.Ε., έχει ο κ. Γιώργος Καρανίκας. Ο πρόεδρος της Ε.Σ.Ε.Ε. κ. Δημήτρης Αρμενάκης συνέβαλε σημαντικά στην πορεία του έργου, παρακολουθώντας στενά και υποστηρίζοντας θερμά το σύνολο των επιμέρους σταδίων της υλοποίησής του.

Αθήνα 2008

Πρόλογος 2^{ns} έκδοσης

Το παρόν εκπαιδευτικό υλικό δημιουργήθηκε στο πλαίσιο του έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου» (MIS: 1 14681, Κατηγορία Πράξεων 2.5.1.α «Ανάπτυξη των ΙΔΒΕ και λειτουργία προγραμμάτων δια βίου εκπαίδευσης» του ΕΠΕΑΕΚ II). Το έργο συγχρηματοδοτήθηκε κατά 80% από το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (ΕΚΤ) και κατά 20% από Εθνικούς πόρους. Το σύνολο του εκπαιδευτικού υλικού που δημιουργήθηκε στο πλαίσιο του έργου «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου» καλύπτει μια μεγάλη σειρά θεμάτων που αφορούν κρίσιμες λειτουργίες μιας εμπορικής επιχείρησης (συνολικά 12 ενότητες / τίτλοι Προγραμμάτων Δια Βίου Εκπαίδευσης).

Η παρούσα έκδοση πραγματοποιείται στο πλαίσιο των Πράξεων «ΕΡΜΕΙΟΝ 2 - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης για το ανθρώπινο δυναμικό των εμπορικών επιχειρήσεων (Α.Π.7 – Α.Π.8 – Α.Π.9)», οι οποίες είναι ενταγμένες στο Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» (κωδικοί ΟΠΣ: 277690, 277700 και 277701 αντίστοιχα) και συγχρηματοδοτούνται από την Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΚΤ).

Σκοπός του «ΕΡΜΕΙΟΝ 2» είναι η υλοποίηση Προγραμμάτων Δια Βίου Εκπαίδευσης για τους εμπόρους επιχειρηματίες (εργοδότες και αυτοαπασχολούμενους), τους εργαζόμενους στις εμπορικές επιχειρήσεις και λοιπούς ενδιαφερόμενους (π.χ. υποψήφιοι νέοι επιχειρηματίες), που ενδιαφέρονται να αποκτήσουν επιπλέον γνώσεις και δεξιότητες σε θέματα της εργασίας τους, να βελτιώσουν την απόδοσή τους και να παρέχουν υπηρεσίες υψηλότερης ποιότητας στους καταναλωτές και πελάτες τους.

Το εκπαιδευτικό υλικό της παρούσας έκδοσης, αν και βασισμένο στο αντίστοιχο υλικό του «ΕΡΜΕΙΟΝ - Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης της Εθνικής Συνομοσπονδίας Ελληνικού Εμπορίου», μετασχηματίστηκε από την Ένωση «ΚΟΡΥΜΒΟΣ Α.Ε - ΕΚΠΑ/ΕΛΚΕ», με Επιστημονικό Υπεύθυνο τον Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Παναγιώτη Πετράκη και Υπεύθυνο Διδακτικού Σχεδιασμού τον Ομότιμο Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Διονύσιο Αναπολιτάνο, και εντάχθηκε στον Θεματικό Άξονα 3 του «ΕΡΜΕΙΟΝ 2», ο οποίος περιλαμβάνει Προγράμματα Δια Βίου Εκπαίδευσης διάρκειας 50 ωρών.

Το εγχειρίδιο της παρούσας Ενότητας «Λογιστικά θέματα εμπορικής επιχείρησης II» συνδυάζεται με ηλεκτρονική εκπαιδευτική πλατφόρμα και ηλεκτρονικό εκπαιδευτικό υλικό. Το εγχειρίδιο εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Υποέργου 3: «Εκπόνηση και Προσαρμογή Εκπαιδευτικού Υλικού και Ηλεκτρονικών Εργαλείων Εκπαίδευσης», με επιστημονικό υπεύθυνο τον Αναπληρωτή Καθηγητή του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Γεώργιο Γκότση. Την επιμέλεια των κειμένων είχε ο κ. Γιώργος Σαμουρέλης.

Αθήνα 2014

Πίνακας Περιεχομένων

Κεφάλαιο 5: ΕΘΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	13
5.1 Ομάδα 6 ^η : Οργανικά έξοδα	13
5.1.1 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	14
5.1.2 Έξοδα τρίτων	15
5.1.3 Φόροι - Τέλη	16
5.1.4 Διάφορα έξοδα και τόκοι	17
5.1.5 Αποσβέσεις και προβλέψεις	18
5.1.6 Έξοδα μη οργανικά	19
5.2 Ομάδα 7 ^η : Οργανικά έσοδα	19
5.2.1 Έσοδα από πώληση υλικών αγαθών	20
5.2.2 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	22
5.2.3 Λοιπά έσοδα	22
5.3 Ομάδα 8 ^η : Λογαριασμοί αποτελεσμάτων	24
5.3.1 Λογαριασμοί αποτελεσμάτων	25
5.3.2 Γενική εκμετάλλευση	25
5.3.3 Διάφοροι λογαριασμοί αποτελεσμάτων	26
5.3.4 Αποτελέσματα χρήσης	28
5.3.5 Αποτελέσματα προς διάθεση	29
5.3.6 Ισολογισμός	29
Κεφάλαιο 6: ΕΘΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	31
6.1 Ισολογισμός	31
6.1.1 Εισαγωγή στον Ισολογισμό	31
6.1.2. Λογιστική ισότητα	33
6.1.3 Δομή και περιεχόμενο ισολογισμού	33
6.1.4 Ισολογισμός σε οριζόντια διάταξη	37
6.2 Ισολογισμός και μετασχηματισμοί της λογιστικής ισότητας	37
6.2.1 Είδη ισολογισμών	37
6.2.2 Λογιστικό γεγονός	39
6.2.3 Μέθοδος των διαδοχικών ισολογισμών	41
6.3 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης	44
6.3.1 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και προσδιοριστικοί παράγοντες	45

6.3.2	Στοιχεία κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης	46
6.3.3	Μορφή κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης	47
6.3.4	Άσκηση	49
6.3.5	Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων	50
Κεφάλαιο 7: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ		53
7.1	Το προγενέστερο καθεστώς: Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων	53
7.1.1	Βιβλία που ορίζει ο Κ.Β.Σ.	53
7.1.2	Βιβλία πρώτης κατηγορίας	54
7.1.3	Βιβλία δεύτερης κατηγορίας	55
7.1.4	Βιβλία τρίτης κατηγορίας	56
7.2	Λογιστικά βιβλία 3ης κατηγορίας	56
7.2.1	Το Ημερολόγιο	57
7.2.2	Το Γενικό Καθολικό	58
7.2.3	Το Ισοζύγιο	59
7.2.4	Λοιπά βιβλία	60
7.3	Το ισχύον καθεστώς: Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).....	61
Κεφάλαιο 8: Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ		69
8.1	Μορφή, στοιχεία και τήρηση λογαριασμού	69
8.1.1	Λογαριασμός και σχέδιο λογαριασμών	69
8.1.2	Μορφή λογαριασμού	71
8.1.3	Στοιχεία λογαριασμού	72
8.1.4	Τήρηση λογαριασμών	73
8.2	Κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης λογαριασμών	75
8.2.1	Το διπλογραφικό σύστημα	75
8.2.2	Κανόνες λειτουργίας λογαριασμών	76
8.2.3	Παράδειγμα ενημέρωσης λογαριασμών	78
8.2.4	Συμπεράσματα για τους κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών	82
8.3	Λογιστικό κύκλωμα	83
8.3.1	Τι είναι λογιστικό κύκλωμα	83
8.3.2	Συνοπτική παρουσίαση σταδίων	83
8.3.3	Παρουσίαση των σταδίων	84
8.4	Παράδειγμα λογιστικής διαδικασίας	89
8.4.1	Η εγγραφή ανοίγματος	89
8.4.2	Καταχώρηση λογιστικών γεγονότων	90
8.4.3	Λογισμός αποσβέσεων	92
8.4.4	Εγγραφές προσδιορισμού λογιστικού αποτελέσματος	92
8.4.5	Διανομή κερδών	94
8.4.6	Λογιστικά σφάλματα και διόρθωση	94
Βιβλιογραφία		97

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΘΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Για την έννοια των οργανικών εξόδων και εσόδων και τους αντίστοιχους λογαριασμούς.
2. Για την έννοια και τη χρήση των λογαριασμών αποτελεσμάτων.

5.1 Ομάδα 6^η: Οργανικά έξοδα

Η ομάδα λογαριασμών του ΕΓΛΣ που θα αναλύσουμε σε αυτό το υποκεφάλαιο είναι η ομάδα 6, όπου παρακολουθούνται τα κατ' είδος έξοδα τα οποία αναφέρονται,

- πρώτον, στην ομαλή εκμετάλλευση χρήσης, δηλαδή στην οργανική δραστηριοποίηση της εταιρίας, και
- δεύτερον, στις ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στο επόμενο υποκεφάλαιο θα αναφερθούμε στα οργανικά κατ' είδος έσοδα.

Η πρώτη κατηγορία εξόδων με την οποία θα ασχοληθούμε είναι τα έξοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού.

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τις αμοιβές τρίτων και θα τις διακρίνουμε από τις παροχές τρίτων.

Θα μιλήσουμε επίσης για ένα βασικό έξοδο μιας επιχείρησης που είναι, όπως ήδη γνωρίζουμε, οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, ενώ, τέλος, θα ορίσουμε τις προβλέψεις της επιχείρησης.

5.1.1 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Ο πρώτος λογαριασμός της 6ης ομάδας είναι ο λογαριασμός 60 που αναφέρεται στις «αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού». Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της, το οποίο συνδέεται μαζί της με σύμβαση μίσθωσης εργασίας.

Στους λογαριασμούς 60.00 «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού» και 60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού» καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού, αντίστοιχα.

Στο λογαριασμό 60.00 καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανωνύμων εταιριών, για υπηρεσίες που παρέχουν στην οικονομική μονάδα με βάση σύμβαση μίσθωσης εργασίας, όπως για το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Στο λογαριασμό 60.02 με τίτλο «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού» καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν, εκτός από τις αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, λοιπές παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις εκείνες που η επιχείρηση κρίνει σκόπιμο, μπορεί να παρακολουθεί τα διάφορα είδη που προορίζονται για το προσωπικό της, π.χ. είδη ένδυσης ή φάρμακα, σε λογαριασμούς αποθεμάτων. Κατά την αγορά τους, αυτά τα είδη καταχωρούνται στους υπολογισμούς του λογαριασμού 25 «Αναλώσιμα υλικά».

Στους λογαριασμούς 60.03 με τίτλο «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού» και 60.04 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού» καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων όπως το χαρτόσημο και ο φόρος που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό της επιχείρησης.

Τα ποσά προστίμων και προσαυξήσεων που ενδεχομένως επιβάλλονται στις εισφορές, π.χ. λόγω καθυστερημένης καταβολής τους, καταχωρούνται, αν αφορούν τη χρήση, στο λογαριασμό της 8ης ομάδας 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα», αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Άρα, δεν αποτελούν οργανικά έξοδα αλλά έκτακτα έξοδα.

Τέλος, στο λογαριασμό 60.05 με τίτλο «Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία» καταχωρούνται οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα στο προσωπικό που αποχωρεί από την υπηρεσία, είτε λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, είτε λόγω συμπλήρωσης του χρόνου συνταξιοδότησης.

5.1.2 Έξοδα τρίτων

Ο επόμενος λογαριασμός της 6ης ομάδας είναι ο λογαριασμός «Αμοιβές και έξοδα τρίτων» που κωδικοποιείται με το Νο 61. Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων, οι οποίοι ΔΕΝ συνδέονται μαζί της με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Τέτοια έξοδα αποτελούν:

- οι αμοιβές και τα έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος,
- οι αμοιβές και τα έξοδα δικηγόρων,
- συμβολαιογράφων,
- ελεγκτών,
- λογιστών,
- μη ελεύθερων επαγγελματιών που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος,
- οι αμοιβές μελών του διοικητικού συμβουλίου που δεν έχουν σύμβαση εργασίας με την επιχείρηση.

Οι αμοιβές τρίτων που δεν περιλαμβάνονται στους υπολογαριασμούς 61.00 - 61.03 καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.98 «Λοιπές αμοιβές τρίτων». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται και τα ποσά που λογίζονται ή καταβάλλονται σε τρίτους κάθε χρόνο για την παραχώρηση της χρήσης π.χ. σημάτων, μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.

Ο επόμενος λογαριασμός της 6ης ομάδας είναι ο λογαριασμός «Παροχές τρίτων» που κωδικοποιείται με το Νο 62. Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται:

- (1) τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφελείας,
- (2) τα ενοίκια μίσθωσης πάγιων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.01 «Έξοδα στέγασης»,
- (3) τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού, καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών,
- (4) τα κάθε είδους αποθήκευτρα,
- (5) το κόστος επισκευής και συντήρησης πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού που γίνονται από τρίτους, και
- (6) οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς παροχών τρίτων.

Πιο συγκεκριμένα, έχουμε τους λογαριασμούς:

62.00 «Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής»

62.02 «Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας»

62.03 «Τηλεπικοινωνίες»

- 62.04 «Ενοίκια»
- 62.05 «Ασφάλιστρα»
- 62.06 «Αποθήκευτρα»
- 62.07 «Επισκευές και συντηρήσεις»
- 62.98 «Λοιπές παροχές τρίτων».

5.1.3 Φόροι - Τέλη

Ο επόμενος λογαριασμός της 6ης ομάδας είναι ο λογαριασμός «Φόροι - Τέλη» που κωδικοποιείται με το Νο 63. Στους υπολογαριασμούς του 63 «Φόροι-τέλη» καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα, εκτός από τους φόρους που θα αναφερθούν στη συνέχεια.

Στους υπολογαριασμούς του 63 συναντάμε, μεταξύ άλλων:

- το μη συμψηφιζόμενο φόρο εισοδήματος,
- την εισφορά ΟΓΑ,
- τα τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων,
- τους φόρους και τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων,
- τους δημοτικούς φόρους και τέλη,
- το χαρτόσημο μισθωμάτων.

Στους υπολογαριασμούς του 63 δεν καταχωρούνται οι ακόλουθοι φόροι - τέλη:

- Ο φόρος εισοδήματος που αντιστοιχεί στα ετήσια κέρδη και αφαιρείται από αυτά, ο φόρος που καταχωρείται στο λογαριασμό 88.08 «Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ».
- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 «Εξοδα προηγούμενων χρήσεων».
- Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
- Το χαρτόσημο μισθοδοσίας που καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς των «αμοιβών προσωπικού».
- Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρείται στο λογαριασμό 65.07 «Χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων».
- Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων, και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων.

5.1.4 Διάφορα έξοδα και τόκοι

Στους υπολογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιονδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.00 με τίτλο «Έξοδα μεταφορών» όπου, μεταξύ άλλων, διακρίνουμε το λογαριασμό 64.00.000 όπου καταχωρούνται τα έξοδα κίνησης των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης, όταν τα μέσα αυτά ανήκουν κατά κυριότητα στην ίδια και το λογαριασμό 64.00.001 όπου καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της οικονομικής μονάδας, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, οι οποίοι αναλαμβάνουν το έργο αυτό.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του 64.01 με τίτλο «Έξοδα ταξιδιών» διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί εξόδων ταξιδιών περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα, π.χ. κίνησης, διατροφής ή διανυκτέρευσης, οι επιπλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.00.011 «Αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοίκησης, ή στο λογαριασμό 60.01.011 «Αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Στον υπολογαριασμό 64.02 καταχωρούνται τα «Έξοδα προβολής και διαφήμισης» με προφανές επίσης αντικείμενο.

Συνεχίζοντας τους υπολογαριασμούς του 64 «Διάφορα έξοδα», συναντούμε τον υπολογαριασμό 64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη» όπου καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για εκτύπωση και αγορά εντύπων, για υλικά όπως το χαρτί που προορίζεται για πολλαπλές εκτυπώσεις και για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων.

Στον υπολογαριασμό 64.08 «Υλικά άμεσης ανάλωσης» καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στις αποθήκες των λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2 και αναμένεται να ανλωθούν άμεσα.

Στον υπολογαριασμό 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την αγορά, πώληση και, γενικά, διαχείριση των συμμετοχών της και των χρεογράφων της.

Στον υπολογαριασμό 64.11 «Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται οι διαφορές ανάμεσα στη συνολική τιμή κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων και στη συνολική τρέχουσα τιμή τους.

Στον υπολογαριασμό 64.12 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται οι ζημιές που πραγματοποιούνται από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

Τέλος, σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού 64.98 «Διάφορα έξοδα» σημειώνουμε ότι σε αυτό το λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιονδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 64.

Πιο συγκεκριμένα, καταχωρούνται έξοδα τα οποία καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και σε διάφορους τρίτους, όταν για τα έξοδα αυτά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Στις περιπτώσεις που γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στους οικείους υπολογαριασμούς του 61 στους οποίους έχουμε ήδη αναφερθεί.

Στο λογαριασμό 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα» καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στη διαδικασία εύρεσης κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης που βασίζεται κατά βάση στο δανεισμό από τράπεζες.

Στους λογαριασμούς τόκων 65.00-65.06 καταχωρούνται, εκτός από τους τόκους, και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα.

Πιο συγκεκριμένα, συναντούμε τους λογαριασμούς:

65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων»

65.01 «Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων»

65.02 «Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών»

65.06 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων»

65.07 «Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων»

65.08 «Έξοδα ασφαλειών δανείων και χρηματοδοτήσεων».

5.1.5 Αποσβέσεις και προβλέψεις

Στο λογαριασμό 66 με τίτλο «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85 «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων» που ανήκει στην 8η ομάδα.

Πιο συγκεκριμένα, στο λογαριασμό 66 συναντάμε τους δευτεροβάθμιους:

66.00 «Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων»

66.01 «Αποσβέσεις κτιρίων»

66.02 «Αποσβέσεις μηχανημάτων»

66.03 «Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων»

66.04 «Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού»

65.05 «Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων».

Τέλος, στους υπολογαριασμούς του 68 «Προβλέψεις εκμετάλλευσης» καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την επιχείρηση για κινδύνους εκμετάλλευσης, δηλαδή κινδύνους από τη λειτουργία της επιχείρησης.

Οι βασικές κατηγορίες προβλέψεων είναι:

- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία και
- οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Αωνύμων Εταιριών επιχειρήσεις.

5.1.6 Έξοδα μη οργανικά

Ολοκληρώνουμε την παρουσίαση της 6ης ομάδας αναφέροντας τα έξοδα που δεν καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς των οργανικών εξόδων κατ' είδος. Συγκεκριμένα, πρόκειται για:

α. Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3.

β. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

γ. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

δ. Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

ε. Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμπτων κερδών της χρήσης, τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσης, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 88.08 «Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ».

στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα, όπως είναι π.χ. οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων, η αμοιβή του επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρίες και ατομικές επιχειρήσεις, τα αυτασφάλιστρα και έξοδα τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση.

5.2 Ομάδα 7^η: Οργανικά έσοδα

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι τα οργανικά έσοδα κατ' είδος. Η βασική κατηγορία εσόδων με την οποία θα ασχοληθούμε είναι τα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από την πώληση υλικών αγαθών.

Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ενώ, τέλος, θα γίνει αναφορά σε άλλες κατηγορίες εσόδων μιας επιχείρησης.

5.2.1 Έσοδα από πώληση υλικών αγαθών

Ο πρώτος λογαριασμός οργανικών εσόδων του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι ο λογαριασμός 70 με τίτλο «Πωλήσεις εμπορευμάτων». Στο λογαριασμό 70 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της επιχείρησης. Ο λογαριασμός αυτός συνδέεται με την 2η ομάδα και συγκεκριμένα με το λογαριασμό 20 που αφορά τα αποθέματα.

Οι βασικοί υπολογαριασμοί του 70 είναι οι:

70.00 «Πωλήσεις εμπορευμάτων – είδος Α»

70.01 «Πωλήσεις εμπορευμάτων – είδος Β»

70.95 «Επιστροφές πωλήσεων»

70.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων».

Ο λογαριασμός «πωλήσεις εμπορευμάτων» λειτουργεί σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξαγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη.

Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συμφωνηθεί χωρίς όμως να έχουν πραγματοποιηθεί, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν θεωρείται έσοδο.

Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο.

2. Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται αφαιρετικά των λογαριασμών πωλήσεων. Αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.95 «Επιστροφές πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων.

3. Οι εκπτώσεις πωλήσεων είναι μειώσεις της τιμής πώλησης, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πώλησης εμπορευμάτων για τα οποία χορηγείται η έκπτωση, εκτός αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των εκπτώσεων, οπότε και έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων». Ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

α. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πουλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.

β. Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο ή τα όρια πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι.

γ. Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας.

δ. Ταμειακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «tois μετρητοίς».

4. Σε μια πώληση, στο λογαριασμό του πελάτη (αν έχει αγοράσει με πίστωση), ή των χρηματικών διαθεσίμων (αν έχει αγοράσει με μετρητά), καταχωρείται το συνολικό ποσό του παραστατικού, δηλαδή του τιμολογίου ή του δελτίου λιανικής πώλησης. Το ποσό αυτό περιλαμβάνει την αξία των εμπορευμάτων που έχουν πουληθεί, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη κατά το φόρο προστιθέμενης αξίας, το χαρτόσημο και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βέβαια βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται στο παραστατικό.

Από την ίδια πώληση, ο λογαριασμός «Πωλήσεις εμπορευμάτων» επηρεάζεται με την έννοια ότι καταχωρείται σε αυτόν η τιμολογιακή αξία των πουλημένων προϊόντων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό, χωρίς τον τυχόν ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ καταχωρείται στο λογαριασμό 54.00 «Φόρος κύκλου εργασιών».

Στο λογαριασμό 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών» παρακολουθούνται οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της επιχείρησης. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων, δηλαδή αντιστοιχεί στα έσοδα από πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων που παρακολουθούνται στη 2η ομάδα, αυτή των αποθεμάτων.

Ο λογαριασμός 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών» αναλύεται σε διάφορους υπολογαριασμούς, ανάλογους με αυτούς των εμπορευμάτων που είδαμε στο λογαριασμό 70.

Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για τους υπολογαριασμούς:

71.00 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών – είδος Α»

71.01 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών – είδος Β»

71.95 «Επιστροφές πωλήσεων»

71.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων».

Στο λογαριασμό 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις:

(1) των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων,

(2) των πρώτων και βοηθητικών υλών,

(3) των αναλώσιμων υλικών,

(4) των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων,

(5) των ειδών συσκευασίας και

(6) του άχρηστου υλικού.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 72 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, κατά τρόπο όμως που να είναι δυνατή η ιδιαίτερη παρακολούθηση των παραπάνω κατηγοριών πωλήσεων.

Επομένως, αντίστοιχοι είναι και οι σημαντικότεροι υπολογαριασμοί του 72:

- 72.00 «Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων»
- 72.01 «Πωλήσεις πρώτων υλών και υλικών συσκευασίας»
- 72.02 «Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών»
- 72.03 «Πωλήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων»
- 72.04 «Πωλήσεις ειδών συσκευασίας»
- 72.05 «Πωλήσεις άχρηστου υλικού»
- 72.95 «Επιστροφές πωλήσεων»
- 72.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων».

5.2.2 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών

Στο λογαριασμό 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών» παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση, τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».

Ο λογαριασμός 73 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται για το λογαριασμό 70. Οι υπολογαριασμοί του εμφανίζονται ως εξής:

- 73.00 «Πωλήσεις από παροχή υπηρεσιών – είδος Α»
- 73.01 «Πωλήσεις από παροχή υπηρεσιών – είδος Β»
- 73.98 «Εκπτώσεις πωλήσεων».

5.2.3 Λοιπά έσοδα

Στο λογαριασμό 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από επιχορηγήσεις του κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διαφόρων Οργανισμών στο κόστος της καθώς και από διάφορες άλλες αιτίες.

Οι «Επιχορηγήσεις πωλήσεων» είναι ποσά που χορηγούνται στην οικονομική μονάδα με οποιονδήποτε τρόπο από το κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το κράτος, για να πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωρες.

Οι «Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων» είναι ποσά που επιστρέφονται στην επιχείρηση εξαιτίας εξαγωγών της ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, τα οποία τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό ή σε πελάτες του εσωτερικού.

Οι «Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών» είναι ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που επιστρέφονται στην οικονομική μονάδα από τις τράπεζες, λόγω εξαγωγών, σύμφωνα με τις αποφάσεις της Νομισματικής Επιτροπής που ισχύουν κάθε φορά.

Τα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων (υπολογαριασμός 74.98) είναι έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της επιχείρησης μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πώλησης και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περίπτωση αθέτησης όρων συμβάσεων και τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας.

Στο λογαριασμό 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητές της, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της.

Ο λογαριασμός 75 λειτουργεί σύμφωνα με το λογαριασμό 70, σε συνδυασμό και με τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α. Στο λογαριασμό 75.00 «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους» καταχωρούνται τα έσοδα από υπηρεσίες που παρέχονται από την οικονομική μονάδα σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητάς της.

β. Στο λογαριασμό 75.01 «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό» καταχωρούνται τα έσοδα από τη συμμετοχή του προσωπικού στα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του από την οικονομική μονάδα. Τα έξοδα αυτά, όταν πραγματοποιούνται, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού».

γ. Στο λογαριασμό 75.02 «Προμήθειες - μεσιτείες» καταχωρούνται τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες που η οικονομική μονάδα λαμβάνει από αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιεί για λογαριασμό τρίτων, εφόσον οι μεσολαβητικές αυτές ενέργειες δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητάς της.

δ. Στο λογαριασμό 75.03 «Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις» καταχωρούνται τα έσοδα που προέρχονται από την παραχώρηση σε τρίτους του δικαιώματος εκμετάλλευσης άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εφόσον οι παραχωρήσεις αυτές δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

ε. Στους λογαριασμούς από 75.04 έως 75.09 καταχωρούνται, αντίστοιχα, τα έσοδα από την εκμίσθωση εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων και τεχνικών έργων, μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και ασώματων ακινητοποιήσεων, εφόσον οι εκμισθώσεις αυτές δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής θεωρούνται ανόργανα και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81.01 «Εκτακτα και ανόργανα έσοδα», όταν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται έχουν αποκτηθεί ευκαιριακά και δεν αφορούν το αντικείμενο της εκμετάλλευσης.

στ. Στο λογαριασμό 75.10 «Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών» καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής των πωλημένων αγαθών, που βαρύνουν τους

πελάτες, οι οποίοι χρεώνονται είτε με το παραστατικό πώλησης, είτε με οποιοδήποτε άλλο παραστατικό.

Στο λογαριασμό 76 «Έσοδα κεφαλαίων» παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά, αν προέρχονται από δραστηριότητα ή δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχόλησης της οικονομικής μονάδας (π.χ. εταιρίες αμοιβαίων κεφαλαίων ή τράπεζες), καταχωρούνται σε λογαριασμούς της 7ης ομάδας.

Ο λογαριασμός 76 λειτουργεί σύμφωνα με το λογαριασμό 70, σε συνδυασμό και με τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α. Στους λογαριασμούς 76.00 «Έσοδα συμμετοχών» και 76.01 «Έσοδα χρεογράφων» καταχωρούνται τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και οι τόκοι από χρεόγραφα π.χ. ομολογίες.

β. Στο λογαριασμό 76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» καταχωρούνται οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων.

γ. Στο λογαριασμό 76.03 «Λοιποί πιστωτικοί τόκοι» καταχωρούνται τα ονομαστικά έσοδα από τόκους.

δ. Στο λογαριασμό 76.04 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται τα κέρδη που πραγματοποιούνται από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.

ε. Στο λογαριασμό 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων» καταχωρούνται τα έσοδα κεφαλαίων τα οποία δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία από αυτές των λοιπών υπολογαριασμών του 76.

5.3 Ομάδα 8^η: Λογαριασμοί αποτελεσμάτων

Η ομάδα λογαριασμών του ΕΓΛΣ που θα αναλύσουμε σε αυτό το υποκεφάλαιο είναι η ομάδα 8, όπου παρακολουθούνται οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων, δηλαδή οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, μεικτών και καθαρών, καθώς και οι λογαριασμοί συγκέντρωσης των μη προσδιοριστικών των μεικτών κερδών εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης.

Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί συγκέντρωσης:

- των έκτακτων 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.

As ξεκινήσουμε αναφέροντας συνοπτικά και ονομαστικά τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

5.3.1 Λογαριασμοί αποτελεσμάτων

Όπως αναφέρθηκε ήδη, στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, δηλαδή το αποτέλεσμα από κύριες δραστηριότητες, καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης, δηλαδή το τελικό αποτέλεσμα μιας επιχείρησης, δηλαδή το τελικό κέρδος ή ζημία, και πώς αυτό διατίθεται.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων που θα αναπτυχθούν στη συνέχεια είναι οι ακόλουθοι, από την ονομασία των οποίων συμπεραίνουμε το περιεχόμενό τους.

Λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση»

Λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»

Λογαριασμός 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

Λογαριασμός 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους»

Λογαριασμός 84 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

Λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

Λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσης»

Λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση»

Λογαριασμός 89 «Ισολογισμός».

5.3.2 Γενική εκμετάλλευση

Ο λογαριασμός 80.00 «Γενική εκμετάλλευση» 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 που είναι κύριας και δευτερεύουσας σημασίας.

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται:

(1) Το κόστος πωληθέντων που εξάγεται από τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και τις αγορές αποθεμάτων.

(2) Τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των οργανικών εξόδων, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους όπως είναι ο «φόρος ακίνητης περιουσίας».

(3) Τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των οργανικών εσόδων.

Τα οργανικά έσοδα και έξοδα αφορούν τα τελικά υπόλοιπα των οργανικών εσόδων και εξόδων που αντιπροσωπεύουν τα δεδουλευμένα, τακτικά και οργανι-

κά έξοδα και έσοδα της χρήσης, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει. Ο υπολογαριασμός του λογαριασμού «Γενική εκμετάλλευση», ο 80.01 «Μεικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μεικτών αποτελεσμάτων, δηλαδή των μεικτών κερδών ή ζημιών, τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δηλαδή τα καθαρά κέρδη ή οι καθαρές ζημίες. Έπειτα από τη μεταφορά αυτή, από το λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων έξοδα, δηλαδή:

- τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας,
- τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης,
- τα έξοδα λειτουργίας διάθεσης,
- οι διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων,
- τα έξοδα και οι ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων, και
- οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα.

Από τον ίδιο λογαριασμό, δηλαδή τον 80.01, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.03, τα μη προσδιοριστικά των μεικτών 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.

5.3.3 Διάφοροι λογαριασμοί αποτελεσμάτων

Στο λογαριασμό 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» καταχωρούνται κατ' 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 λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων.

Στο λογαριασμό 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00. Στο λογαριασμό 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογαριασμό αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.01.

Στους λογαριασμούς 81.02 «Έκτακτες Ζημίες» και 81.03 «Έκτακτα κέρδη» καταχωρούνται τα αποτελέσματα – ζημίες ή κέρδη – που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις ή από λαχνούς ομολογιακών δανείων.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», όπου παρουσιάζεται η τελική μορφή των αποτελεσμάτων χρήσης.

Στο λογαριασμό 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» 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 και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων.

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. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται φόροι και τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων.

Στο λογαριασμό 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται κατ' είδος τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως:

- οι εισπράξεις από αποσβεσμένες απαιτήσεις,
- οι επιστροφές αχρεωστήτως καταβληθέντων σε προηγούμενες χρήσεις φόρων και τελών, εκτός από τις επιστροφές φόρου εισοδήματος,
- οι επιχορηγήσεις,
- οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και
- οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών που αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 82 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λογαριασμός 82 να εξισώνεται.

Ο λογαριασμός 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» λειτουργεί σύμφωνα με το λογαριασμό της 4ης ομάδας και συγκεκριμένα το λογαριασμό 44 «Προβλέψεις». Οι προβλέψεις συνδέονται με:

- «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων»,
- «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»,
- «Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», και
- «Λοιπές έκτακτες προβλέψεις».

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαρισμό 86.02.10 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», έτσι ώστε ο λογαριασμός 83 να εξισώνεται.

Στο λογαριασμό 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Πιο συγκεκριμένα, συναντούμε τους λογαριασμούς:

85.00 «Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων»

85.01 «Αποσβέσεις κτιρίων»

85.02 «Αποσβέσεις μηχανημάτων»

85.03 «Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων»

85.04 «Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού»

85.05 «Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων».

Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογαριασμό 66 και εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσης» αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων τακτικών και πρόσθετων.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.03 «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων», έτσι ώστε ο λογαριασμός 85 να εξισώνεται.

5.3.4 Αποτελέσματα χρήσης

Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσης» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η κατάσταση του λογαριασμού 86 δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Στην κατάσταση αυτή, πέρα από τα στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του λογαριασμού, περιλαμβάνονται και στοιχεία του συνολικού κύκλου εργασιών, δηλαδή των πωλήσεων, και του κόστους πωληθέντων.

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 λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης και της λειτουργίας διάθεσης.

Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, τόσο έσοδα όσο και έξοδα και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, δηλαδή 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 χρήσης» που κλείνει, πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη, όπως των φόρων εισοδήματος και εισφοράς ΟΓΑ, καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων.

Ο υπολογαριασμός 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσης» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσης, δηλαδή καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη, τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

5.3.5 Αποτελέσματα προς διάθεση

Ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών. Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διάθεσης των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» 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 χρήσης που κλείνει, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Τέλος, αν από τους παραπάνω λογαριασμούς αφαιρέσουμε το «Φόρο εισοδήματος», καταλήγουμε στα «Κέρδη προς διάθεση».

5.3.6 Ισολογισμός

Ο λογαριασμός 89 «Ισολογισμός» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσης. Η κατάσταση του ισολογισμού δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

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

Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Τη σημαντικότητα των κανόνων λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών.
- Τη διαδικασία καταχώρησης των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο αλλά και τα στάδια του λογιστικού κυκλώματος.
- Τα λογιστικά σφάλματα και τη διαδικασία διόρθωσης ενδεχόμενης λανθασμένης εγγραφής.

Άσκηση 1.

α) Ποια είναι τα κυριότερα λογιστικά σφάλματα:

β) Σε τι συνίσταται η διαδικασία διόρθωσης ενδεχόμενης λανθασμένης εγγραφής:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΘΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Για τα στοιχεία, τη δομή και το περιεχόμενο του «Ισολογισμού».
2. Για τα είδη των «Ισολογισμών».
3. Για τους προσδιοριστικούς παράγοντες της «Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης».
4. Για τα στοιχεία και τη μορφή της «Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης».
5. Για τον «Πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων».

6.1 Ισολογισμός

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι ο Ισολογισμός. Θα παρουσιαστούν τα στοιχεία του ισολογισμού, δηλαδή το ενεργητικό και το παθητικό, και θα γίνει η σύνδεσή τους με τις ομάδες του ΕΓΛΣ που παρουσιάστηκαν σε προηγούμενα κεφάλαια. Αφού θυμηθούμε και συνδέσουμε τα διάφορα στοιχεία του ισολογισμού, θα δούμε πώς παρουσιάζονται αυτά ως επιμέρους τμήματα του ενεργητικού και του παθητικού.

6.1.1 Εισαγωγή στον Ισολογισμό

Ο Ισολογισμός εμφανίζει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, συνοπτικά, σε χρηματικές μονάδες και με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές την περιουσία της επιχείρησης και τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων.

Όπως αναφέραμε και στο εισαγωγικό κεφάλαιο για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει την οικονομική ή αλλιώς τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Μπορούμε να προσδιορίσουμε την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης όταν μπορούμε να προσδιορίσουμε:

α) τα μέσα δράσης της οικονομικής μονάδας,

β) τις υποχρεώσεις προς τους τρίτους,

γ) τις υποχρεώσεις προς τους φορείς των ιδίων κεφαλαίων, δηλαδή τους ιδιοκτήτες της.

Ο ισολογισμός αποτελείται από:

- το ενεργητικό το οποίο περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία ή αλλιώς τα μέσα δράσης της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των στόχων της, δηλαδή την επίτευξη των δραστηριοτήτων της, και
- το παθητικό το οποίο περιλαμβάνει τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού.

Άρα, το παθητικό περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση είτε προς τους φορείς της, δηλαδή τους ιδιοκτήτες, είτε προς τρίτους, δηλαδή εξωτερικούς προς αυτήν φορείς που έχουν συμβάλει π.χ. με δάνεια ή με παροχή αποθεμάτων με πίστωση, στο να κατέχει η επιχείρηση τα περιουσιακά στοιχεία της που χρησιμοποιεί για τις δραστηριότητές της.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του ισολογισμού είναι τα εξής:

- Ο ισολογισμός αναφέρεται σε συγκεκριμένη επιχείρηση και σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, π.χ. την 31/12/2007, άρα η προσέγγιση είναι στατική και όχι δυναμική, με την έννοια ότι οι πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης, που εμφανίζονται στην κατάσταση που μελετάμε, αφορούν ήδη τη συγκεκριμένη στιγμή του παρελθόντος και, οπωσδήποτε, η σημερινή πραγματική χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης είναι διαφορετική.
- Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες, δηλαδή σε €, για την περίπτωση της Ελλάδας.
- Θεωρείται ότι η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει τη λειτουργία της στο προσεχές μέλλον και ότι ο στόχος της είναι η διαρκής λειτουργία.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού εμφανίζονται στον ισολογισμό στο κόστος κτήσης τους, δηλαδή σε τιμές που υπολογίζονται με βάση την κείμενη νομοθεσία.
- Ο ισολογισμός πρέπει να εμφανίζει την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση της λογιστικής μονάδας, δηλαδή να είναι αξιόπιστη, και να επιτρέπει την ευχερή μελέτη της και την εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων. Γι' αυτό, η νομοθεσία επιβάλλει οι ισολογισμοί να χαρακτηρίζονται από:
 - ✓ η ειλικρίνεια η σαφήνεια η συνέπεια και η συγκρισιμότητα.

Για να εκπληρώνει ο ισολογισμός τις βασικές αυτές προϋποθέσεις απαιτείται να καταρτίζεται:

- α)** με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές,
 - β)** με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.
- ✓ Ο ισολογισμός πρέπει να είναι ισοσκελισμένος, δηλ.
 Σύνολο Ενεργητικού = Σύνολο Παθητικού + Καθαρή Θέση.

6.1.2. Λογιστική ισότητα

Το χαρακτηριστικό ότι ο ισολογισμός πρέπει να είναι ισοσκελισμένος, δηλ. ότι το Σύνολο του Ενεργητικού θα πρέπει να ισούται με το Σύνολο του Παθητικού, δηλαδή τα ίδια Κεφάλαια συν τις Υποχρεώσεις ή, αλλιώς, την Καθαρή Θέση συν τις Υποχρεώσεις, αποτελεί τη λεγόμενη λογιστική ισότητα.

Γενικά, στον Ισολογισμό πρέπει να ισχύει: Ενεργητικό = Παθητικό, δεδομένου ότι το Παθητικό δείχνει τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια της επιχείρησης και το Ενεργητικό τι περιουσιακά στοιχεία αποκτήθηκαν με τα κεφάλαια αυτά. Αλλά το Παθητικό αποτελείται από τα ίδια κεφάλαια και τις υποχρεώσεις προς τρίτους. Έτσι έχουμε:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Ίδια Κεφάλαια} + \text{Υποχρεώσεις}$$

Δηλαδή,

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Καθαρή θέση} + \text{Υποχρεώσεις.}$$

Η λογιστική ισότητα δείχνει ότι η περιουσία της επιχείρησης προέρχεται από τους ιδιοκτήτες και από τρίτους, δηλαδή η επιχείρηση «χρωστάει» στους ιδιοκτήτες αλλά και σε εξωτερικούς προς αυτή φορείς.

Επομένως η καθαρή θέση της επιχείρησης ισούται με:

$$\text{Καθαρή θέση} = \text{Ενεργητικό} - \text{Υποχρεώσεις}$$

6.1.3 Δομή και περιεχόμενο ισολογισμού

Ως βάση ταξινόμησης των στοιχείων του ισολογισμού χρησιμοποιείται η ικανότητα της οικονομικής μονάδας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της.

Τα στοιχεία του ενεργητικού ταξινομούνται με βάση το κριτήριο της ρευστότητας, δηλαδή της δυνατότητας και της ταχύτητας να μετατραπούν σε χρήμα.

Τα στοιχεία του παθητικού ταξινομούνται με βάση το κριτήριο του χρόνου λήξης των υποχρεώσεων, δηλαδή του χρόνου μέσα στον οποίο πρέπει αυτές να εξοφληθούν.

Τα στοιχεία του ενεργητικού ταξινομούνται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Πάγιο ενεργητικό, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της μονάδας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της λογιστικής χρήσης.
- Κυκλοφοριακό ενεργητικό, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού που μετατρέπονται άμεσα ή έμμεσα σε χρήμα εντός της επόμενης λογιστικής χρήσης.

- Διαθέσιμο ενεργητικό, δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού που είτε είναι χρηματικά μέσα είτε μπορούν να μετατραπούν σε χρήμα αμέσως και ασφαλώς. Τα στοιχεία του παθητικού ταξινομούνται στις ακόλουθες κατηγορίες:
- Βραχυπρόθεσμο παθητικό, δηλαδή υποχρεώσεις που λήγουν εντός της επόμενης χρήσης.
- Μακροπρόθεσμο παθητικό, δηλαδή υποχρεώσεις που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης.

Το πάγιο ενεργητικό παρουσιάζεται αναλυτικά στην 1η ομάδα λογαριασμών του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, την οποία και μελετήσαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, δηλαδή το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Οι κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που συναντάμε στο πάγιο ενεργητικό είναι τέσσερις.

Η πρώτη αφορά τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Παραδείγματα ενσώματων παγίων αποτελούν τα κτίρια, τα μηχανήματα και τα μεταφορικά μέσα.

Στο πάγιο ενεργητικό, εκτός από ενσώματα πάγια στοιχεία, συναντάμε και ασώματα. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις ή τα άυλα πάγια στοιχεία αποτελούν τη 2η κατηγορία στοιχείων του πάγιου ενεργητικού. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Εδώ ανήκουν και τα δικαιώματα, όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμποροβιομηχανικά σήματα ή η πνευματική ιδιοκτησία.

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

Παράδειγμα αποτελούν τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.

Η τέταρτη και τελευταία κατηγορία του πάγιου ενεργητικού αφορά τις συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Ως συμμετοχές νοούνται οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής, δηλαδή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες, οι οποίες συμμετοχές εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές τις εταιρίες και αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Παραδείγματα αποτελούν οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αλλά και οι συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

Σημαντικό στοιχείο του ενεργητικού αποτελούν τα αποθέματα. Στην 2η ομάδα λογαριασμών του ΕΓΛΣ παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης, τα οποία αποτελούν στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού και μπορεί να προέρχονται είτε από την προηγούμενη χρήση είτε από νέα αγορά είτε από ιδιοπαραγωγή.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, τα αποθέματα της επιχείρησης προέρχονται από ανταλλαγή ή από εισφορά σε είδος ή και από δωρεά.

Είναι λογικό να αντιλαμβανόμαστε εύκολα την έννοια των αποθεμάτων, η οποία παρουσιάζεται αναλυτικά στη 2η ομάδα του ΕΓΛΣ, καθώς χρησιμοποιείται ευρύτητα στην καθημερινότητά μας. Θα ήταν όμως χρήσιμο να θυμηθούμε τον ορισμό τους.

Η επικρατούσα έννοια των αποθεμάτων είναι ότι πρόκειται για τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση και τα οποία προορίζονται να πωληθούν από την επιχείρηση στους πελάτες της. Αυτή η προσέγγιση εκφράζει τη βασικότερη ουσία των αποθεμάτων καθώς οδηγεί κατευθείαν στα έσοδα αλλά δεν καλύπτει συνολικά την έννοια των αποθεμάτων τα οποία μπορούν να έχουν και άλλες μορφές.

Ως αποθέματα λογίζονται και τα προϊόντα εκείνα που προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, όπως επίσης και αυτά που προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.

Τέλος, ως αποθέματα λογίζονται και αυτά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία, π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού και κατ' επέκταση του ενεργητικού αποτελούν και οι λογαριασμοί της 3ης ομάδας του ΕΓΛΣ. Εκεί παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Η ομάδα αυτή αποτελεί το τελευταίο τμήμα του Ενεργητικού.

Ως βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες οι οποίες, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Δηλαδή, ως βραχυπρόθεσμη απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται κάθε απαίτηση της οποίας η προθεσμία εξόφλησης λήγει μέσα στην επόμενη χρήση.

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που αφορούσαν συνδεδεμένες επιχειρήσεις αναφέρθηκαν στο πάγιο ενεργητικό, καθώς έχουν την έννοια ότι δεν είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί, αλλά αναμένεται να εισπραχθούν σε χρόνο μεγαλύτερο των 12 μηνών. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις θα αναφερθούμε στη συνέχεια.

Στους λογαριασμούς των αξιογράφων παρακολουθούνται οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και τα ομόλογα τραπεζών, δηλαδή επενδύσεις που

αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά κάποιου κέρδους.

Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης περιλαμβάνουν, εκτός από τα μετρητά και τις εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, τις καταθέσεις όψεως και τις καταθέσεις προθεσμίας.

Να θυμηθούμε τους δύο σημαντικότερους λογαριασμούς απαιτήσεων, δηλαδή το λογαριασμό «Πελάτες» και το λογαριασμό «Γραμμάτια εισπρακτέα».

Ο λογαριασμός με το τίτλο «Πελάτες» περιλαμβάνει απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από πελάτες αλλά και ορισμένες υποχρεώσεις της ίδιας της επιχείρησης έναντι πελατών της.

Οι συγκεκριμένες απαιτήσεις απορρέουν από τις πωλήσεις της με ανοιχτή πίστωση, δηλαδή με πώληση χωρίς κάποιον πιστωτικό τίτλο όπως γραμμάτιο σε διαταγή ή συναλλαγματική. Όταν η απαίτηση που η επιχείρηση έχει από κάποιον πελάτη έχει καταγραφεί σε κάποιον πιστωτικό τίτλο, τότε αναφερόμαστε στο λογαριασμό «Γραμμάτια εισπρακτέα».

Στο Παθητικό της επιχείρησης συναντούμε τα ίδια κεφάλαια και τις υποχρεώσεις.

Ας θυμηθούμε σε αυτό το σημείο τους ορισμούς της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων.

Ως καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία θεωρείται το ίδιο κεφάλαιο κάθε επιχείρησης, το οποίο αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσης αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέο είτε είναι κερδών είτε είναι ζημιών.

Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης διαχωρίζονται, ανάλογα με τη χρονική στιγμή που λήγουν, σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.

Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης.

Οι λοιπές υποχρεώσεις, δηλαδή εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει ως το τέλος της επόμενης χρήσης, θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στη 5η ομάδα του ΕΓΛΣ.

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι το τελευταίο τμήμα του Παθητικού. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης.

Οι σημαντικότερες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μιας επιχείρησης είναι οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές για αγορές με ανοιχτή πίστωση, δηλαδή ο λογαριασμός «Προμηθευτές», ή, με την ύπαρξη πιστωτικού τίτλου, ο λογαριασμός «Γραμμάτια εισπρακτέα». Στο κεφάλαιο για την 5η ομάδα του ΕΓΛΣ μπορούμε να μελετήσουμε αναλυτικά τους λογαριασμούς των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

6.1.4 Ισολογισμός σε οριζόντια διάταξη

Ας δούμε σε αυτό το σημείο μια ενδεικτική μορφή ισολογισμού σε οριζόντια διάταξη, δηλαδή το ενεργητικό στην αριστερή πλευρά και το παθητικό στη δεξιά. Υπάρχει και η κάθετη μορφή διάταξης του ισολογισμού, όπου παρουσιάζεται το ενεργητικό και ακριβώς από κάτω αναλύεται το παθητικό.

Κατά την οριζόντια διάταξη του ισολογισμού παρουσιάζεται πρώτα το ενεργητικό και ακριβώς δεξιά παρουσιάζεται το παθητικό. Στη συνέχεια παρατίθενται οι λογαριασμοί τους. Έχουμε λοιπόν, το Ενεργητικό που αποτελείται από το πάγιο ενεργητικό και πιο συγκεκριμένα από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τις ασώματες ακινητοποιήσεις και τις μακροπρόθεσμες συμμετοχές.

Στη συνέχεια ακολουθεί το κυκλοφορούν ενεργητικό με τα αποθέματα, τις πρώτες ύλες, τα ημικατεργασμένα προϊόντα, τα τελικά προϊόντα, τις απαιτήσεις, τα διαθέσιμα και τα χρεόγραφα.

6.2 Ισολογισμός και μετασχηματισμοί της λογιστικής ισότητας

Το αντικείμενο και αυτού του υποκεφαλαίου είναι πάλι ο ισολογισμός, με τη διαφορά ότι τώρα δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στα λογιστικά γεγονότα και την παρακολούθησή τους μέσω της μεθόδου των διαδοχικών ισολογισμών.

Πιο συγκεκριμένα, θα παρουσιαστούν:

- τα είδη του ισολογισμού,
- η έννοια του λογιστικού γεγονότος,
- οι κατηγορίες των λογιστικών γεγονότων και, τέλος,
- τα είδη των λογιστικών γεγονότων.

Τα παραπάνω θα αποτελέσουν τη βάση για την εφαρμογή της μεθόδου των διαδοχικών ισολογισμών, που αποτελεί την αρχική προσέγγιση για να περάσουμε, σε επόμενα κεφάλαια, στην παρουσίαση της λογιστικής διαδικασίας.

6.2.1 Είδη ισολογισμών

Όπως θα θυμάστε, ο ισολογισμός εμφανίζει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, συνοπτικά, σε χρηματικές μονάδες και με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, την περιουσία της επιχείρησης και τις πηγές από τις οποίες αντλήθηκαν τα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων.

Όπως επίσης αναφέραμε και στο εισαγωγικό κεφάλαιο για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει την οικονομική ή αλλιώς τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.

Μπορούμε να προσδιορίσουμε την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης όταν μπορούμε να προσδιορίσουμε:

- α) τα μέσα δράσης της οικονομικής μονάδας,
- β) τις υποχρεώσεις προς τους τρίτους,
- γ) τις υποχρεώσεις προς τους φορείς των ιδίων κεφαλαίων, δηλαδή τους ιδιοκτήτες της.

Υπάρχουν διάφορα είδη ισολογισμών ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο κατάρτιζονται, το τι επιδιώκουν, το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης και το χρόνο κατάρτισής τους. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

- Τον ισολογισμό ίδρυσης, δηλαδή εκείνον που συντάσσεται κατά την έναρξη των εργασιών μιας επιχείρησης και περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισέφεραν οι ιδρυτές - μέτοχοι.
- Τον ισολογισμό τέλους χρήσης, δηλαδή εκείνον που συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσης και σκοπός του είναι ο προσδιορισμός της περιουσίας της επιχείρησης και του οικονομικού αποτελέσματος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτής.
- Τον ισολογισμό εκκαθάρισης, δηλαδή εκείνον που συντάσσεται στη λήξη της λειτουργίας μιας επιχείρησης ή κατά το στάδιο της εκκαθάρισης.
- Τον ισολογισμό συγχώνευσης, δηλαδή εκείνον που συντάσσεται για τον καθορισμό της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των επιμέρους εταιριών που συγχωνεύονται, καθώς και της αξίας κάθε μιας από αυτές ως οργανωμένου συνόλου.
- Τον ενδιάμεσο ισολογισμό, δηλαδή εκείνον που συντάσσεται στο μέσον της διαχειριστικής χρήσης και παρέχει έγκαιρες ενδείξεις για την οικονομική πορεία της επιχείρησης.

Ένα άλλο είδος ισολογισμού είναι ο διαδοχικός ισολογισμός, ο οποίος είναι αντίστοιχος με τον ενδιάμεσο, καθώς διαδοχικός ισολογισμός είναι ο ισολογισμός που συντάσσεται ύστερα από κάθε μεταβολή στη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Στην πραγματικότητα δεν υπάρχει επιχείρηση που να συντάσσει διαδοχικούς ισολογισμούς, για τις ανάγκες όμως αυτής της θεματικής ενότητας και για την καλύτερη κατανόηση των λογιστικών θεμάτων της επιχείρησης θα χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο των διαδοχικών ισολογισμών.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε λογιστικό γεγονός, δηλαδή μετά από κάθε συναλλαγή που μεταβάλλει τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης, συντάσσεται νέος ισολογισμός ο οποίος εμφανίζει τη νέα οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, όπως αυτή διαμορφώνεται μετά από το γεγονός αυτό.

Έτσι, με τη μέθοδο διαδοχικών ισολογισμών παρακολουθούνται οι επιδράσεις των λογιστικών γεγονότων στα στοιχεία της λογιστικής κατάστασης. Ας ξεκινήσουμε όμως αυτήν τη διαδικασία από την έννοια του λογιστικού γεγονότος.

6.2.2 Λογιστικό γεγονός

Είναι φυσιολογικό ότι οι οικονομικές μονάδες, προκειμένου να επιτύχουν τους σκοπούς για τους οποίους ιδρύθηκαν, διενεργούν διάφορες οικονομικές πράξεις και συναλλαγές. Παραδείγματα τέτοιων πράξεων αποτελούν:

- η εισφορά κεφαλαίων από τους φορείς της επιχείρησης,
- η αγορά μηχανημάτων,
- η αγορά πρώτων υλών,
- η πληρωμή των εργαζομένων,
- η χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων,
- η πώληση εμπορευμάτων,
- η είσπραξη απαιτήσεων,
- η μετατροπή πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα,
- η πληρωμή υποχρεώσεων,
- η πληρωμή των φόρων ή η διανομή μερισμάτων.

Οι δραστηριότητες αυτές επηρεάζουν, όπως γίνεται αντιληπτό, την οικονομική κατάσταση των μονάδων αυτών, δηλαδή μεταβάλλουν τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και τη καθαρής θέσης.

Κάθε γεγονός, κάθε οικονομική πράξη, κάθε συναλλαγή που μεταβάλλει τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης καλείται λογιστικό γεγονός.

Ένα γεγονός, για να χαρακτηριστεί ως λογιστικό γεγονός, πρέπει να καλύπτει τις εξής δύο προϋποθέσεις:

A) Πρώτον, να μεταβάλλει τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης, δηλαδή να μεταβάλλει τα στοιχεία της λογιστικής ισότητας.

B) Δεύτερον, οι μεταβολές τις οποίες επιφέρει στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας να μπορούν να αποδοθούν σε χρηματικές μονάδες κατά αντικειμενικό τρόπο.

Κατ' επέκταση, λογιστικό γεγονός θεωρείται κάθε πράξη που πραγματοποιείται στην επιχείρηση και μεταβάλλει τη λογιστική ισότητα, δηλαδή μεταβάλλει δύο ή περισσότερα στοιχεία του ισολογισμού.

Τα λογιστικά γεγονότα κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες, αυτή των εξωτερικών λογιστικών γεγονότων και αυτή των εσωτερικών λογιστικών γεγονότων.

Εξωτερικά λογιστικά γεγονότα είναι αυτά τα οποία προκαλούνται από τις σχέσεις της επιχείρησης με τρίτους και οι οποίοι μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Άρα, στα εξωτερικά λογιστικά γεγονότα υπάρχει συμμετοχή τρίτων προσώπων. Παραδείγματα εξωτερικών λογιστικών γεγονότων αποτελούν η αγορά εμπορευμάτων, η είσπραξη απαιτήσεων κ.ά.

Εσωτερικά λογιστικά γεγονότα είναι αυτά τα οποία λαμβάνουν χώρα μέσα στην επιχείρηση χωρίς να υπάρχει συμμετοχή τρίτων προσώπων. Παραδείγματα εσωτερικών λογιστικών γεγονότων αποτελούν η μετατροπή πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα, η ανάληψη καυσίμων και γραφικής ύλης κ.ά.

Βέβαια, σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας, κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να στηρίζεται και να αποδεικνύεται από δικαιολογητικά έγγραφα ή παραστατικά.

Κάθε λογιστικό γεγονός προκαλεί, όπως είπαμε, μεταβολή σε τουλάχιστον δύο στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης, δηλαδή της λογιστικής ισότητας.

Οι μεταβολές αυτές είναι τουλάχιστον μία αύξηση και μία μείωση σε τουλάχιστον δύο στοιχεία της ισότητας, έτσι ώστε να διατηρείται η ισότητα.

Οι μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας καλούνται μετασχηματισμοί. Οι μετασχηματισμοί διακρίνονται σε απλούς και σύνθετους.

Απλοί μετασχηματισμοί είναι εκείνοι οι οποίοι προκαλούνται από λογιστικά γεγονότα τα οποία μεταβάλλουν δύο μόνο στοιχεία της λογιστικής ισότητας.

Ας δούμε ένα παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» πούλησε σε πελάτη εμπορεύματα αξίας 600 € τοις μετρητοίς.

Το λογιστικό αυτό γεγονός αφορά έναν πελάτη ο οποίος αγόρασε εμπόρευμα από την «ΑΛΦΑ» και πλήρωσε με μετρητά. Αυτή η συναλλαγή συνεπάγεται τις εξής δύο μεταβολές:

Πρώτον, αυξάνεται το ενεργητικό, λόγω της αύξησης του «Ταμείου» κατά 600 € ύστερα από την καταβολή των μετρητών από τον πελάτη.

Δεύτερον, και ταυτόχρονα, μειώνεται το ενεργητικό, λόγω της μείωσης των «Εμπορευμάτων» κατά 600 € ως αποτέλεσμα της παράδοσης των εμπορευμάτων στον πελάτη.

Σύνθετοι μετασχηματισμοί είναι εκείνοι οι οποίοι προκαλούνται από λογιστικά γεγονότα τα οποία μεταβάλλουν τρία ή περισσότερα στοιχεία της λογιστικής ισότητας.

Ας δούμε και πάλι ένα παράδειγμα:

Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» αγόρασε εμπορεύματα 600 € ως εξής:

το 1/3 τοις μετρητοίς,

το 1/3 με πίστωση και

το 1/3 με αποδοχή συναλλαγματικής.

Το λογιστικό αυτό γεγονός συνεπάγεται τις εξής τέσσερις μεταβολές:

Πρώτον, αυξάνεται το ενεργητικό λόγω της αύξησης των «Εμπορευμάτων» κατά 600 € ως αποτέλεσμα της αγοράς των εμπορευμάτων.

Δεύτερον, μειώνεται το ενεργητικό λόγω της μείωσης του «Ταμείου» κατά 200 €, καθώς η επιχείρηση πλήρωσε με μετρητά.

Τρίτον, αυξάνονται οι υποχρεώσεις λόγω της αύξησης των «Προμηθευτών» κατά 200 €, καθώς η επιχείρηση αγόρασε το 1/3 των εμπορευμάτων με ανοικτή πίστωση.

Τέταρτον, αυξάνονται οι υποχρεώσεις λόγω της αύξησης των «Γραμματίων πληρωτέων» κατά 200 €, καθώς η επιχείρηση αγόρασε το 1/3 των εμπορευμάτων με πίστωση η οποία εκφράζεται με πιστωτικό τίτλο.

Πρέπει να διευκρινίσουμε εδώ ότι, ανεξάρτητα αν το λογιστικό γεγονός είναι απλό ή σύνθετο, η λογιστική ισότητα θα πρέπει να ισχύει διαρκώς.

6.2.3 Μέθοδος των διαδοχικών ισολογισμών

Για την καλύτερη κατανόηση των λογιστικών γεγονότων και της επίδρασης που προκαλούν στη λογιστική ισότητα θα χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο των διαδοχικών ισολογισμών κατά την οποία, ύστερα από κάθε λογιστικό γεγονός θα συντάσσουμε τον ισολογισμό της επιχείρησης, παρακολουθώντας με αυτό τον τρόπο ιδιαίτερα στενά τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Έστω λοιπόν το 1ο λογιστικό γεγονός που αφορά τη σύσταση της εταιρίας «ΑΛΦΑ» για την οποία εισφέρονται από τους φορείς της 5.000 € σε μετρητά και 10.000 € σε εμπορεύματα. Τι αλλαγές προκαλεί το συγκεκριμένο λογιστικό γεγονός;

Η εισφορά από τους φορείς της επιχείρησης των χρημάτων και των εμπορευμάτων επηρεάζει λογαριασμούς του ενεργητικού, συγκεκριμένα το ταμείο και τα εμπορεύματα, και ταυτόχρονα δημιουργεί υποχρέωση της επιχείρησης προς τους φορείς της. Άρα, το συγκεκριμένο λογιστικό γεγονός είναι ένα σύνθετο λογιστικό γεγονός.

Οι λογαριασμοί του ενεργητικού που επηρεάζονται είναι το «Ταμείο» που αυξάνεται κατά 5.000 € και τα «Εμπορεύματα» που αυξάνονται κατά 10.000 €.

Ο λογαριασμός του παθητικού που αυξάνεται είναι ο λογαριασμός «Κεφάλαιο», που είναι λογαριασμός «Καθαρής θέσης» και δείχνει την υποχρέωση της επιχείρησης προς τους φορείς της.

Στη συνέχεια, εμφανίζεται ο ισολογισμός, ο οποίος επειδή είναι ο πρώτος ισολογισμός της επιχείρησης είναι ισολογισμός έναρξης. Η διάταξη του ισολογισμού είναι σε κάθετη μορφή, δηλαδή πρώτα το Ενεργητικό και ακριβώς από κάτω το Παθητικό στο οποίο είναι ενσωματωμένες οι υποχρεώσεις και η καθαρή θέση.

Έχουμε λοιπόν, στο Ενεργητικό, τους εξής λογαριασμούς:

– Εμπορεύματα	10.000
– Ταμείο	5.000
<hr/>	<hr/>
Σύνολο Ενεργητικού	15.000 €

Στο Παθητικό έχουμε το λογαριασμό «Κεφάλαιο» με 15.000 € και σύνολο Παθητικού προφανώς 15.000 €.

Τα σύνολα του ενεργητικού και του παθητικού δείχνουν ότι ισχύει η λογιστική ισότητα.

Το δεύτερο λογιστικό γεγονός αφορά τη σύναψη ενός δανείου από την επιχείρηση.

Έστω λοιπόν ότι η επιχείρηση συνάπτει δάνειο από την Εθνική Τράπεζα ύψους 2.000 €. Τα χρήματα που εισπράττει η επιχείρηση έχουν ως αποτέλεσμα να αυξάνεται το ενεργητικό λόγω της αύξησης του «Ταμείου» κατά 2.000 €. Ταυτόχρονα, αυξάνεται το παθητικό λόγω της αύξησης των «Δανείων» κατά 2.000 €. Πώς διαμορφώνεται ο ισολογισμός μετά από αυτό το λογιστικό γεγονός;

Όπως αναφέραμε, η σύναψη του δανείου δημιουργεί ρευστότητα στην επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εισροής χρημάτων στο ταμείο. Άρα αυξάνεται ο λογαριασμός «Ταμείο» του ενεργητικού κατά 2.000 € και διαμορφώνεται στα 7.000 €. Ανάλογα αυξάνονται και οι υποχρεώσεις και συγκεκριμένα ο λογαριασμός «Δάνεια ΕΤΕ» ο οποίος δεν υπήρχε μέχρι τώρα, οπότε δημιουργείται και διαμορφώνεται στα 2.000 €.

Ακολουθώς εμφανίζεται ο ισολογισμός μετά το δεύτερο λογιστικό γεγονός. Η διάταξη του ισολογισμού είναι πάλι σε κάθετη μορφή, δηλαδή πρώτα το ενεργητικό και ακριβώς από κάτω το παθητικό στο οποίο είναι ενσωματωμένες οι υποχρεώσεις και η καθαρή θέση.

Έχουμε λοιπόν, στο Ενεργητικό, τους εξής λογαριασμούς:

– Εμπορεύματα	10.000
– Ταμείο	7.000
<hr/>	
Σύνολο Ενεργητικού	17.000 €

Στο Παθητικό έχουμε το λογαριασμό «Κεφάλαιο» με 15.000 € και το «Δάνεια ΕΤΕ», οπότε το σύνολο παθητικού είναι 17.000 €.

Τα σύνολα του ενεργητικού και του παθητικού δείχνουν ότι ισχύει η λογιστική ισότητα.

Το τρίτο λογιστικό γεγονός αφορά την αγορά μηχανημάτων από την επιχείρηση.

Έστω λοιπόν ότι η επιχείρηση αγοράζει μηχανήματα αξίας 6.000 € τοις μετρητοίς. Τα χρήματα που πληρώνει η επιχείρηση για την απόκτηση των μηχανημάτων έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση του ενεργητικού λόγω της αύξησης του λογαριασμού «Μηχανήματα» κατά 6.000 €.

Ταυτόχρονα, μειώνεται το ενεργητικό λόγω της μείωσης του «Ταμείου» κατά 6.000 €.

Πώς διαμορφώνεται ο ισολογισμός μετά από αυτό το λογιστικό γεγονός;

Όπως αναφέραμε, η αγορά μηχανημάτων αυξάνει τα μηχανήματα της επιχείρησης, μειώνει όμως τη ρευστότητά της. Άρα μειώνεται ο λογαριασμός «Ταμείο» του ενεργητικού κατά 6.000 € και διαμορφώνεται στα 1.000 €.

Ανάλογα αυξάνονται τα «Μηχανήματα» της επιχείρησης, λογαριασμός ο οποίος δεν υπήρχε μέχρι τώρα, οπότε δημιουργείται και διαμορφώνεται στα 6.000 €.

Ακολουθεί ο ισολογισμός μετά το τρίτο λογιστικό γεγονός και πάλι σε κάθετη μορφή.

Έχουμε λοιπόν, στο Ενεργητικό, τους εξής λογαριασμούς:

– Μηχανήματα	6.000
– Εμπορεύματα	10.000
– Ταμείο	1.000
<u>Σύνολο Ενεργητικού</u>	<u>17.000 €</u>

Στο Παθητικό έχουμε το λογαριασμό «Κεφάλαιο» με 15.000 € και τα «Δάνεια ΕΤΕ», οπότε το σύνολο παθητικού είναι 17.000 €.

Τα σύνολα του ενεργητικού και του παθητικού δείχνουν ότι ισχύει η λογιστική ισότητα.

Το τέταρτο λογιστικό γεγονός αφορά την καταβολή μισθών σε υπάλληλο της επιχείρησης. Έχουμε αναφέρει ότι η καταβολή μισθών σε υπάλληλο αποτελεί ένα έξοδο για την επιχείρηση, έξοδο που καταγράφεται στο λογαριασμό εξόδων «Αμοιβές προσωπικού».

Στην παρούσα φάση, πρώτον εξαιτίας του ότι βρισκόμαστε σε εισαγωγικό ακόμα επίπεδο και, δεύτερον, διότι ασχολούμαστε με τον ισολογισμό, οπότε δεν χρησιμοποιούμε άλλους λογαριασμούς εκτός από τους λογαριασμούς του ισολογισμού, θα προσεγγίσουμε το γεγονός διαφορετικά.

Έστω λοιπόν ότι η επιχείρηση καταβάλλει 100 € ως μισθοδοσία ενός υπαλλήλου της εταιρίας. Τα χρήματα που πληρώνει η επιχείρηση ως μισθοδοσία, έχουν ως αποτέλεσμα να μειώνεται το ενεργητικό λόγω της μείωσης του «Ταμείου» κατά 100 €.

Τα χρήματα που καταβάλλει η επιχείρηση μειώνουν την καθαρή περιουσία της κατά το αντίστοιχο ποσό. Το αποτέλεσμα λοιπόν της καταβολής αυτών των χρημάτων είναι να μειώνεται το παθητικό λόγω της μείωσης του «Κεφαλαίου» κατά 100 €.

Πώς διαμορφώνεται ο ισολογισμός μετά από αυτό το λογιστικό γεγονός;

Όπως αναφέραμε, η καταβολή μισθών μειώνει τα χρήματα στο ταμείο αλλά και τα κεφάλαια της επιχείρησης. Άρα μειώνεται ο λογαριασμός «Ταμείο» του ενεργητικού κατά 100 € και διαμορφώνεται στα 900 €. Ανάλογα μειώνεται το «Κεφάλαιο» το οποίο και διαμορφώνεται στα 14.900 €.

Έχουμε λοιπόν, στο Ενεργητικό, τους εξής λογαριασμούς:

– Μηχανήματα	6.000
– Εμπορεύματα	10.000
– Ταμείο	900 €
<u>Σύνολο Ενεργητικού</u>	<u>16.900</u>

Στο Παθητικό έχουμε:

– Κεφάλαιο	14.900
– Δάνεια Ε.Τ.Ε.	2.000
<u>Σύνολο Παθητικού</u>	<u>16.900 €</u>

Τα σύνολα του ενεργητικού και του παθητικού δείχνουν ότι ισχύει η λογιστική ισότητα.

Το πέμπτο, και τελευταίο, λογιστικό γεγονός αποτελεί ένα σύνθετο λογιστικό γεγονός.

Συγκεκριμένα, η επιχείρηση πουλάει εμπορεύματα τοις μετρητοίς αξίας κτήσης 1.000 € προς 1.500 €.

Το αποτέλεσμα αυτής της συναλλαγής είναι να μειώνεται το ενεργητικό λόγω της μείωσης των «Εμπορευμάτων» κατά 1.000 €, να αυξάνεται το ενεργητικό λόγω της αύξησης του «Ταμείου» κατά 1.500 € και να αυξάνεται το παθητικό λόγω της αύξησης του «Κεφαλαίου» κατά 500 €, με την έννοια ότι η οικονομική μονάδα είχε κέρδος 500 € από την πώληση των εμπορευμάτων, κέρδος που καρπώνονται οι φορείς της.

Πώς διαμορφώνεται ο ισολογισμός μετά από αυτό το λογιστικό γεγονός;

Όπως αναφέραμε, το αποτέλεσμα αυτής της συναλλαγής είναι να μειωθεί το Ενεργητικό, λόγω της μείωσης των «Εμπορευμάτων» κατά 1.000 € και να αυξηθεί λόγω της αύξησης του «Ταμείου» κατά 1.500 €.

Έτσι διαμορφώνεται σε:

– Μηχανήματα	6.000
– Εμπορεύματα	9.000
– Ταμείο	2.400
Σύνολο Ενεργητικού	17.400 €

Ταυτόχρονα, το Παθητικό αυξάνεται κατά 500 € λόγω του κέρδους από την πώληση των εμπορευμάτων, κέρδος που καταγράφεται στο κεφάλαιο της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, το Παθητικό διαμορφώνεται ως εξής:

– Κεφάλαιο	15.400
– Δάνεια Ε.Τ.Ε.	2.000
Σύνολο Παθητικού	17.400 €

Τα σύνολα του ενεργητικού και του παθητικού δείχνουν ότι ισχύει η λογιστική ισότητα.

6.3 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Το αντικείμενο του υποκεφαλαίου αυτού είναι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ θα γίνει αναφορά και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Θα δούμε τι απεικονίζει η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και ποιοι είναι οι προσδιοριστικοί της παράγοντες.

Στη συνέχεια θα παρουσιαστεί αναλυτικά μία ενδεικτική κάθετη μορφή κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, ενώ στο τέλος θα γίνει αναφορά στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

6.3.1 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και προσδιοριστικοί παράγοντες

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει το αποτέλεσμα το οποίο πέτυχε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτού του αποτελέσματος.

Το αποτέλεσμα που πέτυχε μια οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης προσδιορίζεται με τη σύγκριση ή αλλιώς τη συσχέτιση των θετικών με τους αρνητικούς προσδιοριστικούς παράγοντες που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα.

Όταν το αποτέλεσμα της σύγκρισης είναι θετικό η οικονομική μονάδα παρουσιάζει κέρδη, ενώ όταν το αποτέλεσμα είναι αρνητικό η οικονομική μονάδα παρουσιάζει ζημίες.

Προσδιοριστικοί παράγοντες του αποτελέσματος είναι τα έξοδα και τα έσοδα.

Έξοδο θεωρείται κάθε μείωση της καθαρής θέσης της λογιστικής μονάδας που προέρχεται από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Έξοδο υφίσταται όταν:

1) Κάποια δαπάνη δεν πραγματοποιείται χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων.

2) Μια επένδυση πάγια ή τρέχουσα πωλείται, οπότε το κόστος της εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει πια να υπάρχει σαν στοιχείο ενεργητικού της επιχείρησης.

Τα έξοδα διακρίνονται σε:

- οργανικά, δηλ. εκείνα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης, και
- ανόργανα ή έκτακτα, δηλ. εκείνα τα οποία δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης.

Ο δεύτερος προσδιοριστικός παράγοντας του αποτελέσματος είναι τα έσοδα. Έσοδο θεωρείται κάθε αύξηση της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας η οποία προέρχεται από τις δραστηριότητές της.

Κατά το Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο «Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επίτευξης των σκοπών της».

Βασικό χαρακτηριστικό των εσόδων από πώληση υλικών αγαθών είναι ότι συνεπιφέρουν κόστος των πωλήσεων δηλαδή έξοδο.

Τα έσοδα διακρίνονται σε:

- οργανικά, δηλαδή εκείνα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης, και
- ανόργανα, δηλαδή εκείνα τα οποία δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης.

Συνοψίζοντας, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εμφανίζει τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και επομένως, δείχνει το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

6.3.2 Στοιχεία κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

Τα στοιχεία τη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης (ΚΑΧ), διαχωρίζονται σε διάφορα επίπεδα. Τα σημαντικότερα είναι τα εξής:

Πρώτον, ο Κύκλος Εργασιών: στην κατηγορία αυτή παρακολουθούνται τα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων ετοιμών και ημιτελών, πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστων υλικών και τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών εφόσον αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Δεύτερον, το Κόστος Πωλήσεων: είναι το κόστος κτήσης ή κόστος ιδιοπαραγωγής των αγαθών που πουλήθηκαν.

Τρίτον, άλλα έσοδα εκμετάλλευσης: στην κατηγορία αυτή μεταξύ άλλων συγκεντρώνονται:

1) Τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του κράτους,

2) Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή, εκείνα που προέρχονται από δραστηριότητες σχετικές με το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας, λ.χ. έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες, έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις, έσοδα από εκμίσθωση παγίων. Επισημαίνεται ότι, ενώ οι δραστηριότητες αυτές σχετίζονται με το κύριο αντικείμενο δράσης, δεν το αποτελούν.

Σε δεύτερο επίπεδο, τα σημαντικότερα στοιχεία τη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης είναι:

- Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, δηλαδή όλες οι δαπάνες που αφορούν τη λειτουργία της διοίκησης.
- Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, τα οποία αφορούν την έρευνα και ανάπτυξη αλλά δεν αφορούν την παραγωγή έργων μακροχρόνιας ανάπτυξης.
- Τα έξοδα λειτουργίας διάθεσης, είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων.
- Τα έσοδα συμμετοχών και χρεογράφων, δηλαδή τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων καθώς και οι τόκοι ομολογιών.
- Τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, δηλαδή τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.
- Οι πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα, δηλαδή οι δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισηπρακτέων και αλλά έσοδα από τόκους.
- Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων, δηλαδή οι διαφορές μεταξύ της τρέχουσας αξίας και της αξίας κτήσης των χρεογράφων και συμμετοχών όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της αξίας κτήσης.

- Τα έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων, δηλαδή τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την αγορά, πώληση και γενική διαχείριση των συμμετοχών και χρεογράφων και οι ζημίες που πραγματοποιούνται από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.
- Οι χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα, δηλαδή όλα τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η οικονομική μονάδα λόγω χρησιμοποίησης δανειακών τοκοφόρων κεφαλαίων

Σε τρίτο επίπεδο, τα σημαντικότερα στοιχεία τη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης είναι:

- Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης
- Τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, λ.χ. φορολογικά πρόστιμα, καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών, κλοπές κ.λπ

6.3.3 Μορφή κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της περιόδου. Μπορεί να παρουσιαστεί με δύο μορφές ή τύπους που διαφέρουν ως προς τη σειρά κατάταξης των κονδυλίων και την ανάλυσή τους.

Οι μορφές είναι:

- α)** η οριζόντια και
- β)** η κάθετη.

Η οριζόντια μορφή διάταξης των αποτελεσμάτων χρήσης αποτελείται από δύο στήλες. Στην αριστερή εμφανίζονται:

- τα λειτουργικά έξοδα,
- τα μη λειτουργικά έξοδα, και
- οι έκτακτες ζημίες.

Στη δεξιά εμφανίζονται:

- τα λειτουργικά έσοδα,
- τα μη λειτουργικά έσοδα, και
- τα έκτακτα κέρδη.

Όταν η στήλη των θετικών παραγόντων είναι μεγαλύτερη από τη στήλη των αρνητικών, τότε έχουμε κέρδος. Όταν η στήλη των αρνητικών παραγόντων είναι μεγαλύτερη των θετικών, τότε έχουμε ζημία.

Η πιο συνηθισμένη μορφή είναι η κάθετη μορφή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη και προσδιορίζεται σε βαθμίδες ως εξής:

Από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, το πρώτο αποτέλεσμα που προκύπτει είναι τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δηλαδή το μεικτό κέρδος ή η μεικτή ζημία εκμετάλλευσης. Το μεικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης προκύπτει ως

διαφορά μεταξύ των λογαριασμών του κύκλου εργασιών από πωλήσεις εμπορευμάτων ή υπηρεσιών και του κόστους πωληθέντων ή κόστους πωλήσεων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει απεικονίζει το μεικτό περιθώριο εκμετάλλευσης από πωλήσεις εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών και προορίζεται για την κάλυψη των λειτουργικών εξόδων.

Αν στα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, όπως επιχορηγήσεις και διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων και παρεπόμενων ασχολιών, και αφαιρέσουμε τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης και της λειτουργίας διάθεσης, προκύπτουν τα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Τα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης παρουσιάζουν τα κέρδη ή τις ζημίες που πέτυχε η επιχείρηση από την κύρια ή τις κύριες δραστηριότητές της.

Αν στα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε τα έσοδα των συμμετοχών, των χρεογράφων, των κερδών από τις πωλήσεις των συμμετοχών και των χρεογράφων και, τέλος, προσθέσουμε και τους πιστωτικούς τόκους, ενώ, στη συνέχεια, αφαιρέσουμε τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, όπως τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και τους χρεωστικούς τόκους, τότε καταλήγουμε στα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δηλαδή στα ολικά κέρδη ή ζημίες εκμετάλλευσης.

Αν στα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε τα έκτακτα έσοδα-κέρδη και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων και αφαιρέσουμε τα έκτακτα έξοδα και ζημίες, τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων και τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, τότε καταλήγουμε στα οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα που προφανώς αν είναι θετικά αποτελούν κέρδη και αν είναι αρνητικά αποτελούν ζημίες.

Αν από τα οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα αφαιρέσουμε τις αποσβέσεις που δεν εντάσσονται στο λειτουργικό κόστος, καταλήγουμε στα καθαρά αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων, όπως είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας.

Ας δούμε την κάθετη μορφή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, όπως συνήθως αυτή δημοσιεύεται από τις επιχειρήσεις. Θα επαναλάβουμε τα ίδια πράγματα, αλλά η παρουσίαση θα γίνει σε διαφορετική μορφή και συγκεκριμένα στη μορφή που συντάσσεται η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Από την κατάσταση λοιπόν, το πρώτο αποτέλεσμα που προκύπτει είναι τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δηλαδή το μεικτό κέρδος ή η μεικτή ζημία εκμετάλλευσης. Το μεικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης προκύπτει ως διαφορά μεταξύ των λογαριασμών του κύκλου εργασιών από πωλήσεις εμπορευμάτων ή υπηρεσιών και του κόστους πωληθέντων ή κόστους πωλήσεων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει απεικονίζει το μεικτό περιθώριο εκμετάλλευσης από πωλήσεις εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών και προορίζεται για την κάλυψη των λειτουργικών εξόδων. Αν στα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, όπως επιχορηγήσεις και διάφορα πρόσθετα έσοδα πω-

λήσεων και παρεπόμενων ασχολιών, και αφαιρέσουμε τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης και της λειτουργίας διάθεσης, προκύπτουν τα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Τα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης παρουσιάζουν τα κέρδη ή τις ζημίες που πέτυχε η επιχείρηση από την κύρια ή τις κύριες δραστηριότητές της. Αν στα μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε τα έσοδα των συμμετοχών, των χρεογράφων, των κερδών από τις πωλήσεις των συμμετοχών και των χρεογράφων και, τέλος, προσθέσουμε και τους πιστωτικούς τόκους, ενώ, στη συνέχεια, αφαιρέσουμε τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα όπως τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και τους χρεωστικούς τόκους, τότε καταλήγουμε στα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δηλαδή στα ολικά κέρδη ή ζημίες εκμετάλλευσης.

Αν στα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης προσθέσουμε τα έκτακτα έσοδα και κέρδη και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων και αφαιρέσουμε τα έκτακτα έξοδα και ζημίες, τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων και τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, τότε καταλήγουμε στα οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα που προφανώς αν είναι θετικά αποτελούν κέρδη και αν είναι αρνητικά αποτελούν ζημίες.

Αν από τα οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα αφαιρέσουμε τις αποσβέσεις που δεν εντάσσονται στο λειτουργικό κόστος, καταλήγουμε στα καθαρά αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων, όπως είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας.

6.3.4 Άσκηση

Παρακάτω παρουσιάζονται ορισμένα στοιχεία της χρηματοοικονομικής κατάστασης του εμπορικού καταστήματος γραφικών ειδών «ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ» στις 31/12/2006. Συγκεκριμένα:

Προμηθευτές	620
Δάνειο από τράπεζα «Ω»	956
Αμοιβές προσωπικού	3.500
Αναλωθείσα γραφική ύλη	1.568
Κέρδη από πώληση μετοχών	1.952
Ταμείο	8.050
Ασφάλιστρα	1.620
Πωλήσεις	10.300
Γραμμάτια εισπρακτέα	1.250
Ζημιά από πυρκαγιά	850
Τόκοι χρεωστικοί	590
Αποσβέσεις	970
Έξοδα από ενοικίαση μεταφορικών μέσων	1.730

Με βάση τους παραπάνω λογαριασμούς, θα υπολογίσουμε το μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το ολικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης.

Η απάντηση της άσκησης έχει ως εξής:

Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	10.300
μείον: Αμοιβές προσωπικού	3.500
Αναλωθείσα γραφική ύλη	1.568
Ασφάλιστρα	1.620
Έξοδα από ενοικίαση μεταφορικών μέσων	1.730
Αποσβέσεις	970
μας οδηγεί στο ΜΕΡΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ που ισούται με	912 €
Συνεχίζοντας σύμφωνα με όσα έχουμε πει μέχρι τώρα:	
ΜΕΡΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	912
μείον: Τόκοι χρεωστικοί	590
μας οδηγεί στο ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ που ισούται με	322 €
Και, τέλος,	
ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	322
πλέον: Κέρδη από πώληση μετοχών	1.952
μείον: Ζημιά από πυρκαγιά	850
μας οδηγεί στα ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ που είναι	1.424 €

6.3.5 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με το Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διανομή των κερδών. Τα στοιχεία του πίνακα απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στην παρούσα και στην προηγούμενη χρήση.

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών:

A) «Καθαρά αποτελέσματα χρήσης»

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού «Καθαρά κέρδη χρήσης» ή του λογαριασμού «Καθαρές ζημίες χρήσης», τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό «Καθαρά αποτελέσματα χρήσης».

B) «Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων»

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» ή «Υπόλοιπο ζημιών εις νέον» και ολόκληρο ή τμήμα του

υπολοίπου του λογαριασμού «Υπόλοιπο λογαριασμών προηγούμενων χρήσεων» τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», «Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη» και «Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη».

Γ) «Διαφορές φορολογικών ελέγχων προηγούμενων χρήσεων»

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» που μεταφέρεται στο λογαριασμό «Διαφορές φορολογικών ελέγχων προηγούμενων χρήσεων».

Δ) «Αποθεματικά προς διάθεση»

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος των υπολοίπων του λογαριασμού «Αποθεματικά-διαφορές αναπροσαρμογής-επιχορηγήσεις επενδύσεων», για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για διανομή μερισμάτων ή για κάλυψη ζημιών και μεταφέρονται στο λογαριασμό «Αποθεματικά προς διάθεση».

Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω κατηγοριών αφαιρούνται οι λογαριασμοί «Φόρος εισοδήματος» και «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι». Το υπόλοιπο, αν είναι κέρδος, διανέμεται σύμφωνα με απόφαση του σχετικού οργάνου.

Συνοπτικά, μία ενδεικτική μορφή πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων είναι η εξής:

	«Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδος ή ζημία)»
(μείον)	«Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»
(πλέον ή μείον)	«Διαφορές φορολογικών ελέγχων προηγούμενων χρήσεων»
(μείον)	Φόροι εισοδήματος
(μείον)	«Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι»
Σύνολο	
(πλέον)	«Υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων»
(πλέον)	«Αποθεματικά προς διάθεση»
	«Κέρδη προς διάθεση» ή «ζημιές εις νέον»

Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Τα στοιχεία, τη δομή και το περιεχόμενο του «Ισολογισμού» και των λογαριασμών του.
- Τα είδη των «Ισολογισμών» και το λόγο για τον οποίο καταρτίζεται το κάθε είδος.
- Την έννοια και το περιεχόμενο των οργανικών εσόδων και εξόδων και τη διάκρισή τους από τα μη οργανικά.
- Την έννοια και το περιεχόμενο των αποτελεσματικών λογαριασμών «Γενικής εκμετάλλευσης» και «Αποτελεσμάτων χρήσης».
- Την έννοια, τα στοιχεία, τις μορφές και τους προσδιοριστικούς παράγοντες της «Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης».
- Τον τρόπο κατάρτισης του «Πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων».
- Έχοντας υπόψη σας τα παραπάνω θα αντιληφθείτε καλύτερα τη λογιστική διαδικασία και κατ' επέκταση τον τρόπο καταγραφής και αποτύπωσης των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησής σας.
- Προφανώς, το αποτέλεσμα από τις δραστηριότητες της επιχείρησης είναι η διαφορά εσόδων και εξόδων, τους λογαριασμούς των οποίων πρέπει να διακρίνετε για να μπορείτε να εξάγετε συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης.

Άσκηση 2.

- α)** Ποια είναι τα στοιχεία, η δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού;
- β)** Ποια είναι τα είδη των Ισολογισμών;
- γ)** Ποιοι είναι οι κεντρικοί προσδιοριστικοί παράγοντες της Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης;
- δ)** Να υπογραμμίσετε τα στοιχεία και τη μορφή της Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.
- ε)** Τι είναι ο Πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Τι είναι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.
2. Ποιες είναι οι κατηγορίες βιβλίων, και
3. Ποια είναι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας.
Πιο συγκεκριμένα, θα παρουσιαστούν το Ημερολόγιο, το Γενικό Καθολικό, το Ισοζύγιο και άλλα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

7.1 Το προγενέστερο καθεστώς: Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Το αντικείμενο του υποκεφαλαίου είναι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Θα εξετάσουμε λοιπόν, τι είναι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και τι ορίζουν οι διατάξεις του σχετικά με τα βιβλία. Θα παρουσιαστούν τα κριτήρια με βάση τα οποία διακρίνονται οι επιχειρήσεις ως προς τις κατηγορίες βιβλίων και, τέλος, θα αναπτυχθούν τα βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας.

7.1.1 Βιβλία που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ή αλλιώς Κ.Β.Σ. είναι ο Κώδικας με τις διατάξεις του οποίου ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με:

A) την τήρηση των βιβλίων, με την οποία θα ασχοληθούμε σε αυτό το κεφάλαιο, και

B) την έκδοση των στοιχείων.

Τα βιβλία και τα στοιχεία με βάση τα οποία ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών τους.

Κάθε επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί, να εκδίδει, να παρέχει, να ζητά, να λαμβάνει, να υποβάλλει, να διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Ως «επιτηδευματίας» ορίζεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική, βιοτεχνική, γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους:

α) σε εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικώς ή λιανικώς, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία,

β) σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες,

γ) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες, δηλαδή έχουν μεικτή δραστηριότητα.

Ως χονδρική πώληση ορίζεται η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλον επιτηδευματία.

Ως λιανική πώληση ορίζεται η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών.

Ως χονδροπωλητής ορίζεται, κατά κύριο λόγο, ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 60% του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

Η κατηγορία τήρησης βιβλίων από τους επιτηδευματίες ορίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή της προηγούμενης λογιστικής χρήσης. Οι κατηγορίες βιβλίων και τα όρια ακαθάριστων εσόδων έχουν ως εξής:

Υποχρέωση για τήρηση βιβλίων πρώτης κατηγορίας έχουν οι επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 €.

Υποχρέωση για τήρηση βιβλίων δεύτερης κατηγορίας έχουν οι επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 €.

Υποχρέωση για τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας έχουν οι επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα περισσότερα από 1.500.000 €.

7.1.2 Βιβλία πρώτης κατηγορίας

Στην πρώτη κατηγορία βιβλίων, εκτός από τους επιτηδευματίες που καλύπτουν το κριτήριο των ακαθάριστων εσόδων, εντάσσεται και:

- ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, για την εμπορία της βενζίνης και του πετρελαίου,
- ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά με λιανική πώληση στις κινητές λαϊκές αγορές, όπως είναι οι επιτηδευματίες που πωλούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα και λοιπά αγροτικά προϊόντα,
- ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,

■ ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών (εφημερίδων, περιοδικών, τσιγάρων κ.ά.).

Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του τηρεί βιβλίο αγορών, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.

β) Την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το ΦΠΑ των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

7.1.3 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας

Στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων, εκτός από τους επιτηδευματίες που καλύπτουν το κριτήριο του ακαθάριστου εισοδήματος, εντάσσονται, από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους:

- οι ελεύθεροι επαγγελματίες,
- οι εκτελωνιστές,
- οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών,
- οι εκμεταλλευτές αυτοκινήτων Δημόσιας Χρήσης,
- οι παραγωγοί ασφαλειών,
- οι μεσίτες,
- οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείων,
- οι εκμεταλλευτές εκπαιδευτηρίων ή φροντιστηρίων,
- οι εκμισθωτές μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιουδήποτε άλλου κινητού μέσου,
- οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών,
- οι κατασκευαστές ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων,
- οι πωλητές χρυσών και λοιπών νομισμάτων,
- οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- οι πωλητές πετρελαιοειδών, ως αντιπρόσωπος εταιρίας διανομής των ειδών αυτών, και
- οι πρατηριούχοι υγραερίων αυτοκινήτων, με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους με τη μορφή της ανώνυμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας.

Οι επιτηδευματίες αυτοί διατηρούν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας οπουδήποτε εντός της ελληνικής επικράτειας και αν ασκούν τις δραστηριότητές τους, κύριες ή παράλληλες.

Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

7.1.4 Βιβλία τρίτης κατηγορίας

Στην τρίτη κατηγορία βιβλίων εντάσσονται οι ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές και αλλοδαπές, ανεξάρτητα από το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους.

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Η διπλογραφική μέθοδος θα αναπτυχθεί αναλυτικά σε επόμενο κεφάλαιο.

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών που αναπτύχθηκαν σε προηγούμενα κεφάλαια, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται και δεν αναπτύχθηκαν.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Τα βιβλία 3ης κατηγορίας θα αναπτυχθούν στο επόμενο υποκεφάλαιο.

7.2 Λογιστικά βιβλία 3^{ης} κατηγορίας

Θα ασχοληθούμε τώρα με τα βιβλία τρίτης κατηγορίας. Πιο συγκεκριμένα, θα παρουσιάσουμε το Ημερολόγιο, το Γενικό Καθολικό, το Ισοζύγιο και άλλα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

7.2.1 Το Ημερολόγιο

Το Ημερολόγιο αποτελεί το βασικό λογιστικό βιβλίο του λογιστικού κυκλώματος. Είναι ουσιαστικά ένα χρονικό εξιστόρησης των λογιστικών γεγονότων, που αφορούν την επιχείρηση, κατά χρονολογική σειρά. Η καταχώριση γίνεται κατά περιγραφικό τρόπο, αλλά καταχωρούνται με χρέωση και πίστωση τουλάχιστον δύο λογαριασμοί που υφίστανται μεταβολή από το λογιστικό γεγονός.

Η διάρθρωση του ημερολογίου είναι ανάλογη και αντίστοιχη, από άποψη χρέωσης και πίστωσης, με αυτήν ενός λογαριασμού. Συγκεκριμένα, στο αριστερό μέρος του κινούνται οι λογαριασμοί που χρεώνονται, ενώ δεξιά οι λογαριασμοί που πιστώνονται.

Η πρώτη εγγραφή ονομάζεται «εγγραφή ανοίγματος» και περιλαμβάνει τα λογιστικά δεδομένα της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης. Στη συνέχεια, καταχωρούνται τα τρέχοντα λογιστικά γεγονότα, με αναφορά των λογαριασμών που κινούνται, δηλαδή χρεώνονται ή πιστώνονται, καθώς και τα αντίστοιχα ποσά εκφρασμένα σε ευρώ. Η καταχώριση ενός λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο ονομάζεται ημερολογιακό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή. Τα στοιχεία που συνθέτουν μια ημερολογιακή εγγραφή είναι:

- α)** η ημερομηνία εγγραφής,
- β)** οι τίτλοι των κινούμενων λογαριασμών που χρεώνονται ή πιστώνονται,
- γ)** η αναφορά του παραστατικού στην οποία στηρίζεται και με το οποίο αποκτά νομική και φορολογική υπόσταση και επαληθεύεται η εγγραφή,
- δ)** η σύντομη αλλά σαφής αιτιολογία που επεξηγεί το λογιστικό γεγονός, και
- ε)** τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης.

Τονίζεται ότι σε κάθε ενημέρωση, πρέπει να καταβάλλεται ιδιαίτερη προσοχή, τόσο ως προς τους λογαριασμούς που πρέπει να κινηθούν, όσο και ως προς τα χρηματικά ποσά, διότι ένα λάθος υπάρχει κίνδυνος να αναπαραχθεί και στα υπόλοιπα λογιστικά βιβλία.

Επίσης, μια ημερολογιακή εγγραφή μπορεί να περιλαμβάνει και άλλα στοιχεία, όπως τον αριθμό της σελίδας του βιβλίου ή της καρτέλας του Καθολικού στην οποία τηρείται κάθε λογαριασμός ή/και τον αύξοντα αριθμό της ημερολογιακής εγγραφής. Να θυμάστε ότι το άθροισμα των ποσών της χρέωσης πρέπει να ισούται με το άθροισμα των ποσών της πίστωσης. Τέλος, ύστερα από κάθε ημερολογιακή εγγραφή, θα πρέπει να ενημερώνεται ένα άλλο λογιστικό βιβλίο που έχει τον τίτλο Γενικό Καθολικό και θα παρουσιαστεί στη συνέχεια.

Τα αναλυτικά ημερολόγια είναι λογιστικά βιβλία στα οποία καταχωρούνται επίσης, κατά χρονολογική σειρά, λογιστικά γεγονότα που έχουν τα στοιχεία:

- α)** της επανάληψης σε τακτά χρονικά διαστήματα που είναι συνήθως καθημερινά, και
- β)** της χρέωσης και της πίστωσης ενός πρωτοβάθμιου λογαριασμού.

Τα αναλυτικά ημερολόγια είναι τα εξής:

Το αναλυτικό ημερολόγιο πωλήσεων, όπου καταχωρούνται οι εγγραφές για τα τιμολόγια ή τα πιστωτικά που έχουν εκδοθεί από τη βιομηχανία κατά τις πωλήσεις προϊόντων ή εμπορευμάτων.

Το αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου, όπου καταχωρούνται, με αθεώρητα εσωτερικά εντάλματα πληρωμής ή γραμμάτια είσπραξης, οι ταμειακές ενέργειες της επιχείρησης.

Το αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, όπου καταχωρούνται όλες οι πράξεις που δεν εμπίπτουν στα προαναφερθέντα ημερολόγια.

Το ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής όπου χρεοπιστώνονται μόνο οι λογαριασμοί της ομάδας 9, αφού έχουν καταχωρηθεί προηγουμένως όλα τα δεδομένα των ομάδων 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής.

Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, όπου καταχωρούνται-συγκεντρώνονται οι εγγραφές των αναλυτικών ημερολογίων μέσα στον αμέσως επόμενο μήνα από την καταχώρηση των εγγραφών στα αναλυτικά ημερολόγια.

7.2.2 Το Γενικό Καθολικό

Το Γενικό Καθολικό είναι το βιβλίο όπου ανοίγονται και λειτουργούν όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Κάθε εγγραφή που καταχωρείται στο ημερολόγιο, μεταφέρεται και στο Γενικό Καθολικό και αντίστροφα.

Άρα, το Γενικό Καθολικό είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθούνται οι λογαριασμοί και καταγράφονται οι μεταβολές τους λόγω των λογιστικών γεγονότων.

Η ταύτιση του περιεχομένου του ημερολογίου και του γενικού καθολικού έχουν οδηγήσει στους εξής κανόνες:

α) Υπάρχει μια συνεχής αριθμητική συμφωνία μεταξύ των δύο αυτών βιβλίων. Έτσι στο ημερολόγιο, το άθροισμα των χρεώσεων ισούται με το άθροισμα των πιστώσεων και στο καθολικό το άθροισμα των χρεώσεων ισούται με το άθροισμα των πιστώσεων. Σε περίπτωση αριθμητικής ασυμφωνίας τους, θα πρόκειται για λανθασμένη μεταφορά ή μη καταχώρηση ή διπλή καταχώρηση ή χρέωση λανθασμένου λογαριασμού αντί του ορθού, με την προϋπόθεση ότι υπάρχει πραγματική ασυμφωνία και δεν πρόκειται για λάθος κατά τη σύνταξη του ισοζυγίου.

β) Ο αριθμός, το περιεχόμενο και η κίνηση του λογαριασμού του γενικού καθολικού προσδιορίζονται αποκλειστικά από τον αριθμό, το περιεχόμενο και την κίνηση των λογαριασμών στο ημερολόγιο.

Τα αναλυτικά καθολικά τηρούνται όταν ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός είναι περιληπτικός, οπότε αναλύεται σε δευτεροβάθμιους αναλυτικούς. Επίσης, όταν ένας δευτεροβάθμιος είναι περιληπτικός, οπότε αναλύεται σε τριτοβάθμιους και ούτω καθεξής. Αναλυτικά καθολικά, όπως αυτά των πελατών και των προμηθευ-

τών, τηρούνται συνήθως σε καρτέλες. Η ενημέρωσή τους γίνεται είτε από την εγγραφή στο ημερολόγιο είτε κατευθείαν από το σχετικό παραστατικό καταχώρισης της εγγραφής στο ημερολόγιο.

7.2.3 Το Ισοζύγιο

Το Ισοζύγιο είναι ο πίνακας όπου καταγράφονται όλοι οι λογαριασμοί του καθολικού με τα αθροίσματα χρεώσεων και πιστώσεων και με τα αντίστοιχα υπόλοιπά τους.

Το ισοζύγιο αποτελεί, αφενός, ένα μέτρο ελέγχου των λογιστικών καταχωρίσεων σε δεδομένη χρονική στιγμή και, αφετέρου, ένα όργανο με το οποίο το λογιστήριο των επιχειρήσεων μεταβιβάζει σημαντικές οικονομικές πληροφορίες στη διοίκηση, αφού σε αυτό περιλαμβάνονται συγκεντρωμένοι οι λογαριασμοί του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Εφόσον δεν υπάρχουν λάθη μεταφοράς ποσών, το ισοζύγιο θα πρέπει να παρουσιάζει την τριπλή ισότητα:

α) Τα αθροίσματα των ποσών των στηλών χρέωσης και πίστωσης θα πρέπει να είναι μεταξύ τους ίσα. Η ισότητα αυτή προέρχεται από το διπλογραφικό σύστημα, στο οποίο στη χρέωση ενός ή περισσότερων λογαριασμών αντιστοιχεί μία ή περισσότερες πιστώσεις λογαριασμών.

β) Τα αθροίσματα των ποσών των στηλών χρέωσης και πίστωσης του ισοζυγίου πρέπει να ισούνται και με τα αθροίσματα του ημερολογίου. Η ισότητα αυτή έρχεται ως συνέπεια της σύμπτωσης των λογαριασμών και των ποσών που κινούνται στο ημερολόγιο και των αντίστοιχων καταχωρίσεων στο γενικό καθολικό. Συνεπώς, οι λογαριασμοί που καταχωρούνται στο ισοζύγιο από το γενικό καθολικό πρέπει να συμφωνούν με τις αντίστοιχες αθροίσεις του ημερολογίου για την ίδια περίοδο, εφόσον δεν υπάρχει λανθασμένη μεταφορά.

γ) Το άθροισμα των ποσών της στήλης «χρεωστικά υπόλοιπα» πρέπει να ισούται με το αντίστοιχο άθροισμα του ποσού της στήλης «πιστωτικά υπόλοιπα». Τα χρεωστικά υπόλοιπα αποτελούν το ενεργητικό ή τα έξοδα της επιχείρησης και τα πιστωτικά την καθαρή θέση ή τα έσοδα της επιχείρησης.

Το ισοζύγιο διακρίνεται σε:

- α)** προσωρινό, που καταρτίζεται κατά τη διάρκεια του μήνα,
- β)** προσαρμοσμένο, που συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου μετά τη μεταφορά στους σχετικούς λογαριασμούς του γενικού καθολικού των εγγραφών προσαρμογής που λαμβάνουν χώρα στο τέλος του έτους,
- γ)** οριστικό, που προκύπτει μετά τη μεταφορά στους αντίστοιχους λογαριασμούς του γενικού καθολικού των εγγραφών προσδιορισμού του αποτελέσματος χρήσης.

7.2.4 Λοιπά βιβλία

Βιβλίο τρίτης κατηγορίας είναι και το βιβλίο αποθήκης στο οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος, σε ποσότητα αλλά και αξία, καθώς και η ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, τηρεί για τα ίδια προϊόντα βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατά είδος προϊόντος, το οποίο περιλαμβάνει την ποσότητα και την πορεία των πρώτων και των βοηθητικών υλών, καθώς και των υλικών συσκευασίας που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας. Οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας καταγράφονται, όταν παρακολουθούνται ποσοτικά, στο βιβλίο αποθήκης.

Επίσης, τηρεί βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου στο οποίο συγκεντρώνονται:

- α)** οι ποσότητες των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας, και
- β)** οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Λοιπά βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι τα εξής:

- Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού όπου καταχωρείται και αποτιμάται, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, η εγγραφή καταχώρισης των αποθεμάτων περιλαμβάνει: το είδος του αγαθού, την ποσότητα, τη μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό, καθώς και την αξία με την οποία αποτιμάται το κόστος.
- Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπου καταγράφονται αναλυτικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, όπως μηχανήματα, αυτοκίνητα κ.ά. Το μητρώο τηρείται αθεώρητο και ενημερώνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφεται η αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής, οι αποσβέσεις του και η αναπόσβεστη αξία του. Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία όπως οι πελάτες, οι προμηθευτές, τα δάνεια και τα χρεόγραφα μπορούν, επίσης, να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών όπως και οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας τους.
- Στο βιβλίο γραμματίων, εισπρακτέων και πληρωτέων, καταχωρούνται οι συναλλαγματικές που θα εισπράξει από τους πελάτες ή θα πληρώσει στους πελάτες η επιχείρηση. Η ενημέρωση γίνεται αυθημερόν για το σύνολο της αξίας των γραμματίων που κατέχει.
- Το ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, όπου καταχωρούνται οι εγγραφές τακτοποίησης και προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος στο τέλος χρήσης.
- Το βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου και γενικής συνέλευσης στο οποίο καταγράφονται οι εκθέσεις και οι αντίστοιχες αποφάσεις του διοικητι-

κού συμβουλίου και της γενικής συνέλευσης όπως π.χ., μεταξύ άλλων, η συγκρότηση σε σώμα του διοικητικού συμβουλίου, η πιστοποίηση του μετοχικού κεφαλαίου που έχει καταβληθεί, η κατάρτιση του ισολογισμού και η σύγκληση της τακτικής γενικής συνέλευσης της εταιρίας.

- Το βιβλίο μετόχων της ανώνυμης εταιρίας το οποίο τηρείται όταν υπάρχουν ονομαστικές μετοχές.

7.3. Το ισχύον καθεστώς: Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (ν. 3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους. Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κ.λπ.) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον που διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών. Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι σημαντικότερες αλλαγές που επέφερε στο προγενέστερο καθεστώς ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4093/2012, είναι οι ακόλουθες:

- Καταργείται η θεώρηση (ή αλλιώς η διάτρηση) των βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά.
- Καταργείται και δεν θα ενημερώνεται πλέον το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου καθώς και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, διότι δεν θα ισχύει πλέον το βιβλίο αποθήκης.
- Για να εκδίδεται "ηλεκτρονικό τιμολόγιο" θα πρέπει να το αποδέχεται και αυτός που αποκτά τα αγαθά ή που λαμβάνει τις υπηρεσίες (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού, μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων (με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία) το αργότερο μέχρι την προθεσμία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς προηγούμενη γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. (ήταν 10 μέρες) (άρθρο 2 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Τα φυσικά πρόσωπα (εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες), δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία (χωρίς όριο συναλλαγών), όταν ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.), αλλά να μην είναι όμως υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών από άλλη αιτία.
- Δεν τηρούν βιβλία ούτε και εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Δεν ισχύουν τα παραπάνω, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60%, ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Υποχρεωτικά τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας (διπλογραφικά βιβλία) οι εξής (άρθρο 4 παρ. 2 και 5 Κ.Φ.Α.Σ.):
 - α) Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων.
 - β) Από τους υπόλοιπους, όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη χρήση πάνω από 1.500.000 ευρώ.
 - Τα λογιστικά τους βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Η ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ενεργείται μέχρι 20.2 (του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου) και με αξία μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).
 - ✓ Από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία γ' κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.
 - ✓ Τηρούν βιβλία β' κατηγορίας (απλογραφικά βιβλία) οι εξής:
 - α) Ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
 - β) Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75.
 - γ) Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel). Όποιος από τους βενζινάδες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων (περ. γ και β) διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων

αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, αρχίζει με απλογραφικά βιβλία.

ε) Όποιος, την προηγούμενη χρονιά, είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες) (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.), τηρεί απλογραφικά βιβλία.

– Τα λογιστικά τους βιβλία, δηλαδή, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.).

– Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής ενημερώνονται με β' κατηγορίας βιβλία (απλογραφικά βιβλία), όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

- ✓ Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Από την έναρξη της χρήσης μπορεί να τηρούνται βιβλία ανώτερης κατηγορίας, με όλες τις υποχρεώσεις (άρθρο 4 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Τα ποσά μέχρι 150 ευρώ το καθένα και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεκριντωτικά με ένα ποσό με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών (άρθρο 4, παρ.21 Κ.Φ.Α.Σ.) και όταν υπάρχει φ.τ.μ., αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ".
- ✓ Καταργείται και δεν θα τηρείται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρησή τους.
- ✓ Η κίνηση των αποθεμάτων, θα καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 "Αποθέματα" της ομάδας 9 του Γ.Λ.Σ., σαν απλή καρτέλα, και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD - ROM.

Φυσικά, θα ενημερώνεται ο λογ. 94 «Αποθέματα» σαν απλή καρτέλα, μόνο στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης (ή των προηγούμενων χρήσεων) από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70 και 71) υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ (αν υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ο λογ. 70, θα τηρείται ο λογ. 94 «Αποθεματικά» μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογ. 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα) (άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

- ✓ Ο εκμεταλλευτής περιπέτρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές

ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τ' ακαθάριστα έσοδά τους (σχετ. άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

- ✓ Από 1.1.14 και μετά, δεν θα θεωρείται από τη Δ.Ο.Υ. κανένα στοιχείο συναλλαγής (δελτίο αποστολής κτλ.). Μέχρι 31.12.13 θα εκδίδονται θεωρημένα (είτε αυτά είναι χειρόγραφα είτε μηχανογραφημένα), τα εξής:
 - α)** Τα χειρόγραφα Δελτία Αποστολής, τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια και
 - β)** Τα στοιχεία για παροχή υπηρεσιών (δηλαδή, τα στοιχεία παροχής αξίας σε λιανικές συναλλαγές κτλ.).
- ✓ Από 1.1.14 και μετά δεν θα υπάρχουν πρόσθετα βιβλία. Μέχρι 31.12.13, θα συνεχίσουν να ενημερώνουν τα θεωρημένα πρόσθετα βιβλία τους, οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 23 Κ.Φ.Α.Σ.):
 - α)** ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας
 - β)** τα εκπαιδευτήρια
 - γ)** οι κλινικές και τα θεραπευτήρια
 - δ)** τα κέντρα αισθητικής
 - ε)** τα γυμναστήρια
 - στ)** οι χώροι στάθμευσης και
 - ζ)** οι γιατροί και οι οδοντίατροι.
- ✓ Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα άνθη και φυτά για πώληση ή για επεξεργασία ή συσκευασία (είτε τα μεταφέρουν οι ίδιοι είτε από μεταφορική εταιρία κτλ.). Για όλα τα άλλα αγροτικά προϊόντα εκδίδουν Δ.Α. μόνο αν τα μεταφέρουν οι μεταφορικές εταιρίες (άρθρο 5 παρ.3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ 19) Καταργούνται, οπότε δεν υποβάλλονται πλέον οι παρακάτω καταστάσεις:
 - α)** Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
 - β)** Η κατάσταση με τους αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
 - γ)** Η κατάσταση με την έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
 - δ)** Τα ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης.
- ✓ Όταν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία, δεν αναγράφεται πλέον η Δ.Ο.Υ. ούτε και το επάγγελμα.
- ✓ Η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή (ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού) που αναγνωρίζεται προς έκπτωση (σαν να είναι τιμολόγιο) είναι πλέον 100 ευρώ (ήταν 50 ευρώ) (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή, μέχρι 150 ευρώ (ήταν 30 ευρώ), μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.).

- ✓ Συμψηφίζονται οι αμοιβαίες ανταπαιτήσεις αξίας πάνω από 3.000 ευρώ, καθώς και μεταξύ μητρικής και θυγατρικής, οπότε δεν χρειάζεται η αλληλοεξόφληση μέσω τραπεζών ή μέσω επιταγών (άρθρο 10 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Τα στοιχεία των συναλλασσομένων μπορούν να επιβεβαιώνονται και από τη βάση δεδομένων που είναι διαθέσιμα από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπ. Οικονομικών (άρθρο 10 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Δεν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής, όσον αφορά την επιστροφή πωληθέντος αγαθού καθώς και για την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, όταν το ποσό είναι μέχρι 30 ευρώ (ήταν μέχρι 15 ευρώ) (άρθρο 7 παρ. 2α Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς, μπορεί αντί να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία να υπογράφουν και οι δικαιούχοι τα ποσά που λαμβάνουν. Όταν καταβάλλονται μισθοί και ημερομίσθια με τη μεσολάβηση τράπεζας, δεν υπογράφουν στην κατάσταση, εφόσον υπάρχει εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού (άρθρο 8 παρ. 13δ Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Οι καρτέλες αποθήκης του λογ. 94 «Αποθέματα» ενημερώνονται ποσοτικά και κατ' αξίαν μέχρι τέλους του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της παράδοσης του αγαθού (όσον αφορά ποσοτικά) ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου (όσον αφορά την αξία) και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Καταργείται το αναλυτικό εγχειρίδιο (οπότε και η υποχρέωση διαφύλαξής του) όταν χρησιμοποιείται Η/Υ για την ενημέρωση των βιβλίων (άρθρο 2 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημόσιων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργείται η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα, και καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν αλλάζει τίποτα (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Όταν παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για: αγορά, πώληση, φύλαξη, αποθήκευση, απλή διαμεσολάβηση για πώληση, χρήση (ή για επεξεργασία όταν ο αποστολέας είναι υπόχρεος ή αγρότης), τότε εκδίδεται Δελτίο Αποστολής (καταργείται το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής) (άρθρο 5 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).

- ✓ Στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογ. 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση φ.τ.μ. (άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Όταν με Δ.Α. παραδίδονται ή αποστέλλονται νωπά οπωρολαχανικά, δεν αναγράφεται πλέον η τιμή μονάδας.
- ✓ Δεν εκδίδεται πλέον (καταργείται) η έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν το εκδίδει με ανακρίβειες, αλλά γνωστοποιείται άμεσα το γεγονός αυτό από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Για παροχή πολλαπλών υπηρεσιών, όταν γίνεται παραπομπή στη σύμβαση, δεν χρειάζεται συνοπτική περιγραφή στο είδος (άρθρο 6 παρ. 1 1 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Οι Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. θα λέγονται στο εξής «Απόδειξη Λιανικής» (άρθρο 7 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.), και δεν θα αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους θα εκδίδουν στο εξής τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Τα αθεώρητα βιβλία μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Εξαιρούνται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, τα ασφαλίστρα, οι επιστροφές ασφαλιστρών και οι εκπτώσεις ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια (άρθρο 10 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένος να μη θεωρεί φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και όταν δεν υποβάλλονται δηλώσεις (άρθρο 11 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).
- ✓ Δεν θα κρίνονται τα λογιστικά βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή (δηλαδή, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά), αλλά θα αξιολογούνται στο εξής οι παραβάσεις και ανάλογα θα προστίθενται.

Το αργότερο τον Φεβρουάριο του 2014 θα κατατεθούν στη Βουλή οι οριστικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προκειμένου αυτός να ισχύσει στο σύνολό του από την 1η Ιανουαρίου 2015. Η ετήσια αυτή παράταση που συμφωνήθηκε μεταξύ του υπουργείου Οικονομικών και της τριόικια αποβλέπει στον περαιτέρω εκσυγχρονισμό του θεσμικού πλαισίου αλλά και στην παράλληλη προσαρμογή των συστημάτων των επιχειρήσεων και της φορολογικής διοίκησης.

Όπως αναφέρεται σε δημοσίευμα του in.gr, με το σχέδιο νόμου για τον Ενιαίο Φόρο Ακινήτων παρατείνεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που αφορούν στις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, ήτοι όλο το 2014 θα συνεχίσει να ισχύσει το υφιστάμενο καθεστώς για τις λιανικές πωλήσεις.

Ωστόσο, διατάξεις που εμπεριέχονται στο νομοσχέδιο για τον φόρο ακινήτων και θα ισχύσουν από το 2014 προβλέπουν σχετικά με τον ΚΦΑΣ την έκδοση «τίτλου κτήσης» από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων (όπως ήδη προβλέπεται και για την αγορά αγαθών).

Ακόμη, προβλέπουν την αποσύνδεση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από την έκδοση δελτίου αποστολής. Έτσι, καταργείται η υποχρέωση από 1.1.2014, και ορίζεται ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για την πώληση αγαθών εντός προθεσμίας ενός μηνός από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Παράλληλα, ορίζεται η υποχρέωση εφαρμογής κατάλληλων, δικλείδων ασφαλείας, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την παρακολούθηση των διακινηθέντων ή παραληφθέντων αποθεμάτων για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση τιμολογίου.

Τέλος, στο σχέδιο νόμου προβλέπεται η απαλλαγή των αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων με βάση το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων τους, ή το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ ή το ποσό της επιδότησης που αυτοί λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος (Πηγή: <http://forologikanea.gr/news/to-2015-katholiki-efarmogi-tou-kodika-forologikis-apeikonisis/>).

Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Ποιες είναι οι κατηγορίες βιβλίων που ορίζει ο Κ.Β.Σ.
- Τα βασικά βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι το Ημερολόγιο, το Γενικό Καθολικό και το Ισοζύγιο.

Άσκηση 3.

Ποιες επιχειρήσεις τηρούν βιβλία αγορών και ποιες εσόδων και εξόδων;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μάθετε:

1. Τα στοιχεία του λογαριασμού και τη διαδικασία τήρησής τους.
2. Τους κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών.
3. Τη λογιστική διαδικασία τόσο στη θεωρία όσο και με παραδείγματα.

8.1 Μορφή, στοιχεία και τήρηση λογαριασμού

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι ο «λογαριασμός». Συγκεκριμένα, θα γίνει επανάληψη στην έννοια του λογαριασμού και σύνδεση του σχεδίου λογαριασμών με τη λογιστική διαδικασία.

Στη συνέχεια, θα παρουσιαστεί η μορφή του λογαριασμού που θα μας χρησιμεύσει ιδιαίτερα στην παρακολούθηση των μεταβολών του. Επίσης, θα παρουσιαστούν τα στοιχεία του λογαριασμού, ενώ, τέλος, θα αναπτυχθούν ορισμένοι χειρισμοί τεχνικής φύσης που συμβάλλουν στη σωστή τήρηση των λογαριασμών.

8.1.1 Λογαριασμός και σχέδιο λογαριασμών

Προκειμένου η λογιστική να είναι σε θέση να παράγει αναλυτικές και συστηματικά ταξινομημένες λογιστικές πληροφορίες, που είναι χρήσιμες στους χρήστες, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο εργαλείο που ονομάζεται λογαριασμός.

Η έννοια του λογαριασμού μάς είναι γνωστή από προηγούμενα κεφάλαια όπου παρουσιάστηκαν αναλυτικά οι λογαριασμοί του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με βάση την ομαδοποίησή τους αλλά και την κωδικοποίησή τους. Θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο να γίνει εκ νέου αναφορά σε γενικά θέματα για το λογαριασμό, θέματα που αποτελούν σύνδεση των ομάδων των λογαριασμών με τη λογιστική διαδικασία.

Με την ονομασία λογαριασμός εννοούμε μια κατηγορία ή μια ομάδα στοιχείων του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων ή της καθαρής θέσης, η οποία, με αναφορά σε ένα καθορισμένο κριτήριο ταξινόμησης, διακρίνεται σαφώς από μια άλλη κατηγορία ή μια άλλη ομάδα στοιχείων, ενώ έχει μέγεθος το οποίο μπορεί να εκφραστεί σε αξία με τη χρησιμοποίηση κοινού νομίσματος.

Επομένως, από εννοιολογική άποψη, ο λογαριασμός δημιουργείται με κριτήριο ένα κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα με το οποίο μπορούν να ομαδοποιηθούν στοιχεία της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, τα οποία έχουν αυτό το χαρακτηριστικό γνώρισμα.

Ας εξετάσουμε μια επιχείρηση η οποία πουλάει τα προϊόντα της με πίστωση σε διάφορες αγορές του εσωτερικού και του εξωτερικού. Οι αγοραστές των προϊόντων της επιχείρησης έχουν το κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι είναι πελάτες της ίδιας επιχείρησης. Το χαρακτηριστικό αυτό γνώρισμα αποτελεί το κριτήριο για την ομαδοποίηση των αγοραστών της επιχείρησης σε μια κατηγορία που τους διακρίνει σαφώς και χωρίς σύγχυση από όλους τους άλλους, οι οποίοι δεν αγοράζουν προϊόντα της επιχείρησης με πίστωση. Ο λογαριασμός αυτός είναι, όπως θυμόμαστε, ο λογαριασμός «Πελάτες».

Εάν το κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα το ορίσουμε πιο συγκεκριμένα με τους λογαριασμούς «Πελάτες εσωτερικού» και «Πελάτες εξωτερικού», τότε οι ίδιοι πελάτες, σαφώς και χωρίς σύγχυση, μπορούν να ομαδοποιηθούν σε δύο υποκατηγορίες. Η μία υποκατηγορία ή λογαριασμός θα περιλάβει όλους τους πελάτες που βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας και η άλλη υποκατηγορία θα περιλάβει όλους τους πελάτες που βρίσκονται εκτός της Ελλάδας.

Όμως, ένας πελάτης εσωτερικού που έχει την επιχείρησή του στη Μακεδονία, τι άλλο κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα έχει με τον πελάτη που έχει την επιχείρησή του στην Αττική; Εάν το κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα, δηλαδή ο λογαριασμός, οριστεί ακόμη πιο περιορισμένα, π.χ. «Πελάτες Μακεδονίας», τότε μπορούμε να τους θεωρήσουμε ως ομοειδείς πελάτες και να ομαδοποιήσουμε με σαφήνεια και χωρίς σύγχυση, μόνο τους πελάτες της Μακεδονίας. Αντίστοιχα, ο λογαριασμός «Πελάτες Στερεάς Ελλάδας» θα περιλαμβάνει μόνο τους πελάτες της επιχείρησης που βρίσκονται στη Στερεά Ελλάδα, κατ' επέκταση και στην Αττική.

Μελετώντας τα στοιχεία της λογιστικής ισότητας καθώς και τους λογαριασμούς του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που έχουν παρουσιαστεί σε προηγούμενα κεφάλαια, εξοικειωθήκαμε με την έννοια του λογαριασμού. Έχουμε επίσης αναλύσει τους λογαριασμούς του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με βάση την ομαδοποίησή τους αλλά και την κωδικοποίησή τους.

Έχουμε κατανοήσει ότι με το σύστημα των λογαριασμών παρακολουθούμε την ιστορία των στοιχείων της λογιστικής ισότητας κατά τρόπο που οι λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται να είναι χρήσιμες στους χρήστες.

Λογαριασμός λοιπόν, είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζεται συστηματικά, με χρονολογική σειρά και με χρηματικούς όρους η αρχική θέση και οι μεταβολές, δη-

λαδή οι αυξήσεις και οι μειώσεις των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης της επιχείρησης.

Με την έννοια αυτή ο λογαριασμός θα πρέπει να θεωρηθεί σαν μια συστηματική υποδιαίρεση των στοιχείων της ισότητας:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Καθαρή Θέση} + \text{Υποχρεώσεις}$$

Επομένως, τα μεγέθη που διαμορφώνουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, καθώς και εκείνα που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας λογιστικής περιόδου πρέπει να παρακολουθούνται με λογαριασμούς. Το σχέδιο λογαριασμών που θα τηρήσει μια επιχείρηση δεν είναι εκ των προτέρων καθορισμένο καθώς εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως:

- Το αντικείμενο δράσης της επιχείρησης
- Το μέγεθος της επιχείρησης
- Τις απαιτήσεις της νομοθεσίας
- Την εν γένει οργάνωση των λογαριασμών που προβλέπεται από το ισχύον γενικό ή κλαδικό λογιστικό Σχέδιο.

Σαν γενικότερο, πάντως, γνώρισμα κάθε λογαριασμού είναι ότι περιλαμβάνονται σε αυτόν ομοειδή στοιχεία με κοινά χαρακτηριστικά και ιδιότητες των οποίων οι μεταβολές απαιτούν ιδιαίτερη παρακολούθηση.

8.1.2. Μορφή λογαριασμού

Η πιο απλή και χρησιμοποιούμενη για διδακτικούς σκοπούς μορφή του λογαριασμού είναι η μορφή του σχήματος «Τ», του οποίου η αριστερή πλευρά ονομάζεται χρέωση και η δεξιά πλευρά ονομάζεται πίστωση.

Σε κάθε λογαριασμό, όταν καταχωρούμε ένα ποσό στη χρέωση, λέμε ότι ο λογαριασμός χρεώνεται και όταν καταχωρούμε ένα ποσό στην πίστωση, λέμε ότι ο λογαριασμός πιστώνεται.

Έστω, ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» που εμφανίζεται στην οθόνη. Το αριστερό μέρος του λογαριασμού είναι η πλευρά της χρέωσης, ή απλά η χρέωση, και το δεξιό μέρος του λογαριασμού είναι η πλευρά της πίστωσης, ή απλά η πίστωση.

Σημειώνεται ότι οι όροι «χρέωση» και «πίστωση» συνήθως δεν γίνονται εύκολα κατανοητοί. Όμως, στο πλαίσιο της διπλογραφίας ή αλλιώς διγραφίας, δηλαδή της μεθόδου που καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία της επιχείρησης θέτοντας σε κίνηση δύο τουλάχιστον λογαριασμούς, έναν που μεταβάλλεται θετικά ή αρνητικά και έναν άλλον που μεταβάλλεται με το ίδιο ακριβώς ποσό αρνητικά ή θετικά αυτή τη φορά, η χρέωση εμφανίζεται πάντα στο αριστερό μέρος του λογαριασμού και η πίστωση εμφανίζεται πάντοτε στο δεξιό μέρος του λογαριασμού.

Με άλλα λόγια, εάν πρόκειται να χρεώσουμε ένα λογαριασμό με ένα ποσό, τότε πρέπει να γράψουμε το ποσό αυτό στο αριστερό μέρος του λογαριασμού. Για να διατηρηθεί η λογιστική ισότητα, κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να δημιουργεί τουλάχιστον δύο καταχωρίσεις, μία στη χρέωση ενός λογαριασμού και μία στην πίστωση ενός άλλου λογαριασμού. Μάλιστα, μετά από κάθε καταγραφή, το άθροισμα των χρεώσεων πρέπει να ισούται με το άθροισμα των πιστώσεων.

Για να είμαστε σε θέση να χρεώνουμε ή να πιστώνουμε ένα λογαριασμό πρέπει να γνωρίζουμε τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των εσόδων, των εξόδων, των έκτακτων κερδών και των έκτακτων ζημιών. Οι κανόνες αυτοί περιγράφονται στη συνέχεια.

8.1.3 Στοιχεία λογαριασμού

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία που πρέπει να έχει ένας λογαριασμός και πρέπει να εμφανίζονται στο σχήμα «Τ», που παρουσιάστηκε προηγουμένως, είναι:

- ο τίτλος του λογαριασμού,
- ο κωδικός αριθμός του λογαριασμού,
- το ποσό της μεταβολής του λογαριασμού εξαιτίας του λογιστικού γεγονότος,
- η χρονολογία της εγγραφής του λογιστικού γεγονότος που μετέβαλε το λογαριασμό, και
- η αιτιολόγηση της εγγραφής, που, όμως, συνήθως δεν αναγράφεται στο «Τ».

Ο τίτλος του λογαριασμού πρέπει να είναι σαφής και να περιγράφει με ακρίβεια το περιεχόμενό του, ώστε να μη δημιουργείται καμία αμφιβολία στο χρήστη. Ο τίτλος είναι δυνατόν να περιλαμβάνει τοπικούς χαρακτηρισμούς, όπως «Πελάτες εξωτερικού» και χρονικούς χαρακτηρισμούς, όπως «Εξοδα ενοικίου επόμενης χρήσης» ή «Προεισπραχθέντα έσοδα».

Στα πλαίσια των αρχών και κανόνων που καθιερώθηκαν από το Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο περιλαμβάνεται και το σχέδιο των λογαριασμών που θα πρέπει να τηρείται, υποχρεωτικά, από τις επιχειρήσεις. Στο σχέδιο λογαριασμών του γενικού λογιστικού σχεδίου καθορίζονται ο τίτλος και το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών καθώς και η μεταξύ τους συνδεσμολογία.

Μια βασική αρχή του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι η καθιέρωση του κωδικού αριθμού για κάθε ένα λογαριασμό, που είναι αναπόσπαστο μέρος του τίτλου του λογαριασμού, ώστε οι δύο αυτοί παράγοντες να συνιστούν την ταυτότητα κάθε λογαριασμού.

Αναλυτικότερα, σε σχέση με την τυποποίηση και οργάνωση του συστήματος κωδικοποίησης, αναφερθήκαμε σε προηγούμενα κεφάλαια όπου παρουσιάστηκαν οι ομάδες του ΕΓΛΣ, ενώ πρέπει να σημειωθεί ότι τους κωδικούς, στο πλαίσιο των λογιστικών θεμάτων που εξετάζουμε για τις ανάγκες αυτού του προγράμματος, συνήθως τους παρακάμπουμε, έτσι ώστε να είναι πιο απλή και πιο κατανοητή η προσέγγιση των θεμάτων που μελετώνται.

Το ποσό της εγγραφής ή το ποσό μεταβολής του λογαριασμού, καταχωρείται, κατά περίπτωση, σε μία από τις δύο βασικές στήλες του λογαριασμού, που είναι η στήλη της χρέωσης στην αριστερή πλευρά και η στήλη της πίστωσης στη δεξιά. Το καταχωρημένο ποσό θα πρέπει να εκφράζεται σε κοινές νομισματικές μονάδες, δηλαδή σε ευρώ για την περίπτωση της Ελλάδας.

Η χρονολογία μιας εγγραφής εμφανίζει την ημερομηνία πραγματοποίησης του λογιστικού γεγονότος. Επομένως, οι εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί σε ένα λογαριασμό πρέπει να ακολουθούν τη χρονολογική σειρά με την οποία έχουν πραγματοποιηθεί τα αντίστοιχα λογιστικά γεγονότα, και για το λόγο αυτό η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων ονομάζεται και ενημέρωση των βιβλίων.

Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπεται η καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος με προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία, πέρα από αυτή που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η καταχώρηση, άλλωστε, των λογιστικών γεγονότων κατά χρονολογική σειρά επιβάλλεται και από το φορολογικό νόμο, ο οποίος προβλέπει την επιβολή σοβαρών προστίμων στην περίπτωση σχετικών παραβάσεων.

Πέρα όμως από τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, θα πρέπει να γίνει κατανοητό ότι τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και, κατ' επέκταση, οι τηρούμενοι λογαριασμοί, είναι αποδεικτικά έγγραφα των περιλαμβανομένων σε αυτά συναλλαγών. Επομένως, θα πρέπει η χρονολογική αιτιολόγηση ενός γεγονότος να αποδεικνύεται χωρίς καμία αμφιβολία.

Η αιτιολόγηση των εγγραφών πρέπει να γίνεται με συνοπτική αλλά και σαφή και πλήρη επεξήγηση του λογιστικού γεγονότος. Επισημαίνεται ότι κατά την καταχώριση οποιουδήποτε λογιστικού γεγονότος θα πρέπει να ακολουθείται η γενικά παραδεκτή αρχή του παραστατικού, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι οποιαδήποτε συναλλαγή θα πρέπει να αποδεικνύεται από κάποιο νόμιμο έγγραφο έκδοσης της εταιρίας ή τρίτων, π.χ. τιμολογίων προμηθευτή, τιμολογίων πώλησης της εταιρίας, χρεωστικό σημείωμα τράπεζας με το οποίο λογίζεται τόκος δανείου κ.ά. Τα βασικά στοιχεία του εγγράφου θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην αιτιολόγηση της εγγραφής.

8.1.4 Τήρηση λογαριασμών

Προκειμένου οι λογαριασμοί να επιτελέσουν το σκοπό για τον οποίο προορίζονται είναι ανάγκη να ακολουθούνται ορισμένοι χειρισμοί τεχνικής φύσης που συμβάλλουν στη σωστή τήρησή τους. Αναλυτικότερα, διακρίνουμε:

- Το άνοιγμα των λογαριασμών
- Την καταχώριση των λογιστικών γεγονότων στο λογαριασμό τους
- Τη μεταφορά των ποσών
- Την εξίσωση του λογαριασμού
- Το κλείσιμο του λογαριασμού.

Με τον όρο «άνοιγμα λογαριασμού» εννοούμε τη δημιουργία ενός νέου λογαριασμού ή την επαναδημιουργία ενός λογαριασμού, ο οποίος είχε κλείσει κατά το παρελθόν, δηλαδή είχε διαγραφεί.

Το άνοιγμα λογαριασμών γίνεται στην αρχή κάθε νέας χρήσης με τη μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης.

Επιπλέον, άνοιγμα λογαριασμού γίνεται κάθε φορά που κάποιο λογιστικό γεγονός επιβάλλει τη δημιουργία λογαριασμού του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που μέχρι τώρα δεν υπήρχε για την επιχείρηση.

Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων αφορά τη διαδικασία χρέωσης ή πίστωσης ενός λογαριασμού που θα ακολουθεί τη χρονολογική σειρά με την οποία έχουν συμβεί τα λογιστικά γεγονότα.

Όταν συμπληρωθεί τουλάχιστον η μία πλευρά της χρέωσης ή της πίστωσης στις σελίδες του βιβλίου ή της καρτέλας, στην οποία έχουν καταχωρηθεί τα λογιστικά γεγονότα, πρέπει ο λογαριασμός να συνεχίσει σε άλλη σελίδα. Για το σκοπό αυτό αθροίζονται τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης, τα δε αθροίσματα αυτά καταχωρούνται στο κάτω μέρος της σελίδας και δίπλα στο άθροισμά τους καταχωρείται η ένδειξη «σε μεταφορά».

Στη συνέχεια, τα αθροίσματα αυτά μεταφέρονται, δηλαδή καταχωρούνται, στο πάνω μέρος της επόμενης αντίστοιχης σελίδας, με την ένδειξη «από μεταφορά».

Κατά την καταχώριση των διαφόρων ποσών που αντιστοιχούν σε επιμέρους λογιστικά γεγονότα, τα αθροίσματα των ποσών της χρέωσης και της πίστωσης συνήθως δεν είναι ίσα.

Στην περίπτωση που το άθροισμα της χρέωσης είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα της πίστωσης, τότε λέμε ότι ο λογαριασμός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, ίσο με τη διαφορά των δύο αθροισμάτων.

Εάν το άθροισμα των ποσών της πίστωσης είναι μεγαλύτερο, τότε ο λογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο.

Έστω ο συγκεκριμένος λογαριασμός του «Ταμείου». Στις παρενθέσεις αναγράφονται οι ημερομηνίες των λογιστικών γεγονότων. Άρα, τα λογιστικά γεγονότα που έχουν επηρεάσει το λογαριασμό είναι 8. Από τα αθροίσματα των χρεώσεων και των πιστώσεων, συμπεραίνουμε ότι ο λογαριασμός έχει χρεωστικό υπόλοιπο, καθώς το άθροισμα της χρέωσης είναι μεγαλύτερο από της πίστωσης. Το χρεωστικό υπόλοιπο ισούται με τη διαφορά τους, δηλαδή $52.500 - 37.200 = 15.300$.

Εξίσωση του λογαριασμού ονομάζουμε την καταχώρηση του υπολοίπου του λογαριασμού στην πλευρά της χρέωσης ή της πίστωσης που έχει το μικρότερο άθροισμα ποσών.

Η εξίσωση αυτή γίνεται προκειμένου να μεταφερθεί το υπόλοιπο ενός λογαριασμού σε έναν άλλο λογαριασμό, όπως είναι η μεταφορά υπολοίπου ενός λογαριασμού ισολογισμού, για να κλείσει τεχνητά κατά την εγγραφή κλεισίματος που θα δούμε στη συνέχεια, ή τη μεταφορά ενός λογαριασμού εξόδου στα αποτελέσματα χρήσης. Στην περίπτωση αυτή, δίπλα στο υπόλοιπο που μεταφέρεται,

αναγράφεται η ένδειξη «υπόλοιπο σε μεταφορά», ενώ στο λογαριασμό που μεταφέρθηκε αναγράφεται η ένδειξη «υπόλοιπο από μεταφορά».

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το «υπόλοιπο σε μεταφορά είναι 15.300 και θα αναγραφεί στην πλευρά της πίστωσης έτσι ώστε να εξισωθεί ο λογαριασμός. Γενικά, όταν Άθροισμα Χρεώσεων = Άθροισμα Πιστώσεων τότε ο λογαριασμός λέγεται «Εξισωμένος λογαριασμός».

Ως κλείσιμο ενός λογαριασμού νοείται η οριστική εξίσωση του λογαριασμού, που έχει σαν αποτέλεσμα, την ουσιαστική διαγραφή του από τα βιβλία της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, και για να μη καθούν χρήσιμες πληροφορίες, το κλείσιμο των λογαριασμών κατά τη διάρκεια της χρήσης πρέπει να αποφεύγεται.

Εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων, κλείσιμο λογαριασμών επιτρέπεται μόνο κατά το τέλος της χρήσης, με τη μεταφορά των λογαριασμών εξόδων και εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης, αποκλειστικά και μόνο για να προσδιοριστεί το λογιστικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία της χρήσης.

Οι λογαριασμοί ενεργητικού, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης θα κλείσουν επίσης στο τέλος της χρήσης, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως στο παράδειγμα με το «ταμείο», αλλά προσωρινά, γιατί θα ανοίξουν αμέσως μετά προκειμένου να δεχθούν τα λογιστικά γεγονότα της επόμενης χρήσης. Για το λόγο αυτό, το συγκεκριμένο κλείσιμο χαρακτηρίζεται ως τεχνητό.

8.2 Κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης λογαριασμών

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι οι κανόνες λειτουργίας και η διαδικασία ενημέρωσης των λογαριασμών εξαιτίας των λογιστικών γεγονότων. Πιο συγκεκριμένα, θα αναλύσουμε παραπέρα το διπλογραφικό σύστημα. Θα παρουσιάσουν οι κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών, τους οποίους θα κατανοήσουμε καλύτερα μέσω ενός παραδείγματος. Τέλος, θα γίνει μια σύνοψη στα βασικότερα συμπεράσματα για τους κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών.

8.2.1 Το διπλογραφικό σύστημα

Αναφέραμε σε προηγούμενα κεφάλαια ότι ο σκοπός της δημιουργίας του λογαριασμού είναι η εμφάνιση και η παρακολούθηση του αρχικού μεγέθους και των μεταβολών ενός στοιχείου ή μιας ομάδας στοιχείων. Για το σκοπό αυτό, ο λογαριασμός έχει δύο πλευρές, την πλευρά της χρέωσης και την πλευρά της πίστωσης, στις οποίες εμφανίζονται τα ποσά με τα οποία αντίστοιχα χρεώνεται ή πιστώνεται ο λογαριασμός, δηλαδή τα ποσά με τα οποία μεταβάλλεται λόγω της πραγματοποίησης λογιστικών γεγονότων.

Βασική προϋπόθεση που καθορίζει τη λειτουργία των λογαριασμών είναι η διατήρηση της λογιστικής ισότητας. Αυτό σημαίνει ότι, η μία ή περισσότερες χρε-

ώσεις και η μία ή περισσότερες πιστώσεις λογαριασμών που δημιουργούνται από ένα λογιστικό γεγονός πρέπει να μεταβάλουν τα δύο μέρη της λογιστικής ισότητας κατά το ίδιο ποσό, ώστε να μην παραβιάζεται η ισχύς της ισότητας αυτής.

Αυτή η διαδικασία είναι η γενικά παραδεκτή διαδικασία για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα βιβλία και λέγεται διγραφία ή διπλογραφία. Το σύστημα αυτό εμφανίζει τη δυαδική φύση του λογιστικού γεγονότος, που οδηγεί στη χρέωση τουλάχιστον ενός λογαριασμού και στην πίστωση τουλάχιστον ενός άλλου λογαριασμού, κατά τρόπο που το άθροισμα των ποσών με τα οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί να είναι ίσο με το άθροισμα των ποσών με τα οποία πιστώνονται οι άλλοι λογαριασμοί, ώστε να διατηρείται και μετά την καταχώρηση του εν λόγω λογιστικού γεγονότος η λογιστική ισότητα.

Σε προηγούμενο κεφάλαιο παρακολουθήσαμε τις μεταβολές στα στοιχεία ενεργητικού, παθητικού και καθαρής θέσης που προκαλούνται από λογιστικά γεγονότα με τη σύνταξη διαδοχικών ισολογισμών. Αν και η διαδικασία αυτή βασίζεται στη διπλογραφία, ο σκοπός της παρουσιάσής της ήταν παιδαγωγικός.

Αυτή η διαδικασία, όχι μόνο δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην πράξη, αλλά και αν ακόμη εφαρμοζόταν, δεν θα οδηγούσε στη δημιουργία χρήσιμων λογιστικών πληροφοριών για τους χρήστες για τη λήψη των αποφάσεών τους.

Με τη σύνταξη διαδοχικών ισολογισμών δεν εμφανίζονται οι επιμέρους μεταβολές, δηλαδή αυξήσεις ή μειώσεις των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, αλλά μόνο τα υπόλοιπά τους, όπως αυτά διαμορφώθηκαν μετά την καταχώρηση και του τελευταίου λογιστικού γεγονότος.

Η αδυναμία των διαδοχικών ισολογισμών οδήγησε στην ανάγκη χρησιμοποίησης του εργαλείου ή αλλιώς του οργάνου που λέγεται «λογαριασμός».

Με τη λειτουργία των λογαριασμών, στο πλαίσιο της λογιστικής διαδικασίας του διπλογραφικού συστήματος, παρακολουθούνται συστηματικά και με χρονολογική σειρά, όλες οι μεταβολές, δηλαδή οι αυξήσεις και μειώσεις που δημιουργούν τα λογιστικά γεγονότα στα στοιχεία του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης. Για να γίνει αυτό δυνατό πρέπει να γνωρίζουμε τους κανόνες με τους οποίους λειτουργούν οι λογαριασμοί του. Αναφέραμε προηγουμένως ότι ένας λογαριασμός έχει την πλευρά της χρέωσης και την πλευρά της πίστωσης. Όμως, τότε χρεώνεται και τότε πιστώνεται ένας λογαριασμός;

8.2.2 Κανόνες λειτουργίας λογαριασμών

Ακολουθώντας τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών, μπορούμε να παρακολουθήσουμε τις μεταβολές των λογαριασμών είτε αυτές είναι αυξήσεις είτε μειώσεις, ως αποτέλεσμα των λογιστικών γεγονότων. Οι κανόνες αυτοί διαχωρίζονται ανάλογα με το ποια είναι η ομάδα στην οποία ανήκει ο λογαριασμός, καθώς και με το αν μεταβάλλεται αυξανόμενος ή μειούμενος. Ο βασικός διαχωρισμός των κανόνων γίνεται σε δύο επίπεδα.

Σε πρώτο επίπεδο, οι λογαριασμοί ενεργητικού όταν αυξάνονται χρεώνονται και όταν μειώνονται πιστώνονται.

Αντίστροφα, οι λογαριασμοί παθητικού και καθαρής θέσης όταν αυξάνονται πιστώνονται και όταν μειώνονται χρεώνονται.

Σε δεύτερο επίπεδο, οι λογαριασμοί των εσόδων και κερδών λειτουργούν όπως και οι λογαριασμοί καθαρής θέσης, εφόσον την αυξάνουν, δηλαδή όταν αυξάνονται πιστώνονται και όταν μειώνονται χρεώνονται. Οι λογαριασμοί εξόδων και ζημιών λειτουργούν αντίθετα με τους λογαριασμούς καθαρής θέσης, εφόσον τη μειώνουν, δηλαδή όταν αυξάνονται πιστώνονται και όταν μειώνονται χρεώνονται.

Συνοπτικά, η καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στο λογαριασμό έχει ως εξής:

Τους λογαριασμούς του ενεργητικού και των εξόδων, όταν ΑΥΞΑΝΟΝΤΑΙ τους ΧΡΕΩΝΟΥΜΕ και όταν μειώνονται τους πιστώνουμε.

Τους λογαριασμούς των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης και των εσόδων, όταν ΑΥΞΑΝΟΝΤΑΙ τους ΠΙΣΤΩΝΟΥΜΕ και όταν μειώνονται τους χρεώνουμε.

Αναλυτικότερα, οι κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών, έχουν ως εξής:

Οι λογαριασμοί ενεργητικού:

- Ανοίγουν με χρέωση
- Αυξάνονται με χρέωση
- Μειώνονται με πίστωση
- Εμφανίζουν χρεωστικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι

Οι λογαριασμοί παθητικού:

- Ανοίγουν με πίστωση
- Αυξάνονται με πίστωση
- Μειώνονται με χρέωση
- Εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι

Οι λογαριασμοί καθαρής θέσης:

- Ανοίγουν με πίστωση
- Αυξάνονται με πίστωση
- Μειώνονται με χρέωση
- Εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι

Οι λογαριασμοί εσόδων και κερδών:

- Ανοίγουν με πίστωση
- Αυξάνονται με πίστωση
- Μειώνονται με χρέωση
- Εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι

Οι λογαριασμοί εξόδων και ζημιών:

- Ανοίγουν με χρέωση
- Αυξάνονται με χρέωση
- Μειώνονται με πίστωση
- Εμφανίζουν χρεωστικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι.

8.2.3 Παράδειγμα ενημέρωσης λογαριασμών

Για την καλύτερη κατανόηση των κανόνων λειτουργίας των λογαριασμών και τη διαδικασία ενημέρωσής τους, ακολουθεί ένα παράδειγμα που αποτελείται από 9 λογιστικά γεγονότα.

Η ενημέρωση των λογαριασμών με τις μεταβολές που προκαλεί κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να γίνεται σε δύο επίπεδα. Σε πρώτο επίπεδο θα πρέπει να κατανοούμε το λογιστικό γεγονός. Η κατανόηση του λογιστικού γεγονότος θα μας βοηθά να αντιλαμβανόμαστε τους λογαριασμούς που μεταβλήθηκαν εξαιτίας αυτού του λογιστικού γεγονότος.

Σε δεύτερο επίπεδο, εφαρμόζοντας τους κανόνες λειτουργίας, θα είναι εύκολες οι χρεώσεις και οι πιστώσεις. Αντιλαμβάνεστε πόσο σημαντικό είναι να γνωρίζετε τους λογαριασμούς του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και το πού ανήκουν, δηλαδή αν είναι ενεργητικού, παθητικού κ.λπ.

Τέλος, θα πρέπει να προσέχουμε αν έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, και αν το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων έτσι ώστε να ισχύει η λογιστική ισότητα.

As μελετήσουμε το 1ο λογιστικό γεγονός, κατά το οποίο ο κ. Γεωργίου εισφέρει 5.000 € σε μετρητά για την ίδρυση της επιχείρησης.

Κίνηση 1η: Κατανοώ το γεγονός.

Ο φορέας της επιχείρησης εισέφερε περιουσιακό στοιχείο, άρα ο λογαριασμός των «Ιδίων κεφαλαίων» αυξήθηκε. Ο φορέας της επιχείρησης εισέφερε μετρητά, άρα ο λογαριασμός «Ταμείο» αυξήθηκε.

Κίνηση 2η: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Ιδια κεφάλαια» είναι λογαριασμός καθαρής θέσης. Όταν λογαριασμός καθαρής θέσης αυξάνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν τα «ίδια κεφάλαια» με 5.000 €. Στην παρένθεση καταγράφεται η ημερομηνία του λογιστικού γεγονότος. Στο πλαίσιο του παραδείγματος, στην παρένθεση καταγράφεται ο αριθμός του λογιστικού γεγονότος.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός ενεργητικού. Όταν λογαριασμός ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν το «Ταμείο» με 5.000 €.

Παρατηρούμε ότι το λογιστικό γεγονός είναι απλό. Γι' αυτό επηρεάζονται δύο λογαριασμοί. Παρατηρούμε επίσης ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση. Εκτός

αυτού ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Το 2ο λογιστικό γεγονός αφορά την αγορά δύο υπολογιστών αντί 1.780 €, όχι τοις μετρητοίς αλλά επί πιστώσει.

Κίνηση 1n: Κατανόω το γεγονός.

Η επιχείρηση αγοράζει πάγια στοιχεία, άρα ο λογαριασμός «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» ή αναλυτικότερα «Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές», αυξήθηκε. Αγόρασε με πίστωση και όχι με πιστωτικό τίτλο, άρα ο λογαριασμός «Προμηθευτές» αυξήθηκε.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν τα «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» με 1.780 €.

Ο λογαριασμός «Προμηθευτές» είναι λογαριασμός Παθητικού. Όταν λογαριασμός Παθητικού αυξάνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν τους «Προμηθευτές» με 1.780 €.

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 3ο λογιστικό γεγονός καταβάλλονται στο δικηγόρο κ. Ανδρέου 150 € για υπηρεσίες που προσέφερε.

Κίνηση 1n: Κατανόω το γεγονός.

Η επιχείρηση πληρώνει εξωτερικό συνεργάτη, δηλαδή τρίτο πρόσωπο, άρα ο λογαριασμός «Αμοιβές τρίτων» αυξήθηκε. Πλήρωσε με μετρητά, άρα ο λογαριασμός «Ταμείο» μειώθηκε.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Αμοιβές τρίτων» είναι λογαριασμός Εξόδων. Όταν λογαριασμός Εξόδων αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν το λογαριασμό «Αμοιβές τρίτων».

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού μειώνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν το λογαριασμό «Ταμείο».

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει. Επιπλέον, από το λογαριασμό «Ταμείο», ενημερωνόμαστε για δύο μεταβολές του από αντίστοιχα λογιστικά γεγονότα, με το υπόλοιπο να είναι, όπως αναμενόταν, χρεωστικό και ίσο με $5.000 - 150 = 4.850$ €.

Στο 4ο λογιστικό γεγονός καταθέτονται σε λογαριασμό όψεως στην Τράπεζα 2.000 €.

Κίνηση 1n: Κατανόω το γεγονός.

Η επιχείρηση μεταφέρει χρήματα από το ταμείο σε λογαριασμό καταθέσεων όψεως στην τράπεζα.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού μειώνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν το «Ταμείο» με 2.000 €.

Ο λογαριασμός «Καταθέσεις όψεως» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν το λογαριασμό «Καταθέσεις όψεως» με 2.000 €.

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 5ο λογιστικό γεγονός αγοράζονται εμπορεύματα αντί 1.200 €, το 1/2 επί πιστώσει και το υπόλοιπο με αποδοχή συναλλαγματικής.

Κίνηση 1n: Κατανόω το γεγονός.

Η επιχείρηση αγοράζει εμπορεύματα, άρα ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» αυξήθηκε. Αγόρασε ένα μέρος με πίστωση και ένα μέρος με πιστωτικό τίτλο, άρα ο λογαριασμός «Γραμμάτια πληρωτέα», όπως και ο λογαριασμός «Προμηθευτές» αυξήθηκαν κατά το 1/2 της αξίας ο καθένας, δηλαδή κατά 600 €.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν τα εμπορεύματα κατά 1.200 €.

Ο λογαριασμός «Γραμμάτια πληρωτέα» όπως και ο λογαριασμός «Προμηθευτές» είναι λογαριασμοί Παθητικού. Όταν λογαριασμός Παθητικού αυξάνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν τους «Προμηθευτές» και τα «Γραμμάτια πληρωτέα» κατά 600 €.

Παρατηρούμε ότι το λογιστικό γεγονός είναι σύνθετο. Γι' αυτό επηρεάζονται περισσότεροι από δύο λογαριασμοί. Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και δύο πιστώσεις. Εκτός αυτού, παρατηρούμε ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 6ο λογιστικό γεγονός καταβάλλονται 200 € για το ενοίκιο του καταστήματος.

Κίνηση 1n: Κατανόω το γεγονός.

Η επιχείρηση πληρώνει με μετρητά για την ενοικίαση του καταστήματος.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού μειώνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν το «Ταμείο» με 200 €.

Ο λογαριασμός «Ενοίκια» είναι λογαριασμός Εξόδων. Όταν λογαριασμός Εξόδων αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν τα «Ενοίκια» με 200 €.

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 7ο λογιστικό γεγονός εισπράττονται από προμήθειες 1.250 €.

Κίνηση 1n: Κατανώ το γεγονός.

Η επιχείρηση εισέπραξε χρήματα λόγω εσόδων, άρα ο λογαριασμός «Ταμείο» αυξήθηκε.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν το «ταμείο» με 1.250 €.

Ο λογαριασμός «Εσοδα από προμήθειες» είναι λογαριασμός Εσόδων. Όταν λογαριασμός Εσόδων αυξάνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν τα «Εσοδα από προμήθειες» με 1.250 €.

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 8ο λογιστικό γεγονός αγοράζονται εμπορεύματα αντί 800 € με έκδοση επιταγής εις διαταγή του πωλητή.

Κίνηση 1n: Κατανώ το γεγονός.

Η επιχείρηση αγόρασε εμπορεύματα, άρα ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» αυξήθηκε. Η πληρωμή έγινε μέσω επιταγής που εξέδωσε η επιχείρηση.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

A) Ο λογαριασμός «Εμπορεύματα» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού αυξάνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν τα «Εμπορεύματα» με 800 €.

B) Ο λογαριασμός «Καταθέσεις όψεως» είναι λογαριασμός Ενεργητικού. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού μειώνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν τις «Καταθέσεις όψεως» με 800 €.

Παρατηρούμε ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

Στο 9ο και τελευταίο λογιστικό γεγονός εξοφλείται η παραπάνω συναλλαγματική αποδοχής της επιχείρησης και ονομαστικού ποσού 600 €.

Κίνηση 1n: Κατανώ το γεγονός.

Η επιχείρηση εξοφλεί υποχρέωσή της.

Κίνηση 2n: Ενημερώνω τους λογαριασμούς.

Ο λογαριασμός «Ταμείο» είναι λογαριασμός Ενεργητικού ο οποίος μειώθηκε

αφού για την εξόφληση έγινε ανάληψη χρημάτων. Όταν λογαριασμός Ενεργητικού μειώνεται, τότε πιστώνουμε. Πιστώνω λοιπόν το «Ταμείο» με 600 €.

Ο λογαριασμός «Γραμμάτια πληρωτέα», ο οποίος εξοφλείται, είναι λογαριασμός Παθητικού. Όταν λογαριασμός Παθητικού μειώνεται, τότε χρεώνουμε. Χρεώνω λοιπόν τα «Γραμμάτια πληρωτέα» με 600 €.

Παρατηρούμε, ότι έγινε μία χρέωση και μία πίστωση, ότι το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, άρα η λογιστική ισότητα ισχύει.

8.2.4 Συμπεράσματα για τους κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών

Ύστερα από την παρουσίαση των κανόνων λειτουργίας των λογαριασμών θα ήταν χρήσιμο να συνοψίσουμε κάποια σημαντικά συμπεράσματα που θα μας βοηθήσουν να ενημερώνουμε ασφαλέστερα και ευκολότερα τους λογαριασμούς:

- Όλοι οι λογαριασμοί που εμφανίζουν στοιχεία του ενεργητικού εφαρμόζουν ίδιο κανόνα λειτουργίας.
- Όλοι οι λογαριασμοί που εμφανίζουν στοιχεία του παθητικού εφαρμόζουν ίδιο κανόνα λειτουργίας.

Ο κανόνας λειτουργίας που εφαρμόζεται για τη λειτουργία των λογαριασμών του ενεργητικού είναι αντίστροφος του κανόνα λειτουργίας που εφαρμόζεται για τη λειτουργία των λογαριασμών παθητικού.

Οι μεταβολές της καθαρής θέσης που προέρχονται από την πραγματοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για την επίτευξη του λογιστικού αποτελέσματος, παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών.

Οι λογαριασμοί εξόδων και ζημιών λειτουργούν όπως οι λογαριασμοί ενεργητικού, διότι τα μεν κοστολογήσιμα, σε λειτουργίες, έξοδα δείχνουν αξίες, έστω και ευπαθέστερης μορφής, τα δε μη κοστολογήσιμα έξοδα και οι ζημίες είναι αρνητικά στοιχεία της καθαρής θέσης.

Οι λογαριασμοί εσόδων και κερδών λειτουργούν όπως οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης, διότι αποτελούν θετικά στοιχεία της καθαρής θέσης.

Όλες οι καταχωρίσεις στους λογαριασμούς γίνονται με θετικά ποσά. Για παράδειγμα, εάν σύμφωνα με τον κανόνα λειτουργίας ενός λογαριασμού, η αύξησή του κατά 100 € αποδίδεται με χρέωση του λογαριασμού αντίστοιχα με 100 €, τότε η μείωσή του κατά 80 € αποδίδεται με πίστωση του ίδιου λογαριασμού κατά 80 €. Τόσο τα 100 € της αύξησης του λογαριασμού όσο και τα 80 € της μείωσης του λογαριασμού καταχωρήθηκαν με θετικά ποσά.

Τόσο οι χρεώσεις όσο και οι πιστώσεις που καταχωρούνται σε ένα λογαριασμό επιδέχονται ξεχωριστή ερμηνεία και τεκμηρίωση. Π.χ. η χρέωση του λογαριασμού «Πελάτες» εμφανίζει τις πωλήσεις της επιχείρησης με πίστωση,

για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά νόμιμα δικαιολογητικά, δηλαδή τιμολόγια ή αποδείξεις.

Από την άλλη πλευρά, η πίστωση του ίδιου λογαριασμού «Πελάτες» εμφανίζει τα ποσά τα οποία οι πελάτες έχουν καταβάλει στην επιχείρηση για την εξόφληση των οφειλών τους, για τα οποία εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά.

Επίσης, η χρέωση του λογαριασμού «Εμπορεύματα» εμφανίζει τις αγορές που πραγματοποίησε η επιχείρηση τοις μετρητοίς ή με πίστωση, για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά, δηλαδή τα τιμολόγια. Η πίστωση του ίδιου λογαριασμού «Εμπορεύματα» απεικονίζει τις πωλήσεις που πραγματοποίησε η επιχείρηση τοις μετρητοίς ή με πίστωση για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά, δηλαδή τα τιμολόγια.

Τέλος, να τονιστεί ότι η παραβίαση των παραπάνω κανόνων αποτελεί «λογιστική ανωμαλία» και πρέπει άμεσα να τακτοποιηθεί και οπωσδήποτε μέχρι το τέλος της λογιστικής χρήσης.

Σημαντικά λογιστικά σφάλματα αποτελούν η εμφάνιση πιστωτικού υπολοίπου σε λογαριασμούς που όταν αυξάνονται χρεώνονται ή η εμφάνιση χρεωστικού υπολοίπου σε λογαριασμούς που όταν μειώνονται πιστώνονται.

8.3 Λογιστικό κύκλωμα

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι η παρουσίαση των σταδίων του λογιστικού κυκλώματος. Πιο συγκεκριμένα, θα εξετάσουμε τι είναι το λογιστικό κύκλωμα, ποια είναι τα στάδια του λογιστικού κυκλώματος, ενώ θα γίνει και η παρουσίασή τους.

8.3.1 Τι είναι λογιστικό κύκλωμα

Ως λογιστικό κύκλωμα νοείται το σύνολο των διαδικασιών που στοχεύουν στην ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων και στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο όρος κύκλωμα χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει ότι οι διαδικασίες αυτές είναι επαναλαμβανόμενες με σκοπό την κατάρτιση συνεχώς νέων και ενημερωμένων καταστάσεων.

8.3.2 Συνοπτική παρουσίαση σταδίων

Στην πιο απλή εκδοχή του, που είναι γνωστή ως το κλασικό σύστημα, το λογιστικό κύκλωμα περιλαμβάνει:

- την τεκμηρίωση των λογιστικών γεγονότων,
- την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο, την ταυτόχρονη ενημέρωση των λογαριασμών των καθολικών,

- την απογραφή περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων,
- τις εγγραφές προσαρμογής με βάση την απογραφή,
- την κατάρτιση προσαρμοσμένων ισοζυγίων,
- τον προσδιορισμό με ημερολογιακές εγγραφές των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και χρήσης,
- τις ημερολογιακές εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων,
- την κατάρτιση οριστικών ισοζυγίων,
- τις ημερολογιακές εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών και την κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στη συνέχεια, θα παρουσιαστούν τα παραπάνω στάδια του λογιστικού κυκλώματος.

8.3.3 Παρουσίαση των σταδίων

Το πρώτο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά την τεκμηρίωση των λογιστικών γεγονότων. Ο σκοπός του σταδίου αυτού είναι να συλλεχθούν όλα τα παραστατικά από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές τα οποία πιστοποιούν τα λογιστικά γεγονότα, όπως είναι τα τιμολόγια αγοράς και πώλησης, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι λογαριασμοί ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.ά., τα δελτία εξαγωγής πρώτων υλών από την αποθήκη προς το τμήμα παραγωγής κ.ά.

Σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας, που αναπτύχθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο, η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να βασίζεται σε παραστατικά που προβλέπονται από τη νομοθεσία και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η τεκμηρίωση των λογιστικών γεγονότων βασίζεται στην αρχή του δικαιολογητικού.

Το επόμενο στάδιο αφορά την καταχώριση όλων των λογιστικών γεγονότων με ημερολογιακές εγγραφές και με χρονολογική σειρά στο γενικό ημερολόγιο. Ο σκοπός του σταδίου αυτού είναι η καταγραφή των συνεπειών για την επιχείρηση των λογιστικών γεγονότων σε χρονολογική σειρά και με τρόπο που επιτρέπει τη μεταφορά τους σε λογαριασμούς του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών.

Στα πλαίσια της λογιστικής διαδικασίας, η πρώτη καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται κατά χρονολογική σειρά με εγγραφές που λέγονται ημερολογιακές εγγραφές. Οι ημερολογιακές εγγραφές γίνονται στο ημερολόγιο. Μια ημερολογιακή εγγραφή εμφανίζει ένα συγκεκριμένο λογιστικό γεγονός.

Στην περίπτωση μιας μικρής επιχείρησης, η οποία πραγματοποιεί ένα μικρό αριθμό λογιστικών γεγονότων, οι ημερολογιακές εγγραφές θα μπορούσαν να καταχωρηθούν σε ένα μόνο βιβλίο, που συνήθως λέγεται γενικό ημερολόγιο. Η προσέγγιση αυτή δεν χρησιμοποιείται συνήθως στην πράξη. Όταν τα λογιστικά γεγονότα της ίδιας φύσης που λαμβάνουν χώρα καθημερινά είναι πολλά, τότε η

επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα αναλυτικό ημερολόγιο ως το κατάλληλο μέσο καταχώρισης και συνάθροισης αυτών των επαναλαμβανόμενων λογιστικών γεγονότων.

Να θυμηθούμε ότι ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά και υπό μορφή λογιστικής εγγραφής τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης με πλήρη ανάλυσή τους.

Η ημερολογιακή εγγραφή αποτελείται από:

- (α) την ημερομηνία του λογιστικού γεγονότος,
- (β) τους τίτλους των λογαριασμών που μεταβάλλονται, χρεώνονται και πιστώνονται λόγω του λογιστικού γεγονότος,
- (γ) τα ποσά με τα οποία χρεώνονται και πιστώνονται οι λογαριασμοί λόγω του λογιστικού γεγονότος,
- (δ) την αιτιολογία του λογιστικού γεγονότος με αναφορά στο σχετικό παραστατικό.

Η πιο συνηθισμένη γραμμογράφηση του ημερολογίου είναι η εξής:

Ημερ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
10/3	Αμοιβές προσωπικού	10.000	
		Ταμείο	10.000
Αιτ.: Εξόφληση προσωπικού μηνός Φεβρουαρίου			

Το τρίτο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά την ενημέρωση των λογαριασμών του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών. Ο σκοπός του σταδίου αυτού είναι η μεταφορά των πληροφοριών από το ημερολόγιο στο γενικό και τα αναλυτικά καθολικά ώστε να ταξινομηθούν οι συνέπειες των λογιστικών γεγονότων σε ομάδες, δηλαδή στους λογαριασμούς ή σε ομάδες λογαριασμών.

Δηλαδή, σε αυτό το στάδιο της λογιστικής διαδικασίας πραγματοποιείται η μεταφορά της λογιστικής πληροφορίας από το ημερολόγιο στο καθολικό. Η μεταφορά αυτή σημαίνει ότι τα ποσά χρεώσεων και πιστώσεων που εμφανίζονται κατά χρονολογική σειρά στο ημερολόγιο μεταφέρονται στις αντίστοιχες χρεώσεις και πιστώσεις των λογαριασμών του καθολικού στους οποίους αναφέρονται.

Ένα καθολικό αποτελείται από ένα σύνολο λογαριασμών. Ένας λογαριασμός του καθολικού μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες για το μέγεθος και τις μεταβολές στοιχείου ή ομάδας στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων και εξόδων. Όπως το λογιστικό γεγονός αποτελεί τη μονάδα της καταχώρισης στο ημερολόγιο, έτσι και ο λογαριασμός αποτελεί τη μονάδα καταχώρισης στο καθολικό.

Το γενικό καθολικό περιλαμβάνει τους γενικούς λογαριασμούς οι οποίοι είναι όλοι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί και ορισμένοι από τους δευτεροβάθμιους του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όπως είναι ο λογαριασμός «Ταμείο». Στην περίπτωση κατά την οποία για έναν περιληπτικό λογαριασμό απαιτείται περισσό-

τερη αναλυτική πληροφόρηση, η επιχείρηση δημιουργεί για τον περιληπτικό αυτό λογαριασμό ένα αναλυτικό καθολικό. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν αναλυτικό καθολικό πελατών, εμπορευμάτων, προμηθευτών, παγίων κ.λπ.

Σε όλες αυτές οι περιπτώσεις, το σύνολο των αθροισμάτων του χρεώσεων και πιστώσεων των αναλυτικών λογαριασμών που περιλαμβάνονται σε έναν αναλυτικό λογαριασμό πρέπει να ισούται με τα αθροίσματα των χρεώσεων και πιστώσεων του αντίστοιχου περιληπτικού τους λογαριασμού.

Το επόμενο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά τη διενέργεια φυσικής απογραφής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στο τέλος χρήσης. Ο σκοπός αυτού του σταδίου είναι να διαπιστώσει η επιχείρηση με κάθε λεπτομέρεια, με ποσοτικές καταμετρήσεις και αποτιμήσεις και με αναφορά σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή, ποια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κυριότητά της και όλες τις υφιστάμενες υποχρεώσεις της.

Απογραφή είναι ο λεπτομερής προσδιορισμός - καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η απογραφή καταχωρείται στο «Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών». Η απογραφή που λαμβάνει χώρα στο τέλος της χρήσης καλείται τελική απογραφή της παρούσας χρήσης και ταυτόχρονα αποτελεί αρχική απογραφή της επόμενης χρήσης.

Γενικότερα, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η απογραφή μπορεί να διακριθεί, ανάλογα με το χρόνο διεξαγωγής, σε απογραφή τέλους χρήσης, την οποία εξετάζουμε στο παρόν κεφάλαιο, αλλά και σε έκτακτη απογραφή, ανάλογα με την έκταση που καλύπτει, σε γενική ή μερική απογραφή και τέλος, ανάλογα με τον τρόπο διεξαγωγής, σε εξωτερική και εσωτερική απογραφή.

Το επόμενο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά την προσαρμογή με ημερολογιακές εγγραφές των υπολοίπων των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής. Ο σκοπός του σταδίου αυτού είναι να εμφανίσει με ημερολογιακές εγγραφές τα δεδουλευμένα και τα μη δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, τα υπολογιστικά έξοδα, τις εκκαθαρίσεις λογαριασμών, τα μη εμφανισθέντα λογιστικά γεγονότα, ώστε να γίνουν οι προσαρμογές των υπολοίπων των λογαριασμών προς τα δεδομένα της φυσικής απογραφής.

Γενικότερα, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, όπως κάθε τρίμηνο ή εξάμηνο, η ανάγκη για έγκαιρη λογιστική πληροφόρηση των χρηστών, καθιστά χρήσιμη τη συγκέντρωση των μεταβολών που δημιούργησαν λογιστικά γεγονότα που καταχωρήθηκαν στα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Η εν λόγω συγκέντρωση των μεταβολών πραγματοποιείται οπωσδήποτε στο τέλος της λογιστικής χρήσης.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, για διάφορους λόγους, οι καταχωρήσεις που γίνονται μπορεί ενδεχομένως να αφορούν δύο ή περισσότερες χρήσεις, με αποτέλεσμα να απαιτούνται σχετικές εγγραφές προσαρμογών. Επίσης, ορισμένα γεγονότα δεν αναγνωρίζονται σε καθημερινή βάση και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει η σχετική εγγραφή αναγνώρισής τους στο τέλος χρήσης, όπως ο υπολογισμός των ετήσιων αποσβέσεων ή το κόστος ανάλωσης γραφικής ύλης.

Τα είδη των εγγραφών προσαρμογής τέλους χρήσης είναι:

- πρώτον, ο διαχωρισμός των προπληρωθέντων εξόδων και προεισπραχθέντων εσόδων και,
- δεύτερον, η καταχώρηση των δεδουλευμένων εξόδων και δεδουλευμένων εσόδων.

Σημειώνεται ότι, κάθε εγγραφή προσαρμογής επηρεάζει πάντοτε ένα λογαριασμό ισολογισμού και ένα λογαριασμό της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

Ειδικότερα, με τις λογιστικές εγγραφές προσαρμογής προσδιορίζονται τα δεδουλευμένα έξοδα της χρήσης, τα δεδουλευμένα έσοδα της χρήσης, το κόστος ανάλωσης των πρώτων και βοηθητικών υλών, το κόστος πωληθέντων προϊόντων και εμπορευμάτων, οι αποσβέσεις, οι διαφορές αποτίμησης των στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων όπως είναι οι επισφαλείς απαιτήσεις.

Το επόμενο στάδιο είναι η κατάρτιση των προσαρμοσμένων ισοζυγίων. Τα ισοζύγια είναι συνοπτικοί πίνακες με τους λογαριασμούς και τα ποσά τους και χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των καταχωρήσεων στους λογαριασμούς. Ο σκοπός αυτού του σταδίου είναι να ελέγξει την ισότητα των χρεώσεων και των πιστώσεων των λογαριασμών και να διευκολύνει τη συγκέντρωση των λογαριασμών εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών.

Ισοζύγιο είναι ένας πίνακας στον οποίο καταχωρούνται: οι λογαριασμοί του καθολικού, τα αθροίσματα χρέωσης του λογαριασμού, τα αθροίσματα πίστωσης του λογαριασμού και το υπόλοιπο που προκύπτει.

Υπάρχουν διάφορα ισοζύγια όπως:

- το ισοζύγιο κίνησης, όπου παρουσιάζονται οι λογαριασμοί, τα ποσά και τα υπόλοιπά τους,
- το ισοζύγιο υπολοίπων, όπου παρουσιάζονται μόνο λογαριασμοί και υπόλοιπα,
- το ισοζύγιο γενικού καθολικού και
- το ισοζύγιο αναλυτικού καθολικού και, βέβαια,
- το προσαρμοσμένο που αφορά το παρόν στάδιο του λογιστικού κυκλώματος και καταρτίζεται κατά τη διάρκεια της χρήσης, και
- το οριστικό ισοζύγιο που καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης και θα παρουσιαστεί στη συνέχεια ως στάδιο.

Το επόμενο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά τον προσδιορισμό, με ημερολογιακές εγγραφές, των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των αποτελεσμάτων χρήσης. Ο σκοπός αυτού του σταδίου είναι να συγκεντρωθούν με ημερολογιακές εγγραφές οι λογαριασμοί εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, προκειμένου να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα αποτελέσματα χρήσης. Για να πραγματοποιηθεί το συγκεκριμένο στάδιο και να προσδιοριστεί αρχικά το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, θα πρέπει να γίνουν μια σειρά από λογιστικές κινήσεις.

Το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ισούται με τα οργανικά έσοδα μείον τα οργανικά έξοδα. Για να προσδιοριστεί με ημερολογιακές εγγραφές, πρώτα μεταφέρουμε τα

έξοδα στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στη συνέχεια διενεργούμε τη μεταφορά των εσόδων στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Εάν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι πιστωτικό, τότε το μεταφέρουμε στα κέρδη εκμετάλλευσης, εάν είναι χρεωστικό τότε το μεταφέρουμε στη ζημία εκμετάλλευσης. Στη συνέχεια γίνεται η μεταφορά του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης στα αποτελέσματα χρήσης.

Για να ολοκληρωθεί το συγκεκριμένο στάδιο και να προσδιοριστεί τελικά το αποτέλεσμα χρήσης, θα πρέπει επίσης να γίνουν μια σειρά από λογιστικές κινήσεις.

Το αποτέλεσμα χρήσης ισούται με το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης συν τα έκτακτα κέρδη μείον τις έκτακτες ζημίες. Για να προσδιοριστεί με ημερολογιακές εγγραφές το αποτέλεσμα χρήσης, πρώτα μεταφέρουμε τα ανόργανα και έκτακτα έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης και στη συνέχεια τα ανόργανα και έκτακτα έσοδα στα αποτελέσματα χρήσης. Εάν το αποτέλεσμα χρήσης είναι πιστωτικό, τότε το μεταφέρουμε στα κέρδη χρήσης, εάν είναι χρεωστικό τότε το μεταφέρουμε στη ζημία χρήσης.

Το επόμενο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά τις ημερολογιακές εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων. Στο στάδιο αυτό γίνονται οι ημερολογιακές εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης σε φόρο εισοδήματος, σε μερίσματα και σε παρακρατηθέντα κέρδη προς δημιουργία αποθεματικών. Μετά το στάδιο αυτό έχει εξισωθεί ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, αφού το υπόλοιπό του έχει μεταφερθεί σε λογαριασμούς υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων.

Στη συνέχεια, πραγματοποιείται η κατάρτιση των οριστικών ισοζυγίων. Στο στάδιο αυτό καταρτίζεται το οριστικό ισοζύγιο, στο οποίο όλοι οι λογαριασμοί εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων χρήσης εμφανίζονται εξισωμένοι. Οι μόνοι λογαριασμοί που έχουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα είναι οι λογαριασμοί του ισολογισμού. Επομένως, οι λογαριασμοί αυτοί με τα αντίστοιχα υπόλοιπά τους θα εμφανιστούν στον ισολογισμό τέλους χρήσης. Συγκεκριμένα, οι λογαριασμοί με χρεωστικό υπόλοιπο θα διαμορφώσουν το ενεργητικό του ισολογισμού, ενώ οι λογαριασμοί με πιστωτικό υπόλοιπο θα διαμορφώσουν το παθητικό του ισολογισμού.

Το επόμενο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος αφορά τις ημερολογιακές εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών. Σκοπός του σταδίου αυτού είναι να κλείσει όλους τους λογαριασμούς ισολογισμού εξισώνοντας τα υπόλοιπά τους στο καθολικό με αντίθετες ημερολογιακές εγγραφές.

Η ημερολογιακή εγγραφή κλεισίματος είναι το τελευταίο στάδιο του λογιστικού κυκλώματος και σκοπός της είναι να κλείσει όλους τους λογαριασμούς του ισολογισμού εξισώνοντας τα υπόλοιπά τους στο καθολικό με αντίθετες ημερολογιακές εγγραφές.

Την επόμενη ημέρα της εγγραφής κλεισίματος, πραγματοποιείται η εγγραφή ανοίγματος που αφορά την επόμενη λογιστική χρήση.

Σε αυτό το στάδιο του λογιστικού κυκλώματος πραγματοποιείται η κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ο σκοπός του σταδίου αυ-

τού είναι η παροχή λογιστικών πληροφοριών χρήσιμων στους εξωτερικούς και εσωτερικούς χρήστες που βασίζονται στα λογιστικά γεγονότα της εξεταζόμενης χρήσης.

Στη συνέχεια, με ημερομηνία την πρώτη μέρα της επόμενης χρήσης διενεργείται η ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος για τη νέα χρήση και το λογιστικό κύκλωμα επαναλαμβάνεται από την αρχή. Εγγραφή ανοίγματος είναι η πρώτη ημερολογιακή εγγραφή με την οποία ανοίγουμε το ημερολόγιο της νέας χρήσης.

8.4. Παράδειγμα λογιστικής διαδικασίας

Το αντικείμενο αυτού του υποκεφαλαίου είναι η παρουσίαση κάποιων εκ των σταδίων του λογιστικού κυκλώματος σε εκπαιδευτική βασικά μορφή καθώς και η εξέταση της λογικής πίσω από τη διόρθωση σφαλμάτων. Το παράδειγμα που θα αναπτυχθεί έχει απλοποιηθεί μερικώς για λόγους καλύτερης κατανόησης.

8.4.1 Η εγγραφή ανοίγματος

Με την άσκηση που θα επιλυθεί σε αυτό το υποκεφάλαιο, θα γίνει αναφορά σε στάδια του λογιστικού κυκλώματος, που αναφέρθηκαν προηγουμένως. Η πρώτη ημερολογιακή εγγραφή που πραγματοποιείται στην αρχή της χρήσης είναι η εγγραφή ανοίγματος με την οποία ανοίγουμε το ημερολόγιο της νέας χρήσης. Στην ουσία μεταφέρουμε τους λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού στο ημερολόγιο.

Οι λογαριασμοί του ενεργητικού ανοίγουν με χρέωση και του παθητικού με πίστωση. Δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι υπάρχουν λογαριασμοί, όπως π.χ. τα αποσβεσμένα πάγια στοιχεία, που ενώ ανήκουν στο ενεργητικό, αντιμετωπίζονται λογιστικά αντίθετα από τους λογαριασμούς ενεργητικού διότι έχουν αρνητική επίδραση στο ενεργητικό.

Έχουμε λοιπόν τα ποσά των λογαριασμών της εταιρίας συμβούλων «ΙΣΟΛ Α.Ε.» στις 31/12/2005 τα οποία είχαν ως εξής: Κτίρια (10.000), Αποσβεσμένα κτίρια (1.000), Μεταφορικά μέσα (4.000), Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα (2.000), Έπιπλα (3.000), Αποσβεσμένα Έπιπλα (1.000), Γραμμάτια εισπρακτέα (2.500), Καταθέσεις όψεως (1.000), Ταμείο (1.500), Μετοχικό κεφάλαιο (8.125), Τακτικό αποθεματικό (1.000), Κέρδη εις νέον (1.500), Τραπεζικά δάνεια (2.500), Φόροι πληρωτέοι (1.100), Γραμμάτια πληρωτέα (2.750), Προκαταβολές πελατών (1.025).

Αυτή λοιπόν είναι η εγγραφή ανοίγματος η οποία αποτελεί την πρώτη ημερολογιακή εγγραφή. Στη συνέχεια, θα αναφέρουμε τα λογιστικά γεγονότα της χρήσης για το 2006 και θα τα μεταφέρουμε στο ημερολόγιο.

8.4.2 Καταχώρηση λογιστικών γεγονότων

Κατά τη διάρκεια του 2011 συνέβησαν μια σειρά από γεγονότα:

Στις 4/1/2011, η εταιρία εισέπραξε 15.000 € έναντι παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών. Επίσης παρείχε τις οφειλόμενες υπηρεσίες στους πελάτες που είχαν δώσει προκαταβολή την προηγούμενη περίοδο.

Το συγκεκριμένο λογιστικό γεγονός έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία εσόδων για την επιχείρηση. Τα έσοδα προέρχονται από 2 πηγές. Η πρώτη αφορά τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που προσέφερε και για τις οποίες εισέπραξε 15.000, και η 2η αφορά τις υπηρεσίες για τις οποίες είχε εισπράξει προκαταβολή. Άρα, τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι 15.000 € συν την προκαταβολή του πελάτη, δηλαδή 1.025 €. Σύνολο 16.025 €.

Από αυτά 15.000 € εισέρχονται στο ταμείο ως μετρητά και τα υπόλοιπα εξαλείφουν την υποχρέωση της επιχείρησης από την προκαταβολή του πελάτη η οποία πλέον δεν έχει ισχύ καθώς η εταιρία προσέφερε τις υπηρεσίες. Άρα, χρεώνουμε το λογαριασμό «Ταμείο» με 15.000 € και το λογαριασμό «Προκαταβολές πελατών» με 1.025 €. Η πίστωση αφορά το λογαριασμό «Έσοδα από υπηρεσίες» με 16.025 €. Η αιτιολογία του λογιστικού γεγονότος αφορά την παροχή υπηρεσιών για την οποία θα υπάρχει κάποιο παραστατικό που θα την αποδεικνύει.

Αμέσως μετά την ημερολογιακή εγγραφή, ενημερώνουμε τους λογαριασμούς που χρεώθηκαν και πιστώθηκαν στα «Τ» που τους αντιστοιχούν στο καθολικό της επιχείρησης. Για λόγους ευελιξίας στην παρουσίαση του παραδείγματος, δεν χρησιμοποιούνται οι κωδικοί των λογαριασμών και δεν παρουσιάζεται το γενικό καθολικό, καθώς ο στόχος είναι να παρουσιαστεί η λογική του λογιστικού κυκλώματος.

Στις 12/2 ενεχυριάστηκαν εισπρακτέα γραμμάτια αξίας 1.000 € για τη λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου ύψους 900 € από την τράπεζα Ω, τα οποία η τράπεζα τα κατέθεσε στο λογαριασμό όψεως της ΙΣΟΛ στη συγκεκριμένη τράπεζα.

Η εταιρία ενεχυρίασε γραμμάτια εισπρακτέα για να πάρει βραχυπρόθεσμο δάνειο. Πλέον τα γραμμάτια εισπρακτέα μετατρέπονται σε «γραμμάτια σε εγγύηση». Από αυτή την κίνηση η εταιρία εισπράττει 900 € στο λογαριασμό όψεως που διαθέτει με τη μορφή βραχυπρόθεσμου δανείου. Άρα, χρεώνουμε «γραμμάτια σε εγγύηση», που είναι λογαριασμός ενεργητικού και αυξάνεται, και πιστώνουμε τα «γραμμάτια εισπρακτέα» τα οποία μειώνονται.

Εξαιτίας του δανείου αυξάνονται οι «καταθέσεις όψεως», οπότε χρεώνουμε «καταθέσεις όψεως» με 900 € και πιστώνουμε τη βραχυπρόθεσμη υποχρέωση στην τράπεζα. Η αιτιολογία αφορά την ενεχυρίαση των γραμματίων εισπρακτέων.

Στις 3/3 ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης έκανε ανάληψη από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της εταιρίας 300 € και τα μετέφερε στο ταμείο. Αυξάνεται λοιπόν το ταμείο οπότε χρεώνουμε και μειώνονται οι καταθέσεις όψεως οπότε πιστώνουμε το λογαριασμό. Δεν ξεχνάμε να ενημερώνουμε ταυτόχρονα το γενικό καθολικό και να συμπληρώνουμε την αιτιολογία.

Στις 30/4 η εταιρία κατέβαλε στο προσωπικό της 7.000 € για μισθούς. Οι αμοιβές προσωπικού αποτελούν έξοδο για την επιχείρηση, οπότε χρεώνουμε και πιστώνουμε το ταμείο με το αντίστοιχο ποσό. Η αιτιολογία αφορά την πληρωμή των υπαλλήλων.

Στο τέλος κάθε σελίδας του ημερολογίου, αθροίζουμε τα ποσά των χρεώσεων που πρέπει να ισούνται με το άθροισμα των ποσών των πιστώσεων, έτσι ώστε να γίνει η μεταφορά.

Στην αρχή κάθε σελίδας του ημερολογίου, μεταφέρουμε τα ποσά των χρεώσεων και των πιστώσεων από την προηγούμενη σελίδα.

Η επιχείρηση, στις 10/5 πούλησε το μοναδικό αυτοκίνητό της αντί 2.500 €. Σε αντικατάστασή του, αγόρασε καινούριο αυτοκίνητο αξίας 5.000 €. Καταβλήθηκαν 1.000 € μετρητά, ενώ για το υπόλοιπο ποσό υπέγραψε συναλλαγματική αξίας 4.000 € με ημερομηνία λήξης την 30/6/2011.

Το παραπάνω λογιστικό γεγονός αποτελεί σύνθεση 2 λογιστικών γεγονότων καθώς αφορά την πώληση ενός αυτοκινήτου και την αγορά ενός άλλου. Χρονολογικά, πρώτα έγινε η πώληση και στη συνέχεια η αγορά. Η επιχείρηση έχει μόνο ένα αυτοκίνητο το οποίο έχει αποσβεστεί εν μέρει από τη χρήση των τελευταίων ετών.

Η πρώτη ημερολογιακή εγγραφή αφορά τη μεταφορά των αποσβεσμένων μεταφορικών μέσων στον κύριο λογαριασμό. Κλείνει λοιπόν ο λογαριασμός αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα, μιας και είναι το μοναδικό αυτοκίνητο, χρεώνοντας το λογαριασμό αυτό και πιστώνεται ο λογαριασμός «μεταφορικά μέσα» για να δείξουμε τη μεταφορά και να εκφράζει ο κύριος λογαριασμός τη λογιστική αξία του αυτοκινήτου, η οποία ισούται με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «μεταφορικά μέσα».

Ο λογαριασμός «μεταφορικά μέσα» έχει στη χρέωση 4.000 € από την αρχή της λογιστικής χρήσης και 2.000 € στην πίστωση. Άρα, η λογιστική αξία του αυτοκινήτου είναι ίση με το χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή $4.000 - 2.000 = 2.000$ €. Η επιχείρηση όμως πούλησε το αυτοκίνητο για 2.500 €, άρα πραγματοποίησε έκτακτο κέρδος. Από την πώληση λοιπόν του αυτοκινήτου εισέπραξε 2.500 €, άρα χρεώνουμε το ταμείο αφού είναι λογαριασμός ενεργητικού και αυξάνεται και πιστώνουμε «μεταφορικά μέσα» με 2.000 €, όσο το υπόλοιπο, καθώς και το λογαριασμό έκτακτων κερδών «κέρδη από πώληση μεταφορικών μέσων».

Συμπληρώνουμε την αιτιολογία και δεν ξεχνάμε να ενημερώνουμε το γενικό καθολικό. Η αγορά του νέου αυτοκινήτου είναι η νέα εγγραφή. Χρεώνουμε λοιπόν τα «μεταφορικά μέσα» με την αξία του νέου αυτοκινήτου και πιστώνουμε το «ταμείο» με 1.000 €, όσα είναι τα μετρητά, και τα γραμμάτια πληρωτέα που, αφού λήγουν μετά από 2 χρήσεις, είναι μακροπρόθεσμα.

Στις 12/6 η επιχείρηση πλήρωσε στη ΔΕΗ 200 €, στον ΟΤΕ 150 €, στην ΕΥ-ΔΑΠ 50 € και εξόφλησε τους φόρους της προηγούμενης χρήσης. Οι κινήσεις αυτές αφορούν έξοδα, τα οποία εφόσον αυξάνονται τα χρεώνουμε. Συγκεκριμένα, χρεώνουμε με 400 € τα γενικά έξοδα και με 1.100 € τους φόρους πληρωτέους.

δηλαδή τους φόρους που χρωστά η επιχείρηση και εξοφλεί. Η πίστωση αφορά το ταμείο το οποίο μειώνεται κατά 1.500 €. Η αιτιολογία αφορά τις εξοφλήσεις που έγιναν, ενώ δεν αμελούμε να ενημερώσουμε και το γενικό καθολικό.

Στις 31/12 καταβλήθηκαν οι τόκοι που αναλογούν στο δάνειο και το χρεολύσιο 500 €. Το επιτόκιο του δανείου ανέρχεται σε 10% του εκάστοτε υπολοίπου του δανείου και η πληρωμή των τόκων γίνεται στις 31/12 κάθε έτους. Από το γενικό καθολικό και την ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος μπορούμε να δούμε το χρέος της επιχείρησης για το οποίο έγινε η καταβολή της δόσης.

Αναφερόμαστε στο «τραπεζικό δάνειο» των 2.500 € για το οποίο οι τόκοι είναι 10% επί 2.500 = 250 €, συν το χρεολύσιο των 500 €, σύνολο 750 €. Χρεώνουμε λοιπόν τα «τραπεζικά δάνεια» με 500 € αφού αυτό μειώνεται και είναι λογαριασμός παθητικού, χρεώνουμε και το λογαριασμό εξόδων, τους χρεωστικούς τόκους και πιστώνουμε το ταμείο με 750 €. Η αιτιολογία αφορά την αποπληρωμή δόσης μακροπρόθεσμου δανείου.

Ολοκληρώνοντας τις ημερολογιακές εγγραφές των λογιστικών γεγονότων, προχωρούμε στις εγγραφές προσαρμογής.

8.4.3 Λογισμός αποσβέσεων

Ο λογαριασμός των αποσβέσεων αποτελεί μία εγγραφή προσαρμογής κατά την οποία υπολογίζονται οι αποσβέσεις της χρήσης.

Στο τέλος της χρήσης διενεργήθηκε φυσική απογραφή που έδειξε ότι οι αποσβέσεις για το 2006 ανέρχονταν σε 330 € για τα κτίρια, 600 € για το αυτοκίνητο και 300 € για τα έπιπλα.

Οι αποσβέσεις είναι το άθροισμά τους, δηλαδή 1.230 €, που αφού αποτελούν έξοδο, χρεώνονται. Η πίστωση αφορά τους λογαριασμούς του ενεργητικού «αποσβεσμένα κτίρια» κατά 330 €, «αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα» κατά 600 € και «αποσβεσμένα έπιπλα» κατά 300 €.

8.4.4 Εγγραφές προσδιορισμού λογιστικού αποτελέσματος

Οι εγγραφές προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος χωρίζονται σε 2 επίπεδα. Στο πρώτο, προσδιορίζεται το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης από τα οργανικά έσοδα και έξοδα, ενώ στο δεύτερο, προσδιορίζεται το αποτέλεσμα χρήσης από τα έκτακτα κέρδη και τις έκτακτες ζημιές.

Το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης ισούται με τη διαφορά «οργανικά έσοδα - οργανικά έξοδα». Άρα, αρχικά μεταφέρουμε τα έξοδα στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Στη συνέχεια, μεταφέρουμε τα έσοδα στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Εάν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι πιστωτικό, δηλαδή τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα, τότε μεταφέρουμε τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης

στα κέρδη εκμετάλλευσης. Στην αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι χρεωστικό, τότε μεταφέρουμε τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης στη ζημία εκμετάλλευσης. Τελευταία λογιστική κίνηση είναι η μεταφορά του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης στα αποτελέσματα χρήσης.

Το αποτέλεσμα χρήσης ισούται με τη σχέση «Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης + έκτακτα κέρδη – έκτακτες ζημίες» και λογιστικά οι ημερολογιακές εγγραφές, παρόμοιες με του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, αφορούν:

1. Μεταφορά ανόργανων και έκτακτων εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης.
2. Μεταφορά ανόργανων και έκτακτων εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης.
3. Μεταφορά αποτελέσματος χρήσης (α) εάν είναι πιστωτικό στα κέρδη χρήσης, (β) εάν είναι χρεωστικό στη ζημία χρήσης.
4. Διανομή κέρδους ή ζημίας χρήσης.

Αφού δεν έχουμε άλλες εγγραφές προσαρμογής, άλλωστε μην ξεχνάμε ότι πρόκειται για απλοποιημένο παράδειγμα, προχωρούμε στις εγγραφές προσαρμογής του αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Πρώτη κίνηση η μεταφορά των εξόδων στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Σε αυτή τη διαδικασία θα μας βοηθήσει το γενικό καθολικό της επιχείρησης όπου υπάρχουν συγκεντρωμένοι όλοι οι λογαριασμοί με τα ποσά τους.

Λογαριασμοί εξόδων αποτελούν οι «Αμοιβές προσωπικού» οι οποίες έχουν χρεωστικό υπόλοιπο 7.000 €, οπότε κλείνουμε το λογαριασμό πιστώνοντας με 7.000 €, τα «γενικά έξοδα» τα οποία πιστώνουμε με την ίδια λογική με 400 €, τις «αποσβέσεις» με 1.230 € και τους χρεωστικούς τόκους με 250 €. Συνολικά, τα έξοδα είναι 8.880 € που αποτελούν τη χρέωση που μεταφέρεται στο «αποτέλεσμα εκμετάλλευσης», λογαριασμός που ανοίγει από αυτή τη λογιστική εγγραφή και ενημερώνεται και στο καθολικό. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που χρησιμοποιείται για πρώτη φορά κάποιος λογαριασμός.

Με την ίδια λογική γίνεται η μεταφορά των εσόδων στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Έσοδα έχουμε μόνο από την παροχή υπηρεσιών. Κλείνουμε το λογαριασμό «έσοδα από παροχή υπηρεσιών» χρεώνοντας το λογαριασμό με 16.025 € και πιστώνοντας με το ίδιο ποσό το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης. Ο λογαριασμός «αποτέλεσμα εκμετάλλευσης» έχει πιστωτικό υπόλοιπο, οπότε μιλάμε για κέρδη. Επόμενη κίνηση είναι η μεταφορά του αποτελέσματος εκμετάλλευσης στα κέρδη εκμετάλλευσης. Πιστώνουμε λοιπόν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και χρεώνουμε τα κέρδη εκμετάλλευσης.

Το άθροισμα των χρεώσεων και πιστώσεων που μεταφέρουμε είναι 92.255 €.

Επόμενη ημερολογιακή εγγραφή αποτελεί η μεταφορά κέρδους στα αποτελέσματα χρήσης. «Κλείνουμε» το λογαριασμό «κέρδη εκμετάλλευσης» χρεώνοντάς τον και πιστώνουμε το λογαριασμό αποτέλεσμα χρήσης.

Στη συνέχεια γίνεται η μεταφορά ανόργανων και έκτακτων εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης. Στο παράδειγμά μας δεν υπάρχουν τέτοια κέρδη οπότε περνάμε στην επόμενη εγγραφή προσδιορισμού του αποτελέσματος χρήσης που αφορά τη μεταφορά ανόργανων και έκτακτων εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης. Τέ-

τοια κέρδη αποτελούν τα «κέρδη από πώληση μεταφορικών μέσων». Χρεώνουμε λοιπόν «κέρδη από πώληση μεταφορικών μέσων» και πιστώνουμε τα «αποτελέσματα χρήσης».

Τέλος, αφού το υπόλοιπο του αποτελέσματος χρήσης είναι πιστωτικό κατά 7.645 € που προκύπτει από τα 7.145 € του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και τα 500 € των εκτάκτων κερδών, μεταφέρουμε αυτό το ποσό στα κέρδη χρήσης.

8.4.5 Διανομή κερδών

Η επόμενη εγγραφή αφορά τη διανομή του αποτελέσματος. Έστω, λοιπόν, ότι ο φόρος αντιστοιχεί στο 35% των κερδών και από τα υπόλοιπα κέρδη, η επιχείρηση διανέμει στους μετόχους το 40% και το 60% το κρατά ως τακτικό αποθεματικό.

Αφού διανέμονται τα κέρδη χρήσης, κλείνουμε το λογαριασμό χρεώνοντάς τον και πιστώνουμε φόρους πληρωτέους που αντιστοιχούν στο 35% των 7.645 €, δηλαδή σε 2.675,75 €. Απομένουν 7.645 € μείον 2.675,75 € που αποτελούν το φόρο, δηλαδή 4.969,25 €, εκ των οποίων το 40%, δηλαδή τα 1.987,70 θα διανεμηθούν ως μέρισμα και το 60% θα κρατηθεί ως τακτικό αποθεματικό.

Η τελευταία ημερολογιακή εγγραφή αφορά την εγγραφή κλεισίματος που δεν παρουσιάζεται για λόγους χρόνου.

8.4.6 Λογιστικά σφάλματα και διόρθωση

Κατά τη διάρκεια τη λογιστικής χρήσης είναι πιθανό να γίνουν λογιστικά σφάλματα. Παραδείγματα λογιστικών σφαλμάτων αποτελούν η παράληψη εγγραφής λογιστικού γεγονότος, η διπλή ή/και εσφαλμένη εγγραφή λογιστικού γεγονότος ή η μη ισόποση καταχώρηση ποσών στη χρέωση και στην πίστωση.

Έστω ότι η είσπραξη από πελάτη ύψους 1.250 € καταχωρήθηκε εσφαλμένα ως εξόφληση οφειλής προς προμηθευτή ύψους 1.250 €. Πώς θα διορθώσουμε αυτό το σφάλμα;

Η πρώτη κίνηση αφορά την ακύρωση της λανθασμένης εγγραφής, κίνηση που ολοκληρώνεται με αντίστροφη εγγραφή της λανθασμένης εγγραφής. Η λανθασμένη εγγραφή ήταν η εξόφληση οφειλής προς προμηθευτή η οποία έγινε με χρέωση του λογαριασμού «προμηθευτές» και με πίστωση του «ταμείου». Η αντίστροφη εγγραφή είναι η χρέωση του λογαριασμού «ταμείου» και η πίστωση του λογαριασμού «προμηθευτές» μέσω της οποίας ακυρώνουμε τη λανθασμένη.

Μετά περνάμε στη σωστή εγγραφή του γεγονότος όπου, για το συγκεκριμένο, πρέπει να χρεώσουμε το «ταμείο» και να πιστώσουμε τους πελάτες για να δείξουμε τη μείωση της απαίτησης.

Τι να συγκρατήσετε από αυτό το κεφάλαιο:

- Τη διαδικασία καταχώρησης λογιστικών γεγονότων.
- Τη διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων.

Άσκηση 3.

α) Ποιοι είναι οι κεντρικοί κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών;

β) Τι ακριβώς περιλαμβάνει η διαδικασία διόρθωσης των λογιστικών σφαλμάτων;

γ) Ποια είναι τα βασικά στάδια του λογιστικού κυκλώματος;

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ασκήσεις Χρηματοοικονομικής Λογιστικής Ανάλυσης Λογιστικών Καταστάσεων, Ν. Νιάρχος, Ν. Ηρειώτης, Χ. Αλεξιάκης, Κριτική, 2004.
2. Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Δ. Γκίνογλου, Π. Ταχυνάκης, Σ. Μωυσή, Rossili, 2006.
3. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, GrantThornton, 2006.
4. Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Δ. Σταματόπουλος, Φορολογικό Ινστιτούτο, 2006.
5. Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Δ. Καραγιάννης, 2005.
6. Χρηματοοικονομική Λογιστική, Π. Ευθύμογλου, 2001.

Λογιστικά θέματα εμπορικής επιχείρησης

ΤΟΜΟΣ Β΄

Το πρόγραμμα αυτό πραγματεύεται με τρόπο απλό τις βασικές έννοιες της Λογιστικής και απευθύνεται σε επιχειρηματίες, εργοδότες και μάντζερ. Στόχος του είναι να συνειδητοποιήσει ο εκπαιδευόμενος ποιες είναι οι ενέργειες τις οποίες ακολουθεί ο λογιστής της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας, να κατανοήσει δηλαδή τη διάρθρωση και αναδιάρθρωση της επιχείρησής του με βάση τη λογιστική προσέγγιση και να αντιληφθεί καλύτερα τόσο την κατάσταση της επιχείρησής του όσο και την επίδραση ενός λογιστικού γεγονότος σε αυτή.

Στόχος είναι η παροχή γνώσεων και πληροφοριών για:

- Την έννοια των οργανικών εξόδων και εσόδων και τους αντίστοιχους λογαριασμούς
- Την έννοια και τη χρήση των λογαριασμών αποτελεσμάτων
- Τα στοιχεία, τη δομή και το περιεχόμενο του «Ισολογισμού»
- Τα είδη των «Ισολογισμών»
- Τους προσδιοριστικούς παράγοντες της «Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης»
- Τα στοιχεία και τη μορφή της «Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης»
- Τον «Πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων»
- Τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- Τις κατηγορίες Βιβλίων και τους κανόνες λειτουργίας και ενημέρωσης των λογαριασμών

ISBN SET 978-618-5126-03-2
ISBN TOM. Β΄ 978-618-512602-5



Ευρωπαϊκή Ένωση
Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΑΙΔΕΙΑΣ ΚΑΙ ΘΡΗΣΚΕΥΜΑΤΩΝ
ΕΙΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

