

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: «ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ Κ. Α. ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ



Η σπουδαστική
ΡΟΥΤΙΝΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙ 1999

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: «ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: κ. Α. ΚΟΥΣΟΥΛΑΣ

Η σπουδάστρια
ΡΟΥΓΓΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 1999

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στα πλαίσια του προγράμματος σπουδών, στο Τμήμα Λογιστικής του Τεχνολογικού εκπαιδευτικού Ιδρύματος Μεσολογγίου, ανέλαβα την εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας με θέμα **«Περιεχόμενο και Κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής»**.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το θέμα περισσότερο θεωρητικά, μια και λόγω της φύσης του θα ήταν αδύνατη η ανάλυση του και πρακτικά λόγω της έκτασης που θα καταλάμβανε.

Ωστόσο ο τρόπος λειτουργίας κάποιων λογ/σμών, που θεωρήθηκαν πιο «βασικοί», αναλύεται και πρακτικά μέσα από μικρά παραδείγματα και ασκήσεις.

Εκφράζω ιδιαίτερες ευχαριστίες στον Καθηγητή μου και εισηγητή του θέματος κ. Α. Κούσουλα για τη συμβολή του στην προπαρασκευή και ολοκλήρωση της εργασίας.

Ρούγγου Βασιλική

Φεβρουάριος 1999

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία έχει ως σκοπό να αναλύσει τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής δηλαδή τους λογαριασμούς των Ομάδων 1-8 του σχεδίου λογαριασμών.

Γι' αυτό και δεν θα αναλύσουμε τους λογ/σμούς των ομάδων 9 και 10.

Όσοπο κρίνεται σκόπιμο να δούμε τη θέση που κατέχουν όλες οι ομάδες των λογαριασμών στο Διάγραμμα Διαρθρώσεως του Σχεδίου Λογαριασμών (που φαίνεται στη σελ. 1) καθώς και τι περιλαμβάνει η κάθε ομάδα, προκειμένου για μία πιο ολοκληρωμένη και σαφή εικόνα της Λογιστικής γενικά, και της Γενικής Λογιστικής ειδικότερα.

Όπως ήδη είπαμε, οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών Τάξεως.

Από τις ομάδες 1-8, οι 1-5 περιλαμβάνουν τους λογ/σμούς του Ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα -χρεωστικά ή πιστωτικά- τα οποία συνθέτουν την κατάσταση του Ισολογισμού, και οι 6-8 περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονται, έπειτα από τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης και Αποτελεσμάτων Χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του Ισολογισμού.

Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί Ενεργητικού, στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί Παθητικού, στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί Γενικής εκμετάλλευσης, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός του Ισολογισμού. Στην ομάδα 9 περιλαμβάνονται οι λογ/σμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης και στην ομάδα 0 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί Τάξεως.

Η Γενική Λογιστική δίνει τους γενικούς αλλά και βασικούς κανόνες που εφαρμόζονται σ' όλες τις μορφές των επιχειρήσεων, άσχετα με το μέγεθός τους, το αντικείμενο εργασίας τους και το φορέα τους.

Οι λογαριασμοί Τάξεως είναι ειδικής κατηγορίας λογαριασμοί, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατόν να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί Τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10 (01 έως 09), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συνλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της Γενικής Λογιστικής (λόγω ομάδων 1-8) και της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης (λογ. ομάδας 9).

Η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, ασχολείται με τον προσδιορισμό (λογισμό) του κόστους των Τελικών φορέων κόστους, όπως εμπόρευμα Α, εμπόρευμα Β, προϊόν α, προϊόν Β, έργο Α, έργο Β, κόστος υπηρεσιών ξενοδοχείου, εστιατορίου, κυλικείου, κ.λπ. των Ενδιάμεσων, όπως πλυντηρίου, βαφείου, κλωστηρίου, υφαντηρίου, των Λειτουργιών, όπως εφοδιασμού, παραγωγής, διοικητικής λειτουργίας, ερευνών-αναπτύξεως, χρηματοοικονομικής και, όπου αυτό

κρίνεται σκόπιμο, των διευθύνσεων, τμημάτων κ.λπ. της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής της Εκμεταλλεύσεως εικονίζονται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, εβδομάδα, μήνα κ.λπ., τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί και στις ομάδες 2,6,7 και 8 (81-85) της Γενικής Λογιστικής, τα οποία αντικρίζονται μέσω του λογαριασμού 90 Διάμεσοι-αντικριζόμενοι λογαριασμοί. Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν το συνδυαστικό κρίκο, τη γέφυρα, μεταξύ της Γενικής Λογιστικής και Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.

Η εργασία χωρίζεται σε έξι μέρη:

Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει το διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογ/σμών (για το οποίο αναφερθήκαμε παραπάνω) και το σχέδιο λογαριασμών το Γ.Λ.Σ.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται μια γενική εισαγωγή στη Λογιστική, η οποία περιλαμβάνει την ιστορική εξέλιξη της λογιστικής, το περιεχόμενο και τους σκοπούς της, τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και τέλος την έννοια και τον γενικό τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών.

Το τρίτο μέρος αναφέρεται στο Ενεργητικό της επιχείρησης. Πρώτα γίνεται μια εισαγωγή στο Πάγιο Ενεργητικό και έπειτα αναλύονται όλοι οι λογ/σμοί το «Πάγιου Ενεργητικού» (10-19). Στη συνέχεια αναλύονται όλοι οι υπόλοιποι λογαριασμοί των ομάδων που ανήκουν στο Ενεργητικό επιχείρησης. Δηλαδή η 2 ομάδα «Αποθέματα» (λογ. 20-29), και τέλος η 3η ομάδα «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα» (λογ. 30-39).

Το τέταρτο μέρος περιλαμβάνει το Παθητικό της επιχείρησης. Αρχικά γίνεται σύντομη αναφορά στην έννοια του Παθητικού της επιχείρησης καθώς και τα μέρη στα οποία διακρίνεται. Στη συνέχεια στα κεφάλαια 9 και 10 αναλύονται όλοι οι λογ/σμοί που περιλαμβάνονται στην 4η ομάδα «Καθαρή θέση-Προβλέψεις-Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις» (λογ. 40-49) και στην 5η ομάδα «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» (λογ. 50-59), αντιστοίχως.

Στο πέμπτο μέρος αναλύονται όλοι οι λογαριασμοί Εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων χρήσης. Δηλαδή συγκεκριμένα οι λογ/σμοί της ομάδας 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» (λογ. 60-69), οι λογ/σμοί της ομάδας 7 «οργανικά έσοδα κατ' είδος» (λογ. 70-79), και τέλος οι λογ/σμοί της ομάδας 8 «Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων» (λογ. 80-89).

Στο έκτο μέρος, που είναι και το τελευταίο μέρος της εργασίας, αναλύονται συνοπτικά βασικά θέματα, σχετικά με τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης. Προκατανόηση των παραπάνω παρατίθεται ένα γενικό παράδειγμα πρακτικής εφαρμογής στη σύνταξη ισολογισμού τέλους χρήσης, το οποίο βοηθά και στη απόκτηση μιας σφαιρικής εικόνας (όσο γίνεται) σχετικά με τη λειτουργία των λογαριασμών.

ΜΕΡΟΣ Α'

Α.1. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
ΟΜΑΔΑ 1η	ΟΜΑΔΑ 2η	ΟΜΑΔΑ 3η	ΟΜΑΔΑ 4η	ΟΜΑΔΑ 5η
10 Εδαφικές Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρ- μογής - Επιχορηγή- σεις επενδύσεων	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχ/τα - Τεχνικές Εγκ/σεις Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τρ/ζες Λογαριασμοί Βραχυπρό- θεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά μέσα	23 Παραγωγή σε Εξέλιξη (Προϊόντα κ.λπ. στο στάδιο της κατεργασίας)	33 Χρεώστες Διάφοροι	43 Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη
15 Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Πάγιων Στοιχείων	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβο- λών και Πιστώσεων	45 Μακρο- πρόθεσμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ανώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως	26 Ανταλλακτικά Πάγιων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17	27	37	47	57
18 Συμμετοχές και Λοιπές μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	28 Είδη Συσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκατα- στήματα	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργ. Υπ/των ή άλλων Κέντρων	29 Αποθεμ. Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	39 Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκ. ή άλλων Κέντρων (Ομιλος λ/σμών)	49 Προβλέψεις - Μακρ. Υποχρ. Υποκ. ή άλλων Κέντρων (Ομιλος λ/σμών)	59 Βραχ/σμες Υποχρ. Υποκ/των ή άλλων Κέντρων (Ομιλος λ/σμών)
(Ομιλος λ/σμών)	(Ομιλος λ/σμών)	(Ομιλος λ/σμών)	(Ομιλος λ/σμών)	(Ομιλος λ/σμών)
Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 1,2 και 3		XXXX		
(-) Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 4 και 5		XXXX		
Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)		XXXX Υπολ. λ/86		

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΛΙΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ				
Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος	Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος			
ΟΜΑΔΑ 6η	ΟΜΑΔΑ 7η	ΟΜΑΔΑ 8η	ΟΜΑΔΑ 9η	ΟΜΑΔΑ 10η (0)
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους)	02 Χρεωστικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών
63 Φόροι - Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότρικων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα χρήσεως	96 Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών
67	77	87	97	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις Εκμ/σεως	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Υπ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λισμών)	79 Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος Υπ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λισμών)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λογ/σμοί Τάξεως Υποκ/των ή άλλων Κέντρων (Όμιλος Λισμών)
Σύνολο εσόδων ομάδας 7			XXXX	
(-) 1) Σύνολο εξόδων ομάδας 6		XXX		
2) Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική Απογραφή		XXX	XXXX	
Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως			XXXX	Υπολ. Λ/80
(+) ή (-) Υπόλοιπα λογ. 81-85			XXXX	
Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)			XXXX	Υπολ. Λ/86

A.2. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Γ.Λ.Σ.

Το παρακάτω Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει γενικά υποχρεωτικούς λογ/σμούς. Όσοι προαιρετικοί λογ/σμοί έχουν περιληφθεί σημειώνονται με (Π).

ΟΜΑΔΑ 1η: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

10.01 Ορυχεία

10.02 Μεταλλεία

10.03 Λατομεία

10.04 Αγροί

10.05 Φυτείες

10.06 Δάση

10.10 Γήπεδα - οικόπεδα εκτός εκμετάλλευσης

10.11 Ορυχεία εκτός εκμετάλλευσης

10.12 Μεταλλεία εκτός εκμετάλλευσης

10.13 Λατομεία εκτός εκμετάλλευσης

10.14 Αγροί εκτός εκμετάλλευσης

10.15 Φυτείες εκτός εκμετάλλευσης

10.16 Δάση εκτός εκμετάλλευσης

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

10.99.01 Αποσβεσμένα ορυχεία

10.99.02 Αποσβεσμένα Μεταλλεία

10.99.03 Αποσβεσμένα Λατομεία

10.99.05 Αποσβεσμένες Φυτείες

10.99.06 Αποσβεσμένα Δάση

10.99.11 Αποσβεσμένα ορυχεία εκτός εκμετάλλευσης

10.99.12 Αποσβεσμένα Μεταλλεία εκτός εκμετάλλευσης

10.99.13 Αποσβεσμένα Λατομεία εκτός εκμετάλλευσης

10.99.15 Αποσβεσμένες Φυτείες εκτός εκμετάλλευσης

10.99.16 Αποσβεσμένα Δάση εκτός εκμετάλλευσης

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών

11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων

11.07 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων

11.08 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων

11.10 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων

11.14 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων εκτός εκμετάλλευσης

11.15 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών εκτός εκμετάλλευσης

11.17 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμετ.

11.21 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλ.

11.22 Τεχνικά έργα εξυπηρ. μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλ.

11.24 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφ. γηπέδων τρίτων εκτός εκμετάλ.

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων

11.99.01 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών

11.99.03 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων

11.99.07 Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστ. κτιρίων σε ακίνητα τρίτων

11.99.08 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρ. μεταφ. σε ακίνητα τρίτων

11.99.10 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων

11.99.14 Αποσβεσμένα κτίρια - εγκαταστ. κτιρίων εκτός εκμετάλλευσης

11.99.15 Αποσβεσμένα τεχνικά έργα εξυπηρ. μεταφορών εκτός εκμετ.

- 111.99.17 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμετάλλευσης
- 11.99.21 Αποσβεσ. κτίρια - εγκατ. κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετ.
- 11.99.22 Αποσβ. τεχνικά έργα εξυπ. μεταφ. σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετ.
- 11.99.24 Αποσβεσμένες διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων εκτός εκμετάλ.
- 12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟ-
ΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 12.00 Μηχανήματα
- 12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις
- 12.02 Φορητά μηχανήματα «χειρός»
- 12.03 Εργαλεία
- 12.04 Καλούπια - Ιδιοσυσκευές
- 12.05 Μηχανολογικά όργανα
- 12.07 Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων
- 12.08 Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων
- 12.10 Μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης
- 12.11 Τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμετάλλευσης
- 12.12 Φορητά μηχανήματα «χειρός» εκτός εκμετάλλευσης
- 12.13 Εργαλεία εκτός εκμετάλλευσης
- 12.14 Καλούπια - Ιδιοσυσκευές εκτός εκμετάλλευσης
- 12.15 Μηχανολογικά όργανα εκτός εκμετάλλευσης
- 12.17 Μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 12.18 Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 12.90 Μηχ/ματα & λοιπός εξοπ. στον ΟΔΔΥ για εκποίηση (γν. 253/95)
- 12.99 Αποσβ. μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστ. - λοιπός μηχαν. εξοπλισμός
- 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα
- 12.99.00.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα
- 12.99.01 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις
- 12.99.02 Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα «χειρός»
- 12.99.03 Αποσβεσμένα εργαλεία
- 12.99.04 Αποσβεσμένα καλούπια - ιδιοσυσκευές
- 12.99.05 Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα
- 12.99.07 Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων
- 12.99.08 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων
- 12.99.10 Αποσβεσμένα μηχανήματα εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.11 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστάσεις εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.12 Αποσβεσμένα φορητά μηχανήματα «χειρός» εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.13 Αποσβεσμένα εργαλεία εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.14 Αποσβεσμένα καλούπια - Ιδιοσυσκευές εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.15 Αποσβεσμένα μηχανολογικά όργανα εκτός εκμετάλλευσης
- 12.99.17 Αποσβεσμένα μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλ.
- 12.99.18 Αποσβεσμένες τεχνικές εγκαταστ. σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετ.
- 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
- 13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία
- 13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα
- 13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσης
- 13.03 Σιδηροδρομικά οχήματα
- 13.04 Πλωτά μέσα
- 13.05 Εναέρια μέσα
- 13.06 Μέσα εσωτερικών μεταφορών
- 13.10 Αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμετάλλευσης
- 13.11 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.12 Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσης εκτός εκμετάλ.
- 13.13 Σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.14 Πλωτά μέσα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.15 Εναέρια μέσα εκτός εκμετάλλευσης

- 13.16 Μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμετάλλευσης
- 13.90 Μεταφορικά μέσα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση (γν. 253/95)
- 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς
- 13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία
- 13.99.01 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα
- 13.99.02 Αποσβεσμένα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσης
- 13.99.03 Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα
- 13.99.04 Αποσβεσμένα πλωτά μέσα
- 13.99.05 Αποσβεσμένα εναέρια μέσα
- 13.99.06 Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών
- 13.99.10 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία εκτός εκμετάλλευσης
- 13.99.11 Αποσβεσμένα λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.99.12 Αποσβ. αυτοκ. φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής χρήσης εκτός εκμετ.
- 13.99.13 Αποσβεσμένα σιδηροδρομικά οχήματα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.99.14 Αποσβεσμένα πλωτά μέσα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.99.15 Αποσβεσμένα εναέρια μέσα εκτός εκμετάλλευσης
- 13.99.16 Αποσβεσμένα μέσα εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμετάλλ.
- 14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
- 14.00 Έπιπλα
- 14.01 Σκεύη
- 14.02 Μηχανές γραφείων
- 14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα
- 14.04 Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς
- 14.05 Επιστημονικά όργανα
- 14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (γεωργικών & κτηνοτρ. επιχειρήσ.)
- 14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών
- 14.10 Έπιπλα εκτός εκμετάλλευσης
- 14.11 Σκεύη εκτός εκμετάλλευσης
- 14.12 Μηχανές γραφείων εκτός εκμετάλλευσης
- 14.13 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές & ηλεκτρονικά συγκροτ. εκτός εκμετάλλ.
- 14.14 Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς εκτός εκμετάλλευσης
- 14.15 Επιστημονικά όργανα εκτός εκμετάλλευσης
- 14.16 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμετάλλευσης
- 14.18 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός εκμετάλλευσης
- 14.90 Έπιπλα και σκεύη στον ΟΔΔΥ για εκποίηση (γν. 253/95)
- 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός
- 14.99.00 Αποσβεσμένα έπιπλα
- 14.99.01 Αποσβεσμένα σκεύη
- 14.99.02 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων
- 14.99.03 Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και αποσβεσμένα ηλεκτρονικά συγκροτήματα
- 14.99.04 Αποσβεσμένα μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς
- 14.99.05 Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα
- 14.99.06 Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση
- 14.99.08 Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών
- 14.99.09 Αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός
- 14.99.10 Αποσβεσμένα έπιπλα εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.11 Αποσβεσμένα σκεύη εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.12 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.13 Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και αποσβεσμένα ηλεκτρονικά συγκροτήματα εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.14 Αποσβεσμένα μέσα αποθήκευσης & μεταφοράς εκτός εκμετάλλ.
- 14.99.15 Αποσβεσμένα επιστημονικά όργανα εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.16 Αποσβεσμένα ζώα για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμετάλλευσης
- 14.99.18 Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών εκτός εκμετάλλευσ.

- 15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**
- 15.01 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση
- 15.02 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση
- 15.03 Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση
- 15.04 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός υπό εκτέλεση
- 15.09 Προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων
- 16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**
- 16.00 Υπεραξία επιχείρησης (Goodwill)
- 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμετάλλευσης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 16.04 Δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων
- 16.10 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- 16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών
- 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων
- 16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων
- 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
- 16.16 Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών
- 16.17 Έξοδα αναδιοργάνωσης
- 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.90 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης
- 16.98 Προκαταβολές κτήσης ασώματων ακινητοποιήσεων
- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχείρησης
- 16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 16.99.02 Αποσβεσμένα δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμετάλλευσης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 16.99.04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσης ενσώματ. πάγιων στοιχείων
- 16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- 16.99.11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 16.99.12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών
- 16.99.13 Αποσβ. έξοδα αύξησης κεφαλαίου & έκδοσης ομολογιακ. δανείων
- 16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων
- 16.99.16 Αποσβεσμένες διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών
- 16.99.17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργάνωσης
- 16.99.18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης
- 17
- 18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**
- 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- 18.00.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 18.00.01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 18.00.02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστ. εταιριών εσωτ.
- 18.00.03 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εσωτερικού
- 18.00.04 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 18.00.05 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εξωτερικού
- 18.00.06 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εσωτερικού
- 18.00.07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εξωτερ.
- 18.00.08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
- 18.00.09 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εξωτερικού

- 18.00.10 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
- 18.00.11 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
- 18.00.12 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση
- 18.00.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογ/σμός των 18.00.089 - 09)
- 18.00.99 Προβλέψεις για υποτιμ. συμμετοχών σε συνδυασμ. επιχειρήσ.
- 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
- 18.01.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 18.01.01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 18.01.02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμ. στο Χρηματ. εταιριών εσωτερικού
- 18.01.03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμ. στο Χρηματ. εταιριών εσωτερικ.
- 18.01.04 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 18.01.05 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 18.01.06 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμ. στο Χρηματιστ. εταιριών εξωτερικού
- 18.01.07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμ. στο Χρηματ. εταιριών εξωτ.
- 18.01.08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
- 18.01.09 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εξωτερικού
- 18.01.10 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
- 18.01.11 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
- 18.01.12 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση
- 18.01.19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογ. των 18.01.08 - 09)
- 18.01.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμ/χών σε συνδεδεμ. επιχειρ.
- 18.02 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδ. επιχειρήσεων σε δρχ.
- 18.03 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρ. σε Ξ.Ν.
- 18.04 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε δρχ.
- 18.05 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.
- 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταιρών
- 18.11 Δοσμένες εγγυήσεις
- 18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο
- 18.15 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε δρχ.
- 18.16 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.
- 19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
(Όμιλος λ/σμών προαιρετικής χρήσης)

ΟΜΑΔΑ 2η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

- 20.00 Αποθέματα εμπορευμάτων (Π)
- 20.01 Αγορές χρήσης εμπορευμάτων (Π)
- 20.02 Εισαγωγές από το εξωτερικό (Π)
- 20.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (Π)
- 20.97 Ενισχύσεις ΥΔΑΓΕΠ (γνωμ. 50/1245/89)
- 20.98 Εκπτώσεις εμπορευμάτων (Π)
- 20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.20) (Π)

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

- 21.00 Έτοιμα προϊόντα (Π)
- 21.01 Ημιτελή προϊόντα (Π)

22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΛΕΙΜΜΑΤΑ

- 22.00 Υποπροϊόντα (Π)
- 22.01 Υπολείμματα (Π)

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (προϊόντα, υποπροϊόντα και Υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

- 23.00 Προϊόντα στο στάδιο της κατεργασίας (Π)
- 23.01 Υποπροϊόντα στο στάδιο κατεργασίας (Π)

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

- 24.00 Αποθέματα α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας (Π)
- 24.01 Αγορές χρήσης α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας (Π)
- 24.02 Εισαγωγές α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας (Π)
- 24.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας (Π)
- 24.97 Ενισχύσεις ΥΔΑΓΕΠ (γνwm. 50/1245/89)
- 24.98 Εκπτώσεις αγορών α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας (Π)
- 24.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/57.24) (Π)

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ

- 25.00 Μικρά εργαλεία
- 25.01 Λιγνίτης
- 25.02 Πετρέλαιο
- 25.03 Μαζούτ
- 25.98 Εκπτώσεις αγορών αναλώσιμων ειδών (Π)
- 25.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.25) (Π)

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 26.00 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων απογραφής (Π)
- 26.01 Αγορές χρήσης ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (Π)
- 26.02 Εισαγωγές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (Π)
- 26.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων (Π)

27

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

- 28.00 Αποθέματα ειδών συσκευασίας (Π)
- 28.01 Αγορές χρήσης ειδών συσκευασίας (Π)
- 28.02 Εισαγωγές ειδών συσκευασίας (Π)
- 28.03 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών συσκευασίας (Π)
- 28.98 Εκπτώσεις αγορών ειδών συσκευασίας (Π)
- 28.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ/58.58) (Π)

**29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
(Όμιλος λ/σμών προαιρετικής χρήσης)****ΟΜΑΔΑ 3η: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ****30 ΠΕΛΑΤΕΣ**

- 30.00 Πελάτες εσωτερικού
- 30.01 Πελάτες εξωτερικού
- 30.02 Ελληνικό Δημόσιο
- 30.03 Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις
- 30.04 Πελάτες - Εγγυήσεις ειδών συσκευασίας
- 30.80 Πελάτες εσωτερικού εκχωρηθέντες με σύμβαση Factoring
- 30.81 Πελάτες εξωτερικού εκχωρηθέντες με σύμβαση Factoring
- 30.82 Πελάτης Ελληνικό Δημόσιο εκχωρηθείς με σύμβαση Factoring
- 30.83 Πελάτες Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες επιχειρήσεις εκχωρηθέντες με σύμβαση Factoring
- 30.90 Έξοδα για λογ. πελατών - λογ. διάμεσος
- 30.91 Αντιπρόσωποι - πωλήσεις προϊόντων παραγωγών
- 30.97 Πελάτες επισφαλείς
- 30.98 Ελληνικό Δημόσιο (με την ιδιότητα του πελάτη) λογ. επίδικων απαιτήσεων
- 30.99 Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

- 31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα
- 31.01 Γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη
- 31.02 Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση
- 31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση
- 31.07 Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο
- 31.08 Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις Τράπεζες για είσπραξη

- 31.09 Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στις Τράπεζες σε εγγύηση
- 31.10 Γραμμάτια σε Ξ.Ν. σε καθυστέρηση
- 31.90 Υποσχετικές επιστολές εισπρακτέες σε δρχ.
- 31.91 Υποσχετικές επιστολές εισπρακτέες σε Ξ.Ν.
- 31.92 Μη δουλευμένοι τόκοι υποσχετικών επιστολών εισπρακτέων σε δρχ.
- 31.93 Μη δουλευμένοι τόκοι υποσχετικών επιστολών εισπρακτέων σε Ξ.Ν.
- 31.94 Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη με σύμβαση Factoring
- 31.95 Τίτλοι credit
- 32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ
- 32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων
- 32.90 Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής
- 32.90 Κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο
- 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
- 33.00 Προκαταβολές προσωπικού
- 33.01 Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού
- 33.02 Δάνεια προσωπικού
- 33.03 Μέτοχοι (ή εταίροι) λογ/σμός κάλυψης κεφαλαίου
- 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο
- 33.05 Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση
- 33.06 Προμερίσματα
- 33.07 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων
- 33.08 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών
- 33.09 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε. & μελών διοικητ. συμβουλίου
- 33.10 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.
- 33.11 Βραχ/θεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε δρχ.
- 33.12 Βραχ/θεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.
- 33.13 Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι
- 33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος
- 33.13.01 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο
- 02 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο
- 33.13.03 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών αλλοδαπής
- 04 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε Ε.Π.Ε. αλλοδαπής
- 05 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων
- 06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους
- 07 Παρακρατημένος φόρος εισοδήμ. από συμμετοχές σε Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινοπραξίες εκτέλ. τεχνικών έργων ημεδαπής
- 10 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις προς Ελληνικό Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ.
- 90 Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.
- 33.14 Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις
- 33.17 Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε δρχ.
- 33.18 Λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε Ξ.Ν.
- 33.19 Μακροπρόθ. απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε δρχ.
- 33.20 Μακροπρόθ. απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.
- 33.21 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε δρχ.
- 33.22 Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.
- 33.90 Επιταγές εισπρακτέες (σφραγισμένες)
- 33.97 Χρεώστες επισφαλείς

- 33.98 Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου
- 33.99 Λοιποί χρεώστες επίδικοι
- 34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ
- 34.00 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 34.01 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικών
- 34.02 Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστ. εταιριών εσωτερ.
- 34.03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματ. εταιριών εσωτερ.
- 34.04 Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού
- 34.05 Ομολογίες ελληνικών δανείων
- 34.06 Ανεξόφλητες ομολογίες ελληνικών δανείων
- 34.07 Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού
- 34.08 Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου
- 34.10 Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 34.11 Μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 34.12 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματιστ. εταιριών εξωτερ.
- 34.13 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο Χρηματ. εταιριών εξωτερ.
- 34.14 Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εξωτερικού
- 34.15 Ομολογίες αλλοδαπών δανείων
- 34.16 Ανεξόφλητες ομολογίες αλλοδαπών δανείων
- 34.17 Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού
- 34.20 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
- 34.21 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
- 34.22 Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εσωτερικού
- 34.23 Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εξωτερικού
- 34.24 Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση
- 34.25 Ίδιες μετοχές
- 34.90 Χρεόγραφα REPOS
- 34.91 Ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου
- 34.92 Τραπεζικά ομόλογα
- 34.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων
- 35 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ
- 35.00 Εκτελωνιστές - Λογ/σμοί προς απόδοση
- 35.01 Προσωπικό - Λογ/σμοί προς απόδοση
- 35.03 Πάγιες προκαταβολές
- 36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
- 36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων
- 36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα
- 36.02 Αγορές υπό παραλαβή
- 36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσης υπό διακανονισμό
- 37
- 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
- 38.00 Ταμείο
- 38.01 Διάμεσος λογ/σμός ελέγχου διακίνησης μετρητών
- 38.02 Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη
- 38.03 Καταθέσεις όψης σε δρχ.
- 38.04 Καταθέσεις προθεσμίας σε δρχ.
- 38.05 Καταθέσεις όψης σε Ξ.Ν.
- 38.06 Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.
- 38.90 Συνάλλαγμα επιχείρησης
- 39 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ
(Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης)
- ΟΜΑΔΑ 4η: ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ**
- ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ**
- 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ
- 40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

- 40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών
- 40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών
- 40.03 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών
- 40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο
- 40.05 Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο
- 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο
- 40.07 Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων
- 40.90 Αμοιβαίο κεφάλαιο (γνωμ. 233/2213/94)
- 40.91 Καταβλημένο συνεταιριστικό κεφάλαιο
- 40.92 Οφειλόμενο συνεταιριστικό κεφάλαιο
- 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
- 41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άτομο
- 41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- 41.02 Τακτικό αποθεματικό
- 41.03 Αποθεματικά καταστατικού
- 41.04 Ειδικά αποθεματικά
- 41.05 Έκτακτα αποθεματικά
- 41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών & χρεογράφων
- 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακ. στοιχείων
- 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
- 41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές
- 41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων
- 41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
- 41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο
- 41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων
- 41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρία του εξωτερικού
- 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ
- 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο
- 42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο
- 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
- 43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
- 43.00 Καταθέσεις μετοχών
- 43.01 Καταθέσεις εταίρων
- 43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου
- 43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου
- 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
- 44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπ. λόγω εξόδου από την υπηρεσ.
- 44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις
- 44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις
- 44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
- 44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- 44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- 44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 44.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων
- 44.15 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις & δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
- 45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
- 45.00 Ομολογιακά δάνεια σε δρχ. μη μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.01 Ομολογιακά δάνεια σε δρχ. μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.02 Ομολογιακά δάνεια σε δρχ. με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχ.
- 45.03 Ομολογιακά δάνεια σε δρχ. με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές
- 45.04 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχές

- 45.05 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές
45.10 Τράπεζες - λογ. μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε δρχ.
45.11 Τράπεζες - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε δρχ. με
ρήτρα Ξ.Ν.
45.12 Τράπεζες - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.
45.13 Ταμειυτήρια - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
45.14 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεμ. επιχειρήσεις σε δρχ.
45.15 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεμ. επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
45.16 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού
ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε δρχ.
45.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού
ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες
45.22 Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)
45.23 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
46
47
48 **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ**
Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, σε περίπτωση
παρακολούθησης των υποκαταστημάτων της με αυτοτελή λογιστική (γνωμ. ΕΣΥΛ:
64/1414/90, 108/1811/92, 131/1877/93, 200/2125/94).
Π.χ. για το Κεντρικό κατάστημα
48.00.00.00 Υποκατάστημα Α
01 Υποκατάστημα Β
κ.ο.κ.
Π.χ. για το υποκατάστημα Α
48.00.00.00 Κεντρικό κατάστημα
01 Υποκατάστημα Β
κ.ο.κ.
49 **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗ-**
ΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)
ΟΜΑΔΑ 5η: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού
50.01 Προμηθευτές εξωτερικού
50.02 Ελληνικό Δημόσιο
50.03 Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις
50.04 Προμηθευτές - Εγγυήσεις ειδών συσκευασίας
50.90 Τρίτοι - λογ/σμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογ/σμό τους
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε δρχ.
51.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.
51.02 Γραμμάτια πληρωτέα έκδοσης Ν.Π.Δ.Δ. & Δημοσίων Επιχειρήσεων
51.90 Υποσχετικές επιστολές πληρωτέες σε δρχ.
51.91 Υποσχετικές επιστολές πληρωτέες σε Ξ.Ν.
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
52.00 Τράπεζα Α
52.01 Τράπεζα Β
52.99 Λοιπές Τράπεζες
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες
53.01 Μερίσματα πληρωτέα
53.02 Προμερίσματα πληρωτέα
53.03 Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού
53.04 Ομολογίες πληρωτέες

- 53.05 Τοκομερίδια πληρωτέα
- 53.06 Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών
- 53.07 Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων
- 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών
- 53.09 Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων
- 53.10 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεμ. επιχειρήσεις σε δρχ.
- 53.11 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεμ. επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
- 53.12 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε δρχ.
- 53.13 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
- 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους
- 53.15 Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου
- 53.16 Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω απόσβεσης ή μείωσης του κεφαλαίου
- 53.90 Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)
- 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ
- 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας
- 54.01 Ειδικός φόρος κατανάλωσης
- 54.03 Φόροι - Τέλη αμοιβών προσωπικού
- 54.04 Φόροι - Τέλη αμοιβών τρίτων
- 54.05 Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- 54.06 Φόροι - Τέλη τιμολογίων αγοράς
- 54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
- 54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος
- 54.90 Αγγελιόσημο υπέρ ΤΣΠΕΑΘ
- 54.99 Φόροι - Τέλη προηγούμενων χρήσεων
- 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
- 55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
- 55.02 Επικουρικά Ταμεία
- 55.99 Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων
- 56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
- 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων
- 56.01 Έξοδα χρήσης δουλευμένα (πληρωτέα)
- 56.02 Αγορές υπό τακτοποίηση
- 56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό
- 56.90 Πωλήσεις ανεγειρόμενων οικοδομών υπό διακανονισμό
- 57
- 58 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ (Π)
- 58.20 Προϋπολογισμένες αγορές εμπορευμάτων
- 58.24 Προϋπολογισμένες αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας
- 58.25 Προϋπολογισμένες αγορές αναλώσιμων υλικών
- 58.26 Προϋπολογισμένες αγορές ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
- 58.28 Προϋπολογισμένες αγορές ειδών συσκευασίας
- 58.60 Προϋπολογισμένες - Προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού
- 58.61 Προϋπολογισμένες - Προπληρωμένες αμοιβές & έξοδα τρίτων
- 58.62 Προϋπολογισμένες - Προπληρωμένες παροχές τρίτων
- 58.63 Προϋπολογισμένοι - Προπληρωμένοι φόροι - τέλη
- 58.64 Προϋπολογισμένα - Προπληρωμένα διάφορα έξοδα
- 58.65 Προϋπολογισμένοι - Προπληρωμένοι τόκοι και συναφή έξοδα
- 58.66 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις εκμετάλλευσης
- 58.68 Προϋπολογισμένες προβλέψεις εκμετάλλευσης

- 58.70 Προϋπολογισμένες πωλήσεις εμπορευμάτων
- 58.71 Προϋπολογισμένες πωλήσεις έτοιμων και ημιτελών προϊόντων
- 58.72 Προϋπολογισμένες πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων & άχρηστου υλικού
- 58.73 Προϋπολογισμένες πωλήσεις υπηρεσιών
- 58.74 Προϋπολογισμένες - Προεισπραγμένες επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 58.75 Προϋπολογισμένα - Προεισπραγμένα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 58.76 Προϋπολογισμένα - Προεισπραγμένα έσοδα κεφαλαίων
- 58.81 Προϋπολογισμένα - Προπληρωμένα έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα
- 58.82 Προϋπολογισμένα - Προπληρωμένα έξοδα & έσοδα προηγ. χρήσεων
- 58.83 Προϋπολογισμένες προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
- 58.84 Προϋπολογισμένα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
- 58.85 Προϋπολογισμένες μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις
- 59 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

(Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)

ΟΜΑΔΑ 6η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

60.00.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετέων)

02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης

03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)

04 Αποδοχές επίσημων αργιών

05 Αποδοχές ασθενείας

06 Αποδοχές κανονικής άδειας

07 Επιδόματα κανονικής άδειας

08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών

09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές

10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα, αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κ.λπ.)

11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)

60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού

60.01.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετέων)

02 Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης

03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)

04 Αποδοχές επίσημων αργιών

05 Αποδοχές ασθενείας

06 Αποδοχές κανονικής άδειας

07 Επιδόματα κανονικής άδειας

08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών

09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές

10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα, αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κ.λπ.)

60.01.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

60.02.00 Είδη ένδυσης

60.02.01 Έξοδα στέγασης

02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού

04 Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού

05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης

06 Ασφάλιστρα προσωπικού

07 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων

- 60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού
- 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ
- 60.03.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφάλισης
 - 02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφάλισης
 - 04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας
- 60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού
- 60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ
- 60.04.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφάλισης
 - 02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφάλισης
 - 03 Δωρόσημο οικοδόμων
 - 04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας
- 60.05 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία
- 60.05.00 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού
- 60.05.01 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού
- 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ
- 61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος
- 61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων
- 60.00.01 Αμοιβές και έξοδα συμβολαιογράφων
 - 02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών
 - 03 Αμοιβές και έξοδα οργανωτών - μελετητών - ερευνητών
 - 04 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
 - 05 Αμοιβές και έξοδα ιατρών
 - 06 Αμοιβές και έξοδα λογιστών
- 61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος
- 61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου
 - 02 Αμοιβές σε εταιρίες μελετών τεχν. έργων εξωτ.
- 61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων
- 61.02.00 Προμήθειες για αγορές
- 61.02.01 Προμήθειες για πωλήσεις
 - 02 Προμήθειες είσπραξης τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων
 - 03 Μεσιτείες
- 61.03 Επεξεργασίες από τρίτους
- 61.03.00 Επεξεργασίες (Facon)
- 61.03.01 Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας (Service)
- 61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμ. σε παρακρ. φόρου εισοδήμ.
- 61.90.00 Αμοιβές σε εταιρίες μελετών τεχνικών έργων
- 61.91 Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων
- 61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες
- 61.92.00 Εισφορές Ταμείου Νομικών έμμισθων δικηγόρων
- 61.93 Αμοιβές υπεργολάβων εκτέλ. εργασιών τεχνικών έργων
- 61.94 Εισφορές υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών για κατασκευαζόμενα τεχνικά έργα
- 61.94.00 Εισφορές υπέρ ΙΚΑ προσωπ. υπεργολάβων τεχνικών έργων
- 61.94.01 Δωρόσημο οικοδόμων υπεργολάβων
 - 05 Κρατήσεις εισφορές υπέρ ΤΣΜΕΔΕ
 - 06 Κρατήσεις εισφορές υπέρ ΤΠΕΔΕ
 - 07 Κρατήσεις - εισφορές υπέρ ΜΤΠΥ
- 62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
- 62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής
- 62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας
- 62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας

- 62.03 Τηλεπικοινωνίες
 - 62.03.00 Τηλεφωνικά Τηλεγραφικά
 - 62.03.01 TELEX (Τηλέτυπο)
 - 02 Ταχυδρομικά
 - 10 Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση
- 62.04 Ενοίκια
 - 62.04.00 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων
 - 62.04.01 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων
 - 02 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 - 03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων
 - 04 Ενοίκια επίπλων
 - 05 Ενοίκια μηχανογραφικών μέσων
 - 06 Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού
 - 07 Ενοίκια φωτοαντιγραφικών μέσων
 - 08 Ενοίκια φωτεινών επιγραφών
 - 10 Ενοίκια χρονομετρικής μίσθωσης Ν. 1652/86
 - 20 Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων
- 62.05 Ασφάλιστρα
 - 62.05.00 Ασφάλιστρα πυρός
 - 62.05.01 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων
 - 02 Ασφάλιστρα μεταφορών
 - 03 Ασφάλιστρα πιστώσεων
 - 04 Ασφάλιστρα κλοπής
 - 05 Ασφάλιστρα απώλειας εισοδήματος (της εταιρίας)
 - 06 Ασφάλιστρα αστικής ευθύνης
 - 07 Λοιπά ασφάλιστρα
- 62.06 Αποθήκευτρα
- 62.07 Επίσκευές και συντηρήσεις
 - 62.07.00 Εδαφικών εκτάσεων
 - 62.07.01 Κτιρίων - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικών έργων
 - 02 Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων - Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού στο Φ.Π.Α.
 - 03 Μεταφορικών μέσων
 - 04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 - 05 Εμπορευμάτων
 - 06 Ετοιμών προϊόντων
- 62.91 Έξοδα μεταφορικού έργου
- 62.98.00 Φωτισμός (πλην ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής)
- 62.98.01 Φωταέριο (πλην φωταερίου παραγωγής)
 - 02 Ύδρευση (πλην ύδρευσης παραγωγής)
 - 03 Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας
- 63 ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ
 - 63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος
 - 63.00.00 Φόρος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού
 - 63.01.01 Φόρος εισοδήμ. μη συμψηφιζόμενος εξωτερ. απαλ. του ΦΠΑ
 - 63.01 Εισφορά ΟΓΑ
 - 63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων
 - 63.02.00 Χαρτόσημα συναλλαγματικών & αποδείξεων
 - 63.02.01 Χαρτόσημα λοιπών πράξεων
 - 63.03 Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
 - 63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών
 - 63.03.01 Αυτοκινήτων φορτηγών
 - 02 Σιδηροδρομικών οχημάτων
 - 03 Πλωτών μέσων

- 04 Εναέριων μέσων
- 63.04 Δημοτικοί φόροι - τέλη
- 63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού
- 63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων
- 03 Τέλη ακίνητης περιουσίας
- 63.05 Φόροι - Τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς
- 63.06 Λοιποί φόροι - τέλη εξωτερικού
- 63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζ. τεχνικ. έργων
- 63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων
- 63.98.01 Τέλη ύδρευσης
- 02 Φόρος ακίνητης περιουσίας
- 03 Χαρτόσημο κερδών
- 63.98.04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους
- 63.98.06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων
- 07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου & τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.
- 08 Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδ.
- 09 Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος στη φορολ. εισοδ.
- 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ
- 64.00 Έξοδα μεταφορών
- 64.00.00 Έξοδα κίνησης (καύσιμα - λιπαντικά - διόδια) μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της επιχείρησης
- 64.00.01 Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών αγορών με μεταφ. μέσα τρίτων
- 64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.04 Έξοδα διακίνησης (εσωτερικών) - υλικών αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.01 Έξοδα ταξιδίων
- 64.01.00 Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού
- 64.01.01 Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού
- 64.01.02 Έξοδα μετακίνησης προσωπικού
- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης
- 64.02.00 Έξοδα μετακίνησης προσωπικού
- 64.02.01 Διαφημίσεις από το ραδιόφωνο - τηλεόραση
- 64.02.02 Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο
- 64.02.03 Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημέρωσης
- 64.02.04 Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών
- 64.02.05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσ.
- 64.02.06 Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας
- 64.02.07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων
- 64.02.08 Έξοδα λόγω εγγύησης πωλήσεων
- 64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων
- 64.02.10 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων
- 99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης
- 64.03 Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων
- 64.03.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού
- 64.03.01 Έξοδα εκθέσεων εξωτερικού
- 64.03.02 Έξοδα επιδείξεων
- 64.04 Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών
- 64.04.00 Ειδικά έξοδα χωρίς δικαιολογητικά
- 64.05 Συνδρομές - Εισφορές
- 64.05.00 Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες
- 64.05.01 Συνδρομές - Εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις
- 64.05.02 Δικαιώματα χρηματιστηρίου διαπραγματεύσ τίτλων

- 64.06 Δωρεές - Επιχορηγήσεις
- 64.06.00 Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς
- 64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωνικές σκοπούς
- 64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινων. σκοπούς
- 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη
- 64.07.00 Έντυπα
- 64.07.01 Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων
- 64.07.02 Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων
- 64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων
- 64.08 Υλικά άμεσης ανάλωσης
- 64.08.00 Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης
- 64.08.01 Υλικά καθαριότητας
- 64.08.02 Υλικά φαρμακείου
- 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων
- 64.09.00 Έξοδα δημοσίευσης ισολογισμών και προσκλήσεων
- 64.09.01 Έξοδα δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων
- 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.10.00 Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών & χρεογράφων
- 64.10.01 Προμήθειες & λοιπά έξοδα πώλησης συμμετοχών & χρεογράφων
- 64.11 Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.12.00 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών
- 64.12.01 Διάφορες (ζημίες) από πώληση συμμετ. σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχ.
- 64.12.02 Διαφορές (ζημίες) από πώληση χρεογράφων
- 64.91 Διαφορές (ζημίες) από πράξεις hedging
- 65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ
- 65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων
- 65.00.00 Τόκοι και έξοδα δανείων σε δρχ. μη μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.01 Τόκοι και έξοδα δανείων σε δρχ. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 02 Τόκοι & έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμ. σε μετοχές
- 03 Τόκοι και έξοδα με ρήτρα σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 04 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές
- 05 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 65.01.00 Τόκοι & έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθ. υποχρεώσεων σε δρχ.
- 01 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθ. υποχρεώσεων σε δρχ. με ρήτρα Ξ.Ν.
- 02 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρ. σε Ξ.Ν.
- 03 Τόκοι & έξοδα μακροπρόθ. υποχρεώσεων προς Ταμειυτήρα
- 04 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε δρχ.
- 05 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
- 06 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες
- 07 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθ. γραμματίων πληρωτέων σε δρχ.
- 08 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθ. γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.
- 09 Τόκοι & έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το Δημόσιο από φόρους
- 10 Τόκοι & έξοδα μακροπρ. υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία
- 65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών
- 65.03 Τόκοι & έξοδα χρηματοδοτήσ. Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα
- 65.04 Τόκοι & έξοδα βραχυπρόθ. Τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές

- 65.05 Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχυπρόθ. Τραπεζικών χρηματοδοτήσεων
- 65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων
- 65.08 Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων & χρηματοδοτήσεων
- 65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου
- 65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών
- 65.90 Τόκοι και έξοδα είσπραξης απαιτήσεων με σύμβαση Factoring
- 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
- 66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων
- 66.00.01 Αποσβέσεις Ορυχείων
- 66.00.02 Αποσβέσεις Μεταλλείων
- 03 Αποσβέσεις Λατομείων
- 04
- 05 Αποσβέσεις Φυτειών
- 06 Αποσβέσεις Δασών
- 07
- 11 Αποσβέσεις Ορυχείων εκτός εκμετάλλευσης
- 12 Αποσβέσεις Μεταλλείων εκτός εκμετάλλευσης
- 13 Αποσβέσεις Λατομείων εκτός εκμετάλλευσης
- 15 Αποσβέσεις Φυτειών εκτός εκμετάλλευσης
- 16 Αποσβέσεις Δασών εκτός εκμετάλλευσης
- 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων
- 66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων
- 66.01.01 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών
- 03 Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων
- 07 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσ. κτιρίων σε ακίνητα τρίτων
- 66.01.08 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων
- 10 Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων τρίτων
- 14 Αποσβέσεις - κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων εκτός εκμετάλλ.
- 15 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών εκτός εκμετάλλευσης
- 17 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων εκτός εκμετάλλευσης
- 21 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός εκμετάλλευσ.
- 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων
- 66.02.01 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων
- 02 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός»
- 03 Αποσβέσεις εργαλείων
- 04 Αποσβέσεις καλουπιών - ιδιοσυσκευών
- 05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων
- 07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων
- 08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων
- 10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμετάλλευσης
- 11 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός εκμετάλλευσης
- 12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός» εκτός εκμετάλλ.
- 13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμετάλλευσης
- 14 Αποσβέσεις καλουπιών - Ιδιοσυσκευών εκτός εκμετάλλευσης

- 15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός εκμετάλλευσης
- 17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλ.
- 18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων
- 66.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
 - 02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών - Ειδικής χρήσης
 - 03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων
 - 04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων
 - 05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων
 - 06 Αποσβέσεις μέσω εσωτερικών μεταφορών
 - 10 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων εκτός εκμετάλ.
 - 12 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών - Ειδικής χρήσης εκτός εκμετάλλευσης
 - 13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμετάλλευσης
 - 15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός εκμετάλλευσης
 - 16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκμετάλ.
- 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων
 - 02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείου
 - 03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων
 - 04 Αποσβέσεις μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς
 - 05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων
 - 06 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση
 - 08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών
 - 10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμετάλλευσης
 - 11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμετάλλευσης
 - 12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 14 Αποσβέσεις μέσων αποθήκευσης & μεταφοράς εκτός εκμετάλ.
 - 15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός εκμετάλλευσης
 - 16 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμετάλλευσης
- 66.04.18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός εκμετάλλευσης
- 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοπ. & εξόδων πολυετούς απόσβεσης
- 66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχείρησης
- 66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
 - 02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
 - 04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων
 - 10 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
 - 11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
 - 12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών
 - 13 Αποσβέσεις εξόδων αύξησης κεφαλαίου & έκδοσης ομολογιακών δανείων
 - 14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων
 - 16 Αποσβέσεις διαφορών έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών
 - 17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης
 - 18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

69 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤ/ΜΑΤΩΝ ή ΆΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

(Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)

ΟΜΑΔΑ 7η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

70.00 Πωλήσεις στο εσωτερικό (Π)

70.01 Πωλήσεις στο εξωτερικό (Π)

70.02 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Π)

70.95 Επιστροφές πωλήσεων (Π)

70.96 Διάμεσος λογ. πωλήσεων (Π)

70.97 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (Π)

70.99 Προϋπολογισμένες πωλήσεις εμπορευμάτων (Π)

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

71.00 Πωλήσεις στο εσωτερικό (Π)

71.01 Πωλήσεις στο εξωτερικό (Π)

71.02 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Π)

71.95 Επιστροφές πωλήσεων (Π)

71.96 Διάμεσος λογ. πωλήσεων (Π)

71.97 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (Π)

71.99 Προϋπολογισμένες πωλήσεις προϊόντων έτοιμων & ημιτελών (Π)

72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

72.00 Πωλήσεις άχρηστου υλικού

72.10 Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων εμπορευμάτων

72.11 Ασφαλιστική αποζημίωση από κλαπέντα ή απωλεσθέντα αποθέματα

72.22 Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

72.24 Πωλήσεις α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας

72.25 Πωλήσεις αναλώσιμων υλικών

72.26 Πωλήσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων

72.28 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας

73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

73.00 Παροχές υπηρεσιών στο εσωτερικό (Π)

73.01 Παροχές υπηρεσιών στο εξωτερικό (Π)

73.02 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις (Π)

73.91 Διαφορές (κέρδη) από πράξεις hedging

73.96 Διάμεσος λογ/σμός πωλήσεων (Π)

73.97 Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (Π)

73.98 Εκπτώσεις πωλήσεων (Π)

73.99 Προϋπολογισμένες πωλήσεις υπηρεσιών

74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

74.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων

74.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων

74.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών

74.03 Ειδικές επιχορηγήσεις - Επιδοτήσεις

74.05 Επιδότηση επιτοκίου δανείων παγίων επενδύσεων

75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ

75.00 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους

75.00.00 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογιστηρίου

75.00.01 Έσοδα από μελέτες - έρευνες για λογαριασμό τρίτων

02 Έσοδα από επεξεργασία (Facon) προϊόντων - υλικών τρίτων

03 Έσοδα από επισκευές αγαθών τρίτων

04 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε πρωτοβάθμιους συνεταιρισμούς

- 75.01 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό
- 75.01.00 Έσοδα από παροχή κατοικιών
- 75.01.01 Έσοδα εστιατορίου
 - 02 Έσοδα κυλικείου
- 75.02 Προμήθειες - Μεσιτείες
- 75.02.00 Προμήθειες από αγορές για λογαριασμό τρίτων
- 75.02.01 Προμήθειες από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων
- 75.03 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις
- 75.04 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων
- 75.05 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων
- 75.06 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 75.07 Ενοίκια μεταφορικών μέσων
- 75.08 Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων
- 75.10 Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών
- 76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
- 76.00 Έσοδα συμμετοχών
- 76.00.00 Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματ. εταιριών εσωτερ.
- 76.00.01 Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 02 Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 03 Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 04 Έσοδα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες εσωτερικού
 - 05 Έσοδα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες εξωτερικού
 - 06 Έσοδα από συμμετοχή σε κοινοπραξίες εσωτερικού
 - 07 Έσοδα από συμμετοχή σε κοινοπραξίες εξωτερικού
- 76.01 Έσοδα χρεογράφων
- 76.01.00 Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 76.01.01 Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 02 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων
 - 03 Μερίσματα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού
 - 04 Τόκοι έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου
 - 05 Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 06 Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 07 Έσοδα ομολογιών αλλοδαπών δανείων
 - 08 Μερίσματα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού
- 76.02 Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
- 76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι
- 76.03.00 Τόκοι καταθέσεων Τραπεζών εσωτερικού
- 76.03.01 Τόκοι καταθέσεων Ταμιευτηρίων εσωτερικού
 - 02 Τόκοι καταθέσεων εξωτερικού
 - 03 Τόκοι χορηγούμενων δανείων
 - 04 Τόκοι τρεχούμενων λογ/σμών πελατών
 - 05 Τόκοι λοιπών τρεχουσών λογαριασμών
 - 06 Τόκοι καθυστερούμενων γραμματίων εισπρακτέων
- 76.04 Διαφορές (κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων)
- 76.04.00 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών

- 76.04.01 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις
 - 02 Διαφορές (κέρδη) από πώληση χρεογράφων
- 76.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων
 - 76.98.00 Εκπτώσεις από εφάπαξ εξόφληση φόρων και τελών
- 77
- 78 **ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ - ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**
 - 78.00 Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων
 - 78.00.10 Εδαφικών εκτάσεων
 - 78.00.11 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων - Τεχνικών έργων
 - 78.00.12 Μηχανημάτων - Τεχνικών εγκαταστ. - Λοιπού μηχανολ. εξοπλισμού
 - 13 Μεταφορικών μέσων
 - 14 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 - 15 Ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση
 - 16 Ασώματων ακινητοποιήσεων & εξόδων πολυετούς απόσβεσης
 - 17 Ιδιοπαραγωγή ζώων για πάγια εκμετάλλευση
 - 78.10 Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων
 - 78.10.00 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων στο προσωπικό
 - 78.10.01 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων (δωρεάν)
 - 02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωνοφελείς σκοπούς
 - 03 Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωνοφελείς σκοπούς
 - 04 Ζημίες από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων
 - 05 Ζημίες από απώλεια ή από κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων
 - 08 Αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων αποθεμάτων ως παγίων
 - 78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων
- 79 **ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤ/ΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ**
(Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)
- ΟΜΑΔΑ 8η: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**
 - 80 **ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ**
 - 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης
 - 80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης
 - 80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
 - 80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
 - 80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης
 - 02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
 - 03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα
 - 04 Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων
 - 05 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
 - 06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
 - 80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
 - 80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
 - 80.03.01 Έσοδα συμμετοχών
 - 02 Έσοδα χρεογράφων
 - 03 Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων
 - 04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα
 - 81 **ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ**
 - 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
 - 81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
 - 81.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων
 - 02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών
 - 03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις
 - 04 Συναλλαγματικές διαφορές
 - 05 Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωνοφελείς σκοπούς

- 81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
 - 02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών
 - 04 Συναλλαγματικές διαφορές
 - 05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων
- 81.02 Έκτακτες ζημιές
 - 81.02.00 Ζημιές από εκποίηση ακινήτων
 - 82.02.01 Ζημιές από εκποίηση τεχνικών έργων
 - 02 Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 - 03 Ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων
 - 04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 - 05 Ζημιές από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων
 - 06 Ζημιές από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις
 - 07 Ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων.
 - 08 Ζημιές από κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων
 - 10 Ζημιές από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων
- 81.03 Έκτακτα κέρδη
 - 81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων
 - 81.03.01 Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων
 - 02 Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 - 03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων
 - 04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
 - 05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων
 - 07 Κέρδη από λαχνούς ομολογιακών δανείων
- 82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
 - 82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
 - 82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
 - 82.01.00 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων
 - 02 Καταπτώσεις εγγυήσεων ποινικών ρητρών
 - 03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις
 - 04 Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην φόρου εισοδήματος)
 - 05 Οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι Δημοσίου (πλην φόρου εισοδήματος)
 - 06 Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγούμενων χρήσεων
 - 07 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογ. 36.01
 - 08 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογ. 36.03
 - 09 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογ. 56.01
 - 10 Χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογ. 56.03
 - 60 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία
 - 99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων
 - 82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
 - 82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων
 - 82.01.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων
 - 02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών
 - 82.01.03 Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων
 - 04 Επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων φόρων & τελών (πλην φόρου εισοδήματος)
 - 07 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογ. 36.01
 - 08 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογ. 36.03
 - 09 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογ. 56.01
 - 10 Πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογ. 56.03

- 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ**
- 83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
- 83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- 83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- 83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 84 ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ**
- 84.00 Έσοδα από αξιοποιηθέντες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
- 84.00.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 84.00.01 Από προβλέψεις για υποτιμ. συμ/χών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρ.
 - 10 Από προβλέψ. για επισφαλείς απαιτήσεις
 - 12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα
 - 13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους
 - 12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα
 - 13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 84.91 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης
- 84.91.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 84.91.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμετάλλευσης
- 85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ**
- 85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων
- 85.00.01 Αποσβέσεις Ορυχείων
- 85.00.02 Αποσβέσεις Μεταλλείων
 - 03 Αποσβέσεις Λατομείων
 - 05 Αποσβέσεις Φυτειών
 - 06 Αποσβέσεις Δασών
 - 11 Αποσβέσεις Ορυχείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 12 Αποσβέσεις Μεταλλείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 13 Αποσβέσεις Λατομείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 15 Αποσβέσεις Φυτειών εκτός εκμετάλλευσης
 - 16 Αποσβέσεις Δασών εκτός εκμετάλλευσης
- 85.01 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων
- 85.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων
- 85.01.01 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών
 - 03 Αποσβέσεις διαμόρφωσης γηπέδων
 - 07 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων
 - 08 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων
 - 10 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων
 - 14 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστ. κτιρίων εκτός εκμετάλλευσης
 - 15 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών εκτός εκμετάλλευσης
 - 17 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων εκτός εκμετάλλευσης
 - 21 Αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλευσ.
- 85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

- 85.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων
- 85.02.01 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων
 - 02 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός»
 - 03 Αποσβέσεις εργαλείων
 - 04 Αποσβέσεις καλουπιών - ιδιοσυσκευών
 - 05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων
 - 06 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
 - 07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων
 - 08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων
 - 10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 11 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός εκμετάλλευσης
 - 12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός» εκτός εκμετάλλευσης.
 - 13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 14 Αποσβέσεις καλουπιών - ιδιοσυσκευών εκτός εκμετάλλευσης
 - 15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός εκμετάλλευσης
 - 17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης.
- 85.02.18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμετάλλευσης
- 85.03. Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων
- 85.03.00 Αποσβέσεις ακίνητων λεωφορείων
 - 01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
 - 02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών - Ειδικής χρήσης
 - 03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων
 - 04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων
 - 05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων
 - 06 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών
 - 10 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων εκτός εκμετάλλευσης.
 - 12 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών - Ρυμουλκών - Ειδικής χρήσης εκτός εκμετάλλευσης
 - 13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμετάλλευσης
 - 15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός εκμετάλλευσης
 - 16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμετάλλευσης
- 85.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 85.04.00 Αποσβέσεις επίπλων
- 85.04.01 Αποσβέσεις σκευών
 - 02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων
 - 03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών & ηλεκτρονικών συγκροτ.
 - 04 Αποσβέσεις μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς
 - 05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων
 - 06 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση
 - 08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών
 - 10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμετάλλευσης
 - 11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμετάλλευσης
 - 12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων εκτός εκμετάλλευσης
 - 13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός εκμετάλλευσης
 - 14 Αποσβέσεις μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς εκτός εκμετάλλ.
- 85.04.15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός εκμετάλλευσης
- 16 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμετάλλευσης
- 18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός εκμετάλλευσης
- 85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοπ. & εξόδων πολυετούς απόσβεσης
- 85.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχείρησης

- 85.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων
- 04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχ.
- 10 Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- 11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- 12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών
- 13 Αποσβέσεις εξόδων αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων
- 14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσης ακινητοποιήσεων
- 16 Αποσβέσεις διαφορών έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών
- 17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης
- 18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ
- 86.00 Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης
- 86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
- 02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης
- 04 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
- 05 Κόστος αδρανείας
- 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα
- 86.01.00 Έσοδα συμμετοχών
- 86.01.01 Έσοδα χρεογράφων
- 02 Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων
- 03 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
- 07 Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων
- 08 Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
- 09 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
- 86.02 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
- 86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
- 86.02.01 Έκτακτα κέρδη
- 02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
- 03 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
- 07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
- 08 Έκτακτες ζημίες
- 09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 10 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
- 86.03 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις τρίτων
- 86.03.00 Εδαφικών εκτάσεων
- 86.03.01 Κτιρίων - εγκαταστάσεων κτιρίων - τεχνικών έργων
- 02 Μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 03 Μεταφορικών μέσων
- 04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 05 Ασώματων ακινητοποιήσεων & εξόδων πολυετούς απόσβεσης
- 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης
- 87
- 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
- 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης
- 88.01 Ζημίες χρήσης
- 88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης
- 88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη
- 88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη
- 88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση
- 88.08 Φόρος εισοδήματος

- 88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος
- 88.98 Ζημίες εις νέο
- 88.99 Κέρδη προς διάθεση
- 89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
- 89.00 Ισολογισμός ανοίγματος
- 89.01 Ισολογισμός κλεισίματος χρήσης
- ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ**
- ΟΜΑΔΑ 10η (0)**
- 01 ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
- 01.00 Χρεόγραφα τρίτων για φύλαξη
- 01.01 Αξίες τρίτων για είσπραξη
- 01.02 Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη
- 02 ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ
- 02.00 Ενέχυρα τρίτων για εξασφάλιση απαιτήσεων
- 02.01 Υποθήκες και προσημειώσεις για εξασφάλιση απαιτήσεων
- 02.02 Γραμμάτια εισπρακτέα για εξασφάλιση εκτέλεσης όρων συμβάσεων κ.λπ.
- 02.03 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση απαιτήσεων
- 02.04 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση καλής εκτέλεσης συμβάσεων με προμηθευτές
- 02.10 Παραχωρημένα ενέχυρα για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 02.11 Παραχωρημένες υποθήκες & προσημειώσεις για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 02.12 Γραμμάτια πληρωτέα για εξασφάλιση εκτέλεσης όρων συμβάσεων κ.λπ.
- 02.13 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 02.14 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση καλής εκτέλεσης συμβάσεων με πελάτες
- 03 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
- 04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ (Π)
- 05 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
- 05.00 Δικαιούχοι χρεογράφων για φύλαξη
- 05.01 Δικαιούχοι αξιών για είσπραξη
- 05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη
- 06 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ
- 06.01 Παραχωρητές υποθηκών και προσημειώσεων για εξασφάλιση απαιτήσεων
- 06.02 Αποδέκτες γραμματίων εισπρακτέων εγγυήσεων
- 06.03 Παραχωρητές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση απαιτήσεων
- 06.04 Παραχωρητές εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης συμβάσεων
- 06.10 Παραχωρήσεις ενέχυρων για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 06.11 Παραχωρήσεις υποθηκών και προσημειώσεων για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 06.12 Κομιστές γραμματίων πληρωτέων για εξασφάλιση καλής εκτέλεσης αγορών συμβάσεων κ.λπ.
- 06.13 Κομιστές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- 06.14 Κομιστές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση καλής εκτέλεσης συμβάσεων
- 07 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
- 08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ (Π)
- 09 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)

ΜΕΡΟΣ Β'

ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΚΟΠΩΝ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Σύνοψη ιστορική επισκόπηση και νομοθετική αναγνώριση της Λογιστικής

Το πρώτο σχετικό με τη Λογιστική στοιχείο, εμφανίζεται το 3.000 π.Χ. περίπου, στο χάρτη του Χαμουραμπί, Βασιλιά της Βαβυλώνας και αναφέρεται στην καταμέτρηση των αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται. Επίσης, στοιχεία γύρω από την Λογιστική έχουν ανακαλυφθεί στην Ιουδαία, τη Ν. Αμερική, την Αίγυπτο και σε άλλες χώρες και αναφέρονται βασικά, στη διαχείριση της περιουσίας των κρατών, των ναών και των Βασιλιάδων.

Στην Αρχαία Αθήνα, υπάρχουν ενδείξεις, ότι είχαν θεσπιστεί λογαριασμοί, για να παρακολουθούνται οι διαχειριστές του Δημόσιου Χρήματος.

Αργότερα, οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα Βιβλίο ταμείου, που αποτελούσε τη βάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η Λογιστική άρχισε να ακμάζει στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις το 13ο και 14ο αιώνα, ως μέσα παρακολουθήσεως των εμπορικών συναλλαγών.

Το 1494 ο Φραγκισκανός μοναχός Luca Paciolo, στο βιβλίο του «Summa de Aritmetica Geometria Proportioni e Proportionalita», που δημοσιεύτηκε στη Βενετία, περιγράφει τους πρώτους διγραφικούς λογιστικούς κανόνες.

Το έργο του Paciolo ακολούθησαν και άλλοι. Έτσι κατά το 16ο αιώνα παρουσίασε σημαντική πρόοδο και είναι γνωστή ως Ιταλική Λογιστική.

Η Λογιστική έγινε αναγκαιότητα εξαιτίας της Βιομηχανικής Επανάστασεως το 19ο αιώνα, κατά τον οποίο άρχισε να διδάσκεται συστηματικά. Η αλματώδης στη συνέχεια ανάπτυξη των Οικονομικών Οργανισμών, συνέτεινε στην έρευνα σε θέματα Λογιστικής και στην παρακολούθηση με αυτή, όχι μόνο των μετρητών και δοσοληψιών, αλλά και της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Έτσι διαμορφώθηκε η σχέση της περιουσίας που είναι:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό} + \text{Καθαρή Περιουσία} \quad (E = \Pi + K.Π)$$

Τα τελευταία τριάντα χρόνια η λογιστική παρουσίασε θεαματικές εξελίξεις, οι οποίοι αναμένονται θεαματικότερες στα επόμενα χρόνια. Οι εξελίξεις αυτές οφείλονται κυρίως στη μεταβολή των οικονομικών συνθηκών, στην ανάπτυξη της τεχνολογίας των

πληροφοριακών μέσων, και κυρίως των ηλεκτρονικών υπολογιστών, στον κρατικό παρεμβατισμό και στα προγράμματα οικονομικής αναπτύξεως των κρατών.

Η Λογιστική, θεωρητική και εφαρμοσμένη, διακρίνεται στη Γενική Λογιστική και στην Αναλυτική Λογιστική της Εκμεταλλεύσεως και αφορά όλους του οικονομικούς οργανισμούς, άσχετα αν διακρίνεται για λόγους τακτικής σε Δημόσια και Ιδιωτική.

Η Ελληνική Νομοθεσία βράδυνε αρκετά στην αναγνώριση της Λογιστικής. Θέματα της κάλυπτε στοιχειωδώς ο Εμπορικός Νόμος. Πρόοδος σημειώθηκε με τους Νόμους 602/1015 «περί Συνεταιρισμών» και 2190/1920 «περί Αωνόμων Εταιριών».

Το 1948 για πρώτη φορά καθιερώθηκε με το Ν.Δ. 578/1948 «περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών», το σύστημα τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε. Την ίδια χρονιά ίσχυσε και ο Α.Ν. 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων».

Ακολούθησαν και άλλες τροποποιήσεις, ώσπου το έτος **1980** έγινε το τεράστιο άλμα με την εισαγωγή του θεσμού στην Ελλάδα του **Γενικού Λογιστικού Σχεδίου**, που θεσπίστηκε με τα άρθρα 47, 48 και 49 του Ν. 1041/980.

Το Γ.Λ.Σ. με το Σχέδιο των Λογαριασμών, το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, το σαφή ορισμός των οικονομικών και λογιστικών ορίων κλπ. που έχουν επιλεγεί με κοινωνικοοικονομικά κριτήρια εξυπηρετεί σε σημαντική έκταση τους σύγχρονους σκοπούς της Λογιστικής.

Με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιτυγχάνεται ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική ή και διεθνή κλίμακα. Ο σχεδιασμός αυτός στηρίζεται στην τυποποίηση και την απλούστευση της λογιστικής εργασίας των επιχειρήσεων και αποβλέπει στην εξασφάλιση ομοιογενών, σαφών και ορθών στοιχείων και πληροφοριών, σχετικών με την περιουσιακή διάρθρωση, την οικονομική κατάσταση και τη δραστηριότητά τους και διευκολύνει τους αρμόδιους στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Με το Ν. 1819/1988 συστήθηκε στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, ειδικό όργανο με την ονομασία Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), έργο του οποίου είναι η παρακολούθηση των εξελίξεων της λογιστικής επιστήμης, η κατάρτιση κλαδικών λογιστικών σχεδίων, η έκδοση γνωμοδοτήσεων, λογιστικών οδηγιών, ερμηνευτικών οδηγιών κ.λπ., τόσο για την εφαρμογή όσο και για την εξέλιξη του Ε.Γ.Λ.Σ. και της λογιστικής επιστήμης και τεχνικής.

Με το Ν. 1969/1991 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) για τον έλεγχο των μεγάλων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

Σήμερα με το Π.Δ. 186/1992, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), που είναι εναρμονισμένο με το Ε.Γ.Λ.Σ., έχουν ανοίξει οι δρόμοι της Λογιστικής Επιστήμης για παραπέρα πρόοδο.

Πρέπει όμως το Ε.Γ.Λ.Σ., που τόσο προώθησε τη λογιστική, να μη θεωρείται πανάκεια, αλλά η επιστήμη να το συγχρονίζει και να το βελτιώνει.

1.2. Έννοια και σκοποί της Λογιστικής

Η λογιστική είναι κλάδος της εφαρμοσμένης οικονομικής επιστήμης κι έχει σαν αντικείμενο την ανάλυση των οικονομικών πράξεων και γεγονότων που γίνονται στην επιχείρηση από τη δράση της, στη συνέχεια δε τη διατύπωση και καταχώρησή τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Η Γενική Λογιστική δίνει τους γενικούς αλλά και τους βασικούς κανόνες που εφαρμόζονται σ' όλες τις μορφές επιχειρήσεων. Η Γενική Λογιστική δίνει τις βάσεις της λογιστικής. Με τη Γενική Λογιστική διαπιστώνονται και εφαρμόζονται κανόνες που αφορούν κάθε επιχείρηση, άσχετα με το μέγεθος της επιχείρησης, τη μορφή της, το αντικείμενο εργασίας της και το φορέα της. Γι' αυτό λέγεται και «βασική λογιστική».

Έτσι, με την ανάλυση, διατύπωση και καταχώρηση των οικονομικών πράξεων και γεγονότων της επιχείρησης (που πραγματοποιούνται με τη Λογιστική), ο επιχειρηματίας ξέρει σε κάθε χρονική στιγμή: τι έχει, τι χρωστάει, τι του χρωστάνε, το αποτέλεσμα από τις εργασίες της επιχείρησης του και από ποιες πηγές προέρχεται αυτό. Ακόμη ξέρει κατά χρονολογική σειρά τα οικονομικά γεγονότα που δημιούργησαν και δημιουργούν την οικονομική κατάσταση της επιχείρησής του.

Γενικά η λογιστική έχει σαν πρωταρχικό σκοπό τη συγκέντρωση και αξιοποίηση πληροφοριών χρήσιμων για το παρόν και το μέλλον της επιχείρησης και για οποιοδήποτε τρίτο που ενδιαφέρεται, όπως επίσης για τους εργαζόμενους σ' αυτήν, για το κράτος και για το κοινωνικό σύνολο.

Ειδικότερα η λογιστική έχει τους παρακάτω σκοπούς:

α) Την ιστορική απεικόνιση της περιουσιακής συγκροτήσεως του οικονομικού οργανισμού η οποία πραγματοποιείται:

1) Με την Απογραφή, με την οποία προσδιορίζεται, καταγράφεται και αποτιμάται η περιουσιακή συγκρότηση του οικονομικού οργανισμού με κάθε λεπτομέρεια κατά είδος, ποσότητα, ποιότητα και αξία, με το ίδιο για όλα τα περιουσιακά στοιχεία νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή.

2) Με τους λογαριασμούς, που αποτελούν τα κύρια όργανα της λογιστικής. Είναι πίνακες στους οποίους γράφονται κατά είδος, υποομάδες και ομάδες, ποσότητα, αξία κλπ., τα περιουσιακά στοιχεία και παρακολουθούνται η θέση και οι μεταβολές (κινήσεις) τους, κατά χρονολογική σειρά και αιτιολογημένα.

3) Με τις συσχετίσεις των λογαριασμών εσόδων και εξόδων, για τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά κλάδους δραστηριότητας, καθώς και του συνολικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου.

β) Τη διενέργεια των ελέγχων

Οι έλεγχοι γίνονται από τους ελεγκτές του οικονομικού οργανισμού (εσωτερικοί ελεγκτές), που είναι διευθυντές, λογιστές κ.λ.π. και από

τρίτους, (εξωτερικοί ελεγκτές), που δεν ανήκουν στο προσωπικό του, όπως ελεγκτές λογιστές, ελεγκτές Δ.Ο.Υ. κλπ.

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε Τακτικούς, όταν γίνονται σε κανονικά χρονικά διαστήματα και Έκτακτους. Ακόμη διακρίνονται σε Προληπτικούς και Κατασταλτικούς, Ελέγχους Διαχειρίσεων, Ελέγχους Προγραμμάτων, κλπ.

γ) Την παροχή αρμονικών αριθμητικών στοιχείων από τους λογαριασμούς και τις διάφορες άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Τα στοιχεία αυτά χρησιμεύουν για τη μελέτη της ζωής και της δράσης του οικονομικού οργανισμού, π.χ. για τη μελέτη της δομής της περιουσιακής συγκροτήσεώς του, της παραγωγικότητας, της αποδοτικότητας, της ρευστότητας, της κυκλοφοριακής ταχύτητας, του νεκρού σημείου, των διαχρονικών συγκρίσεων, των θέσεων και των κινήσεων των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, της συγκρίσεώς του με άλλους ομοειδείς οργανισμούς κλπ.

Οι κυριότερες λογιστικές (ή οικονομικές) καταστάσεις, είναι οι Λογαριασμοί γενικά, ο Ισολογισμός, οι Εκμεταλλεύσεις, τα Αποτελέσματα Χρήσης, η Διανομή των Κερδών, τα Ισοζύγια, οι Γενικοί και Ειδικοί Προϋπολογισμοί και Απολογισμοί κλπ.

Τα στοιχεία αυτά αποτελούν αντικείμενα μελέτης από τους Εσωτερικούς Μελετητές ή Ερευνητές, όπως είναι οι ιδιοκτήτες, οι διευθυντές, οι λογιστές, οι διαχειριστές κλπ. του οικονομικού οργανισμού, και από τους Εξωτερικού Μελετητές, όπως είναι το Δημόσιο, οι Τράπεζες και τα άλλα Πιστωτικά Ιδρύματα, τα Επαγγελματικά Σωματεία και Επιμελητήρια, τα Εργατικά Σωματεία, το Προσωπικό του Οικονομικού Οργανισμού, η Τοπική Αυτοδιοίκηση, οι Προμηθευτές, Δανειστές, Πελάτες, οι Ανταγωνιστές, κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

2. 1. Τα Λογιστικά στοιχεί ή δικαιολογητικά έγγραφα

Τα λογιστικά γεγονότα που συμβαίνουν στις οικονομικές μονάδες απεικονίζονται με λογιστικές εγγραφές, αλλά αποδεικνύονται από τα δικαιολογητικά έγγραφα.

Σύμφωνα με την απαραίτητη αρχή της λογιστικής, καμιά εγγραφή δεν γίνεται στα λογιστικά βιβλία χωρίς να υπάρχει το σχετικό δικαιολογητικό έγγραφο (στοιχείο). Για το λόγο αυτό τα δικαιολογητικά έγγραφα έχουν χαρακτηριστεί, ως η πρώτη ύλη της λογιστικής.

Τα δικαιολογητικά έγγραφα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) **Εξωτερικά δικαιολογητικά έγγραφα**, είναι αυτά που παίρνονται από τρίτους ή δίνονται σε τρίτους, όπως είναι το τιμολόγιο, το δελτίο αποστολής, το δελτίο εισαγωγής, το δελτίο παροχής υπηρεσιών, το δελτίο λιανικής πωλήσεως, η απόδειξη εισπράξεως ή πληρωμής, το

χρεωστικό ή πιστωτικό σημείωμα, τα δελτία παραγγελιών, οι φορτωτικές κ.λ.π.

β) **Εσωτερικά δικαιολογητικά έγγραφα**, είναι εκείνα που χρησιμεύουν για την εσωτερική εξυπηρέτηση των λειτουργιών, υπηρεσιών, τμημάτων, διαδικασιών, διαχειρίσεων κ.λ.π. της επιχειρήσεως και δε βγαίνουν από την επιχείρηση. Τα εσωτερικά αυτά έγγραφα λέγονται συνήθως υπηρεσιακά.

Μερικά από τα εσωτερικά αυτά στοιχεία, είναι τα δελτία εξαγωγής και τα δελτία εισαγωγής από μια αποθήκη της επιχείρησης σε άλλη ή από αποθήκη στην παραγωγή ή από κατάστημα σε κατάστημα κ.λ.π., το δελτίο παραγωγής προϊόντων, τα φύλλα επιμερισμού των έμμεσων δαπανών, τα δελτία συμψηφισμού ημερολογιακών εγγραφών και άλλα.

2.2. Τα Λογιστικά Βιβλία

Τα γεγονότα που συμβαίνουν στη διάρκεια της ζωής και της δράσεως της επιχειρήσεως είναι κοινωνικά, οικονομικά, νομικά, τεχνικά, διοικητικά κλπ. Από τα γεγονότα αυτά, εκείνα που επηρεάζουν την περιουσία της επιχειρήσεως και μπορούν να εκφραστούν σε χρηματοοικονομικές μονάδες, παρακολουθούνται και καταγράφονται με τη λογιστική.

Η καταγραφή της χρηματοοικονομικής καταστάσεως της περιουσίας και των λογιστικών γεγονότων γίνεται με την κατάλληλη λογιστική τεχνική στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

2.2.1. Το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Σ' αυτό καταχωρείται η πραγματική, λεπτομερής, απογραφή που αποτελεί την αφετηρία του κάθε λογιστικού κυκλώματος εγγραφών, δηλαδή ανοίγματος των βιβλίων, καθώς και το τέλος του κάθε λογιστικού κυκλώματος, δηλαδή κλεισίματος των βιβλίων. Στο τέλος κάθε απογραφής καταχωρείται ο ισολογισμός, οι αναλύσεις των λογαριασμών γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας διανομής κερδών (αν πρόκειται για εταιρία) και οι απαραίτητες σημειώσεις ή το προσάρτημα του ισολογισμού.

Στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, η διάταξη της σειρά καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων, καλό θα ήταν, να γίνεται σύμφωνα με τη διάταξη που έχουν οι λογ/σμοί στο σχέδιο των λογαριασμών του Γ.Λ.Σ.

2.2.2. Το Ημερολόγιο

Το **Ημερολόγιο** είναι το βιβλίο στο οποίο καταχωρίζονται, κατά χρονολογική σειρά σε μορφή διγραφικών διατυπώσεων, όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης και στη συνέχεια από αυτό ενημερώνονται τα καθολικά.

Η καταχώρηση κάθε λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο, λέγεται **ημερολογιακό άρθρο ή ημερολογιακή εγγραφή**. Καμιά εγγραφή δεν γίνεται στο ημερολόγιο χωρίς να υπάρχει δικαιολογητικό έγγραφο.

Το ημερολογιακό άρθρο λέγεται απλό, όταν με αυτό κινούνται δύο πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί και σύνθετο, όταν κινούνται περισσότεροι από δύο. **Ακόμη, σε κάθε ημερολογιακό άρθρο, απλό ή σύνθετο, κατά απαραίτητο κανόνα, τα ποσά της χρεώσεως είναι ίσα με τα ποσά της πιστώσεως, επειδή ισχύει πάντοτε η ισότητα $E = Π + Κ.Π$.**

Το πρώτο άρθρο που καταχωρείται στο ημερολόγιο είναι ο αρχικός ισολογισμός, ενώ το τελευταίο, ο τελικός ισολογισμός αντίθετα, για το τεχνητό κλείσιμο των βιβλίων. Από το ημερολόγιο ενημερώνονται οι λογαριασμοί του γενικού και των αναλυτικών καθολικών, εκτός από τα αναλυτικά καθολικά του πρώτου και τελευταίου άρθρου, που ενημερώνονται απευθείας από την απογραφή.

Απαραίτητα στοιχεία κάθε ημερολογιακού άρθρου είναι:

- α) Ο αύξων αριθμός του άρθρου
- β) Η χρονολογία καταχώρησης του άρθρου.
- γ) Οι τίτλοι των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών που κινούνται.
- δ) Ο αριθμός και το είδος του δικαιολογητικού και σύντομη επεξήγηση της εγγραφής.
- ε) Τα ποσά της χρεώσεως και της πιστώσεως.
- στ) Μετά την ενημέρωση των καθολικών, ο κωδικός αριθμός (Κ.Α.) ή η σελίδα των λογαριασμών.

2.2.3. Το Γενικό Καθολικό

Στο Γενικό Καθολικό ανοίγονται και καταχωρούνται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί.

Οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού πρωτοεμφανίζονται στο ημερολόγιο και από αυτό μεταφέρονται (αντιγράφονται), στο γενικό καθολικό.

Το ημερολόγιο και το γενικό καθολικό περιλαμβάνουν τους ίδιους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, με μόνη τη διαφορά ότι, ενώ στο ημερολόγιο οι πράξεις γράφονται κατά χρονολογική σειρά, στο γενικό καθολικό αναταξινομούνται κατά ομοειδής κατηγορίες (λογαριασμούς).

Τα σύνολα των ποσών των χρεώσεων και των πιστώσεων του ημερολογίου που είναι ίσα, θα είναι ίσα και με τα σύνολα των χρεώσεων και των πιστώσεων του γενικού καθολικού.

2.2.4. Τα Αναλυτικά Καθολικά

Τα Αναλυτικά Καθολικά είναι τα βιβλία, συνήθως καρτέλες ή μηχανογραφική έντυπα, στα οποία ανοίγονται και καταχωρούνται οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι κλπ. λογαριασμοί. Για κάθε πρωτοβάθμιο, δευτεροβάθμιο κλπ. περιληπτικό λογαριασμό, αντιστοιχεί ένα αναλυτικό καθολικό.

Οι λογαριασμοί των αναλυτικών καθολικών ενημερώνονται και αυτοί από το ημερολόγιο, εκτός από την αρχή και το τέλος κάθε χρήσεως που, για οικονομία εργασίας, ενημερώνονται απευθείας από το βιβλίο απογραφών.

Επειδή οι αναλυτικοί λογαριασμοί προέρχονται από τη διάσπαση των περιληπτικών σε επιμέρους (ειδικότερα) στοιχεία, σημαίνει ότι το άθροισμα της χρεώσεως του περιληπτικού λογαριασμού θα είναι ίσο με το σύνολο των αθροισμάτων των χρεώσεων όλων των λογαριασμών στους οποίους αναλύεται. Το ίδιο συμβαίνει, και με την πίστωση.

Οι ισότητες αυτές χρησιμεύουν για τον έλεγχο της ορθής ενημερώσεως τόσο των περιληπτικών όσο και των αναλυτικών λογαριασμών. Ο έλεγχος γίνεται με τη σύνταξη καταστάσεων συμφωνία των αναλυτικών καθολικών.

2.2.5. Το Βιβλίο Αποθήκης

Το βιβλίο αποθήκης είναι το αναλυτικό καθολικό των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ., καθώς και των εμπορευμάτων των τρίτων που βρίσκονται στην επιχείρηση για πώληση, επεξεργασία κλπ.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται τα διάφορα αγαθά κατά είδος, ποσότητα, αξία αγοράς και πωλήσεως ή εισαγωγής και εξαγωγής.

Πότε τηρείται το βιβλίο αποθήκης πλήρως ως Α.Κ. Εμπορευμάτων και πότε μόνο κατά ποσότητα κλπ. ή καθόλου, ορίζει κάθε φορά ο Κ.Β.Σ.

2.2.6. Τα Βιβλία Μητρώα Γραμματίων Εισπρακτέων και Γραμματίων Πληρωτέων

Τα Βιβλία Μητρώα Γραμματίων Εισπρακτέων και Γραμματίων Πληρωτέων περιλαμβάνουν τα στοιχεία των συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγής» από τη χρονολογία λήψεως, εκδόσεως ή αποδοχής τους, μέχρι τη διαμαρτύρηση και είσπραξη ή πληρωμή τους.

2.2.7. Τα Λοιπά Βιβλία

Εκτός από τα βιβλία που αναφέραμε τηρούνται και άλλα βιβλία που προβλέπονται από το νόμο, όπως βιβλίο Μητρώο Πάγιων περιουσιακών στοιχείων (το οποίο αναφέραμε στην ενότητα «πάγιο ενεργητικό επιχείρησης») κλπ., καθώς και διάφορα βιβλία ειδικών περιπτώσεων, ανάλογα με το είδος της επιχειρήσεως και διάφορα άλλα βοηθητικά βιβλία.

Ακόμη, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., οι Α.Ε. τηρούν βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων και βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου, ενώ οι Ε.Π.Ε. βιβλίο Πρακτικών Συνελεύσεων και βιβλίο Πρακτικών Διαχειρίσεως.

2.2.8. Τα Ισοζύγια

Ισοζύγιο είναι ο πίνακας στον οποίο αναγράφονται όλοι (και οι εξισωμένοι) οι λογαριασμοί του καθολικού (γενικού ή αναλυτικού), τα ποσά των χρεώσεων και πιστώσεων τους καθώς και τα υπόλοιπα τους χρεωστικά ή πιστωτικά.

Το ισοζύγιο διακρίνεται σε:

α) Ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού, με τα οποία γίνεται ο έλεγχος συμφωνίας της ορθής μεταφοράς των ποσών των λογαριασμών από το ημερολόγιο στο γενικό καθολικό.

β) Καταστάσεις Συμφωνίας (ή Ισοζύγια) των Αναλυτικών Καθολικών, με τα οποία γίνεται ο έλεγχος της συμφωνίας των περιληπτικών λογαριασμών με το σύνολο των λογαριασμών, στους οποίους ο καθένας έχει διασπασθεί.

Τα ισοζύγια συντάσσονται κάθε ημέρα, εβδομάδα και το αργότερο μήνα, ανάλογα με το μέγεθος της επιχειρήσεως και τη λογιστική της οργάνωση. Αν τηρείται μηχανογραφημένη λογιστική είναι δυνατό να συντάσσονται οποιαδήποτε στιγμή.

Τα ισοζύγια που συντάσσονται στο τέλος της χρήσεως, καθώς και κατά τη διάρκεια των εγγραφών τακτοποιήσεως, λέγονται **Προσωρινά Ισοζύγια**. Το ισοζύγιο που συντάσσεται μετά τις εγγραφές τακτοποιήσεως και αποτελεσμάτων, δηλαδή μετά την τελευταία ημερολογιακή εγγραφή, εκτός από την εγγραφή κλεισίματος των βιβλίων λέγεται **Οριστικό Ισοζύγιο**. Στο οριστικό ισοζύγιο υπόλοιπα εμφανίζουν μόνο οι λογαριασμοί του Ισολογισμού, γιατί οι λογαριασμοί των εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών έχουν μεταφερθεί στο Κεφάλαιο ή στο λογαριασμό Κέρδη ή Ζημιές χρήσεως ή σε άλλο λογαριασμό της Καθαρής Θέσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

3.1. Έννοια και στοιχεία του λογαριασμού

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

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

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

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

Έτσι, π.χ. τα οικονομικά αγαθά που αγόρασε η επιχείρηση με σκοπό τη μεταπώλησή τους, έχουν ως βασικό γνώρισμα ότι αγοράστηκαν, για να μεταπωληθούν όπως είναι, και παρακολουθούνται με το λογ/σμό «Εμπορεύματα».

Μια βασική διάκριση των λογ/σμών, από οργανωτική άποψη, είναι οι Γενικοί ή Πρωτοβάθμιοι Περιληπτικοί λογ/σμοί και οι Ειδικοί ή Αναλυτικοί και αλλιώς δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί. Κάθε Γενικός ή Πρωτοβάθμιος λογαριασμός παρακολουθεί στο σύνολό του, περιουσιακό στοιχείο του Ενεργητικού, του Παθητικού ή της Καθαρής Περιουσίας της επιχειρήσεως και τηρείται, στο λογιστικό βιβλίο που λέγεται Γενικό Καθολικό. Οι λογαριασμοί στους οποίους διασπώνται οι Γενικοί ή Πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί λέγονται Αναλυτικοί λογαριασμοί και τηρούνται στα λογιστικά βιβλία (κατά κανόνα καρτέλες) που λέγονται Αναλυτικά Καθολικά.

3.2. Τεχνικοί όροι δημιουργίας και κίνησης των λογαριασμών

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

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

Καταχώρηση σε λογαριασμό είναι η εγγραφή της χρονολογίας, της αιτιολογίας και του ποσού στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

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

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

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

Η μεταφορά ενός λογαριασμού σε κάποιον άλλο λογαριασμό, γίνεται ως εξής:

α) Σαν ο λογ/σμός που πρόκειται να μεταφερθεί παρουσιάζει **χρεωστικό υπόλοιπο**, πιστώνεται με το ποσό του υπολοίπου για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός που τον αναλαμβάνει.

β) Εάν ο λογ/σμός που πρόκειται να μεταφερθεί παρουσιάζει **πιστωτικό υπόλοιπο**, χρεώνεται με το ποσό του υπολοίπου για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός που τον αναλαμβάνει.

ΜΕΡΟΣ Γ'

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Ενεργητικό, είναι τα μέσα δράσεως της επιχείρησης (περιουσιακά στοιχεία που έχει η επιχείρηση στην κυριότητα της και τα ποσά που της οφείλουν οι τρίτοι) με τα οποία η επιχείρηση επιδιώκει να πετύχει τους σκοπούς της και τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήςσεως.

Οι λογαριασμοί του ενεργητικού χρεώνονται με την αξία των στοιχείων που υπάρχουν και με κάθε αύξηση της αξίας τους, και πιστώνονται με κάθε ελάττωση της αξίας τους.

Η λογιστική διακρίνει τα ενεργητικά στοιχεία, από την άποψη του προορισμού τους, σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τα πάγια και τα κυκλοφορούντα.

Πάγια, είναι τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η χρησιμότητα, σύμφωνα με τον προορισμό τους, διαρκεί περισσότερο από μια χρήση, όπως π.χ. είναι τα κτίρια ή τα έπιπλα κλπ.

Αντίθετα, τα **κυκλοφορούντα** περιουσιακά στοιχεία προορίζονται να αλλάζουν μορφή (να κυκλοφορούν) μία ή περισσότερες φορές σε μια λογιστική χρήση, όπως π.χ. είναι τα εμπορεύματα, οι πελάτες, τα μετρητά, κλπ.

Παρακάτω θα αναλύσουμε ξεχωριστά τις δύο μεγάλες αυτές κατηγορίες του ενεργητικού της επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (ΟΜΑΔΑ 1η)

4.1. Τα Μέρη του Πάγιου Ενεργητικού

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αγαθά εκείνα και τα δικαιώματα που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην επιχείρηση, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Τα πάγια διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- Εκείνα που η αξία τους παραμένει σταθερή, ή αυξάνεται ή ελαττώνεται με την πάροδο του χρόνου, για λόγους άσχετους με τη δράση της επιχειρήσεως, όπως π.χ. γήπεδα, οικόπεδα.

- Εκείνα που η αξία τους μειώνεται σταδιακά, επειδή υπόκεινται σε φθορά (λειτουργική, χρονική και οικονομική), που λέγεται απόσβεση.

Επίσης τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, άσχετα αν υπόκεινται ή όχι σε απόσβεση, διακρίνονται σε:

α) Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογ/σμός 10-15):

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

β) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογ/σμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και να μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής μόνα τους ή μαζί με την επιχείρηση.

γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογ/σμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της επιχείρησης, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ/σμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, οποιασδήποτε νομικής μορφής - Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες - οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές τις εταιρίες και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της επιχείρησης, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεων λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης (όπως π.χ. χορηγήσεις στεγαστικών δανείων στο προσωπικό του, γραμμάτια εισπρακτέα που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης κ.λπ.).

4.2. Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνική εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγικής τους δυναμικότητα.

3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας

4. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

5. Επισκευή ενσώματους πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του

ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

6. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων **είναι κόστος τρέχουσας μορφής** και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

4.3. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

4.3.1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

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

2. Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4. Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

4.3.2. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

1. Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.

2. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβεσίμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

3. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

4. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβεσίμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του).

5. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσο δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνα μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

6. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, . Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

4.3.3. Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

1. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

2. Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως) καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

3. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

4.3.4. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Ο καθορισμός της αξίας που πρέπει να επανακτηθεί από την επιχείρηση σε κάθε διαχειριστική χρήση από την απόσβεση της αξίας που έχει επενδύσει σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, είναι από τα πιο δύσκολα θέματα.

Η δυσκολία αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι ο χρόνος ωφέλιμης ζωής με βάση τον οποίο καθορίζεται ο συντελεστής ετήσιας αποσβέσεως, είναι συμβατικός και όχι πραγματικός. Ο συντελεστής αυτός προκύπτει από την περίπτωση ομαλή λειτουργία, συντήρηση, επισκευή και γενικά φροντίδα, ενώ στην πράξη υπάρχει και ιδιαίτερη επιμέλεια και αμέλεια. Ακόμη η λειτουργία ή η χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου είναι διαφορετική κάθε χρόνο και εξαρτάται από την παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης, τον προγραμματισμό της και πολλούς άλλους παράγοντες.

Για αν περιοριστεί το σφάλμα του χρονικού επιμερισμού των αποσβέσεων στις διαχειριστικές χρήσεις, έχουν επινοηθεί διάφορες μέθοδοι από τις οποίες οι πιο βασικές είναι:

1. Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό συντελεστή % πάνω στην τιμή του πάγιου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία, αν υπάρχει.

Το γινόμενο αυτό, δηλαδή αποσβεστέα αξία επί το συντελεστή αποσβέσεως, δίνει το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

Παράδειγμα:

Η αξία μηχανήματος είναι δρχ. 320.000 και η υπολειμματική του αξία είναι δρχ. 20.000. Ο συντελεστής αποσβέσεως τους είναι 10% (ή η διάρκεια ζωής του είναι 10 έτη).

Έχουμε:

Αποσβεστέα αξία = $320.000 - 20.000 = 300.000$ δρχ. και η ετήσια απόσβεση είναι $300.000 \times 10\% = 30.000$. Επομένως κάθε χρόνο η απόσβεση θα είναι δρχ. 30.000.

Συνήθως στις επιχειρήσεις, από το χρόνο που αποκτάται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο γίνεται πίνακας αποσβέσεώς του. Ο πίνακας αυτός διορθώνεται σε περιπτώσεις προσθηκών ή επεκτάσεων και βελτιώσεων ή μεταβολή του συντελεστή αποσβέσεως ή άλλη νόμιμη αιτία.

Παράδειγμα:

Η τιμή κτήσεως των επίπλων είναι δρχ. 400.000 και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως τους 20% (ή η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	400.000	20%	80.000	80.000	320.000
2	400.000	20%	80.000	160.000	240.000
3	400.000	20%	80.000	240.000	160.000
4	400.000	20%	80.000	320.000	80.000
5	400.000	20%	79.999	399.999	1

Η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως είναι απλή στους υπολογισμούς της, αλλά παρουσιάζει το μειονέκτημα, ότι κάθε χρόνο έχουμε το ίδιο ποσό αποσβέσεως το οποίο υπολογίζουμε πάνω στην αρχική αξία και όχι στην παρούσα. Δε λαμβάνεται υπόψη η ωφέλεια που παρέχεται κάθε έτος από το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

2. Μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως

Με σταθερό συντελεστή πάνω στην παρούσα αξία

Με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεως είναι σταθερός, αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Αν υποθέσουμε ότι στο προηγούμενο παράδειγμα ζητούσαμε φθίνουσα απόσβεση, θα έχουμε:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	400.000	20%	80.000	80.000	320.000
2	320.000	20%	64.000	144.000	256.000
3	256.000	20%	51.200	195.200	204.800
4	204.800	20%	40.960	236.160	163.840
5	163.840	20%	32.768	268.928	131.072
	κ.λ.π.				

Με μειούμενο συντελεστή πάνω στην αρχική αξία που στηρίζεται στα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου.

Με τη μέθοδο αυτή αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου και μερίζονται τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

Παράδειγμα:

Η αξία πάγιου είναι δρχ. 3.000.000 και η απόσβεσή του θα γίνει σε 5 έτη. Αθροίζουμε τα έτη και έχουμε $5+4+3+2+1=15$ και η απόσβεση του πρώτου έτους θα είναι $3.000.000 \times 5/15 = 1.000.000$, του δεύτερου $3.000.000 \times 4/15 = 800.000$, του τρίτου $3.000.000 \times 3/15 = 600.000$ κ.λ.π.

Παραλλαγές της φθίνουσας μεθόδου είναι να υπολογίζεται η απόσβεση στην αρχική αξία αλλά να μειώνεται ο συντελεστής ή να υπολογίζεται στην παρούσα αξία και να μειώνεται ο συντελεστής.

3. Μέθοδος της αύξουσας αποσβέσεως

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο συντελεστής αποσβέσεως αυξάνεται κάθε έτος. Αυτό γίνεται με τη δικαιολογία ότι στην απόσβεση περιλαμβάνεται και ο τόκος που μπορούσε να αποδώσει το ποσό που δεσμεύτηκε στο αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο.

4. Μέθοδος της λειτουργικής αποσβέσεως

Η λειτουργική μέθοδος που λέγεται και μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών εργασίας, μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία, που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή.

Ως βάσεις υπολογισμού λαμβάνονται συνήθως:

α) Οι προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας π.χ. μηχανήματος, μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Η απόσβεση της κάθε χρήσεως, βρίσκεται με τη σχέση:

Απόσβεση χρήσεως =	$\frac{\text{Αποσβεστέα Αξία} \times \text{Ώρες λειτουργίας της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας}}$
--------------------	--

β) Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής του μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Η απόσβεση της κάθε χρήσεως βρίσκεται με τη σχέση:

Απόσβεση χρήσεως =	$\frac{\text{Αποσβεστέα Αξία} \times \text{Μονάδες παραγωγής της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής}}$
--------------------	--

5. Μέθοδος της παλινδρόμησης αποσβέσεως

Με τη μέθοδο αυτή, η απόσβεση υπολογίζεται πότε με μειωμένους και πότε με αυξημένους συντελεστές αποσβέσεως. Η μέθοδος αυτή αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής.

6. Μέθοδος της αποτιμήςεως

Γίνονται αποτιμήσεις του πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσεως. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και πιθανότητα ανατιμήςεως, από την οποία αντί για απόσβεση θα φαίνεται ως ωφέλεια.

4.3.5. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων

Για την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων, υπάρχουν τρεις τρόποι, από τους οποίους, σήμερα, σχεδόν αποκλειστικά χρησιμοποιείται ο τελευταίος.

1. Άμεσος τρόπος:

Εδώ χρειάζεται ένας λογαριασμός οργανικού εξόδου «αποσβέσεις παγίων» και πιστώνεται ο λογ/σμός «πάγια».

Παράδειγμα: Η ετήσια απόσβεση των μηχανημάτων αξίας δρχ. 100.000 είναι 10%.

Η εγγραφή θα είναι:

Αποσβέσεις Μηχανημάτων		10.000	
Μηχανήματα			10.000
Λογισμός Αποσβέσεως	100.000 δρχ. επί 10%		

2. Έμμεσος τρόπος:

Με τον έμμεσο τρόπο, χρεώνεται ο λογ/σμός «αποσβέσεις παγίων» και πιστώνεται αντί του λογ/σμού «πάγια», ένας αντίθετος αυτού ο οποίος καλείται «αποσβεσμένα πάγια».

Ο Έμμεσος τρόπος είναι ορθότερος του άμεσου, γιατί ενώ στον άμεσο τρόπο απεικόνισης των αποσβέσεων, δεν γνωρίζουμε ούτε την αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου (με την πάροδο του χρόνου), ούτε πόσο συνολικά έχει αποσβεστεί, ο έμμεσος τρόπος μας δίνει **Λογιστικά:**

- την αξία κτήσεως (στην οποία περιλαμβάνονται και τυχόν προσθήκες ή επεκτάσεις και βελτιώσεις),
- τη μέχρι τώρα αποσβεσμένη αξία του πάγιου στοιχείου
- καθώς και την αναπόσβεστη αξία του.

Με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος, η εγγραφή, με την έμμεσο τρόπο απόσβεσης, θα είναι:

Αποσβέσεις Μηχανημάτων Αποσβεσμένα Μηχανήματα Λογισμός Αποσβέσεως	10.000 100.000 δρχ. επί 10%	10.000
---	--------------------------------	--------

Ο λογ/σμός «Αποσβεσμένα Μηχ/τα», που είναι ο αντίθετος λογ/σμός του «Μηχανήματα», γράφεται στον ισολογισμό αφαιρετικά απ' τον λογ/σμό «Μηχ/τα».

Σε περίπτωση που η κυριότητα του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί ή καταστραφεί ή χαθεί το στοιχείο αυτό, η πρώτη ενέργειά μας, αν εφαρμόζεται ο έμμεσος τρόπος αποσβέσεως, είναι να μεταφέρουμε στον κύριο τον αντίθετο του λογ/σμού και στη συνέχεια κάνουμε τη σχετική εγγραφή.

Παράδειγμα:

Αυτοκίνητο τιμή κτήσεως δρχ. 10.000.000, που έχει αποσβεστεί μέχρι τώρα κατά δρχ. 6.000.000, πωλήθηκε αντί δρχ. 5.000.000 με μετρητά.

Οι εγγραφές θα είναι:

Μεταφορικά Μέσα Αποσβεσμένα Αυτοκίνητα	6.000.000	
Μεταφορικά Μέσα Αυτοκίνητα		6.000.000
Μεταφορά αντίθετου λογ/σμού		

Ταμείο	5.000.000	
Μεταφορικά Μέσα Αυτοκίνητα		4.000.000
Έκτακτα κέρδη από εκποίηση αυτ/των Πώληση ως.....		1.000.000

Σε περίπτωση ζημιάς θα χρεωνόταν ο λογ/σμός «Έκτακτες Ζημιές».

Η απόσβεση σταματά, όταν ο αντίθετος λογ/σμός διαφέρει από τον κύριο κατά την υπολειμματική αξία του πάγιου στοιχείου ή αν δεν υπάρχει υπολειμματική αξία, όταν γίνει όσο η αξία του πάγιου, αλλά μειωμένη κατά μια δραχμή, εφ' όσον φυσικά το πάγιο στοιχείο βρίσκεται στην επιχείρηση.

4.4. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο - μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για τη διαχειριστική παρακολούθηση του κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του.

Το βιβλίο αυτό αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών, δηλαδή περιλαμβάνει αναλυτικά με κάθε λεπτομέρεια τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας).

- Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).

- Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).

- Τον τόπο εγκαταστάσεως ή τον τρίτο στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται.

- Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

- Την τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.

- Την τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (είδος βάρους, αιτία, ποσό).

- Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.

- Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

- Το συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.

- Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής, π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή.

Παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τηρούν το μητρώο αυτό κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων, με τη διαφορά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο κατά την απογραφή ή την πώληση κ.λ.π. θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

5.1. Τίτλοι υποχρεωτικών πρωτοβάθμιων λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού

Το ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ περιλαμβάνει τους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογ/σμούς:

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

17

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (προαιρετικός όμιλος)

5.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΟΜΑΔΑ 1η)

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 10 «ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ»

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση.

Διακρίνονται σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως είναι π.χ. τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια και σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους υπόκειται σε απόσβεση, όπως είναι π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Αγορά εδαφικής έκτασης

Όταν αγοράζεται μια εδαφική έκταση, χρεώνεται ο λογ/σμός 10 και οι αντίστοιχοι αναλυτικοί του λογαριασμοί, με την αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων (δηλαδή με την αξία αγοράς καθώς και με την αξία εκτίμησης όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή με την αξία που προκύπτει έπειτα από τη νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης και πιστώνεται ο λογ. 38 «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ», αν η αγορά της εδαφικής έκτασης γίνεται «τοις μετρητοίς» ή ο λογ. 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», αν η αγορά γίνεται «επί πιστώσει» κλπ.

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, οι αμοιβές μελετητών, οι αμοιβές δικηγόρων και τα λοιπά έξοδα κτήσης των εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στο λογ. 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμόρφωσης των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων που προσδίδουν σ' αυτά αξία (π.χ. ισοπεδώσεις, εκβραχισμοί κλπ.) καταχωρούνται στο λογ. 10 και αυξάνουν την αξία κτήσης των εδαφικών εκτάσεων χωρίς να υπόκεινται σε απόσβεση. Σε περίπτωση,

όμως, που τα έργα αυτά φθείρονται, τότε θα πρέπει να υπόκεινται σε απόσβεση και για το λόγο αυτό θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογ. 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων». Τέτοια έργα που φθείρονται και υπόκεινται σε απόσβεση είναι π.χ. οι μαντρότοιχοι, η πλακόστρωση, η αποχέτευση κλπ.

Τα ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο ή σε τρίτον για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του ορυχείου, μεταλλείου ή λατομείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 16.02 «δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων», ενώ τα έξοδα που καταβάλλονται, για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείου ή μεταλλείου καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων».

Οι εδαφικές εκτάσεις που αγοράζονται από τις οικοδομικές επιχειρήσεις για την ανέγερση, σ' αυτές, οικοδομών προς πώληση καταχωρούνται στο λογ. 24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες κλπ.» και με αναλυτικό λογ. «Οικόπεδα και υλικά ανέγερσης οικοδομών προς πώληση».

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ

Τα γήπεδα - οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις που δε φθείρονται από τη χρήση τους ή από την πάροδο του χρόνου, δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, τότε σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη και χρεώνεται με το ποσό αυτό ο λογ. 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πιστώνεται ο λογ. 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» με το ίδιο ποσό.

Στη συνέχεια, ο λογ. 83.10, που το ποσό που θεωρείται ζημία για την επιχείρηση, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης για να τα μειώσει. Η ζημία αυτή όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όταν η εδαφική έκταση θεωρείται πάγιο στοιχείο για την επιχείρηση. Για το λόγο αυτό, το ποσό του λογ. 83.10 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του κέρδους, που θα φορολογηθεί.

Τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία υπόκεινται σε απόσβεση, που γίνεται σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία. Αν δεν ορίζεται από την νομοθεσία ο τρόπος απόσβεσης, τότε η απόσβεση γίνεται με βάση τη χρονική διάρκεια της χρησιμοποίησής τους, λαμβάνοντας φυσική υπόψη και την υπολειμματική τους αξία.

Οι φυτείες θα πρέπει κανονικά να αποσβένονται, κατά τη γνώμη μου και ως κατάλληλος χρόνος έναρξης του υπολογισμού της απόσβεσης θα πρέπει να θεωρείται εκείνος μέσα στον οποίο αρχίζουν τα δέντρα να αποδίδουν εσοδεία.

Τα δάση δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Όταν όμως δημιουργούνται δάση με δαπάνες του ιδιοκτήτη, τότε οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε απόσβεση.

Αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων

Οι εδαφικές εκτάσεις αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένα και με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων, που καταχωρήθηκαν στους λογ/σμούς αυτούς και μειωμένα με τις ανάλογες αποσβέσεις (όταν οι εδαφικές εκτάσεις υπόκεινται σε απόσβεση). Δηλαδή οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο που ονομάζεται «μητρώο παγίων». Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται η κάθε μια εδαφική έκταση χωριστά με την αξία κτήσης της, τις τυχόν αποσβέσεις (αν υπόκειται σε αποσβέσεις) και με την αναπόσβεστη αξία της. Όσοι τηρούν υποχρεωτικά το Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά και «μητρώο παγίων στοιχείων». Στη συνέχεια, οι ίδιες αυτές εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται στο αναλυτικό και γενικό καθολικό καθώς και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τέλους χρήσης, συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών εδαφικών εκτάσεων.

Όταν η επιχείρηση διαπιστώσει αποδεδειγμένα ότι μια εδαφική της έκταση υποτιμήθηκε και δεν έχει πλέον την αξία με την οποία εμφανίζονται μέχρι τότε στα βιβλία της, τότε στην απογραφή που γίνεται στο τέλος της χρήσης, καταχωρείται η εδαφική αυτή έκταση με την πραγματική αξία που έχει και όχι με την αξία που εμφανίζονταν στα λογιστικά της βιβλία. Με τη διαφορά αυτή της αξίας που θεωρείται «πρόβλεψη», χρεώνεται ο λογ. 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πιστώνεται ο λογ. 44.10.

Το ποσό του λογ/σμού 83.10 δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Στη συνέχεια, ο λογ. 83.10 πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 86.02.10. «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών. Για τον προσδιορισμό όμως των φορολογητέων κερδών προστίθεται η πρόβλεψη αυτή στα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης.

Πώληση εδαφικής έκτασης όταν αυτή θεωρείται «πάγιο στοιχείο» για την επιχείρηση που προβαίνει στην πώληση

Όταν πωλείται μία εδαφική έκταση, που απεικονίζεται στο πάγιο ενεργητικό της επιχείρησης που το πωλεί, τότε γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές:

α) Με την αξία της πώλησής της πιστώνεται ένας τριτοβάθμιος λογ/σμός της εδαφικής έκτασης με τίτλο π.χ. 10.00.20 «πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενος από το Φ.Π.Α» με χρέωση του λογ. 38, αν η πώληση γίνεται «τοις μετρητοίς» ή του λογ. 30, αν η πώληση γίνεται «επί πιστώσει» κλπ. Στο τέλος της χρήσης, χρεώνεται ο λογ. 10.00.20 για να εξισωθεί με πίστωση του οικείου λογ/σμού του ακίνητου που πωλείται.

Επίσης, πιστώνεται ο οικείος λογ/σμός (δηλαδή ο λογ/σμός στον οποίο απεικονίζεται η εδαφική έκταση που πωλείται) με το ποσό της

πρόβλεψης, που τυχόν είχε σχηματισθεί για υποτίμηση της πωλούμενης έκτασης, με χρέωση του λογ. 44.10.

β) Ένας άλλος λογαριασμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται με τίτλο π.χ. 10.00.20.01 «έξοδα πώλησης εδαφικής έκτασης χωρίς Φ.Π.Α.» κλπ., χρεώνεται με τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησης αυτής, με πίστωση του λογ. 38. Στο τέλος της χρήσης, πιστώνεται ο λογ/σμός αυτός (π.χ. ο λογ. 10.00.20.01) για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο οικείος λογ/σμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται. Επίσης, αν τυχόν είχαν δημιουργηθεί στους κωδικούς 16.14 και 11.03 έξοδα διαμόρφωσης της εδαφικής έκτασης που πωλείται, τότε χρεώνονται και εξισώνονται πρώτα οι αντίθετοι λογ/σμοί 16.99.14 και 11.99.03, με πίστωση των λογ/σμών 16.14 και 11.03 και στη συνέχεια, πιστώνονται οι λογ. 16.14 και 11.03 με το υπόλοιπο αναπόσβεστο ποσό των εξόδων αυτών, για να εξισωθούν με χρέωση του οικείου λογ/σμού της εδαφικής έκτασης που πωλείται.

γ) Στο τέλος της χρήσης, μετά τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές, ο οικείος λογ/σμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται, αν εμφανίζει υπόλοιπο χρεωστικό, το ποσό αυτό θεωρείται ζημία, ενώ αν εμφανίζει υπόλοιπο πιστωτικό, το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος. Στη συνέχεια, αν το υπόλοιπο είναι ζημία, τότε πιστώνεται ο λογ/σμός 10, για να εξισωθεί ο οικείος λογ/σμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται και χρεώνεται ο λογ/σμός 81.02.00 «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» με το ίδιο ποσό. Επίσης, αν το υπόλοιπο είναι κέρδος, τότε χρεώνεται ο λογ/σμός 10 για να εξισωθεί ο οικείος λογ/σμός της εδαφικής έκτασης που πωλείται και πιστώνεται ο λογ/σμός 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» με το ίδιο ποσό. Τα κέρδη αυτά που προέρχονται από πώληση ακινήτων φορολογούνται, καθώς επίσης και οι ζημίες από την πώληση ακινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 10

Λ/σμός: 10.00 «Γήπεδα - οικόπεδα»

Στο λογ/σμό 10.00 παρακολουθούνται οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσιο ή εργοτάξια της επιχείρησης ή έχουν αναγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες προσωπικού), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών.

**Λ/σμοί: 10.01 «Ορυχεία»
10.02 «Μεταλλεία»**

Στους Λ/σμούς 10.01 και 10.02 παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους (π.χ. ορυκτά, μεταλλεύματα).

Τα μεταλλευτικά ορυκτά δεν ανήκουν στον ιδιοκτήτη του εδάφους. Τα ποσά που καταβάλλονται εφάπαξ, είτε στο Κράτος, είτε σε Τρίτο, για

την απόκτηση του δικαιώματος εκμ/σεως του ορυχείου ή μεταλλείων, δηλ. του εμπράγματος δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας, συνιστούν την αξία κτήσεως του, η οποία καταχωρείται στο λ/σμό 16.02 «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμ/σης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων».

Λ/σμός: 10.03 «Λατομεία»

Στον λ/σμό 10.03 παρακολουθούνται οι ιδιότητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, γίνεται εξόρυξη λατομικών προϊόντων. Λατομικά δε προϊόντα είναι τα ορυκτά εκείνα τα οποία δεν χαρακτηρίζονται ως μεταλλεύματα από τη νομοθεσία περί μεταλλείων, όπως είναι ιδίως τα διάφορα πετρώματα, τα μάρμαρα, οι κοινοί λίθοι, τα κονιάματα και τα ειδικά χώματα.

Το δικαίωμα εκμ/σης των λατομικών (αδρανών) υλικών ανήκει στον ιδιοκτήτη της εδαφικής έκτασης, μέσα στην οποία υπάρχουν αυτά ή σε εκείνον τον οποίο ο ιδιοκτήτης παραχώρησε το δικαίωμα του αυτό. Και ασκείται (το δικαίωμα εκμ/σης) μετά από άδεια που χορηγείται από το Νομάρχη για διάστημα 15 ετών.

Λ/σμοί: 10.04 «Αγροί»
10.05 «Φυτείες»
10.06 «Δάση»

Αγροί, φυτείες και δάση είναι οι καλλιεργήσιμες καθώς και οι με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο εκμ/σιμες εκτάσεις γης.

Λ/σμοί: 10.10 «Γήπεδα οικόπεδα εκτός εκμ/σης»
10.11 «Ορυχεία εκτός εκμ/σης»
10.12 «Μεταλλεία εκτός εκμ/σης»
10.13 «Λατομεία εκτός εκμ/σης»
10.14 «Αγροί εκτός εκμ/σης»
10.15 Φυτείες εκτός εκμ/σης»
10.16 «Δάση εκτός εκμ/σης»

Στους λ/σμούς 10.10-1016 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης ούτε και ενοικιάζονται σε τρίτους.

Λ/σμός: 11 «ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ»

Στον λ/σμό αυτό περιλαμβάνονται, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα, κυριότητας της οικονομικής μονάδας, που βρίσκονται σε ακίνητα κυριότητάς της, ή κυριότητας τρίτων, εκείνα που βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως, οι υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων, καθώς και τα αποσβεσμένες κτίρια κλπ.

Κτίρια, είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών αυτών και προορίζονται για στέγαση

υπηρεσιών (γραφεία, πρατήρια, πωλήσεων κ.λπ.)μ κατοικίες (προσωπικού).

Βιομηχανοστάσια,¹ αποθήκες ή για οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της επιχείρησης.²

Εγκαταστάσεις κτιρίων, είναι οι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, εσωτερικής μεταφοράς, ενδοσυνεννόησης και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη αυτών των ιδίων ή του κτιρίου ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Αν δεν είναι κατά τον τρόπο αυτό συνδεδεμένες με το κτίριο, καταχωρούνται στο λ/σμό 12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις» ή, ανάλογα, στον αρμόζοντα λ/σμό του 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός».

Τεχνικά Έργα, είναι οι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές, με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια, στάδια).

Πώς λειτουργεί ο λογ. 11

Αγορά κτιρίου

Όταν αγοράζεται ένα κτίριο, χρεώνεται ο λογ. (11) «Κτίρια - εγκατ. κτιρίων κλπ.» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. (50) «Προμηθευτές».

Ιδιοκατασκευή κτιρίου

α) Όταν ιδιοκατασκευάζεται ένα κτίριο, τότε με τα έξοδα που πραγματοποιούνται χρεώνονται οι αντίστοιχοι λ/σμοί των εξόδων π.χ. οι λ/σμοί «α' και β' ύλες», με πίστωση του λ/σμού 38.00 «Ταμείο» ή 50 «Προμηθευτές» ανάλογα».

β) Στο τέλος του έτους, με το συνολικό κόστος της ιδιοκατασκευής αυτής, χρεώνεται ο λογ. 15 («Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση») λογ. 15. «Ακίνητ. υπο εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχ.») και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά Έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων».

¹ Βιομηχανοστάσια, είναι οι οικοδομικές κατασκευές, μέσα στις οποίες έχουν μόνιμα εγκατασταθεί μηχανήματα και μηχανολογικές εγκαταστάσεις, συνδεδεμένες σε βιομηχανικό παραγωγικό κύκλωμα. Δηλ. όλα τα πιο πάνω αναφερόμενα οικοδομήματα μπορούν να καταχωρηθούν σ' ένα και μοναδικό λόγο με τον τίτλο «Βιομηχανοστάσιο»

² Σε περίπτωση αποκλίσεως κτιρίου πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας που αναλογεί στο κυρίως κτίσμα και εκείνης που αναλογεί στο οικόπεδο. Η πρώτη καταχωρείται στο λογ/σμό «11», ενώ η δεύτερη στο λ/σμό «10».

γ) Όταν το έργο ολοκληρώνεται, τότε πιστώνεται ο λογ. 15 «Ακίνητοπ. υπό εκτέλεση κλπ» για να εξισωθεί και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λ/σμός «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα».

Κατασκευή Κτιρίων σε οικόπεδα τρίτων

Όταν η επιχείρηση κατασκευάζει ένα ακίνητο σε οικόπεδο τρίτους, τότε η επιχείρηση αυτή καταχωρεί το κόστος κατασκευής του κτιρίου σε λογ/σμό 11 «Κτίρια - Εγκατ. Κτιρ. - Τεχνικά Έργα» και μάλιστα σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο λογ/σμό 11.07 «Κτίρια - Εγκαταστ. κτιρίων σε ακίνητα τρίτων».

Τα κτίρια αυτά αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης δεν θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία (άρθρο 31 παρ. 1ζ Ν. 2238/94).

Όταν η επιχείρηση παίρνει δάνειο για την αγορά του ακινήτου τότε οι τόκοι του δανείου αυτού εκπίπτουν κανονικά ως δαπάνη το έτος μετά στο οποίο κατέστησαν δεδουλευμένοι.

Όταν όμως το **κτίριο είναι υπό κατασκευή**, τότε οι τόκοι του δανείου μπορούν ή να εκπέσουν κανονικά στο σύνολο τους ως δαπάνη του έτους που κατέστησαν δεδουλευμένοι ή να αποσβεστούν σε 5 έτη ισόποσα (δηλαδή στο έτος που κατέστησαν δεδουλευμένοι και στα 4 (τέσσερα) επόμενα έτη).

Έξοδα, για την αγορά ακινήτου

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά και τα λοιπά έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την αγορά του κτιρίου καταχωρούνται στο λογ/σμό 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης», με δευτεροβάθμιο το λογ/σμό 16.14 «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» και όχι στο λογ. 11 «Κτιρ.-Εγκ. Κτιρ. - Τεχν. Έργα».

Όταν πραγματοποιούνται προσθήκες και βελτιώσεις, τότε και τα αντίστοιχα ποσά τους καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού 11 «Κτιρ. - Εγκ. Κτιρ. - Τεχν. Έργα», γιατί γενικά οι προσθήκες και οι βελτιώσεις θεωρούνται προσαυξητικά στοιχεία των κτιρίων και των εγκαταστάσεων κτιρίων, ενώ οι συντηρήσεις θεωρούνται έξοδα της χρήσης και καταχωρούνται στο λ/σμό 62 «παροχές τρίτων».

Αποσβέσεις κτιρίων

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποσβένονται προαιρετικά.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη στιγμή που τα πάγια αρχίζει να χρησιμοποιείται, και μόνο στην αξία του κτιρίου (όχι του οικοπέδου).

Όταν εισφέρεται η χρήση μόνο του ακινήτου στην εταιρεία, τότε η εταιρεία αυτή δεν έχει δικαίωμα να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο κτίριο αυτό, διότι δεν έχει την πλήρη κυριότητά του,

Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου που κατεδαφίζεται, θεωρείται έξοδο της χρήσης που κατεδαφίζεται, χωρίς όμως να μειώνει τα φορολογικά κέρδη. Τα έξοδα κατεδάφισης προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου κτιρίου.

Πώληση κτιρίου

Όταν πωλείται ένα κτίριο, τότε με την αξία πώλησης πιστώνεται ο λογ. 11 «Κτίρια - Εγκ. Κτιρ. - Τεχν. Έργα» και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ. 30 «Πελάτες» ή ο λογ. 38.00 «Ταμείο» ανάλογα. Με τα έξοδα πώλησης, χρεώνεται ο ίδιος λογ. 11 «Κτ.-Εγκ.-Κτ.- Τεχν. Έργα». Στην συνέχεια, το κέρδος που προκύπτει από την πώληση του κτιρίου φορολογείται, ενώ αντίθετα η ζημία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα κέρδη της επιχείρησης.

Αγοραπωλησία Ακινήτων

Όταν η επιχείρηση έχει ως αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων, τότε, όταν αγοράζονται ακίνητα, με το κόστος αγορά τους χρεώνεται ο λογ. 20 «εμπορεύματα» και όταν πωλούνται ακίνητα, με την αξία πώλησης πιστώνεται ο λογ. 70 «Πωλήσεις εμπ/των».

Υπολογαριασμοί του λογ/σμοί 11

Λ/σμός: 11.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων»

Οι εγκαταστάσεις κτιρίων (ο ορισμός των οποίων δόθηκε παραπάνω) παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

Λ/σμός: 11.01 «Τεχνικά Έργα Εξυπηρέτησης Μεταφορών»

Στο λογ. 11.01 παρακολουθούνται όσα από τα έργα αυτά εξυπηρετούν τις μεταφορές της οικονομικής μονάδας.

Λ/σμός: 11.02 «Λοιπά Τεχνικά Έργα»

Τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς παρακολουθούνται στο λ/σμό 11.02 «λοιπά τεχνικά έργα».

Λ/σμός: 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων»

Στο Λ/σμό 11.03 «Υποκ. σε αποσβ. διαμορφώσ. γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις: α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

Λ/σμός: 11.07 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων»
11.08 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε ακίνητα τρίτων»
11.09 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων»
11.10 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων»

Στους λογ/σμούς 11.07, 11.08, 11.09, 11.10, παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Στους Λ/σμούς αυτού καταχωρούνται: α) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και γ) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

Στους λογαριασμούς 11.14 - 11.17 και 11. 21 - 11.24, παρακολουθούνται τα κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα τα οποία δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

Λ/ΣΜΟΣ 12 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑ-ΣΤΑΣΕΙΣ - ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ»

Με το λογ/σμό αυτό παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και γενικά ο μηχανολογικός εξοπλισμός που ανήκουν κατά κυριότητα στην οικονομική μονάδα, είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα δικά της ή τρίτων ή δεν είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα, και χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση της ή είναι εκτός εκμεταλλεύσεως.

Αγορά Μηχ/τος

Όταν, αγοράζεται ένα μηχάνημα χρεώνεται ο λογ. 12 και πιστώνεται ο λογ/σμός 50 «Προμηθευτές» όταν η αγορά πραγματοποιείται με

πίστωση, ή ο λογ/σμός 38.00 ταμείο» όταν η αγορά αυτή του μηχανήματος πραγματοποιείται με μετρητά. Ο λογ/σμός «μηχανήματα...» χρεώνεται και με τα έξοδα μεταφοράς, εγκατάστασης και συναρμολόγησης που πραγματοποιούνται μέχρι να τοποθετηθεί το συγκεκριμένο μηχάνημα σε λειτουργία. Αντίθετα, οι τόκοι που οφείλονται λόγω αγοράς του μηχανήματος με πίστωση, δεν καταχωρούνται στο λογ/σμό 12 αλλά στο λογ/σμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα».

Τα έξοδα επέκτασης ή προσθήκης και βελτίωσης προσauξάνουν την αξία των μηχανημάτων και καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 12 «μηχανήματα...», ενώ τα έξοδα συντήρησης θεωρούνται λειτουργικά έξοδα και καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 65 «παροχές τρίτων».

Αποσβέσεις Μηχανημάτων

Οι αποσβέσεις είναι προαιρετικές. Δηλαδή αν η επιχείρηση το επιθυμεί, μπορεί σε κάποια χρήση να μην ενεργήσει αποσβέσεις σε μια κατηγορία μηχανημάτων (και όχι μόνο σ' ένα από τα μηχανήματα της κατηγορίας αυτής) ή να ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από εκείνο που ορίζει ο νόμος, χωρίς να χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών, όχι όμως σωρευτικά. Οι αποσβέσεις αρχίζουν να υπολογίζονται από την ημέρα που το μηχάνημα άρχισε να λειτουργεί. Αποσβέσεις υπολογίζονται και στα μηχανήματα εκείνα που η κυριότητα τους παρακρατείται από τον πωλητή, μέχρι να εξοφληθεί το ποσό της αξίας τους. Δεν υπολογίζονται όμως αποσβέσεις στα μηχανήματα που είναι κυριότητας τρίτων προσώπων και τα οποία ενοικιάζει από αυτούς η επιχείρηση. Δηλαδή, στην περίπτωση που η επιχείρησης αγοράζει ένα μηχάνημα μέσω τραπέζης με το σύστημα leasing, η επιχείρηση αυτή δεν υπολογίζει αποσβέσεις στο μηχάνημα αυτό, αλλά η τράπεζα η οποία έχει και την κυριότητα του μηχανήματος μέχρι αποπληρωμής του συμφωνημένου τιμήματος υπολογίζει αποσβέσεις για το μηχάνημα αυτό. Στο διάστημα αυτό, η επιχείρηση καταβάλλει μίσθωμα, το οποίο και της αναγνωρίζεται και το εκπέσει κανονικά ως δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη. Όταν το μηχάνημα, αποπληρωθεί και παραδοθεί η κυριότητα του στην επιχείρηση, από τότε και μετά και πάνω στην αξία που αγοράζεται το μηχάνημα κατά τη λήξη της σύμβασης leasing, η επιχείρηση υπολογίζει αποσβέσεις. Υπολογίζεται αποσβέσεις και στα μηχανήματα που ενοικιάζονται σε τρίτους, όχι όμως στα μηχανήματα που παραμένουν σε αδράνεια (δηλ. που δεν λειτουργούν).

Σε περίπτωση ολικής αχρηστεύσεως ή καταστροφής μηχ/τος, που δεν έχει ολοκληρωτικά αποσβεστεί, γίνεται απόσβεση μέχρι και το μήνα της καταστροφής και η αναπόσβεστη αξία μεταφέρεται στο λογ. 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

Για να αναγνωρισθεί ως δαπάνη η φθορά ή η καταστροφή του μηχανήματος κ.λπ. πρέπει να οφείλεται στη λειτουργική δράση του ή τη φθορά του από το χρόνο. Ακόμη, κλοπή, καταστροφή κ.λπ. για να

αναγνωριστεί, πρέπει να οφείλεται σε ανωτέρα βία και όχι σε αδιαφορία ή κακή ενέργεια.

Αποτίμηση Μηχ/των

(Αξία αποτίμησης των μηχ/των κατά την απογραφή τέλους χρήσης)

Η αποτίμηση των μηχανημάτων γίνεται στην τιμή αγοράς (κτήσης) προσαυξημένη με τα έξοδα μεταφοράς και τοποθέτησης καθώς και με τις προσθήκες και βελτιώσεις και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον καιρό της απόκτησης του μηχανήματος μέχρι την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή.

Σε περίπτωση που τα μηχανήματα ή τα εργαλεία κατασκευάζονται από την ίδια την επιχείρηση, η αποτίμηση ενεργείται στο κόστος κατασκευής, στο οποίο περιλαμβάνονται τα υλικά κατασκευής, τα εργατικά και ένα μέρος από τα γενικά έξοδα και μειωμένο το κόστος αυτό με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, μέχρι την ημέρα της απογραφής.

Πώληση Μηχανημάτων

Όταν πωλείται ένα μηχάνημα, τότε με την αξία πώλησης πιστώνεται ο λογ/σμός 12 «μηχανήματα» και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 30 «Πελάτες» όταν είναι η πώληση με πίστωση ή ο λογ/σμός 38.00 «Ταμείο» όταν η πώληση είναι με μετρητά. Στη συνέχεια, υπολογίζονται αποσβέσεις μέχρι την ημέρα πώλησης του μηχανήματος και με το ποσό αυτό της απόσβεσης χρεώνεται ο λογ/σμός 66 «αποσβέσεις...» με πίστωση του λογ/σμού 1299 «αποσβεσμένα μηχανήματα...» Μετά χρεώνεται ο λογ/σμός 12.99 «αποσβ. μηχ/τα...» για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 12 «μηχανήματα...»

Ο λογ/σμός 12 «μηχανήματα...» μετά τι πιο πάνω εγγραφές, παρουσιάζει κάποιο υπόλοιπο. Αν το υπόλοιπο αυτό είναι πιστωτικό είναι κέρδος, και μεταφέρεται στο λογ/σμό 81.03.02 «κέρδη και εκποίηση μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού».

Αν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, είναι ζημιά και μεταφέρεται στο λογ. 81.02.02 «ζημιές από εκποίηση μηχ/των - τεχν. εγκατ. - λ. μηχανολ. εξοπλ.».

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 12

Λ/σμός: 12.00 «Μηχανήματα»

Στο λογ/σμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμες εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπούν από

τη φάση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

Λογμός: 12.01 «Τεχνικές Εγκαταστάσεις»

Στο λογ/σμό 12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμα της. Στο ίδιο λόγο παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμα της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσία τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Λογμός: 12.02 «Φορητά μηχανήματα χειρός»

Στο λογ/σμό 12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

Λογμός: 12.03 «Εργαλεία»

Στο λογ/σμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογ/σμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

Λογμός: 12.04 «Καλούπια - Ιδιοσυσσκευές»

Στο λογ/σμό 12,04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλ. οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Λ/σμός: 12.05 «Μηχανολογικά Όργανα»

Στο λογ/σμό 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

Λ/σμός: 12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»

Στο λογ/σμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μία από της κατηγορίες εξοπλισμού των Λ/σμών 12.00-12.05.

Λ/σμός: 12.07 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων»

12.08 «Τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων»

12.09 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων»

Στους Λ/σμούς 12.07, 12.08, 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς ανταλλαγή.

Στους λογ/σμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Στους ίδιους λογ/σμούς παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια τα οποία θεωρούνται ως οριστικά εκτός εκμεταλλεύσεως, είτε έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθηση της γίνεται με μια λογιστική μονάδα, είτε δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, οπότε η παρακολούθηση τους γίνεται με την αξία κτήσεώς τους.

Πριν από τη μεταφορά της αξίας, π.χ. των μηχανημάτων, στους οικείους Λ/σμούς εκτός εκμεταλλεύσεως, προηγείται η μεταφορά των αποσβέσεων, είτε στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 12, όταν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, είτε στους οικείους υπολογαριασμούς αποσβέσεων, π.χ. των μηχανημάτων εκτός εκμ/σεων του 12.99, όταν δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 13 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ»

Στους υπολογαριασμούς του λογ/σμού 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα (αυτοκίνητα - λεωφορεία, λοιπά επιβατηγά αυτοκίνητα, αυτοκίνητα φορτηγά - ρυμούλκες - ειδικής χρήσης, σιδηροδρομικά οχήματα, πλωτά μέσα εναέρια μέσα, μέσα εσωτερικών μετα-

φορών κ.λ.π), με τα οποία η επιχείρηση διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της, είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης είτε έξω από αυτούς.

Η **μηχανή του αυτ/του** θεωρείται **βελτίωση** και προσαυξάνει την αξία του αυτ/του, οπότε καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 13 «μεταφορικά μέσα». Αντίθετα τα λάστιχα του αυτ/του θεωρούνται ανταλλακτικά και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 26 «ανταλλακτικά παγίων στοιχείων».

Ειδικά αν πρόκειται για επιβατηγά αυτ/τα Ι.Χ, που έχουν στην κυριότητα τους οι επιχειρήσεις ή έχουν μισθωμένα από τρίτους, με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 2000 κ.ε., οι δαπάνες κυκλοφορίας, συντήρησης, λειτουργίας επισκευής και αποσβέσεων εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αναγνωρίζονται φορολογικά, ως έξοδα μέχρι το 80% του συνολικού τους ύψους και αν πρόκειται για μεγαλύτερο κυβισμό μέχρι το 25% των δαπανών αυτών. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται για επιχείρησης που νοικιάζουν Ι.Χ αυτ/τα καθώς και για τα αυτ/τα των σχολών οδηγών.

Για τις αποσβέσεις, τις αγορές, τις πωλήσεις και την αποτίμηση των μεταφορικών μέσων στο τέλος της χρήσεως, ισχύουν τα ίδια με εκείνα που ισχύουν και για τα μηχανήματα.

Διευκρινίζεται ότι στο λογ/σμό **13.06** «μέσα εσωτερικών μεταφορών» παρακολουθούνται τα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιούνται για τις μεταφορές εντός των εγκαταστάσεων της επιχειρήσεως, τα οποία κατά κανόνα είναι χωρίς αριθμό κυκλοφορίας. Στο λογ/σμό **13.09** «λοιπά μέσα μεταφοράς» καταχωρούνται τα μοτοποδήλατα. Σημειώνεται ότι τα παραδιδόμενα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση οχήματα καταχωρούνται στο λογ/σμό **13.90** «μεταφορικά μέσα στον ΟΔΔΥ για εκποίηση».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 14 «ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ»

Γενικά περί επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Στους οικείους λογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα **έπιπλα** και ο **λοιπός εξοπλισμός** των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ γραφείων, καταστημάτων, αποθηκών, εργαστηρίων, εργοστασίων, κ.λ.π).

Για τις αποσβέσεις, τις αγορές, τις πωλήσεις και την αποτίμηση των επίπλων, ισχύουν βασικά τα ίδια με εκείνα που ισχύουν και για τα μηχανήματα.

Στην περίπτωση των επίπλων (όπως και στα μηχανήματα), όταν η επιχείρηση έχει ως αντικείμενο εργασιών την **εμπορία επίπλων**, τότε όταν αγοράζονται τα έπιπλα χρεώνεται ο λογ/μός 20 «εμπορεύματα» (και όχι ο λογ/σμός 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός») και όταν πωλούνται τα έπιπλα πιστώνεται ο λογ/σμός 70 «πωλήσεις εμπ/των» (και όχι ο λογ/σμός 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός»).

Στο λογ/σμό 14 «έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» περιλαμβάνονται τα παρακάτω κινητά περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως:

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 14

14.00. «Επιπλα»

Στο λογ/σμό 14.00 παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα, αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή των καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

14.01. «Σκεύη»

Στο λογ/σμό 14.01 παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κ.λ.π (π.χ ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

14.02. «Μηχανές γραφείων»

Στο λογ/σμό 14.02 παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας.

14.03. «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα»

Στο λογ/σμό 14.03 παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.

14.04. «Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς»

Στο λογ/σμό 14.04 παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες).

14.05. «Επιστημονικά όργανα»

Στο λογ/σμό 14.05 παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ αντιδραστήρες, αποστακτήρες ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

14.06. «Ζώα για πάγια εκμ/ση (γεωργικών & κτηνοτροφικών επιχειρήσεων)»

Στο λογ/σμό 14.06 παρακολουθούνται τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες (π.χ άλογα, βόδια, που χρησιμοποιούνται π.χ για το όργωμα αγρών ή για μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα). Επισημαίνεται ότι για τα νεογέννητα (πουλάρια, μοσχάρια αρνιά, γουρουνόπουλα κ.λ.π) που δεν πωλούνται, αλλά επιλέγονται για πάγια εκμ/ση χρεώνεται ο παρών

λογ/σμός με το κόστος παραγωγής τους, με πίστωση του λογ/σμού 78 «ιδιοπαραγωγή παγίων - τεκμήρια έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων».

14.08. «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών»

Στο λογ/σμό 14.08 παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ τηλεφωνικά κέντρα τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, συσκευές FAX, κ.λ.π). Ο τηλεπικοινωνιακός εξοπλισμός που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 (ανάλογα) και όχι στον κωδικό 14.08.

14.09. «Λοιπός εξοπλισμός»

Στο λογ/σμό 14.09 παρακολουθούνται τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανέναν από τους πιο πάνω λογ/σμούς 14.00-14.08. Τέτοια είναι π.χ τα είδη λινόθηκης (λευκά είδη), οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητοφώνα, οι πίνακες ζωγραφικής κ.λ.π.

Επίσης στον ίδιο λογ/σμό 14.09 παρακολουθούνται και οι φωτεινές επιγραφές, όταν το κόστος αγοράς ή κατασκευής τους ή τα έξοδα εγκατάστασης τους είναι σημαντικά και κατά συνέπεια, θα πρέπει να υποβληθούν σε τμηματική ετήσια απόσβεση. Τα ετήσια έξοδα λειτουργίας και συντήρησης των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογ/σμό 64.02.04 «έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών» και τα ενοίκια που τυχόν καταβάλλονται για την εγκατάσταση και λειτουργία των φωτεινών επιγραφών παρακολουθούνται στο λογ/σμό 62.04.08 «Ενοίκια φωτεινών επιγραφών».

Όσα από τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία των λογ/σμών 14.00-14.09 παύουν να χρησιμοποιούνται παραγωγικά (αδρανοποιούνται), μεταφέρονται στους λογ/σμούς 14.10-14.19.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 15 «ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

Γενικά περί ακινητοποιήσεων και προκαταβολών Κτήσης πάγιων στοιχείων

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογ/σμού 15 καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτει η επιχείρηση για κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά τους. Στο τέλος της χρήσεως, το υπόλοιπο του λογ/σμού αυτού καταχωρείται στον ισολογισμό στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού και απεικονίζει το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού μη ολοκληρωμένο κόστος των νέων πάγιων στοιχείων, είτε γιατί δεν είχε συντελεστεί, μέχρι την ημέρα εκείνη η αποπεράτωση των ιδιοκατασκευαζόμενων, είτε γιατί δεν είχαν παραδοθεί μέχρι την ίδια ημέρα από τους προμηθευτές, εκείνα για τα

οποία είχαν δοθεί οι σχετικές προκαταβολές. Οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί του λογ/σμού 15 είναι:

- 15.01 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση»
- 15.02 «Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση»
- 15.03 «Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση»
- 15.04 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός υπό εκτέλεση»
- 15.09 «Προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων»

ΣΤΙΣ ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση έχουμε τις εξής περιπτώσεις:

α. Τα πάγια στοιχεία κατασκευάζονται από την ίδια την επιχείρηση με δικά της μέσα (με δικά της υλικά και με το δικό της προσωπικό στις εγκαταστάσεις της).

Τότε το κόστος ιδιοκατασκευής των παγίων στοιχείων προσδιορίζεται στους οικείους λογ/σμούς της ομάδας 9 και συγκεκριμένα στο λογ/σμό **93.98** «Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων». Αν η επιχείρηση δεν εφαρμόζει την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης της ομάδας 9, το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Με το κόστος αυτό που πραγματοποιείται μέχρι τέλους του έτους για την κατασκευή του πάγιου στοιχείου χρεώνονται οι οικείοι υπολογοριασμοί του **15** με πίστωση των αντιστοίχων υπολογοριασμών του **78.00** «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων». Το κόστος αυτό εφόσον **δεν ολοκληρώθηκε η ιδιοκατασκευή**, παραμένει στους οικείους υπολογοριασμούς του **15** και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση, και ούτω καθεξής μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής, οπότε το συνολικό κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου μεταφέρεται από το λογ/σμό 15 στους οικείους λογ/σμούς των παγίων στοιχείων (11-14 και 16). Αν όμως η κατασκευή του παγίου στοιχείου **ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε η κατασκευή τους τότε**, με το κόστος κατασκευής του, είναι δυνατό να χρεώνεται απευθείας ο οικείος λογ/σμός του παγίου στοιχείου (11-14 και 16), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογοριασμών του **78.00**.

β. Τα πάγια στοιχεία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από την επιχείρηση.

Τότε το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογοριασμούς του **15**, στη χρήση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Στη περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτίτερα στις αποθήκες με καταχώρηση τους στους οικείους λογ/σμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίδονται στους τρίτους, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογοριασμών του **15**, με πίστωση των αντιστοίχων υπολογοριασμών του **78.00**.

γ. Όταν η κατασκευή των παγίων στοιχείων γίνεται από τρίτους στους οποίους εκτός από τη χορήγηση υλικών παρέχεται και συμπάρσταση των υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας, η οποία συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογ/σμών ακολουθείται η διαδικασία της παραπάνω περίπτωσης (α) κατασκευή παγίων στοιχείων από την οικονομική μονάδα. Δηλαδή στο κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου περιλαμβάνονται όλα τα υλικά και τα εργατικά που προσφέρει η επιχείρηση και ένα μέρος από τα γενικά της έξοδα καθώς και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Δεν περιλαμβάνονται στα γενικά έξοδα κατασκευής τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, καθώς και τα γενικά έξοδα διοίκησης και διαχείρισης, εκτός αν ειδικοί λόγοι το επιβάλλουν.

Προκαταβολές που δίδονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων

Οι προκαταβολές που δίδονται σε κατασκευαστές παγίων στοιχείων και σε προμηθευτές υλικών, κατασκευής ή σε προμηθευτές αυτούσιων παγίων στοιχείων καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 15.09 «προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων». Με τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή με την ολοκλήρωση της εισαγωγής από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογ/σμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογ/σμών των παγίων στοιχείων (11-4 και 16).

Η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί τις προκαταβολές για κτήση παγίων στοιχείων και ως εξής:

- Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων παγίων στοιχείων από το εξωτερικό (εκτός Ε.Ο.Κ.) είναι δυνατό να καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 32.00 «παραγγελίες παγίων στοιχείων».
- Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές παγίων στοιχείων του εσωτερικού (ή της Ε.Ε.), είναι δυνατόν να καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού παγίων στοιχείων», ή 50.09 «προμηθευτές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων παγίων στοιχείων» κ.λ.π.
- Στο τέλος της κάθε χρήσης το υπόλοιπο του λογ/σμού 15 και τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογ/σμών 32.00, 50.08 και 50.09 θα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι, με τίτλο «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ»

Γενικά περί ακινητοποιήσεων άυλων πάγιων στοιχείων

1. Ασώματες Ακινήτοποιήσεις.

Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά όπως π.χ τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, η πνευματική ιδιοκτησία κ.λ.π. τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δυο κατηγορίες:

α. Δικαιώματα όπως π.χ διπλώματα ευρεσιτεχνίας εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της επιχείρησης ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Δηλαδή, στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίδουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από της αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

2. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Στον ίδιο λογ/σμό 16 περιλαμβάνονται και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας της απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά γίνονται εφάπαξ, αλλά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για αυτό πρέπει να αποσβένονται τμηματικά σε περισσότερες από μια χρήσεις.

Όταν αγοράζονται άυλα πάγια στοιχεία από τρίτους τότε με την αγορά τους χρεώνεται ο λογ/σμός 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και πιστώνεται ο λογ/σμός 50 «προμηθευτές» με το ίδιο πόσο. Όταν όμως δημιουργούνται από την επιχείρηση τα συλά στοιχεία, τότε χρεώνεται ο λογ/σμός 16 μόνο με τα έξοδα που γίνονται για την πραγματοποίησή τους (π.χ αμοιβές δικηγόρου, συμβολαιογράφου, κ.λ.π) και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Ολοκλήρωση αποσβέσεως ή πώληση δικαιώματος.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της άξιας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταφέρονται από του αντιστοίχους υπολογαριασμούς του 16.99 «Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιή-

σεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης» στους οικείους λογ/σμούς του «16» οι απόσβεσης και έτσι οι λογ/σμοί αυτοί εξισώνονται.

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεως τους, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού **81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές»**.

Σε περίπτωση πωλήσεως άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν τα ακόλουθα: Στην πίστωση του οικείου λογ/σμού του άυλου παγίου στοιχείου καταχωρείται το τμήμα πωλήσεως και στη χρέωση τα έξοδα που τυχόν έγιναν για την επίτευξη της πωλήσεως. Επίσης στην πίστωση του ίδιου λογ/σμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση του. Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογ/σμό **81.02.05 «Ζημιές από μεταβίβαση δικαιωμάτων κ.λ.π ασωμάτων ακινητοποιήσεων»** ή στον **81.03.05 «κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων κ.λ.π ασωμάτων ακινητοποιήσεων»**, ανάλογα αν προκύπτει ζημιά (χρεωστικό υπόλοιπο) ή κέρδος (πιστωτικό υπόλοιπο).

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 16

Στον πρωτοβάθμιο λογ/σμό 16 περιλαμβάνονται οι παρακάτω βασικοί δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί του:

16.00 «Υπεραξία Επιχείρησης (Goodwill)»

Στο λογ/σμό 16.00 παρακολουθούνται η υπεραξία που δημιουργείται κατά της εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης. Η υπεραξία είναι ίση με τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς ή συγχώνευσης και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Η διάφορα αυτή οφείλεται κυρίως στην καλή οργάνωση της επιχείρησης, στα υψηλά κέρδη, στην εκτεταμένη πελατεία, στην καλή προοπτική ανάπτυξης του κλάδου που ανήκει, στην επιστημονική κατάρτιση των στελεχών της κ.λ.π.

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα.

Τα πρόσωπα που εισπράττουν το ποσό της υπεραξίας υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος 20%.

16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»

Στο λογ/σμό 16.01 παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αγοράζει η επιχείρηση ή παράγει η ίδια ή που προέρχονται από συγχώνευση και η κατοχή. Και αξιοποίηση των οποίων από την επιχείρηση προσφέρει στην τελευταία πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί (π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος, ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος, ή μέθοδος κατεργασίας υλικών, τα

δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, οι άδειες παραγωγής και εκμετάλλευσης, οι άδειες κινητής τηλεφωνίας 20ετούς διάρκειας, κλπ.).

Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας του κάθε άυλου στοιχείου και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας τότε αποσβένονται μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Αν η πρώτη χρήση είναι υπερδωδεκάμηνη, τότε θα επιβαρυνθεί αυτή με περισσότερες αποσβέσεις (ανάλογα με τους μήνες της διάρκειας της).

16.02 «Δικαιώματα (όπως π.χ παραχωρήσεις εκμετάλλευσης ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων)»

Πρόκειται για το οποίο παραχωρείται στην επιχείρηση, από το κράτος ή από τρίτο, έναντι ανταλλάγματος και παρέχει (στην επιχείρηση) το δικαίωμα εξορύξεως και εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων. Επίσης στον ίδιο λογ/σμό παρακολουθείται το συμβατικό δικαίωμα της επιχείρησης για εξόρυξη και εκμετάλλευση λατομικών ορυκτών.

16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις δικαιωμάτων»

Στον λογ/σμό 16.03 παρακολουθούνται οι περιπτώσεις παραχωρήσεως άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.

16.04 «Δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων»

Στο λογ/σμό 16.04 παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην επιχείρηση, ενσώματων πάγιων στοιχείων (π.χ ακινήτων, μηχανημάτων, κ.λ.π) για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Η αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του συγκεκριμένου πάγιου.

16.05 «Λοιπά δικαιώματα»

Στο λογαριασμό 16.05 παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογ/σμών 16.00-16.04. Στο λογ/σμό 16.05 παρακολουθούνται και τα **μισθωτικά δικαιώματα**, δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται στο μισθωτή ακινήτου ως αποζημίωση, για τη μεταβίβαση στην επιχείρηση των δικαιωμάτων του, επί ορισμένου ακινήτου, που απορρέουν από σχετική σύμβαση μίσθωσης και το νόμο που ισχύει κάθε φορά. Η απόσβεση του μισθωτικού δικαιώματος γίνεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα.

Σε περίπτωση **ολοκλήρωσης της απόσβεσης**, χρεώνεται ο λογ/σμός 16.99 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ/σμός 16 με το ίδιο ποσό, οπότε εξισώνεται και αυτός ο λογ/σμός.

Σε περίπτωση **οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου**, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσης του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

Σε περίπτωση πώλησης άυλου πάγιου στοιχείου ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση πώλησης μηχανήματος (λογ/σμός 12).

16.10 «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης»

Στο λογ/σμό 16.10 παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού της εταιρίας, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, τα έξοδα κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τα έξοδα εκτύπωσης των μετοχών, τα έξοδα εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης. Στον ίδιο λογ/σμό 16.10 παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Επίσης τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων των μισθούμενων από την εταιρεία ακινήτων καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.10 και αποσβένονται στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση όχι όμως πέρα των πέντε (5) ετών. Όταν τα έξοδα διαμόρφωσης των χώρων είναι προσθήκες και βελτιώσεις σημαντικής αξίας τότε καλύτερα είναι να καταχωρούνται στο λογ/σμό 11.07 και στο λογ/σμό 16.10.

Τα έξοδα του λογ/σμού 16.10 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια 5ετία. Σε νεοδημιουργούμενη επιχείρηση η απόσβεση αρχίζει μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης.

Ειδικά προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.10 αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων»

Στο λογ/σμό 16.11 παρακολουθούνται τα έξοδα κτήσης αυτών.

16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών»

Στο λογ/σμό 16.12 παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για άλλες έρευνες (εκτός ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων). Τέτοια έξοδα είναι π.χ η τελειοποίηση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας των νέων μεθόδων παραγωγής των προτύπων ή σχεδίων ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων κ.λ.π.

16.13 «Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων»

Στο λογ/σμό 16.13 παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις νέων μετοχών για ανακοινώσεις δημοσιεύσεις προσκλήσεις φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων αμοιβές δικηγόρων και συμβολαιογράφων κ.λ.π., όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της επιχείρησης ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων»

Στο λογαριασμό 16.14 παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή των ασώματων ακινητοποιήσεων. Τέτοια έξοδα θεωρούνται κυρίως ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγорών, τα οποία δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσης τους.

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

Γενικά συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά η οποία προκύπτει κατά τον διακανονισμό ενός δικαιώματος ή μιας υποχρέωσης σε ξένο νόμισμα αν η αρχική τιμή του ξένου νομίσματος είναι διαφορετική από την τιμή του κατά την ημέρα του διακανονισμού.

Οι συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές και πιστωτικές), που προκύπτουν από την μετατροπή σε δραχμές δανείων και πιστώσεων σε ξένο συνάλλαγμα, κατά την πληρωμή δόσεων των δανείων ή των πιστώσεων αυτών καθώς και κατά την αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσης, όταν οι πιστώσεις και τα δάνεια αυτά συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση παγίων στοιχείων της επιχείρησης, παρακολουθούνται στο λογ/σμό 16.15. Ο λογ/σμός 16.15 αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογ/σμούς χωριστά κατά πίστωση ή δάνειο δηλαδή για κάθε πίστωση ή δάνειο υπάρχει και ένας χωριστός τριτοβάθμιος λογ/σμός (π.χ. 16.15.000 συναλλαγματικές διαφορές δανείου σε \$).

Αναλυτικότερα:

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λόγω αγοράς παγίων στοιχείων με πίστωση ή με δάνειο αποσβένονται τμηματικά και ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της κάθε πίστωσης ή δανείου χωριστά. Δηλαδή στο τέλος κάθε χρόνου θα διαιρείται το υπόλοιπο του αναλυτικού λογ/σμού «χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές» με τον αριθμό των ετών που απομένουν μετά από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου (χρονική περίοδος μικρότερη από 12 μήνες λογαριάζεται ως έτος).

Παράδειγμα: Το υπόλοιπο της οφειλής προς τον προμηθευτή «Α» με ημερομηνία 31.12.1998 είναι 200.000 \$ * 300 δρχ. = 60.000.000 δρχ. Η τρέχουσα τιμή \$ με 31.12.1998 είναι 320 δρχ. Η οφειλή αυτή εξοφλείτε πλήρως (δηλαδή και η τελευταία δόση της στις 20.2.2002).

Ζητείται: Να προσδιοριστεί η συναλλαγματική διαφορά που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Λύση

Τα έτη μέχρι τη λήξη της τελευταίας δόσης είναι 4(1999,2000,2001,2002). Κατά συνέπεια: $4.000.000:4$ έτη = $1.000.000$ δρχ. = συναλλαγματική διαφορά που μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Το υπόλοιπο ποσό της συναλλαγματικής διαφοράς που είναι $3.000.000$ δρχ. ($4.000.000-1.000.000=3.000.000$) παραμένει

στη χρέωση του λογ/σμού **16** και απεικονίζεται στον ισολογισμό που συντάσσεται με 31.12.1998.

Όταν λήγει το δάνειο ή η πίστωση τότε το υπόλοιπο της χρεωστικής συναλλαγματικής διαφοράς μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Το ίδιο ισχύει και όταν εξοφληθεί το δάνειο ή η πίστωση πριν από τη συμβατική λήξη του.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λόγω αγοράς πάγιων στοιχείων μεταφέρονται στην πίστωση του λογ/σμού **44.15** «προβλέψεις» και απεικονίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, εκτός από το μέρος εκείνο της συναλλαγματικής διαφοράς που αντιστοιχεί στις δόσεις των πιστώσεων ή δόσεων που έχουν λήξει μέσα στη χρήση αυτή, το οποίο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Στο τέλος της επόμενης χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο της πιστωτικής συναλλαγματικής διαφοράς μεταφέρεται και πάλι από τις «προβλέψεις» στο λογ/σμό **16** «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις.....» με δευτεροβάθμιο λογ/σμό **81.00.04** «Συναλλαγματικές διαφορές» για να συμψηφιστεί με τα ποσά των νέων συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν κ.ο.κ.

16.16 «Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών»

Στο λογ/σμό 16.16 παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

16.17 «Έξοδα αναδιοργάνωσης»

Στο λογ/σμό 16.17 παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγλωμα της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου»

Όταν η επιχείρηση παίρνει δάνειο για να κατασκευάσει ή να αγοράσει πάγια περιουσιακά στοιχεία τότε οι τόκοι μόνο της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στο λογ/σμό **16** με δευτεροβάθμιο το λογ/σμό **16.18**. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται είτε εφάπαξ στο έτος που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε 5 χρόνια που αρχίζουν να μετριοούνται από την αμέσως επόμενη χρήση από εκείνη που άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα (δηλαδή δεν μετρείται στην 5ετία μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα). Οι τόκοι **υπερημερίας** της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται σε τριτοβάθμιο λογ/σμό του **81.00** «έκτακτα και ανόργανα έξοδα», ενώ οι τόκοι δανείου και οι τόκοι υπερημερίας από τη λήξη της κατασκευαστικής περιόδου και μετά καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού

65.00 «τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων» (και όχι στο λογ/σμό 16.18).

16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης»

Στο λογ/σμό 16.19 παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες 16.10 - 16.18. Στο λογ/σμό 16.19 καταχωρείται και η **αναπόσβεστη αξία κτιρίου** σε περίπτωση **κατεδάφισης** του. Επίσης στο λογ/σμό 16.19 μπορούν να καταχωρούνται και οι «σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» λογ/σμός 44.00, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού κατά τις προηγούμενες χρήσεις.

16.90 «Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης»

Στο λογ/σμό 16.90 παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης ή εργοστασίου της.

16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασωμάτων ακινητοποιήσεων»

Στο λογ/σμό 16.98 παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό.

16.99 «Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης»

Με τον λογ/σμό 16.99 τελειώνουν οι βασικοί δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί του 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 17 «.....»

Ο λογ/σμός 17 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 18 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»

Γενικά περί συμμετοχών

Συμμετοχές είναι οι μετοχές Α.Ε, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε και οι μερίδες των εταιριών άλλης νομικής μορφής (Ο.Ε, Ε.Ε, κ.λ.π), που αποκτούνται με σκοπό την **διαρκή κατοχή τους** και εφόσον το ποσοστό συμμετοχής τους στις εταιρίες αυτές **υπερβαίνει το 10%** του κεφαλαίου κάθε εταιρίας. Για τα μερίδια της Ε.Π.Ε και των εταιρικών μεριδίων των προσωπικών εταιριών ασχέτως ποσοστού συμμετοχής στο κεφαλαίο, έχει καθιερωθεί να θεωρούνται πάντα ως **συμμετοχές** και ποτέ ως χρεόγραφα και αυτό λόγω της δυσχέρειας που παρουσιάζουν στη μεταβίβαση. Οι συμμετοχές παρακολουθούνται στον λογ/σμό 18.

Αν το ποσοστό συμμετοχής στις πιο πάνω εταιρίες είναι **μέχρι 10%** τότε οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια κ.λ.π θεωρούνται **χρεόγραφα**

και παρακολουθούνται στο λογ/σμό **34** του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Χρεόγραφα θεωρούνται και όλοι οι άλλοι τίτλοι, όπως είναι π.χ οι ομολογίες, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα Τραπεζών κ.λ.π.

Στο λογ/σμό **18.00** καταχωρούνται οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε **συνδεδεμένες επιχειρήσεις**, η διάφορα των συνδεδεμένων και των λοιπών επιχειρήσεων είναι το κατά πόσο ασκείται ή όχι επιρροή στη διοίκηση κ.λ.π της επιχείρησης αυτής. Συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

I. Οι «**εξαρτημένες**» επιχειρήσεις δηλαδή εκείνες στις οποίες η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη της διοίκησης (ποσοστό συμμετοχής στην επιχείρηση πάνω από 20%).

II. Οι «**συγγενείς**» επιχειρήσεις, δηλαδή εκείνες στις οποίες η επιχείρηση διαθέτει τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των ψήφων τους στη γενική συνέλευση.

III. Εκείνες που έχουν τεθεί κάτω από **ενιαία διεύθυνση** με αυτή (την αρχική επιχείρηση).

Στο λογ/σμό **18.01** καταχωρούνται οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι συνδεδεμένες με αυτήν.

Αγορά συμμετοχών

Όταν **αγοράζονται** από την επιχείρηση μετοχές ή εταιρικά μερίδια ή μερίδες από άλλες εταιρίες τότε **χρεώνεται** ο λογ/σμός **18** «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» και **πιστώνεται** ο λογ/σμός **38.00** «ταμείο» με το ίδιο πόσο. Όταν όμως η επιχείρηση αποκτά μετοχές, μερίδες ή εταιρικά μερίδια **χωρίς αντάλλαγμα** (π.χ λόγω αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της αντίστοιχης εταιρείας), τότε με την ονομαστική αξία των τίτλων αυτών **χρεώνεται** ο λογ/σμός **18** «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» και **πιστώνεται** με το ίδιο πόσο ο λογ/σμός **41.06** «**διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων**». Με τα ειδικά έξοδα αγοράς των συμμετοχών χρεώνεται πάντοτε ο λογ/σμός **64.10** «**Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων**» (και όχι ο λογ/σμός 18).

Πώληση Συμμετοχών

Όταν **πωλούνται** από την επιχείρηση συμμετοχές (μετοχές, εταιρικά μερίδια ή μερίδες), τότε με την αξία πώλησης των συμμετοχών αυτών **χρεώνεται** ο λογ/σμός **38.00** «ταμείο» ή ο λογ/σμός **30** «πελάτες» και **πιστώνεται** με το ίδιο πόσο ο λογ/σμός **18** «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» (και συγκεκριμένα ο λογ/σμός **18.00** ή ο λογ/σμός **18.01**).

Με το ποσό των τυχόν σχηματισμένων προβλέψεων χρεώνεται ο λογ. 18.00.19 ή 18.01.19 και πιστώνεται ο λογ. 18.00 ή 18.01.

Στη συνέχεια, αν οι οικείοι υπολ/σμοί 18.00 ή 18.01 εμφανίζουν υπόλοιπο χρεωστικό, δηλαδή ζημιά, πιστώνονται με το ποσό αυτό για να εξισωθούν και χρεώνονται με το ίδιο ποσό οι λογ. 64.12.00 ή 64.12.01 ανάλογα, ενώ αν οι υπολ/σμοί 18.00 ή 18.01 εμφανίζουν υπόλοιπο πιστωτικό, δηλαδή κέρδος, χρεώνονται με το ποσό αυτό για να εξισωθούν και πιστώνονται με το ίδιο ποσό οι λογ. 76.04.00 ή 76.04.01, ανάλογα.

Τα έξοδα πώλησης καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 64.01.01.

Αποτίμηση συμμετοχών Α.Ε που είναι εισαγόμενες στο χρηματιστήριο και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.

Αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Οι τράπεζες αποτιμούν τις συμμετοχές τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής.

Ως τρέχουσα τιμή συμμετοχών σε Α.Ε θεωρείτε ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά των τελευταίο μήνα της χρήσης, ενώ για τα αμοιβαία κεφάλαια, ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την αντίστοιχη τιμή κτήσης, η διαφορά αυτή καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων», με πίστωση των αντίστοιχων αντίθετων λογ. προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογ/σμούς 18.00.099, 18.01.099 και 34.99. Στην κάθε επόμενη χρήση, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους παραπάνω αντίθετους λογ/σμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσης, οπότε, αν προκύπτει συμπληρωματική πρόβλεψη χρεώνεται και πάλι ο λογ/σμός 68.01 με πίστωση των αντίθετων λογ/σμών 18.00.099 κ.λπ., ενώ αν προκύπτει μικρότερη πρόβλεψη από εκείνη της προηγούμενης χρήσης, χρεώνονται οι αντίθετοι λογ/σμοί 18.00.099 κ.λπ. με πίστωση του λογ. 84.00.

Αποτίμηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις καθώς και μετοχών Α.Ε που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο.

Οι συμμετοχές αυτές αποτιμούνται πάντοτε στην τιμή κτήσης τους.

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ/σμοί 18.02-18.14) ονομάζονται οι απαιτήσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Απεναντίας, όσες απαιτήσεις λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση και μέχρι το τέλος αυτής, ονομάζονται

«βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις» και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Κατά τη σύνταξη του ισολογισμού οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που γίνονται βραχυπρόθεσμες μεταφέρονται από τους λογ/σμούς **18.02-18.14** στους λογ/σμούς **33.19** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε δρχ.» και **33.20** «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν». Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται μόνο στον ισολογισμό, για την εμφάνιση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν λογιστικές εγγραφές.

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογ/σμούς **18.02-18.14** μόλις γίνει επισφαλής, μεταφέρεται στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθείται μαζί με τις άλλες επισφαλείς απαιτήσεις.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 18

18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις»

18.01 «Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις»

Στους λογ/σμούς **18.00** και **18.01** παρακολουθούνται οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε και οι εταιρικές μερίδες της άλλης νομικής μορφής εταιριών που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επένδυσης όταν κατά την απόκτηση τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας.

Στο λογ/σμό **18.00** καταχωρούνται οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ενώ στο λογ/σμό **18.01**, οι συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε δρχ.»

18.03 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς **18.02** και **18.03** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

18.04 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε δρχ.»

18.05 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς **18.04** και **18.05** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά των λοιπών επιχειρήσεων στις οποίες η εν λόγω επιχείρηση έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, επειδή διαθέτει συμμετοχές της φύσεως του λογ/σμού **18.01**.

18.06 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταιρών»

Στο λογ/σμό 18.06 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, που έχει η επιχείρηση κατά των εταιρών της.

18.07 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε δρχ.»

18.08 «Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς 18.07 και 18.08 είναι δυνατό (όχι υποχρεωτικά) να παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα, που η λήψη τους υπερβαίνει του 12 μήνες από το τέλος της χρήσης του ισολογισμού. Τα γραμμάτια αυτά ομοίως είναι δυνατό να παρακολουθούνται στο λογ/σμό 31 «γραμμάτια εισπρακτέα» (που η τήρηση του είναι υποχρεωτική), εφόσον στο τέλος της χρήσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού:

α.) Διαχωρίζονται τα γραμμάτια αυτά σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα και καταχωρούνται χωριστά στον ισολογισμό.

β.) Τα δάνεια των τραπεζών που είναι με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων, διαχωρίζονται και αυτά κατά αναλογία των δυο μερών σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα.

18.09 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμα σε δρχ.»

18.10 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμα σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς 18.09 και 18.10 είναι δυνατό (όχι υποχρεωτικά) να παρακολουθούνται οι μη δουλεμένοι τόκοι των μακροπρόθεσμων γραμματίων εισπρακτέων. Όταν τα γραμμάτια εισπρακτέα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα, τότε και οι μη δουλεμένοι τόκοι διαχωρίζονται και αυτοί σε μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι κατά αναλογία των δυο μερών.

18.11 «Δοσμένες εγγυήσεις»

Στο λογ/σμό 18.11 παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης (π.χ εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων κ.λ.π).

18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο»

Στο λογ/σμό 18.12 παρακολουθούνται οι δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου, που προκύπτει να καταβληθούν μετά το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσης.

18.13 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε δρχ.»

18.14 «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς 18.13 και 18.14 παρακολουθούνται οι λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης, που δεν εντάσσονται σε καμία από τις πάνω κατηγορίες των λογ/σμών 18.00-18.12 και 18.15-18.16.

18.15 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε δρχ.»

18.16 «Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν»

Στους λογ/σμούς 18.15 και 18.16, παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι, διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές του λογ/σμού 18.00 ή 18.01.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 19 «ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης)»

Όταν το υποκατάστημα τηρεί δικά του λογιστικά βιβλία από τα οποία να προκύπτει το κέρδος ή η ζημιά στο τέλος της χρήσης, λέμε ότι τηρεί αυτοτελή λογιστική. Όταν όμως η συναλλακτική δραστηριότητα του υποκαταστήματος παρακολουθείται λογιστικά στο κεντρικό, τότε λέμε ότι το υποκατάστημα δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια. Στην περίπτωση αυτή το υποκατάστημα τηρεί μόνο ορισμένα βοηθητικά βιβλία αλλά το αποτέλεσμα του υποκαταστήματος στο τέλος της χρήσης προσδιορίζεται από τα βιβλία του κεντρικού.

Όταν λοιπόν το υποκατάστημα **δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική** τότε οι λογ/σμοί του παρακολουθούνται συναναπτύσσονται μαζί με τους λογ/σμούς του κεντρικού, κάτω από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογ/σμό π.χ για τα μηχανήματα η παρακολούθηση τους γίνεται ως εξής:

12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

12.00 Μηχανήματα

12.00.00 Μηχανήματα απογραφής κεντρικού

12.00.01 Μηχανήματα κεντρικού με 18% Φ.Π.Α

12.00.02 Μηχανήματα απογραφής υποκαταστήματος Α

12.00.03 Μηχανήματα υποκαταστήματος Α με 18% Φ.Π.Α

12.00.04 Μηχανήματα Ν.1892/90 κεντρικού

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

12.01.00 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής κεντρικού

12.01.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις κεντρικού με Φ.Π.Α 18%

12.01.02 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής υποκαταστήματος Α

12.01.03..... κ.λ.π

.....

Αντί όμως της παραπάνω λογιστικής ανάλυσης και παρακολούθησης των υποκαταστημάτων, το Γ.Λ.Σ παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τα παρακολουθούν στους **ομίλους λογ/σμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79 και 99** καθώς και **09** (υπό προϋποθέσεις) αντί της ανάπτυξης των λογ/σμών αυτών στους πρωτοβάθμιους λογ/σμούς των ομάδων **1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 και 10 (0)** αντίστοιχα όπως αναφέρθηκε πιο πάνω.

Έτσι όταν η επιχείρηση προτιμήσει την ανάπτυξη των λογ/σμών των υποκαταστημάτων της στους ομίλους 19,29 κ.λ.π, τότε για την ανάπτυξη αυτή η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει έναν από τους δυο παρακάτω τρόπους.

Α ΤΡΟΠΟΣ

19. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.

19.00 Υποκατάστημα ή κέντρο Α

19.00.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.00.01 Ορυχεία

19.00.02 Μεταλλεία

19.00.03 Λατομεία

19.00.04 Αγροί

.....

.....

19.01 Υποκατάστημα ή κέντρο Β

19.01.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.01.01 Ορυχεία

.....

..... κ.λ.π

Β ΤΡΟΠΟΣ

19. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.

19.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.00.00 Υποκατάστημα ή κέντρο Α

19.00.01 Υποκατάστημα ή κέντρο Β

.....

.....

19.01 Ορυχεία

19.01.00 Υποκατάστημα ή κέντρο Α

19.01.01 Υποκατάστημα ή κέντρο Β

.....

.....

19.02 Μεταλλεία

κ.λ.π.

Ίδια ανάπτυξη γίνεται και για τους άλλους ομίλους λογ/σμών 29, 39, 49, 59, 69, 79, 99 και 09.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2η)

Γενικά περί αποθεμάτων

Στην ομάδα «αποθέματα» παρακολουθούνται τα υλικά αγαθά της επιχείρησης που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά και τα οποία:

- Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.

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

Στην ομάδα «αποθέματα» περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί:

20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

21. ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

22. ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

23. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ , ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

24. ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25. ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

26. ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

27.

28. ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

29. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Αμέσως πιο κάτω γίνεται ανάλυση των επιμέρους λογ/σμών που περιλαμβάνονται στα αποθέματα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 20 «ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ»

Γενικά περί εμπορευμάτων

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Επίσης, εμπορεύματα θεωρούνται και το ηλεκτρικό ρεύμα καθώς και το φωταέριο, όταν αυτά αγοράζονται με σκοπό τη μεταπώληση.

Ο λογ/σμός 20 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους ή αναλυτικότερους λογ/σμούς, σύμφωνα με τις πληροφοριακές ανάγκες της επιχείρησης.

Οι αγορές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και τα αρχικά και τελικά αποθέματα, για κάθε κατηγορία αγαθών του λογ/σμού 20 (καθώς και των άλλων λογ/σμών 21-28), παρακολουθούνται υποχρεωτικά σε χωριστούς δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους αναλυτικότερους λογ/σμούς.

Το τελευταίο όριο ανάλυσης για το λογ/σμό 20 (καθώς και για τους λογ/σμούς 21-28) είναι η μερίδα αποθήκης (όταν τηρείται θεωρημένο βιβλίο αποθήκης).

Λειτουργία του λογαριασμού 20 «Εμπορεύματα»

Ο λογ/σμός 20 λειτουργεί ως εξής (το ίδιο ισχύει και για τους λογ/σμούς 21-28):

1. Κατά τη διάρκεια της χρήσης ο λογ/σμός 20:

- Χρεώνεται κατά την έναρξη της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- Χρεώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσης με την αξία κτήσης των αγοραζομένων αγαθών, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- Πιστώνεται με τις ενδεχόμενες επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

2. Κατά το τέλος της χρήσης ο λογ/σμός 20:

- Πιστώνεται με χρέωση του λογ/σμού 80.00 «Λογ/σμός γενικής εκμετάλλευσης», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά από την αφαίρεση των επιστροφών και της εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης.
- Χρεώνεται, με πίστωση του λογ/σμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Προϋπολογισμένες αγορές

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.99, 24.99, 25.99, 26.99, και 28.99, κατά το τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ στο τέλος του μήνα), χρεώνεται με τις προϋπολογισμένες αγορές (αξία αγορασμένων αγαθών που περιλαμβάνονται χωρίς τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης), με πίστωση των αντιστοίχων και οικείων υπολογαριασμών του 58 «Λογ/σμοί περιοδικής κατανομής».

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ στο τέλος του επόμενου μήνα ή της επόμενης τριμηνίας), ακυρώνονται οι έγγραφες των προϋπολογισμένων αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού, και διενεργούνται νέες έγγραφες προϋπολογισμένων αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, κατά τον ίδιο τρόπο που ορίζεται παραπάνω.

Σε όλες τις περιπτώσεις που παρουσιάζεται ανάγκη προϋπολογισμού της αξίας αγορασμένων αγαθών, αντί της εφαρμογής της παραπάνω διαδικασίας παρέχεται η δυνατότητα πίστωσης του λογ/σμού 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση».

Αγορές εμπορευμάτων

Οι αγορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούνται στη χρήση των ειδικών υπολογαριασμών αγορών του λογ/σμού 20, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α και χωριστά οι εισαγωγές και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις εγ-

χώριες αγορές, με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Το ίδιο γίνεται και για τους λογ/σμούς 21-28. Αν το εμπόρευμα χρειάζεται ανασυσκευασία (π.χ κρασί σε βαρέλια ανασυσκευάζεται σε φιάλες κ.λ.π), τότε το εμπόρευμα αυτό θεωρείται ότι είναι πρώτη ύλη και μεταφέρεται από το λογ/σμό 20 στο λογ/σμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας».

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φορών και τελών, τα οποία δεν βαρύνουν τελικά την επιχείρηση. Το ποσό Φ.Π.Α καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας».

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής αγαθών) καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογ/σμού 20 (ή στους λογ/σμούς 21-28 ανάλογα). Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογ/σμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιστοιχισμό στους συγκεκριμένους λογ/σμούς 20-28 τους οποίους αφορούν. Στους λογ/σμούς 20-28 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

Εκπτώσεις αγορών

Οι προαιρετικοί υπολογαριασμοί 20.98, 24.98, 25.98, 26.98 και 28.98 πιστώνονται με τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις επί αγορών, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α όταν η διάκριση τους κατά είδος αγορών είναι αδύνατη ή παρουσιάζει δυσκολίες.

Δηλαδή οι εκπτώσεις αγορών μειώνουν πάντοτε την τιμολογιακή αξία αγοράς και καταχωρούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς. Στις περιπτώσεις, όμως, που για διάφορους λόγους οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώνουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, καταχωρούνται στους ιδιαίτερους κατά κατηγορία αποθεμάτων, υπολογαριασμούς, είτε κατά είδος αποθεμάτων, είτε για περισσότερα είδη όταν δεν είναι δυνατός ή είναι δυσχερής ο διαχωρισμός τους στα επιμέρους είδη. Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών εκπτώσεων αγορών μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς «αγορές χρήσης». Όταν οι εκπτώσεις αγορών αναφέρονται σε περισσότερα από ένα είδη αποθεμάτων και ο διαχωρισμός τους κατά είδος είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή τους στα είδη αυτά γίνεται ανάλογα με την πριν από τις εκπτώσεις αξία κτήσης τους.

Παραλαβή αγαθών προτού φτάσουν τα δελτία αποστολής ή τα τιμολόγια που τα συνοδεύουν

Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά δεν περιέχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνο-

νται οι λογ/σμοί **20-28** με την συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται, με πίστωση του λογ/σμού **56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση»**, ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου π.χ τιμολογίου, με πίστωση του λογ/σμού του προμηθευτή ή των λογ/σμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών το **32**. Ενδεχόμενη διάφορα μεταξύ αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογ/σμών **20-28**, καταχωρείται στους οικείους λογ/σμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική έγγραφη γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, όποτε η διάφορα αυτή καταχωρείται στον οικείο υπολογαριασμό του **82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»**.

Τα αγαθά αυτά σε περίπτωση που περιέλθει το τιμολόγιο στην επιχείρηση μετά τη σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού, καταχωρούνται στην απογραφή ως «αγορές υπό τακτοποίηση» με την συμφωνημένη αξία τους χωριστά από τα αλλά αγαθά, αλλιώς καταχωρούνται κανονικά με τα αλλά όμοια τους αγαθά.

Παραλαβή τιμολογίων, προτού φτάσουν τα αντίστοιχα αγαθά

Σε περίπτωση που, κατά τη διάρκεια της χρήσης περιέχονται στην επιχείρηση τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών που συνοδεύονται με τα δελτία αποστολής, **δε διενεργούνται εγγραφές**. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσης, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχείρησης, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογ/σμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολογαριασμού **36.02 «αγορές υπό παραλαβή»**. Ο λογ/σμός **36.02** τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογ/σμών **20-28**. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσης, δεν έχουν παραληφθεί η επιχείρηση μπορεί να μην διενεργεί σχετικές εγγραφές.

Επίσης κατά τη σύνταξη της απογραφής, καλό είναι να καταχωρούνται κάτω από το λογ/σμό **36.02** τα αγαθά που δεν παραλήφθηκαν ακόμα, αναλυτικά το κάθε είδος χωριστά, με την ποσότητα τιμή και αξία που φέρουν στο τιμολόγιο.

Προσδιορισμός του περιεχομένου εννοιών, προκειμένου για την κατανόηση των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων

1) Καταρχήν, **αποτίμηση** είναι ο προσδιορισμός και η έκφραση σε χρήμα ενός ή περισσότερων αγαθών, χωριστά ή μιας περιουσίας, συνολικά, που περιέχει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η ενέργεια αυτή γίνεται με την απογραφή στο τέλος της χρήσεως, για τη σύνταξη του ισολογισμού της επιχείρησης και από την ορθότητα της εξαρτάται και η εικόνα της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως, όπως και το πραγματικό της αποτέλεσμα. Από τις πιο λεπτές και δύσκολες σχετικά ενέργειες είναι **η αποτίμηση των αποθεμάτων**, δηλ. των κάθε φύσεως υλικών αγαθών που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχειρήσεως και

χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της. Κατά τον Κ.Φ.Σ, η αποτίμηση γίνεται με τη μέθοδο της χαμηλότερης τιμής.

2) Τιμή κτήσης, είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

3) Τιμολογιακή αξία, είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά, την επιχείρηση.

4) Ειδικά έξοδα αγοράς, είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται, μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

5) Τρέχουσα τιμή αγοράς, είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα σύνταξης της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με τον συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσης.

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής, εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της παρακάτω περίπτωσης.

6) Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

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

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως.

8) Το πρότυπο κόστος παραγωγής, είναι κατ' εξοχήν κόστος ελέγχου. Ο έλεγχος αυτός είναι πλήρης και αποτελεσματικός, εφόσον βέβαια έχει προηγηθεί η κατάλληλη οργάνωση, δηλαδή: α) να υπολογίζεται σωστό ιστορικό (πραγματικό) κόστος και β) να έχουν καταρτισθεί σωστά ποσοτικά πρότυπα, για τα οποία έχουν καθοριστεί σωστές πρότυπες τιμές.

Το πρότυπο κόστος είναι προκαθορισμένο, επειδή καταρτίζεται και προσδιορίζεται, πριν πραγματοποιηθεί, έπειτα από ακριβείς πραγματικές μετρήσεις και ακριβείς υπολογισμούς.

Οι ακριβείς μετρήσεις, και οι ακριβείς υπολογισμοί φέρονται σε μία μονάδα παραγωγής ή κατασκευής. Με το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται από τις αναλώ..... ποσοτήτων και αξιών: α) των άμεσων υλικών, των άμεσων εργατικών και γ) των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην τιμή του Πρότυπου Κόστους, αφού γίνουν οι τακτοποιήσεις των αποκλίσεων από το ιστορικό κόστος.

Αποτίμηση αποθεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών - απογραφή

Τα αποθέματα εμπορευμάτων που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. **Τρέχουσα τιμή** αγοράς είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει τα αγαθά αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η **τρέχουσα τιμή** είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Παρακάτω αναφέρουμε τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων, από τις οποίες οι τρεις πρώτες είναι λιγότερο εφαρμόσιμες στην πράξη.

α.) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δυο μέρη: το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπόρευμα ή έτοιμα προϊόντα, αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται σε μια από τις τέσσερις γνωστές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης, (FIFO, LIFO, σταθμικού μέσου όρου ή κυκλοφοριακού μέσου όρου). Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατά είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήστη σε χρήστη, είναι δυνατόν να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της.

β.) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων κ.λ.π). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

γ.) Η μέθοδος του προτύπου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του προτύπου κόστους. Η μέθοδος του προτύπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αποτιμά τα αποθέματα της στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα να προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα και στα πουλημένα ή αναλώσιμα αποθέματα τους. Το ποσό της απόκλισης που αναλογεί στα απούλητα ή μη αναλωθέντα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτόβαθμιους λογ/σμούς της ομάδας 2 του Γ.Λ.Σ.

δ.) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης, υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

ε.) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπόλοιπων

Κατά τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπόλοιπου, με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς}}$$

στ.) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείτε ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in - First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

ζ.) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in - Last out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από της παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως:

Τα αποθέματα αφού αποτιμηθούν πρώτα στην μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής ή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας όπως προαναφέρθηκε (ανάλογα με τη μέθοδο αποτίμησης που ακολουθεί η επιχείρηση), στη συνέχεια καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών χωριστά κατά είδος, ποιότητα και ποσότητα και γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες, που αντιστοιχούν

στους επί μέρους λογ/σμούς των αποθεμάτων (λογ. 20-28). Είδη που βρίσκονται σε τρίτους, για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Αποτίμηση απαξιωθέντων εμπορευμάτων

Τα εμπορεύματα που παθαίνουν αλλοίωση ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας ή αχρηστεύονται από διάφορες άλλες αιτίες κλπ. λέγονται απαξιωθέντα εμπορεύματα. Κατά τη σύνταξη της απογραφής, τα απαξιωθέντα εμπορεύματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, αφού αφαιρεθούν από αυτήν τα έξοδα πώλησης. Αν όμως τα εμπορεύματα αυτά αχρηστεύθηκαν τελείως, τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία. Το βάρος της απόδειξης για την αποζημίωση ή την αχρήστευση των εμπορεύσιμων αγαθών την φέρει ο επιχειρηματίας.

Αν το εμπόρευμα βρίσκεται σε τρίτον, ο οποίος κηρύχθηκε σε πτώχευση και δεν υπάρχουν τα εμπορεύματα αυτά στο κατάστημα του τότε εφαρμόζονται τα εξής:

α.) Αν η απώλεια δεν είναι βεβαιωμένη εξακολουθούν να απεικονίζονται στην απογραφή ως «εμπορεύματα σε τρίτους».

β.) Αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και καλύπτονται με ασφαλιστική αποζημίωση, τότε απεικονίζονται στην απογραφή με το ποσό της αποζημίωσης αυτής και όταν εισπραχθεί θα εκδοθεί τιμολόγιο και θα πιστωθεί με το ποσό του τιμολογίου ο λογ/σμός 72.10.

γ.) Αν τα εμπορεύματα απωλέστηκαν και δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη, τότε με το κόστος των εμπορευμάτων αυτών χρεώνεται ο λογ/σμός 81.02.08 με πίστωση του λογ/σμού 78.10.05 και καταχωρούνται πλέον στην απογραφή.

Λογιστικός χειρισμός για τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα που προκύπτουν κατά την αγορά διαφόρων αγαθών

α.) Όταν αγοράζονται αγαθά και στο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής αναγράφονται π.χ. 100 κιλά × 1.000 δρχ. = 100.000 δρχ. ενώ παραλαμβάνονται έστω 80 κιλά, τότε λέμε ότι υπάρχει ποσοτικό έλλειμμα 20 κιλά. Στην περίπτωση αυτή και με το ποσό 100.000 δρχ. χρεώνεται η ομάδα 2 (π.χ. 20, ή 24 κλπ. ανάλογα) και πιστώνεται ο λογ/σμός 50 «Προμηθευτές» με το ίδιο ποσό, καθώς και η καρτέλα αποθήκης (αν τηρείται) στην εισαγωγή με το ποσό 100 κιλά. Στη συνέχεια, την ίδια μέρα, με αριθμημένο αθεώρητο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών (στο οποίο επισυνάπτονται τα ζυγολόγια και τα άλλα αποδεικτικά στοιχεία παραλαβής καθώς και το μεταγενέστερο λαμβανόμενο οικείο πιστωτικό τιμολόγιο που θα εκδόσει ο προμηθευτής) πιστώνεται η ομάδα 2 με το ποσό 20.000 και χρεώνεται ο λογ/σμός 50 με το ίδιο ποσό. Επίσης με το ποσό 20 κιλά ενημερώνεται στην εξαγωγή η αντίστοιχη καρτέλα αποθήκης.

β.) Όταν αγοράζονται αγαθά και στο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής αναγράφονται π.χ. 100 κιλά × 1.000 δρχ., ενώ παραλαμβάνονται 110 κιλά, τότε λέμε ότι υπάρχει ποσοτικό πλεόνασμα 10 κιλά. Στην περίπτωση αυτή, και με το ποσό 100.000 δρχ. χρεώνεται η ομάδα 2 με πίστωση του λογ/σμού 50, ενώ η αντίστοιχη καρτέλα αποθήκης ενημερώνεται στην εισαγωγή με το ποσό 100 κιλά. Στη συνέχεια, την ίδια μέρα, με αριθμημένο αθεώρητο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών χρεώνεται η ομάδα 2 με το ποσό 10.000 δρχ. (10 × 1.000 = 10.000) και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 50. Επίσης, με το ίδιο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών ενημερώνεται η ίδια παραπάνω καρτέλα αποθήκης στην εισαγωγή με

10 κιλά. Στο δελτίο συμψηφιστικών εγγραφών επισυνάπτονται τα ζυγολόγια και τα αλλά αποδεικτικά στοιχεία παραλαβής καθώς και το συμπληρωματικό τιμολόγιο - δελτίο που θα εκδόσει ο προμηθευτής για την επιπλέον ποσότητα 10 κιλών και αξία 10.000 δρχ.

Παράδειγμα αποτίμησης εμπορευμάτων

Η εταιρία «ΑΣΤΗΡ» Α.Ε. εμπορεύεται το αγαθό που ονομάζεται «βαμβάκι». Κατά τη διάρκεια του έτους 1998, ο λογ/σμός «βαμβάκι» εμφανίζει την παρακάτω κίνηση.

Α' Αγορές

<u>Ημερομηνία</u>	<u>Κιλά</u>	<u>Τιμή αγοράς ανά κιλό</u>	<u>Συνολική τιμή αγο- ράς</u>
25 Σεπτεμβρίου	20.000	114,50	2.290.000
10 Οκτωβρίου	25.000	110	2.750.000
5 Δεκεμβρίου	5.000	98	490.000
Σύνολο	50.000	-	5.530.00

Β' Πωλήσεις

<u>Ημερομηνία</u>	<u>Κιλά</u>	<u>Τιμή πώλησης ανά κιλό</u>	<u>Συνολική τιμή πώλη- σης</u>
10 Νοεμβρίου	15.000	120	1.600.000
20 Δεκεμβρίου	24.000	115	2.760.000
Σύνολο	39.000	-	4.560.000

Με ημερομηνία 31.12.1998 έγινε πραγματική (φυσική) απογραφή στο βαμβάκι και διαπιστώθηκε έλλειμμα 1.000 κιλά, θεωρούμενη ως φυσιολογική φύρα.

Έχοντας υπόψη ότι, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ., το εμπορεύσιμο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται κατά την απογραφή, στην μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής, και γνωρίζοντας ότι η τρέχουσα τιμή του βαμβακιού με 31.12.1998 είναι 105 δρχ. ζητείται:

i.) Να προσδιοριστεί η τιμή κτήσης του βαμβακιού με 31.12.1998 με βάση την κάθε μία από τις παρακάτω μεθόδους.

- Της μεθόδου της μέσης σταθμικής τιμής (μέσου σταθμικού όρου, ή μέσου σταθμικού κόστους)
- Της μεθόδου της σειράς εξάντλησης (FIFO)
- Της μεθόδου LIFO (περιοδικής απογραφής)
- Της μεθόδου των διαδοχικών υπολοίπων (κυκλοφοριακού μέσου όρου ή κινούμενου μέσου όρου).

ii.) Να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης από την εμπορία του βαμβακιού αυτού με βάση την κάθε μια από τις 4 πιο πάνω μεθόδους αποτίμησης.

Λύση

1. Προσδιορισμός της τιμής κτήσης

α.) Μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής

Το απόθεμα του βαμβακιού μετά την πραγματική απογραφή είναι 10.000 κιλά. Η τιμή κτήσης του βαμβακιού ανά κιλό με βάση τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής είναι:

$$5.530.000 \div 50.000 = 110,6 \text{ δραχμές}$$

Για τον προσδιορισμό της τελικής αξίας του αποθέματος θα πάρουμε σαν τιμή ανά κιλό την τρέχουσα τιμή των **105 δραχμών** γιατί είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης που προκύπτει με τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής. Επομένως η αξία του αποθέματος βαμβακιού θα είναι $10.000 \times 105 = 1.050.000$ δραχμές.

β.) Μέθοδος FIFO

Το απόθεμα του βαμβακιού προέρχεται από τις αγορές:

Ημερομηνία	Κιλά	Τιμή ανά κιλό	Αξία
10 Οκτωβρίου	5.000	110	550.000
5 Δεκεμβρίου	5.000	98	490.000
Σύνολο	10.000	104 ¹	1.040.000

Η τελική αξία του αποθέματος με βάση την τρέχουσα τιμή είναι $10.000 \times 105 = 10.050.000$ δραχμές.

Για τον προσδιορισμό της τελικής αξίας του αποθέματος θα πάρουμε σαν τιμή ανά κιλό την τιμή κτήσης των 104 δραχμών της μεθόδου FIFO και όχι την τρέχουσα τιμή γιατί είναι μικρότερη.

Συνεπώς η αξία του τελικού αποθέματος βαμβακιού θα είναι:
 $10.000 \times 104 = 1.040.000$ δραχμές.

γ.) Μέθοδος LIFO (περιοδικής απογραφής)

Το απόθεμα προέρχεται από την πρώτη αγορά που πραγματοποιήθηκε στις 25 Σεπτεμβρίου, δηλαδή: $10.000 \times 114,5 = 1.145.000$ δραχμές.

Θα πάρουμε σαν τιμή ανά κιλό την τρέχουσα τιμή των **105 δρχ.** που είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης που είναι 114,5 δρχ. Επομένως η αξία του αποθέματος βαμβακιού θα είναι:

$$10.000 \times 105 = 1.050.000 \text{ δραχμές.}$$

δ.) Μέθοδος διαδοχικών υπολοίπων

Ο τύπος είναι: Μέση τιμή = $\frac{\text{τιμή}(1)+\text{τιμή}(2)+\text{τιμή}(3)+\dots+\text{τιμή}(v)}{v}$

Με βάση τη μέθοδο των διαδοχικών υπολοίπων, η τιμή κτήσης και η αξία του αποθέματος είναι:

¹ $1.040.000 \div 10.000 = 104$ δρχ. = μέση τιμή κτήσης

Αγορά	25.9	$20.000 \times 114,5 = 2.290.000$
Αγορά	10.10	$25.000 \times 110 = 2.750.000$
Σύνολο	-	$45.000 \times 112^1 = 5.040.000$
Πώληση	10.11	$15.000 \times 112 = 1.680.000$
Υπόλοιπο	-	$30.000 \times 112 = 3.360.000$
Αγορά	5.12	$5.000 \times 98 = 490.000$
Σύνολο	-	$35.000 \times 110^2 = 3.850.000$
Πώληση	20.12	$24.000 \times 110 = 2.640.000$
Υπόλοιπο	-	$11.000 \times 110 = 1.210.000$
Ζημία	-	$1.000 \times 110 = 110.000$
Τελικό Απόθεμα	-	$10.000 \times 110 = 1.100.000$

Για τον προσδιορισμό της τελικής αξίας του αποθέματος, θα πάρουμε σαν τιμή ανά κιλό την τρέχουσα τιμή των **105 δραχμών** γιατί είναι η μικρότερη από την τιμή της μεθόδου των διαδοχικών υπολοίπων που είναι 110 δραχμές. Επομένως η αξία του αποθέματος είναι: $10.000 \times 105 = 1.050.000$ δραχμές.

2. Προσδιορισμός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης

α.) Μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής, μέθοδος LIFO και μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων.

Για τις 3 αυτές μεθόδους το τελικό απόθεμα είναι το ίδιο. Δηλαδή: 10.000 κιλά \times 105 δρχ. = $1.050.000$ δρχ. Για το λόγο αυτό το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης από την εμπορία του βαμβακιού αυτού είναι το ίδιο, προσδιορισμένο ως εξής:

Αγορές $5.530.000$ δρχ.
 -Τελικό απόθεμα $-1.050.000$ δρχ.
 Κόστος Πουλημένων $4.480.000$ δρχ.

Πωλήσεις $4.560.000$ δρχ.
 -Κόστος πουλημένων $-4.480.000$ δρχ.
 Μικτό κέρδος 80.000 δρχ.

β.) Μέθοδος FIFO

Το τελικό απόθεμα αποτιμάται στο ποσό $1.040.000$ δρχ. Όποτε έχουμε:

Αγορές $5.530.000$ δρχ.
 -Τελικό απόθεμα $-1.040.000$ δρχ.
 Κόστος Πουλημένων $4.490.000$ δρχ.

Πωλήσεις $4.560.000$ δρχ.
 -Κόστος πουλημένων $-4.490.000$ δρχ.
 Μικτό κέρδος 70.000 δρχ.

¹ $5.040.000 \div 45.000 = 112$ δρχ. = τιμή κτήσης

² $3.850.000 \div 35.000 = 110$ δρχ. = τιμή κτήσης

Παράδειγμα αποτίμησης εμπορευμάτων με τη μέθοδο που δίνει τα λιγότερα δυνατά κέρδη.

Η εταιρία «ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε.» ασχολείται με την εμπορία του είδους «Α». Μέσα στη χρήση 1998, κάθε αγορά που γίνεται από την εταιρία αυτή για το είδος «Α» πραγματοποιείται σε τιμή αγοράς μεγαλύτερη από την τιμή της αμέσως προηγούμενης αγοράς του συγκεκριμένου αυτού είδους «Α».

Ζητείται: Να υποδείξετε με ποια από τις τρεις παρακάτω μεθόδους θα έπρεπε να γίνει η αποτίμηση του αποθέματος του είδους «Α» έτσι ώστε να εμφανίζονται στο λογ/σμό «Αποτελέσματα εκμετάλλευσης» τα λιγότερα δυνατά κέρδη.

Προτεινόμενοι μέθοδοι αποτίμησης

- Μέθοδος της μέσης σταθμικής τιμής (μέσος σταθμικός όρος)
- Μέθοδος FIFO
- Μέθοδος LIFO

Λύση

Αν η αποτίμηση των μενόντων αποθεμάτων γίνει με τη μέθοδο FIFO τότε η αξία των αποθεμάτων θα είναι η μεγαλύτερη δυνατή γιατί θα προέρχονται από τις τελευταίες αγορές. Επομένως στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης» θα εμφανιστούν τα μεγαλύτερα κέρδη.

Αν χρησιμοποιήσουμε τη μέθοδο LIFO η αξία των μενόντων αποθεμάτων θα είναι η μικρότερη δυνατή γιατί υπολογίζεται με τις χαμηλότερες τιμές ανά μονάδα που έχουμε στην αρχή της περιόδου εφόσον η αξία των αγοραζόμενων προϊόντων με τη πάροδο του χρόνου συνεχώς αυξάνεται.

Αν χρησιμοποιήσουμε την μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής για τον υπολογισμό της αξίας των μενόντων εμπορευμάτων αυτή μας δίνει αξία μενόντων μικρότερη από την FIFO. Ανάλογα λειτουργούν και τα κέρδη.

Επομένως για να εμφανιστούν τα μικρότερα δυνατά κέρδη πρέπει να ακολουθηθεί η μέθοδος LIFO.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 21 «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ»

Γενικά περί προϊόντων (βλέπε και λογ/σμό 20)

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώληση τους. Η παραγωγή ηχογραφημένων δίσκων εξομοιώνονται με την παραγωγή προϊόντων. Επίσης οι ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση παρακολουθούνται στο λογ/σμό 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή (ακίνητα προς πώληση)». Στο λογ/σμό 21 παρακολουθείται και η παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος και φωταερίου.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Λειτουργία του λογ/σμού 21

Ο λογ/σμός 21 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20 (βλέπε σελίδα).

Αποτίμηση αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων και ημιτελών - απογραφή

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, στο τέλος της χρήσης, αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής του **ιστορικού κόστους παραγωγής**¹ (με μια από τις μεθόδους FIFO, LIFO κλπ.) και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην **καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** (βλέπε έννοια καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας στη σημείωση της σελίδας).

Με την τιμή αυτή της αποτίμησης τους τα έτοιμα και τα ημιτελή προϊόντα καταχωρούνται το κάθε είδος χωριστά, στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Οι επιχείρησης που εφαρμόζουν σύστημα **πρότυπης κοστολόγησης**, έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα έτοιμα προϊόντα τους και τα ημιτελή τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα) και στα πουλημένα έτοιμα προϊόντα τους και στα ημιτελή. Το πόσο των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

Τι λέμε συμπαράγωγα προϊόντα και πως τα αποτιμάμε

Συμπαράγωγα προϊόντα είναι τα προϊόντα εκείνα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν **ενιαίο κόστος παραγωγής**, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, **κατανέμεται** μεταξύ αυτών με κριτήριο την **αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης**.

Παράδειγμα

Από βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

¹Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσης) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μια από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης των εμπορεύσιμων Αγάθων π.χ. FIFO, LIFO κλπ.

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον. 110.000×10	δρχ. 1.100.000
Κόστος κατεργασίας	δρχ. <u>500.000</u>
Συνολικό κόστος	δρχ. 1.600.000
Μείον αξία αποτίμησης υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	δρχ. <u>100.000</u>
<u>Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων</u>	δρχ. <u>1.500.000</u>

Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πώλησης δρχ. 25 κατά μονάδα
Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πώλησης δρχ. 20 κατά μονάδα

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

Προϊόν Π1 μον. $40.000 \times 25 = 1.000.000 \times (1.500.000 \div 2.000.000) = 750.000$

Προϊόν Π2 μον. $50.000 \times 20 = 1.000.000 \times (1.500.000 \div 2.000.000) = 750.000$
2.000.000

Κόστος μονάδας προϊόντος Π1 $750.000 \div 40.000 = 18,75$ δρχ.

Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 $750.000 \div 50.000 = 15,00$ δρχ.

Τι λέμε ελαττωματικά προϊόντα και πως τα αποτιμάμε

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

Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, **αποτιμούνται ως εξής:**

α.) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην **πιθανή τιμή πώλησης του**. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διάφορα δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β.) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) **όπως και το κανονικό προϊόν**. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

γ.) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατόν ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμα του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο **ιστορικό κόστος παραγωγής του**.

δ.) Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, **επαναχρησιμοποιείται** στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμηση του γίνεται στην **τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά**.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 22 «ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ»

Γενικά περί υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

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

Λειτουργία του λογ/σμού 22

Ο λογ/σμός 22 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20 (βλέπε σελίδα)

Αποτίμηση αποθεμάτων υποπροϊόντων και υπολειμμάτων - απογραφή

Τα **υποπροϊόντα**, εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα έξοδα πώλησης, όπως γίνεται και με τα υπολείμματα. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησης τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοραζόταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε αλλά ισοδύναμης οξιάς, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Τα **υπολείμματα** αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι, που τα αποτιμούν συνήθως στην τιμή χρησιμοποίησης τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Αν τα υπολείμματα αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε περιλαμβάνονται στην απογραφή.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 23 «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ» (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)

Γενικά περί παραγωγής σε εξέλιξη

Παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και αλλά στοιχεία κόστους (όπως π.χ. η εργασία, και γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία, κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της

παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται και τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών μέχρι την ημέρα κλεισίματος της χρήσης, των οποίων η παραγωγή ολοκληρώνεται μέσα στην επόμενη χρήση.

Λειτουργία του λογ/σμού 23

Ο λογ/σμός 23 λειτουργεί όπως και ο 20 (σελίδα)

Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη - απογραφή

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή, στο στάδιο της «παραγωγής σε εξέλιξη», αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής, της τιμής που παράγονται αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή όπως γίνεται και με τα προϊόντα (βλέπε σελ.)

Τα προϊόντα και τα λοιπά στοιχεία της «παραγωγής σε εξέλιξη» καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, με την αξία αποτίμησης τους, το καθένα είδος χωριστά.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 24 « ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ »

Γενικά περί α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας

Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Στον ίδιο λογ/σμό καταχωρούνται και τα υλικά για την παραγωγή διαφημιστικού υλικού. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις όταν αγοράζουν τρόφιμα και ποτά για τα εστιατόρια και τα λοιπά τμήματα τους, τότε τα τρόφιμα και τα ποτά αυτά καταχωρούνται στο λογ/σμό 24 και τις αντίστοιχες πωλήσεις στο λογ/σμό 71.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Τέτοια υλικά είναι π.χ. τα υλικά με τα οποία συσκευάζονται το κάθε τεμάχιο από το γάλα, το γιαούρτι, τη μπύρα, τα φάρμακα, τα αναψυκτικά κλπ. Εφόσον αυτά δεν είναι επιστρεπτέα και επαναχρησιμοποιήσιμα από την πωλήτρια επιχείρηση και φυσικά δεν έχουν ιδιαίτερη χρέωση.

Τα υλικά συσκευασίας θεωρούνται (όπως και οι β' ύλες) απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος. Δηλαδή μετά από τη χρησιμοποίησή των υλικών συσκευασίας, μπορούμε να πούμε ότι το προϊόν είναι έτοιμο για πώληση. Επίσης, χαρακτηριστικό στοιχείο είναι ότι τα υλικά συσκευασίας με την πρώτη χρησιμοποίησή τους αχρηστεύονται και δεν μπορούν να ξαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. πλαστικές ή χάρτινες φιάλες της μιας χρήσης του νερού ή

του γάλακτος κλπ.). Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται κανονικά όπως και οι β' ύλες.

Λειτουργία του λογ/σμού 24

Ο λογ/σμός 24 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20 (σελ.)

Αποτίμηση α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας

Η αποτίμηση των αποθεμάτων α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα (βλέπε σελίδα). Τα αποθέματα α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησης τους καταχωρούνται, κατά είδος και αξία, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Όταν **ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα** προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση ως **α' ύλη**, τότε η αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θα πρέπει να θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονται αυτά από τρίτο πρόσωπο.

Παρατήρηση

Οι πρώτες βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωληθούν, θεωρούνται σαν **εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα** και παρακολουθούνται, αντίστοιχα στους **λογαριασμούς 20 και 21**.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 25 «ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ»

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά, που η επιχείρηση αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κυρίων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Ως **εργαλεία** που παρακολουθούνται στο λογ/σμό **25.00**, νοούνται εκείνα που ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια, χωρίς να παράγουν τέτοια ενέργεια. Τα εργαλεία αποσβένονται μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν. Τα καφάσια, τα κιβώτια, τα κοφίνια, οι σάκοι κλπ. που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν.

Τα **ωρολόγια** που αγοράζονται για τους νυκτοφύλακες θεωρούνται εργαλεία, που υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση.

Τα **κλισέ και οι μακέτες** θεωρούνται **εργαλεία** που αποσβένονται **100%** μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

Για την αγορά, λειτουργία και αποτίμηση των αναλώσιμων **Αγάθων** ισχύει ότι αναφέρεται και στα εμπορεύματα **λογ/σμός 20**.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 26 «ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Οι μήτρες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων από πλαστική και θερμοπλαστική ύλη, θεωρούνται ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ/σμό 26. Οι μήτρες αυτές αποσβένονται με συντελεστή 100%, μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

Τα ελαστικά των αυτοκίνητων θεωρούνται ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ/σμό 26. Τα ελαστικά αυτά υπόκεινται σε απόσβεση 100%, μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

Για την αγορά, λειτουργία και αποτίμηση των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων ισχύουν αυτά που αναφέρονται και στα εμπορεύματα (λογ/σμός 20).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 27 «.....»

Ο λογ/σμός 27 είναι κενός και μπορεί να συμπληρωθεί μόνο με απόφαση του κράτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 28 «ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ»

Γενικά περί ειδών συσκευασίας

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη. Τα είδη συσκευασίας που καταχωρούνται στο λογ/σμό 28 θεωρείται ότι έχουν παραγωγική ζωή, που δεν υπερβαίνει το ένα έτος και κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση. Τέτοια είδη συσκευασίας είναι οι γυάλινες φιάλες των αναψυκτικών, τα πλαστικά καφάσια κλπ.

Αν τα είδη συσκευασίας έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος, τότε καταχωρούνται στο λογ/σμό 14.04 «μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς» και αποσβένονται τμηματικά. Τέτοια είδη συσκευασίας θεωρούνται τα σιδερένια δοχεία ή βαρέλια, οι παλέτες, τα κοντέινερ, οι φιάλες υγραερίου και οξυγόνου κλπ.

Πάντως τα είδη συσκευασίας, αν η επιχείρηση τηρεί αποθήκες, παρακολουθούνται στις αποθήκες αυτές, άσχετα αν λογιστικά παρακολουθούνται στο λογ/σμό 14 αντί στο λογ/σμό 28.

Τα είδη συσκευασίας είναι δυνατόν να επαναχρησιμοποιούνται (όπως π.χ. οι φιάλες μέσα στις οποίες συσκευάζονται το υγραέριο και το οξυγόνο, οι γυάλινες φιάλες μπύρας, οι φιάλες αναψυκτικών κλπ.).

Οι αποσβέσεις τους και το κόστος των καταστραμμένων ειδών συσκευασίας θεωρούνται έξοδα πώλησης και δεν κοστολογούνται.

Αν τα είδη συσκευασίας δεν είναι επιστρεπτά και κατά συνέπεια δεν επαναχρησιμοποιούνται από την πωλήτρια επιχείρηση αλλά πωλούνται μαζί με το περιεχόμενο και χωρίς ιδιαίτερη χρέωση, τότε αυτά θεωρούνται υλικά συσκευασίας και καταχωρούνται στο λογ/σμό 24 (και όχι στο λογ/σμό 28).

Λειτουργία των ειδών συσκευασίας

Ο λογ/σμός 28 «είδη συσκευασίας» λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Αποτίμηση των ειδών συσκευασίας - απογραφή

Τα είδη συσκευασίας αποτιμούνται και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών όπως ακριβώς και τα εμπορεύματα.

Λειτουργία των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας

α.) Όταν η αξία των ειδών συσκευασίας τιμολογείται, δηλαδή όταν περιλαμβάνεται στην αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης (ή στην απόδειξη λιανικής πώλησης) τότε χρεώνεται με αυτήν ο λογ/σμός 30.00 «πελάτες εσωτερικού» (ή ο 30.01 ή 30.02 ή 30.03 ή ο 38.00) και πιστώνεται ο λογ/σμός 30.07 «πελάτες αντίθετος λογ/σμός αξίας ειδών συσκευασίας». Κατά την επιστροφή στην επιχείρηση των ειδών συσκευασίας ενεργείται αντίστροφη εγγραφή. Σε περίπτωση που τα τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, χρεώνεται ο λογ/σμός 30.07 με την αξία με την οποία προηγούμενα είχε πιστωθεί και πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» του 72.

β.) Όταν η αξία τους δεν τιμολογείται, αλλά μόνο η ποσότητα τους αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης του περιεχομένου τους ή σε άλλο ιδιαίτερο στοιχείο (π.χ. δελτίο παράδοσης ειδών συσκευασίας), τότε η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται σύμφωνα με τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογ/σμούς που τηρούνται (λογιστικά ή εξωλογιστικά) προκύπτουν πάντοτε τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας που βρίσκονται στα χέρια κάθε πελάτη.

γ.) Τα ποσά που η επιχείρηση εισπράττει από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίνονται σε αυτούς χωρίς να τιμολογούνται, καταχωρούνται σε πίστωση του λογ/σμού 30.04 «πελάτες εγγυήσεις ειδών συσκευασίας». Αν τα μη τιμολογημένα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται από τους πελάτες μέσα στην καθορισμένη προθεσμία, για το ποσό της αποζημίωσης, που η επιχείρηση εξασφαλίζει για αποκατάσταση της ζημίας από την μη επιστροφή των ειδών αυτών, εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης (ή απόδειξη λιανικής πώλησης), και χρεώνεται ο προσωπικός λογ/σμός του πελάτη με πίστωση του οικείου υπολογαρια-

σμού «πωλήσεις ειδών συσκευασίας» του 72, το δε ποσό της σχετικής εγγύησης του πελάτη μεταφέρεται από την πίστωση του λογ/σμού 30.04 στην πίστωση του προσωπικού του λογαριασμού.

Όσα από τα είδη συσκευασίας **αχρηστεύονται ή καταστρέφονται**, διαγράφονται και η αξία κτήσης τους βαρύνει τα έξοδα πώλησης.

δ.) Τα ποσά που η επιχείρηση, ενδεχόμενα εισπράττει από τους πελάτες της για τη χρησιμοποίηση από αυτούς των επιστρεπτέων από αυτούς ειδών συσκευασίας, καταχωρούνται σε πίστωση του λογ/σμού 74.98.01 «έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 29 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ»

Ο λογ/σμός 29 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 19 (σελ.)

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογ/σμών 29, τότε τα ποσά των λογ/σμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 20-28.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο ΕΒΔΟΜΟ

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (ΟΜΑΔΑ 3η)

Περιεχόμενο Ομάδας 3 και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στην Ομάδα 3 περιλαμβάνονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, οι οποίες παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 30, 32, 33, 35 και 36.

Τα αξιόγραφα, δηλαδή οι τίτλοι συναλλαγματικών (ή γραμματίων) εισπρακτέων (στους οποίους είναι ενσωματωμένες απαιτήσεις κατά τρίτων), καθώς και τα χρεόγραφα, που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 31 και 34 αντίστοιχα.

Τα χρηματικά διαθέσιμα, που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 38 (Διαθέσιμα είναι τα μετρητά και άλλες αξίες ή απαιτήσεις οι οποίες ρευστοποιούνται αμέσως και ασφαλώς μπορούν αμέσως και ασφαλώς. Μπορούν δηλ. να χρησιμοποιηθούν ως χρήμα σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή).

Οι **απαιτήσεις** και τα **διαθέσιμα** περιλαμβάνονται στους παρακάτω υποχρεωτικούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

30 ΠΕΛΑΤΕΣ

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

35 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ & ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

37.....

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

39 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (προαιρετικός όμιλος)

Οι απαιτήσεις (καθώς και οι υποχρεώσεις) ανάλογα με το χρόνο ρευστοποιήσεως τους διακρίνονται, σε **μακροπρόθεσμες** και **βραχυπρόθεσμες**.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις είναι εκείνες των οποίων η προθεσμία της εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι την ημερομηνία λήξεως της επομένης χρήσεως και για αυτό έχουν ενταχθεί και παρακολουθούνται στους οικείους λογ/σμούς της ομάδας 3 του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Επίσης, βραχυπρόθεσμη απαίτηση, θεωρείται και το τμήμα (οι δόσεις) κάθε μακροπρόθεσμης απαιτήσεως που είναι εισπρακτέο μέσα στην επόμενη χρήση.

Σε περίπτωση που απαίτηση, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, εμφανίζεται στους λογ/σμούς ως μακροπρόθεσμη, ενώ έχει γίνει βραχυπρόθεσμη, μεταφέρεται στο λογ/σμό **33.19** ή **33.20**. «**Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε δρχ. ή σε Ξ.Ν**» (αντίστοιχα). Αν γίνει μεταφορά λογιστικά, τότε οι λογαριασμοί επαναφέρονται στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογ/σμοί **18.02 - 18.14**) στη νέα χρήση.

Οι απαιτήσεις, ανάλογα με το **βαθμό φερεγγυότητας τους**, διακρίνονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

α.) Απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως και τέτοιες είναι εκείνες για τις οποίες, σύμφωνα με τα υπάρχοντα δεδομένα κατά το χρόνο καταρτίσεως του ισολογισμού, η πλήρης εισπράξη τους κρίνεται βέβαιη.

β.) Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως είναι οι απαιτήσεις για τις οποίες, από διάφορα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά, δημιουργείται αβεβαιότητα για το εάν ο οφειλέτης θα εκπληρώσει την υποχρέωση του προς την επιχείρηση (ολικά ή μερικά). Ενδείξεις αδυναμίας εισπράξεως μιας απαιτήσεως αποτελούν, κυρίως, η σημαντική καθυστέρηση εξοφλήσεως της υποχρεώσεως του οφειλέτη, η συχνή διαμαρτύρηση συναλλαγματικών αποδοχής τους, η κακή οικονομική του κατάσταση (σημαντικές ζημιές) κλπ.

Για τα ποσά που πιθανολογείται ότι, δεν θα εισπραχθούν πρέπει να σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη.

γ.) Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως είναι εκείνες που η εισπράξη τους θεωρείται αδύνατη, όπως π.χ., στην περίπτωση πτωχεύσεως του οφειλέτη ή στην περίπτωση αποδημίας ("εξαφανίσεως") ή θανάτου του οφειλέτη κλπ.

Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις **αποσβένονται εξολοκλήρου**.

Κατά τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως οι αιτήσεις **αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους**, δηλαδή, στην αξία η οποία, με

βάση τα υπάρχοντα στοιχεία κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, βασίμως θεωρείται ότι θα εισπραχθεί. **Ειδικότερα:**

α.) Οι ασφαλούς εισπράξεως απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό, οι μεν άτοκες στο ακέραιο (με το συνολικό τους ποσό), οι δε τοκοφόρες προσαυξημένες με το δουλεμένο (μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού) τόκο.

β.) Οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό με το ποσό το οποίο, σύμφωνα με τα υπάρχοντα σχετικά στοιχεία κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού, πιθανολογείται ότι θα εισπραχθεί, σχηματιζόμενης αντίστοιχης προβλέψεως για το υπόλοιπο ποσό.

γ.) Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις αποσβένονται εξολοκλήρου.

δ.) Οι απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται σύμφωνα με τα προηγούμενα (α, β και γ) και καταχωρούνται στον ισολογισμό με τη δραχμική αξία που προκύπτει, από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές, με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς) του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επιμέρους πρωτοβάθμιων λογ/σμών (και των δευτεροβάθμιων αυτών) που αποτελούν τις απαιτήσεις και τα διαθέσιμα.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 «ΠΕΛΑΤΕΣ»

Γενικά για το λογ/σμό 30

Στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και κατά εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολούθησης, ορισμένες υποχρεώσεις της επιχείρησης έναντι πελατών της, που απορρέουν από τις πωλήσεις (αγαθών, υπηρεσιών κλπ.). Ο κάθε πελάτης και γενικά η κάθε απαίτηση καταχωρείται χωριστά στο **βιβλίο απογραφών και ισολογισμών**, με το υπόλοιπο που έχει την ημέρα εκείνη.

Οι κενοί δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί **30.08 - 30.96** μπορούν να χρησιμοποιούνται ελεύθερα από τις οικονομικές μονάδες, αντί να αναπτύσσονται σε τρίτο και πέρα βαθμούς τους υποχρεωτικούς ή προαιρετικούς υπολογαριασμούς του λογ/σμού «Πελάτες». Απαραίτητη προϋπόθεση όμως είναι ότι θα προκύπτουν κατά οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα ισοζύγια) οι πληροφορίες που θα προέκυπταν αν είχαν αναπτυχθεί οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί **30.00, 30.01, 30.03 και 30.04**.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 30

30.00 «Πελάτες εσωτερικού»

Στο λογαριασμό **30.00** παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός από εκείνες που προέρχονται από πωλήσεις, είτε προς το Ελληνικό Δημόσιο, είτε προς Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιες Επιχειρήσεις, οι οποίες παρακολουθούνται αντίστοιχα στους λογαριασμούς **30.02**

«Ελληνικό Δημόσιο» και 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις».

30.01 «Πελάτες εξωτερικού»

Στο λογαριασμό 30.01 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις στο εξωτερικό. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία του τιμολογίου, η οποία, για τη χρέωση αυτή, μετατρέπεται σε δραχμές με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας Ελλάδος) της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου. Οι αναλυτικοί λογαριασμοί του 30.01 τηρούνται κατά τρόπο που να προκύπτει από αυτούς η απαίτηση σε ξένο νόμισμα.

30.04 «Πελάτες - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας»

Στο λογαριασμό 30.04 παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίδονται σε αυτούς χωρίς να τιμολογούνται.

30.05 «Προκαταβολές πελατών»

Στο λογ/σμό 30.05 «προκαταβολές πελατών» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες για παραγγελίες που γίνονται από τους τελευταίους προς την οικονομική μονάδα, όταν αυτή δεν επιθυμεί την παρακολούθησή τους στους οικείους λογαριασμούς 30.00 - 30.03. Ο λογαριασμός 30.05 πιστώνεται με το ποσό της προκαταβολής και χρεώνεται με το όλο ή μέρος αυτού, ανάλογα με τη μερική ή ολική εκτέλεση της παραγγελίας, με πίστωση του οικείου λογαριασμού του πελάτη (30.00 -30.03).

Σε περίπτωση που ο πελάτης, επειδή δεν τηρεί κάποιον όρο της παραγγελίας, χάνει την προκαταβολή ή μέρος της, που περιέρχεται στην οικονομική μονάδα, το ποσό αυτό μεταφέρεται από το λογαριασμό 30.05 (ή 30.00 -30.03) στο λογαριασμό 74.98.00 "αποζημιώσεις από πελάτες". Αν όμως πρόκειται για ποινική ρήτρα, τότε μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.02 «καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών».

30.06 «Πελάτες - παρακρατημένες εγγυήσεις»

Στο λογαριασμό 30.06 παρακολουθούνται τα ποσά που, με βάση κάποιο συμβατικό όρο, παρακρατούν για εγγύηση οι πελάτες της οικονομικής μονάδας, όταν αυτή δεν επιθυμεί την παρακολούθησή τους στους οικείους λογαριασμούς 30.00 - 30.03. Ο λογαριασμός 30.06 χρεώνεται με τα ποσά που παρακρατούνται για εγγύηση και παραμένει χρεωμένος μέχρι την εκπλήρωση του όρου, για ασφάλεια του οποίου γίνεται η παρακράτηση.

30.07 «Πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας»

Στο λογαριασμό 30.07 παρακολουθείται η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής (πολλές φορές έχουν υποχρέωση να τα επιστρέψουν).

Όταν πραγματοποιούνται έξοδα για λογ. των πελατών, τότε τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στη χρέωση των προσωπικών λογ. των πελατών του λογ. 30 (και όχι στη ομάδα 6) ή στη χρέωση του λογ. 30.90 που θα αναλύεται σε τριτοβάθμιους κατά πελάτη και θα τακτοποιείται κάθε μήνα με την έκδοση της εκκαθάρισης κλπ. Ο λογ/σμός 30.91 χρησιμοποιείται από την Ένωση, όταν πουλάει για λογ. των παραγωγών της.

Όταν μεταβιβάζονται απαιτήσεις του λογ/σμού 30 στην Τράπεζα για είσπραξη κλπ. με σύμβαση **Factoring**, τότε χρεώνονται οι λογ. 30.80 - 30.83 (ανάλογα) με πίστωση των λογ/σμών 30.00 - 30.03 και τα έξοδα της τράπεζας καταχωρούνται στο λογ. 65.90.

30.97 «Πελάτες επισφαλείς»

Στο λογαριασμό 30.97, παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξη τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποιήσεως), οι οποίες μεταφέρονται στο λογ/σμό αυτό από τους υπολογαριασμούς του 30.

Στο τέλος κάθε χρόνο σχηματίζεται πρόβλεψη για τους επισφαλείς πελάτες, η οποία πρόβλεψη είναι προαιρετική για την επιχείρηση (και όχι υποχρεωτική). Το ποσοστό της πρόβλεψης είναι 0,5% πάνω στην αξία της χονδρικής πώλησης (όχι της λιανικής πώλησης) ή χονδρικής παροχής υπηρεσιών αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι τυχόν επιστροφές και εκπτώσεις. Επίσης υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό 1% πάνω στις λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών. Με το ποσό της πρόβλεψης χρεώνεται ο αποτελεσματικός λογ/σμός «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός του παθητικού «προβλέψεις» με δευτεροβάθμιο λογ/σμό «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις». **Περιορισμός:** Το συνολικό (συσσωρευμένο) ύψος των προβλέψεων που σχηματίζονται για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων **δεν μπορεί να υπερβαίνει το 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού «πελάτες»**. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση θα σταματήσει να ενεργεί πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, από το χρόνο κατά τον οποίο το αποθεματικό των προβλέψεων, θα καλύψει το 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού 30 «πελάτες». Στη συνέχεια, αν αυξηθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, η επιχείρηση θα επανακτήσει το δικαίωμα σχηματισμού πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Αν το πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού «προβλέψεις» είναι σε κάποια χρήση μεγαλύτερο από το 35% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού «πελάτες», τότε με το επιπλέον ποσό (που είναι πάνω από το 35%) χρεώνεται ο λογ. «προβλέψεις» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Με το συνολικό ποσό ενός πελάτη που χαρακτηρίζεται «επισφαλής» χρεώνεται ο λογ. «επισφαλείς πελάτες» και πιστώνεται ο λογ. «πελάτες». Στη συνέχεια, αν κάποιος από τους επισφαλείς πελάτες χαρακτηριστεί ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης, τότε με το ποσό που

οφείλει ο πελάτης αυτός χρεώνεται ο λογ/σμός «προβλέψεις» και πιστώνεται ο λογ/σμός «επισφαλείς πελάτες».

Λογ/σμοί:

30.98 «Ελληνικό Δημόσιο (με την ιδιότητα του πελάτη λογ/σμός επιδίκων απαιτήσεων)»

30.99 «Λοιποί πελάτες λογ/σμός επιδίκων απαιτήσεων»

Στους λογ/σμούς 30.98 και 30.99, παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Παραδείγματα (σχετικά με το λογ/σμό 30):

1. 70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 50.000

Το Υπουργείο Οικονομικών αγόρασε από την επιχείρηση εμπορεύματα αντί δρχ. 300.000 με πίστωση

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 300.000

30.02 Ελληνικό Δημόσιο

30.02.00 Υπουργείο Οικονομικών

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 300.000

2. Πώληση με πίστωση του εξωτερικού εμπορευμάτων αντί δρχ. 2.000 δολ. Η.Π.Α. (τιμή αγοράς, από την Τράπεζα, του δολ. κατά την ημέρα εκδόσεως του τιμολογίου 220 δρχ.)

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 440.000

30.01 Πελάτες Εξωτερικού

30.01.00 Πελάτης Β

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 440.000

3. Πώληση σε πελάτη, με πίστωση, εμπορευμάτων αντί δρχ. 500.000, σε βαρέλια τα οποία πρέπει να επιστραφούν και η αξία τους είναι δρχ. 25.000

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 525.000

30.00 Πελάτες Εσωτερικού

30.00.000 Πελάτης Α

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ 500.000

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 25.000

30.07 Πελάτες Αντίθετος Λογ. Ειδών Συσκευασίας

30.07.00 Πελάτης Α

Ο Πελάτης στη συνέχεια επιστρέφει τα βαρέλια.

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 25.000

30.07 Πελάτες Αντίθετος Λ. Ειδών Συσκευασίας

30.07.00 Πελάτης Α

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 25.000

30.00 Πελάτες Εσωτερικού

30.00.000 Πελάτης Α.

Αν ο πελάτης κρατήσει (αγοράσει) τα βαρέλια.

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	25.000
30.07 Πελάτες Αντίθετος Λ. Ειδών Συσκευασίας	
30.07.00 Πελάτης Α	
72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ	
ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ	25.000

Παράδειγμα χαρακτηρισμού ενός πελάτη ως επισφαλή - σχηματισμός πρόβλεψης.

Με 31.12.1998, στο α' προσωρινό ισοζύγιο της εταιρίας ΑΣΤΗΡ Α.Ε., εμφανίζεται ο λογ/σμός «πελάτες» με χρεωστικό υπόλοιπο 20.000.000 δρχ. και ο λογ/σμός «πωλήσεις» με πιστωτικό υπόλοιπο 800.000.000 δρχ. Οι πωλήσεις είναι όλες χονδρικές. Επίσης, την ίδια μέρα (31.12.98), η διοίκηση της επιχείρησης χαρακτηρίζει: α) τον πελάτη «Α. Αγγέλου» που οφείλει 1.600.000 δρχ., ως «επισφαλή πελάτη» με πιθανότητα είσπραξης 60% περίπου και β) τον πελάτη «Β. Βαρνά» που οφείλει 1.000.000 δρχ. ως "ανεπίδεκτο είσπραξης πελάτη", δηλαδή με πιθανότητα είσπραξης του ποσού 0%.

Ζητείται: Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων με 31.12.98.

Λύση

Το Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπει «ξεχωριστό» δευτεροβάθμιο λογ/σμό για τους «ανεπίδεκτους είσπραξης πελάτες», αλλά τους ονομάζει όλους «επισφαλείς πελάτες». Για το λόγο αυτό και προς διευκόλυνση των λογιστικών εγγραφών στο θεωρητικό πλαίσιο, θα τηρήσουμε αμέσως παρακάτω σε τριτοβάθμια ανάπτυξη το χαρακτηρισμό «επισφαλής πελάτης» ή «ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης» ανάλογα.

α.) Με ολόκληρο το ποσό της οφειλής των δύο παραπάνω πελατών γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>31.12.98</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Επισφαλής πελάτης Α.Αγγέλου	1.600.000	
Ανεπίδ. είσπραξης πελάτης Β. Βαρνάς	1.000.000	
		2.600.000

Πελάτες
Χαρακτηρισμός πελατών

β.) Για τον πελάτη Β. Βαρνά που χαρακτηρίζεται «ανεπίδεκτος είσπραξης πελάτης», λόγω του γεγονότος ότι το ποσοστό είσπραξης είναι 0%, με το ποσό 999.999 δρχ. (1.000.000 - 1 δρχ. = 999.999 δρχ.) γίνεται η εξής εγγραφή:

31.12.98	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Προβλέψεις	999.999	
Ανεπίδ. είσπραξης πελ. Β. Βαρνάς		999.999
Απόσβεση πελάτη Β. Βαρνά		

γ.) Με 31.12.1998 υπολογίζεται πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα:

$800.000.000 \times 0,5\% = 4.000.000$ δρχ. = ποσοστό 0,5% επί των πωλήσεων

Υπόλοιπο πελατών:

$20.000.000 - 999.999 = 19.000.001$ δρχ.

$19.000.001 \times 35\% = 6.650.000$ δρχ. = ποσοστό 35% επί του υπολοίπου πελατών.

Επειδή $4.000.000 < 6.650.000$, η πρόβλεψη θα σχηματιστεί με το μικρότερο ποσό που είναι 4.000.000 δρχ. ως εξής:

31.12.98	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	4.000.000	
Προβλέψεις		4.000.000

Στη συνέχεια ο λογ. «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» θα πιστωθεί με το ποσό 4.000.000 δρχ. για να εξισωθεί και θα χρεωθεί με το ίδιο ποσό ο λογ. «αποτελέσματα χρήσης». Αντίθετα, ο λογ. «προβλέψεις» θα παραμείνει στο παθητικό του ισολογισμού.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 31 «ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ»

Στους αναλυτικούς λογ/σμούς του λογ/σμού 31 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν».

Στο λογ/σμό 31 και τους υπολογαριασμούς που καταχωρούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα με την ονομαστική τους αξία, δηλαδή με το αναγραφόμενο σε αυτά ποσό, στο οποίο συνήθως έχουν ενσωματωθεί και τόκοι και το οποίο υποχρεούται να πληρώσει ο οφειλέτης (και δικαιούται να εισπράξει ο δανειστής) κατά τη λήψη του γραμματίου.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 31

31.00 «Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο»

Τα γραμμάτια εισπρακτέα σε δρχ. καταχωρούνται στο λογαριασμό 31.00 «γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο». Όσα από τα γραμμάτια αυτά μεταβιβάζονται στις Τράπεζες για είσπραξη ή σε εγγύηση, μεταφέρονται από το λογαριασμό 31.00 στη χρέωση των λογαριασμών 31.01 «γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη» ή 31.02 «γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση», αντίστοιχα.

31.03 «Γραμμάτια σε καθυστέρηση»

Στο λογαριασμό **31.01** παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά οφειλετών (π.χ. αποδεκτών) γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία δεν εξοφλούνται κατά την ημερομηνία λήξεώς τους και παραμένουν απλήρωτα στα χέρια της οικονομικής μονάδας. Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, αλλά πάντοτε κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει η απαίτησή της από κάθε οφειλέτη.

Σε περίπτωση που οι απαιτήσεις του λογαριασμού **31.03** (ή **31.10**) μετατρέπονται σε επισφαλείς ή επίδικες, μεταφέρονται στους λογαριασμούς **30.97** ή **33.97**, όταν πρόκειται για επισφαλείς, ή στους λογαριασμούς **30.99** ή **33.99**, όταν πρόκειται για επίδικες, ανάλογα με τη φύση τους.

Λογ/σμοί:

31.04 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους (αντίθετος λογ.)»

31.05 «Γραμμάτια προεξοφλημένα (αντίθετος λογ.)»

Στους λογαριασμούς **31.04** και **31.05** είναι δυνατό να παρακολουθούνται, ανάλογα με την περίπτωση, τα γραμμάτια εισπρακτέα τα οποία μεταβιβάζονται σε τρίτους, ή προεξοφλούνται, με χρέωση του οικείου υπολογαριασμού χρηματικών διαθεσίμων του **38** για το προϊόν της προεξοφλήσεως και του λογαριασμού **65.02** «προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών» για τους τόκους και έξοδα προεξοφλήσεως.

Τα μεταβιβασμένα σε τρίτους, καθώς και τα προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα, στην περίπτωση που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς **31.04** και **31.05**, έπειτα από την πληρωμή τους ή, αν δεν υπάρχουν στοιχεία, αφού περάσει εύλογος χρόνος από τη λήξη τους, μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στην πίστωση του λογαριασμού **31.00**.

31.07 «Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο»

Τα γραμμάτια εισπρακτέα σε Ξ.Ν. καταχωρούνται στο λογαριασμό **31.07**. Για όσα από τα γραμμάτια αυτά μεταβιβάζονται ή προεξοφλούνται ή δεν πληρώνονται κατά την ημερομηνία λήξεώς τους, ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται παραπάνω για τα γραμμάτια εισπρακτέα σε δραχμές, με τη διαφορά ότι, αντί των λογαριασμών **31.01**, **31.02**, **31.03**, **31.04** και **31.05**, κινούνται οι λογαριασμοί **31.08**, **31.09**, **31.10**, **31.11** και **31.12**, αντίστοιχα.

Η απεικόνιση σε δραχμές των γραμματίων εισπρακτέων σε ξένο νόμισμα γίνεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) της ημέρας που αυτά περιέχονται στην οικονομική μονάδα. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της δραχμικής αξίας με την οποία ένα γραμμάτιο απεικονίζεται στα βιβλία και της αξίας που τελικά εισπράττεται, καταχωρούνται σε χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών **81.00.04** ή **81.01.04**, ανάλογα με την περίπτωση. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση, στο τέλος της χρήσεως, των γραμματίων σε ξένο νόμισμα, αντιμετωπίζονται σύμφωνα με όσα ορίζονται.

Λογ/σμοί:

31.06 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε δρχ.(αντιθ. λογ.)»

31.13 «Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν. (αντίθετος λογ.)»

Στους λογαριασμούς 31.06 και 31.13 καταχωρούνται οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια στο τέλος της χρήσεως. Ο χειρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός για τις οικονομικές μονάδες, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση, υποχρεωτικά εφαρμόζεται πάγια και στις επόμενες χρήσεις.

Όταν στο ποσό των γρ/τίων περιλαμβάνονται και τόκοι, με τους οποίους είχε πιστωθεί ο λογ/σμός «δουλεμένοι τόκοι γρ/τίων εισπρακτέων» τότε με 31/12, για τους τόκους που αναλογούν στο χρονικό διάστημα του επόμενου χρόνου μέχρι τη λήξη των γραμματίων χρεώνεται ο λογ/σμός «δουλεμένοι τόκοι γρ/τίων εισπρακτέων» και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός «Μη δουλεμένοι τόκοι γρ/τίων εισπρακτέων».

Παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποίησεως του λογ/σμού 31.99 «διάμεσος λογ/σμός ελέγχου διακινήσεως γραμματίων εισπρακτέων» για τον έλεγχο της διακινήσεως των γρ/τίων μεταξύ υποκαταστημάτων ή μεταξύ του κεντρικού και των υποκαταστημάτων των οικονομικών μονάδων. Το εκάστοτε υπόλοιπο του λογ/σμού 31.99 απεικονίζει τα υπό διακίνηση γρ/τια εισπρακτέα.

Παραδείγματα διακίνησης συναλλαγματικών

1^η περίπτωση: Ο πελάτης Α' μας οφείλει 1.000.000 δρχ. και στις 15.9.98 αποδέχεται συν/κή λήξης 15.7.99 ονομαστικής αξίας 1.300.000 δρχ. (οι 300.000 δρχ. είναι τόκοι).

Ζητείται: Να γίνουν οι εγγραφές μέχρι την είσπραξη της συν/κής, έχοντας υπόψη ότι οι τόκοι μέχρι 31.12.98 είναι 100.000 δρχ. και οι τόκοι από 1.1.99 - 15.7.99 200.000 δρχ.

<u>15.9.98</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Γραμμάτια εισπρακτέα	1.300.000	
Πελάτες		1.000.000
Δουλεμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων		100.000
Μη δουλεμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων		200.000
<u>31.12.98</u>		
Δουλεμένοι τόκοι γραμ. εισπρ.	100.000	
Γενικοί εκμετάλλευση		100.000
<u>15.7.99</u>		
Μη δουλεμένοι τόκοι γραμ. εισπρ.	200.000	
Δουλεμένοι τόκοι γραμ. εισπρ.		200.000
<u>15.7.99</u>		
Ταμείο	1.300.000	
Γραμμάτια εισπρακτέα		1.300.000

2^η περίπτωση: Στις 10.3.1998 στέλνουμε στην τράπεζα μία συν/κή ονομαστικής αξίας 200.000 δρχ. προς είσπραξη. Στις 20.3.98, εισπράχθηκε η συναλλαγματική αυτή, η τράπεζα κράτησε 2.000 δρχ. για εισπρακτικά και με το υπόλοιπο ποσό μείωσε το δάνειο μας. **Ζητείται:** Να γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές του γεγονότος αυτού.

	<u>Λύση</u>	
<u>10.3.98</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη	200.000	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		200.000
<u>20.3.98</u>		
Τράπεζα/λογ. δανείου	198.000	
Τόκοι και συναφή έξοδα	2.000	
Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη		200.000

3^η περίπτωση: Στις 31.1.98 η επιχείρηση στέλνει από τα γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο» στην τράπεζα μία συν/κή (γραμμάτιο) ονομαστικής αξίας 500.000 δρχ. για προεξόφληση. Την ίδια μέρα, η τράπεζα καταβάλλει στην επιχείρηση 470.000 δρχ. (30.000 δρχ. είναι η προμήθεια της τράπεζας). Στις 15.3.1988 έληξε η συν/κή και εισπράχθηκε κανονικά από την τράπεζα. **Ζητείται:** να γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το παραπάνω γεγονός.

	<u>Λύση</u>	
<u>31.1.98</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Ταμείο	470.000	
Τόκοι και συναφή έξοδα	30.000	
Γραμμάτια προεξοφλημένα		500.000
<u>15.3.98</u>		
Γραμμάτια προεξοφλημένα	500.000	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		500.000

4^η περίπτωση: Η επιχείρηση στέλνει με ημερομηνία 20.3.1998 στην τράπεζα για είσπραξη μία συν/κή ονομαστικής αξίας 600.000 δρχ. (από αυτές που απεικονίζονταν μέχρι την ημέρα, αυτή στο λογ. "γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο"). Η συν/κή που έληγε στις 15.9.98, δεν μπόρεσε να εισπραχθεί από την τράπεζα και επιστράφη στην επιχείρηση. Η τράπεζα επιβάρυνε το λογαριασμό όψης της επιχείρησης με έξοδα της που ανήλθαν στο ποσό 20.000 δρχ. Η επιχείρηση διαμαρτύρησε τη συν/κή και πλήρωσε για έξοδα διαμαρτύρησης 10.000 δρχ. **Ζητείται:** να γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το παραπάνω γεγονός.

	<u>Λύση</u>	
<u>20.3.98</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη	600.000	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		600.000

<u>25.9.98</u>		
Γραμμάτια σε καθυστέρηση	600.000	
Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη		600.000
<u>25.9.98</u>		
Τόκοι και συναφή έξοδα	20.000	
Καταθέσεις όψης		20.000
<u>25.9.98</u>		
Πελάτες	10.000	
Ταμείο		10.000
<u>25.9.98</u>		
Πελάτες	600.000	
Γραμμάτια σε καθυστέρηση		600.000

5^η περίπτωση: Η επιχείρηση απεικόνιζε στο λογ. «γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο» δύο συν/κές, η μία ονομαστικής αξίας 100.000 δρχ. και η άλλη 200.000 δρχ. Στις 10.3.98 τις μεταβιβάζει σε κάποιο προμηθευτή της για να τις εισπράξει και να μειωθεί έτσι το σχετικό χρέος της προς τον προμηθευτή αυτό. Στις 20.9.98 έληξαν οι δύο συν/κές και ο προμηθευτής εισέπραξε την μία συν/κή των 100.000 δρχ., ενώ την άλλη δεν μπόρεσε να την εισπράξει και την έστειλε πίσω στην επιχείρηση.

Ζητείται: να γίνουν όλες οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν το γεγονός αυτό.

Λύση

-----10.3.98-----	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
Προμηθευτές	300.000	
Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους		300.000
-----20.9.98-----		
Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους	100.000	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		100.000
-----20.9.98-----		
Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους	200.000	
Προμηθευτές		200.000
-----20.9.98-----		
Γραμμάτια σε καθυστέρηση	200.000	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		200.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 32 «ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ»

Στη χρέωση του λογ/σμού 32 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται, προσωρινά για κάθε παραγγελία χωριστά, η αξία κτήσης των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό (από χώρα εκτός ΕΟΚ). Μετά από την παραλαβή των αγαθών και την ολοκλήρωση της συγκέντρωσης της αξίας κτήσης τους, πιστώνεται ο λογ/σμός 32 με την αξία αυτή και χρεώνεται ο κατάλληλος λογ/σμός της ομάδας 1 ή 2 του ενεργητικού.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 32

32.00 «Παραγγελίες παγίων στοιχείων»

Στο λογ/σμό 32.00 παρακολουθούνται, κατά παραγγελία τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισάγονται από τα εξωτερικό.

32.01 «Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων»

Στο λογ/σμό 32.01 παρακολουθούνται τα λοιπά αγαθά που εισάγονται από τα εξωτερικό.

Στο λογ/σμό 32 προστίθενται και προσυπολογίζονται στην αξία των εισαγομένων ειδών και όλοι οι δασμοί και φόροι που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή, διότι οι δασμοί και οι φόροι αυτοί αποτελούν κόστος αγοράς του εισαγόμενου αγαθού.

Λογ/σμοί:

32.02 «Προεμβάσματα μέσω Τραπεζών»

32.03 «Ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών»

Στους διάμεσους λογ/σμούς 32.02 και 32.03 είναι δυνατό να παρακολουθούνται προσωρινά, (δεν είναι υποχρεωτικό) προεμβάσματα που γίνονται οι ανέκκλητες πιστώσεις¹ που ανοίγονται για πολλές παραγγελίες μαζί, όταν ο άμεσος διαχωρισμός τους κατά παραγγελία, είτε είναι αδύνατος, είτε είναι δυσχερής. Μόλις εκλείψουν οι λόγοι των προσωρινών καταχωρήσεων, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στους λογ/σμούς 32.00 και 32.01 κατά περίπτωση.

32.04 «Δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής»

Στο λογ/σμό 32.04 καταχωρούνται τα ποσά τα οποία καταβάλλονται για να παραμείνουν δεσμευμένα για ορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τους κανόνες περί εισαγωγών που ισχύουν κάθε φορά.

Υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό

Η δραχμική αξία των ειδών, παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πίστωσης ή με αποδοχή συναλλαγματικών) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισης της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

¹ Ανέκκλητη πίστωση : Οι ενέγγυες πιστώσεις διακρίνονται σε ανακλητές , ανέκκλητες , βεβαιωμένες , διαιρετές και μεταφερέτες . Η ενέγγυος πίστωση είναι μια μορφή πιστώσεως , η οποία γεννήθηκε από την έλλειψη εμπιστοσύνης του πωλητή , να αποστείλει το εμπόρευμα στον αγοραστή , προτού εισπράξει το τίμημα . Αλλά και από έλλειψη εμπιστοσύνης του αγοραστή να προκαταβάλλει το τίμημα στον πωλητή πριν την παραλαβή του εμπορεύματος . Η μεσολάβηση της τράπεζας διευκολύνει αμφότερους τους συναλλασσόμενους για την πραγματοποίηση της συναλλαγής . Είναι ένα μέσο χρηματοδοτήσεως των εισαγωγών και εξυπηρετεί τόσο τον πωλητή όσο και τον αγοραστή εμπορευμάτων , κυρίως δε στον τομέα εξωτερικού (διεθνούς) εμπορίου .

Η ενέγγυος πίστωση μπορεί να είναι ανέκκλητη δηλαδή να δεσμεύει οριστικά την εκδότρια τράπεζα , εφόσον έχουν τηρηθεί οι όροι της πιστώσεως και συνεπώς δεν μπορεί να ανακληθεί . Οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται από αυτή την πίστωση δεν μπορούν να τροποποιηθούν ή ακυρωθούν χωρίς τη συγκατάθεση όλων των ενδιαφερομένων μερών .

Μόλις παραλαμβάνονται τα αγαθά από το εξωτερικό και εισάγονται στην αποθήκη, υπολογίζονται (προϋπολογιστικά) όσα από τα ειδικά έξοδα αγοράς δεν έχουν ακόμα πληρωθεί και στη συνέχεια με τα έξοδα αυτά χρεώνεται η ομάδα 2 με πίστωση του λογ/σμού 32.90 «κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο/αντίθετος λογ/σμός» με υπολογισμό αντίστοιχο του λογ/σμού 32.01. Στη συνέχεια, όταν καταβάλλονται τα έξοδα αυτά θα χρεώνεται ο λογ/σμός 32.90 για να εξισωθεί με πίστωση του λογ/σμού 38.00 και οι μικροδιαφορές που προκύπτουν είτε μεταφέρονται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς της ομάδας 2 είτε σε λογ/σμό επόμενης εισαγωγής του ίδιου έτους.

Παράδειγμα:

Ο έμπορος Α Ελλάδος συμφωνεί με τον έμπορο Β των Η.Π.Α για την αγορά εμπορευμάτων αντί δολαρίων Η.Π.Α 30.000 F.O.B., τα οποία θα παραληφθούν μετά τρεις μήνες. Η πληρωμή θα γίνει με την προσκόμιση στην ανταποκρίτρια Τράπεζα των Η.Π.Α των φορτωτικών εγγράφων.

Ο Α ανοίγει ενέγγυα πίστωση στην Εθνική Τράπεζα και καταβάλλει το αντίτιμο των 30.000 δολαρίων προς δρχ. 200 το δολάριο και ακόμη προμήθεια και έξοδα Τράπεζας δρχ. 150.000.

Η εγγραφή του θα είναι:

32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	6.150.000
32.01 Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων	
32.01.00 Πίστωση 3454 της Ε.Τ.Ε	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	6.150.000
38.00 Ταμείο	

Όταν έλθουν τα εμπορεύματα στο τελωνείο, η επιχείρηση καταβάλλει στον εκτελωνιστή της δρχ. 600.000 για τον εκτελωνισμό τους.

35 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	600.000
35.00 Εκτελωνιστές - Λογ/σμοί προς Απόδοση	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
600.000	
38.00 Ταμείο	

Παραλαμβάνοντας τα εμπορεύματα στις αποθήκες της επιχείρησης και ο εκτελωνιστής παραδίνει την εκκαθάριση με τους δασμούς, φόρους, δικαιώματα Ο.Λ.Π., μεταφορικά, αμοιβή του κλπ. δρχ. 560.000 και επιστρέφει τις υπόλοιπες 40.000 δρχ.

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
6.710.000	
20.01 Αγορές Εμπορευμάτων	
6.150.000	
32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	
32.01 Παραγγελίες Κυκλοφορούντων Στοιχείων	
32.01.00 Πίστωση 3454 της Ε.Τ.Ε.	
35 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	
560.000	

35.00	Εκτελωνιστές - Λογ/σμοί προς Απόδοση	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
40.000		
38.00	Ταμείο	
40.000		
35	ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	
35.00	Εκτελωνιστές - Λογ/σμοί προς Απόδοση	

Σε περίπτωση που η τιμή του δολαρίου μεταβληθεί και πληρωθούν περισσότερα ή λιγότερα χρήματα η διάφορα θα καταχωρηθεί στη χρέωση ή την πίστωση του λογ/σμού Παραγγελίες στο εξωτερικό, πριν από τη μεταφορά του στο λογ/σμό Εμπορεύματα, με αντίστοιχη χρέωση ή πίστωση του λογ/σμού Χρηματικά Διαθέσιμα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 33 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ»

Στους υπολογαριασμούς του **33** παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας σε οποιαδήποτε κατηγορία απαιτήσεων από εκείνες που υπάγονται και παρακολουθούνται στους λοιπούς λογ/σμούς της ομάδας 3.

Παρακολουθούνται απαιτήσεις, από το προσωπικό (προκαταβολές, χρηματικές διευκολύνσεις, δάνεια), από τους εταίρους ή μετόχους, από το ελληνικό δημόσιο (όχι ως πελάτη) και από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 33

Λογ/σμός 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού»

Στο λογ/σμό **33.00** καταχωρούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των αποδοχών της μισθολογικής περιόδου (π.χ. μήνα ή εβδομάδας), η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού του (εκκαθαρίσεως). Ο λογ/σμός 33.00 πιστώνεται με τα ποσά που παρακρατούνται κατά την εκκαθάριση των αποδοχών της οικείας περιόδου, τα οποία είναι ίσα με τις δοσμένες προκαταβολές, όποτε εξισώνεται.

Λογ/σμός 33.01 «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού»

Στο λογ/σμό **33.01** παρακολουθούνται οι χρηματικές διευκολύνσεις, προσωρινού χαρακτήρα, που γίνονται στο προσωπικό.

Λογ/σμός 33.02 «Δάνεια προσωπικού»

Στο λογ/σμό **33.02** παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με μορφή δανείου.

Για το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των λογ/σμών **33.03** «Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου», **33.04** «Οφειλόμενο κεφάλαιο» και **33.05** «Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση» βλέπε στο λογ/σμό **40** «Κεφάλαιο» με τον οποίο οι λογ/σμοί αυτοί συλλειτουργούν.

Λογ/σμός 33.06 «Προμερίσματα»

Στο λογ/σμό 33.06 χρεώνεται με πίστωση του λογ/σμού 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα» με το συνολικό ποσό που αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί ως προμέρισμα. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού το υπόλοιπο του λογ/σμού 33.06 μεταφέρεται στο λογ/σμό 53.01 «μερίσματα πληρωτέα».

Λογ/σμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων»

Στο λογ/σμό 33.07 παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρίες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές ή όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον επιχειρηματία, όποτε ο λογ/σμός αυτός μετονομάζεται σε «ατομικός λογ/σμός επιχειρηματία».

Λογ/σμοί:

33.08 «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών»

33.09 «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί ιδρυτών Α.Ε και μελών διοικητικού συμβουλίου»

33.10 «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε»

Στους λογ/σμούς 33.08, 33.09 και 33.10 παρακολουθούνται οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα όργανα διοικήσεως της, κατά τρόπο που να είναι δυνατή η εμφάνιση των υπολοίπων των λογ/σμών αυτών στον ισολογισμό για την πληροφόρηση των πιστωτών και του κοινού.

Λογ/σμοί:

33.11 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Αρχ.»

33.12 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 33.11 και 33.12, παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο αυτής αλλά από άλλες δραστηριότητες (π.χ. από πωλήσεις πάγιων κλπ.), κατά των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του λογ/σμού 18, διότι οι συναλλαγές που προέρχονται από το αντικείμενο αυτής καταχωρούνται στο λογ/σμό 30.

Λογ/σμός 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»

Στο λογ/σμό 33.13 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης κατά του Ελληνικού Δημοσίου οι οποίες προέρχονται από φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την είσπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων. Στο τέλος της χρήσης, αν ο παρακρατημένος φόρος δεν μπορεί σύμφωνα με το νόμο, να συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφισμένος». Όταν όμως διαπιστωθεί ότι ο συμψηφισμός ή η επιστροφή της προκα-

ταβολής αυτής είναι **ανέφικτη**, τότε αποσβένεται ως απαίτηση ανεπίδεκτης είσπραξης με χρέωση του λογ/σμού **81.02.06**. Πάντως ο φόρος εισοδήματος καταχωρείται στο λογ/σμό **88.08** και οι διαφορές φορών προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται πρώτα στο λογ/σμό **49.64** και μεταφέρονται στο λογ/σμό **88.06** και δεν καταχωρούνται στο λογ/σμό **33.13** ούτε στο λογ/σμό **63.00**.

Ειδικότερα για τους υπολογαριασμούς του **33.13** ισχύουν τα παρακάτω:

α.) Λογ/σμός 33.13.00 «Προκαταβολές φόρου εισοδήματος»

Ο λογ/σμός **33.13.00 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος»** χρεώνεται στο τέλος της χρήσης με το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, με αντίστοιχη πίστωση του λογ/σμού **54.08 «λογ/σμός εκκαθαρίσεως φορών - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος»**. Στο τέλος της επόμενης χρήσης, το υπόλοιπο του λογ/σμού **33.13.00** μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού **54.08**.

β.) Λογ/σμοί 33.13.01 - 99

Στους λογ/σμούς **33.13.01 - 99** καταχωρούνται τα ποσά που παρακρατούνται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, για φόρο εισοδήματος από τα εισοδήματα που εισπράττονται από την οικονομική μονάδα από κινητές αξίες ή από τις εισπράξεις για άλλες αιτίες (π.χ. φόρος εργολάβων). Στο τέλος της χρήσεως, όσα από τα ποσά αυτά, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, είναι δυνατό να συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, μεταφέρονται στη χρήση του λογ/σμού **54.08** ενώ τα υπόλοιπα που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται στη χρέωση του λογ/σμού **63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος»**.

Λογ/σμός 33.14 «Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις»

Στο λογ/σμό **33.14** και τους υπολογαριασμούς τους παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης κατά του Ελληνικού Δημοσίου ή Δημόσιων Οργανισμών και Φορέων, οι οποίες δεν προέρχονται από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησης, αλλά από άλλες αιτίες.

Ειδικότερα για τους υπολογαριασμούς του **33.14** ισχύουν τα ακόλουθα:

α.) Λογ/σμός 33.14.00 «Απαιτήσεις από ειδικές επιχορηγήσεις»

Στο λογ/σμό **33.14.00** καταχωρούνται οι απαιτήσεις που προέρχονται από δικαιώματα της οικονομικής μονάδας για την είσπραξη ποσών π.χ. λόγω επιχορηγήσεων ή συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου σε έξοδα ή επενδυτικές δαπάνες της.

β.) Λογ/σμός 33.14.01 «Δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή»

Στο λογ/σμό 33.14.01 είναι δυνατό να καταχωρούνται τα ποσά δασμών, φορών και τελών που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό διαφόρων αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και εξαγωγή ή επανεξαγωγή ή πώληση σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα εσωτερικού. Τα ποσά τα οποία μετά την επανεξαγωγή, επιστρέφονται στην οικονομική μονάδα καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 33.14.01 και οι τυχόν διαφορές μεταφέρονται στο λογ/σμό 63.98.99 «λοιποί φόροι - τέλη».

Λογ/σμοί:

33.15 «Λογ/σμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε δρχ.»

33.16 «Λογ/σμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 33.15 και 33.16 παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα για αποκατάσταση ζημιών πελατών της σε αγαθά που πουλήθηκαν από αυτή με σύγχρονη χορήγηση εγγυήσεως του οικείου προμηθευτή της. Τα ποσά που εισπράττει η οικονομική μονάδα από τους προμηθευτές της, σε αναγνώριση της εγγυήσεως που αυτοί χορηγούν, καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των 33.15 και 33.16 κατά περίπτωση. Τα ποσά που δεν καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα, λόγω μη αναγνώρισεως τους από τους προμηθευτές, μεταφέρονται στη χρέωση, είτε του λογ/σμού του οικείου πελάτη είτε του λογ/σμού 64.02.08 «έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων», ανάλογα με την περίπτωση που συντρέχει.

Λογ/σμοί:

33.17 «Λογ/σμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε δρχ.»

33.18 «Λογ/σμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 33.17 και 33.18 παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται κατά κύριο λόγο στις Τράπεζες, με τη μορφή δεσμεύσεως για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για την έκδοση εγγυητικών επιστολών ή παροχή εγγυήσεως για χορήγηση πιστώσεων σε τρίτους.

Λογ/σμοί:

33.19 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε δρχ.»

33.20 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.»

Τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, που είναι εισπρακτέα μέσα στη νέα χρήση, μεταφέρονται από τους λογ/σμούς 18.02-18.14 στους λογ/σμούς (του κυκλοφορούντος ενεργητικού) 33.19 και 33.20 και επαναφέρονται στους πρώτους κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον η επαναφορά είναι επιθυμητή (για την ενότητα της παρακολουθήσεως). Παρέχεται η δυνατότητα να μη διενεργούνται λογιστικές

έγγραφες μεταφοράς και επαναφοράς, αλλά να γίνεται μόνο διαχωρισμός και να καταχωρούνται εξωλογιστικά τα σχετικά ποσά στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων του ισολογισμού (δηλαδή μόνο για την εμφάνιση τους στον ισολογισμό).

Λογ/σμοί:

33.21 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε δρχ.»

33.22 «Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 33.21 και 33.22 παρακολουθούνται κατά περίπτωση οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων οι οποίες επίσης, δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο της οικονομικής μονάδας.

Λογ/σμοί:

33.90 «Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)»

33.91 «Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)»

Στο λογ/σμό 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)», παρακολουθούνται οι επιταγές που είναι μεταχρονολογημένες. Αν η επιταγή είναι «λευκή», δηλαδή δεν φέρει χρονολογία έκδοσης, τότε παρακολουθείται με λογ/σμούς τάξης και μόλις συμπληρωθεί η χρονολογία έκδοσης ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που δεν ήταν συμπληρωμένο, τότε μεταφέρεται και παρακολουθείται στο λογ/σμό 33.90.

Αν η επιταγή δεν πληρωθεί και σφραγιστεί, τότε με το ποσό της επιταγής αυτής πιστώνεται ο λογ/σμός 33.90 και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 33.91 «επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)».

Αν όμως λήξη η επιταγή και δεν εισπραχθεί αλλά ούτε και η επιταγή έχει σφραγιστεί, τότε με το ποσό αυτό πιστώνεται ο λογ/σμός 33.90 και χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 30 «ΠΕΛΑΤΕΣ».

Λογ/σμοί:

33.95 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε δρχ.»

33.96 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.»

Σους λογ/σμούς 33.95 και 33.96 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο λογ/σμό της ομάδας 3.

Λογ/σμός 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς»

Στο λογ/σμό 33.97 παρακολουθούνται οι διάφοροι χρεώστες της οικονομικής μονάδας, οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς λόγω αμφίβολης ρευστοποιήσεως των απαιτήσεων κατά αυτών.

Λογ/σμοί:

33.98 «Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου»

33.99 «Λοιποί χρεώστες επίδικοι»

Στους λογ/σμούς 33.98 και 33.99 παρακολουθούνται κατά περίπτωση, όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Ειδικότερα για τους λογ/σμούς 33.97, 33.98 και 33.99 ισχύουν και τα ακόλουθα:

α.) Οι προβλέψεις για πιθανές ζημιές, που γίνονται για αυτές τις απαιτήσεις, καταχωρούνται σε χρέωση του λογ/σμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», με αντίστοιχη πίστωση του λογ/σμού 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

β.) Ο λογ/σμός 33.98 χρεώνεται με τα ποσά των φορών που βεβαιώνονται σε βάρος της οικονομικής μονάδας, για τα οποία έχει προηγηθεί η άσκηση προσφύγων στα διοικητικά δικαστήρια, με πίστωση του λογ/σμού 54.99 «φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων».

γ.) Για τις επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημόσιου, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σχηματίζεται ισόποση πρόβλεψη, με χρέωση του λογ/σμού 83.12 «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα» ή 83.13 «προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και με πίστωση αντίστοιχα του λογ/σμού 44.12 ή 44.13. Σε περίπτωση που σύμφωνα με τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας, είναι πολύ πιθανό ότι το ποσό με το οποίο αυτή θα επιβαρυνθεί τελικά για συγκεκριμένη φορολογική υπόθεση θα διαφέρει από εκείνο που έχει βεβαιωθεί, η πρόβλεψη πρέπει να είναι ανάλογη.

δ.) Όταν οριστικοποιηθεί η εκκρεμοδικία ο λογ/σμός 33.98 πιστώνεται με το ποσό που είχε χρεωθεί όταν βεβαιώθηκε ο φόρος και χρεώνεται ο λογ/σμός 38.00 «ταμείο» με το ποσό που τυχόν επιστρέφεται στην οικονομική μονάδα και ο λογ/σμός 82.00.05 «οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι Δημοσίου» με το υπόλοιπο ποσό, εκτός αν πρόκειται για φόρο εισοδήματος, όποτε αντί του 82.00.05 χρεώνεται ο 42.04 «διαφορές φορολογικού έλεγχου προηγούμενων χρήσεων) ή ο 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή ο 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», κατά περίπτωση.

ε.) Μετά από τις παραπάνω (δ) λογιστικές τακτοποιήσεις επακολουθεί η τακτοποίηση της σχετικής προβλέψεως, δηλαδή μεταφέρεται η σχετική πρόβλεψη που είχε σχηματιστεί από τους λογ/σμούς 44.12 ή 44.13 στην πίστωση του λογ/σμού 84.01 κλπ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 34 «ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ»

1. Ο χρησιμοποιούμενος από τη λογιστική πρακτική, το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παράγραφος 6) όρος «χρεόγραφα» είναι έννοια πολύ στενότερη της ευρύτερης έννοιας των αξιόγραφων, στην οποία ανήκει.

Αξιόγραφα είναι έγγραφα, ονομαστικά ή ανώνυμα, στα οποία ενσωματώνεται ορισμένο δικαίωμα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε τόσο η ενάσκηση όσο και η μεταβίβαση του δικαιώματος προϋποθέτει την κατοχή

του τίτλου. Ενώ **χρεόγραφα**, υπό την έννοια που χρησιμοποιείται ο όρος αυτός από Ε.Γ.Λ.Σ., και το κωδ. Ν. 2190/1920 είναι ανώνυμα ή ονομαστικά έγγραφα («τίτλοι»), περιέχοντα υπόσχεση ορισμένης χρηματικής παροχής και διαπραγματευόμενα στο χρηματιστήριο αξιών ή δυνάμενα να εισαχθούν προς διαπραγμάτευση, με αποτέλεσμα να διαμορφώνεται κυμαινόμενη μεταβιβάσιμη αξία τους, οι οποία είναι διαφορετική από την αξία που αναγράφεται στον τίτλο (στο έγγραφο).

2. Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 34 παρακολουθούνται τα ευκόλως ρευστοποιούμενα χρεόγραφα, που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό την προσωρινή τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση, από την τοποθέτηση αυτή, άμεσης προσόδου, ενώ τα χρεόγραφα που αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους για την άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες, χαρακτηρίζονται ως συμμετοχές και παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 18.00 και 18.01. Συνεπώς στους υπολογαριασμούς του 34 παρακολουθούνται οι ακόλουθοι τίτλοι χρεογράφων:

- **Μετοχές ανωνύμων εταιριών** (λογ. 34.00-34.03 και 34.10-34.13)
- **Ομολογίες ομολογιακών δανείων** (λογ. 34.05,34.06,34.15 και 34.16)
- **Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημόσιου** (λογ. 34.08)
- **Ομόλογα Ελληνικού Δημόσιου** (λογ. 34.91)
- **Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων** (λογ. 34.07 και 34.17)
- **Τραπεζικά ομόλογα** (λογ. 34.92)
- **Μερισματαποδείξεις μετοχών εισπρακτέες**, οι οποίες έχουν αποσκοπεί από τις μετοχές μετά τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής του μερίσματος (λογ. 34.04 και 34.14)
- **Χρεόγραφα «REPOS»** (λογ. 34.90).

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 34 με την αξία κτήσεως τους, για την οποία, καθώς και για ειδικά έξοδα αγορών τους, ισχύουν ανάλογα όσα καθορίζονται για τους λογ/σμούς 18.00 και 18.01.

Σε περίπτωση πώλησεως χρεογραφων, το τιμημα καταχωρειται στην πιστωση του οικειου υπολογαριασμου του 34, το αποτελεσμα Δε που προκυπτει καταχωρειται στο λογ/σμο 64.12.02 «διαφορές (ζημιες) από πωληση χρεογράφων», όταν προκειται για ζημια, και στο λογ/σμο 76.04.02 «διαφορες (κερδη) από πωληση χρεογράφων», όταν προκειται για κερδος. Αποτελεσμα είναι η διαφορα μεταξυ της αξίας κτήσεως (ή απογραφης) και της τιμης πωλήσεως.

Για την αποτιμηση των χρεογράφων ισχύουν ανάλογα όσα καθορίζονται για το λογ/σμό 18.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 34

Λογ/σμοί:

34.00 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού»

34.01 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού»

34.10 «Μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

34.11 «Μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

Η Μετοχή είναι που αντιπροσωπεύει μέρος του μετοχικού κεφαλαίου εταιρίας και ο οποίος παρέχει δικαίωμα επεμβάσεως στη διοίκηση της εταιρείας και συμμετοχή στα κέρδη της. Η ονομαστική αξία κάθε μετοχής δεν μπορεί να ορισθεί κάτω από ένα όριο, όπως επίσης πρέπει να είναι ίση προς το πηλίκιο της διαιρέσεως του μετοχικού κεφαλαίου με τον αριθμό των μετοχών δηλαδή εάν το κεφάλαιο έχει ορισθεί σε 5.000.000 και ο αριθμός των μετοχών ανέρχεται σε 5.000 η κάθε μετοχή θα είναι ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. ($5.000.000 \div 5.000 = 1.000$).

Στους λογ/σμούς 34.00-34.01 και 34.10- 34.11, παρακολουθούνται οι εξοφλημένες μετοχές, οι οποίες αποκτούνται από την επιχείρηση.

Λογ/σμοί:

34.02 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού»

34.03 «Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού»

34.12 «Ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

34.13 «Ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού»

Στους λογ/σμούς 34.02, 34.03, 34.12, 34.13 καταχωρείται αντίστοιχα η συνολική αξία των μετοχών που η οικονομική μονάδα αποκτάει - χωρίς πρόθεση διαρκούς κατοχής - από την κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, με τον όρο της τμηματικής καταβολής αυτού. Το συνολικό ποσό που οφείλεται για τις μετοχές αυτές καταχωρείται αντίστοιχα στην πίστωση του λογ/σμού 53.07 «οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων». Μετά από ολοκληρωτική εξόφληση μετοχών, η συνολική αξία των εξοφλημένων μεταφέρεται από τους λογ/σμούς 34.02-03 και 34.12-13 στους λογ/σμούς 34.00-01 και 34.10-11 αντίστοιχα.

Λογ/σμοί:

34.04 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού»

34.14 «Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εξωτερικού»

Στους λογ/σμούς 34.04 και 34.14, παρακολουθούνται οι μερισματαποδείξεις που αποκóπτονται μετά την έγκριση του ισολογισμού της οικείας ανώνυμης εταιρείας από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της και τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων. Με τα ποσά των μερισμάτων που δικαιούται η οικονομική μονάδα, με βάση τις μερισματαποδείξεις που αποκóπτονται, χρεώνονται οι λογ/σμοί αυτοί (34.04 ή 34.14) και πιστώνονται οι λογ/σμοί 76.00 «έσοδα συμμετοχών», όταν πρόκειται για μερισματαποδείξεις από συμμετοχές και 76.01 «έσοδα χρεογράφων», όταν πρόκειται για μερισματαποδείξεις από χρεόγραφα.

Στις περιπτώσεις που στις μετοχές δεν είναι ενσωματωμένες σχετικές μερισματαποδείξεις (π.χ. όταν πρόκειται για ονομαστικές μετοχές), η απαίτηση της οικονομικής μονάδας για είσπραξη μερισμάτων καταχωρείται στους λογ/σμούς 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε δρχ.» και 33.96 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.», κατά περίπτωση.

Λογ/σμοί:

34.05 «Ομολογίες ελληνικών δανείων»

34.06 «Ανεξόφλητες ομολογίες ελληνικών δανείων»

34.15 «Ομολογίες αλλοδαπών δανείων»

34.16 «Ανεξόφλητες ομολογίες αλλοδαπών δανείων»

Η ομολογία είναι τίτλος διαπραγματεύσιμος και αντιπροσωπευτικός δανείου, το οποίο εκδίδεται από το κράτος, δημόσιους οργανισμούς και διάφορες επιχειρήσεις (Τράπεζες, Βιομηχανίες κλπ.). Η εκδότρια επιχείρηση οφείλει να καταβάλλει στους κατόχους των ομολογιών (ομολογιούχους) κάθε χρόνο ορισμένο τόκο και να εξοφλήσει το κεφάλαιο του δανείου στη λήξη του.

Οι λαχειοφόρες ομολογίες, παρέχουν στους κατόχους των ομολογιών που κληρώνονται και το πλεονέκτημα να αποκομίσουν ιδιαίτερα οφέλη (κέρδος από λαχείο)

Στους λογ/σμούς 34.05, 34.06, 34.15, 34.16 παρακολουθούνται οι ομολογίες οι οποίες αποκτούνται από την επιχείρηση.

Οι λαχειοφόρες ομολογίες παρακολουθούνται με τον αύξοντα αριθμό τους κατά τρόπο που γίνεται εξατομίκευση κάθε ομολογίας, για να διασφαλίζονται τα συμφέροντα της επιχείρησης κατά τις κληρώσεις των λαχνών.

Λογ/σμοί:

34.07 «Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού»

34.08 «Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημόσιου»

34.17 «Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού»

Λέγοντας αμοιβαίο κεφάλαιο, εννοούμε μια μορφή «εταιρίας αμοιβαίων κεφαλαίων» χωρίς όμως νομική προσωπικότητα. Αποτελεί

σύνολο ενεργητικού σε μετρητά, χρεόγραφα και μετοχές το οποίο διαχειρίζεται μια ανώνυμη εταιρεία. Τα κέρδη οι τόκοι και οι πρόσοδοι του κεφαλαίου διανέμονται στους δικαιούχους των μεριδίων αφού αφαιρεθούν τα έξοδα διοικήσεως και διαχειρίσεως. Τα αμοιβαία κεφάλαια επωφελούνται από ορισμένες φορολογικές απαλλαγές και αλλά ευεργετήματα.

Το **έντοκο γραμμάτιο Δημόσιου**, είναι τίτλος που εκδίδεται από το Δημόσιο και ο οποίος αντιπροσωπεύει βραχυπρόθεσμο δάνειο για να καλυφθούν επείγουσες ανάγκες του. Είναι το λεγόμενο «κυμαινόμενο χρέος». Η σχετική με τα έντοκα γραμμάτια ελληνική νομοθεσία (Ν.Δ. 3745/57) προβλέπει ότι έκδοση τέτοιων γραμματίων επιτρέπεται μονάχα για να καλυφθούν ανάγκες που συνδέονται με την παραγωγικών έργων. Ωστόσο, κάτω από την πίεση των αναγκών του κράτους το μέσο τούτο χρησιμοποιείται πολλές φορές για να καλύπτονται ελλείμματα του προϋπολογισμού. Το έντοκο γραμμάτιο είναι τίτλος στον «κομιστή», το εγγυάται δε η τράπεζα της Ελλάδος. Μπορεί να προεξοφληθεί στις τράπεζες και επωφελείται από ορισμένα προνομία: ανάμεσα σε αυτά είναι και η ανταλλαγή των τόκων από κάθε φόρο.

Στους λογ/σμούς 34.07, 34.08, 34.17 παρακολουθούνται αντίστοιχα τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημόσιου που αποκτούνται από την επιχείρηση.

Λογ/σμοί:

34.09 «Λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού»

34.10 «Λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού»

Στους λογ/σμούς 34.09 και 34.10 παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που δεν εντάσσονται σε μια από τις συγκεκριμένες κατηγορίες που προβλέπονται από τους υπολογαριασμούς το 34.

Λογ/σμοί:

34.20 «Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιρειών εσωτερικού»

34.21 «Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιρειών εξωτερικού»

34.22 «Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εσωτερικού»

34.23 «Προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εξωτερικού»

Στους λογ/σμούς 34.20, 34.21, 34.22, 34.23 καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται στις περιπτώσεις προεγγραφών σε εκδόσεις μετοχών και ομολογιακών δανείων. Μετά από την ολοκλήρωση της διαδικασίας για την οριστική έγγραφη στις υπό έκδοση μετοχές ή ομολογίες, η αξία κτήσεως τους μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 34.

Λογ/σμός 34.24 «Χρεόγραφα σε τίτλους για εγγύηση»

Στο λογ/σμό 34.24 παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που ενεχυριάζονται για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για εγγύηση χρηματοδοτήσεων που η οικονομική μονάδα λαβαίνει ή για εγγύηση εκδόσεως εγ-

γυητικών επιστολών. Ο λογ/σμός αυτός χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση του οικείου υπολογαριασμού του 34, όταν γίνεται π.χ. ενεχυρίαση και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του οικείου υπολογαριασμού του 34, όταν γίνεται η αποδέσμευση ή επιστροφή των χρεογράφων.

Λογ/σμός 34.25 «Ίδιες μετοχές»

Στο λογ/σμό 34.25 παρακολουθούνται οι μετοχές έκδοσης της εταιρείας στις περιπτώσεις έξαινες που επιτρέπεται από τη νομοθεσία η απόκτηση τους. Στο τέλος της χρήσης που κατέχονται ίδιες μετοχές, σχηματίζεται αποθεματικό αυτού, ο λογ/σμός 34.15 εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων.

Λογ/σμός 34.90 «Χρεόγραφα REPOS»

Όταν η επιχείρηση αγοράζει «REPOS» χρεώνει το λογ/σμό 34.90 και πιστώνει το λογ/σμό 38.00. Όταν τα επαναγοράζει η τράπεζα τα «REPOS» τότε η επιχείρηση χρεώνει το λογ/σμό 38.00 με τα χρήματα που εισπράττει και το λογ/σμό 33.13.06 με τον παρακρατημένο φόρο 15% και πιστώνει το λογ/σμό 34.90 για να εξισωθεί και με το υπόλοιπο ποσό πιστώνει το λογ/σμό 76.01.10 «Έξοδα χρεογράφων REPOS» δηλαδή κατά την επαναγορά «REPOS» από την τράπεζα στη συμφωνημένη προθεσμία και με τη συμφωνημένη τιμή, γίνεται η εξής έγγραφη:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

33.13 Ελλην. Δημόσιο - Προκατ. Και παρακρατημένοι φόροι

33.13.06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους

σε

34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

34.90 Χρεόγραφα «REPOS»

76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

76.01 Έσοδα χρεογράφων

76.01.10 Έσοδα χρεογράφων «REPOS»

Τα «REPOS» που υπάρχουν στην επιχείρηση με 31/12 δεν αποτιμούνται διότι θεωρούνται ως «προθεσμιακή κατάθεση» και για το λόγο αυτό υπολογίζονται μόνο οι δουλεμένοι τόκοι με τους οποίους χρεώνεται ο λογ/σμός 36.01 και πιστώνεται ο λογ/σμός 76.01.10.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 35 "ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ"

Στους υπολογαριασμούς του 35 παρακολουθούνται οι ομοιογενούς φύσης και έντονου διαχειριστικού χαρακτήρα απαιτήσεις της επιχείρησης από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ' αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας (π.χ. εκτελωνισμός ή ταξίδι για λήψη παραγγελιών) και αμέσως μετά την επιστροφή τους στην επιχείρηση αποδίδεται σχετικός λογαριασμός.

Αναλυτικότερα:

Ο λογαριασμός 35 χρεώνεται με τα ποσά που καταβάλλονται στους προσωρινούς διαχειριστές της επιχείρησης και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, π.χ. αποθεμάτων ή εξόδων, όταν εκτελείται το έργο ή η εργασία και γίνεται η σχετική απόδοση. Η απόδοση αυτή γίνεται αμέσως μετά την εκτέλεση του έργου ή της εργασίας, ή αυτοτελούς τμήματος αυτών.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 35

Λογ/σμός: 35.03 "Πάγιες προκαταβολές"

Στο λογαριασμό 35.03, παρακολουθούνται οι πάγιες προκαταβολές (δηλαδή τα ποσά που καταβάλλονται σε διαχειριστές και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται και πάλι ώστε οι διαχειριστές αυτοί να κρατούν πάγια το αυτό συνολικό ποσό). Περιπτώσεις πάγιων προκαταβολών παρουσιάζονται π.χ. στα εργοτάξια, στα κινητά συνεργεία ή στη συγκέντρωση γεωργικών προϊόντων, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις αντιμετώπισης των μικροεξόδων.

Λογ/σμός: 35.04 "Πιστώσεις υπέρ τρίτων"

Στο λογαριασμό 35.04 παρακολουθούνται οι πιστώσεις που ανοίγονται στις τράπεζες για λογαριασμό συνεργατών (π.χ. αντιπροσώπων ή εντολοδόχων) της επιχείρησης.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 36 "ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ"

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ειδικότερα, στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση,

ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Στους ίδιους μεταβατικούς λογαριασμούς καταχωρούνται και τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα), αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή, ούτε επιτρέπεται η καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 36

Λογ/σμός: 36.00 "Έξοδα επόμενων χρήσεων"

Στο λογαριασμό 36.00 σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εκείνα από αυτά που δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Η ανάλυση του λογαριασμού 36.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

Λογ/σμός: 36.01 "Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα"

Στο λογαριασμό 36.01 καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων (π.χ. τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

Λογ/σμός: 36.02 "Αγορές υπό παραλαβή"

Στο λογαριασμό 36.02, στο τέλος της χρήσεως, παρακολουθούνται οι υπό παραλαβή αγορές για τις οποίες περιέρχονται τα τιμολόγια στην οικονομική μονάδα προ της λήξεως της χρήσεως, ενώ τα αγαθά δεν έχουν ακόμη παραληφθεί.

Λογ/σμός: 36.03 "Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό"

Στο λογαριασμό 36.03 καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εκπτώσεων, οι εκπτώσεις αγορών που η οικονομική μονάδα δικαιούται στο τέλος της χρήσεως, εφόσον δεν έχει αναγγελθεί το ποσό αυτών και από το λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ:37 "....."

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

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 38**"ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ"**

Στους υπολογαριασμούς του 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνονται εκτός από τα μετρητά και τις εισπρακτικές επιταγές επί λογαριασμών όψης, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψης και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικό απαγορευτικός λόγος ανάληψής τους (π.χ. λόγω έκδοσης εγγυητικών επιστολών κ.λπ.) οπότε πρόκειται πράγματι για δεσμευμένες καταθέσεις οι οποίες παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 33.17 και 33.18. Οι επιταγές λήξης μέχρι 15 ημερών, που είναι το χρονικό όριο ενημέρωσης των αναλυτικών ημερολογίων καταχωρούνται στο λογ/σμό 38. Αν μία επιταγή λογ/σμού όψης δεν εισπραχθεί και σφραγισθεί, τότε χρεώνεται ο λογ/σμός 33.91 "επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)" με πίστωση του λογ/σμού 38, ενώ αν η επιταγή δεν εισπραχθεί αλλού ούτε και έχει σφραγισθεί, τότε χρεώνεται ο λογ/σμός 30 "πελάτες" με πίστωση του λογ/σμού 38.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 38**Λογ/σμός 38.01 "Αγορές υπό παραλαβή"**

Στο λογαριασμό 38.01 οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τα μετρητά που διακινούνται από το ταμείο ενός κέντρου "π.χ. έδρας" στο ταμείο άλλου κέντρου (π.χ. υποκαταστήματος) και αντίστροφα.

Λογ/σμός 38.02 "Ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη"

Στο λογαριασμό 38.02 καταχωρούνται τα τοκομερίδια μετά τη λήξη τους, με αντίστοιχη πίστωση του λογ/σμού 76.01.02 "έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων" ή 76.01.07 "έσοδα ομολογιών αλλοδαπών δανείων", κατά περίπτωση.

Τα ξένα νομίσματα σε κάθε περίπτωση παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς του λογ/σμού 38. Έτσι, με το ποσό του συναλλάγματος (δραχμοποιούμενο) που κατατίθεται στην Τράπεζα για την υλοποίηση προγραμμάτων της Ε.Ε., χρεώνεται ο λογ/σμός 38.05 "Καταθέσεις όψης σε Ξ.Ν." και πιστώνεται ένας από τους κωδικούς 53.91 - 53.97 του πρωτοβάθμιου λογ/σμού "Πιστωτές" που θα απεικονίζει την σχετική υποχρέωση. Τα διαθέσιμα σε Ξ.Ν. αποτιμούνται με 31.12 με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή αγοράς του Ξ.Ν. της ημέρας αυτής και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται στους λογ/σμούς 81.00.04 ή 81.01.04.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 39**"ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ"**

Ο λογαριασμός 39 λειτουργεί όπως και ο λογαριασμός 19. Σε περίπτωση που η επιχείρηση του ομίλου λογ/σμών 39, τότε τα ποσά των λογ/σμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης,

συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 30-38.

ΜΕΡΟΣ Δ'

ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

8.1. Έννοια του παθητικού επιχείρησης

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, η περιουσία της επιχείρησης, ορίζεται, σύμφωνα με τη λογιστική άποψη ως ενεργητικό και παθητικό.

Παθητικό, είναι οι πηγές από τις οποίες προέρχεται το ενεργητικό, όπως Κεφάλαιο, προμηθευτές, γρ/τια πληρωτέα. Το Παθητικό δηλαδή δείχνει από που προήλθαν τα Κεφάλαια για να αποκτηθεί το ενεργητικό. Με άλλα λόγια, το παθητικό μιας επιχείρησης περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση προς τον ιδιοκτήτη επιχειρηματία και προς τους τρίτους. Το σύνολο του παθητικού θα πρέπει να συμφωνεί με το σύνολο του ενεργητικού.

8.2. Τα Μέρη του Παθητικού

Το παθητικό αποτελείται από:

A) Την Καθαρή Θέση ή Καθαρή Περιουσία ή Ίδιο Κεφάλαιο.

Το Ίδιο Κεφάλαιο είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον επιχειρηματία ή προς τις εταιρίες (μετόχους κ.λπ. Προέρχεται από εισφορές του επιχειρηματία ή των εταίρων ή των μετόχων, δηλαδή από το Κεφάλαιο, καθώς επίσης και από τα κάθε είδους και φύσης αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο κερδών ή (ζημιών) εις νέον. Η Κ.Θ. μπορεί να βρεθεί αν από το Ενεργητικό αφαιρεθεί το Πραγματικό Παθητικό.

Η Καθαρή Περιουσία ή Ίδιο Κεφάλαιο διακρίνεται σε:

- **Κεφάλαιο:** το οποίο στις ατομικές επιχειρήσεις αντιστοιχεί στην καθαρή περιουσία τους, ενώ στις εταιρείες αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων.
- **Αποθεματικά Κεφάλαια:** (Τακτικά, Έκτακτα, Ειδικά κ.λπ. Είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη εταιριών, που δε έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο Εταιρικό ή Μετοχικό Κεφάλαιο.
- **Διαφορές αναπροσαρμογής:** (οικοπέδων, αγρών κ.λπ.). Είναι οι υπεραξίες που προκύπτουν, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, από την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

B) Το Πραγματικό Παθητικό ή Ξένο Κεφάλαιο, ή Υποχρεώσεις προς Τρίτους

Το Πραγματικό Παθητικό είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους τρίτους.

Το Πραγματικό Παθητικό, διακρίνεται σε:

- **Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις:** Είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει με το τέλος της επόμενης χρήσης. Π.χ. Δάνεια, Γραμμάτια, Πληρωτέα κ.λπ., εφόσον θα εξοφληθούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.
- **Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:** Είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως. Π.χ. Προμηθευτές, Γραμμάτια Πληρωτέα, Τράπεζες, λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη, Πιστωτές διάφοροι, Ασφαλιστικοί Οργανισμοί κ.λπ., εφόσον βέβαια πρέπει να εξοφληθούν μέσα στην επόμενη χρήση.

Εκτός από την Καθαρή περιουσία και το πραγματικό παθητικό, στο παθητικό περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις για τις οποίες δεν είναι γνωστό κατά ποιο μέρος του ποσού τους είναι καθαρή περιουσία και ποια είναι υποχρέωση.

Προβλέψεις είναι οι κρατήσεις ορισμένων ποσών, σε βάρος του αποτελέσματος (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους) που γίνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη σύνταξη του ισολογισμού και αποβλέπουν στην κάλυψη ενδεχόμενων ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματώσεώς τους ή και τα δύο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΟΜΑΔΑ 4η)

Στο κεφάλαιο αυτό παρακολουθούνται α) η καθαρή θέση, β) οι προβλέψεις και γ) οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Στην ομάδα 4 περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί:

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ

43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

46

47

48 **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ**

49 **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ**

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επί μέρους λογαριασμών που αποτελούν την καθαρή θέση, τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 40 "ΚΕΦΑΛΑΙΟ"

Το κεφάλαιο, στις μεν ατομικές επιχειρήσεις αντιστοιχεί στην καθαρή περιουσία τους, ενώ στις εταιρίες αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων.

Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διατηρείται σε μετοχές που δίνονται στους μετόχους της. Το κεφάλαιο αυτό σχηματίζεται: (1) από τις εισφορές των μετόχων που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρίας για να συγκροτηθεί το αρχικό κεφάλαιό της, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξησή του και (2) από τη διάθεση αποθεματικών ή αδιανέμητων καθαρών κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται να πραγματοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Για την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου - αρχικού και αυξησέων του - εφαρμόζονται όσα ορίζονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Το εταιρικό κεφάλαιο των λοιπών εταιριών σχηματίζεται: (1) από τις εισφορές των εταίρων που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξησή του και (2) από τη διάθεση αποθεματικών ή κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Καταβεβλημένο κεφάλαιο ανώνυμης εταιρίας είναι το μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών της που έχει εισπραχτεί. Καταβλημένο κεφάλαιο εταιρίας άλλης μορφής είναι το μέρος που έχει εισπραχτεί από την ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων που συγκροτούν το κεφάλαιό της. Για τη μερική καταβολή του κεφαλαίου εφαρμόζονται όσα ορίζονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οφειλόμενο κεφάλαιο είναι, στην περίπτωση ανώνυμης εταιρίας, το μέρος του μετοχικού της κεφαλαίου που οι μέτοχοι οφείλουν να καταβάλλουν για να εξοφληθεί η αξία των μετοχών τους, και στην περίπτωση εταιρίας άλλης μορφής, το μέρος του εταιρικού της κεφαλαίου που οι εταίροι οφείλουν να καταβάλλουν για να εξοφληθεί η αξία των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων τους.

Απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας είναι η απόδοση στους μετόχους της, της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, η οποία προβλέπεται από το καταστατικό και γίνεται είτε από τα προς διάθεση κέρδη, είτε από αποθεματικά της εταιρίας, οπότε δεν μειώνεται το μετοχικό κεφάλαιο.

Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας είναι η απόδοση, στους μετόχους της εταιρίας, της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, που γίνεται από το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο έπειτα από νομότυπη απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως.

Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρίας, καθώς και σε μεταγενέστερες αυξήσεις, γίνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 40 και με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 33.03 "μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου".

Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου είναι η εκπλήρωση της ενοχικής υποχρεώσεως που αναλήφθηκε με την κάλυψη η οποία πραγματοποιείται με την καταβολή της αξίας των μετοχών που αναλήφθηκαν με την κάλυψη.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 40

<u>Λογ/σμοί: 40.00</u>	<u>"Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών"</u>
<u>Λογ/σμοί: 40.01</u>	<u>"Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών"</u>
<u>Λογ/σμοί: 40.02</u>	<u>"Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών"</u>
<u>Λογ/σμοί: 40.03</u>	<u>"Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών"</u>
<u>Λογ/σμοί: 40.04</u>	<u>"Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο"</u>
<u>Λογ/σμοί: 40.05</u>	<u>"Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο"</u>

Στους λογαριασμούς 40.00 - 40.05 παρακολουθείται το κεφάλαιο των Α.Ε.

Λογ/σμός: 40.06 "Εταιρικό κεφάλαιο"

Στο λογαριασμό 40.06 παρακολουθείται το κεφάλαιο των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιριών.

Λογ/σμός: 40.07 "Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων"

Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 40.07, παρακολουθείται το κεφάλαιο που καταθέτει ο επιχειρηματίας στην ατομική του επιχείρηση. Ο λογαριασμός 40.07 παραμένει αμετάβλητος σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, εκτός αν γίνουν νέες καταθέσεις του επιχειρηματία, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού αυτού. Οι αναλήψεις του επιχειρηματία που γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.07, ο οποίος μετονομάζεται σε "ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία". Στον τελευταίο αυτό λογαριασμό μεταφέρεται από το λογαριασμό 88 το αποτέλεσμα κάθε χρήσης. Το υπόλοιπο του λογ/σμού 33.07, που προκύπτει από τη μεταφορά σ' αυτόν του αποτελέσματος της χρήσης, είναι δυνατό, κατά την κρίση του

επιχειρηματία, να μεταφέρεται είτε στο σύνολό του, είτε κατά ένα μέρος, στο λογαριασμό 40.07.

Λογ/σμός: 40.90 "Κεφάλαιο αμοιβαίων Κεφαλαίων"

Με τη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 233/2213/1994 υιοθετήθηκε ο λογαριασμός 40.90 για την παρακολούθηση του κεφαλαίου των αμοιβαίων κεφαλαίων, ο οποίος λειτουργεί όπως αναλυτικά καθορίζεται στη γνωμάτευση αυτή.

Κεφάλαιο Συνεταιρισμών

Λογ/σμοί: 40.91 "Καταβλημένο συνεταιριστικό κεφάλαιο"

Λογ/σμοί 40.92 "Οφειλόμενο συνεταιριστικό Κεφάλαιο"

Σύμφωνα με τα ισχύοντα σήμερα για τους συνεταιρισμούς, για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση του συνεταιριστικού κεφαλαίου (καταβολή και αύξηση ή μείωσή του) και των συνεταιριστικών μερίδων (η αξία των οποίων δύναται να καταβληθεί και τμηματικά) εφαρμόζονται ανάλογα τα όσα αναφέρονται παρακάτω, για τα αντίστοιχα θέματα της ανώνυμης εταιρίας με τη διευκρίνιση ότι δεν εκδίδονται προνομιούχες συνεταιριστικές μερίδες, ενώ η έκδοση συνεταιριστικών μερίδων υπέρ το άρτιο δεν απαγορεύεται.

Για καλύτερη παρακολούθηση των συνεταιριστικών μερίδων υποδεικνύουμε να μην χρησιμοποιούνται οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 40.00 και 40.02, αλλά να δημιουργηθούν οι νέοι λογαριασμοί 40.91 και 40.92

Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί πρέπει να αναλύονται σε τριτοβάθμιους προσωπικούς λογαριασμούς των μελών του συνεταιρισμού, στους οποίους θα παρακολουθούνται οι συνεταιριστικές μερίδες κάθε μέλους.

Το καταβαλλόμενο "δικαίωμα εγγραφής", για την εγγραφή του μέλους και απόκτηση συνεταιριστικής μερίδας, ενδείκνυται να χαρακτηρίζεται ως "διαφορά από έκδοση συνεταιριστικών μερίδων υπέρ το άρτιο" και να χρησιμοποιούνται για την παρακολούθησή της οι λογαριασμοί 41.00 και 41.01.

Εάν καταβάλλονται ετήσιες συνδρομές, αυτές αποτελούν έσοδα της οικείας χρήσεως και καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 "πωλήσεις υπηρεσιών" και σε ανοιγμένο σχετικό τριτοβάθμιό του (π.χ. 73.20 "ετήσιες συνδρομές μελών").

Λογιστικός χειρισμός της σύστασης ή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου

Η πρώτη λογιστική εγγραφή που γίνεται κατά τη σύσταση ή την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, ονομάζεται "εγγραφή κάλυψης του κεφαλαίου". Η εγγραφή αυτή γίνεται ως εξής: Χρεώνεται ο λογ/σμός 33.03 "μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου" και πιστώνεται ο λογ/σμός 40.02 "οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών" ή ο λογ/σμός 40.03 "οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών",

κατά περίπτωση, και ο λογ/σμός **41.00** "καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο", εφόσον συντρέχει λόγος. Η διαφορά αυτή δεν είναι αποθεματικό γιατί δεν δημιουργήθηκε από μη διανεμόμενα κέρδη και για το λόγο αυτό απαγορεύεται να διανεμηθεί ως μέρισμα ή προς κάλυψη ζημιών κ.λπ. Η διαφορά υπέρ το άρτιο, σήμερα, καταβάλλεται **εφάπαξ** μαζί με την καταβολή της πρώτης δόσης του κεφαλαίου.

Στη συνέχεια, με το ποσό του κεφαλαίου που καταβάλλεται συγχρόνως με την κάλυψη (στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται και ολόκληρη η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο γιατί δεν μπορεί η διαφορά αυτή να καταβληθεί με δόσεις), καθώς και με το τμήμα που έχει κληθεί να καταβληθεί και είναι καταβλητέο με δόσεις που λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης, **χρεώνεται ο λογ/σμός 33.04** "οφειλόμενο κεφάλαιο" και **πιστώνεται ο λογ/σμός 33.03** με το ίδιο ποσό. Με το ποσό των δόσεων που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης, **χρεώνεται ο λογ/σμός 18.12** "οφειλόμενο κεφάλαιο" και **πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 33.03**, οπότε και εξισώνεται. Στο τέλος κάθε χρήσης, **πιστώνεται ο λογ/σμός 18.12** με το ποσό των δόσεων, που πρέπει να καταβληθούν μέσα στην επόμενη χρήση και **χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 33.04**.

Με τις εκάστοτε **καταβολές του κεφαλαίου** και με παραστατικό τις απλές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης, **χρεώνεται ο λογ/σμός 38** και **πιστώνεται ο λογ/σμός 33.04**. Σε περίπτωση που οποιαδήποτε ληξιπρόθεσμη δόση δεν καταβάλλεται εμπρόθεσμα, η δόση αυτή μεταφέρεται από το λογ/σμό **33.04** στον **33.05** "δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση", με τον οποίο παρακολουθείται η παραπέρα τύχη τους, σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το καταστατικό και τη σχετική νομοθεσία.

Μόλις το μετοχικό κεφάλαιο καταβληθεί ολόκληρο ή - σε περίπτωση που η καταβολή του γίνεται με δόσεις - μόλις καταβληθεί οποιαδήποτε από τις δόσεις, συγχρόνως με τις πιο πάνω εγγραφές, γίνεται και ισόπωση με την καταβολή μεταφορά από τους λογαριασμούς **40.02**, **40.03** και **41.01** στους λογαριασμούς **40.00**, **40.01** και **41.00** κατά περίπτωση.

Τα **έξοδα σύστασης της εταιρίας** (έξοδα δημοσίευσης καταστατικού, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων 1% κ.λπ.) καταχωρούνται στον λογ/σμό **16.10**, ενώ τα **έξοδα αύξησης του κεφαλαίου** της καταχωρούνται στον λογ/σμό **16.13**.

Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου

Με το ποσό της απόσβεσης του μετοχικού κεφαλαίου, που αποφασίζεται νομότυπα, **χρεώνεται ο λογ/σμός 88.99** "κέρδη προς διάθεση", με πίστωση του λογ/σμού **53.16** "μέτοχοι αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω απόσβεσης ή μείωσης του κεφαλαίου". Ο λογ/σμός **53.16** εξισώνεται με την καταβολή στους μετόχους των σχετικών ποσών.

Σε περίπτωση που η απόσβεση ή μέρος αυτής γίνεται με **χρησιμοποίηση αποθεματικών**, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται

προηγούμενα από τους οικείους υπολογαριασμούς του 41 στο λογ/σμό 88.07 "λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση".

Με το ποσό της απόσβεσης **χρεώνεται** ο λογ/σμός 40.00 ή 40.01 κατά περίπτωση, με αντίστοιχη πίστωση του λογ/σμού 40.04 "κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο" ή 40.05 "προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο".

Οι **μετοχές επικαρπίας**, που εκδίδονται σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνονται, καταχωρούνται σε λογ/σμούς τάξης (λογ/σμοί 04 και 08).

Μείωση μετοχικού κεφαλαίου

Η **μείωση** του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται ή με μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών ή μείωση του αριθμού των μετοχών ή με ανταλλαγή των παλαιών μετοχών με νέες μετοχές ή με την εξαγορά από την εταιρία των ίδιων της μετοχών.

Με το σχετικό ποσό της μείωσης, που αποφασίζεται νομότυπα, **χρεώνεται** ο λογ/σμός 40.00 ή 40.01 κατά περίπτωση, με περίπτωση του λογ/σμού 53.16, ο οποίος τελικά εξισώνεται με την καταβολή στους μετόχους των σχετικών ποσών.

Φορολογία της μείωσης του κεφαλαίου

Το ποσό μέχρι την ονομαστική αξία των μετοχών που επιστρέφεται στους μετόχους, λόγω μείωσης του κεφαλαίου της εταιρίας, **δεν φορολογείται**, γιατί δεν θεωρείται εισόδημα για τους μετόχους. Το ποσό όμως που επιστρέφεται στους μετόχους, λόγω μείωσης του κεφαλαίου και υπερβαίνει την ονομαστική αξία, όταν αυτό προέρχεται από **κέρδη ισολογισμών μέχρι 29.6.92**, υπόκειται σε **φόρο 5%**, γιατί θεωρείται εισόδημα για τους μετόχους που προέρχεται από **αδιανέμητα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται**.

Τύπος προσδιορισμός υπεραξίας μεριδίου και καθαρής αξίας επιχείρησης

Ο τύπος με βάση τον οποίο προσδιορίζεται η **υπεραξία** κάθε μεριδίου ή μετοχής κ.λπ. πάνω στην οποία ο **φόρος μεταβίβασης**, είναι ο εξής:

Υπεραξία μεριδίου (ή μετοχής κ.λπ.) = Φήμη και πελατεία + διαφορά αναπροσαρμογής + οτιδήποτε άλλο ποσό μπορεί να αυξήσει την πραγματική θέση της επιχείρησης / συνολικός αριθμός μεριδίων (ή μετοχών κ.λπ.).

Ο τύπος, με βάση τον οποίο προσδιορίζεται η **καθαρή αξία** μιας επιχείρησης (ή καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία όπως αλλιώς ονομάζεται), είναι ο εξής:

Καθαρή αξία = Κεφάλαιο (μόνο καταβλημένο) + διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο + διαφορές αναπροσαρμογής + αποθεματικά +

αποτελέσματα εις νέο (κέρδη) + πρόβλεψη που έχει εξαιρεθεί ο κίνδυνος
- έξοδα ίδρυσης και α' εγκατάστασης - αποτελέσματα εις νέο (ζημίες).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 41 **"ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ**
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ"

Γενικά περί αποθεματικών - διαφορών αναπροσαρμογής

Στους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λ/σμού 41 περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες λ/σμών καθαρής θέσης:

- **Αποθεματικά** (λογ/σμοί 41.02-41.05, 41.08-41.09 και 41.90-41.....)
- **Διαφορές από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο** (λογ. 41.00-41.01)
- **Διαφορές αναπροσαρμογής** (λογ. 41.06 και 41.07)
- **Υπεραξίες από εισφορά πάγιου εξοπλισμού σε άλλη εταιρεία ή από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρειών** (λογ/σμοί 41.95-41.96)
- **Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων** (λογ/σμός 41.10).
- **Αποθεματικά** (λογ/σμοί 41.02-41.05, 41.08-41.09 και 41.90-41.92), είναι τα συσσωρευμένα **Καθαρά Κέρδη**, τα οποία **δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους, ούτε έχουν κεφαλαιοποιηθεί** (δηλαδή δεν έχουν ενσωματωθεί στο εταιρικό ή στο μετοχικό κεφάλαιο με αντίστοιχη αύξηση του, μετά από εφαρμογή της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας), αλλά εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογ/σμούς Καθαρής θέσεως που στον τίτλο τους φέρουν και τη λέξη "αποθεματικό".

Τονίζεται ότι τα αποθεματικά δημιουργούνται αποκλειστικά και μόνο από μη διανεμόμενα στους μετόχους Καθαρά Κέρδη, τα οποία αποθεματοποιούνται και παραμένουν στην επιχείρηση, αυξάνοντας τα ίδια κεφάλαιά της. Δεν υπάρχει δυνατότητα δημιουργίας πραγματικών αποθεματικών με άλλο τρόπο και είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως αποθεματικών της διαφοράς αναπροσαρμογής, της υπεραξίας λόγω συγχωνεύσεως κ.λπ.

- **Διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο**, είναι το πλεόνασμα που προκύπτει από την έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία.

- **Το Τακτικό αποθεματικό**, είναι για τις Α.Ε. το 5% πάνω στα κέρδη χρήσης που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου, ενώ για τις Ε.Π.Ε. είναι 5% πάνω στα Κέρδη χρήσης (που υπάρχουν πριν από την αφαίρεση οποιουδήποτε φόρου). Είναι υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει τουλάχιστον το 1/3 του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου (του ονομαστικού, όχι του καταβλημένου).

Καθαρά Κέρδη, πάνω στα οποία υπολογίζεται και από τα οποία κρατείται το τακτικό αποθεματικό, είναι τα πραγματικά (λογιστικά)

Καθαρά Κέρδη-δηλαδή όχι τα φορολογητέα - Κάθε χρήσεως, από τα οποία αφαιρούνται:

- Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων Κερδών της χρήσεως.
- Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων του λογ/σμού 42.04 καθώς και οι "λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι" (του λογ/σμού 88.09),
- Το τυχόν υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων (των λογ. 42.01 και 42.02)

Επί του απομένοντος υπολοίπου Καθαρών Κερδών και χωρίς προσθήκη σ' αυτό του τυχόν υπολοίπου Κερδών εις νέο (προηγούμενων χρήσεων του λογ/σμού 42.00), υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό με ποσοστό τουλάχιστον 5%. Ο υπολογισμός και η κράτηση του τακτικού αποθεματικού γίνεται πριν από οποιαδήποτε διανομή (μερίσματος ή ποσοστών Δ.Σ.) ή κράτηση για άλλο αποθεματικό.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που οι συμψηφισμός των ζημιών προηγούμενων χρήσεων απορροφήσει το σύνολο των Καθαρών Κερδών της κλειόμενης χρήσεως τακτικό αποθεματικό δεν υπολογίζεται, γιατί απλούστατα δεν απομένουν πλέον Καθαρά Κέρδη για να διατεθούν για το σκοπό αυτό.

- Αποθεματικά Καταστατικού, είναι εκείνα που προβλέπονται από το Καταστατικό της εταιρείας.

- Ειδικά και έκτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά, είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης (Γ.Σ.) των μετόχων.

- Αφορολόγητα αποθεματικά, είναι εκείνα που σχηματίζονται από Καθαρά Κέρδη τα οποία, σύμφωνα με διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, δεν υπάγονται σε φορολογία εισοδήματος.

- Διαφορά από αναπροσαρμογή, είναι η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της επιχείρησης, η οποία γίνεται σύμφωνα με διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Λογιστικός χειρισμός των αποθεματικών - διαφορών αναπροσαρμογής

Λογ/σμοί: 41.00 "Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο"

41.01 "Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο"

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 14 §3 και 12§2 περ. β', επιτρέπει οι μετοχές να διατίθενται στους μετόχους σε τιμή μεγαλύτερη της

ονομαστικής τους αξίας και το επιπλέον αυτό ποσό το ονομάζει "διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο", η οποία απαιτεί να καταβάλλεται εφάπαξ, μαζί με την καταβολή της πρώτης δόσεως του κεφαλαίου. Η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο καταχωρείται στο λογ/σμό 41.00, ο οποίος είναι συμπληρωματικός λογ/σμός του Κεφαλαίου, γιατί απεικονίζει ποσά καταβληθέντα από τους μετόχους ως συμπληρωματική τους εισφορά. Η διαφορά αυτή δεν είναι αποθεματικό γιατί δεν δημιουργήθηκε από μη διανεμηθέντα Κέρδη, αλλά από καταβολές των μετόχων.

Όπως προαναφέρθηκε, απαγορεύεται η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο να καταβάλλεται σε δόσεις, η δε χρησιμοποίηση του λογ/σμού 41.01 "οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο", είναι πρόσκαιρη και γίνεται μόνο για λογιστική απεικόνιση της καλύψεως.

Για περισσότερα βλέπε όσα καθορίζονται για τους υπολογαριασμούς του λογ/σμού 40 όπου ισχύουν ανάλογα.

<u>Λογ/σμοί: 41.02</u>	<u>"Τακτικό αποθεματικό"</u>
<u>41.03</u>	<u>"Αποθεματικά καταστατικού"</u>
<u>41.04</u>	<u>"Ειδικά αποθεματικά"</u>
<u>41.05</u>	<u>"Εκτακτα αποθεματικά"</u>
<u>41.08</u>	<u>"Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων"</u>

Οι λογ/σμοί 41.02, 41.03, 41.04, 41.05 και 41.08, πιστώνονται με τα αποθεματικά που κάθε φορά σχηματίζονται από τα Καθαρά Κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογ/σμού 88.99 "Κέρδη προς διάθεση".

Στο λογ/σμό 41.08 και τους υπολογαριασμούς που καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα αποθεματικά που σχηματίζονται από καθαρά Κέρδη, τα οποία με βάση ειδικές διατάξεις αναπτυξιακών νόμων, που ισχύουν κάθε φορά, δεν φορολογούνται, γιατί χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση νέου πάγιου παραγωγικού εξοπλισμού. Συγκεκριμένα η υπεραξία από πώληση χρεογράφων οι αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90 και το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων του Ν. 1828/89, καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 41.08 και σε τριτοβάθμιους αναλυτικούς λογ/σμούς κατά νόμο.

Λογ/σμός 41.06 "Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων"

Ο λογ/σμός 41,06, πιστώνεται με την ονομαστική αξία μετοχών ή εταιρικών μεριδίων άλλων εταιριών στις οποίες η επιχείρηση συμμετέχει, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 18 ή του 4). Οι μετοχές αυτές (ή τα εταιρικά μερίδια) λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή ισολογισμών ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Λογ/σμός 41.07 "Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων"

Ο λογ/σμός 41.07, πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της επιχείρησης, που γίνεται με βάση ειδικό εκάστοτε νόμο, με χρέωση των οικείων λογ/σμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους.

Όπως προαναφέραμε τα πραγματικά αποθεματικά δημιουργούνται αποκλειστικά και μόνο από μη διανεμόμενα στους μετόχους Καθαρά Κέρδη, τα οποία πραγματοποιήθηκαν από τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης (ως πλεόνασμα, δηλαδή, του κυκλώματος εσόδων-εξόδων της χρήσεως).

Από τα παραπάνω, συνάγεται, ότι οι λογ/σμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. 41.06, 41.07 (και 41.95), στους οποίους καταχωρούνται και παρακολουθούνται σε προαναφερθείσες διαφορές ("υπεραξίες"), δεν απεικονίζουν μεν αποθεματικά, αποτελούν όμως διορθωτικά στοιχεία της χρηματικής εκφράσεως του μετοχικού κεφαλαίου και της καθαρής θέσεως, προσαυξάνοντας και διορθώνοντας τις υποτιμημένες από τον πληθωρισμό αντίστοιχες χρηματικές μονάδες.

Σε περίπτωση που θα χρησιμοποιηθεί αποθεματικό για την κάλυψη ζημιάς ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο υπολογαριασμό του 41 στην πίστωση του λογ/σμού 88.07 "λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση".

Λογ/σμός 41.09 "Αποθεματικό για ίδιες μετοχές"

Ο λογ/σμός 41.09 πιστώνεται με το αποθεματικό που σχηματίζεται για την κάλυψη της αξίας κτήσεως μετοχών εκδόσεων της εταιρείας.

Το πιο πάνω αποθεματικό σχηματίζεται από τα Καθαρά Λογιστικά Κέρδη, από τα οποία προηγούμενα πρέπει να έχει αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος και από το απομένον υπόλοιπο θα αφαιρεθούν το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρος που καθορίζει η άνω διάταξη.

Λογ/σμός 41.10 "Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων"

Ο λογαριασμός 41.10 πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων της επιχείρησης με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων).

Στο τέλος της χρήσεως, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.05 "αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων" ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των λογαριασμών 66 και 85, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή αχρηστεύσεως, οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις από το λογαριασμό **41.10** μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορηγήσεως που αφορά το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που οι **επιχορηγήσεις** παραχωρούνται στις επιχειρήσεις με όρους ή δεσμεύσεις που θέτονται από τις αρχές ή τους οργανισμούς που τις παραχωρούν, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονται στο νομικό πλαίσιο, το οποίο διέπει κάθε επιχορήγηση. Έτσι π.χ. σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις χαρακτηρίζονται ως **αφορολόγητα αποθεματικά**, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων), πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του **41.08** "αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων", χωρίς στο τέλος κάθε χρήσεως, να γίνεται μεταφορά των επιχορηγήσεων στο λογαριασμό **81.01.05**.

<u>Λογ/σμοί: 41.90</u>	<u>"Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα"</u>
<u>41.91</u>	<u>"Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο"</u>
<u>41.92</u>	<u>"Αφορολόγητα Κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων"</u>

Το μέρος των αδιανέμητων Καθαρών Κερδών κάθε χρήσεως των εταιριών, που προέρχονται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως ή από αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, δεν αφήνεται ως "υπόλοιπο κερδών εις νέο" αλλά καταχωρείται στους πιο πάνω λογ/σμούς.

<u>Λογ/σμοί: 41.95</u>	<u>"Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρεία του εξωτερικού"</u>
<u>41.96</u>	<u>"Υπεραξία από μετατροπή ή συγχώνευση θυγατρ. ή συγγενούς εταιρείας"</u>

Όταν αγοράζονται μηχανήματα με σκοπό να εξαχθούν το εξωτερικό ως συμμετοχή σε είδος σε εταιρεία του εξωτερικού τότε:
α) χρεώνεται ο λογ. **12.10** "Μηχ/τα εκτός εκμ/σης" για εισφορά ως συμμετοχή μας στην εταιρία. β) Όταν εξάγονται τα μηχανήματα, χρεώνεται ο λογ/σμός **18.00** "Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις" με την αξία που συμφωνήθηκε ότι θα εισφερθεί, με πίστωση του λογ/σμού **12.10** με την αξία κτήσης για να εξισωθεί και του λογ/σμού **41.95** "Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας στην εταιρεία" με τη διαφορά. Η διαφορά αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των ζημιών της χρήσης με τη μεταφορά, ισόποσου με τις ζημιές, τμήματος του στον υπολογαριασμό του **88.07** "Αποθεματικά προς διάθεση".

Επισημαίνεται ότι, οι διαφορές αναπροσαρμογής αλλά και οι υπεραξίες από μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων που καταχωρούνται στο λογ/σμό 41.96, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδ. Ν. 2190/1920, απαγορεύεται να θεωρηθούν αποθεματικά και να διανεμηθούν ως μέρος στους μετόχους, γιατί σε μία τέτοια διανομή ουσιαστικά διανέμονται κεφάλαια (ίδια ή ξένα), δεδομένου ότι εξέρχονται από την επιχείρηση χρηματικά ποσά που δεν είχαν εισρεύσει σ' αυτή (με την αναπροσαρμογή κ.λπ. δεν εισρέει καμιά πραγματική αξία στην επιχείρηση). Μόνο μετά τη ρευστοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, από το οποίο προέρχεται η υπεραξία, και μόνο κατά το ποσό που εισπράττεται από αυτή τη ρευστοποίηση, μετατρέπεται, κατά το ισόποσο, η υπεραξία σ' πραγματικό αποθεματικό, το οποίο και μπορεί να διανεμηθεί.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 42 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ"

Γενικά περί αποτελεσμάτων εις νέο

"Αποτελέσματα εις νέο" είναι, κατά κανόνα, το μέρος εκείνο των κερδών, που δεν διανέμεται, ούτε αποθεματοποιείται, γιατί συνήθως είναι μικρό ποσό. για το λόγο αυτό, το κέρδος εις νέο μεταφέρεται στην επόμενη χρήση και προστίθεται στα κέρδη της επόμενης αυτής χρήσης. Στη συνέχεια, το συνολικό αυτό ποσό διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται, ή αποθεματοποιείται κ.λπ.

Στο λογ/σμό "αποτελέσματα εις νέο" περιλαμβάνονται και οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες αναμένεται να καλυφθούν από κέρδη επόμενης ή επόμενων χρήσεων. Οι ζημιές αυτές θα πρέπει να παρακολουθούνται σ' αναλυτικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς, γιατί η ζημιά μέχρι των 5 προηγούμενων ετών μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη μέχρι την 5η χρήση, ενώ αν περάσει η 5ετία η ζημιά π.χ. του 6ου ή 7ου κ.λπ. έτους δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και για το λόγο αυτό δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη των χρήσεων (πέρα τη πενταετίας). Η ζημιά που τυχόν προκύψει μετά την έκπτωση των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά (λόγω εξαγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών κ.λπ.) δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή από κέρδη άλλων πηγών, αλλά μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες 5 συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση φυσικά ότι σε όλες αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Λογιστικός χειρισμός των αποτελεσμάτων εις νέο

Λογ/σμός 42.00 "Υπόλοιπο Κερδών εις νέο"

Στο λογαριασμό 42.00 μεταφέρεται, από το λογαριασμό 88.99 "κέρδη προς διάθεση", το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση των κερδών.

Λογ/σμός 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο"

Στο λογαριασμό 42.01 μεταφέρεται, από το λογαριασμό 88.98 "ζημιές εις νέο" το ποσό των ζημιών που, τελικά, μένει ακάλυπτο.

Λογ/σμός 42.02 "Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων"

Στο λογαριασμό 42.02 μεταφέρεται από το λογαριασμό 42.01 "υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο" το ποσό εκείνο των ζημιών, που δεν καλύπτεται κατά την επόμενη χρήση από κέρδη της ή από διάθεση αποθεματικών.

Λογ/σμός 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων"

Ο λογ/σμός 42.04, λειτουργεί κατά τον ακόλουθο τρόπο:

α) Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού ή των απαιτήσεων, για να επαναφερθούν στους λογ/σμούς αυτούς τα ποσά αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων που ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνωρίζει για έκπτωση, ιδίως διότι:

- ποσά που καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης, χαρακτηρίζονται από το φορολογικό έλεγχο ότι ανήκουν στο πάγιο ενεργητικό.
- Διενεργούνται αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία.
- απαιτήσεις που αποσβέστηκαν σαν ανεπίδεκτες είσπραξης δεν αναγνωρίζονται από το φορολογικό έλεγχο (με πίστωση του λογ/σμού 44.11.00).

β) Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών ταμείου ή απαιτήσεων κατά Ελληνικού Δημοσίου (π.χ. 33.14), με τους φόρους εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι αναγνωρίζονται για επιστροφή οριστικά και αμετάκλητα.

γ) Πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 41.08 "αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων", με τα ποσά αφορολόγητων αποθεματικών που δεν αναγνωρίζονται από το φορολογικό έλεγχο.

δ) Χρεώνεται, με πίστωση του λογ/σμού 33.98 "επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου" έπειτα από την οριστικοποίηση της εκκρεμοδικίας, με τα ποσά φόρου εισοδήματος και σχετικών προσαυξήσεων που, τελικά, καταλογίζονται σε βάρος της επιχείρησης.

Χρεώνεται επίσης, με πίστωση του λογαριασμού 54.99 "φόροι-τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων", με τα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και σχετικών προσαυξήσεων που βεβαιώνονται μέσα στη χρήση οριστικά και αμετάκλητα.

ε) Το υπόλοιπο που παρουσιάζει ο λογαριασμός 42.04 στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06 "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

Γενικά περί ποσών προορισμένων για αύξηση του Κεφαλαίου

Σύμφωνα με τα ισχύοντα σήμερα, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δύναται να πραγματοποιηθεί:

- με νέες εισφορές,
- Με κεφαλαιοποίηση κερδών,
- με κεφαλαιοποίηση διαφοράς αναπροσαρμογής,
- με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Στο λογ/σμό 43 και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται:

- Τα ποσά που καταβάλλονται από τους μετόχους της Α.Ε. ή τους εταίρους των λοιπών μορφών εταιρειών και προορίζονται αποκλειστικά για την αύξηση του κεφαλαίου (μετοχικού ή εταιρικού) της εταιρείας, που έχει αποφασισθεί από τα όργανα διοικήσεως της (Δ.Σ. της Α.Ε. ή διαχειριστές λοιπών εταιρειών). Τα ποσά αυτά παραμένουν στους λογ/σμούς αυτούς μέχρι την ολοκλήρωση της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας αυξήσεως του κεφαλαίου (απόφαση Γ.Σ. της Α.Ε. ή συνελεύσεως των εταίρων, τροποποίηση του καταστατικού και δημοσίωση αυτής). Επισημαίνεται ότι, τα ποσά αυτά κατατίθενται υποχρεωτικά σε τραπεζικό λογ/σμό επ' ονόματι της εταιρείας.

- Τα ποσά των μερισμάτων που διατίθενται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει ορισμένες προϋποθέσεις για την καταχώρηση και παραμονή των προαναφερθέντων ποσών στους υπολογαριασμούς των 43, η μη τήρηση των οποίων θα έχει ως αποτέλεσμα, αφενός το χαρακτηρισμό των ποσών αυτών ως δανείων με τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες (επιβολή χαρτοσήμου και φόρου επί των αναλογούντων τεκμαρτών τόμων), και αφετέρου την παραπλάνηση των τρίτων ως προς το ύψος των ίδιων κεφαλαίων και της καθαρής θέσεως της εταιρείας, γιατί τα πιο πάνω ποσά εμφανίζονται στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων του παθητικού του ισολογισμού και συνεπώς χωρίς τις τασσόμενες προϋποθέσεις η παραπλάνηση θα ήταν εύκολη (π.χ. κατάθεση ποσών τις τελευταίες ημέρες της χρήσεως και ανάληψη τους τις πρώτες της επόμενης).

Οι λογ/σμοί αυτοί (α) καταθέσεις μετόχων ή εταίρων και β) τα διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως) μεταφέρονται στο λογ/σμό του

μετοχικού κεφαλαίου όταν ολοκληρωθεί η διαδικασία αύξησεως του (άδεια, τροποποίηση του καταστατικού, δημοσίευση, κ.λπ.).

Λογιστικός χειρισμός των ποσών που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου

Λογ/σμός 43.00 "Καταθέσεις μετόχων"

Στο λογ/σμό 43.00 παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους μετόχους για να καλυφτεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας. Προϋποθέσεις για να κινηθεί ο λογαριασμός 43.00 είναι: (1) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου και (2) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας. Στην περίπτωση που, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, απαιτείται απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, η ημερομηνία συγκλήσεώς της καθορίζεται με την ίδια απόφαση του διοικητικού συμβουλίου και δεν απέχει περισσότερο από ένα έτος από την ημερομηνία της αποφάσεως αυτής. Ανάληψη των καταθέσεων της παραγράφου αυτής επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιείται, είτε επειδή η πρόταση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρίας δεν εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της, όταν απαιτείται η έγκριση αυτή, είτε επειδή η ίδια η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανακαλείται από αυτό πριν ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία όταν η αύξηση γίνεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου.

Όταν καταβληθούν τα ποσά που προορίζονται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, τότε με βάση τις απλές αποδείξεις είσπραξης της εταιρείας χρεώνεται ο λογ. 38.00 και πιστώνεται ο λογ. 43.00. Στη συνέχεια, όταν γίνει η ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, ο λογ. 43.00 χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 33.04 "οφειλόμενο κεφάλαιο" με το ίδιο ποσό. Αν δεν γίνει η αύξηση του κεφαλαίου, τότε χρεώνεται ο λογ. 43.00 για να εξισωθεί με πίστωση του λογ. 53.92. "Υποχρεώσεις προς μετόχους από ματαιωθείσα αύξηση κεφαλαίου".

Λογ/σμός 43.01 "Καταθέσεις εταίρων"

Στο λογ/σμό 43.01 παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιριών για να καλυφτεί η προσεχής αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Όταν καταβληθούν τα ποσά που προορίζονται για αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τότε με βάση τις απλές αθώρητες αποδείξεις είσπραξης της εταιρίας χρεώνεται ο λογ. 38.00 και πιστώνεται ο λογ. 43.01. Στη συνέχεια, μόλις ολοκληρωθεί η διαδικασία της αύξησης του κεφαλαίου, χρεώνεται ο λογ. 43.01 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 46.06 "εταιρικό κεφάλαιο" με το ίδιο ποσό. Σε περίπτωση που, μέσα σε ένα εξάμηνο αφότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά

αυτά μεταφέρονται στην πίστωση του λογ/σμού 53.14 "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες".

Λογ/σμός: 43.02 "Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου"

Όταν ένα μέρος από τα μερίσματα πληρωτέα διατίθεται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, τότε με το ποσό αυτό, χρεώνεται ο λογ/σμός 53.01 "μερίσματα πληρωτέα" και πιστώνεται ο λογ/σμός 43.02 "διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου".

Αμέσως έπειτα από την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, το υπόλοιπο του λογ/σμού 43.02 μεταφέρεται στην πίστωση του λογ/σμού 33.04.

Λογ/σμός: 43.90 "Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου"

Ο λογ/σμός 43.90 χρησιμοποιείται όταν κεφαλαιοποιούνται αποθεματικά.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 44 "ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ"

Έννοια και αποστολή των προβλέψεων

Πρόβλεψη, είναι η κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επιχειρήσεως διενεργούμενη κράτηση ορισμένου ποσού, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως) ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους), η οποία αποβλέπει στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτιμήσεως στοιχείων του παθητικού, όταν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Επισημαίνεται ότι είναι λανθασμένη η συνήθεια που συναντιέται συχνά στην πράξη να χαρακτηρίζονται ως προβλέψεις τα οφειλόμενα έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν (αναλώθηκαν) από την επιχείρηση μέσα στη χρήση και αφορούν τη χρήση αυτή, αλλά οφείλονται κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και θα πληρωθούν στις αρχές της επόμενης χρήσεως (π.χ. οι δουλευμένοι μέχρι την ημέρα λήξεως της χρήσεως τόκοι τραπεζικών χρηματοδοτήσεων, η αξία του αναλωθέντος μέχρι την ημέρα αυτή ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, υπηρεσίες, Ο.Τ.Ε. κ.λπ.). Ο χαρακτηρισμός των εξόδων αυτών ως προβλέψεων είναι εσφαλμένος γιατί δεν πρόκειται περί εξόδων αβέβαιων και πιθανής πραγματοποίησεως, αλλά πρόκειται περί εξόδων πραγματοποιημένων, βέβαιων και οριστικών. Τα έξοδα αυτά πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως, την οποία και αφορούν, με πίστωση των δικαιούχων στους μεταβατικούς

λογ/σμούς παθητικού και συγκεκριμένα στο δευτεροβάθμιο 56.01 "έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα". Οι μικροδιαφορές που τυχόν θα προκύψουν μετά την πληρωμή των εξόδων αυτών μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους του 82 "έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων".

Αποστολή των προβλέψεων είναι η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση, την οποία οι σύγχρονες αντιλήψεις, πολύ ορθά, θεωρούν κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην ανάπτυξη της οικονομίας κάθε χώρας.

Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών, με τη διανομή των οποίων (στους μετόχους και στο Δημόσιο με τη μορφή μερίσματος και φόρων) ουσιαστικά διανέμονται, μερικά ή ολικά, τα κεφάλαια της επιχειρήσεως (ίδια ή ξένα). Για την αποτροπή των κινδύνων αυτών είναι απαραίτητος ο σχηματισμός προβλέψεων κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.

Τονίζεται ότι ο σχηματισμός προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με κέρδη ή ζημιές.

Οι προβλέψεις των οποίων ο σχηματισμός είναι υποχρεωτικός είναι οι εξής:

- α) Προβλέψεις για όλους τους πιθανούς κινδύνους και όλες τις πιθανές ζημιές.
- β) Προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδων από την υπηρεσία.
- γ) Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα.
- δ) Προβλέψεις για υποτιμήσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- ε) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.
- στ) Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές.

Κατηγορίες Προβλέψεων

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

α) Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης, οι οποίες προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

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

β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, (έκτακτες ζημιές και έξοδα) οι οποίες προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά

από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 "έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" και 82 "έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων".

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, **σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.** Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., επιχειρήσεις, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 18.00.19 ή του 18.01.19.

Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων

α) Προβλέψεις εκμετάλλευσης

Σχηματισμός των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις εκμ/σης σχηματίζονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογ/σμών 44.00-44.09.

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που πρέπει να διενεργούνται αποσαφηνίζονται πλήρως με το παράδειγμα που παρατίθεται πιο κάτω.

Χρησιμοποίηση των σχηματισμών προβλέψεων εκμεταλλεύσεως

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με τη γνωμάτευση του 91/1683/1992 υιοθέτησε και τρίτο λογιστικό χειρισμό για τη χρησιμοποίηση των σχηματισμένων προβλέψεων εκμεταλλεύσεως, πέρα των δύο που προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ο τρίτος αυτός χειρισμός είναι πολύ απλούστερος και σωστότερος των δύο άλλων και συμβουλεύουμε να χρησιμοποιείται αυτός και να αγνοηθούν οι δύο άλλοι.

Σύμφωνα λοιπόν με τον τρίτο λογιστικό χειρισμό, για τη χρησιμοποίηση των σχηματισμένων προβλέψεων εκμεταλλεύσεως, γίνονται τα εξής:

α) Τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων, για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματισθεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων" και σε ανοιγόμενους τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους των κατ' είδος εξόδων της Ομάδας 6 (ανάλογα με τις επιθυμητές πληροφορίες).

β) Οι σχηματισμένες για κάθε (καταβαλλόμενο) έξοδο προβλέψεις, ανεξάρτητα από το ύψος τους, με χρέωση του λογ/σμού 44 και των οικείων υπολογαριασμών του, μεταφέρονται στην πίστωση του λογ/σμού 84 "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" και του νεοδημιουργούμενου δευτεροβάθμιου του 84.91 "έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

εξόδων εκμεταλλεύσεως", ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους, αντίστοιχους των δευτεροβάθμιων του 44.

Παράδειγμα εφαρμογής επί του σχηματισμού και της χρησιμοποίησεως των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως (με τον τρίτο χειρισμό)

α) Τη χρήση, 1994 σχηματίζεται πρόβλεψη εκ. δρχ. 14.000.000 για πρόσθετο ανθυγιεινό επίδομα, που διεκδικεί δικαστικά το προσωπικό του χημείου της επιχειρήσεως, για την περίοδο από 1/7/1991-31/12/1994 (δηλαδή, από 1/7/1991-31-12-1993 δρχ. 10.000.000 και για τη χρήση 1994 δρχ. 4.000.000).

β) Τον Οκτώβριο του 1996 εκδίδεται οριστική δικαστική απόφαση υπέρ του προσωπικού και την 30.10.1996 καταβάλλονται συνολικά δρχ. 20.000.000, δηλαδή δρχ. 14.000.000 για την περίοδο 1/7/1991-31/12/1993 και δρχ. 6.000.000 για το έτος 1994.

A. Λογιστική εγγραφή σχηματισμού της προβλέψεως

		31-12-1994	
68	Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
68.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
68.09.00	Επίδομα προσωπικού χημείου (Διεκδικούμενο επίδομα κλειόμενης χρήσεως 1994)		4.000.000
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.13	Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων		
83.13.00	Επίδομα προσωπικού χημείου (Διεκδικούμενο επίδομα περιόδου προηγούμενων χρήσεων)		10.000.000
	εις 44 Προβλέψεις		
	44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
	44.09.00 Πρόβλεψη για επίδομα προσωπ. χημείου		4.000.000
	44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων		
	44.13.00 Πρόβλεψη για επίδομα προσωπ. χημείου		10.000.000
(Σχηματισμός προβλέψεως για διεκδικούμενο δικαστικώς επίδομα από το προσωπικό του χημείου)			

B. Λογιστικές εγγραφές χρησιμοποίησεως της προβλέψεως

		30-10-1996	
82	Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων		
82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		20.000.000
82.00.00	Πρόσθετο επίδομα προσωπικού χημείου		
ή 82.00.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		
82.00.60.00	Πρόσθετο επίδομα προσωπικού χημείου εις 38 χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο		20.000.000

Καταβολή πρόσθετου επιδόματος στο προσωπικό του χημείου για την περίοδο 1/7/91-31/12/94, ως απόφαση.....

44	Προβλέψεις	
44.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
44.09.00	Σχηματισμένες προβλέψεις	4.000.000
44.09.00.00	Πρόβλεψη για επίδομα προσωπικού χημείου	
44.13	Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	10.000.000
44.13.00	Πρόβλεψη για επίδομα προσωπικού χημείου εις 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
84.01	Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγ. χρήσεων για έκτακτους κινδύνους	10.000.000
84.01.00	Από πρόβλεψη για επίδομα προσωπικού χημείου	
84.91	Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγ. χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως	4.000.000
84.91.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
84.91.09.00	Από πρόβλεψη για επίδομα προσωπικού Χημείου	

Μεταφορά του 44.09 στον 84.91 και του 44.13 στον 84.01

Σημειώνεται ότι τα **αχρησιμοποίητα ποσά προβλέψεων εκμεταλλεύσεως**, είτε γιατί τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε γιατί εξέλιπταν οι οικείοι κίνδυνοι, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού έκτακτων εσόδων **84.00** "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

β) Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. επιχειρήσεις

Οι προβλέψεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού **18.00.19** ή του **18.01.19**, με χρέωση του λογ/σμού **68.01** "προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε. επιχειρήσεις".

γ) Προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Οι επιχειρήσεις πρέπει να υπολογίζουν στο τέλος κάθε χρήσης, προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού τους, λόγω εξόδου τους από την υπηρεσία. Οι προβλέψεις αυτές θα πρέπει να **καλύπτουν τουλάχιστον** τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία, λόγω συνταξιοδότησης του προσωπικού τους που είναι **50%** της συνολικής αποζημίωσης, αν το προσωπικό τους δεν είναι ασφαλισμένο επικουρικά, ή **το 40%** αυτή αν το προσωπικό τους είναι ασφαλισμένο και επικουρικά.

Για να αναγνωρίζεται φορολογικά η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, θα πρέπει, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, να έχουν επέλθει οι προϋποθέσεις συνταξιοδότησης των μισθωτών αυτών που απασχολήθηκαν στην Α.Ε., δηλαδή να έχουν συμπληρώσει το όριο ηλικίας και τον αριθμό των ημερών εργασίας.

Υπολογίζεται το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που οφείλει η επιχείρηση (π.χ. με 31.12.97) στο προσωπικό της εκείνο που καλύπτει τις προϋποθέσεις για συνταξιοδότηση, δηλαδή τη συμπλήρωση του ορίου ηλικίας και τον αριθμό των ημερών εργασίας

Με το ποσό αυτό της αποζημίωσης **χρεώνεται** ο λογ/σμός **68.00.00.00** "Προβλέψεις έμμισθου προσωπικού" ή ο λογ/σμός **68.00.00.01** "Προβλέψεις ημερομίσθιου προσωπικού" και **πιστώνεται** ο λογ/σμός **44.00.00.00** "Σχηματισμένες προβλέψεις έμμισθου προσωπικού" ανάλογα με το ίδιο ποσό. Στη συνέχεια, ο λογ. **68** **πιστώνεται** για να εξισωθεί και **χρεώνεται** ο λογ/σμός **80.00.00.00** "Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης χρήσης 1997" με το ίδιο ποσό. Οι **αποζημιώσεις** που καταβάλλονται κατά την επόμενη χρήση 1998 στους μισθωτούς που απολύονται (εφόσον όμως συντρέχουν οι προϋποθέσεις για συνταξιοδότηση) ή που αποχωρούν για συνταξιοδότηση ή τα ποσά που καταβάλλονται οικειοθελώς σ' αυτούς που αποχωρούν οικειοθελώς για συνταξιοδότηση, καταχωρούνται κανονικά στη **χρέωση** του λογ/σμού **60.05** "Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία" με **πίστωση** του λογ/σμού **38** ή του λογ/σμού **54** κ.λπ. Στη συνέχεια, με την ίδια ημερομηνία, **χρεώνεται** ο λογ/σμός **44.00.01.00** "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις έμμισθου προσωπικού" ή ο λογ/σμός **44.00.01.01** "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις ημερομίσθιου προσωπικού" με τα ποσά των αντίστοιχων προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί γι αυτούς που απολύθηκαν ή αποχώρησαν από την επιχείρηση και το πολύ, μέχρι το ποσό των αποζημιώσεων αυτών, με **πίστωση** του λογ/σμού **78.05** "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης" με το ίδιο ποσό.

Δηλαδή, αν το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης είναι **μικρότερο** από το ποσό της αντίστοιχης αποζημίωσης τότε μεταφέρεται ολόκληρο το ποσό αυτό στο λογ/σμό **78.05**, ενώ αν το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης είναι **μεγαλύτερο** από εκείνο της αποζημίωσης, τότε από το ποσό της πρόβλεψης το μέρος εκείνο που είναι όσιο με το ποσό της αποζημίωσης μεταφέρεται στην **πίστωση** του λογ/σμού **78.05** και το επί πλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στην **πίστωση** του λογ/σμού **84.00.00.00** με **χρέωση** φυσικά για το επί πλέον αυτό ποσό κατ' ευθείαν του λογ/σμού **44.00.01.00** ή του λογ/σμού **44.00.01.01** ανάλογα. Στη συνέχεια, **χρεώνονται** οι λογ/σμοί **44.00.00.00** και **44.00.00.01** με τα πιστωτικά τους υπόλοιπα για να εξισωθούν και **πιστώνονται** οι αντίστοιχοι λογ/σμοί **44.00.01.00** και **44.00.01.01** με τα ίδια ποσά για να εξισωθούν και οι λογ/σμοί αυτοί.

Στο τέλος της χρήσης 1998 (όπως και στις επόμενες χρήσεις 1999, 2000 κ.λπ.), γίνεται και πάλι πρόβλεψη για τις αποζημιώσεις του προσωπικού της επιχείρησης που έχει συμπληρώσει τις προϋποθέσεις για αποζημίωση κατά τον ίδιο τρόπο που έχει γίνει η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού με 31.12.97 κ.ο.κ.

δ) Προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των πάγιων στοιχείων

Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται με χρέωση του λογ/σμού 83.10 "προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων" και πίστωση του λογ/σμού 44.10. Σε περίπτωση εκποίησης πάγιου στοιχείου, για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία μεταφέρεται από το λογ/σμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου που εκποιείται.

ε) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του λογ/σμού 83.11 "προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" και πίστωση του λογ/σμού 44.11. Ο λογ/σμός 44.11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, με πίστωση του λογ/σμού της οικείας απαιτήσεως, οπότε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 81.02.06 "ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις".

στ) Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις

Οι προβλέψεις αυτές κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σχηματίζονται με χρέωση, αντίστοιχα των λογ/σμών 83.12 "Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα", 83.13 "Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων" και 83.98 "λοιπές έκτακτες προβλέψεις" και πίστωση των αντίστοιχων λογ/σμών 44.12, 44.13 και 44.98. Οι έκτακτες ζημιές και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82. Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογ/σμού 84.01 "Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους", τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τις ζημιές και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο κάλυψής τους, δηλαδή στο λογ/σμό 84.01 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημιές ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημιές ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

ζ) Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές του λογ/σμού 44.14 (που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων) και του λογ/σμού 44.15 (από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων)

Συνοπτική απεικόνιση του όλου κυκλώματος της προελεύσεως και του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών.

I. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από πιστώσεις και δάνεια σε Ξ.Ν. για κτήσεις παγίων στοιχείων:

Προκύπτουν κατά την πληρωμή δόσεων και κατά την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως. Καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.15 "συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων", ο οποίος αναλύεται κατά πίστωση ή δάνειο σε σχετικούς τριτοβάθμιους λογ/σμούς. Αποσβένονται ως εξής:

↓	↓
<p>Οι χρεωστικές κάθε δανείου (ή πιστώσεις που τελικά απομένουν μετά τον συμψηφισμό των τυχόν πιστωτικών της ίδιας χρήσεως καθώς και των προηγούμενων χρήσεων (μεταφερομένων από τον αντίστοιχο υπολογαριασμό του 44.15), του ίδιου πάντοτε δανείου, αποσβένονται τμηματικά (με χρέωση του 81.00.04), ανάλογα με την υπόλοιπη συμβατική χρονική διάρκεια του δανείου, ως εξής:</p> <p>α) Στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται στο 81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15, επί τον αριθμό των ετών, από τη λήξη της χρήσεως αυτής μέχρι τη συμβατική λήξη του αντίστοιχου δανείου, του κλάσματος λαμβανομένου ως πλήρους έτους.</p> <p>β) Εάν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η απόσβεση αρχίζει από τη λήξη ή τη διακοπή της κατασκευαστικής περιόδου.</p> <p>γ) Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων δανείων (ή πιστώσεων), τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15 που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται (στο τέλος κάθε χρήσεως) στο λογ/σμό 81.00.04, ενώ τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.15 παραμένουν σ' αυτούς μέχρι την εξόφληση του δανείου ή το συμψηφισμό τους με αντίστοιχα χρεωστικά.</p> <p>δ) Σε περίπτωση πρόωρου εξοφλήσεως του δανείου, ολόκληρο το τελικό</p>	<p>χρεωστικό υπόλοιπο του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 μεταφέρεται στο λογ/σμό 91.00.04, ενώ το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 44.15 μεταφέρεται στην πίστωση του λογ/σμού εσόδων 81.01.04.</p> <p>Οι πιστωτικές κάθε χρήσεως μειώνουν (συμψηφίζουν) τις χρεωστικές της ίδιας χρήσεως καθώς και των προηγούμενων χρήσεων, των ίδιων πάντοτε δανείων (ή πιστώσεων) και το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται σε αντίστοιχους κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμούς του 44.15 "προβλέψεις για συνάλλαγμα. διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων", από το οποίο στο τέλος της χρήσεως:</p> <p>α) Μεταφέρεται σε πίστωση του 81.01.04 το μέρος των συναλλαγματικών διαφορών της κλειόμενης χρήσεως, που αντιστοιχεί στις δόσεις των δανείων που πληρώθηκαν μέσα στη χρήση αυτή.</p> <p>β) Μεταφέρεται σε πίστωση του 81.01.04, από τις πιστωτικές συναλλαγμ. διαφορές των προηγούμενων χρήσεων (δηλ. από το πιστωτικό υπόλοιπο του τέλους της προηγ. χρήσεως), το μέρος που αντιστοιχεί στις δόσεις των δανείων που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση (βάση μερισμού μεταξύ του απομένοντος ανεξόφλητου μεταξύ του απομένοντος ανεξόφλητου ποσού του δανείου και των δόσεων που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση).</p>

γ) Το απομένον υπόλοιπο, μετά τις ανωτέρω μεταφορές, μεταφέρεται στην επόμενη χρήση και μετά το συμψηφισμό των τυχόν χρεωστικών της επόμενης χρήσεως, για το τελικό υπόλοιπο που απομένει εφαρμόζονται τα προηγούμενα.

δ) Για τα ληξιπρόθεσμα δάνεια και για την πρόωρη εξόφληση των δανείων βλ. τις περιπτ. γ' και δ' των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

II. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

Προκύπτουν κατά την αποτίμηση¹ στο τέλος της χρήσεως και καταχωρούνται στο λογ/σμό 44.14 "προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων", ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά ξένο νόμισμα που διακρίνονται (οι υπολογαριασμοί) σε συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες:

Από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις των οποίων:

α) Τα χρεωστικά υπόλοιπα μεταφέρονται στη χρέωση του αποτελεσματικού λογ. 81.00.04

β) Τα πιστωτικά υπόλοιπα παραμένουν στους οικείους υπολογαριασμούς του 44.14 και την επόμενη χρήση μεταφέρονται στην πίστωση του 81.01.04, εκτός εκείνων που αφορούν ληγμένες και καθυστερούμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, των οποίων η μεταφορά στα έσοδα γίνεται μόνο μετά την είσπραξη ή πληρωμή των αντιστοιχων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων.

την 31.12.1986 δρχ. 139
την 31.12.1987 δρχ. 126
την 31.12.1988 δρχ. 148
την 31.12.1989 δρχ. 158
την 31.12.1990 δρχ. 158
την 31.12.1991 δρχ. 175
την 31.12.1992 δρχ. 215
την 31.12.1993 δρχ. 250
την 31.12.1994 δρχ. 240
την 31.12.1995 δρχ. 225
την 31.12.1995 δρχ. 237

Από τον πιο πάνω πίνακα (της μέσης τρέχουσας τιμής του \$ στο τέλος των ετών 1984-1995) προκύπτει σαφέστατα το μέγεθος της αβεβαιότητας πραγματοποιήσεως των εσόδων από πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση, στο τέλος της χρήσεως, των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Μέση τρέχουσα τιμή \$
την 31.12.1984 δρχ. 128
την 31.12.1985 δρχ. 148

Από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, των οποίων τα τελικά υπόλοιπα (δηλ. τα απομένοντα μετά τον συμψηφισμό χρεωστικών και πιστωτικών συναλ/κών διαφορών του ίδιου ξένου νομίσματος):

α) Τα τελικά χρεωστικά υπόλοιπα μεταφέρονται στη χρέωση του 81.00.04.

β) Από τα τελικά πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρεται (από κάθε υπολ/σμό) στην πίστωση του 81.01.04, το τμήμα που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις του οικείου Ξ.Ν. που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν

¹ Εκείνες που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή πληρωμή δόσεων μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως (στους 81.00.04 ή 81.01.04), γιατί είναι πραγματοποιημένες (και όχι πιθανές, όπως είναι οι πιστωτικές της αποτιμήσεως).

μέσα στη χρήση, το δε υπόλοιπο κάθε υπολογαριασμού κατά Ξ.Ν. παραμένει (στον υπολ/σμό) και την επόμενη χρήση, αφού συμψηφιστούν σ' αυτό οι τυχόν χρεωστικές συναλ/κές διαφορές του ίδιου Ξ.Ν., μεταφέρεται από το νέο τελικό υπόλοιπο, στην πίστωση του 81.01.04 το τμήμα που αντιστοιχεί (αναλογεί) στις απαιτήσεις που εισπράχθηκαν και στις υποχρεώσεις που πληρώθηκαν μέσα στη νέα χρήση.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 45

"ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ"

Ποιες υποχρεώσεις θεωρούνται μακροπρόθεσμες

Όπως οι απαιτήσεις, έτσι και οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Η διάκριση γίνεται, για μεν τις απαιτήσεις ανάλογα με την προθεσμία ρευστοποιήσεως τους, για δε τις υποχρεώσεις, ανάλογα με το χρόνο ληκτότητάς τους.

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

Πως τακτοποιούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις κατά την κατάρτιση του ισολογισμού

Για την τακτοποίηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, εφαρμόζονται οι παρακάτω κανόνες:

α) Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση, που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη, μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5 (λογ/σμό 50-59).

β) Οι ομολογίες που είναι πληρωτές μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογ/σμούς 45.00-45.05, στο λογ/σμό 53.04 "ομολογίες πληρωτές".

γ) Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογ. 45.10-45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση, μεταφέρονται από τους λογ/σμούς αυτούς στους λογ/σμούς 53.17 "μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτές στην επόμενη χρήση σε δρχ." και 53.18 "μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτές στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν." και επαναφέρονται στους λογ/σμούς 45.10-45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσης, εφόσον, για την ενότητα της παρακολούθησης ή για άλλο λόγο, η επιχείρηση επιθυμεί αυτή τη μεταφορά. Παρέχεται η δυνατότητα, αντί από τη μεταφορά και επαναφορά, να εμφανίζονται τα σχετικά ποσά των λογ/σμών 53.17 και 53.18 στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων του ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί άνοιγμα των λογ/σμών τούτων στα λογιστικά βιβλία.

δ) Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή πώλησης της Τράπεζας της Ελλάδος) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Λογιστικός χειρισμός των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

Στους λογαριασμούς **45.00-45.09** παρακολουθούνται τα **δάνεια που συνάπτονται με έκδοση ομολογιών**. Η καταχώρηση των δανείων αυτών γίνεται στην τιμή στην οποία η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εξοφλεί τις ομολογίες. Σε περίπτωση που προκύπτει διαφορά από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο ή από την εξόφλησή τους πάνω από το άρτιο, η διαφορά αυτή καταχωρείται στο λογαριασμό 16.16 "διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών" και αποσβένεται.

Στους λογ/σμούς 45.10 - 45.13 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς **Τράπεζες και Ταμειυτήρια**, από δάνεια ή άλλες χορηγήσεις που γίνονται από τους οργανισμούς αυτούς προς την επιχείρηση.

Στους λογ/σμούς **45.14-45.15** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς **συνδεδεμένες επιχειρήσεις**, ενώ στους λογ/σμούς **45.16-45.17** παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της προς **λοιπές επιχειρήσεις** στις οποίες έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον. επειδή διαθέτει συμμετοχές του λογ/σμού **18.01**.

Στους λογαριασμούς **45.18-45.99** παρακολουθούνται οι λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης. Ειδικά για τους λογ/σμούς **45.24** "μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε δρχ.", **45.25** "Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν." και **45.26** "Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων έκδοσης Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων επιχειρήσεων" ισχύουν όσα καθορίζονται στη σελίδα ***** με τη διαφορά ότι αντί για το λογαριασμό 65.06 χρησιμοποιούνται οι υπολογαριασμοί 65.01.07 "Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε δρχ." και 65.01.08 "Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν."

Στο λογαριασμό **45.90** καταχωρείται η τυχόν **εγγύηση** που εισπράττει η επιχείρηση (π.χ. από εκμίσθωση ακινήτου κλπ.) και την οποία προβλέπεται να την επιστρέψει μετά από τη λήξη του επόμενου έτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 46 "....."

Ο λογ/σμός 46 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή, μόνο μετά από απόφαση του κράτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 47 "....."

Ο λογ/σμός 47 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή, μόνο μετά από απόφαση του κράτους.

Ο λογ/σμός 48 χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που διατηρούν υποκαταστήματα, τα οποία έχουν λογιστική αυτοτέλεια. Ο λογ/σμός 48 στα λογιστικά βιβλία του Κεντρικού τιτλοφορείται ως "ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ" και στα λογιστικά βιβλία των υποκαταστημάτων τιτλοφορείται ως "ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΟ ΚΕΝΤΡΙΚΟ".

Πώς λειτουργεί ο λογ/σμός 48

Όταν το κεντρικό κατάστημα στέλνει σε κάποιο υποκατάστημα μετρητά πιστώνει το ταμείο του, όταν στέλνει αγαθά πιστώνει τα αντίστοιχα αγαθά, όταν εξοφλεί κάποιον προμηθευτή του υποκαταστήματος πιστώνει το ταμείο του κλπ. και σ' όλες αυτές τις περιπτώσεις χρεώνει το λογ. 48 με τριτοβάθμιο λογ/σμό το αντίστοιχο υποκατάστημα (βλέπε και παράδειγμα στη σελ. 396).

Αντίθετα, το υποκατάστημα, όταν εισπράττει τα χρήματά που στέλνει το κεντρικό κατάστημα χρεώνει τα αντίστοιχα αγαθά, όταν παίρνει την απόδειξη από το κεντρικό με την οποία εξοφλείται προμηθευτής του, χρεώνει τον αντίστοιχο προμηθευτή του κ.ο.κ. και σ' όλες τις περιπτώσεις πιστώνει το λογ. 48, με τριτοβάθμιο λογ/σμό το κεντρικό κατάστημα.

Το ίδιο γίνεται και με τις δοσοληψίες που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκαταστημάτων, με τη διαφορά όμως, ότι ως τριτοβάθμιος λογ/σμός αντί "κεντρικό κατάστημα" καταχωρείται το αντίστοιχο υποκατάστημα.

Πώς απεικονίζεται ο λογ/σμός 48, στον ισολογισμό τέλους χρήσης

Στο τέλος της χρήσης, το κάθε υποκατάστημα και το κεντρικό κατάστημα, συντάσσουν το καθένα χωριστά και τον δικό τους ισολογισμό. Στους ισολογισμούς αυτούς απεικονίζεται και ο λογ. 48 ως εξής: αν το υποκατάστημα εμφανίζει το λογ. 48 στο παθητικό και αφορά συναλλαγές με το κεντρικό κατάστημα, τότε το κεντρικό κατάστημα εμφανίζει το λογ. 48 με την ίδια ακριβώς αξία στο ενεργητικό κ.ο.κ.

Στη συνέχεια, το κεντρικό κατάστημα συντάσσει το γενικό ισολογισμό της επιχείρησης. Στον ισολογισμό αυτό, αθροίζονται τα ποσά των ίδιων λογ/σμών των επί μέρους ισολογισμών που είχαν συντάξει το κεντρικό και τα υποκαταστήματα το καθένα χωριστά. Στον γενικό αυτό ισολογισμό, ο λογ. 48 δεν εμφανίζεται πουθενά.

Ενσωμάτωση ισολογισμών υποκαταστημάτων εξωτερικού στον ισολογισμό της έδρας της επιχείρησης

Αν υπάρχουν και υποκαταστήματα στο εξωτερικό με λογιστική αυτοτέλεια, τότε για την σύνταξη των ισολογισμών των

υποκαταστημάτων αυτών, τα ξένα νομίσματα δραχμοποιούνται με το ποσό που προκύπτει από την μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές ως εξής:

α) με βάση την επίσημη τιμή του συναλλάγματος κατά την ημέρα της απογραφής, όσον αφορά τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

β) με βάση την επίσημη τιμή του συναλλάγματος κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) όσον αφορά τα χρεόγραφα και τους τίτλους γενικά, τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, εκτός από τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, και τα αποθέματα αγαθών γενικά. Αν η τρέχουσα τιμή με 31.12 είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης των πάγιων και των αποθεμάτων, τότε σχηματίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη σε βάρος των πιστωτικών συν/κών διαφορών.

Δηλαδή, το υποκατάστημα του εξωτερικού ενημερώνει τα λογιστικά του βιβλία με βάση τους νόμους που ισχύουν στο κράτος εκείνο που λειτουργεί το υποκατάστημα. Το κεντρικό τηρεί μόνο το λογαριασμό συνδέσμου (48) του υποκαταστήματος, στον οποίο καταχωρεί τις δοσοληψίες του με το υποκατάστημα. Στο τέλος της χρήσης το υποκατάστημα αποστέλλει στο Κεντρικό λογιστική κατάσταση με τα υπόλοιπα των λογ/σμών που έχει με 31.12 φυσικά σε ξένο νόμισμα. Στη συνέχεια, το Κεντρικό ενσωματώνει τη λογιστική κατάσταση του υποκαταστήματος στον ισολογισμό της επιχείρησης, μετά από προηγούμενη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε δραχμές, σύμφωνα με τους πιο πάνω κανόνες αποτίμησης. Μετά από τη δραχμοποίηση αυτή, προκύπτει μια διαφορά σε δραχμές μεταξύ ενεργητικού και παθητικού του υποκαταστήματος. Αν π.χ. ο λογ. 48 του κεντρικού έχει χρεωστικό υπόλοιπο και η διαφορά αυτή είναι μεγαλύτερη από το ποσό του λογ. 48, τότε θεωρείται "πιστωτική συν/κή διαφορά" και με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογ. 48 με πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσης του υποκαταστήματος κλπ.

Σημειώνεται ότι: α) Όταν χρησιμοποιείται Η/Υ και υπάρχουν πολλά υποκαταστήματα με μεγάλη δραστηριότητα, τότε ενδείκνυται να προστίθεται, στην αρχή των κωδικών αριθμών των λογ/σμών του Γ.Λ.Σ., ένα χαρακτηριστικός κωδικός για το Κεντρικό και για κάθε υποκατάστημα, όπως π.χ. το 1 για το Κεντρικό, το 2 για το υποκατάστημα της Θεσ/νίκης, το 3 για το υποκατάστημα Βόλου κλπ. (ή το 01, 02, 03 κλπ., αν α υποκαταστήματα είναι πάνω από 10). Ο κωδικός αυτός που χαρακτηρίζει το υποκατάστημα θα διαχωρίζει από τον κωδικό του λογ/σμού με μια τελεία "." ή με μια παύλα "-" (Αρ. Πρωτ. ΕΛ/Λ.Σ. 1414/90, γνωμ. 64).

β) Όταν τα υποκαταστήματα δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, τότε στους λογ/σμούς της ομάδας 2 του κεντρικού (αγορές κλπ.) θα πρέπει να τηρούνται ιδιαίτεροι λογ/σμοί για τα υποκαταστήματα, δηλαδή θα πρέπει να καταχωρούνται χωριστά οι αγορές ως "Αγορές Κεντρικού" και χωριστά οι αγορές του υποκαταστήματος Α κλπ. Το ίδιο ισχύει για το ταμείο και για τις πωλήσεις καθώς και για τα πάγια (όχι όμως για τις δαπάνες των υποκαταστημάτων οι οποίες μπορούν να καταχωρούνται στους ίδιους λογ/σμούς με εκείνους του Κεντρικού καταστήματος).

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 49: "ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ"
(όμιλος λογ. προαιρετικής χρήσης)**

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί όπως και ο λογ. 19. Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του λογ. 49, τότε τα ποσά των λογ. του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 44-48.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΟΜΑΔΑ 5η)

Στο κεφάλαιο αυτό (ομάδα 5) περιλαμβάνονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης,

Στην ομάδα "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις" περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί.

- 50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
- 51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
- 52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
- 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
- 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ
- 55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
- 56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
- 57
- 58 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
- 59 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επί μέρους λογ/σμών, που αποτελούν τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 50: "ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ"

Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τους προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 50

**Λογ/σμοί: 50.00 "Προμηθευτές εσωτερικού"
50.01 "Προμηθευτές εξωτερικού"**

Στους λογ/σμούς 50.00 και 50.01, παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από τις "επί πιστώσει" αγορές της

(αγαθών, παγίων, διάφορων υλικών, υπηρεσιών κλπ.) από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού αντίστοιχα.

Λογ/σμοί: **50.02 "Ελληνικό Δημόσιο"**
50.03 "Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις"

Στους λογ/σμούς 50.02 και 50.03, παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από τις "επί πιστώσει" αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο ή από τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

Λογ/σμός: **50.05 "Προκαταβολές σε προμηθευτές"**

Στο λογ/σμό 50.05 "είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε προμηθευτές, προκαταβολικά, για την εκτέλεση παραγγελιών, εκτός από όσα αφορούν πάγια στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται, ή στο λογαριασμό 15.09 "προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων" ή στο λογαριασμό 50.08 "προμηθευτές εσωτερικού λογ. πάγιων στοιχείων" ή στο λογαριασμό 32.00 "παραγγελίες πάγιων στοιχείων".

Ο λογαριασμός 50.05 κινείται στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της επιχείρησης, οι προκαταβολές οι οποίες δίνονται σε προμηθευτές αφορούν σημαντικές παραγγελίες που η εκτέλεσή τους απαιτεί πολύ χρόνο. Στις άλλες περιπτώσεις οι προκαταβολές σε προμηθευτές χρεώνονται απευθείας στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς τους. Με την ολική ή μερική εκτέλεση της παραγγελίας, το υπόλοιπο - ολικό ή μερικό - του λογαριασμού 50.05 μεταφέρεται στη χρέωση του οικείου προσωπικού λογαριασμού του προμηθευτή.

Σε περίπτωση που, από υπαιτιότητα της επιχείρησης, δεν εκτελείται η παραγγελία και για το λόγο αυτό η προκαταβολή κρατείται από τον προμηθευτή π.χ. σαν ποινική ρήτρα, ο λογαριασμός 50.05 πιστώνεται ισόποσα, με χρέωση του λογαριασμού 81.00.02 "καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών".

Λογ/σμός: **50.06 "Προμηθευτές-Παρακρατημένες εγγυήσεις"**

Στο λογαριασμό 50.06 "είναι δυνατόν να παρακολουθούνται τα ποσά που η επιχείρηση παρακρατεί για εγγύηση, σύμφωνα με σχετικούς συμβατικούς όρους συμφωνίας με τον προμηθευτή τη. Όταν δεν γίνεται χρήση του λογαριασμού 50.06, οι παρακρατημένες εγγυήσεις παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 50.00, 50.01, 50.02 και 50.03, κατά περίπτωση.

Λογιστικός χειρισμός των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται στους προμηθευτές

Λογ/σμοί: **50.04 "Προμηθευτές - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας"**
50.07 "Προμηθευτές αντίθετος λογ/σμός ειδών συσκευασίας"

Στο λογαριασμό 50.04 "προμηθευτές - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας" παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση στους

προμηθευτές της ως εγγύηση για την κανονική επιστροφή των ειδών συσκευασίας, που παραλαμβάνει με την υποχρέωση να τα επιστρέψει. Όταν τα επιστρέψει γίνεται η αντίθετη εγγραφή.

Στο λογαριασμό **50.07** "προμηθευτές αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας" είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα επιστρεπτέα σε προμηθευτές είδη συσκευασίας, ως εξής.

α) Ο λογαριασμός 50.07 χρεώνεται με πίστωση του οικείου λογ/σμού του προμηθευτή, με την αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό έγγραφο των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας.

β) Κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας γίνεται αντίστροφη από την παραπάνω εγγραφή, δηλαδή πιστώνεται ο λογ/σμός 50.07 με την αξία που χρεώθηκε και χρεώνεται ο οικείος λογ/σμός του προμηθευτή.

γ) Σε περίπτωση που, κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας σε **όχι καλή κατάσταση**, ο προμηθευτής αποτιμάει τα επιστρεφόμενα σε μέρος της αρχικής αξίας τους, ο λογαριασμός **50.07** πιστώνεται με την ολική αρχική αξία και **χρεώνεται** ο οικείος λογαριασμός του προμηθευτή με το ποσό που αυτός αναγνωρίζει και ο λογαριασμός **61.98.01** "αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών" με τη διαφορά.

δ) Σε περίπτωση **καταστροφής των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας** πριν από την επιστροφή τους, χρεώνεται με την αρχική αξία τους ο παραπάνω λογαριασμός 61.98.01 και πιστώνεται ο λογαριασμός 50.07.

ε) Σε περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίζει να **κρατήσει τα είδη συσκευασίας των προμηθευτών της για να χρησιμοποιήσει σαν δικά της**, η αρχική αξία των ειδών αυτών μεταφέρεται στο λογαριασμό **28** "είδη συσκευασίας", με πίστωση του λογαριασμού **50.07**.

Λογ/σμός 50.90 "Τρίτοι - λογ/σμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογ/σμό τους

Όταν **πωλούνται εμπορεύματα τρίτων**, τότε με την αξία πώλησης που αναγράφεται στο τιμολόγιο πιστώνεται ο λογ. **50.90** αναλυόμενος σε τριτοβάθμιους προσωπικούς λογαριασμούς τρίτων (και όχι ο λογ. 70). Οι ίδιοι υπολογαριασμοί του λογ. 50.90 χρεώνονται και με τα σχετικά έξοδα πώλησης. Επίσης, οι υπολογαριασμοί του 50.90 χρεώνονται και με την προμήθεια που προκύπτει από τις μηνιαίες εκκαθαρίσεις με πίστωση του λογ. 73.

Παραδείγματα:

Αγοράστηκαν με πίστωση από προμηθευτή εμπορεύματα αξίας δρχ. 500.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%.

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	500.000
20.01	Αγορές (Είδους Α)	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	90.000
54.00	Φ.Π.Α.	
54.00.00	Φ.Π.Α. Αγορών 18%	
	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	590.000
	50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	
	50.00.00 Προμηθευτής Α	

Από τα πιο πάνω εμπορεύματα επιστράφηκαν στον προμηθευτή εμπορεύματα αξίας δρχ. 100.000 και χορηγήθηκε έκπτωση από τον προμηθευτή 10% πάνω στην αξία των υπόλοιπων εμπορευμάτων.

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	165.200
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	
50.00.00	Προμηθευτής Α	
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	140.000
20.01	Αγορές (Είδους Α)	
20.01.97	Επιστροφές Αγορών (Είδους Α) 100.000	
20.01.98	Εκπτώσεις Αγορών (Είδους Α) 40.000	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	25.200
54.00	Φ.Π.Α.	
54.00.00	Φ.Π.Α. Αγορών 18%	

Αγοράστηκαν με πίστωση έπιπλα αντί δρχ. 400.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%

14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	400.000
14.00	Έπιπλα	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	72.000
54.00	Φ.Π.Α.	
54.00.04	Φ.Π.Α. Πάγιων 18%	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	472.000
50.08	Προμηθευτές Εσωτερικού λ. Πάγιων Στοιχείων	

Πληρώθηκε σε προμηθευτή προκαταβολή δρχ. 200.000

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	200.000
50.05	Προκαταβολές σε Προμηθευτές	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200.000
38.00	Ταμείο	

Αγοράστηκαν 20 βαρέλια λάδι αντί δρχ. 4.000.000 και χρεώθηκε και η αξία των βαρελιών που είναι δρχ. 100.000 τα οποία πρόκειται να επιστραφούν

20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	4.000.000
20.01	Αγορές	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	100.000
50.07	Προμηθευτές Αντίθετος λ. Ειδών Συσκευασίας	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	4.100.000
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	

Σε περίπτωση επιστροφής των βαρελιών θα χρεωθεί ο λ. 50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού και θα πιστωθεί ο λ. 50.07 Προμηθευτές Αντίθετος Ειδών Συσκευασίας. Ενώ αν η επιχείρηση κρατήσει τα βαρέλια θα χρεωθεί ο λ. 28 Είδη Συσκευασίας και θα πιστωθεί ο λ. 50.07 Προμηθευτές Αντίθετος λ. Ειδών Συσκευασίας.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 51: "ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ"

Λογιστικός χειρισμός των γραμματίων πληρωτέων

Στο λογαριασμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις - σε δραχμές και σε ξένο νόμισμα - της επιχείρησης, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων εις διαταγής. Ο λογ/σμός αυτός πιστώνεται με την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γρ/τίων και χρεώνεται με την πληρωμή τους.

Σε περίπτωση δημιουργίας **συναλλαγματικών διαφορών** κατά την εξόφληση ή αποτίμηση των γρ/τίων πληρωτέων, καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του λογ/σμού 81 "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" (συγκεκριμένα στον 80.00.04 ή στον 80.01.04), αν όμως αφορούν πάγια στο λογ/σμό 16.15 "Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων".

<u>Λογ/σμοί:</u>	<u>51.03 "Μη δουλευμένοι τόκοι γρ/τιων πληρωτέων σε δρχ. (αντίθετος λογ.)"</u>
	<u>51.04 "Μη δουλευμένοι τόκοι γρ/τιων πληρωτέων σε Ξ.Ν. (αντίθετος λογ.)"</u>
	<u>51.05 "Μη δουλευμένοι τόκοι γρ/τιων πληρωτέων έκδοσης Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων Επιχειρήσεων (αντίθετος λογ.)"</u>

Οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα **άληκτα γραμμάτια πληρωτέα** κατά το τέλος της χρήσης καταχωρούνται στους αντίθετους λογαριασμούς 51.03, 51.04 και 51.05, κατά περίπτωση, και στον ισολογισμό εμφανίζονται αφαιρετικά από το συνολικό ποσό των γραμματίων πληρωτέων. Ο χειρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός για τις επιχειρήσεις, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση θα γίνεται υποχρεωτικά και στις άλλες κατά τρόπο πάγιο.

<u>Λογ/σμοί:</u>	<u>51.90 "Υποσχετικές επιστολές πληρωτέες σε δρχ."</u>
	<u>51.91 "Υποσχετικές επιστολές πληρωτέες σε Ξ.Ν."</u>

Όταν αγοράζονται αγαθά με υποσχετικές επιστολές πληρωτέες, τότε χρησιμοποιούνται οι λογ/σμοί 51.90 και 51.91.

Λογιστικοί χειρισμοί των τόκων που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια πληρωτέα

α) Στην περίπτωση που οι τόκοι διαχωρίζονται από το κόστος προμήθειας πάγιων ή κυκλοφοριακών στοιχείων, ισχύουν τα εξής:

Οι τόκοι των γραμματίων, που γίνονται αποδεκτά και λήγουν μέσα στη χρήση, καταχωρούνται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμού

του **65.06 "τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων"**.

Από τους τόκους των γραμματίων, που γίνονται αποδεκτά μέσα στη χρήση και λήγουν μετά το τέλος της, εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσης αυτής καταχωρούνται **απευθείας** στους οικείους υπολογαριασμούς του **65.06** και εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά τη λήξη της χρήσης αυτής καταχωρούνται στους αντίθετους λογ/σμούς **51.03, 51.04 και 51.05**, κατά περίπτωση.

Στο τέλος κάθε χρήσης, οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων που έληξαν μέσα στη χρήση αυτή (γραμμάτια που έγιναν αποδεικτά σε προηγούμενες χρήσεις), καθώς και οι τόκοι των λοιπών γραμματίων (γραμμάτια που έγιναν αποδεκτά σε προηγούμενες χρήσεις και λήγουν μετά το τέλος της χρήσης) που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσης αυτής, **μεταφέρονται** από τους λογαριασμούς **51.03, 51.04 και 51.05**, κατά περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του **65.06**.

β) Στην περίπτωση που οι τόκοι περιλαμβάνονται στο κόστος προμήθειας πάγιων ή κυκλοφοριακών στοιχείων, ο διαχωρισμός και η εμφάνισή τους στους αντίθετους λογαριασμούς **51.03, 51.04 και 51.05** είναι **δυνητικός**. Ο λογιστικός χειρισμός του διαχωρισμού αφήνεται στην κρίση κάθε επιχείρησης που επιθυμεί να κάνει χρήση της δυνητικής ευχέρειας της περίπτωσης αυτής, υπό τον όρο όμως ότι **δεν θα μεταφέρονται** σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς εξόδων και εσόδων των ομάδων **6 και 7** οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων της κατηγορίας αυτής.

Παραδείγματα:

Αποδοχή συναλλαγματική ονομαστικής αξίας δρχ. 108.000 στην οποία περιλαμβάνονται τόκοι δρχ. 8.000 (3.000 αφορούν τη χρήση και 5.000 την επόμενη) σε διαταγή προμηθευτή.

Αν δεν γίνεται εκτοπισμός, η εγγραφή θα είναι:

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	100.000	
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	8.000	
65.06	Τόκοι και Έξοδα Λοιπών Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων		
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		108.000

Αν γίνεται εκτοπισμός:

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	100.000	
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	3.000	
65.06	Τόκοι και Έξοδα Βραχ. Υποχρεώσεων		
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	5.000	
51.03	Μη Δουλευμένοι Τόκοι Γρ/τιων Πληρωτέων σε Δρχ.		
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		108.000

Στο τέλος της χρήσεως, η ονομαστικής αξία των Γραμματίων Πληρωτέων ήταν δρχ. 2.000.000, η παρούσα αξία του είναι δρχ. 1.800.000. Να γίνει η εγγραφή εκτοπισμού (αν δεν είχε γίνει κατά την αποδοχή τους).

51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	200.000	
51.03	Μη Δουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων Πληρωτέων		
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		200.000
			0
65.06	Τόκοι και έξοδα βραχ. υποχρεώσεων		

Γραμμάτιο Πληρωτέο ονομαστικής αξίας δρχ. 70.000 ανανεώνεται με άλλο ονομ. αξίας δρχ. 75.000

51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	70.000	
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	5.000	
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		75.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 52: "ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΒΡΑΧΥ-ΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ"

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 52

Στο λογ/σμό 52, παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από **βραχυπρόθεσμες**, κάθε φύσης, τραπεζικές χρηματοδοτήσεις προς αυτήν. Οι τραπεζικές χρηματοδοτήσεις (έστω και από τον ίδιο λογ/σμό δανείου) που λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης χρήσης, θα πρέπει να παρακολουθούνται στο λογ. 45. "Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις".

Στο τέλος της χρήσης, ο κάθε λογ/σμός δανείου θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης με το υπόλοιπο που διαμορφώνεται με το **ανεξόφλητο ποσό του δανείου, συμπεριλαμβανομένων και των τόκων που δεν έχουν εξοφληθεί, μέχρι την ημέρα της απογραφής.**

Σε περίπτωση δημιουργίας **συναλλαγματικών διαφορών** κατά την εξόφληση υποχρεώσεων προς Τράπεζες σε ξένο νόμισμα ή την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης, αυτές καταχωρούνται στον αντίστοιχο υπολογαριασμό του λογ. 81 ή αν αφορούν πάγια στο λογ/σμό 16.15.

Η ανάλυση του λογ/σμού 52 γίνεται κατά τράπεζα.

Όταν δίνονται ενέχυρα για την εξασφάλιση του δανείου, γίνονται οι εγγραφές όπως στο παράδειγμα.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση έλαβε δάνειο δρχ. 800.000 με ενέχυρο χρεόγραφο αξίας 1.200.000

34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	1.200.000	
34.24	Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση		
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		1.200.000
34.05	Ομολογίες Ελληνικών Δανείων		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	800.000	
38.00	Ταμείο		

52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ	800.000
52.00	Τράπεζα Α	
52.00.00	Τράπεζα Α λ. Δανείου με Ενεχ. Χρεόγραφα	

Κατά την εξόφληση του δανείου με επιπλέον τόκους 50.000 δρχ. και την παραλαβή των χρεογράφων

52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ	800.000
65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	50.000
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	850.000
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	1.200.000
34.05	Ομολογίες Ελληνικών Δανείων	
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	1.200.000
34.24	Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση	

Ενώ όταν εξασφαλίζονται τα δάνεια με υποθήκες χρησιμοποιούνται και λογαριασμοί τάξεως.

ΛΟΓ/ΜΟΣ:53 «ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ»

Γενικά, «πιστωτής» είναι το πρόσωπο, το οποίο δικαιούται να αξιώσει από κάποιο άλλο πρόσωπο (οφειλέτη) την εκπλήρωση μιας αποτιμητής σε χρήμα, υποχρεώσεις.

Στον λογ/σμό 53 «πιστωτές διάφοροι», παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες οικονομικές υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τρίτους, που δεν υπάγονται σε καμιά κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους άλλους πρωτοβάθμιους λογ/σμούς της Ομάδας 5, και οι οποίες δεν διασφαλίζονται με εμπράγματο δικαίωμα ή με πιστωτικό έγγραφο.

Τέτοιες υποχρεώσεις, είναι, π.χ. οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό, προς τους μετόχους, προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, προς τους εταίρους κλπ.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 53

Λ/σμοί: 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτές»
53.03 «Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού»

Ο λογ/σμός 53.00 «αποδοχές προσωπικού πληρωτές» χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων πληρωμής του προσωπικού γίνεται - όχι ταμειακά αλλά - συμψηφιστικά. Οπότε στην πίστωση του λογ/σμού 53.00 καταχωρούνται οι καθαρές πληρωτές αποδοχές του προσωπικού (με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60

«αμοιβές και έξοδα προσωπικού»), ενώ στην χρέωση του λογ. 53.00 καταχωρούνται οι καταβολές προς τους δικαιούχους.

Οι αποδοχές οι οποίες, μέσα σε εύλογο χρόνο (π.χ. να μην υπερβαίνει τις 10 ημέρες), δεν ζητούνται από τους δικαιούχους, μεταφέρονται στην πίστωση του λογ/σμού 53.03 «Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού».

Αμέσως παρακάτω, παραθέτονται οι εγγραφές λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων (συμψηφιστικά και ταμιακά).

α) Λογιστικοποίηση μισθοδοτικών καταστάσεων συμψηφιστικώς:

60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (ακολουθούν οι υπολογαριασμοί του).....
εις 33	Χρεώστες διάφοροι
33.00	Προκαταβολές προσωπικού
33.01	Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού
33.02	Δάνεια προσωπικού
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη
54.03	Φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού
55	Ασφαλιστικοί οργανισμοί
55.00	I.K.A.
55.01	Λοιπά ταμεία κύριας ασφαλίσεως
55.02	Επικουρικά ταμεία
53	Πιστωτές διάφοροι
53.00	Αποδοχές προσωπικού πληρω- τέες

(Ο 53.00 πιστώνεται με το καθαρό πληρωτέο ποσό)
(Ως Δελτίο Συμψηφισμού Νο.....)

do

53	Πιστωτές διάφοροι
53.00	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες εις 38 Χρηματικά διαθέσιμα (Ως ένταλμα πληρωμής Νο..... κ.λ.π.) (Με την εγγραφή αυτή ο 53.00 εξισώνεται)

Όπως προαναφέρθηκε, οι αποδοχές που δεν ζητούνται μέσα σε εύλογο χρόνο (δηλ. σε μερικές ημέρες) από τους δικαιούχους, δεν παραμένουν στα χέρια του Ταμεία κ.λπ., αλλά επανεισάγονται στο Ταμείο με πίστωση του λογ/σμού 53.03 «οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού».

β) Λογιστικοποίηση μισθοδοτικών καταστάσεων ταμιακώς:

do

60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (ακολουθούν οι υπολογισμοί του)
εις 38	Χρηματικά διαθέσιμα:

(Με το ονομαστικό ποσό της μισθοδοτικής καταστάσεως)

do

38	Χρηματικά διαθέσιμα
εις 33	Χρεώσεις διάφοροι

- 33.00 Προκαταβολές προσωπικού
- 33.01 Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού
- 33.02 Δάνεια προσωπικού
- 54. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη
- 54.03 Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού
- 55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
- 55.00 Ι.Κ.Α.
- 55.01 Λοιπά ταμεία κύριας ασφαλίσεως
- 55.02 Επικουρικά ταμεία

(Με το σύνολο των «κρατήσεων» της μισθοδοτικής καταστάσεως)

Τονίζεται ότι, από πολλές απόψεις, επιβάλλεται η λογιστικοποίηση της μισθοδοσίας να γίνεται πάντοτε συμψηφιστικώς.

Λογ/σμοί: 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα»

53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα»

α) Μέρισμα, είναι το ποσό που διανέμεται τακτικά στους μετόχους από τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) και προέρχεται από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν.

Ο λόγος του παθητικού **53.01 «μερίσματα πληρωτέα»** εμφανίζει με το υπόλοιπό του, την υποχρέωση της Α.Ε. προς τους μετόχους, από μερίσματα τα οποία δικαιούνται αυτοί να εισπράξουν.

Ο λογ/σμός **53.01** λειτουργεί ως εξής:

Λογ/σμός: 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα»

Χρεώνεται με πίστωση:

Πιστώνεται με χρέωση:

- του 33.06 «προμερίσματα», για τη μεταφορά των τυχόν με τα διανεμητέα μερίσματα διανεμηθέντων προμερισμάτων χρήσεως.
(από τον 33.06 στον 53.01)

- του 43.02 «διαθέσιμα μερίσματα - χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου» (εφόσον που μένουν απλήρωτα στο τέλος αποφασιστεί τέτοια διάθεση από τη Γεν. Συνέλευση).
- του 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα», με τα προμερίσματα 53.02 μεταφέρεται στον 53.01), εφόσον κατά τη διάρκεια της χρήσεως διανεμήθηκαν προμερίσματα.

β) Προμέρισμα, είναι το προσωρινό μέρισμα που καταβάλλεται στους μετόχους της Α.Ε., έναντι των κερδών μιας χρήσεως και το οποίο θα συμψηφιστεί προς το οριστικό μέρισμα. Η διανομή προμερισμάτων γίνεται συνήθως από τις νεοσύστατες εταιρείες, για διευκόλυνση των μετόχων του.

Ο λογ/σμός **53.02 «προμερίσματα πληρωτέα»** πιστώνεται με χρέωση του λογ/σμού **33.06 «προμερίσματα»**, με το συνολικό ποσό το

οποίο αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί στους μετόχους ως **προμέρισμα**, από το οποίο έχει αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος¹ προς 35% ή 40% (ο οποίος, με χρέωση του 88.08 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών»). Ο λογ/σμός **53.02** χρεώνεται με τα ποσά των **προμερισμάτων** που καταβάλλονται μέχρι το τέλος της χρήσεως στους μετόχους και με τον **παρακρατημένο φόρο που αναλογεί σ' αυτά**. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα υπόλοιπα των λογ/σμών 53.02 και 33.06 μεταφέρονται στο λογ/σμό 53.01 «μερίσματα πληρωτέα».

Λ/σμός: 53.04 «Ομολογίες πληρωτέες»

Η **ομολογία**, είναι τίτλος διαπραγματεύσιμος και αντιπροσωπευτικός δανείου, το οποίο εκδίδεται από το κράτος, δημόσιους οργανισμούς και διάφορες επιχειρήσεις (τράπεζες, βιομηχανίες, κλπ.). Η εκδότρια επιχείρηση οφείλει να καταβάλει στους κατόχους των ομολογιών (ομολογιούχους) κάθε χρόνο ορισμένο τόμο και να εξοφλήσει το κεφάλαιο του δανείου στη λήξη του.

Στο λογ/σμό **53.04** καταχωρείται το μέσα στην επόμενη χρήση πληρωτέο ποσό που αντιστοιχεί στις εξοφλητέες μέσα στη χρήση αυτή ομολογίες, με χρέωση του οικείου υπολογαριασμού των **45.00** έως και **45.05**.

Λ/σμός: 53.05 «Τοκομερίδια πληρωτέα»

Τοκομερίδιο, είναι τίτλος (**αξιόγραφο**) προσαρτημένος στο σώμα μιας «ομολογίας», ο οποίος αντιπροσωπεύει το ποσό του τόκου, που αντιστοιχεί σε ορισμένη χρονική περίοδο (ετήσια) και το οποίο (ποσό), αφενός αποτελεί οφειλή προς τον κομιστή (δικαιούχο) από τον εκδότη της ομολογίας και αφετέρου αποτελεί δικαίωμα του κομιστή για την είσπραξη του αντίστοιχου τόκου, για την οποία το τοκομερίδιο αποτελεί και απόδειξη. Τα τοκομερίδια αντιστοιχούν (συνήθως) στα έτη εξοφλήσεως του δανείου. Είναι τίτλοι ανώνυμοι και υπόκεινται σε πενταετή παραγραφή.

Στον λογ. 53.05 «τοκομερίδια πληρωτέα», καταχωρούνται τα «τοκομερίδια» που έληξαν και δεν πληρώθηκαν ακόμα.

Στο λογ. **53.05** καταχωρείται η αξία των τοκομεριδίων ομολογιακών δανείων της επιχειρήσεως, κατά τη λήξη τους, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του **65.00** «τόκοι και συναφή έξοδα ομολογιακών δανείων».

Λ/σμός: 53.06 «Οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών»

Στο λογ/σμό **53.06** καταχωρούνται οι δόσεις που οφείλονται από συμμετοχές (βλέπε σχετικά και στον λογ/σμό 18).

¹

Η παρακράτηση πρέπει να γίνεται γιατί, τα προμερίσματα (όπως και τα μερίσματα) καταβάλλονται στους μετόχους ελεύθερα φόρου και υπεύθυνος για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο είναι η εταιρεία.

Λ/σμός: 53.07 Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων»

Στο λογ/σμό 53.07 καταχωρούνται οι δόσεις που οφείλονται από χρεόγραφα. (Βλέπε σχετικά και στον λογ/σμό 34).

Λ/σμός: 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών»

Στο λογ/σμό 53.08, καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου της επιχείρησης και σε τρίτους. Επίσης, ο λογ. 53.08 πιστώνεται με χρέωση του λογ/σμού 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» με τις επιχειρηματικές αμοιβές των διαχειριστών - εταίρων της Ε.Π.Ε.

Λ/σμός: 53.09 «Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων»

Στο λογ/σμό 53.09 καταχωρούνται οι χρηματικές εγγυήσεις που καταθέτονται στην επιχείρηση, για διάφορους λόγους, από τρίτους εκτός από προμηθευτές, για τους οποίους οι παρακρατημένες εγγυήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 50.06.

Λ/σμοί: 53.10 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε δρχ.»

53.11 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.»

53.12 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε δρχ.»

53.13 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 53.10 και 53.11, παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ενώ στους λογ/σμούς 53.12 και 53.13, παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αυτής προς λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, επειδή διαθέτει συμμετοχές του λογ/σμού 18.01.

Σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθώς και με τις συμμετοχικού ενδιαφέροντος λοιπές επιχειρήσεις, ισχύουν ανάλογα όσα καθορίζονται για τους λογ/σμούς 18.02, 18.03, 18.04 και 18.05.

Λ/σμός: 53.14 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους»

Στο λογ/σμό 53.14, παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους εταίρους της (τα χρεωστικά υπόλοιπα παρακολουθούνται στο λογ/σμό 33.07).

Λ/σμός: 53.15 «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου»

Στο λογ/σμό 53.15, καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετε παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της επιχείρησης, παρά από τον τόκο των τοκομεριδίων. Οι παροχές αυτές, αν είναι **μέρισμα**, καταχωρούνται στο λογ/σμό 53.15 με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», αν όμως είναι «**πρόσθετος τόκος**» καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό με χρέωση του λογαριασμού 65.09 «παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου».

Λ/σμός: 53.16 «Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μείωσης του κεφαλαίου»

Στο λογ/σμό 53.16, καταχωρούνται η ονομαστική αξία των μετοχών καθώς και τα ποσά τα οποία καταβάλλονται στους μετόχους ανώνυμης εταιρίας λόγω απόσβεσης ή μείωσης του κεφαλαίου αυτής (βλέπε σχετικά και στο λογ/σμό 40).

Λ/σμός: 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε δρχ.»

53.18 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 53.17 και 53.18, παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης, οι οποίες μετατρέπονται σε βραχυπρόθεσμες, (βλέπε σχετικά και τον λογ/σμό 45).

Λ/σμός: 53.90 «Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)»

Στο πίστωση του λογ/σμού 53.90, παρακολουθούνται οι μεταχρονολογημένες επιταγές πληρωτέες, και την ημέρα που εισπράττονται μεταφέρονται στη χρέωση του λογ. 53.90 και στην πίστωση του λογ/σμού 38.03 «καταθέσεις όψεως» ή του λογ. 38.00 «ταμείο».

Λ/σμός: 53.92 «Υποχρεώσεις προς μετόχους από μαιτωθείσα αύξηση κεφαλαίου»

Στο λογ/σμό 43.00 «Καταθέσεις μετόχων», καταχωρούνται οι καταθέσεις των μετόχων που γίνονται για να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. Ανάληψη των πιο πάνω καταθέσεων επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, για κάποιους λόγους, δεν πραγματοποιούνται.

Στις περιπτώσεις που δεν πραγματοποιείται η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται από το λογ/σμό

43.00 στην πίστωση του λογ/σμού 53.92 «υποχρεώσεις προς μετόχους από ματαιωθείσα αύξηση κεφαλαίου».

Λ/σμοί: 53.98 «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε δρχ.»

53.99 «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.»

Στους λογ/σμούς 53.98 και 53.99, παρακολουθούνται οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης, οι οποίες δεν εντάσσονται σε καμιά από τις προηγούμενες κατηγορίες λογ/σμών της ομάδας 5.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 54: «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ»

Στους υπολογισμού του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου (π.χ. Φ.Π.Α., φόρος εισοδήματος, Φ.Μ.Υ., κλπ.).

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 54

Λ/σμός 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας» (Φ.Π.Α.).

Ο Φ.Π.Α., είναι έμμεσος γενικός φόρος, που επιβάλλεται σε κάθε φάση συναλλαγής σε υλικά αγαθά ή υπηρεσίες, από την αρχική παραγωγή τους μέχρι την τελική κατανάλωσή τους. Επιβάλλεται στη διαφορά μεταξύ τιμής πωλήσεως των αγαθών (εκροές) και του κόστους αυτών (εισροές) στο οποίο περιλαμβάνονται οι αγορές και οι λοιπές δαπάνες.

Στη χρέωση του λ/σμού 54.00 καταχωρούνται:

α) Ο Φ.Π.Α. με τον οποία επιβαρύνθηκαν οι αγορές και οι εισαγωγές αγαθών, οι λήψεις υπηρεσιών, καθώς και οι διάφορες δαπάνες (φόρος εισροών).

β) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί, βάσει πιστωτικών σημειωμάτων, στις χορηγούμενες από την επιχείρηση εκπτώσεις στους πελάτες τους.

γ) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις επιστροφές που έγιναν από τους πελάτες (βάσει πιστωτικών σημειωμάτων πάλι).

δ) Ο Φ.Π.Α. που καταβάλλεται από την επιχείρηση στο Δημόσιο (βάσει των προσωρινών μηνιαίων δηλώσεων και της ετήσιας εκκαθαριστικής δηλώσεως).

Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού καταχωρούνται:

α) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία πραγματοποιεί η επιχείρηση από παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών και παροχή υπηρεσιών (φόρος εκροών).

β) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί, βάσει πιστωτικών σημειωμάτων, στις χορηγούμενες από τους προμηθευτές στην επιχείρηση εκπτώσεις.

γ) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί, βάσει πιστωτικών σημειωμάτων, στις επιστροφές αγορών που έγιναν από την επιχείρηση προς τους προμηθευτές.

δ) Ο Φ.Π.Α. που επιστρέφεται από το δημόσιο στην επιχείρηση.

Η ανάπτυξη του λογ/σμού 54.00 γίνεται κυρίως σε τριτοβάθμιους αναλυτικούς λογ/σμούς (π.χ. 54.00.00 «Φ.Π.Α. αγορών εμπορευμάτων με 8%», 54.00.01 «Φ.Π.Α. πωλήσεως εμπορευμάτων με 8%» κλπ.) ώστε να παρέχεται η δυνατότητα και οι σχετικές πληροφορίες για τη συμπλήρωση των σχετικών φορολογικών δηλώσεων.

Σημειώνεται ότι, στο τέλος κάθε μήνα, όταν ο δευτεροβάθμιος λογ/σμός 54.00 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε το ποσό αυτό του Φ.Π.Α. εκφράζει το ποσό σε Φ.Π.Α. που οφείλει η επιχείρηση να καταβάλει στην Δ.Ο.Υ., ενώ αντίθετα όταν εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, τότε το ποσό αυτό του Φ.Π.Α. απεικονίζει το ποσό του Φ.Π.Α. που δικαιούται η επιχείρηση να συμψηφίσει με το Φ.Π.Α. εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου ή να το ζητήσει ως επιστροφή Φ.Π.Α.

Παρακάτω παρατίθεται ένα παράδειγμα για τη λειτουργία του Φ.Π.Α. σε γενικές γραμμές.

Παράδειγμα:

Ο βιοτέχνης Α αγόρασε πρώτες και βοηθητικές ύλες αντί δρχ., 1.000.000 και επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. Αγορών (Εισροών) 18 % δηλαδή με δρχ. 180.000 και έστω ότι κατασκεύασε ηλεκτρικές θερμάστρες. Στη συνέχεια πούλησε τις θερμάστρες στον έμπορο (χονδρέμπορος) Β αντί δρχ. 1.600.000 τον οποίο επιβάρυνε και με Φ.Π.Α. πωλήσεων (εκρών) 18% δηλ. με δρχ. 288.000. Ο έμπορος Β πούλησε τις θερμάστρες στον έμπορο Γ (λιανέμπορος) αντί δρχ. 1.800.000 και τον επιβάρυνε με Φ.Π.Α. πωλήσεων 18%, δηλ. με δρχ. 324.000. Τέλος ο Γ πούλησε τις θερμάστρες σε πελάτες τους, για το σπίτι τους, αντί δρχ. 2.100.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. πωλήσεων 18% δρχ. 378.000.

Οι διαδικασίες για τον κάθε ένα από τους πιο πάνω θα είναι οι ακόλουθες:

α) Ο βιοτέχνης Α, που πλήρωσε στον προμηθευτή του Φ.Π.Α. δρχ. 180.000 και εισέπραξε από τον έμπορο Α, κατά την πώληση δρχ. 288.000, θα πληρώσει στο δημόσιο:

Φ.Π.Α Πωλήσεων (Εκρών) - Φ.Π.Α. Αγορών (Εισροών)

δηλαδή $288.000 - 180.000 = 108.000$ δρχ.

β) Ο Έμπορος Β, που πλήρωσε στο βιοτέχνη Α Φ.Π.Α. δρχ. 288.000 και εισέπραξε από τον Έμπορο Γ δρχ. 324.000, θα πληρώσει στο δημόσιο, $324.000 - 288.000 = 36.000$ δρχ.

γ) Ο Έμπορος Γ, που πλήρωσε στον Έμπορο Β Φ.Π.Α. δρχ. 324.000 και εισέπραξε από τους πελάτες του δρχ. 378.000, θα πληρώσει στο δημόσιο, $378.000 - 324.000 = 54.000$ δρχ. και

δ) Οι πελάτες που αγόρασαν τις θερμάστρες για το σπίτι τους, αυτοί είναι οι τελικοί καταναλωτές και επιβαρύνονται με ολόκληρο το ποσό των δρχ. 378.000 του Φ.Π.Α., δηλ. οι θερμάστρες τους κόστισαν συνολικά $2.100.000 + 378.000 = 2.478.000$

Σε περίπτωση που ο βιοτέχνης ή κάποιος από τους εμπόρους κρατήσεις κάποια θερμάστρα, είναι δηλαδή τελικός καταναλωτής, θα επιβαρυνθεί αυτός με το Φ.Π.Α. της θερμάστρας.

Λ/σμός: 54.01 «Ειδικός φόρος κατανάλωσης»

Στο λογ/σμό 54.01 (και τους υπολογαριασμούς του) παρακολουθείται η εισπραξη και απόδοση στο Δημόσιο του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις κάθε περιπτώσεως τέτοιου φόρου, υπό την προϋπόθεση όμως ότι, οι ειδικές αυτές διατάξεις, προβλέπουν διαδικασία εισπράξεως και αποδόσεως του φόρου ανάλογη εκείνης του Φ.Π.Α. ή των παρακρατούμενων και αποδιδόμενων φόρων και τελών.

Λ/σμός: 54.03 «Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού»

Στο λογ/σμό 54.03, πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού και από τις αποζημιώσεις του λόγω απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία, καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου μισθωτών υπηρεσιών, που επιβαρύνουν την επιχείρηση. Η πίστωση του λογ/σμού 54.03 γίνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Ο λογαριασμός 54.03 χρεώνεται με τα ποσά που καταβάλλονται για την εξόφληση των σχετικών υποχρεώσεων.

Λ/σμός: 54.04 «Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων»

Στο λογ/σμό 54.04, πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που η επιχείρηση παρακρατεί για τις αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών και λοιπών τρίτων. Στον ίδιο λογαριασμό, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων», πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που αναλογούν στις αμοιβές τρίτων, όταν δεν γίνεται παρακράτηση ή όταν γίνεται μερική παρακράτηση. Το αυτό ισχύει και για όλες τις άλλες περιπτώσεις παρακρατημένων φόρων και τελών.

Λ/σμός: 54.05 «Φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων»

Στο λογ/σμό 54.05 και υπολογαριασμό του πιστώνεται με τους φόρους και τα τέλη κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων, με χρέωση του λογ/σμού 63.03 «φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων». Με την εξόφληση των σχετικών ποσών χρεώνεται ο 54.05 με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων του λογ/σμού 38.

Λ/σμός: 54.07 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών»

Στο λογ/σμό 54.07 πιστώνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση του λογ/σμού 88.08 «Φόρος εισοδήματος», με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως, ο οποίος υπολογίζεται και λογιστικοποιείται κατά τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών σχηματισμού του λογαριασμού 88 «αποτελέσματα προς διάθεση». Στην συνέχεια και ειδικά για τη συγκέντρωση των στοιχείων της δηλώσεως φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, ο λογ/σμός 54.07 χρεώνεται για τη μεταφορά του υπολοίπου του στην πίστωση του λογ/σμού 54.08 «λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος».

Λ/σμός: 54.08 «Εκκαθαρ. φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος»

Στο λογαριασμοί 54.08 συγκεντρώνονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως. Η λειτουργία του λογ/σμού αυτού απεικονίζεται παραστατικά ως εξής:

Λ/σμός: 54.08 «Εκκαθαρ. φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος»

Στη χρέωσή του μεταφέρονται οι λογ/σμοί

- 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος» (κλειόμενης χρήσεως, που είχε υπολογιστεί κατά το κλείσιμο της προηγούμενης χρήσεως)

- 33.13.03 μέχρι 33.13.08, οι οποίοι απεικονίζουν φόρους που παρακρατήθηκαν κατά την είσπραξη εισοδημάτων (όπως τόκους καταθέσεων κ.λ.π.) και εφόσον οι φόροι αυτοί συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως (τα μη συμψηφιζόμενα ποσά μεταφέρονται στον 63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».

Στην πίστωσή του μεταφέρονται οι λογ/σμοί:

- 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» (αφορά το φόρο εισοδήματος των φορολογητέων κερδών της κλειόμενης χρήσεως).

- 54.09.05 «χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές»

- Πιστώνεται (ο παρών λογαριασμός) με χρέωση του 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος», με τον προκαταβλητέο φόρο για την επόμενη χρήση.

Το υπόλοιπο που διαμορφώνεται μετά από τις παραπάνω εγγραφές, είναι ίσο με το ποσό του φόρου (καταβλητέου ή επιστρεπτέου) της οικείας δηλώσεως φόρου εισοδήματος, η τακτοποίηση του οποίου παρακολουθείται στον παρόντα λογαριασμό 54.08 (δηλαδή, χρεώνεται αυτός με τις πραγματοποιούμενες μέσα στην επόμενη χρήση καταβολές για εξόφληση του πιστωτικού υπολοίπου οφειλόμενων φόρων

ή πιστώνεται με την τακτοποίηση του επιστρεπτέου χρεωστικού υπολοίπου).

Σε περίπτωση που το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08, μετά από τις παραπάνω εγγραφές, είναι χρεωστικό, το υπόλοιπο αυτό, που είναι ίσο με το αντίστοιχο υπόλοιπα της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος, αντιστοιχεί στον επιστρεπτέο στην επιχείρηση φόρο.

Λ/σμός: 54.09 «Λοιποί φόροι - τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 54.09 καταχωρούνται και παρακολουθούνται ξοι φόροι και τα τέλη που δεν ανήκουν στους προηγούμενους δευτεροβάθμιους λογ/σμούς του 54. Ειδικότερα, οι υπολογαριασμοί του 54.09 λειτουργούν ως εξής:

Λ/σμός: 54.09.00.00 «Φόρος μερισμάτων»

Στη πίστωση του λογ/σμού 54.09.00.00 με χρέωση του 53.01 «μερίσματα πληρωτέα», καταχωρείται, αμέσως μετά την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετοχών, ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα μερίσματα. Στη χρέωση του λογ/σμού αυτού καταχωρούνται οι καταβολές για την απόδοση του φόρου μερισμάτων (σήμερα έχει καταργηθεί ο φόρος μερισμάτων και αμοιβών Δ.Σ. στη διανομή κερδών).

Λ/σμοί: 54.09.00.01 «Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου»

54.09.00.02 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου»

Στο λογ/σμό 54.09.00.01 και 54.09.00.02 καταχωρούνται τα ποσά των φόρων και τελών χαρτοσήμου που παρακρατούνται από την επιχείρηση για τις αμοιβές μελών του διοικητικού της συμβουλίου.

Λ/σμοί: 54.09.00.03 «Φόρος τόκων»

54.09.00.04 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ τόκων»

Στους λογ/σμούς 54.09.00.03 και 54.09.00.04 καταχωρούνται τα ποσά των φόρων και τελών χαρτοσήμου που παρακρατούνται από την επιχείρηση για τους τόκους που αυτή καταβάλλει σε τρίτους.

Λ/σμοί: 54.09.00.05 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές

54.09.00.06 «Τέλη ύδρευσης εισοδημάτων από οικοδομές

Στους λογ/σμούς 54.09.00.05 και 54.09.00.06, καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου και ύδρευσης, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση, με χρέωση των λογ/σμών 63.98.00 «χαρτόσημο μισθωμάτων» και 63.98.01 «τέλη ύδρευσης», αντίστοιχα.

Στο λογαριασμό **54.09.00.05** καταχωρούνται και τα ποσά χαρτοσήμου που εισπράττονται από μισθωτές ακινήτων της επιχείρησης με χρέωση του λογ/σμού **63.98.00**. Στο τέλος της χρήσης, τα υπόλοιπα των λογ/σμών **54.09.00.05** και **54.09.00.06** μεταφέρονται στο λογαριασμό **54.08**.

Λ/σμοί: **54.09.00.07 «Φόροι-τέλη ακίνητης περιουσίας»**
54.09.00.08 «Φόροι-τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών»

Στους λογαριασμούς **54.09.00.07** και **54.09.00.08** καταχωρούνται οι φόροι που αναλογούν στην ακίνητη περιουσία της επιχείρησης, με χρέωση του λογ/σμού **63.98.02** «φόρος ακίνητης περιουσίας», καθώς και οι φόροι και τα τέλη που καταβάλλονται για την έκδοση αδειών ανεγειρόμενων οικοδομών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας **1** ή, κατά περίπτωση, του λογ/σμού **63.04.01** «φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων» (π.χ. τέλη πεζοδρομίων, χρήση δρόμων, τέλη οικοδομικών αδειών ή συντήρησης εγκαταστάσεων).

Λ/σμός: **54.09.00.09 «Τέλη καθαριότητας και φωτισμού»**

Στο λογ/σμό **54.09.00.09** καταχωρούνται, με χρέωση του λογαριασμού **63.04.00** «τέλη καθαριότητας και φωτισμού», τα ποσά που βεβαιώνονται σε βάρος της επιχείρησης για τέλη καθαριότητας και δημοτικού φωτισμού.

Λ/σμός: **54.09.00.10 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ δανείων»**

Στο λογ/σμό **54.09.00.10** καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που επιβαρύνουν την επιχείρηση για δάνειά της, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του **63.02** «τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων». Στο λογ. αυτό (**54.09.10**) καταχωρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ που τυχόν εισπράττονται από οφειλέτες της επιχείρησης.

Λ/σμός: **54.09.00.11 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιριών»**

Στο λογ/σμό **54.09.00.11** καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ 1,20% που αναλογούν στα κέρδη της χρήσης, με χρέωση του λογ/σμού **63.98.03** «χαρτόσημο κερδών».

Λ/σμός: **54.09.00.12 «Φόρος αμοιβών εργολάβων»**

Στο λογ/σμό **54.09.00.12** καταχωρούνται οι φόροι και παρακρατούνται από την επιχείρηση, για τις αμοιβές εργολάβων της.

**Λ/σμοί: 54.09.00.13 «Φόρος αμοιβών διαχειριστών
εταίρων Ε.Π.Ε.»**

54.09.00.14 «Φόρος προμηθευτών»

Στην πίστωση του λογ/σμού 54.09.00.13 καταχωρείται ο φόρος 15% της επιχειρηματικής αμοιβής των εταιρών - διαχειριστών της Ε.Π.Ε. Ο λογ. 54.09.00.13 χρεώνεται με τις αποδόσεις στο Δημόσιο των σχετικών ποσών.

Τον λογ/σμό 54.09.00.14 του χρησιμοποιούν οι δημόσιες επιχειρήσεις κλπ., που παρακρατούν φόρο 1% για τα υγρά καύσιμα, 4% για τα λοιπά αγαθά κλπ.

Λ/σμός: 54.90 «Αγγελιόσημο υπέρ ΤΣΠΕΑΘ»

Όταν επιβάλλεται σε βάρος των διαφημιζόμενων πελατών της επιχείρησης «Αγγελιόσημο», τότε πιστώνεται ο λογ/σμός 54.90 κατά την είσπραξη του και πιστώνεται ο λογ/σμός 54.90 κατά την εξόφλησή του.

Λ/σμός: 54.99 «Φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό 54.99 παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη προηγούμενων χρήσεων, που για διάφορους λόγους δεν προηγήθηκε η καταχώρησή τους στους οικείου υπολογαριασμούς του 54, ούτε ασκήθηκε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια.

Ο λογ/σμός 54.99 πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Παράδειγμα (λειτουργία των υπολογαριασμών του λ. 54.00 Φ.Π.Α)

Σε επιχείρηση πραγματοποιήθηκαν τα ακόλουθα λογιστικά γεγονότα:

1. Αγοράστηκαν Εμπορεύματα (με πίστωση ή μετρητά κ.λ.π) αντί δρχ. 2.000.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%.
2. Πωλήθηκαν Εμπορεύματα (με πίστωση ή μετρητά κ.λ.π.) αντί δρχ. 2.000.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%.
3. Πραγματοποιήθηκαν διάφορα έξοδα δρχ. 100.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%.
4. Αγοράστηκαν έπιπλα με μετρητά αντί δρχ. 100.000, με επιπλέον Φ.Π.Α 18%.
5. Πραγματοποιήθηκαν έξοδα για φιλοξενίες και δεξιώσεις δρχ. 50.000 που επιβαρύνονται με επιπλέον Φ.Π.Α. 18% (Ο ΦΠΑ των εξόδων αυτών θεωρείται δαπάνη).

1	20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	2.000.000	2.360.000
	20.01 Αγορές		
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	360.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.000 Φ.Π.Α. Αγορών 18%		
	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΚΛΠ		2.360.000

2	30 ΠΕΛΑΤΕΣ κ.λ.π.	3.540.000	
	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		3.000.000
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		540.000
	54.00 Φ.Π.Α		
	54.00.01 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 18%		
3	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	100.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	18.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.02 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		118.000
4	14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	100.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	18.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.03 Φ.Π.Α. Πάγιων 18%		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		118.000
5	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	59.000	
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		59.000
	Με τις πιο πάνω εγγραφές οι λ του Φ.Π.Α. θα είναι:		
	54.000.000 Φ.Π.Α Αγορών 18%	54.00.01 Φ.Π.Α Πωλήσεων 18%	
	360.000		540.000
	54.00.02 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%	54.00.01 Φ.Π.Α. Πάγιων 18%	
	18.000	18.000	
	Όταν πρόκειται να αποδοθεί ο φόρος (τέλος μηνός, διμήνου κ.λ.π.), οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται στο λ. 54.00.00 Απόδοση - Εκκαθάριση Φ.Π.Α. και οι εγγραφές θα είναι:		
	54 Φ.Π.Α.	396.000	
	54.00.99 Απόδοση - Εκκαθάριση Φ.Π.Α.		
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		396.000
	54.00 Φ.Π.Α. Αγορών 18%	360.000	
	54.00.00 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%	18.000	
	54.00.03 Φ.Π.Α. Πάγιων 18%	18.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	540.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.01 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 18%		
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		540.000
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.09 Απόδοση - Εκκαθάριση Φ.Π.Α.		

και κατά την πληρωμή θα κλείσει ο λ. 54.00.09

Αν στο τέλος της χρήσης ο λ. 54.00.99 είναι χρεωστικός μεταφέρεται στο λ. 33.13.90. Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση ΦΠΑ.

Σε περίπτωση που ισχύει το σύστημα προκαταβολής του ΦΠΑ χρεώνεται ο λ. 54.00.98 Προκαταβολή ΦΠΑ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 55 «ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ»

Στους υπολογαριασμούς του 55 καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς, που προέρχονται από εισφορές εργοδότη και κρατήσεις εισφορών εργαζομένων, οι οποίες αφορούν τη μισθοδοσία του προσωπικού της. Οι τυχόν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς ασφαλιστικούς οργανισμούς αποχωρίζονται και εμφανίζονται στον ισολογισμό, στην ιδιαίτερη κατηγορία των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων (λογ/σμός 45.23 «ασφαλιστικοί οργανισμοί»).

Επισημαίνεται ότι εάν, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, οφείλονται ποσά εισφορών προς ασφαλιστικούς οργανισμούς που έπρεπε να είχαν αποδοθεί σ' αυτούς, για τις ληξιπρόθεσμες αυτές οφειλές πρέπει να υπολογίζονται τα μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού πρόσθετα τέλη και προσαυξήσεις, με τα ποσά των οποίων να πιστώνεται ο λογαριασμός του οικείου ασφαλιστικού οργανισμού και ιδιαίτερος υπολογαριασμός του (π.χ. προκειμένου για το ΙΚΑ θα πιστώνεται ο νεοδημιουργούμενος τριτοβάθμιος λογαριασμός 54.00.04 «λογ/σμός προσαυξήσεων καθυστερούμενων κρατήσεων και εισφορών»). Οι πιστώσεις αυτές θα γίνονται με χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 81 ή 82 (δηλαδή του 81.00.01 ή 82.00.01), ανάλογα από το εάν οι οφειλόμενες ληξιπρόθεσμες εισφορές αφορούν την κλειόμενη χρήση ή τις προηγούμενες χρήσεις.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 55

Λογ/σμός: 55.00 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)»

Στο λογ/σμό 55.00 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το ΙΚΑ, ως εξής:

- α) **Λογ/σμοί: 55.00.00 «Λογ/σμός τρέχουσας κίνησης»**
55.00.02 «Λογ/σμός τρέχουσας κίνησης εισφορών ανεγειρόμενων οικοδομών»
55.00.03 «Λογ/σμός δωρόσημου ημερομισθίων οικοδομικών εργασιών»

Στο τέλος κάθε μισθοδοτικής περιόδου (μήνα), με το συνολικό ύψος των εισφορών εργοδότη και εργαζομένων που αναλογούν στις αποδοχές της περιόδου αυτής, πιστώνονται οι υπολογαριασμοί 55.00.00, 55.00.02 και 55.00.03 κατά περίπτωση. Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τις καταβολές που γίνονται προς το δικαιούχο ασφαλιστικό οργανισμό.

β) Λογμοί: 55.00.01 «Λογισμός δόσεων καθυστερούμενων κρατήσεων και εισφορών»

55.00.04 «Λογισμός προσαυξήσεων καθυστερούμενων κρατήσεων και εισφορών»

Σε περίπτωση διακανονισμού καθυστερημένων προς το ΙΚΑ υποχρεώσεων με δόσεις, οι σχετικές οφειλές μεταφέρονται στον υπολογαριασμό **55.00.01** από τον οποίο παρακολουθείται η εξόφληση τους. Τα πρόσθετα τέλη και οι προσαυξήσεις καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. **55.00.04** με χρέωση του λογ. **81.00.01** αν οι οφειλόμενες ληξιπρόθεσμες δόσεις αφορούν την κλειόμενη χρήση ή του λογ. **82.00.01** αν αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις.

γ) Σε περίπτωση βεβαίωσης οφειλών προς το ΙΚΑ, πέρα από εκείνες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του **55.00**, αν οι οφειλές αυτές αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία βεβαιώνονται, καταχωρούνται στην πίστωση του **55.00**, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του **60**, αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού **5.99**, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του **82.00** «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Λογμοί: 55.01 «Λοιπά ταμεία κύριας ασφάλισης»

55.02 «Επικουρικά ταμεία»

Στους λογαριασμούς **55.01**, **55.02** παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους λοιπούς ασφαλιστικούς οργανισμούς. Τα πρόσθετα τέλη και οι προσαυξήσεις καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. **55.04**.

Λογμός: 55.99 «Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό **55.99** παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, όταν οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν την προηγούμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις και καθυστερεί η πληρωμή τους πέρα από την ημερομηνία κατά την οποία γίνονται ληξιπρόθεσμες.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 56 «ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ»

Όπως οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμόρφωσης των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξης της χρήσης.

Στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσης που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσης, που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται όμως μέσα στην ίδια χρήση, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσης.

Υπολογαριασμού του λογ/σμού 56

Λ/σμός: 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων»

Στην πίστωση του λογ. 56.00 σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 όσα από αυτά δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (π.χ. έσοδα από ενοίκια κ.λπ.).

Η ανάλυση του λογαριασμού 56.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

Λ/σμός: 56.01 «Έξοδα χρήσης δουλευμένα»

Στην πίστωση του λογ/σμού 56.01 καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ' αυτή, και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις δεν είναι στο τέλος της χρήσης απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογ/σμών υποχρεώσεων (π.χ. δουλευμένοι τόκοι δανείων, ΔΕΗ κ.λπ., όταν τα έξοδα αυτά είναι βέβαια και οριστικά και όχι προβλέψεις).

Λ/σμός: 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση»

Στο λογαριασμό 56.02 παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών.

Λ/σμός: 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό»

Στην πίστωση του λογ/σμού 56.03 καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των λογ/σμών 70-73, οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες της επιχείρησης, για τις οποίες, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το ακριβές τους ύψος και από το λόγο αυτό δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογ/σμών των πελατών. Οι εκπτώσεις αυτές, όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιούνται, μεταφέρονται από το λογαριασμό 56.03 στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών.

Τα μικροϋπόλοιπα που προκύπτουν στους λογ/σμούς 56.01 και 56.03, κατά την τακτοποίησή τους μέσα στη νέα χρήση, μεταφέρονται σε ανοιγόμενους σχετικούς τριτοβάθμιους του λογ/σμού 82.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 57 «.....»

Ο λογ/σμός 57 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κράτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 58 «ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ»

Γενικά περί λογ/σμών της περιοδικής κατανομής

Η καθιέρωση του λογ. 58 αποβλέπει στη διευκόλυνση του προσδιορισμού των **βραχύχρονων αποτελεσμάτων**, τόσο στην περίπτωση που δεν λειτουργεί η αναλυτική λογιστική των λογ/σμών της ομάδας 9, οπότε η λειτουργία του λογ/σμού 58 συμβάλλει αποφασιστικά στον προσδιορισμό ορθών βραχύχρονων αποτελεσμάτων, όσο και στην περίπτωση κατά την οποία λειτουργεί το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής των λογ/σμών της ομάδας 9, οπότε με τη λειτουργία του λογαριασμού 58, επιτυγχάνεται αριθμητική συμφωνία των βραχύχρονων συνολικών αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής με τα βραχύχρονα αναλυτικά αποτελέσματα της αναλυτικής λογιστικής.

Με το λογαριασμό 58 δίνεται η ευχέρεια να καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων της γενικής λογιστικής τα ποσά εκείνα τα οποία, μολονότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί, είτε είναι γνωστά (π.χ. δώρα Χριστουγέννων, ασφάλιστρα, ενοίκια), είτε είναι δυνατό να προσδιορίζονται προϋπολογιστικά με ικανή προσέγγιση (π.χ. αποζημιώσεις απολυόμενων προσωπικού, φόροι - τέλη, τόκοι δανειακών λογαριασμών Τραπεζών κ.λπ.).

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 58

Ο λογαριασμός 58 λειτουργεί κατά τους εξής δύο τρόπους:

α. Με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων, εσόδων αποτελεσμάτων και αποθεμάτων.

Ο λογαριασμός 58 αναπτύσσεται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, οι οποίοι απεικονίζονται στο Σχέδιο Λογαριασμού (58.00, 58.01, 58.02, 58.03, 58.04, 58.05, 58.06, 58.07, 58.98, 58.09, 58.10, 58.11, 58.12, 58.13, 58.14, 58.15, 58.16, 58.17, 58.18, 58.19, 58.20, 58.21, 58.22, 58.23, 58.24, 58.25, 58.26, 58.27 και 58.28). Οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογ/σμοί είναι αντίστοιχοι με τους ενδιάμεσους λογ/σμούς παρακολούθησης των προϋπολογισμένων εξόδων της ομάδας 6 (60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.99, 67.99 και 68.99), των προϋπολογισμένων έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων της ομάδας 8 (81.99, 82.99, 83.99, 84.99 και 85.99), των προϋπολογισμένων αγορών της ομάδας 2 (20.99, 24.99, 25.99, 26.99 και 28.99) και των προϋπολογισμένων εσόδων της ομάδας 7 (70.99, 71.99, 72.99, 73.99, 74.99, 75.99, 76.99 και 78.99).

Οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί του 58, οι οποίοι αναπτύσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, στο τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα ή τριμήνου):

- Πιστώνονται με τα προϋπολογισμένα έξοδα, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων 6 και 8.

- Πιστώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών της ομάδας 2.

- Χρεώνονται με τα προϋπολογισμένα έσοδα, με πίστωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων 7 και 8.

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του επόμενου μήνα ή τριμήνου) ακυρώνονται οι εγγραφές προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αγορών, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού και διενεργούνται νέες εγγραφές προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αγορών, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, κατά τον τρόπο που αναφέρεται παραπάνω.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 58 στο τέλος της περιόδου λογισμού:

- Χρεώνονται με τα προπληρωμένα έξοδα που εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων των ομάδων 6 και 8, με πίστωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων αυτών (6 και 8).

- Πιστώνονται με τα προεισπραγμένα έσοδα που εμφανίζονται στους οικείους λογ/σμούς εσόδων των ομάδων 7 και 8, με χρέωση των αντίστοιχων ενδιάμεσων λογαριασμών των ομάδων αυτών (7 και 8).

Στο τέλος της επόμενης περιόδου λειτουργεί ακυρώνονται οι εγγραφές των προπληρωμένων εξόδων και των προεισπραγμένων εσόδων, οι οποίες έγιναν στο τέλος της προηγούμενης περιόδου λογισμού, και διενεργούνται νέες εγγραφές προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων, σύμφωνα με τα στοιχεία της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, όπως ακριβώς γίνεται και στην περίπτωση των προϋπολογισμένων εξόδων.

Τόσο στις περιπτώσεις των προϋπολογισμένων, π.χ. εξόδων, όσο και στις περιπτώσεις των προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων, παρέχεται η δυνατότητα, αντί να ακυρώνονται οι εγγραφές της προηγούμενης περιόδου λογισμού και να γίνονται νέες στο τέλος της νέας (επόμενης) περιόδου λογισμού, να γίνονται συμπληρωματικές εγγραφές, έτσι ώστε οι παραπάνω λογαριασμοί, οι οποίοί λειτουργούν κατά το σύστημα των αντικριζόμενων χρεοπιστώσεων, να απεικονίζουν τα πράγματι προϋπολογισμένα, προπληρωμένα και προεισπραγμένα ποσά στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού.

Ο λογαριασμός 58, στο τέλος της χρήσης, εξισώνεται για τους λόγους που αναφέρονται παρακάτω στην περιγραφή του δεύτερου τρόπου λειτουργίας του.

β. Με απευθείας χρεοπίστωση των λογαριασμών εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων.

Ο λογ/σμός 58 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους και αναλυτικότερους λογ/σμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Οι υπολογαριασμοί του 58, στο τέλος της περιόδου λογισμού (π.χ. στο τέλος του μήνα ή τριμήνου):

- Πιστώνονται με τα προϋπολογισμένα έξοδα, με χρέωση των οικείων λογαριασμών των ομάδων 6 και 8.
- Πιστώνονται με τις προϋπολογισμένες αγορές (π.χ. αγορές που δεν συνοδεύονται από τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας), με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.
- Χρεώνονται με τα προϋπολογισμένα έσοδα (π.χ. μη πραγματοποιημένες επιχορηγήσεις ή πριμοδοτήσεις), με πίστωση των οικείων λογαριασμών των ομάδων 7 και 8.

Η χρέωση ή πίστωση των αναλυτικών λογ/σμών του 58, που ακολουθεί το λογισμό των προϋπολογισμένων εξόδων, εσόδων και αποθεμάτων, γίνεται κατά το διακανονισμό τους, με πίστωση ή χρέωση των λογ. των χρηματικών διαθεσίμων ή των προσωπικών λογ/σμών των τρίτων, ή κατά το λογισμό των αποσβέσεων και των προβλέψεων με πίστωση των αντίστοιχων λογ/σμών του ισολογισμού.

Στο τέλος της χρήσης ο λογ/σμός 58 εξισώνεται, επειδή, σε περίπτωση που έχουν πραγματοποιηθεί έξοδα ή έσοδα που αφορούν την επόμενη χρήση ή, προκειμένου για προϋπολογισμένες αγορές, δεν έχει παραληφθεί το οικείο παραστατικό αξίας, τα αντίστοιχα ποσά μεταφέρονται στους οικείους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού (36) ή παθητικού (56).

Αν στη διάρκεια της χρήσης διαπιστωθεί ότι τα προϋπολογισμένα ποσά, που λογίστηκαν, χρειάζεται να τροποποιηθούν για την ισομερή κατανομή τους (π.χ. αλλαγή προγράμματος διαφημίσεων), οι τροποποιήσεις γίνονται έτσι ώστε, στο τέλος της χρήσης, τα ποσά που λογίζονται να είναι ίσα με τα ποσά που πραγματοποιούνται.

Ο λογαριασμός 58 είναι δυνατό να λειτουργεί και στις περιπτώσεις προπληρωμένων εξόδων και προεισπραγμένων εσόδων, ώστε τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν επόμενες περιόδους να εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς τους. Στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού, τα έξοδα και έσοδα που αναλογούν στην περίοδο αυτή μεταφέρονται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 58 στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7.

Παράδειγμα λειτουργίας του λογαριασμού 58

Σε επιχείρηση υπολογίστηκαν ότι για το διάστημα από 1/1-31/3:

1. Το δώρο Πάσχα των υπαλλήλων θα είναι δρχ. 500.000 και
2. Οι τόκοι των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία έχει, και αναλογούν σ' αυτή την περίοδο είναι δρχ. 80.000.

Πρώτη λύση. Με παρέμβαση ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων και αποθεμάτων.

60	1	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	500.000
60.99		Προϋπολογισμένες - προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού	
60.99.03		Δώρα εορτών	

58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ	500.000
58.60	Προϋπολογισμένες προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού	-

2		
58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ	80.000
58.76	Προϋπολογισμένα - προεισπραγμένα έσοδα κεφαλαίων	
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	80.000
76.01	Έσοδα χρεογράφων	
76.01.04	Τόκοι έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου	

Στο τέλος της επόμενης περιόδου ακυρώνονται οι εγγραφές αυτές (σύστημα των αντικριζόμενων χρεοπιστώσεων) και γίνονται νέες για την επόμενη περίοδο, παρέχεται όμως η δυνατότητα να γίνονται συμπληρωματικές εγγραφές και να εξισώνονται στο τέλος της χρήσεως.

Δεύτερη Λύση Με απευθείας χρεοπίστωση των λογαριασμών εξόδων, εσόδων, αποτελεσμάτων, και αποθεμάτων.

1		
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	500.000
60.00	Αμοιβές Έμμισθου προσωπικού	
60.99.03	Δώρα εορτών	
58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ	500.000
58.60	Προϋπολογισμένες προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού	-

2		
58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ	80.000
58.76	Προϋπολογισμένα - προεισπραγμένα έσοδα κεφαλαίων	
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	80.000
76.01	Έσοδα χρεογράφων	
76.01.04	Τόκοι έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου	

Στη δεύτερη λύση κατά το διακανονισμό χρεώνεται ή πιστώνεται ο λ. 58 για να κλείσει με πίστωση ή χρέωση αντίστοιχα των χρηματικών διαθεσίμων ή προσωπικών λογαριασμών ή κατά το λογισμό των αποσβέσεων και των προβλέψεων.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ:

59 «ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ» (ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ. ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ)

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογ/σμών 59, τα κονδύλια των λογαριασμών του ομίλου αυτού, στον ισολογισμό τέλους χρήσης, συναθροίζονται και εμφανίζονται μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια των λογαριασμών 50-58.

ΜΕΡΟΣ Ε΄

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Λογ/σμοί εκμετάλλευσης είναι οι λογ. που απεικονίζουν τα οργανικά έσοδα και έξοδα. Αν από τα οργανικά έσοδα αφαιρεθούν τα οργανικά έξοδα, το αποτέλεσμα που προκύπτει αποτελεί το «**αποτέλεσμα εκμετάλλευσης**», δηλαδή το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από τη φυσιολογική λειτουργία της επιχείρησης. Αν στο αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης προστεθούν ή αφαιρεθούν (ανάλογα) τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, τότε το νέο υπόλοιπο που προκύπτει αποτελεί το «**καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)**» από τη λειτουργία της επιχείρησης.

Το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης αποτελεί το βασικότερο κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως βιώσιμης ή μη, ενώ το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης είναι το τελικό αποτέλεσμα που διανέμεται στους μετόχους (ή εταίρους) ή κεφαλαιοποιείται κ.λπ.

Αμέσως, παρακάτω, γίνεται ανάλυση όλων των λογαριασμών, που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ (ΟΜΑΔΑ 6η)

11.1. Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα¹ που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.²

Στην ομάδα 6, απαγορεύεται να καταχωρούνται:

α) Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις (Ομάδες 1 και 3), όπως αγορά ακινήτου, χορήγηση δανείων κ.λπ., με εξαίρεση τις ιδιοκατασκευές. Στις ιδιοκατασκευές γίνεται ο ακόλουθος χειρισμός:

Παράδειγμα:

Έστω ότι πληρώθηκαν για υλικά δρχ. 200.000 και για εργατικά 300.000 για την ιδιοκατασκευή μηχανήματος. Θα γίνει ο ακόλουθος λογιστικός χειρισμός: Θα χρεωθούν οι Αμοιβές του προσωπικού και τα

¹ Έξοδα κατ' είδος, είναι τα έξοδα που αναφέρονται σε συγκεκριμένα οικονομικά αγαθά, που αποτελούν τα στοιχεία του κόστους, δηλ.: 1) ύλες, γενικά, 2) αμοιβές προσωπικού, 3) αμοιβές υπηρεσιών τρίτων, 4) αποσβέσεις, 5) τόκοι, 6) ασφάλιστρα, 7) φόροι.

² Κόστος λειτουργικό, είναι το κόστος που αντιστοιχεί στη λειτουργική διαίρεση της επιχειρήσεως στις βασικές λειτουργίες: εφοδιασμός - παραγωγή - διάθεση - διοικητική λειτουργία, χρηματοοικονομική λειτουργία.

Υλικά με δρχ. 500.000 και θα πιστωθεί το Ταμείο με δρχ. 500.000. Έπειτα θα χρεωθούν τα Μηχανήματα υπό εκτέλεση και θα πιστωθεί ο λογ. της Ιδιοπαραγωγής των μηχανημάτων με το ίδιο ποσό. Αφού τελειώσει η διαδικασία της παραγωγής θα χρεωθούν τα Μηχανήματα και θα πιστωθούν τα Μηχανήματα υπό εκτέλεση.

β) Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογ/σμούς του λογ. 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», όπως π.χ. πρόστιμα, έλλειμμα ταμείου, κλοπές.

γ) Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογ. 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» όπως π.χ. πρόστιμα προηγούμενων χρήσεων.

δ) Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογ. 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», όπως π.χ. προβλέψεις για υποτιμήσεις πάγιων στοιχείων.

ε) Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος για αδιανέμητα κέρδη της χρήσεως τα οποία καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 88:08 «Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ».

στ) Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (όπως τόκοι ιδίων κεφαλαίων κ.λπ.) τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση και δεν λογιστικοποιούνται στη γενική λογιστική.

Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχωρήσεως των εξόδων δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατό να καταχωρούνται προσωρινά στους λογ/σμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφέρονται στους λογαριασμούς στους οποίους πραγματικά ανήκουν (δηλαδή στους λογ/σμούς του ενεργητικού ή στους λογ/σμούς της ομάδας 8).

Ο τρόπος διορθώσεως των λογ/σμών εξόδων της ομάδας 6, που περιγράφεται ακριβώς παραπάνω, δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

α) Στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις πάγιων στοιχείων, των οποίων το κόστος προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογ/σμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και χρέωση των οικείων λογ/σμών της ομάδας 1.

β) Στην περίπτωση που, για τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση και από τη φύση τους αφορούν λογ/σμούς της ομάδας 6, έχει προηγηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, ο σχηματισμός προβλέψεων. Στην περίπτωση αυτή, προκειμένου να εμφανίζεται στους

λογ/σμούς της ομάδας 6, το πραγματικό ύψος των εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη χρήση, οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογ/σμού **78.05** «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης» και χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του **44** «προβλέψεις».

Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση καταλογίζει σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμούς τους, όπως π.χ. έξοδα εκτυπώσεως εντύπων ή γραφική ύλη, τα οποία για οποιοδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογ/σμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται με αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των τρίτων.

11.2. Τακτοποίηση λογαριασμών στο τέλος της χρήσης

Στο τέλος της χρήσεως διενεργούνται, στους λογ/σμούς της ομάδας 6, όλες οι αναγκαίες εγγραφές χρονικής τακτοποίησης των εξόδων (εγγραφές τακτοποίησης των προπληρωμένων εξόδων, των οφειλόμενων εξόδων κ.λπ.), με τη βοήθεια πάντα των μεταβατικών λογ/σμών **36** και **56**, με τις οποίες γίνονται οι ακόλουθες δύο κατηγορίες τακτοποιήσεων:

α) Αποχωρίζονται (από τους λογαριασμούς της ομάδας 6 τα έξοδα που αφορούν επόμενες χρήσεις, τα οποία μέσα στην κλειόμενη χρήση προπληρώθηκαν (ή κατ' εξαίρεση, προβεβαιώθηκαν οριστικώς με τίτλους συναλλαγματικών ή ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται στη χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού ενεργητικού **36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων». Λόγοι προνοίας (αποφυγή του κινδύνου παραλείψεως της τακτοποίησης) και σωστής πληροφόρησης (ως προς την εξέλιξη του ύψους των αφορώντων τη χρήση εξόδων» επιβάλλουν, ο αποχωρισμός αυτός να γίνεται κατά τη λογιστικοποίηση του εξόδου και όχι στο τέλος της χρήσεως. Ο λογαριασμός 36.00 αναλύεται σε τριτοβάθμιους κ.λπ. υπθλογαριασμούς, αντίστοιχους των λογαριασμών εξόδων της Ομάδας 6, στους οποίους και μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (την επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξή της (και τη διενέργεια της εγγραφής ανοίγματος).**

β) Προσθέτονται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 τα αναλωμένα (δουλευμένα) ποσά εξόδων, τα οποία αφορούν την κλειόμενη χρήση αλλά δεν έχουν ακόμη λογιστικοποιηθεί (π.χ. λογισμός των μέχρι της ημερομηνίας λήξεως της χρήσεως δουλευμένων τόκων χρηματοδοτήσεως, αναλωθέν ηλεκτρικό ρεύμα ΔΕΗ, υπηρεσίες Ο.Τ.Ε., ύδρευση, ενοίκια κ.λπ.). Με τα ποσά των εξόδων αυτών χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της Ομάδας 6 με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού παθητικού **56.01 «έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)», ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους των λογαριασμών εξόδων καθώς και κατά δικαιούχο (ανάλογα με τις επιθυμητές πληροφορίες). Δεν ενδείκνυται να πιστώνονται απευθείας οι δικαιούχοι, στους οικείους λογαριασμούς των υποχρεώσεων, γιατί δεν**

είναι ακόμη απαιτητά, από αυτούς, τα σχετικά ποσά. Την επόμενη χρήση, όταν τα ποσά αυτά θα γίνονται απαιτητά θα εξοφλούνται (ή, εάν τηρούνται προσωπικοί λογαριασμοί των δικαιούχων, θα μεταφέρονται στην πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων από τους οποίους και θα γίνονται οι καταβολές) και έτσι ο πιο πάνω μεταβατικός λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του θα εξισωθούν. Οι μικροδιαφορές που τυχόν θα προκύψουν (μεταξύ λογισθέντων και τελικά πληρωθέντων ποσών) μεταφέρονται (από τους υπολογαριασμούς του 56.01) στο λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (και σε ανοιγόμενους τριτοβάθμιους, κάτω από τους 82.00 και 82.01 με τους αντίστοιχους τίτλους «χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λογ/σμού 56.01» και «πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λογ/σμού 56.01»).

Μετά την διεκπεραίωση των προεκτεθέντων και την ολοκλήρωση της χρονικής τακτοποιήσεως των εξόδων της Ομάδας 6, οι λογαριασμοί της πιστώνονται για να εξισωθούν και τα υπόλοιπα τους μεταφέρονται στη χρέωση του λογ/σμού 80.00 «λογ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», όπου συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα και τις αναλώσεις αποθεμάτων και προσδιορίζεται το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα, μπορεί να χρεοπιστώσει απευθείας τους οικείους λογ/σμούς των εξόδων 60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.99 και 68.99.

11.3. Τίτλοι των υποχρεωτικών πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 6

Στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί.

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

67

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

69 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επί μέρους λογ/σμών που αποτελούν (στο σύνολό τους) τα οργανικά έξοδα κατ' είδος.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»

Στο λογ/σμό 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» καταχωρούνται όλες οι αμοιβές που καταβάλλονται στο προσωπικό που συνδέεται με την επιχείρηση με σύμβαση μισθώσεως εξαρτημένης εργασίας, καθώς και όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό αυτό (όπως έξοδα στέγασης, είδη ενδύσεως, έξοδα λειτουργίας κ.λπ. κυλικείου - εστιατορίου, έξοδα επιμορφώσεως, ψυχαγωγίας, ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως, ασφάλιστρα ομαδικής ασφαλίσεως κ.λπ.).

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 60

Λ/σμοί: 60.00 «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού»
60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»

Στους λογ/σμούς 60.00 και 60.01 καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού, αντίστοιχα. Οι λογαριασμοί αυτοί, **χρεώνονται** με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις, με τις ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού με πίστωση:

- των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02, με τα ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για την εξόφληση προκαταβολών, χρηματικών διευκολύνσεων και δανείων, των λογαριασμών 54 και 55, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών οργανισμών.
- του λογαριασμού 53.00, με τα καθαρά ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με χρέωση του λογαριασμού αυτού.

Στο λογ/σμό 60.00 καταχωρούνται και οι αποδοχές (με τα ονομαστικά τους ποσά) που καταβάλλονται σε **διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμων εταιριών**, για υπηρεσίες που παρέχουν στην επιχείρηση με βάση **σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένης εργασίας**, όπως για το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Το **πάγιο μηνιαίο ποσό** που καταβάλλεται στον Διευθύνοντα Σύμβουλο μιας Α.Ε. χωρίς δικαιολογητικά (π.χ. για έξοδα φιλοξενίας δημοσίων σχέσεων κ.λπ.) θα πρέπει να προστεθεί και να προσυζητήσει τις μηνιαίες αποδοχές του.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση αδυνατεί ή δεν θέλει να παρακολουθεί χωριστά τα οικογενειακά επιδόματα και τις αμοιβές μαθητευομένων στους προαιρετικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς 60.00.01, 60.00.12, 60.01.01 και 60.01.12, έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί τις κατηγορίες αυτές αμοιβών προσωπικού **μαζί με τις τακτικές αποδοχές**, στους λογ/σμούς 60.00.00 και 60.01.00, κατά περίπτωση.

Λ/σμός: 60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»

Στο λογ/σμό 60.02 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 να παρακολουθεί τα διάφορα είδη που προορίζονται για το προσωπικό της (π.χ. είδη ένδυσης, φάρμακα ή έξοδα φαγητού του προσωπικού της επιχείρησης κ.λπ.) σε λογαριασμούς αποθεμάτων, κατά την αγορά των ειδών αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός **25 «αναλώσιμα υλικά»**, αντί του λογαριασμού 60.02.

Τα ποσά που ενδεχόμενα εισπράττονται από το προσωπικό ή λογίζονται σε βάρος του για συμμετοχή στα παραπάνω έξοδα, φέρονται σε **πίστωση του λογαριασμού 75.01 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό»**.

Τα προϊόντα που χορηγούνται από τις επιχειρήσεις στο **προσωπικό τους** καταχωρούνται, με το κόστος παραγωγής τους, στη χρέωση του λογ. 60.02.07 «Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων», με πίστωση του λογαριασμού 78.10 «Έσοδα από ιδόχρηση αποθεμάτων».

Λ/σμοί: 60.03 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού»
60.04 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού»

Στη χρέωση των λογ/σμών 60.03 και 60.04 καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων (χαρτόσημο και ΟΓΑ) που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο (60.03) και ημερομισθίο (60.04) προσωπικό της επιχείρησης με αντίστοιχη πίστωση των λογ/σμών 54 και 55. Τα ποσά που καταβάλλουν οι τεχνικές εταιρίες για δωρόσημα οικοδόμων που προσλαμβάνονται απευθείας από τις εταιρίες αυτές καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.04.03 με πίστωση του λογ/σμού 55.00.03, ενώ αν προσλαμβάνονται από υπεργολάβους και βαρύνουν τις τεχνικές εταιρίες καταχωρούνται στο λογ/σμό 61.94.00 - 61.94.07.

Τα ποσά **προστίμων και προσαυξήσεων**, που ενδεχόμενα επιβάλλονται στις εισφορές, π.χ. λόγω καθυστερημένης καταβολής τους, καταχωρούνται, αν μεν **αφορούν τη χρήση στο λογαριασμό 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα»**, αν δεν αφορούν **προηγούμενες χρήσεις**, έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, στο λογ/σμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Στον ίδιο λογαριασμό 82.00 καταχωρούνται και οι περιοδικές παροχές που **καταβάλλονται πολλές φορές στους μισθωτούς μετά την συνταξιοδότησή τους**.

Λ/σμός: 60.05 «Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία»

Στο λογ/σμό 60.05 καταχωρούνται οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό της που αποχωρεί

από την υπηρεσία, είτε λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, είτε λόγω συμπλήρωσης του χρόνου συνταξιοδότησης, ανεξάρτητα από το αν έχει προηγηθεί ο σχηματισμός σχετικής πρόβλεψης (λογ. **44.00**).

Το κόστος υποαπασχόλησης - αδράνειας προσωπικού καταχωρείται και αυτό κανονικά στο λογ/σμό **60** και μεταφέρεται ολόκληρο στο λογ/σμό **80** για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης.

Παράδειγμα:

Έστω η Μισθοδοτική Κατάσταση:

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

Αριθμός.....

Μήνας Μάρτιος 1993

α/α	Όνομ/μο	Ειδικ/τα	Μισθός	Κρατήσεις				Εργοδοτικές Εισφορές			Πληρωτέο Ποσό	Υπογραφή Δικαιούχου
				Φ.Μ.Υ.	Χαρ/μο	ΙΚΑ TEAM	Σύνολο Κρατήσεων	ΙΚΑ TEAM	Χαρ/μο	Σύνολο Εισφορών		
1.	Α. Ανδρέου	Δ/ντής	400.000	20.000	2.400	60.000	82.400	100.000	2.400	102.400	317.600	
2.	Π. Πέτρου	Αρχιλογ.	400.000	18.000	2.400	60.000	80.400	100.000	2.400	102.400	319.600	
3.	Ν. Νίκου	Λογιστής	300.000	10.000	1.800	45.000	56.800	75.000	1.800	76.800	243.200	
4.	Ζ. Ζήσης	Β. Λογιστής	200.000	10.000	1.200	30.000	41.200	50.000	1.200	51.200	158.800	
5.	Π. Παύλου	Γραφέας	150.000	6.000	900	22.500	29.400	37.500	900	38.400	120.600	
6.	Μ. Λαγού	Δακτυλ.	150.000	6.000	900	22.500	29.400	37.500	900	38.400	120.600	
	Σύνολα		1.600.000	70.000	9.600	240.000	319.600	400.000	9.600	409.600	1.280.400	

Οι εγγραφές μπορούν να γίνουν με δύο τρόπους, τον συμψηφιστικό και τον ταμειακό.

α) Συμψηφιστικός τρόπος

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		1.600.000
60.00	Αμοιβές Έμμισθου προσωπικού		
60.00.00	Τακτικές αποδοχές		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		79.600
54.03	Φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού	70.000	
54.03.02	Χαρ/μό + ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών	9.600	
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		240.000
55.00	ΙΚΑ		
55.00.00	Λ/σμός προσωπικού πληρωτέες		
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.280.000
53.00	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		

Μισθοδοτική Κατάσταση Μαρτίου

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		409.600
60.03	Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού		
60.03.00	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	400.000	
60.03.04	Χαρτόσημο μισθοδοσίας	9.600	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		9.600
54.03	Φόροι - Τέλη Αμοιβών		
54.03.02	Χαρτόσημο και ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών		
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		400.000
55.00	ΙΚΑ		
55.00.00	Λ/σμός τρέχουσας κινήσεως		

Εισφορές Μ.Κ. Μαρτίου

53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.280.000
53.00	Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.280.000
38.00	Ταμείο		

Εξόφληση Μ.Κ. Μαρτίου

β) Ταμιακός Τρόπος:

60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		1.600.000
60.00	Αμοιβές Έμμισθου προσωπικού		
60.00.00	Τακτικές αποδοχές		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.600.000
38.00	Ταμείο		

Μ.Κ. Μαρτίου

38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		319.600	
38.00	Ταμείο			
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ			79.600
54.03	Φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού			
54.03.00	Φ.Μ.Υ.		70.000	
54.03.02	Χαρ/μό + ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών		9.600	
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ			240.000
55.00	ΙΚΑ			
55.00.00	Λ/σμός τρέχουσας κίνησης			
<u>Κρατήσεις Μ.Κ. Μαρτίου</u>				
60	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		409.600	
60.03	Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού			
60.03.00	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	400.000		
60.03.04	Χαρτόσημο μισθοδοσίας	9.600		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			9.600
54.03	Φόροι - Τέλη Αμοιβών προσωπικού			
54.03.02	Χαρτόσημο και ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών			
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ			400.000
55.00	ΙΚΑ			
55.00.00	Λ/σμός τρέχουσας κινήσεως			
<u>Εισφορές εργοδότη Μ.Κ. Μαρτίου</u>				
<u>Κατά την εξόφληση των κρατήσεων και εισφορών στο ΙΚΑ:</u>				
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		640.000	
55.00	ΙΚΑ			
55.00.00	Λ/σμός τρέχουσας κίνησης			
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		640.000	
38.00	Ταμείο			
<u>Βεβαίωση αγοράς ενσήμων αριθμ. 3</u>				
<u>Και κατά την εξόφληση του Φ.Μ.Υ. και του Χαρ/μου:</u>				
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		89.200	
54.03	Φόροι - Τέλη αμοιβών προσωπικού			
54.03.00	Φ.Μ.Υ.	70.000		
54.03.02	Χαρ/μό και ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών	19.200		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			89.200
38.00	Ταμείο			
<u>Τριπλότυπο 4012 της Α' ΔΟΥ Αθήνας</u>				
Σε περίπτωση που υπάλληλος ή υπάλληλοι, όπως συνηθίζεται, λάβουν προκαταβολή π.χ. δρχ. 600.000, θα γίνει η εγγραφή.				
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		600.000	
33.00	Προκαταβολές προσωπικού			

Ο λογαριασμός Προκαταβολές προσωπικού, μέσα σε εύλογο χρόνο, από τους δικαιούχους, μεταφέρονται από την πίστωση του λ. 53.00 Αποδοχές προσωπικού Πληρωτέες, στην πίστωση του λ. 53.03 Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού, αν η λογιστικοποίηση της Μ.Κ. έχει γίνει με το συμψηφιστικό τρόπο. Ενώ αν έχει γίνει με τον ταμιακό θα χρεωθεί ο λ. 38.00 Ταμείο και θα πιστωθεί ο λ. 53.03 Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Διευκρινίζεται ότι στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται, εκτός από τις αμοιβές των τρίτων, κατ' εξαίρεση και τα καταβαλλόμενα στους τρίτους έξοδα, μαζί με τις αμοιβές τους, που δημιουργούνται από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους και εφόσον τα έξοδα αυτά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος (διαφορετικά αποχωρίζονται και καταχωρούνται στον 64.98).

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 61

Οι αμοιβές των διαχειριστών - εταίρων (εκτός από τους μισθούς του λογ/σμού 60) που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.01.002 «Αμοιβές διαχειριστών - εταίρων», ενώ οι αμοιβές που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος καταχωρούνται στο λογ/σμό 61.98.02 «Αμοιβές διαχειριστών - εταίρων». Όταν τρίτος εκτελεί εργασίες για την επιχείρηση και εκδίδει τιμολόγιο για την αντίστοιχη αμοιβή του, τότε η επιχείρηση την αμοιβή αυτή την καταχωρεί στο λογ/σμό 61.03 (γνωμ. 30/1021/88).

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, ενώ τα ποσά που καταβάλλονται εφάπαξ για την παραχώρηση των δικαιωμάτων κ.λπ. καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.01. Οι αμοιβές που καταβάλλονται στους πλασιέ που συνδέονται με την εταιρία με σύμβαση μίσθωσης εργασίας (και όχι με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ασφαλισμένης στο ΙΚΑ) καταχωρούνται στο λογ/σμό 61.02 (γνωμ. 25/969/87).

Αν τα ποσά αυτά προκαταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων και προνομίων για περισσότερα χρόνια, χρεώνεται ο λογαριασμός 16.

Τα πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα που καταβάλλουν οι δισκογραφικές επιχειρήσεις στους πνευματικούς δημιουργούς (συνθέτες,

στιχουργούς κ.λπ.) καταχωρούνται στο λογ/σμό **61.91** «Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων». Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται στο λογ/σμό 92.03.04 «Άμεσα έξοδα πωλήσεων» (ΥΠ. Εθν. Οικ. 1694/92, γνωμ. 95).

Όταν οι οικοδόμοι έχουν προσληφθεί από υπεργολάβο για την κατασκευή μέρους του τεχνικού έργου, αλλά με τη συμφωνία όμως οι εισφορές αυτές να βαρύνουν την επιχείρηση (και όχι τον υπεργολάβο), τότε με τις εισφορές αυτές χρεώνονται οι αντίστοιχοι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί που ανήκουν στον λογ/σμό **61.94** (γν. 252/95). Επίσης, οι τεχνικές εταιρίες, τις αμοιβές που καταβάλλουν σε εταιρίες μελετών, για τις οποίες δεν έχουν υποχρέωση παρακράτησης φόρου, τις καταχωρούν στο λογ/σμό **61.90** τα τιμολόγια των υπεργολάβων στους οποίους έχει ανατεθεί η εκτέλεση τμήματος του τεχνικού έργου καταχωρούνται στο λογ/σμό **61.93** και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εταιρίες του εξωτερικού για τις οποίες γίνεται παρακράτηση φόρου 5% καταχωρούνται στο λογ/σμό **61.01** (γνωμ. 252/2244/95).

Οι αμοιβές αρχιτεκτόνων, πολιτικών μηχανικών κ.λπ., που αφορούν την ανέγερση κτιρίων, καταχωρούνται πρώτα στο λογ/σμό **61** και μετά μεταφέρονται στο λογ/σμό που παρακολουθεί την ανέγερση του κτιρίου, διότι θεωρούνται δαπάνες που προσαυξάνουν το κόστος του κτιρίου.

Στο λογ/σμό **61** καταχωρούνται μόνο τα σχετικά εκείνα έξοδα για τα οποία γίνεται παρακράτηση φόρου, ενώ τα υπόλοιπα από τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογ/σμό **64.98**.

Στο λογ/σμό **61.02.02** καταχωρούνται οι προμήθειες κ.λπ. που αφορούν αποκλειστικά τιμολόγια του εξωτερικού και δεν έχουν σχέση με χρηματοδότηση (γιατί αλλιώς καταχωρούνται στο λογ. 65).

Οι εισφορές των ελεύθερων επαγγελματιών που αμείβονται με πάγια μηνιαία αποζημίωση καταχωρούνται στο λογ. **61.92**.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»

Στο λογ/σμό **62** καταχωρούνται:

- α) Τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφελείας.
- β) Τα ενοίκια μίσθωσης παγίων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού τα οποία καταχωρούνται στο λογ. **60.02.01** «έξοδα στέγασης».
- γ) τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογ. **60.02.06** «ασφάλιστρα προσωπικού» καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούν στο λογ. **32** «παραγγελίες στο εξωτερικό» ή στους λογ. αποθεμάτων της ομάδας **2** ή παγίων στοιχείων της ομάδας **1**.
- δ) Τα κάθε είδους αποθήκευτρα.
- ε) Το κόστος επισκευής και συντήρησης πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και
- στ) Οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε ένα από τους υπολογαριασμούς του **62**.

Όταν η επιχείρηση αγοράζει τηλεκάρτες του ΟΤΕ προς διάθεση, τότε χρεώνεται ο λογ. 62.03.10 «Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση» και όταν διατίθενται πιστώνεται ο λογ. 73.

Τα ενοίκια χρονομετρικής μίσθωσης του Ν. 1652/86 καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 62.04 «Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν. 1652/86», ενώ τα προκαταβαλλόμενα παρόμοια ενοίκια επόμενων χρήσεων καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 36.00.10 «Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν. 1652/86».

Τα ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων καταχωρούνται στο λογ. 64.02.20. Τα έξοδα μεταφοράς που καταβάλλονται από μεταφορικές εταιρίες σε τρίτους μπορούν να καταχωρούνται στους λογ. 62.91 μέχρι 62.97.

Στο λογ. 62.06 παρακολουθούνται τα κάθε είδους αποθήκευτρα που καταβάλλονται σε τρίτους. Η ανάπτυξή τους σε τριτοβάθμιους λογ/σμού γίνεται σύμφωνα με τις επιθυμητές πληροφορίες.

Στο λογ. 62.07 παρακολουθούνται τα έξοδα επισκευής και συντήρησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 63 «ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ»

Στο λογ/σμό 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, εκτός από τους παρακάτω φόρους.

Στο λογ/σμό 63 δεν καταχωρούνται οι πιο κάτω φόροι:

Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος, σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στο λογ/σμό 88.08 «φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ», εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογ/σμό 63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος». Δηλαδή, στο τέλος της χρήσης, αν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ο παρακρατούμενος φόρος δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος την κλειόμενη χρήση, τότε μεταφέρεται από το λογ/σμό 33.13 στη χρέωση του λογ/σμού 63.00.

Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογ/σμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

- Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.00 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».

- Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα που καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.

- Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων που καταχωρείται στο λογ/σμό 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 λογ/σμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων.

Στο λογ/σμό **63.90** καταχωρούνται τα διάφορα τέλη (π.χ. υπέρ του Τεχνικού Επιμελητηρίου κ.λπ.) των τεχνικών εταιριών (γνωμ. 252/2244/95).

Σημειώνεται ότι οι φόροι που βαρύνουν αποκλειστικά την επιχείρηση, **αναγνωρίζονται φορολογικά** σε αντίθεση με τους φόρους που βαρύνουν τους εταίρους ή τους μετόχους ή τους τρίτους οι οποίοι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»

Στο λογ/σμό 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιαδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 64

Λ/σμός: 64.00 «Έξοδα μεταφορών»

Για το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του λογ/σμού 64 διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Λ/σμός: 64.00.00 «Έξοδα κίνησης (καύσιμα - λιπαντικά - διόδια) μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της επιχείρησης»

Στο λογ/σμό **64.00.00** καταχωρούνται τα έξοδα κίνησης των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης (καύσιμα, λιπαντικά κ.λπ.) όταν τα μέσα αυτά ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτή, ενώ τα έξοδα επισκευών και συντήρησης καταχωρούνται στο λογ. **62.07.03**.

Λ/σμός: 64.00.01 «Έξοδα μεταφοράς προσωπικά με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Στο λογ/σμό **64.00.01** καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της επιχείρησης, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, τα ενοίκια που καταβάλλονται ή λογίζονται, καταχωρούνται στο λογ/σμό **62.04.03** «ενοίκια μεταφορικών μέσων».

Λ/σμός: 64.00.02 «Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Στο λογ/σμό **64.00.02** καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των **διάφορων υλικών - αγαθών που αγοράζονται** από την επιχείρηση, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους κ.λπ. (βλέπε και λογ. 64.00.01). Όταν πρόκειται για αγορά αγαθών μέχρι να φτάσουν αυτά στις αποθήκες της επιχείρησης, τότε τα μεταφορικά θεωρούνται ειδικά έξοδα και καταχωρούνται στην ομάδα 2 ή στο λογ. 32 (και όχι στο λογ. 64).

Λ/σμός: 64.00.03 «Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Στο λογ/σμό 64.00.03 καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών - αγαθών που πωλούνται από την επιχείρηση, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, κ.λπ. (βλέπε και λογ. 64.00.01).

Λ/σμός: 64.00.04 «Έξοδα διακίνησης (εσωτερικών) υλικών - αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Στο λογ/σμό 64.00.04 καταχωρούνται τα έξοδα εσωτερικής διακίνησης των υλικών - αγαθών της επιχείρησης, όταν η διακίνηση αυτή, από τη μια εγκατάσταση στην άλλη, γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους κ.λπ. (βλέπε και λογ. 64.00.01).

Λ/σμός: 64.01 «Έξοδα ταξιδίων»

Στο λογ/σμό 64.01 καταχωρούνται όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται σε ένα ταξίδι (π.χ. εστιατόριο, ξενοδοχείο, εισιτήρια, έξοδα ταξιδίων με Ι.Χ. αυτοκίνητο τρίτου κ.λπ.).

Στις περιπτώσεις που οι λογ/σμοί εξόδων ταξιδίων περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα π.χ. κίνησης, διατροφής ή διανυκτέρευσης, οι επί πλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.00.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοίκησης ή στο λογ/σμό 60.01.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Λ/σμός: 64.02 «Έξοδα προβολής και διαφήμισης»

Λ/σμός: 64.02.04 «Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών»

Στο λογ/σμό 64.02.04 καταχωρούνται έξοδα συντήρησης, επισκευών και άλλα των φωτεινών επιγραφών της επιχείρησης. Σε περίπτωση μίσθωσης δικαιωμάτων εγκατάστασης και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών, τα ενοίκια καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.08 «ενοίκια φωτεινών επιγραφών». Τα αρχικά έξοδα κατασκευής και εγκατάστασης των φωτεινών επιγραφών, όταν πρόκειται για περιπτώσεις απόσβεσής τους, σε περισσότερες από μια χρήσεις, καταχωρούνται στο λογ/σμό 14.09 «λοιπός εξοπλισμός».

Λ/σμός: 64.02.08 «Έξοδα λόγω εγγύησης πωλήσεως»

Στο λογ/σμό 64.02.08 καταχωρούνται τα έξοδα που καταβάλλονται από την επιχείρηση σε πελάτες της με βάση τις εγγυήσεις που δίνονται σ' αυτούς για τα πωλημένα αγαθά. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές από την ενεργοποίηση των εγγυήσεων προμηθευτών (λογ. 33.15 και 33.16), δηλαδή οι διαφορές μεταξύ κόστους αποκατάστασης, από την επιχείρηση, ζημιών πελατών της και ποσών που καταβάλλουν οι προμηθευτές της για συμμετοχή στις ζημιές αυτές. Σε περίπτωση που οι

προμηθευτές καταβάλλουν μεγαλύτερα ποσά από εκείνα του κόστους αποκατάστασης, η διαφορά καταχωρείται στην πίστωση του λογ. 74.98.03 «πιστωτικές διαφορές λογ. 33.15 και 33.16».

Λ/σμός: 64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων»

Στο λογ/σμό 64.02.09 καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής, σε πελάτες ή υποψήφιους πελάτες, δειγμάτων από τα προς πώληση αποθέματα. Η αξία των δειγμάτων καταχωρείται στο λογ. 64.02.10 με πίστωση του λογ. 78.10.

Λ/σμός: 64.02.10 «Αξία χορηγούμενων δειγμάτων»

Τα δείγματα που στέλνονται δωρεάν από τις επιχειρήσεις στους πελάτες τους ή σε ιδιώτες καταχωρούνται, με το κόστος της παραγωγής τους, στη χρέωση του λογ. 64.02.10, με πίστωση του λογ. 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων».

Λ/σμός: 64.00.99 «Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης»

Στο λογ/σμό 64.02.99 καταχωρούνται όλα τα παρόμοιας φύσης έξοδα που δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία των λογαριασμών 64.02.00 - 64.02.98.

Λ/σμός: 64.03 «Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων»

Στο λογ/σμό 64.03 καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές και άλλες, όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση (λογ. 64.03.00 και 64.03.01), και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδειξη με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση (λογ. 63.03.02).

Λ/σμός: 64.04 «Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών»

Στο λογαριασμό 64.04 καταχωρούνται τα ειδικά εκείνα ποσά (χωρίς δικαιολογητικά) που καταβάλλονται από την επιχείρηση για την προώθηση των εξαγωγών και τα οποία αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα.

Λ/σμός: 64.06.02 «Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωνοφελείς σκοπούς»

Στο λογ/σμό 64.06.02 καταχωρούνται οι συνηθισμένες δωρεές, ενώ οι δωρεές σημαντικής αξίας καταχωρούνται στο λογ/σμό 81.00.05.

Λ/σμός: 64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη»

Στο λογ/σμό 64.07 καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για εκτύπωση και αγορά εντύπων (λογ. 64.07.00), για υλικά (π.χ. χαρτί) που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις, είτε στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, είτε σε τρίτους (λογ. 64.07.01), για έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων όταν αυτές γίνονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την επιχείρηση (λογ.

64.07.02) και για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων (λογ. **64.07.03**). Αν υπάρχει απόθεμα γραφικής ύλης με **31.12**, τότε με την αξία του αποθέματος αυτού χρεώνεται με **31.12** ο λογ. **36.00** με πίστωση του λογ. **64.07**, και στις αρχές της επόμενης χρήσης γίνεται ακριβώς η αντίθετη εγγραφή.

Λογ/σμός: 64.08 «Υλικά άμεσης ανάλωσης»

Στο λογ/σμό **64.08** καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά, τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στις αποθήκες των λογ/σμών αποθεμάτων της ομάδας 2 (δηλαδή δεν εμφανίζουν απόθεμα στο τέλος της χρήσης), επειδή είναι η αξία τους ασήμαντη ή επειδή αναλώνονται αμέσως.

Λογ/σμός: 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων»

Στο λογ/σμό **64.10** καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την αγορά, πώληση και γενικά, διαχείριση των συμμετοχών και χρεογράφων της (π.χ. έξοδα και προμήθειες χρηματιστών, αμοιβές δικηγόρων κ.λπ.

Λογ/σμός: 64.11 «Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων»

Στο λογ/σμό **64.11** καταχωρούνται οι διαφορές ανάμεσα στη συνολική τιμή κτίσης των συμμετοχών και χρεογράφων και στη συνολική τρέχουσα τιμή τους. Από τη χρήση 1994 και μετά, χρησιμοποιείται ο λογ. **68.01** (αντί του λογ. **64.11**).

Λογ/σμός: 64.12 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»

Στο λογ/σμό **64.12** καταχωρούνται οι ζημιές που πραγματοποιούνται από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

Λογ/σμός: 64.91 «Διαφορές (ζημιές) από πράξεις hedging»

Οι εταιρίες που επεξεργάζονται ή εμπορεύονται μέταλλα και λαμβάνουν παραγγελία από τον πελάτη τους, με τη συμφωνηθείσα αγορά χρεώνουν το λογ. **64.91** και πιστώνονται στο λογ. **73**, ενώ συγχρόνως χρεώνεται ο λογ. **03** με πίστωση του λογ. **07** με τις αντίστοιχες συμβάσεις.

Λογ/σμός: 64.98 «Διάφορα έξοδα»

Στο λογ/σμό **64.98** καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 64.

Στους λογαριασμούς **64.98.03**, **64.98.04** και **64.98.05** καταχωρούνται έξοδα τα οποία καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και σε διάφορους τρίτους, όταν για τα έξοδα αυτά δε γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στο λογ. **61**.

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 65

Στο λογαριασμό **65** καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης. Στους λογ/σμούς 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 (π.χ. χαρτόσημο τόκων, ΕΦΤΕ κ.λπ.).

Στο λογ/σμό **65.09** «παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου» καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της επιχείρησης, επί πλέον του τόκου των τοκομεριδίων.

Στο λογ/σμό **65.98** «λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα» καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς **65**. Εξαίρεση αποτελούν τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στον υπολογαριασμό **64.10**.

Φορολογικός χειρισμός του λογ/σμού 65

Οι τόκοι των δανείων, οι τόκοι υπερημερίας και οι προσαυξήσεις τόκων των δανείων, που έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες της χρήσης που κατέστησαν δουλευμένες και εκπίπτουν από τα ακαθόριστα έσοδα της ίδιας χρήσης για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (Στ.Ε. 2717/71). Ενώ οι τόκοι υπερημερίας και οι προσαυξήσεις που καταβάλλονται στο Δημόσιο και στο ΙΚΑ (π.χ. τόκοι υπερημερίας από οφειλόμενους φόρους, δασμούς, προσαυξήσεις, πρόσθετη τέλη, κ.λπ.) δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες και κατά συνέπεια δεν εκπίπτουν από τα ακαθόριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών (Στ.Ε. 2045/94).

Τόκοι για τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και τόκοι μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος δεν αναγνωρίζονται φορολογικά (Υπ. Οικ. Εγκ. 129/55).

Για τους τόκους δανείων της κατασκευαστικής περιόδου βλέπει στο λογ/σμό **16.18**.

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ
ΚΟΣΤΟΣ»**

Λογιστικός χειρισμός του λογ. 66

Στη λογιστική, λέγοντας απόσβεση εννοούμε τη βαθμιαία μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Με άλλα λόγια απόσβεση παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε μια χρήση.

Στο λογ/σμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και τέτοιες είναι εκείνες που προκύπτουν με την εφαρμογή των βασικών (τακτικών) συντελεστών αποσβέσεων που προβλέπονται από την ισχύουσα κάθε φορά (φορολογική) νομοθεσία, οι οποίες θεωρείται ότι κατά τεκμήριο καλύπτουν τη μείωση της αξίας των οικείων πάγιων στοιχείων, που επέρχεται από τη χρήση τους (λειτουργική φθορά), την πάροδο του χρόνου (χρονική φθορά) και την οικονομική απαξίωσή τους (λόγω τεχνολογικών και λοιπών εξελίξεων). Όπως είπαμε οι αποσβέσεις αυτές επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος και το κόστος παραγωγής, γι αυτό καταχωρούνται στη χρέωση του παρόντος λογ/σμού 66 και των υπολογαριασμών του με πίστωση των λογ/σμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης (πρόσθετες) καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 85 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων», με πίστωση των αυτών αντίστοιχων λογ/σμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Φορολογικός χειρισμός του λογ. 66

Σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται παραγωγικά από αυτήν και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής, μεγαλύτερη από ένα χρόνο.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην τιμή κτήσης ή πάνω στην τιμή που προκύπτει μετά από προσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι νόμιμες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση το ποσοστό που ορίζει ο νόμος, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη, ενώ οι επί πλέον αποσβέσεις που τυχόν έχουν υπολογισθεί δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και για το λόγο αυτό, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη χρήσης, για να προσδιοριστούν τα κέρδη που πρέπει να φορολογηθούν.

Επίσης, θα πρέπει να γνωρίζουν οι λογιστές ότι από τις αποσβέσεις, οι τακτικές, δηλαδή, οι υποχρεωτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στο λογ. 66 και κοστολογούνται, ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που προβλέπονται από διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, καταχωρούνται στο λογ. 85 και δεν κοστολογούνται αλλά μεταφέρονται εξ' ολοκλήρου στα αποτελέσματα χρήσης.

Για το περιουσιακό στοιχείο που δεν χρησιμοποιείται, δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Επίσης, για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.92 και μετά, οι τακτικές αποσβέσεις είναι προαιρετικές. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις που δεν θα ενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών διατηρούν το δικαίωμα να ενεργήσουν τις αποσβέσεις σε μεταγενέστερες χρήσεις, αλλά όχι όμως σωρευτικά. Με τον τρόπο αυτό παρέχεται ουσιαστικά η δυνατότητα παράτασης του χρόνου απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Σε περίπτωση, που η επιχείρηση θελήσει να διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένους συντελεστές, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τον ίδιο μειωμένο συντελεστή απόσβεσης για όλα τα πάγια που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων (π.χ. επιβατικά αυτοκίνητα, φορτηγά αυτοκίνητα, μηχανήματα, κτίρια κ.λπ.), δηλαδή στα πάγια που είναι καταχωρημένα στον ίδιο δευτεροβάθμιο λογ/σμό του Γ.Λ.Σ.

Τα πάγια στοιχεία που έχουν αξία κτήσης μέχρι 200.000 δρχ. μπορεί να αποσβεστούν εξολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία τέθηκαν για πρώτη φορά σε λειτουργία (μηχανήματα) ή χρησιμοποιήθηκαν (έπιπλα, μηχανές γραφείου κ.λπ.). Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές χρεώνεται κανονικά ο λογ/σμός 66 με το ποσό των αποσβέσεων αυτών που είναι ίσες με την αξία των μικρών αυτών παγίων (μείον μια δραχμή) και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογ/σμός των αποσβεσμένων παγίων (π.χ. 12.99 ή 14.99) με το ίδιο ποσό.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 67 «.....»

Ο λογ/σμός 67 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μετά από απόφαση του κράτους.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 68 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ»

Στο λογ/σμό 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την επιχείρηση για κινδύνους εκμετάλλευσης. Ο λογ/σμός 68 χρεώνεται με πίστωση του λογ/σμού 44 «προβλέψεις».

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 69 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ
ΚΕΝΤΡΩΝ»
(Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής
χρήσης)**

Ο λογ/σμός 69 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 19. Ο λογ/σμός 69 μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως ενδιάμεσος λογ/σμός για προσωρινή ομαδοποίηση εξόδων, με την προϋπόθεση όμως, ότι τουλάχιστον στο τέλος της χρήσης ο λογ/σμός αυτός θα εξισώνεται, με τη μεταφορά των ποσών του στους οικείους λογ/σμούς των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6. Η εξίσωση του λογ/σμού 69 θα γίνεται οπωσδήποτε πριν από τη μεταφορά των εξόδων της ομάδας 6 στο λογ/σμό 80 «Γενική εκμετάλλευση» και πριν από την ενημέρωση των λογ/σμών της Αναλυτικής Λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ (ΟΜΑΔΑ 7η)

Στους λογαριασμούς της Ομάδας 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται κατ' είδος, τα οργανικά έσοδα της χρήσεως και τέτοια είναι τα προερχόμενα από την εκμετάλλευση των τακτικών δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως, δηλαδή από τις κύριες, τις δευτερεύουσες και τις παρεπόμενες δραστηριότητες, που είναι τακτικές και όχι έκτακτες ή περιπτωσιακές. Τα έσοδα αυτά μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.00 «Λογ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως». Δηλαδή στην ομάδα 7 απαγορεύεται να καταχωρούνται έκτακτα και ανόργανα έσοδα καθώς και έκτακτα κέρδη.

Τα ανόργανα έσοδα, και τέτοια είναι τα προερχόμενα από έκτακτες, τυχαίες ή συμπτωματικές πράξεις (π.χ. από πωλήσεις παγίων, ποινικές ρήτρες, συναλλαγματικές διαφορές, λαχνούς ομολογιακών δανείων), καθώς και τα έσοδα που αφορούν δραστηριότητα (τακτική ή έκτακτη) προηγούμενων χρήσεων, καταχωρούνται στους λογαριασμούς 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» ή 82 «έσοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», οι οποίοι μεταφέρονται απευθείας στο λογ/σμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

Αντίθετα, επιβάλλεται να καταχωρούνται στην ομάδα 7 οι παρακάτω κατηγορίες εσόδων:

α) Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως (κύκλος εργασιών ή τζίρος, λογ/σμοί 70, 71, 72 και 73).

β) Τα έσοδα από επιχορηγήσεις, καθώς και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα (λογαριασμός 74).

γ) Τα έσοδα από παρεπόμενες (τακτικές) ασχολίες (λογ/σμός 75).

δ) Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων), (λογ/σμός 76).

ε) Τα έσοδα από το κόστος των ιδιοπαραγόμενων (ενσώματων και άυλων) πάγιων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση (λογ/σμός 78.00).

στ) Τα τεκμαρτά έσοδα από «αυτοπαραδόσεις» (ιδιοχρησιμοποίησεις) αποθεμάτων (ομάδας 2) ή υπηρεσιών καθώς και από καταστροφές ή κλοπές αποθεμάτων που δεν καλύπτονται από ασφάλιση. Τα τεκμαρτά αυτά έσοδα καταχωρούνται στην πίστωση υπολογαριασμών του 78 «τεκμαρτά έσοδα».

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, εκτός από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται ως υποχρεωτικοί από το Σχέδιο λογαριασμών. Στην ανάλυση των λογ/σμών εσόδων θα πρέπει υποχρεωτικά να υπάρχουν χωριστοί τριτοβάθμιοι λογ/σμοί για τις χονδρικές και λιανικές πωλήσεις, χωριστοί λογ/σμοί για κάθε συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστοί λογ/σμοί για τις πωλήσεις εσωτερικού, εξωτερικού και σε άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε.

Διευκρινίζεται ότι, στα έσοδα κάθε χρήσεως καταχωρούνται τα βέβαια ποσά εσόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, καθώς κι εκείνα τα ποσά εσόδων που τα αίτια της δημιουργίας τους (πραγματοποιήσεώς τους) ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις, αλλά εκκαθαρίστηκαν και οριστικοποιήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Γενικά, το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε όταν ολοκληρωθεί η πώληση και παραδοθεί το αγαθό (μεταβιβαστεί η κυριότητα του αγαθού), ή όταν παραχθεί η υπηρεσία, ανεξάρτητα από το χρόνο που εισπραχθηκε ή θα εισπραχθεί το αντίτιμο της πωλήσεως ή η αμοιβή για την υπηρεσία που παρασχέθηκε, γιατί καθοριστικό στοιχείο είναι ο χρόνος ολοκληρώσεως της πωλήσεως και παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας και όχι ο χρόνος εισπράξεως του αντιτίμου της πωλήσεως ή της αμοιβής. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή.

Τονίζεται ότι απαγορεύεται απολύτως ο σχηματισμός «προβλέψεων» για πιθανά έσοδα, γιατί με την καταχώρηση στα έσοδα της χρήσεως και πιθανών και αβέβαιων ποσών εσόδων, προσαυξάνονται με τα ποσά αυτά τα κέρδη της χρήσεως, η διανομή των οποίων θέτει σε σοβαρό κίνδυνο τη βιωσιμότητα της επιχειρήσεως.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τέλους χρήσεως, στους λογ/σμούς της ομάδας 7 πρέπει να γίνονται όλες οι τακτοποιητικές εγγραφές (αποχωρισμός των προεισπραγμένων εσόδων επόμενων χρήσεων και μεταφορά τους στους μεταβατικούς λογ/σμούς παθητικού, λογιστικοποίηση των ακαταχώρητων δεδουλευμένων εσόδων κ.λπ.), έτσι ώστε τα υπόλοιπα των λογ/σμών να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων

των δουλευμένων εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει. Οι εγγραφές τακτοποίησης γίνονται με τη βοήθεια των μεταβατικών λογ/σμών 36 και 56.

Μετά τη διεκπεραίωση όλων των τακτοποιητικών εγγραφών, πιστώνεται ο λογ/σμός 80.00 «λογ/σμός γενικής εκμετάλλευσης» με χρέωση των λογ/σμών της Ομάδας 7, για τη μεταφορά στο 80.00 των υπολοίπων όλων των λογ/σμών της ομάδας 7, οι οποίοι και εξισώνονται.

Σε περίπτωση, που η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα, μπορεί να πιστοχρεώνει απ' ευθείας τους οικείους λογ/σμούς των εσόδων ή να χρησιμοποιεί τους ενδιάμεσους λογ/σμούς των εσόδων 70.99, 71.99, 72.99, 73.99, 74.99, 75.99, 76.99 και 78.99.

Στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι παρακάτω υποχρεωτικοί πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί:

- 70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
- 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ
- 72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ
- 73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)
- 74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ
- 75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ
- 76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
- 77
- 78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ
- 79 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επί μέρους λογ/σμών που αποτελούν (στο σύνολό τους) τα οργανικά έσοδα κατ' είδος.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 70 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ»

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 70

Στο λογ/σμό 70 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της επιχείρησης. Ο λογ/σμός αυτός αντιστοιχεί στο λογ/σμό 20 των αποθεμάτων, «εμπορεύματα».

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται, χωρίς καμία μεταβολή τους. Επίσης, εμπορεύματα θεωρούνται και αγοραζόμενες προς μεταπώληση φυσικές δυνάμεις ή

ενέργειες, που περιορίζονται εντός ορισμένου χώρου και υπόκεινται σε εξουσίαση, όπως το ηλεκτρικό ρεύμα και το φωταέριο ή φυσικό αέριο.

Λ/σμός: 70.96 «Διάμεσος λογ/σμός πωλήσεων»

Στην πίστωση του λογ/σμού 70.96 είναι δυνατό να καταχωρούνται καθημερινά οι πωλήσεις εμπορευμάτων με τη συνολική τους αξία, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογ/σμών της ομάδας 3. Στο τέλος κάθε μήνα ή ενδιάμεσα, ο λογ/σμός 70.96 χρεώνεται με πίστωση του αντίστοιχου αναλυτικού λογ/σμού του 70.

Η λειτουργία του λογ/σμού 70.96 υποδεικνύεται για τις περιπτώσεις εκείνες που τα εμπορεύματα που προορίζονται για πώληση κατατάσσονται και παρακολουθούνται σε πολλούς υπολογαριασμούς του 70, οπότε με τη χρησιμοποίηση του ενδιάμεσου αυτού λογαριασμού αποφεύγεται η καθημερινή ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών πωλήσεων.

Λ/σμός: 70.97 «Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»

Στη χρέωση του λογ/σμού 70.97, ο οποίος έχει θέση αντίθετου λογ/σμού των λοιπών υπολογαριασμών του 70, στο τέλος κάθε χρήσης ή, κατά περίπτωση, και κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν γίνεται ανάλογος διαχωρισμός μη δουλευμένων τόκων, καταχωρούνται οι μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων που είναι ενσωματωμένοι στις πωλήσεις των υπολογαριασμών του 70, με πίστωση του λογ/σμού 31.06 ή κατά περίπτωση, του 31.13.

Με την αξία των πραγματοποιούμενων πωλήσεων, που προκύπτει από τα τιμολόγια πώλησης ή τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής ή αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδονται, πιστώνεται ο λογ/σμός 70 με χρέωση του λογ/σμού 30 «πελάτες» ή του λογ/σμού 38 «χρηματικά διαθέσιμα».

Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολογίου ή Α.Λ.Π. κ.λπ.), δηλαδή με την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη κατά το Φ.Π.Α. και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται στο παραστατικό.

Στην πίστωση του λογ/σμού 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων» καταχωρείται η τιμολογιακή αξία των πωλημένων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό, χωρίς τον τυχόν Φ.Π.Α. που καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας», χωρίς οποιοδήποτε άλλο φόρο, τέλος ή εισφορά που εισπράττονται από την επιχείρηση για λογ/σμό του Δημοσίου ή τρίτου και που καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 54 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη» και χωρίς τα τυχόν τιμολογημένα έξοδα αποστολής που καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, έχει πραγματοποιήσει την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από τις αποθήκες της και τα έχει παραδώσει στον αγοραστή ή τα έχει φορτώσει και ταξιδεύουν για λογ/σμό του, χωρίς για διάφορους λόγους να έχει εκδόσει παραστατικό, χρεώνεται ο μεταβατικός λογ/σμός 36.01 «έσοδα χρήσης εισπρακτέα», με πίστωση του λογ/σμού 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων». Κατά τη χρήση που ακολουθεί, όταν εκδίδεται το παραστατικό πώλησης, χρεώνεται ο λογ/σμός του πελάτη, με πίστωση του λογ/σμού 36.01.

Σε περιπτώσεις που εκδίδονται παραστατικά πώλησης πριν από την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από την αποθήκη και την παράδοσή τους στον αγοραστή, η αξία των παραστατικών αυτών δεν καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς πωλήσεων του 70. Τα παραστατικά αυτά ακυρώνονται στο τέλος της χρήσης, αν μέχρι την ημέρα λήξης της τα εμπορεύματα δεν παραδοθούν στον αγοραστή ή δεν φορτωθούν για λογαριασμό του.

Επιστροφές πωλήσεων

Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογ/σμών πωλήσεων. Αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογ/σμό 70.95 «επιστροφές πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογ/σμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο, με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του λογ/σμού 70.95, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους λογ/σμούς γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι επιστροφές πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.

Εκπτώσεις πωλήσεων

Οι εκπτώσεις πωλήσεων είναι μειώσεις της τιμής πώλησης, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πώλησης εμπορευμάτων για τα οποία χορηγείται η έκπτωση. Ανάλογα με τα αίτια για τα οποία χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

α) Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με την 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) Ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοίς μετρητοίς».

Οι εκπτώσεις πωλήσεων, σαν μειωτικό στοιχείο εσόδων, καταχωρούνται στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των πωλήσεων. Αν τούτο δεν είναι εφικτό, ή αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί τις εκπτώσεις χωριστά, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογ/σμό 70.98 «εκπτώσεις 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. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του λογ/σμού 70.98, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους λογ/σμούς γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, έτσι ώστε οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας. Αν η διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορίες εμπορευμάτων είναι αδύνατη, οι εκπτώσεις αυτές βαρύνουν τα συνολικά μικρά αποτελέσματα εμπορευμάτων (λογ. 70).

Πωλήσεις στο εξωτερικό - Ενδοκοινοτικές παραδόσεις

Όταν πωλούνται εμπορεύματα στο εξωτερικό ή σε άλλα κράτη - μέλη, η σχετική εγγραφή της χρέωσης του λογ/σμού του πελάτη και πίστωσης των λογ/σμών των πωλήσεων γίνεται την ημέρα κατά την οποία τα πωλημένα εξάγονται από την αποθήκη και εκδίδεται το παραστατικό πώλησης. Η αξία των πωλημένων, προκειμένου να γίνει η σχετική εγγραφή, υπολογίζεται σε δρχ. με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) της ημέρας έκδοσης του παραστατικού και εξαγωγής των πωλημένων από την αποθήκη.

Σε περιπτώσεις που προηγείται η εξαγωγή και επακολουθεί η έκδοση του παραστατικού, η αξία των πωλημένων υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας έκδοσης του παραστατικού.

Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλημένων, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τον παραπάνω τρόπο, και στην αξία που προκύπτει με βάση την τιμή συναλλάγματος της ημέρας διακανονισμού αξίας, δηλαδή της ημέρας, που εκδίδεται η εκκαθάριση της Τράπεζας η οποία μεσολαβεί στην Ελλάδα, αποτελεί ανόργανο έξοδο ή έσοδο και φέρεται αντίστοιχα στη χρέωση του λογ/σμού 81.00.04 ή στην πίστωση του λογ/σμού 81.01.04.

Οι πωλήσεις στο εξωτερικό και οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις παρακολουθούνται η κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές σε διαφορετικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς, με τις επιπλέον επιμέρους διακρίσεις τους.

Όταν λαμβάνονται προκαταβολές από πελάτες του εξωτερικού έναντι της αξίας των παραγγελιών τους, τότε τα ποσά αυτά του ξένου συναλλάγματος δραχμοποιούνται με την επίσημη τρέχουσα τιμή αγοράς του Ξ.Ν. της ημέρας που εισπράττεται η προκαταβολή και με το δραχμοποιημένο αυτό ποσό πιστώνεται ο λογ/σμός 30.01 ή ο λογ/σμός 30.05 ανάλογα. Στη συνέχεια, όταν γίνει αργότερα η εξαγωγή των αγαθών και εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο πώλησης, συμψηφίζεται το ποσό αυτό με

το ποσό της αξίας πώλησης και η διαφορά που προκύπτει λόγω της νέας αποτίμησης των ποσών αυτών θεωρείται συναλλαγματική διαφορά και καταχωρείται στον λογ/σμό **81.00.04** ή **81.01.04**, ανάλογα.

Αποτίμηση εμπορευμάτων της επιχείρησης που βρίσκονται στο εξωτερικό

Τα εμπορεύματα που στέλνονται στο εξωτερικό προς διάθεση για λογ/σμό της επιχείρησης, και βρίσκονται απούλητα με **31.12**, τότε κατά την απογραφή που διενεργείται την ημέρα αυτή αποτιμούνται όπως και τα ομοειδή στο εσωτερικό με προσαύξηση της αξίας τους με τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής τους στο εξωτερικό, καθώς και με τους δασμούς και λοιπούς φόρους - τέλη, που καταβάλλονται για την εισαγωγή τους στην τρίτη χώρα.

Φορολογικός χειρισμός του λογαριασμού 70 (καθώς και των άλλων λογ/σμών της ομάδας 7)

Όταν η επιχείρηση πουλάει τα εμπορεύματά της με πίστωση και το τίμημα καλύπτεται ολικώς ή μερικώς με συναλλαγματικές, οι οποίες θα εξοφληθούν σε περισσότερα χρόνια και για το λόγο αυτό καταλογίζει τόκους τους οποίους αναγράφει χωριστά από την αξία του εμπορεύματος, είτε στο τιμολόγιο πώλησης, είτε σε άλλο στοιχείο, οι τόκοι αυτοί φορολογούνται στις χρήσεις μέσα στις οποίες οι τόκοι καθίστανται δουλευμένοι, εφόσον βέβαια παρακολουθούνται με λογιστικές εγγραφές. Στην περίπτωση, όμως, που στο τιμολόγιο πώλησης ή στο άλλο σχετικό στοιχείο που εκδίδεται, αναγράφεται μόνο το τίμημα πώλησης που συμφωνήθηκε, χωρίς ειδικά να καθορίζονται οι τόκοι που οφείλονται στην εξόφληση του τιμήματος αυτού με συναλλαγματικές, τότε ολόκληρο το ποσό του τιμήματος πώλησης που συμφωνήθηκε, φορολογείται μέσα στη χρήση που συνομολογήθηκε η πώληση και δεν αφαιρούνται από αυτό οι μη δουλευμένοι τόκοι, που αντιστοιχούν στο οφειλόμενο ποσό του τιμήματος (Υπ. Οικ. Α. 9844/82, Στ.Ε. 3514/76).

Σε περίπτωση που εκδίδεται **τιμολόγιο πώλησης μεταξύ συγγενών επιχειρήσεων με αξία υπερτιμολογημένη ή υποτιμολογημένη**, κατά περίπτωση, τότε η διαφορά από την αξία εκείνη που θα πραγματοποιούνταν, αν η πώληση γίνονταν σε άλλο πρόσωπο, θεωρείται κέρδος και προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης (Ν. 1041/81).

Οι τόκοι που προκύπτουν από δάνεια θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και γίνεται παρακράτηση φόρου στα ποσά αυτά, ενώ οι τόκοι που προέρχονται από συναλλαγματικές ή γραμμάτια που πηγάζουν από εμπορική συναλλαγή θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Στ.Ε. 360.82) και δεν γίνεται παρακράτηση φόρου.

Οι **επιστροφές φόρων - τελών και τόκων** θεωρούνται ακαθάριστο έσοδο από εμπορικές επιχειρήσεις κατά τη χρήση που τα ποσά αυτά εισπράττονται (Υπ. Οικ. Εγκ. Γ. 485/85).

Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών τιμολογίων πώλησης, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα εικονικά τιμολόγια υπόκεινται σε φόρο, άσχετα αν λόγω του γεγονότος αυτού, απορρίπτονται τα βιβλία της επιχείρησης (Υπ. Οικ. Εγκ. Ε. 1934/86).

Οι **επιχορηγήσεις** που εισπράττουν οι επιχειρήσεις λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, δεν θεωρούνται έσοδα, δηλαδή δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των παραγωγικών αυτών επενδύσεων (Υπ. Οικ. Ε. 13911/87).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 71 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ»

Στο λογαριασμό 71 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της επιχείρησης. Ο λογ/σμός αυτός, αντιστοιχεί στο λογ. 21 των αποθεμάτων και λειτουργεί όπως ακριβώς και ο λογ/σμός 70.

Τα έσοδα των τεχνικών εταιριών από εκτέλεση έργων με δικά τους υλικά καταχωρούνται στον λογ/σμό 71, ενώ τα έσοδά τους από εκτέλεση έργων χωρίς δικά τους υλικά καταχωρούνται στο λογ/σμό 73. Στον ίδιο λογ/σμό 71 καταχωρούνται και τα έσοδα από ηχογραφημένους δίσκους. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τα έσοδα από την εκμετάλλευση των εστιατορίων τους τα καταχωρούν στην πίστωση του λογ/σμού 71.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 72 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ»

Στο λογ/σμό 72 παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις: α) των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, β) των πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, γ) των αναλώσιμων υλικών, δ) των ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων, ε) των ειδών συσκευασίας και στ) του άχρηστου υλικού.

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

Ο λογ/σμός 72 αντιστοιχεί στους λογ/σμούς αποθεμάτων 22, 24, 25, 26 και 28 και λειτουργεί όπως ακριβώς λειτουργεί και ο λογ/σμός 70.

Το ποσό της ασφαλιστικής αποζημίωσης που εισπράττεται από εμπορεύματα που έχουν κλαπεί (ή καταστραφεί) καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 72.10 «Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων εμπορευμάτων» και του λογ/σμού 72.11 «Ασφαλιστική κάλυψη, τότε με το κόστος των αποθεμάτων που έχουν κλαπεί ή καταστραφεί χρεώνεται ο λογ/σμός 81.02 με πίστωση του λογ/σμού 78.10 ή 78.11, ανάλογα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 73 «ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)»

Στο λογ/σμό 73 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 στο λογ/σμό 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών». Τα έσοδα από εκμίσθωση κινητών πάγιων στοιχείων με βάση το Ν. 1665/86 (σύστημα Leasing) καθώς και τα έσοδα από εκμίσθωση Η/Υ καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 73. Επίσης, στην πίστωση του λογ/σμού 73 καταχωρούνται και τα έσοδα από διάθεση τηλεκαρτών. Τα έσοδα από τα τουριστικά γραφεία καταχωρούνται στο λογ/σμό 73, ενώ τα έξοδα πακέτο στους λογ/σμούς των κατ' είδους εξόδων της ομάδας 6.

Τα έσοδα των τεχνικών εταιριών, όταν τα υλικά κατασκευής του έργου παρέχονται από τον εργοδότη (κύριο του έργου), καταχωρούνται με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο λογ/σμό 73 (και όχι στο λογ/σμό 71).

Το προεισπραττόμενο αντίτιμο στις παροχές υπηρεσιών (π.χ. το αντίτιμο καθαρισμού ενδυμάτων κ.λπ.) καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 73.96 (ή του λογ/σμού 30.05) και στη χρέωση του λογ/σμού 38.00 με έκδοση απλής αθεώρητης απόδειξης. Στη συνέχεια, όταν πραγματοποιηθεί η παροχή υπηρεσιών (π.χ. το καθάρισμα των εισοδημάτων κ.λπ.), τότε εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης «επί πιστώσει» και με βάση το στοιχείο αυτό χρεώνεται ο λογ/σμός 31.12 μεταφέρεται στην πίστωση του λογ/σμού 56.00 και στις πρώτες ημέρες του επόμενου έτους χρεώνεται ο λογ/σμός 56.00 με πίστωση και πάλι του λογ/σμού 73.96.

Ο λογ/σμός 73 λειτουργεί όπως ακριβώς λειτουργεί και ο λογ/σμός 70.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 74 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ»

Στο λογ/σμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από επιχορηγήσεις του κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων οργανισμών στο κόστος της κι από διάφορες άλλες αιτίες.

Λ/σμός: 74.00 «Επιχορηγήσεις πωλήσεων»

Επιχορηγήσεις είναι ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση με οποιοδήποτε 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 ασύμφορες.

Λ/σμός: 74.01 «Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων»

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, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό (εκτός Ε.Ε.) ή σε πελάτες του εσωτερικού, στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (όπως π.χ. Ν.Δ. 4171/1961). Σε περίπτωση που οι δασμοί, φόροι και τέλη, οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, καταχωρούνται στο λογ/σμό **33.14.01** «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή», κατά την επιστροφή τους καταχωρούνται στο λογ/σμό αυτό (**33.14.01**) και όχι στο λογ/σμό **74.01**.

Λ/σμός: 74.02 «Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών»

Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών είναι ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που επιστρέφονται στην επιχείρηση από τις Τράπεζες, λόγω εξαγωγών σύμφωνα με τις αποφάσεις της Νομισματικής Επιτροπής που ισχύουν κάθε φορά.

Λ/σμός: 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις»

Οι επιχειρήσεις, όταν εισπράττουν επιδοτήσεις από την Ε.Ε. ή τον ΟΑΕΔ ή από άλλο φορέα για κάλυψη των λειτουργικών εξόδων τους (π.χ. για εκπαίδευση προσωπικού ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας ή για εκπόνηση μελετών κ.λπ.), τότε τις επιδοτήσεις αυτές τις καταχωρούν στην πίστωση του λογ/σμού **74.03** «Ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις». Όταν εισπράττουν επιδοτήσεις από την Ε.Ε. για απόκτηση πάγιων στοιχείων, τότε τις καταχωρούν στην πίστωση του λογ. **41.10** «Επιχορηγήσεις πάγιων στοιχείων».

Οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις που λαμβάνονται από τον ΕΟΜΜΕΧ για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών και την εκπόνηση μελετών της επιχείρησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. **74.03** «Ειδικές επιχορηγήσεις».

Λ/σμός: 74.05 «Επιδότηση επιτοκίου δανείων πάγιων επενδύσεων»

Με τα ποσά που εισπράττονται από επιδοτήσεις επιτοκίων πιστώνεται ο λογ. **74.05**. Μπορεί όμως το ποσό επιδότησης επιτοκίου που εισπράττει η επιχείρηση να μειώνεται κατ' ευθείαν το ποσό των χρεωστικών τόκων.

Λ/σμός: 74.98 «Πρόσθετα έσοδα πωλήσεων»

Πρόσθετα έσοδα πωλήσεων είναι έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της επιχείρησης μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πώλησης και τη διενέργεια μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πώλησης και τη διενέργεια των σχετικών εγγράφων. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι **διάφορες**

αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περίπτωση αθέτησης όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν είναι εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε η βλάβη. Στο λογ. 74.98 καταχωρούνται και οι πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από τους λογ. 33.15 και 33.16.

Τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν είναι **βέβαια και εκκαθαρισμένα**, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα, όσα μιν αφορούν **πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης** καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 74, όσα δε αφορούν **πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων** καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Ο λογ/σμός 74 λειτουργεί σε γενικές γραμμές με τον τρόπο εκείνο που λειτουργεί και ο λογ. 70.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την είσπραξη της επιδότησης καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, στο λογ/σμό 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων».

Το ίδιο γίνεται και στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εισπράττει από τον ΟΑΕΔ, την ΕΟΚ ή άλλο φορέα ποσά για **εκπαίδευση του προσωπικού της ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας** (Γνωμ. 1228/89). Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές τα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 74.03.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 75 «ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ»

Στο λογαριασμό 75 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητές της, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της. Αν μια από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης, τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αυτή καταχωρούνται στο λογ. 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογ. 75. Στο λογ. 75 καταχωρούνται κυρίως τα έσοδα εκείνα για τα οποία αναλώθηκαν ελάχιστα ή και καθόλου έξοδα. Στον ίδιο κωδ. 75 καταχωρούνται και τα χρηματικά βραβεία που αποκτούνται σε φεστιβάλ κινηματογραφικών ταινιών.

Ο λογ/σμός 75 λειτουργεί κατά τον ίδιο τρόπο που λειτουργεί και ο λογ/σμός 70.

Λογός: 75.00 «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους»

Στο λογαριασμό 75.00 καταχωρούνται τα έσοδα από υπηρεσίες που παρέχονται από την επιχείρηση σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητάς της, γιατί τότε θα καταχωρούνταν στο λογ. 73. Π.χ. τα ποσά που εισπράττουν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί ως ετήσια εισφορά από κάθε φυσικό μέλος τους καταχωρούνται στο λογ. 75.00.04 κ.λπ.

Λογός: 75.01 «Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό»

Στο λογαριασμό 75.01 καταχωρούνται τα έσοδα από τη συμμετοχή του προσωπικού στα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του από την επιχείρηση. Τα έξοδα αυτά, όταν πραγματοποιούνται, καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 60.02 «παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού».

Λογός: 75.02 «Προμήθειες - μεταφορές»

Στο λογ/σμό 75.02 καταχωρούνται τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες που η επιχείρηση λαμβάνει από αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιεί για λογαριασμό τρίτων, εφόσον οι μεσολαβητικές αυτές ενέργειες δε συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητάς της.

Λογός: 75.03 «Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις»

Στο λογ/σμό 75.03 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 δε συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Λογμοί: 75.04 «Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων»

75.05 «Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων»

75.06 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού»

75.07 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»

75.08 «Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

75.09 «Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων

Στους λογ/σμούς 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08 και 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 επιχείρησης (κτηματικές επιχειρήσεις). Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής θεωρούνται ανόργανα και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81.01 «έκτακτα και ανόργανα

έσοδα», όταν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται έχουν κτηθεί ευκαιριακά και δεν αφορούν το αντικείμενο της εκμετάλλευσης. Στο λογ/σμό 75.04 καταχωρούνται και τα ενοίκια που εισπράττουν οι οικοδομικές επιχειρήσεις από διαμερίσματα μέχρι την πώλησή τους.

Λ/σμός: 75.10 «Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών»

Στο λογ/σμό 75.10 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 λογ/σμό 75.11 μπορούν να καταχωρηθούν και τα διάφορα άλλα έσοδα, όπως π.χ. τα έσοδα από διάφορα βραβεία κ.λπ.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 76 «ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ»

Στο λογ/σμό 76 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 επιχείρησης (π.χ. εταιρίες αμοιβαίων κεφαλαίων ή Τράπεζες), καταχωρούνται στο λογ/σμό 73 ή και σε άλλους λογ/σμούς της ομάδας 7 (70-72), των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

Ο λογ/σμός 76 λειτουργεί με τον τρόπο που λειτουργεί ο λογ/σμός 70 σε συνδυασμό φυσικά 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).

Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται με τα καθαρά τους ποσά, διότι από το 1992 και μετά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου στα μερίσματα, στις συμμετοχές κ.λπ. Σήμερα, παρακράτηση φόρου γίνεται μόνο στους τόκους καταθέσεων, στα ομόλογα και στα REPOS. Στις περιπτώσεις αυτές, τα έσοδα καταχωρούνται με τα ονομαστικά τους ποσά στην πίστωση των λογ/σμών 76.01 ή 76.03 και ο παρακρατούμενος φόρος καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 33.13.06. Δηλαδή, στο τέλος της χρήσης, αν σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, ο παρακρατούμενος φόρος δεν συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης, μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 63.00 ή παραμένει στο λογ. 33.13.06 μέχρις ότου το αντίστοιχο έσοδο που μετατράπηκε σε αποθεματικό διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί κ.λπ. (γνwm. 137/10.3.93).

β) Στο λογαριασμό 76.02 «δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» καταχωρούνται οι δουλευμένοι τόκοι γραμματίων

εισπρακτέων. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αυτού γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

γ) Στο λογαριασμό **76.03 «λοιποί πιστωτικοί τόκοι»** καταχωρούνται τα ονομαστικά έσοδα από τόκους. Τυχόν ποσά φόρου εισοδήματος, που παρακρατούνται κατά την είσπραξη ή το λογισμό των τόκων αυτών, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού **33.13.06**.

δ) Στο λογαριασμό **76.04 «διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»** καταχωρούνται τα κέρδη που πραγματοποιούνται από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων. Όταν όμως οι διαφορές είναι αρνητικές, τότε καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. **64.12.02 «Διαφορές από πωλήσεις χρεογράφων»**. Οι διαφορές αυτές (το αποτέλεσμα) προσδιορίζεται πρώτα στους οικείους υπολογαριασμούς του **34.01** οι οποίοι ήταν χρεωμένοι με το τμήμα αγοράς (ή αποτίμησης) και στη συνέχεια πιστώθηκαν με το τμήμα πώλησης. Στη συνέχεια, ο υπολογαριασμός του **34** εξισώνεται και η διαφορά που προκύπτει είναι κέρδος ή ζημία (ανάλογα).

ε) Στο λογ/σμό **76.98 «λοιπά έσοδα κεφαλαίων»** καταχωρούνται τα έσοδα κεφαλαίων, τα οποία δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία από αυτές των λοιπών υπολογαριασμών του 76. Στο λογ/σμό **76.98** καταχωρείται και η έκπτωση (π.χ. 5% .κ.λπ.) που χορηγείται σε περίπτωση εφάπαξ εξόφλησης του φόρου (γνωμ. 31/1022/88).

στ) Όταν το Δημόσιο αναλαμβάνει να πληρώσει τους τόκους υπερημερίας μιας επιχείρησης, τότε το ποσό αυτό θεωρείται κέρδος για την επιχείρηση και φορολογείται στη διαχειριστική περίοδο που έγινε η διαγραφή και στις 4 επόμενες χρήσεις, και αν το ποσό είναι πάνω από 500.000 δρχ., τότε φορολογείται στη χρήση που έγινε η διαγραφή και στις επόμενες 9 χρήσεις (Εγκ. Υπ. Οικ. 1034702/14.3.96). Από λογιστικής πλευράς, χρεώνεται ο λογ. **52** με τους τόκους υπερημερίας που διαγράφονται μέσα στην ίδια χρήση και ο λογ. **56.00** με το υπόλοιπο ποσό που φορολογείται στις επόμενες χρήσεις. Στις επόμενες χρήσεις, με το ποσό που θα φορολογείται κάθε φορά, θα χρεώνεται ο λογ. **56.00** και θα πιστώνεται ο λογ. **76.98**.

Στην πίστωση του λογ. **76** (και σε ανάλογη ανάπτυξη) καταχωρούνται με το μικτό ποσό (συμπεριλαμβανομένου και του φόρου 15%) και τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με χρέωση φυσικά του παρακρατημένου φόρου στο λογ. **33.13** (γνωμ. 248/2233/95).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 77 «.....»

Ο λογ/σμός 77 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κράτους.

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 78 «ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙ-
ΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚ-
ΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ»**

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 78

Ο λογ/σμός 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής των πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την επιχείρηση με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτίωσης των πάγιων στοιχείων. Το κόστος αυτό προσδιορίζεται από τους λογ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία.

- Για το λογ/σμό 78.05 "χρησιμοποιημένες προβλέψει προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης" βλέπε στο λογ/σμό 44 «προβλέψεις».

- Ο λογ/σμός 78 λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο που λειτουργεί και ο λογ/σμός 70 (βλέπε σελ. 510).

Στην πίστωση του λογ/σμού 78.10 με χρέωση του λογ/σμού 60.02.07 καταχωρούνται τα προϊόντα με το κόστος παραγωγής που χορηγούνται στο προσωπικό της επιχείρησης. Όταν τηρείται και η ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., τότε με το ποσό του λογ/σμού 78.10 χρεώνεται ο λογ/σμός 90.07 και πιστώνεται ο λογ/σμός 96.22.78. Στη συνέχεια, χρεώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 96.22.78 με πίστωση του λογ/σμού 94 "αποθέματα. Με το κόστος των δειγμάτων που στέλνονται δωρεάν στους πελάτες, πιστώνεται ο λογ/σμός 78.10 με χρέωση του λογ/σμού 64.02.10 «αξία χορηγούμενων δειγμάτων» (γνωμ. 44/89). Το κόστος των προϊόντων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα (π.χ. λόγω λήξης της ημερομηνίας κατανάλωσης κλπ.) καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 78.11 και στη χρέωση του λογ/σμού 81.02.10 «ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων» (γνωμ. 51/1282/90). Όταν τα αποθέματα που καταστρέφονται καλύπτονται από ασφάλιση, τότε δεν χρησιμοποιούνται οι λογ/σμοί 78.10 και 81.02, αλλά πιστώνεται ο λογ/σμός 72 με χρέωση την ασφαλιστική εταιρία.

Πώς απεικονίζεται ο λογ/σμός 78 στις λογιστικές καταστάσεις

α) Κατ' αρχήν, ο λογ/σμός 78, στο τέλος της χρήσης, χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 80.00.00 «Λογ/σμός γενικής εκμετάλλευσης». Στη συνέχεια, ο λογ/σμός 80.00 μεταφέρεται στο λογ/σμό 80.01 «Μικτά αποτελέσματα». Με βάση το φύλλο μερισμού των εξόδων, χρεώνεται ο λογ/σμός 80.02 με τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης κλπ. και πιστώνεται με τα ίδια ποσά ο λογ/σμός 80.01 για να αφαιρεθούν τα ποσά αυτά από το λογ/σμού 80.01 και να προκύψει έτσι το μικτό αποτέλεσμα. Επίσης, χρεώνεται ο λογ. 80.01 με πίστωση του λογ/σμού 80.03 με τα

έσοδα από χρεόγραφα, συμμετοχές κλπ. Εκτός από το ποσό του λογ/σμού 78.05 κανένα άλλο ποσό δεν συμπεριλαμβάνεται στις πιο πάνω εγγραφές. Αυτό διότι, όταν ο λογ/σμός 78 πιστώνεται με κάποιο ποσό (εκτός από το λογ/σμό 78.05) με το ίδιο ποσό χρεώνεται αυτομάτως ένας λογ/σμός της ομάδας 64 (όταν πρόκειται για δώρα, κατεστραμμένα αγαθά κλπ.) ή έχει ήδη χρεωθεί με το ίδιο ποσό η ομάδα 2 (όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές κλπ.). Δηλαδή, ο λογ/σμός 80.01 είναι χρεωμένος και πιστωμένος με τα ίδια αυτά ποσά που απεικονίζονται στο λογ/σμό 78 τα οποία αλληλοεξισώνονται.

β) Για τη συμπλήρωση του έντυπου Ε4, τα ποσά των αγορών ή δαπανών της ομάδας 2 και ομάδας 6 που αντιστοιχούν στα τεκμαρτά έσοδα του λο/σμού 78, αφαιρούνται από τις αντίστοιχες στήλες και κωδικούς των αγορών και δαπανών αυτών και γράφονται στους αντίστοιχους κωδικούς 518-529, άσχετα αν έχουν χαρακτηριστεί ή όχι στο φύλλο μερισμού ως έξοδα διοίκησης, διάθεσης κλπ.

γ) Όταν συντάσσεται η κατάσταση του λογ/σμού «αποτελέσματα χρήσης», τα αντικριζόμενα ποσά της ομάδας 2 ή της ομάδας 6 και του λογ/σμού 78 δεν γράφονται πουθενά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση αυτή.

δ) Όταν συντάσσεται η κατάσταση της «γενικής εκμετάλλευσης», τα ποσά της ομάδας 2 και της ομάδας 6 συμπεριλαμβάνουν τα αντίστοιχα ποσά που περιλαμβάνονται και στον κωδικό 78, οπότε συμπληρώνονται κανονικά οι λογ/σμοί στην κατάσταση αυτή χωρίς καμία ιδιαιτερότητα.

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 79 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ
ΚΕΝΤΡΩΝ (όμιλος λογ/σμών προ-
αιρετικής χρήσης)»**

Για τη λειτουργία και ανάπτυξη του λογ/σμού 79 ισχύουν όσα αναφέρονται και για το λογ/σμό 19.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΟΜΑΔΑ 8η)

Η Ομάδα 8 περιλαμβάνει τους ακόλουθους λογαριασμούς:

α) Το λογ/σμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως (λογ/σμός 80.00), στον οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

β) Το λογ/σμό προσδιορισμού των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (λογ/σμός 80.01), καθώς και τους λογαριασμούς συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων και εσόδων εκμετάλλευσης (λογ/σμοί 80.02 και 80.03).

γ) Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (λογ/σμός 81), δηλαδή τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

δ) Τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων (λογ/σμός 82), δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, αλλά ο χρόνος και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

ε) Τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους καθώς και τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (λογ/σμοί 83 και 84).

στ) Τις πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις των φορολογικών αναπτυξιακών κινήτρων, οι οποίες δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (λογ/σμός 85).

ζ) Τους λογαριασμούς προσδιορισμού των τελικών ολικών αποτελεσμάτων της χρήσεως και της διαθέσεώς τους (λογ/σμοί 86 και 88), με τα δεδομένα των οποίων καταρτίζεται η «Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως» και το «Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων».

η) Το λογαριασμό 89 «Ισολογισμός», ο οποίος χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσεως που αναφέρεται, ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσεως.

- Οι πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί της ομάδας 8 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς και αυτοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, με τον περιορισμό να τηρούνται οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Σχέδιο Λογαριασμών.

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

- Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η χρονική εναρμόνιση των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων γίνεται, είτε με απευθείας χρεοπιστώσει των οικείων αποτελεσματικών λογ/σμών, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογ/σμών (81.99, 82.99, 83.99, 84.99 και 85.99).

Παρακάτω παρατίθενται οι τίτλοι των υποχρεωτικών πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 8.

80	<u>ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ</u>
81	<u>ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u>
82	<u>ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</u>
83	<u>ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ</u>
84	<u>ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</u>
85	<u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ</u>
	<u>ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ</u>
86	<u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ</u>
87	<u>.....</u>
88	<u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</u>
89	<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u>

Αμέσως παρακάτω γίνεται ανάλυση των επιμέρους λογ/σμών της ομάδας 8.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 80 «ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ»

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογ/σμού γενικής εκμετάλλευσης.

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

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογ/σμό αποτελεσμάτων χρήσης, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογ/σμός της γενικής εκμετάλλευσης δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Λογ/σμός: 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης»

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

Στο λογαριασμό 80.00, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογ/σμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ/σμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας» ο οποίος μεταφέρεται απευθείας στο λογ. 88.09), και τα έσοδα των λογ/σμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογ/σμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπά τους να

αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσης, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει.

Ειδικότερα ο λογ/σμός 80.00 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται ο λογ/σμός 80.00:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσης που κλείνει, με πίστωση των λογ/σμών 20-28 και των υπολογαριασμών τους κατά περίπτωση.
- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των λογ/σμών 20, 24, 25, 26 και 28 και των υπολογαριασμών τους κατά περίπτωση.
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των λογ/σμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 και υπολογαριασμών τους κατά περίπτωση οι οποίοι εξισώνονται.
- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

II. Πιστώνεται ο λογ/σμός 80.00:

- με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των λογ/σμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των 790-798, κατά περίπτωση οι οποίοι εξισώνονται.
- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσης που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των λογ/σμών 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.
- κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.

Λ/σμός: 80.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετάλλευσης»

Ο λογ/σμός 80.01 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημιές), από το λογ/σμό 80.00. Έπειτα από τη μεταφορά αυτή, από το λο/σμό 80.01 μεταφέρονται με πίστωση του λογ. 80.01 στη χρέωση του λογ/σμού 80.02 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

έξοδα, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, τα έξοδα λειτουργία διάθεσης, οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα, καθώς και τα ποσά που απεικονίζονται στους λογ/σμούς 64.10, 64.11 και 64.12 και το τυχόν κόστος αδρανείας. Από τον ίδιο λογ/σμό (80.01) μεταφέρονται με χρέωση του λογ/σμού 80.01 στην πίστωση του λογ/σμού 80.03 τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, δηλαδή τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα. Τέτοια είναι τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λογ/σμούς 74, 75, 78.05, 76.00, 76.01, 76.04 και 76.02 - 76.98 πλην του λογ/σμού 76.04.

Έπειτα από τις παραπάνω μεταφορές και τις αντίστοιχες χρεωπιστώσεις του ο λογ/σμός 80.01 με το υπόλοιπό του (χρεωστικό ή πιστωτικό) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών).

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

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημιές. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους λογ/σμούς 74, 75 και 78.05 τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, από το λογ/σμό 76.00 τα έσοδα συμμετοχών, από το λογ/σμό 76.01 τα έσοδα χρεογράφων, από το λογ/σμό 76.04 τα κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων και από τους λογ/σμούς 76.02 - 76.98 πλην 76.04 οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα.

Ειδικότερα ο λογ/σμός 80.01 λειτουργεί ως εξής:

Ι. Χρεώνεται ο λογ/σμός 80.01:

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

- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, όπως προσδιορίζονται παραπάνω, με πίστωση του λογ/σμού 80.03.

- Κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λογ. 86.00.00 «μικτά αποτελέσμ. (κέρδη ή ζημιές)».

II. Πιστώνεται ο λογ/σμός 80.01:

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

- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, όπως προσδιορίζονται παραπάνω, με χρέωση του λογ/σμού 80.02.

- Κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 86.00.000

Λ/σμός: 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Ο λογ/σμός 80.02 «χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται. Ο λογ/σμός 80.02 στην αρχή χρεώνεται με το συνολικό ποσό που αποτελείται από έξοδα διοικητικής λειτουργίας, ερευνών, διάθεσης, χρεωστικών τόκων, κόστους αδρανείας καθώς και με τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λογ/σμούς 64.10, 64.11 και 64.12 και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 80.01. Στη συνέχεια πιστώνεται ο λογ/σμός 80.02 για να εξισωθεί και χρεώνονται οι λογ/σμοί 86.00.02, 86.00.03, 86.00.04, 86.01.07, 86.01.08 και 86.01.09, ανάλογα.

Λ/σμός: 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Ο λογ/σμός 80.03 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων, σύμφωνα με όσα παραπάνω καθορίζονται.

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

Για περισσότερη διευκρίνηση πάνω στο λογιστικό χειρισμό των λογ/σμών 80.00 και 80.01 και για περισσότερη κατανόηση των λογ/σμών αυτών παρατίθενται αμέσως παρακάτω οι λειτουργίες των πιο πάνω λογ/σμών με παραστατικά διαγράμματα, ως εξής:

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΕΙΚΟΝΙΖΟΥΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗ
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ 80.00 και 80.01**

α) Ο λογ/σμός 80.00 χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα τις αγορές και τα οργανικά κατ' είδος έξοδα και πιστώνεται με τα τελικά αποθέματα και τα οργανικά κατ' είδος έσοδα, ως εξής:

ΧΡΕΩΣΗ 80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	ΠΙΣΤΩΣ Η
(Αρχικά αποθέματα + αγορές χρήσης)	(Αποθέματα τέλους χρήσης)	
20 Εμπορεύματα	..... 20 Εμπορεύματα	.....
21 Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	..... 21 Προϊόντα έτοιμα & Ημιτελή	.....
22 Υποπροϊόντα & υπολείμματα	..... 22 Υποπροϊόντα & υπολείμματα	.....
23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό κατεργασία)	..... 23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό κατεργασία)	.....
24 α' & β' ύλες-υλικά συσκευασ.	..... 24 α' & β' ύλες-υλικά συσκευασ.	.....
25 Αναλώσιμα υλικά	..... 25 Αναλώσιμα υλικά	.....
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχ.	..... 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχ.	.....
28 Είδη συσκευασίας	..... 28 Είδη συσκευασίας	.....
(Έξοδο οργανικά κατ' είδος)	(Έσοδα οργανικά κατ' είδος)	
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπ.	..... 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	.....
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	..... 71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	.....
62 Παροχές τρίτων	..... 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	.....
63 Φόροι - τέλη (εκτός από το φόρο ακίνητης περιουσίας)	..... 73 Πωλήσεις υπηρεσιών	.....
64 Διάφορα έξοδα	..... (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	.....
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	..... 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	.....
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	..... 75 Έσοδα παρεπόμε. ασχολιών	.....
68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	..... 76 Έσοδα κεφαλαίων	.....
	..... 78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης	.....
Σύνολο	..... Σύνολο	.....

Όταν η χρέωση του λογ. 80.00 είναι μεγαλύτερη από την πίστωση, η διαφορά καλείται «καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης» οπότε πιστώνεται ο λογ. 80.00 με τη διαφορά αυτή για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογ. 80.01 με το ίδιο ποσό. Ενώ, όταν η πίστωση είναι μεγαλύτερη από τη χρέωση, η διαφορά καλείται «καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης», οπότε χρεώνεται ο λογ. 80.00 με τη διαφορά αυτή για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 80.01 με το ίδιο ποσό.

β) Ο λογ. 80.01 χρεώνεται με την καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης με πίστωση του λογ. 80.00 και πιστώνεται με το καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης, με χρέωση του λογ. 80.00.

Επίσης, ο λογ/σμός 80.01 χρεώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με πίστωση του λογ. 80.03 και πιστώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, με χρέωση του λογ. 80.02.

Παραστατικά ο λογ. 80.01 απεικονίζεται ως εξής:

Χρέωση 80.01	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	Πίστωση
Καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης (από λογ. 80.00)	..... Καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης (από λογ. 80.00)	.....
Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα (τέτοια είναι τα ποσά των λογ. 74, 75, 78.05, 76.00, 76.01, 76.04, 76.02 - 76.98 πλην 76.04)	..... Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα. Τέτοια έξοδα είναι τα ποσά των λογ. 64.10, 64.11, 64.12, 65 και τα ποσά που προκύπτουν από την σύνταξη του φύλλου μερισμού και δεν είναι κοστολογήσιμες δαπάνες δηλαδή: - Τα έξοδα λειτουργίας παραγωγής που δεν κοστολογούνται, όπως είναι το κόστος αδράνειας κλπ.(λογ. 92.00) λειτουργίας (λογ. 92.01) -Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (λογ. 92.01) -Τα έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης (λογ. 92.02) - Τα έξοδα λειτουργία διάθεσης (λογ. 92.03) - Τα χρηματοοικονομικά έξοδα (λογ. 92.04)	.....
Σύνολο	..... Σύνολο	.....

Αν η χρέωση του λογ. 80.01 είναι μεγαλύτερη από την πίστωση, τότε η διαφορά αυτή καλείται «μικτή ζημιά εκμετάλλευσης» και με το ποσό αυτό πιστώνεται ο λογ. 80.01 για να εξισωθεί με χρέωση του λογ. 86.00.000 με το ίδιο ποσό. Αν, όμως, η πίστωση του πιο πάνω λογαριασμού είναι μεγαλύτερη από τη χρέωση, τότε η διαφορά αυτή καλείται «μικτό κέρδος εκμετάλλευσης» και με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογ. 80.01 για να εξισωθεί με πίστωση του λογ. 86.00.000 με το ίδιο ποσό.

Στη συνέχεια, ο λογ. 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» που εμφανίζεται χρεωμένος μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, πιστώνεται για να εξισωθεί και χρεώνονται οι λογ. 86.00.02 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 86.00.03 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης», 86.00.04 «Έξοδα λειτουργίας διάθεσης», 86.00.05 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα», 86.01.07 «Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων», 86.01.08 «Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και ο λογ. 86.01.09 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» με τα αντίστοιχα ποσά.

Επίσης, ο λογ. 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές εμφανίζεται πιστωμένος. Στη συνέχεια, ο λογ. αυτός χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνονται οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του λογ. 86 (π.χ. ο λογ. 86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης» κλπ.) με τα αντίστοιχα ποσά.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 81 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟ-ΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

Στο λογαριασμό 81 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. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογ/σμών 81.00.99, 81.01.99, 81.02.99 και 81.03.99.

Αναλυτικότερα:

Λ/σμός: 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»

Στο λογ/σμό 81.00 καταχωρούνται κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Στο λογ/σμό αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογ/σμό 82.00.

Ειδικά για τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις τους διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για περιπτώσει που δεν έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια, καταχωρούνται στο λογ/σμό 81.00, αλλιώς εφαρμόζονται όσα καθορίζονται για το λογ/σμό 33.98.

Επίσης, για τις συναλλαγματικές διαφορές ορίζεται ότι στο λογ/σμό 81.00.04, κατά τη διάρκεια της χρήσης, καταχωρούνται οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από την είσπραξη απαιτήσεων ή εξόφληση υποχρεώσεων σε ξένα νόμισμα, στο τέλος δε της χρήσης, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, καταχωρούνται οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα με εξαίρεση τα δάνεια και τις πιστώσεις που λαμβάνονται για τη χρηματοδότηση κτήσης πάγιων στοιχείων, για τις συναλλαγματικές διαφορές των οποίων προβλέπεται ειδική ρύθμιση.

Οι δωρεές αποθεμάτων σημαντικής αξίας καταχωρούνται στο λογ/σμό 81.00.05.

Όταν γίνεται μεταβίβαση μεριδίων από έναν εταίρο μιας Ε.Π.Ε. που εξέρχεται της εταιρίας σε νέο εταίρο που εισέρχεται στη εταιρία, τότε η Δ.Ο.Υ. υπολογίζει υπεραξία¹ και πάνω σ' αυτήν καταλογίζει φόρο. Ο φόρος αυτός καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου για την είσοδο του νέου εταίρου στην Ε.Π.Ε., αν συμφωνήθηκε να τα καταβάλει η Ε.Π.Ε., τότε με τα ποσά αυτά χρεώνεται ο λογ. 81.00.99 «Λοιπά έκτακτα και ανόργανα

¹ Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας θα πρέπει να προσδιοριστεί πρώτα η καθαρά θέση της επιχείρησης. Στη συνέχεια, από την καθαρά θέση αφαιρείται ο λογ. 40 'ΚΕΦΑΛΑΙΟ' και το υπόλοιπο θεωρείται υπεραξία.

έξοδα». Για την υπεραξία που τυχόν έχει προκύψει δεν γίνεται καμία εγγραφή στα βιβλία της Ε.Π.Ε., γιατί αφορά τον εξερχόμενο από την Ε.Π.Ε. εταίρο.

Λογμός: 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα»

Στο λογαριασμό 81.01 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.

Ειδικά για τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που καταχωρούνται στον υπολογαριασμό 81.01.04, ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρονται στην αμέσως προηγούμενη περίπτωση.

Οι καταπτώσεις εγγυητικών επιστολών αν είναι εις βάρος της επιχείρησης καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 81.00.02, ενώ αν είναι προς όφελος της επιχείρησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 81.01.02.

Λογμοί: 81.02 «Έκτακτες ζημιές»

81.03 «Έκτακτα κέρδη»

Στους λογαριασμούς 81.02 και 81.03 καταχωρούνται τα αποτελέσματα - ζημιές 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** (εκτός από εκείνες των πελατών) ή από **λαχνούς ομολογιακών δανείων**. **Οι ζημιές από κλοπή ή καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων** καταχωρούνται στο λογ. 81.02.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λογ/σμός 81 να εξισώνεται. Γενικά, τα **φορολογικά πρόστιμα** και οι **προσαυξήσεις** της παρούσας χρήσης καταχωρούνται στο λογ. 81, ενώ των **προηγούμενων χρήσεων** στο λογ. 82, και στην περίπτωση που έχει ασκηθεί **προσφυγή** χρεώνεται ο λογ. 33.98 (αντί των λογ. 81 και 82).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 82 «ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟ - ΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»

Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έξοδα και έσοδα που **πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση**, ο χρόνος όμως και τα **αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων**.

Η ανάλυση του λογαριασμού 82 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους

τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 82.00.99 και 82.01.99.

Λογ/σμός: 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

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

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

Όταν επιβάλλεται από το κράτος εφάπαξ έκτακτη εισφορά, τότε με το ποσό της έκτακτης αυτής εισφοράς χρεώνεται ο λογ. π.χ. 82.00.11 «έκτακτη εφάπαξ εισφορά», και πιστώνεται με το ίδιο ποσό αντίστοιχος τριτοβάθμιος του λογ. 54.09. Ο λογ. 54.09 χρεώνεται με πίστωση του λογ. 38.00.

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

Λογ/σμός: 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρόνων»

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

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

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 83 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ»

Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην ανάπτυξη του λογ/σμού 44 «προβλέψεις». Ειδικότερα, ο λογ. 83.11 χρεώνεται με το ποσό της πρόβλεψης επισφαλών πελατών με πίστωση του λογ. 44.11 με το ίδιο ποσό.

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

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 84 «ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟ-
ΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»**

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

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

**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 85 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑ-
ΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»**

Στο λογ/σμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογ/σμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογ/σμό 66, και εμφανίζονται στην κατάσταση του λογ/σμού «Αποτελέσματα χρήσης» αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων).

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

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 86 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ»

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

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

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

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

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

Ειδικότερα ο λογ/σμός 86 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται ο λογαριασμός 86:

- Κατά περίπτωση με τις μικτές ζημίες εκμετάλλευσης της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

- Με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - ανάπτυξης και διάθεσης, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00. 80.02.01 και 80.02.02.

- Με τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογ/σμών 80.020.04, 80.02.05 και 80.02.06.

- Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00.

- Με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02.

- Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογ/σμού 82.00.

- Με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογ/σμού 83.

- Με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογ/σμού 85.

- Με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογ. 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσης».

II. Πιστώνεται ο λογ/σμός 86:

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

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΤΕΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως (συνοπτική μορφή)

Από Ομάδα 2 = Αρχικά αποθέματα	XXX	Σε Ομάδα 2 = Αποθέματα τέλους χρήσεως	XXX
Από Ομάδα 2 = Αγορές χρήσεως	XXX	Από Ομάδα 7 = Οργανικά έσοδα κατ' είδος	XXX
Από Ομάδα 6 = Οργανικά έξοδα κατ' είδος	XXX		
	XXX		
	XXX	ΣΥΝΟΛΟ	XXX
Εάν υπόλ. χρεωτικό = Καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως, που μεταφέρεται στη χρέωση του 80.01		Εάν υπόλοιπο πιστωτικό = Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως, τα οποία μεταφέρονται στην πίστωση του 80.01.	

80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

Από 80.000 = Καθαρή ζημία εκμετάλλ. με τα χρεώνεται: μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, για τη μεταφορά τους στον 80.03	Από 80.00 = πιστώνεται Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα για τη μεταφορά τους στον 80.02.
Εάν υπόλ. χρεωτικό = Μικτή ζημία εκμεταλλεύσεως που μεταφέρεται στον 86	Εάν υπόλοιπο πιστωτικό = μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως που μεταφέρονται στον 86

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Χρεώνεται, με πίστωση του 80.01, για τη μεταφορά εδώ από τον (80.01) των εξής:

- Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπασχολήσεως - αδρένειας)	= προκύπτουν από τον 92.00	Πιστώνεται
- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	= προκύπτουν από τον 92.01	για τη
- Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	= προκύπτουν από τον 92.02	μεταφορά
- Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	= προκύπτουν από τον 92.03	του
- Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας (χρεωστ. τόκι και συναφή έξοδα)	= προκύπτουν από τον 65 και 92.04	υπολοίπου
- Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (χρεωστ. υπόλοιπο)	= προκύπτουν από τον 95	στη χρέωση
- Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (χρεωστικό υπόλοιπο)	= προκύπτουν από τον 97	του 86
- Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	= προκύπτουν από τον 64.10	
- Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	= προκύπτουν από το 64.12	
- Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων	= προκύπτουν από τον 68.01	

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Πιστώνεται, με χρέωση του 80.01, για τη μεταφορά εδώ (από τον 80.01) των εξής:

Χρεώνεται για τη μεταφορά του στην πίστωση του 86	- Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως = προκύπτουν από τον 74.75 και 78.05	
	- Έσοδα συμμετοχών = προκύπτουν από τον 76.00	
	- Έσοδα χρεογράφων = προκύπτουν από τον 76.01	
	- Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων = προκύπτουν από τον 76.04	
	- Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα = προκύπτουν από τους 76.02 έως 76.98 (πλην του 76.04)	
	- Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος (πιστ. υπόλοιπο) = προκύπτουν από τον 95	
	- Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού (πιστ. υπόλοιπο) = προκύπτουν από τον 97	

86. Αποτελέσματα χρήσεως (συνοπτική μορφή)

Από 80.01	Μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως	Από 80.01	Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως
Από 80.02	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	Από 80.03	Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
Από 81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	Από 81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
Από 81.0	Έκτακτες ζημιές	Από 81.03	Έκτακτα κέρδη
Από 82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	Από 82.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
Από 83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	Από 84	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
Από 85	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωμ. στο λειτουργ. κόστος		

Το υπόλοιπο του 86 απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως (κέρδη ή ζημιές) και μεταφέρεται στον 88 «αποτελέσματα προς διάθεση».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 87 «.....»

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

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 88 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ»

Ο λογ/σμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών.

Ο πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογ/σμός 88 χρησιμεύει για την 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 κλειόμενης χρήσης, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Ειδικότερα ο λογ/σμός 88 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- Ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθαρές ζημιές χρήσης, με πίστωση του λογ/σμού 86.99.

- Ο υπολογισμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσης που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.

- Ο υπολογισμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λογ/σμού 42.02.

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

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

- Ο υπολογισμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.8.02 «φόροι ακίνητης περιουσίας» για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη χρήσης - ή τη ζημιά χρήσης - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογ. 63 της ομάδας 6, στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.

- Οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το

τελικό υπόλοιπο του λογ. 88 είναι χρεωστικό (ζημιές εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- Ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41, του λογ/σμού 53.01 για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογ/σμού 43.02 με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λογ/σμού 53.08 για τα ποσά που διανέμονται στα μέλη του Δ.Σ., του λογ/σμού 43.90 για τα αποθεματικά που διατίθενται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και του λογ/σμού 42.00 για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

Επίσης, στις Ε.Π.Ε. ο λογ/σμός 88.99 χρεώνεται με την επιχειρηματική αμοιβή που δικαιούνται οι διαχειριστές - εταίροι της Ε.Π.Ε. με πίστωση του λογ/σμού 53.08 αν η αμοιβή αυτή καταβληθεί πραγματικά στους διαχειριστές - εταίρους. Η επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

II. Πιστώνεται:

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

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

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

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

- Οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 88 είναι χρεωστικό (ζημιές εις νέο), ή του υπολογ/σμού 88.99, όταν τα τελικά υπόλοιπα του λογ/σμού 88 είναι πιστωτικά (κέρδη προς διάθεση).

- Ο υπολογαριασμός 88.98 με τις ζημιές εις νέο, με χρέωση του λογ/σμού 42.01.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ:

89 «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ»

- Ο λογ/σμός 89, χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, όταν δηλαδή καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού της χρήσης.

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

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

Ειδικότερα ο λογ/σμός 89 λειτουργεί ως εξής:

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

Οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού 89.01 στο τέλος κάθε χρήσης, οι οποίες ονομάζονται «εγγραφές κλεισίματος των λογισμών του ισολογισμού», γίνονται, είτε αμέσως μετά τη διενέργεια όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογ/σμό που το υπόλοιπό του οριστικοποιείται για την εμφάνισή του στον ισολογισμό. Πάντως οι εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ισολογισμού δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν (Γνωμ. 18/07/87).

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

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

ΜΕΡΟΣ ΣΤ'

ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

ΣΤ. 1. Γιατί πρέπει να γίνεται εξωλογιστική - πραγματική απογραφή στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης θα έπρεπε με βάση τα δεδομένα των λογαριασμών (υπόλοιπα τους) να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της χρήσης, να συνταχθεί το τελικό ισοζύγιο της χρήσης και τα υπόλοιπά του να δώσουν τον ισολογισμό της χρήσης.

Όμως το αποτέλεσμα που θα προσδιοριστεί και ο ισολογισμός που θα συνταχθεί με βάση την παραπάνω - σωστή από θεωρητική άποψη - διαδικασία δεν θα δείχνει οπωσδήποτε την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης για τους εξής λόγους: α) Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης η αξία ορισμένων περιουσιακών στοιχείων έχει οπωσδήποτε μεταβληθεί χωρίς να έχουν γίνει οι ανάλογες ημερολογιακές εγγραφές γιατί ήταν τεχνικά αδύνατο, όπως π.χ. φθορές πάγιων στοιχείων από τη χρησιμοποίησή τους κι από το χρόνο, φύρες πρώτων υλών προϊόντων, εμπορευμάτων, διάφορες υπερτιμήσεις ή υποτιμήσεις κτλ. β) Ορισμένα έξοδα ή έσοδα που στους σχετικούς λογαριασμούς είναι καταχωρισμένα σαν έξοδα ή έσοδα της χρήσης αλλά στην πραγματικότητα αφορούν άλλη χρήση όπως π.χ. ενοίκια προπληρωμένα ή προεισπραγμένα. Αντίθετα έξοδα ή έσοδα που αφορούν τη χρήση δεν έχουν πληρωθεί ή δεν έχουν εισπραχθεί γ) Το υπόλοιπο των λογαριασμών εκείνων που κατά τη διάρκεια της χρήσης λειτούργησαν σαν μικτοί, δεν δείχνει τίποτα. δ) Οι λογαριασμοί των γραμματίων δείχνουν την ονομαστική αξία των γραμματίων κι όχι την πραγματική - παρούσα - αξία τους ε) Οι λογαριασμοί των χρεωστών και πελατών ενδέχεται να μη δείχνουν την πραγματικότητα (επισφαλείς - ανεπίδεκτοι) ζ) Μπορούν να έχουν γίνει λογιστικά λάθη ή παραλείψεις αθέλητες ή θελημένες.

Οι παραπάνω περιπτώσεις - που δεν είναι μόνο αυτές - μας δείχνουν πως τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως είναι στο τέλος της χρήσης, δεν δίνουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης που πρέπει να δίνεται με τον ισολογισμό. Γι αυτό λοιπόν θα πρέπει να προηγηθεί μια καταγραφή της πραγματικότητας όλων των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Κι αυτό πραγματοποιείται και εξασφαλίζεται με τη γενική εξωλογιστική απογραφή (Με τα δεδομένα αυτής της απογραφής (δηλαδή της πραγματικότητας), πρέπει να προσαρμοστούν και οι λογαριασμοί).

ΣΤ. 2. Αποτίμηση των στοιχείων κατά την απογραφή

Σε κάθε περίπτωση, τα στοιχεία της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης αποτιμούνται στην απογραφή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΣ ως εξής:

α) **Τα εμπορεύματα** περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται το καθένα χωριστά στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής.

β) **Τα πάγια** περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην τιμή κτήσης τους, αυξημένη με τις δαπάνες βελτίωσής τους και μειωμένη με τις αποσβέσεις.

Κατά τον ΚΦΣ, για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης πρέπει στο βιβλίο απογραφών να αναγράφονται τα εξής τουλάχιστον στοιχεία: η αξία κτήσης του στοιχείου αυξημένη με τις δαπάνες βελτίωσής του, οι αποσβέσεις που έγιναν και η αναπόσβεστη αξία του.

γ) **Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις** της επιχείρησης αποτιμούνται στην πραγματική τους (παρούσα) αξία τους κατά τη μέρα που γίνεται η απογραφή. Οι επισφαλείς απαιτήσεις γράφονται στο βιβλίο απογραφών καθεμιά χωριστά με το αρχικό ποσό της, το ποσό της απόσβεσης και το υπόλοιπό της.

δ) **Οι μετοχές και οι ομολογίες** (χρεόγραφα) αποτιμούνται στη συνολική χαμηλότερη αξία για όλες μαζί τις μετοχές και ομολογίες που προκύπτει με βάση: 1) την τιμή κτήσης ή αποτίμησης στην προηγούμενη απογραφή και 2) το μέσο όρο της τρέχουσας τιμής κατά το τελευταίο δεκαπενθήμερο της χρήσης που έληξε.

ε) **Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα ή συναλλάγμα** αποτιμούνται με την επίσημη του ξένου νομίσματος τη μέρα που γίνεται η απογραφή.

Η επίσημη τιμή των Ξ.Ν. ή του συναλλάγματος δίνεται με το σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος.

ΣΤ. 3. Διάφορες συναλλαγές που πρέπει να τακτοποιηθούν

Οι συναλλαγές αυτές αφορούν τα διάφορα έσοδα και έξοδα, που πρέπει στο τέλος της χρήσεως τα τακτοποιηθούν ως εξής:

α) Να μεταφερθούν τα μη δουλευμένα έξοδα και έσοδα σε μεταβατικούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

β) Να μεταφερθούν από τα οργανικά έσοδα και έξοδα, αυτά που έχουν γίνει πέρα από τα ομαλά, καθώς και τα τυχόν έκτακτα, σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως.

γ) Να συσχετισθούν τα οργανικά έσοδα και έξοδα της χρήσεως, για την εξαγωγή του οργανικού αποτελέσματος της χρήσεως.

δ) Να συσχετιστούν τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της χρήσεως, για την εξαγωγή του τελικού καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως.

ΣΤ. 4. ΠΟΡΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

A) ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

1) Σύνταξη Απογραφής.

2) Σύνταξη Ισολογισμού

3) Άνοιγμα Βιβλίων:

Δηλαδή καταχώρηση του Ισολογισμού στο Ημερολόγιο, άνοιγμα των λογ/σμών του Γενικού Καθολικού (από το Ημερολόγιο), άνοιγμα των λογ/σμών των Αναλυτικών Καθολικών (από την Απογραφή).

B) ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

1) Καταχώρηση των λογιστικών πράξεως στο **Ημερολόγιο.**

2) Ενημέρωση από το Ημερολόγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού και των **Αναλυτικών Καθολικών.**

3) Σύνταξη Ισοζυγίων - Έλεγχοι

Γ) ΚΑΤΑ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

1) Σύνταξη Α' Προσωρινού Ισοζυγίου: Περιλαμβάνει τους λογ/σμούς του Γενικού Καθολικού όπως έχουν την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής χρήσης.

2) Σύνταξη Πραγματικής Απογραφής

3) Διενέργεια εγγραφών τακτοποίησης: Δηλαδή προσαρμογή των υπολοίπων των λογαριασμών με τα δεδομένα της Απογραφής.

α) Τακτοποιούνται οι **λογαριασμοί του Πάγιου Ενεργητικού** (υπολογισμός αποσβέσεων κλπ.).

β) Τακτοποιούνται οι **Προσωπικοί Λογαριασμοί** του Ενεργητικού και του Παθητικού (π.χ. επισφαλείς απαιτήσεις, επίδικες απαιτήσεις, γραμμάτια εισπρακτέα, γραμμάτια πληρωτέα κλπ.)

γ) Υπολογίζονται οι **ταμειακές διαφορές και προβλέψεις**

δ) Τακτοποιούνται οι **λογαριασμοί Εσόδων και Εξόδων**

ε) **Σύνταξη του λογ/σμού «Γενική Εκμετάλλευση»**

4) Σύνταξη Β' Προσωρινού Ισοζυγίου:

Περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού, όπως έχουν μετά τη διενέργεια των εγγραφών τακτοποίησης και εκδίδεται προς έλεγχο των παραπάνω εγγραφών από το Ημερολόγιο στο Γενικό Καθολικό.

Μεταφορές:

Μεταφορά του αποτελέσματος της «Γενικής Εκμετάλλευσης» και των Ανόργανων Εσόδων και Εξόδων στο λογ/σμό 86 **«Αποτελέσματα Χρήσης».**

Στη συνέχεια το υπόλοιπο του λογ/σμού «Αποτελέσματα Χρήσης», αν είναι πιστωτικό μεταφέρεται στο λογ/σμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση και στον δευτεροβάθμιο αυτού 88.00 «Καθαρά Κέρδη Χρήσης», ενώ αν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, μεταφέρεται στο λογ/σμό 88 και συγκεκριμένα στο δευτεροβάθμιο αυτού 88.01 «Ζημίες Χρήσης».

Μεταφορά του λογ/σμού 88»Αποτέλεσμα προς διάθεση» στο λογ/σμό 40 «Κεφάλαιο».

Μεταφορά των λογ/σμών απολήψεων και εισφορών στο λογ/σμό 40 «Κεφάλαιο».

5) Σύνταξη Οριστικού Ισοζυγίου:

Περιλαμβάνεται όλου τους λογ/σμούς του Γενικού Καθολικού όπως έχουν μετά τις εγγραφές των αποτελεσματικών.

6) Σύνταξη Ισολογισμού Τέλους Χρήσης:

Συντάσσεται από τα υπόλοιπα των λογ/σμών του Γενικού Καθολικού ή από τα υπόλοιπα των λογ/σμών του Οριστικού Ισοζυγίου.

Ανάλυση των Αποτελεσμάτων Χρήσης:

Κάτω από τον Ισολογισμό παρατίθεται ο λογ/σμός «Αποτελέσματα Χρήσης» και ο λογ/σμός «Γενικής Εκμετάλλευσης»

Κλείσιμο και εκ νέου άνοιγμα βιβλίων.

Το κλείσιμο βιβλίων πραγματοποιείται με ημερολογιακή εγγραφή με την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί του Παθητικού και πιστώνονται οι λογ/σμοί του Ενεργητικού, του Τελικού Ισολογισμού.

Ενημερώνοντας το Γενικό Καθολικό, εξισώνονται όλοι οι λογαριασμοί.

Ακολουθεί το άνοιγμα βιβλίων.

ΣΤ. 5. ΑΣΚΗΣΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Κατωτέρω παραθέτουμε ένα πλήρες παράδειγμα πρακτικής εφαρμογής για τη σύνταξη Ισολογισμού τέλους χρήσης με μεταβολές, οι οποίες είναι γνωστές, για ν' αποτελέσει υπόδειγμα ενός ολοκληρωμένου κυκλώματος όλης της λογιστικής εργασίας, που ενεργείται μέχρι τη σύνταξη του Ισολογισμού τέλους χρήσης και το κλείσιμο και το άνοιγμα των βιβλίων.

Έστω ότι το Γενικό Προσωρινό Ισοζύγιο της επιχείρησης «Χ» την 13η Δεκεμβρίου έχει ως εξής:

α/α	Λογαριασμοί	Ποσά α		Υπόλοιπα	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
1.	Ταμείο	20.000	8.200	12.700	-
2.	Εμπορεύματα	125.000	94.800	30.200	-
3.	Χρεόγραφα	18.000	15.000	3.000	-
4.	Εθνική τράπεζα	42.600	18.400	24.200	-
5.	Χρεώστες	14.500	3.200	11.300	-
6.	Ακίνητα	180.000	-	180.000	-
7.	Μηχανήματα	70.000	-	70.000	-
8.	Αποσβ/ντα μηχ/τα	-	12.000	-	12.000
9.	Έπιπλα και σκεύη	15.000	-	15.000	-
10.	Αποσβ/ντα έπιπλα & σκεύη	-	4.000	-	4.000
11.	Πιστωτές	5.800	23.00	-	17.200
12.	Γρ/τια πληρωτέα	8.200	34.500	-	26.300
13.	Κεφάλαιο	-	<u>286.900</u>	-	<u>286.900</u>
		<u>500.000</u>	<u>500.000</u>	<u>346.400</u>	<u>346.400</u>

Όταν έγινε η απογραφή βρέθηκαν τα εξής:
Απογραφή της επιχείρησης «Χ» την 31η Δεκεμβρίου
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ταμείο		12.840
Εμπορεύματα		54.600
Χρεόγραφα		2.500
Εθνική Τράπεζα	24.200	
(πλέον δουλεμένοι τόκοι)	<u>400</u>	24.600
Χρεώστες	11.300	
(Πλέον δουλεμένοι τόκοι)	<u>200</u>	11.500
Ακίνητα	180.000	
(Μείον απόσβεση 4% άμεση σταθερή)	<u>7.200</u>	172.800
Μηχανήματα	70.000	
(Μείον απόσβεση 8% έμμεση και φθίνουσα)	<u>16.200</u>	53.800
Έπιπλα και σκεύη	15.000	
(Μείον απόσβεση 8% έμμεση και φθίνουσα)	<u>4.880</u>	10.120
Σύνολο Ενεργητικού		<u>342.760</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Πιστωτές	17.200	
(Πλέον δουλεμένοι τόκοι)	<u>300</u>	17.500
Γρ/τια πληρωτέα		26.300
Κεφάλαιο		298.960
Σύνολο Παθητικού		<u>342.760</u>

Με όσα μέχρι τώρα αναφέρθηκαν προβαίνουμε στην προσαρμογή των βιβλίων μας προς τα δεδομένα της απογραφής κι ενεργούμε τις πιο κάτω ημερολογιακές εγγραφές. Οι εγγραφές αυτές επειδή γίνονται στο τέλος της χρήση κι έχουν σκοπό την προσαρμογή ή την τακτοποίηση των βιβλίων προς τα δεδομένα της απογραφής, καλούνται εγγραφές τέλους χρήσης ή εγγραφές τακτοποίησης.

Μετά το Ημερολόγιο ακολουθεί το Γεν. Καθολικό σε σχήμα ταυ, αναλυτικά καθολικά δεν υπάρχουν, γιατί είναι άλλο ο σκοπό της άσκησης, και στη συνέχεια το Β' ετήσιο προσωρινό Ισοζύγιο, το λογ/σμό Αποτελέσματα χρήσης σε ανάλυση και το κλείσιμο και το άνοιγμα των βιβλίων, ήτοι εδώ του Ημερολογίου και του Γεν. Καθολικού.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ
Δεκέμβριος 19....

			Από μεταφορά	500.000	500.000
1	1	31			
	14	Ταμείο		140	
			Πλεόνασμα Ταμείου		140
			Βρέθηκε πλεόνασμα κατά την απογραφή		
2	2	do			
	15	Εμπ/τα		24.400	
			Κέρδη από εμπ/τα		24.400
			Βρέθηκαν κέρδη κατά την απογραφή		
3	16	do			
	3	Ζημίες από Χρεόγραφα		500	
			Χρεόγραφα		500
			Προέκυψε ζημία από Χρεόγραφα		
4	4	do			
	17	Εθνική Τράπεζα		400	
			Τόκοι πιστωτικοί		400
			Λογίζονται τόκοι καταθέσεών μας		
5	5	do			
	17	Χρεώστες		200	
			Τόκοι πιστωτικοί		200
			Λογίζονται τόκοι σε βάρος χρεωστών μας		
6	18	do			
	6	Αποσβέσεις		7.200	
			Ακίνητα		7.200
			Λογίζεται απόσβεση 4% άμεση σταθερή		
7	18	do			
	8	Αποσβέσεις		4.200	
			Αποσβ/ντα μηχ/τα		4.200
			Λογίζεται απόσβεση 6% έμμεση-σταθερή		
8	18	do			
	10	Αποσβέσεις		880	
			Αποσβ/ντα έπιπλα και σκεύη		880
			Λογίζεται απόσβεση 8% έμμ και φθίνουσα		
9	19	do			
		Τόκοι χρεωστικοί		300	
			Πιστωτές		300
			Λογίζονται τόκοι υπέρ πιστωτών μας		
			do		
			Σε μεταφορά	<u>538.220</u>	<u>538.220</u>

Δεκέμβριο 19....

			Απο μεταφορά	538.220	538.220
10	14	B' ετήσιο (γενικό προσωρ. Ισοζύγιο		538.220	538.220
	15	Πλεόνασμα ταμείου		140	
	17	Κέρδη από εμπ/τα		24.400	
	20	Τόκοι πιστωτικοί		600	
			Αποτελέσμ. χρήσης		25.140
			Μεταφορά των Α' στο Β'		
11	20	do			
		Αποτελέσματα		13.080	
		χρήσης			
	16		Ζημίες από Χρεόγραφα		500
			Αποσβέσεις		12.280
			Τόκοι χρεωστικοί		300
			Μεταφορά των Β' στον Α'		
			do		
	20	Αποτελέσματα		12.060	
		χρήσης			

	13	Μεταφορά του Α' στο Β'	Κεφάλαιο	12.060
		do		
12	13	Οριστικό Ισοζύγιο	588.500	588.500
	12	Πιστωτές	17.500	
	12	Γρ/τια πληρωτέα	26.300	
	8	Αποσβ./ντα μηχ/τα	16.200	
	10	Αποσβ./ντα έπιπλα	4.880	
	13	Κεφάλαιο	298.960	
	1	Ταμείο		12.840
	2	Εμπ/τα		54.600
	3	Χρεόγραφα		2.500
	4	Εθνική Τράπεζα		24.600
	5	Χρεώστες		11.500
	6	Ακίνητα		172.800
	7	Μηχανήματα		70.000
	8	Έπιπλα και σκεύη		15.000
		Για το κλείσιμο των βιβλίων	<u>952.340</u>	<u>952.340</u>

Ιανουάριος 19...

1	1	Ταμείο	12.840	
	2	Εμπ/τα	54.600	
	3	Χρεόγραφα	2.500	
	4	Εθνική Τράπεζα	24.600	
	5	Χρεώστες	11.500	
	6	Ακίνητα	172.800	
	7	Μηχανήματα	70.000	
	8	Έπιπλα και σκεύη	15.000	
	11	Πιστωτές		17.500
	12	Γρ/τια πληρωτέα		26.300
	9	Αποσβ./ντα μηχ/τα		16.200
	10	Αποσβ./ντα έπιπλα		4.880
	13	Κεφάλαιο		298.960
		Για τον άνοιγμα των βιβλίων		

1 Ταμείο 1	
20.900	8.200
140	

2 Εμπ/τα 2	
125.000	94.800
24.400	

3 Χρεόγραφα 3	
18.000	15.000
	500

4 Εθν. Τράπεζα 4	
42.600	18.400
400	

5 Χρεώστες 5	
14.500	3.200
200	

6 Ακίνητα 6	
180.000	7.200

7 Μηχανήματα 7	
70.000	

8 Αποσβ/τα Μηχ. 8	
	12.000
	4.200

9 Έπιπλα σκεύη 9	
15.000	

10 Αποσ. έπιπλα 10	
	4.000
	880

11 Πιστωτές 11	
5.800	23.000
	300

12 Γρ/τια πληρ. 12	
8.200	34.500

13 Κεφάλαιο 13	
	286.900
	12.060

14 Πλέον. Ταμείου 14	
140	140
140	140

15 Κέρδη από εμπ. 15	
24.400	24.400
24.400	24.400

16 Ζημία από χρ. 16	
500	500
500	500

17 Τόκοι Πιστωτ. 17	
600	400
	200
600	600

18 Αποσβέσεις 18	
7.200	12.280
4.200	
880	
12.280	12.280

19 Τόκοι Χρεωσ. 19	
300	300
300	300

20 Αποτ. Χρ. 20	
13.080	25.140
12.060	
25.140	25.140

Β' ΕΤΗΣΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Α/Α	Λογαριασμοί	Ποσά		Υπόλοιπα	
		Χρεώσ.	Πιστώσ.	Χρεωστ.	Πιστωτ.
1	Ταμείο	21.040	8.200	12.840	-
2	Εμπ/τα	149.400	94.800	54.600	-
3	Χρεόγραφα	18.000	15.500	2.500	-
4	Εθνική Τράπεζα	43.000	18.400	24.600	-
5	Χρεώστες	14.700	3.200	11.500	-
6	Ακίνητα	180.000	7.200	172.800	-
7	Μηχανήματα	70.000	-	70.000	-
8	Αποσβ/ντα μηχ/τα	-	16.200	-	16.200
9	Έπιπλα και σκεύη	15.000	-	15.000	-
10	Αποσβ/ντα έπιπλα και σκεύη	-	4.800	-	4.880
11	Πιστωτές	5.800	23.300	-	17.550
12	Γρ/τια πληρωτέα	8.200	34.500	-	26.300
13	Κεφάλαιο	-	296.900	-	286.900
14	Πλεόνασμα ταμείου	-	140	-	140
15	Κέρδη από εμπ/τα	-	24.400	-	24.400
16	Ζημίες από Χρεόγραφα	500	-	500	-
17	Τόκοι πιστωτικοί	-	600	-	600
18	Αποσβέσεις	12.280	-	12.280	-
19	Τόκοι χρεωστικοί	300	-	300	-
		<u>538.220</u>	<u>538.220</u>	<u>376.920</u>	<u>376.920</u>

ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Α/Α	Λογαριασμοί	Ποσά		Υπόλοιπα	
		Χρεώσ.	Πιστώσ.	Χρεωστ.	Πιστωτ.
1	Ταμείο	21.040	8.200	12.840	-
2	Εμπ/τα	149.400	94.800	54.600	-
3	Χρεόγραφα	18.000	15.500	2.500	-
4	Εθνική Τράπεζα	43.000	18.400	24.600	-
5	Χρεώστες	14.700	3.200	11.500	-
6	Ακίνητα	180.000	7.200	172.800	-
7	Μηχανήματα	70.000	-	70.000	-
8	Αποσβ/ντα μηχ/τα	-	16.200	-	16.200
9	Έπιπλα και σκεύη	15.000	-	15.000	-
10	Αποσβ/ντα έπιπλα και σκεύη	-	4.800	-	4.880
11	Πιστωτές	5.800	23.300	-	17.550
12	Γρ/τια πληρωτέα	8.200	34.500	-	26.300
13	Κεφάλαιο	-	296.900	-	298.960
14	Πλεόνασμα ταμείου	140	140	-	-
15	Κέρδη από εμπ/τα	24.400	24.400	-	-
16	Ζημίες από Χρεόγραφα	500	500	-	-
17	Τόκοι πιστωτικοί	600	600	-	-
18	Αποσβέσεις	12.280	12.280	-	-
19	Τόκοι χρεωστικοί	300	300	-	-
20	Αποτελέσματα χρήσης	25.140	25.140	-	-
		<u>588.500</u>	<u>588.500</u>	<u>363.840</u>	<u>363.840</u>

Τα υπόλοιπα του οριστικού Ισοζυγίου μας δίδουν τον Ισολογισμό τέλους χρήσης, κάτω από τον οποίο αναγράφεται συνήθως ο λογ/σμός. Αποτελέσματα χρήσης σε ανάλυση, όπως κατωτέρω.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ «χ» την 31 Δεκεμβρίου

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ταμείο	12.840	Πιστωτές	17.500
Εμπ/τα	54.600	Γρ/τια πληρωτέα	26.300
Χρεόγραφα	2.500	Αποσβ/ντα μηχ/τα	16.200
Εθνική Τράπεζα	24.600	Αποσβ/ντα έπιπλα	4.880
Χρεώστες	11.500	Κεφάλαιο	298.960
Ακίνητα	172.800		
Μηχανήματα	70.000		
Έπιπλα και σκεύη	15.000		
	<u>363.840</u>		<u>363.840</u>

ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ»

Ζημιές από Χρεόγραφα	500	Πλεόνασμα ταμείου	140
Αποσβέσεις	12.280	Κέρδη από εμπ/τα	24.400
Τόκοι χρεωστικοί	300	Τόκοι πιστωτικοί	600
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	12.060		
	<u>25.140</u>		<u>25.140</u>

Μετά τη σύνταξη του Ισολογισμού γίνεται το κλείσιμο και το άνοιγμα των βιβλίων ήτοι του Ημερολογίου, του Γεν. Καθολικού και αναλόγως των Αναλυτικών Καθολικών, όπως κατωτέρω:

Το κλείσιμο του Ημερολογίου γίνεται με μια ημερολογιακή εγγραφή, κατά την οποία χρεώνονται οι λογ/σμοί του Παθητικού του Ισολογισμού και πιστώνονται οι του Ενεργητικού, ως αιτιολογία δε γράφεται η τάση για το κλείσιμο των βιβλίων, οπότε αθροίζονται τα ποσά του ημερολογίου και τότε μόνο κάτω απ' αυτά τίθενται δύο εξισωτικές γραμμές. Τα ποσά αυτά μεταφερόμενα στο Γενικό Καθολικό επιφέρουν την εξίσωση των λογ/σμών και έτσι κλείνει και το βιβλίο αυτό. Ως αιτιολογία κατά τη μεταφορά αυτή γράφεται η φράση «Υπόλοιπο προς εξίσωση». Ανάλογα εργαζόμαστε και στα αναλυτικά καθολικά.

Για το όνομα του ημερολογίου, αφού γραφεί το νέο έτος, ο μήνας και η ημέρα, γράφεται ολόκληρος ο τελικός Ισολογισμός σαν ένα άρθρο, ήτοι οι λογ/σμοί του Ενεργητικού χρεώνονται και οι του Παθητικού πιστώνονται με την αιτιολογία «Για το άνοιγμα των βιβλίων». Τα ποσά αυτών μεταφέρονται στο Γενικό Καθολικό με την αιτιολογία «Υπόλοιπο σε νέο» όπως κατωτέρω. Ανάλογα εργαζόμαστε και για τα αναλυτικά καθολικά.

ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΚΑΙ ΑΝΟΙΓΜΑ ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ

1 Ταμείο 1		2 Εμπορεύματα 2	
20.900	Υπ. προς εξ. 8.200	125.000	94.800
<u>140</u>	<u>12.840</u>	<u>24.400</u>	Υπ. προς εξ. <u>54.600</u>
21.040	<u>21.040</u>	149.400	<u>149.400</u>
Υπ. Ν. 12.840		Υπ. Ν. 54.600	
3 Χρεόγραφα 3		4 Εθνική Τράπεζα 4	
18.000	15.000	42.600	18.400
	500	<u>400</u>	Υπ. προς εξ. <u>24.600</u>
	Υπ. προς εξ. 2.500	43.000	<u>43.000</u>
<u>18.000</u>	<u>18.000</u>	Υπ. Ν. 24.600	
Υπ. Ν. 2.500			
5 Χρεώστες 5		6 Ακίνητα 6	
14.500	3.200	180.000	7.200
<u>200</u>	Υπ προς εξ. 11.500		Υπ. προς εξ. <u>172.800</u>
14.700	<u>14.700</u>	180.000	<u>180.000</u>
Υπ. Ν. 11.500		Υπ. Ν. 172.800	
7 Μηχανήματα 7		8 Αποσβ/ντα μηχ/τα 8	
<u>70.000</u>	Υπ. προς εξ. 70.000	Υπ. προς εξ. 16.200	12.000
<u>70.000</u>	<u>70.000</u>		4.200
Υπ. Ν. 70.000		<u>16.200</u>	<u>16.200</u>
9 Έπιπλα και σκεύη		10 Αποσβ/ντα έπιπλα και σκεύη 10	
<u>15.000</u>	Υπ. α εξ. 15.000	Υπ. προς εξ. 4.880	4.000
<u>15.000</u>	<u>15.000</u>		880
Υπ. Ν. 15.000		<u>4.880</u>	<u>4.880</u>
			Υπο. Ν. 4.880
11 Πιστωτές 11		12 Γρ/τια πληρωτέα 12	
5.800	23.000	8.200	34.500
Υπ. προς εξ. 17.500	300	Υπ. προς <u>26.300</u>	<u>34.500</u>
<u>23.300</u>	<u>23.300</u>	<u>34.500</u>	<u>34.500</u>
	Υπ. Ν. 17.500		Υπ. Ν. 26.300
13 Κεφάλαιο 13		14 Πλεόνασμα Ταμείου 14	
Υπ. προς εξ. 298.060	286.000	140	140
	12.060	<u>140</u>	<u>140</u>
<u>298.060</u>	<u>298.060</u>		
15 Κέρδη από εμπ/τα 15		16 Ζημιά από Χρεόγραφα 16	
<u>24.400</u>	<u>24.400</u>	500	500
<u>24.400</u>	<u>24.400</u>	<u>500</u>	<u>500</u>
17 Τόκοι πιστωτικοί 17		18 Αποσβέσεις 18	
600	400	7.200	12.280
	<u>200</u>	4.200	140
<u>600</u>	<u>600</u>	880	
		<u>12.280</u>	<u>12.280</u>
19 Τόκοι χρεωστικοί 19		20 Αποτελέσματα χρήσης 20	
<u>300</u>	<u>300</u>	13.080	25.140
<u>300</u>	<u>300</u>	12.060	
		<u>25.140</u>	<u>25.140</u>

Παρατηρήσεις στη σύνταξη Ισολογισμού τέλους χρήσης.

1) Το Α' ετήσιο προσωρινό Ισοζύγιο συντάσσεται μετά την καταχώρηση και της τελευταίας εγγραφής της οικονομικής πράξης της

επιχείρησης της 31ης Δεκεμβρίου. Συνεπώς περιέχει την κίνηση των λογ/σμών ολόκληρου του έτους.

Το Β' ετήσιο προσωρινό Ισοζύγιο συντάσσεται μετά τις εγγραφές τέλους χρήσης, το δε Οριστικό μετά τη μεταφορά των αποτελεσματικών λογ/σμών στα αποτελέσματα χρήσης και απ' εκεί στο κεφάλαιο. Το Οριστικό συνεπώς Ισοζύγιο περιέχει και τους αποτελεσματικούς λογ/σμούς εξισωμένους όμως, γιατί διαφορετικά δε θα συμφωνούσε με τα αθροίσματα του Ημερολογίου.

2) Η μεταφορά των αποτελεσματικών λογ/σμών στα Αποτελέσματα χρήσης γίνεται με δύο συγκεντρωτικά άρθρα, ένα για τους λογ/σμούς που παρουσιάζουν χρεωστικό και ένα για τους λογ/σμούς που παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο. Θα μπορούσαν να γίνουν τόσα άρθρα, όσοι και οι αποτελεσματικοί λογ/σμοί, ένα δηλ για κάθε λογ/σμό, αλλά χωρίς σκοπιμότητα, περιττή εργασία.

3) Η ανάλυση του λογ/σμού Αποτελέσματα χρήσης, που τίθεται στο τέλος του Ισολογισμού, πάρθηκε από τα δύο άρθρα, με τα οποία έγινε η μεταφορά των αποτελεσματικών λογ/σμών στα αποτελέσματα χρήσης.

4) Οι αντίθετοι λογ/σμοί «αποσβεσθέντα μηχανήματα» και «αποσβεσθέντας έπιπλα» εμφανίστηκαν στο Παθητικό του Ισολογισμού τέλους χρήσης και μάλιστα ως προσθετικά στοιχεία αυτού. Θα μπορούσαν, για ν' αποφευχθεί η εξόγκωση των στηλών του Ισολογισμού, να εμφανισθούν ως αφαιρετικά στοιχεία του Ενεργητικού και μάλιστα σε μικτή στήλη, οπότε ο Ισολογισμός θα έπαιρνε την εξής μορφή:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ «Χ» ΤΗΣ 31ης Δ/ΒΡΙΟΥ

Ενεργητικό			Παθητικό
Ταμείο		12.840 Πιστωτές	17.500
Εμπ/τα		54.600 Γρ/τια πληρωτέα	26.300
Χρεόγραφα		2.500 Κεφάλαιο	298.960
Εθνική Τράπεζα		24.600	
Χρεώστες		11.500	
Ακίνητα		172.800	
Μηχανήματα	70.000		
Μείον αποσβέσεις	<u>16.200</u>	53.800	
Έπιπλα & σκεύη	15.000		
Μείον αποσβέσεις	<u>4.880</u>	<u>10.120</u>	
		<u>342.760</u>	<u>342.760</u>

Ο Ισολογισμός αυτός παρουσιάζει το πλεονέκτημα, ότι δεν εμφανίζει υπέρογκα ποσά, τα οποία πολλές φορές είναι δυνατόν να μας οδηγήσουν σε εσφαλμένες αντιλήψεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

(Οι αριθμοί παραπέμπουν στις σελίδες)

ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

A.1. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	1
A.2. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Γ.Λ.Σ.	3

ΜΕΡΟΣ Β΄

ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΚΟΠΩΝ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Σύνοψη ιστορική επισκόπηση και νομοθετική αναγνώριση της λογιστικής	29
1.2. Έννοια και σκοποί της λογιστικής	31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

2.1. Τα Λογιστικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα	32
2.2. Τα Λογιστικά Βιβλία	33
2.2.1. Το Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών	33
2.2.2. Το Ημερολόγιο	34
2.2.3. Το Γενικό Καθολικό	34
2.2.4. Τα Αναλυτικά Καθολικά	35
2.2.5. Το Βιβλίο Αποθήκης	35
2.2.6. Τα Βιβλία Μητρώα Γραμματίων Εισπρακτέων και Γραμματίων Πληρωτέων	35
2.2.7. Τα Λοιπά Βιβλία	35
2.2.8. Τα Ισοζύγια	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

3.1. Έννοια και στοιχεία του λογαριασμού	36
3.2. Τεχνικοί όροι δημιουργίας και κίνησης των λογαριασμών	37

ΜΕΡΟΣ Γ΄

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (ΟΜΑΔΑ 1^η)

4.1. Τα Μέρη του Πάγιου Ενεργητικού	39
4.2. Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων	40
4.3. Οι Αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων	41
4.3.1. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί	41
4.3.2. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων	42
4.3.3. Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις	42
4.3.4. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων	43
4.3.5. Λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων	46
4.4. Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

5.1. Τίτλοι υποχρεωτικών πρωτοβάθμιων λογαριασμών του πάγιου ενεργητικού	48
5.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΟΜΑΔΑ 1 ^η)	49
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 10 “ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ”	49
- Αγορά εδαφικής έκτασης	49
- Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων	50
- Αποτίμηση των εδαφικών εκτάσεων	51
- Πώληση εδαφικής έκτασης όταν αυτή θεωρείται “πάγιο στοιχείο” για την επιχείρηση που προβαίνει στην πώληση	51
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 10	52
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 11 “ ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ”	53
- Αγορά κτιρίου	54
- Ιδιοκατασκευή κτιρίου	54
- Κατασκευή κτιρίων σε οικόπεδα τρίτων	55
- Έξοδα για την αγορά ακινήτου	55
- Αποσβέσεις κτιρίων	55
- Πώληση κτιρίου	56
- Αγοραπωλησία ακινήτων	56
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 11	56
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 12 “ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ– ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	57
- Αγορά μηχανήματος	57

-	Αποσβέσεις μηχανημάτων	58
-	Αποτίμηση μηχανημάτων	59
-	Πώληση μηχανημάτων	59
-	Υπολογαριασμοί του λογ/μού 12	59

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 13 “ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ” 61

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 14 “ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ”

-	Γενικά περί επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	62
-	Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 14	62

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 15 “ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ”

-	Γενικά περί ακινητοποιήσεων και προκαταβολών κτήσης πάγιων στοιχείων	64
-	Προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων	66

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 16 “ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ”

-	Γενικά περί ακινητοποιήσεων άυλων πάγιων στοιχείων	67
-	Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 16	68

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ:17“.....” 73

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ:18“ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ”

-	Γενικά περί συμμετοχών	73
-	Αγορά συμμετοχών	74
-	Πώληση συμμετοχών	74
-	Αποτίμηση συμμετοχών Α.Ε. που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	75
-	Αποτίμηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις καθώς και μετοχών Α.Ε. που δεν έχουν εισηχθεί στο χρηματιστήριο	75
-	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	75
-	Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 18	76

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 19 “ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ” (Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης) 78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

-	Γενικά περί αποθεμάτων	79
---	------------------------	----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 20 “ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ”

-	Γενικά περί εμπορευμάτων	80
-	Λειτουργία του λογαριασμού 20 “Εμπορεύματα”	81
-	Προϋπολογισμένες αγορές	81

-	Αγορές εμπορευμάτων	81
-	Εκπτώσεις αγορών	82
-	Παραλαβή αγαθών προτού φτάσουν τα δελτία αποστολής ή τα τιμολόγια που τα συνοδεύουν	82
-	Παραλαβή τιμολογίων, προτού φτάσουν τα αντίστοιχα αγαθά	83
-	Προσδιορισμός του περιεχομένου εννοιών , προκειμένου για την κατανόηση των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων	83
-	Αποτίμηση αποθεμάτων εμπορεύσιμων αγαθών – απογραφή	85
-	Αποτίμηση απαξιωθέντων εμπορευμάτων	87
-	Παράδειγμα αποτίμησης εμπορευμάτων	88
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 21 “ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ”		
-	Γενικά περί προϊόντων (βλέπε και λογ/σμό 20)	91
-	Λειτουργία του λογ/σμού 21	92
-	Αποτίμηση αποθεμάτων έτοιμων προϊόντων και ημιτελών – απογραφή	92
-	Τι λέμε συμπαράγωγα προϊόντα και πώς τα αποτιμάμε	92
-	Τι λέμε ελαττωματικά προϊόντα και πώς τα αποτιμάμε	93
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 22 “ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ		
-	Γενικά περί υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	94
-	Λειτουργία του λογ/σμού 22	94
-	Αποτίμηση αποθεμάτων υποπροϊόντων και υπολειμμάτων – απογραφή	94
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 23 “ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ” (προϊόντα,υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)		
-	Γενικά περί παραγωγής σε εξέλιξη	94
-	Λειτουργία του λογ/σμού 23	95
-	Αποτίμηση αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη – απογραφή	95
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 24 “ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ”		
-	Γενικά περί α΄ και β΄ υλών και υλικών συσκευασίας	95
-	Λειτουργία του λογ/σμού 24	96
-	Αποτίμηση αποθεμάτων α΄ και β΄ υλών – υλικών συσκευασίας	96
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 25 “ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ”		
		96
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 26 “ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ”		
		97
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 27 “.....”		
		97
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 28 “ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ”		
-	Γενικά περί ειδών συσκευασίας	97
-	Λειτουργία των ειδών συσκευασίας	98
-	Αποτίμηση των ειδών συσκευασίας – απογραφή	98
-	Λειτουργία των επιστρεπτέων από τους πελάτες ειδών συσκευασίας	98

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 29 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ”	99
---	-----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (ΟΜΑΔΑ 3^η)

- Περιεχόμενο Ομάδας 3 και εννοιολογικοί προσδιορισμοί	99
--	----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 30 “ΠΕΛΑΤΕΣ”

- Γενικά για το λογ/σμό 30	101
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 30	101
- Παραδείγματα (σχετικά με το λογ/σμό 30)	104
- Παράδειγμα χαρακτηρισμού ενός πελάτη ως επισφαλή σχηματισμός πρόβλεψης	105

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 31 “ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 31	106
- Παραδείγματα διακίνησης συναλλαγματικών	108

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 32 “ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 32	111
- Παράδειγμα	112

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 33 “ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 33	113
----------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 34 “ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 34	120
----------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 35 “ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 35	124
----------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 36 “ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 36	125
----------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 37 “.....”

	125
--	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 38 “ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ”

- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 38	126
----------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 39 “ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ”

	126
--	-----

ΜΕΡΟΣ Δ΄

ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

8.1. Έννοια του παθητικού επιχείρησης	127
8.2. Τα μέρη του παθητικού	127

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΟΜΑΔΑ 4^η)	128
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 40 “ΚΕΦΑΛΑΙΟ”	129
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 40	130
- Λογιστικός χειρισμός της σύστασης ή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου	131
- Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου	132
- Μείωση μετοχικού κεφαλαίου	133
- Φορολογία της μείωσης του κεφαλαίου	133
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 41 “ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ”	
- Γενικά περί αποθεματικών – διαφορών αναπροσαρμογής	134
- Λογιστικός χειρισμός των αποθεματικών - διαφορών αναπροσαρμογής	135
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 42 “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ”	
- Γενικά περί αποτελεσμάτων εις νέο	139
- Λογιστικός χειρισμός των αποτελεσμάτων εις νέο	139
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 43 “ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ”	
- Γενικά περί ποσών προορισμένων για αύξηση του κεφαλαίου	141
- Λογιστικός χειρισμός των ποσών που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου	142
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 44 “ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ”	
- Έννοια και αποστολή των προβλέψεων	143
- Κατηγορίες προβλέψεων	144
- Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων	145
- Συνοπτική απεικόνιση του όλου κυκλώματος της προελεύσεως και του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών	150
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 45 “ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ”	
- Ποιες υποχρεώσεις θεωρούνται μακροπρόθεσμες	152
- Πώς τακτοποιούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις κατά την κατάρτιση του ισολογισμού	152
- Λογιστικός χειρισμός των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	153
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 46 “.....”	153
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 47 “.....”	153
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 48 “ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ”	
- Πώς λειτουργεί ο λογ/σμός 48	154
- Πώς απεικονίζεται ο λογ/σμός 48, στον ισολογισμό τέλους χρήσης	154

- Ενσωμάτωση ισολογισμών υποκαταστημάτων εξωτερικού στον
ισολογισμό της έδρας της επιχείρησης 154

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 49 “ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ” (Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης)	156
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (ΟΜΑΔΑ 5^η)	156
---	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 50 “ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ”	156
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 50	156
- Λογιστικός χειρισμός των ειδών συσκευασίας που επιστρέφονται στους προμηθευτές	157
- Παραδείγματα	158

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 51 “ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ”	
- Λογιστικός χειρισμός των γραμματίων πληρωτέων	160
- Λογιστικοί χειρισμοί των τόκων που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια πληρωτέα	160
- Παραδείγματα	161

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 52 “ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ”	
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 52	162
- Παράδειγμα	162

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 53 “ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ”	163
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 53	163

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 54 “ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ”	169
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 54	169

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 55 “ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ”	177
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 55	177

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 56 “ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ”	178
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 56	179

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 57 “.....”	180
-----------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 58 “ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ”	
- Γενικά περί λογαριασμών της περιοδικής κατανομής	180
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 58	180
- Παράδειγμα λειτουργίας του λογαριασμού 58	182

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 59 “ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ” (Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης)	183
---	-----

ΜΕΡΟΣ Ε΄

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	184
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ (ΟΜΑΔΑ 6^η)

11.1. Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί	184
11.2. Τακτοποίηση λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσης	186
11.3. Τίτλοι των υποχρεωτικών πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 6	187

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 60 “ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ”	188
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 60	188
- Παράδειγμα	191

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 61 “ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ”	194
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 61	194

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 62 “ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ”	195
--------------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 63 “ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ”	196
------------------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 64 “ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ”	197
- Υπολογαριασμοί του λογ/σμού 64	197

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 65 “ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”	
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 65	201
- Φορολογικός χειρισμός του λογ/σμού 65	201

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 66 “ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”	
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 66	202
- Φορολογικός χειρισμός του λογ/σμού 66	202

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 67 “.....”	203
-----------------------------	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 68 “ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ”	203
--	-----

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 69 “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ” (Όμιλος λογ/σμών προαιρετικής χρήσης)	204
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ	

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ (ΟΜΑΔΑ 7^η)	204
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 70 “ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ”	
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 70	206
- Φορολογικός χειρισμός του λογ/σμού 70 (καθώς και των άλλων λογ/σμών της ομάδας 7)	210
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 71 “ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ”	211
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 72 “ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ”	211
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 73 “ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ” (ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)	212
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 74 “ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ”	212
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 75 “ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ”	214
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 76 “ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ”	216
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 77 “.....”	217
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 78 “ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ”	
- Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 78	218
- Πώς απεικονίζεται ο λογ/σμός 78 στις λογιστικές καταστάσεις	218
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 79 “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ” (Όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης)	219
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΟΜΑΔΑ 8^η)	219
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 80 “ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”	221
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 81 “ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”	227
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 82 “ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”	228
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 83 “ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ”	229

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 84 “ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”	230
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 85 “ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”	230
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 86 “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ”	230
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΜΙΚΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΤΕΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ	233
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 87 “.....”	234
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 88 “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ”	234
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ: 89 “ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ”	235

ΜΕΡΟΣ ΣΤ΄

ΘΕΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

ΣΤ.1. Γιατί πρέπει να γίνεται εξωλογιστική – πραγματική – απογραφή στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης	237
ΣΤ.2. Αποτίμηση των στοιχείων κατά την απογραφή	238
ΣΤ.3. Διάφορες συναλλαγές κ.λ.π. που πρέπει να τακτοποιηθούν	238
ΣΤ.4. Πορεία λογιστικής εργασίας	239
ΣΤ.5. Άσκηση πρακτικής εφαρμογής στη σύνταξη ισολογισμού τέλους χρήσης	240
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	248
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	258

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γεωργουδάκη Σ. – Ζαφειροπούλου Κ.**, Γενικές Αρχές Λογιστικής, Ο.Ε.Δ.Β., Αθήνα 1992.
- Γρηγοράκου Θ. Γ.**, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδ. Σακκούλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1996.
- Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό Πεντάγλωσσο** (οικονομικών – εμπορικών – διοικητικών – στατιστικών – λογιστικών και νομικών όρων), εκδ. Θ. Τυροβόλα, Αθήνα 1980.
- Καραγιάννης Δ. Ι.**, Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην Πράξη, Γ΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη 1997 – 1998.
- Κοντάκου Α. Γ.**, α) Γενική Λογιστική, Υπουργείο Εθνικής Παιδείας, Αθήνα 1989, β) Γενική Λογιστική, εκδ. Έλλην, Αθήνα 1993.
- Λεοντάρη Μ. Κ.**, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδ. Πάμισος, Αθήνα 1997.
- Σφακιανού Γ. Κ.**, Γενικές Αρχές Λογιστικής, εκδ. Interbooks, Αθήνα 1993.