

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΕΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:
ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΓΙΑΝΝΟΥΛΗΣ ΓΙΑΝΝΗΣ
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ: ΚΟΥΝΕΛΑΚΗ ANNA**

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	5
- Χρηματοοικονομική Λογιστική.....	5
- Ενεργητικό - Παθητικό.....	5
- Λογιστικές Καταστάσεις.....	5
- Λογιστική χρήση.....	6
- Λογιστικό γεγονός.....	6
- Λογαριασμός.....	6
- Ημερολόγιο.....	6
- Ισοζύγια.....	6
- Απογραφή.....	7
- Εγγραφές προσαρμογής.....	7
- Αποσβέσεις.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Κανόνες κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων.....	9
α) Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.....	9
β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	9
γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.....	10
δ) Ισολογισμός.....	10
ε) Προσάρτημα.....	11
κεφαλαίο 2 στοιχεία του παγίου ενεργητικού.....	19
2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	19
2.1.1 Κόστος κτήσης.....	19
2.1.2 Λογαριασμοί παγίων.....	20
2.1.3 Εκμετάλλευση παγίων.....	20
2.1.4 Απομάκρυνση παγίων.....	21
2.2 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	22
2.2.1 Έξοδα πολυετούς απόσβεση.....	22
2.2.2 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	22
2.2.3 Συμμετοχές.....	22
2.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	22
2.3.1 Αναγνώριση και μέτρηση.....	22
2.3.2 Αποτίμηση.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	27
3.1 ΑΓΟΡΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	27
3.1.1 Κόστος αγοράς.....	27
3.1.2 Λογαριασμοί αποθεμάτων.....	28
3.2 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	29
3.2.1 Διαμόρφωση εσόδων από πωλήσεις.....	29
3.2.2 Λογαριασμοί εσόδων από πωλήσεις.....	29
3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	30
3.3.1 Φυσική απογραφή – Κόστος τελικού αποθέματος.....	30
3.3.2 Κόστος πωληθέντων.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	36
4.1 ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	36
4.1.1 Αίτια.....	36
4.1.2 Λογαριασμοί απαιτήσεων.....	36
4.2 ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	37
4.2.1 Αξιοποίηση απαιτήσεων.....	37
4.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	38

4.3.1	Απογραφή απαιτήσεων σε ευρώ.....	38
4.3.2	Απογραφή απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ.....	42
5.1	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	42
5.2	ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	43
5.2.1	Αξιοποίηση και διάθεση χρεογράφων	43
5.2.2	Έσοδα από χρεόγραφα.....	43
5.2.3	Διάθεση χρεογράφων.....	43
5.3	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.....	44
5.3.1	Αναγνώριση και μέτρηση χρεογράφων	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ.....	48
6.1	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ.....	48
6.1.1	Χρηματικά μέσα.....	48
6.1.2	Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας.....	48
6.1.3	Ληγμένα τοκομερίδια	48
6.1.4	Λογαριασμοί διαθεσίμων	49
6.2.1	Απογραφή διαθεσίμων	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	51
7.1	ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	51
7.1.1	Υποχρεώσεις από εμπορικές πιστώσεις	51
7.1.2	Υποχρεώσεις από τραπεζικά δάνεια	51
7.1.3	Υποχρεώσεις από ομολογιακά δάνεια.....	52
7.1.4	Υποχρεώσεις από διάφορες πιστώσεις.....	52
7.2	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	53
7.2.1	Εξόφληση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	53
7.2.2	Εξόφληση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων	53
7.3	ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	54
7.3.1	Απογραφή υποχρεώσεων σε ευρώ.....	54
7.3.2	Απογραφή υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	56
8.1	ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ	56
8.1.1	Λόγοι σχηματισμού προβλέψεων	56
8.1.2	Λογαριασμοί σχηματισμού προβλέψεων.....	56
8.1.3	Χρησιμοποίηση προβλέψεων.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ.....	59
9.1	ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	59
9.1.1	Συγκέντρωση μετοχικού κεφαλαίου.....	59
9.1.2	Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	60
9.1.3	Μείωση και απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου.....	60
9.2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10	ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	63
10.1	ΕΣΟΔΑ.....	64
10.1.1	Κατηγορίες εσόδων	64
10.1.2	Λογαριασμοί εσόδων.....	64
10.2	ΕΞΟΔΑ	65
10.2.1	Κατηγορίες εσόδων	65
10.2.2	Λογαριασμοί εξόδων	66
10.3	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	66
10.3.1	Αποτελέσματα γενικής εκμετάλλευσης	66
10.3.2	Μικτό αποτέλεσμα	67
10.3.3	Αποτελέσματα χρήσης	67

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ.....	73
11.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ.....	73
11.2 ΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ	73
11.2.1 Λογαριασμοί αλλότριων περιουσιακών στοιχείων	74
11.2.2 Λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών	74
11.2.3 Λογαριασμοί αμφοτεροβαρών συμβάσεων	74
11.2.4 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών	75

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Η Λογιστική είναι μια επιστήμη με μακρόχρονη ιστορία που αναπτύχθηκε ιδιαίτερα μετά την Βιομηχανική επανάσταση. Όμως μόλις τον 20^ο αιώνα αναγνωρίστηκε ως επιστήμη αφού μέχρι τότε θεωρούνταν τεχνική και η ανάπτυξή της ακολούθησε την ανάπτυξη του εμπορίου και των συναλλαγών. Δημιουργήθηκε για να υποστηρίξει τις παραγωγικές – οικονομικές μονάδες ιδιαίτερα στην λήψη αποφάσεων. Στις μέρες μας διαδραματίζει ρόλο πρωταρχικό στις οικονομίες και αναδεικνύεται σε απαραίτητο εργαλείο για όσους μελετούν τα δεδομένα των οικονομικών μονάδων, επενδύουν στο χρηματιστήριο, συμμετέχουν σε εταιρίες, δανείζουν ή δανείζονται. Η Λογιστική ενώ ασχολείται με όλες τις οικονομικές μονάδες, κερδοσκοπικές και μη, ενδιαφέρεται κατεξοχήν για τις κερδοσκοπικές, δηλαδή τις επιχειρήσεις οι οποίες αποτελούν και την πλειοψηφία. Παρ' όλ' αυτά και οι μη κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες χρησιμοποιούν την Λογιστική με αρκετά παρόμοιο τρόπο.

- Χρηματοοικονομική Λογιστική

Η Λογιστική μπορεί να οριστεί με πολλούς τρόπους. Δεν είναι μόνο η απλή καταγραφή, αλλά και η οργάνωση, η ορθολογιστική τήρηση και η ανάλυση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο παρακάτω ορισμός εκφράζει σε μεγαλύτερο βαθμό τις σύγχρονες απόψεις που έχουν διατυπωθεί σχετικά με το περιεχόμενό της.

Χρηματοοικονομική Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την συγκέντρωση, την επεξεργασία και την παροχή οικονομικών, κυρίως, πληροφοριών οι οποίες αναφέρονται στις οικονομικές μονάδες, με σκοπό να βοηθήσει όλους τους ενδιαφερόμενους για τις μονάδες αυτές να πάρουν τις σωστές αποφάσεις.

Στην ενότητα αυτή θα κάνουμε διάκριση ορισμένων βασικών εννοιών και ορολογίας που χρησιμοποιούνται στην λογιστική.

- Ενεργητικό - Παθητικό

Ενεργητικό ονομάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Παθητικό είναι το άθροισμα των Ιδίων και των Ξένων κεφαλαίων. Τα χρηματικά κεφάλαια που προέρχονται από τους φορείς της επιχείρησης ονομάζονται Ίδια κεφάλαια ή καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία, ενώ αυτά που προέρχονται από τρίτους ονομάζονται Ξένα κεφάλαια ή Πραγματικό **Παθητικό**. Τα Ίδια κεφάλαια περιλαμβάνουν την αξία σε χρηματικές μονάδες των εισφορών των φορέων της επιχείρησης, ενώ τα Ξένα κεφάλαια περιλαμβάνουν το σύνολο των υποχρεώσεων προς οποιονδήποτε τρίτο. Το Παθητικό αποτελεί την πηγή προέλευσης του Ενεργητικού και επομένως το σύνολο του Ενεργητικού είναι οπωσδήποτε ίσο με το Παθητικό. Αυτή η ισότητα, γνωστή και ως λογιστική ισότητα αποτελεί την θεμελιώδη έννοια της Λογιστικής.

- Λογιστικές Καταστάσεις

Λογιστικές καταστάσεις είναι τα μέσα με τα οποία οι πληροφορίες γνωστοποιούνται στους διάφορους ενδιαφερόμενους όπως είναι ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, τα Αποτελέσματα Γενικής Εκμετάλλευσης, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα τα οποία θα εξετάσουμε σε επόμενο κεφάλαιο. Αποτελούν δηλαδή το τελικό προϊόν της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Τα διάφορα στοιχεία δεν παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις αναλυτικά αλλά περιληπτικά, κατά λογαριασμό, με τον τίτλο κάθε λογαριασμού και το αντίστοιχο ποσό.

- Λογιστική χρήση

Η επιχείρηση προκειμένου να πετύχει τους σκοπούς της, διενεργεί καθημερινά διάφορες οικονομικές πράξεις. Το αποτέλεσμα όλων αυτών των οικονομικών πράξεων μπορεί οριστικά και πλήρως να προσδιοριστεί μετά το τέλος των εργασιών της, δηλαδή το κλείσιμο της επιχείρησης. Όμως οι φορείς της επιχείρησης αλλά και οι άλλοι ενδιαφερόμενοι χρειάζονται πληροφορίες πριν από το τέλος της επιχείρησης. Η ανάγκη αυτή επέβαλε την συμβατική – τεχνητή διαίρεση της ζωής της επιχείρησης σε ίσα χρονικά διαστήματα που ονομάζονται **λογιστικές χρήσεις**. Έχει επικρατήσει και επιβάλλεται και από την νομοθεσία η λογιστική χρήση να ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου έως και την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους με λίγες εξαιρέσεις.

- Λογιστικό γεγονός

Κάθε γεγονός που επηρεάζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας μεταβάλλοντας τη λογιστική ισότητα, δηλαδή το Ενεργητικό και το Παθητικό, ονομάζεται λογιστικό γεγονός. Τέτοια μπορεί να είναι η αγορά εμπορευμάτων, υλικών συσκευασίας, η πώληση προϊόντων, η είσπραξη μισ απαίτησης, η εξόφληση μιας υποχρέωσης κ.ά. Τα γεγονότα που προκαλούνται από τις σχέσεις της οικονομικής μονάδας με τρίτους ονομάζονται εξωτερικά λογιστικά γεγονότα, ενώ όταν συμβαίνουν μέσα στην οικονομική μονάδα χωρίς την συμμετοχή τρίτων ονομάζονται εσωτερικά λογιστικά γεγονότα.

- Λογαριασμός

Λογαριασμός είναι η κατηγορία που περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν κοινά χαρακτηριστικά και παρέχουν ομοειδής πληροφορίες. Ο λογαριασμός αποτελεί το βασικό μέσο για την συγκέντρωση, ταξινόμηση και παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών. Το σύνολο των λογαριασμών μιας οικονομικής μονάδας συνιστούν το **Γενικό Καθολικό**. Καταχωρώντας ένα λογιστικό γεγονός χρεώνουμε ή πιστώνουμε τους λογαριασμούς που επηρεάζουν το λογιστικό γεγονός με το αντίστοιχο ποσό. Οι χρεώσεις και οι πιστώσεις των λογαριασμών διέπονται από τους εξής κανόνες:

Οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και των Εξόδων – Ζημιών χρεώνονται όταν αυξάνονται και πιστώνονται όταν μειώνονται.

Οι λογαριασμοί του Παθητικού και των Εσόδων – Κερδών πιστώνονται όταν αυξάνονται και χρεώνονται όταν μειώνονται.

- Ημερολόγιο

Ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταγράφονται κατά χρονολογική σειρά τα λογιστικά γεγονότα με την μορφή χρεώσεων και πιστώσεων. Για κάθε λογιστικό γεγονός διενεργείται μια ημερολογιακή λογιστική εγγραφή η οποία πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- α) την ημερομηνία του λογιστικού γεγονότος
- β) τους τίτλους των λογαριασμών που κινούνται
- γ) τα ποσά των χρεώσεων και των πιστώσεων
- δ) την αιτιολογία, η οποία αποτελεί μια σύντομη περιγραφή του λογιστικού γεγονότος.

- Ισοζύγιο

Το Ισοζύγιο αποτελεί ένα πίνακα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού με τα αθροίσματα των στηλών των χρεώσεων και των πιστώσεων, που παρουσιάζει καθένας από αυτούς και τα υπόλοιπά τους.

Κατά την διάρκεια της χρήσης συμβαίνουν πολλά λογιστικά γεγονότα, τα οποία μεταβάλλουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών και καταγράφονται λογιστικά από την συλλειτουργία του ημερολογίου και του Γενικού Καθολικού. Ο πλέον απλός και συνηθισμένος έλεγχος συνίσταται στη εξακρίβωση της ισότητας μεταξύ χρεώσεων και πιστώσεων.

Το Ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού Καθολικού έχει την ακόλουθη μορφή:

ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ

Α/Α	Τίτλοι λογαριασμών	Ποσά		Υπόλοιπα	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
1					
2					
3					
4					
5					
6					
	Σύνολα	XXXX	XXXX	XXX	XXX

Τα ισοζύγια μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες.

Με κριτήριο το περιεχόμενό τους διακρίνονται σε:

- α) Ισοζύγιο ποσών
- β) Ισοζύγιο υπολοίπων

Με κριτήριο το χρόνο κατάρτισής τους διακρίνονται σε:

- α) προσωρινό
- β) προσαρμοσμένο
- γ) οριστικό

- Απογραφή

Πριν από την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή τον ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να ελέγξουμε αν οι λογαριασμοί που τις αποτελούν παρουσιάζουν στα υπόλοιπά τους το πραγματικό τους μέγεθος διενεργώντας απογραφή. **Απογραφή** είναι το σύνολο των ενεργειών που αφορούν την λεπτομερή καταγραφή, την μέτρηση και την απόδοση σε χρηματικούς όρους των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού μιας οικονομικής μονάδας την δεδομένη χρονική στιγμή που διενεργείται. Εμφανίζει αναλυτικά τα στοιχεία του Ισολογισμού και προσδιορίζει την πραγματική τους αξία σε χρηματικές μονάδες διότι ο Ισολογισμός δίνει συνοπτικές πληροφορίες και δεν εμφανίζει ποσότητες.

- Εγγραφές προσαρμογής

Οι εγγραφές προσαρμογής διενεργούνται με σκοπό να προσαρμόσουν τους λογαριασμούς στα πραγματικά τους υπόλοιπα, όπως αυτά προκύπτουν από την διενέργεια της φυσικής Απογραφής. Μεταβάλλουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών συγκεντρωτικά, ώστε να συμπεριλάβουν τα λογιστικά γεγονότα για τα οποία οι λογαριασμοί αυτοί δεν είχαν ενημερωθεί κατά την διάρκεια της χρήσης.

- Αποσβέσεις

Ο λογαριασμός αποσβέσεις αποτελεί έξοδο και εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μειώνοντας το αποτέλεσμα. Η μείωση του αποτελέσματος έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την ελάττωση των κερδών που διανέμονται, αλλά και των φόρων που αποδίδονται στο κράτος. Δεν είναι επομένως παράλογο για μια επιχείρηση να επιδιώκει να παρουσιάσει όσο το δυνατόν μεγαλύτερες αποσβέσεις. Είναι το έξοδο που αντιπροσωπεύει την μείωση του αποθέματος των υπηρεσιών του Παγίου στην διάρκεια της χρήσης και είναι ανάλογη της μείωσης της αξίας του. Η απόσβεση διαφέρει από τα άλλα έξοδα καθώς δεν προκαλεί καμία εκταμίευση.

Στα επόμενα κεφάλαια θα εξετάσουμε τις ομάδες του Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου και θα αναφέρουμε τους λογαριασμούς που περιέχουν οι ομάδες αυτές. Σε κάθε κεφάλαιο συμπεριλαμβάνουμε θεωρητικό και πρακτικό μέρος, στο οποίο πρακτικό μέρος παρουσιάζουμε την λειτουργία των λογαριασμών του Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και το πώς μια επιχείρηση χρησιμοποιεί τους λογαριασμούς αυτούς για λογιστικά γεγονότα που αφορούν την τρέχουσα χρήση 200Χ, την προηγούμενη ή την επόμενη, και προσδιορίζουμε το πώς προκύπτουν η Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης και Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης. Στο τέλος κάθε κεφαλαίου θα βρείτε απαντήσεις στις ασκήσεις που έχουν προηγηθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Ένα από τα χαρακτηριστικά στοιχεία του ΓΛΣ είναι οι κανόνες που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσης και την σύνταξη του Προσαρτήματος. Οι καταστάσεις αυτές είναι οι εξής:

- α. Κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης
- β. Κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης
- γ. Πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων
- δ. Ισολογισμός

Οι κανόνες κατάρτισης κάθε κατάστασης καθώς και το περιεχόμενο Προσαρτήματος παρουσιάζονται παρακάτω.

α) Κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

Η συγκέντρωση και ο συσχετισμός των αποτελεσματικών λογαριασμών, όπως τα έσοδα – έξοδα (αλλά και κέρδη – ζημιές), γίνεται με το κλείσιμο τους και την μεταφορά του υπολοίπου τους στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης και αποτελέσματος χρήσης. Για να καταρτίσουμε την συγκεκριμένη κατάσταση χρησιμοποιούμε τα πληροφοριακά στοιχεία που περιέχει ο 80.00 *Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης* και αφορούν την παρούσα και την προηγούμενη χρήση. Ειδικότερα, στο αριστερό μέρος της (χρέωσης) κατάρτισης αναγράφουμε το κόστος του αρχικού αποθέματος, το κόστος των αποθεμάτων που αγοράσαμε και το σύνολο των κατ' είδος οργανικών εξόδων. Στο δεξιό μέρος (πίστωση) παραθέτουμε το κόστος του τελικού αποθέματος και το σύνολο των κατ' είδος οργανικών εσόδων. Αν ο λογαριασμός του εξόδου πιστωθεί με το ποσό του υπολοίπου του, τότε η πίστωση εξισώνεται με την χρέωση και ο λογαριασμός κλείνει. Το προηγούμενο χρεωστικό του υπολοίπου του εξόδου θα << μεταφερθεί >> στο λογαριασμό που χρεώνεται, δηλαδή στα Αποτελέσματα Γενικής Εκμετάλλευσης. Με τον τρόπο, αυτό κλείνουν όλοι οι λογαριασμοί των εσόδων και των εξόδων και τα υπόλοιπά τους μεταφέρονται στην χρέωση και την πίστωση του λογαριασμού Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης, το υπόλοιπο του οποίου μετά από αυτές τις κινήσεις δείχνει κέρδος ή ζημιά, ανάλογα με το αν είναι χρεωστικό ή πιστωτικό αντίστοιχα.

β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης είναι η λογιστική κατάσταση που εμφανίζει τα οικονομικά αποτελέσματα που πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα στην διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες του αποτελέσματος αυτού. Αν το αποτέλεσμα είναι θετικό ονομάζεται κέρδος, ενώ αν είναι αρνητικό ονομάζεται ζημιά.

Για να καταρτίσουμε την κατάσταση αυτή πρέπει να αθροίσουμε όλα τα οργανικά και ανόργανα έσοδα και όλα τα οργανικά και ανόργανα έξοδα και να προσθέσουμε στην διαφορά τους τα ανόργανα και έκτακτα αποτελέσματα της χρήσης.

Ειδικότερα, παρουσιάζουμε πρώτα τα καθαρά έσοδα από πωλήσεις και το κόστος των πωλήσεων και στην συνέχεια την διαφορά τους, η οποία συνιστά το μικτό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης. Αυξάνουμε αυτό το αποτέλεσμα με τα υπόλοιπα οργανικά έσοδα και κατόπιν το μειώνουμε με τα οργανικά έξοδα της χρήσης. Το νέο ποσό υποδηλώνει το μερικό κέρδος (ζημιά) της εκμετάλλευσης. Στο ποσό αυτό προσθέτουμε τα χρηματοπιστωτικά έσοδα και αφαιρούμε τις προβλέψεις της χρήσης και χρηματοπιστωτικά έξοδα. Το νέο ποσό δείχνει τα ολικά αποτελέσματα της εκμετάλλευσης. Στα αποτελέσματα αυτά προσθέτουμε τα ανόργανα έσοδα και τα έκτακτα κέρδη και αφαιρούμε τα ανόργανα έξοδα και τις έκτακτες ζημιές καθώς και τη διαφορά των αποσβέσεων που είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος από τα σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης. Η διαφορά που προκύπτει απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί να πάρει δυο κυρίως μορφές:

Οριζόντια παράθεση: σε αυτήν την περίπτωση αποτελείται από δυο στήλες. Στην αριστερή στήλη παρουσιάζονται εσόδων – έξοδων και στην δεξιά οι λογαριασμοί εσόδων και κερδών. Στο

τέλος της στήλης που έχει το μικρότερο άθροισμα προστίθεται η διαφορά, ώστε να εξισωθούν τα δυο μέρη.

Κάθετη παράθεση: παρουσιάζονται πρώτα τα έσοδα – κέρδη και το άθροισμά τους και κατόπιν τα έξοδα ζημιές και το άθροισμά τους.

γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Οι ανώνυμες εταιρίες πρέπει να διανέμουν τα κέρδη τους σύμφωνα με όσα ορίζει ο νομοθέτης και το καταστατικό τους. Τα ποσά των κερδών προς διανομή και οι δέκτες αυτών των κερδών συνθέτουν το περιεχόμενο του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Ειδικότερα παρουσιάζουμε στο πρώτο μέρος του πίνακα τα κέρδη που προορίζονται για διανομή, όπως, το άθροισμα των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης, των αδιανέμητων κερδών από προηγούμενες χρήσεις, του φόρου εισοδήματος, καθώς και άλλων φόρων που δεν έχουν ενσωματωθεί στο λειτουργικό κόστος. Στο δεύτερο μέρος εμφανίζουμε τους δέκτες των κερδών, π.χ το τακτικό αποθεματικό, τους μετόχους (μερίσματα), τα διάφορα αποθεματικά και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Το ελάχιστο ποσό των κερδών που δεν διανέμουμε παρουσιάζεται στο τέλος του πίνακα ως υπόλοιπο κερδών εις νέο.

δ) Ισολογισμός

Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση που εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης την δεδομένη χρονική στιγμή που καταρτίζεται. Περιλαμβάνει το Ενεργητικό και το Παθητικό.

Ο ισολογισμός μπορεί να πάρει δυο μορφές ανάλογα με τον τρόπο παρουσίασης των λογαριασμών του:

1. Οριζόντια παράθεση

Σε αυτήν την περίπτωση αποτελείται από δυο στήλες, όπου στην αριστερή στήλη παρουσιάζονται οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και στην δεξιά οι λογαριασμοί του Παθητικού και της Καθαρής θέσης.

2. Κάθετη παράθεση

Παρουσιάζονται πρώτα τα στοιχεία του Ενεργητικού, το ένα κάτω από το άλλο και κατόπιν τα στοιχεία του Παθητικού και της Καθαρής θέσης.

Τα στοιχεία του ισολογισμού πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΓΛΣ. Έτσι παραθέτουμε στο ενεργητικό τους λογαριασμούς με βάση το κριτήριο της ρευστότητας των σχετικών στοιχείων, δηλαδή πρώτα παρουσιάζουμε τους λογαριασμούς των παγίων και κατόπιν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων, των απαιτήσεων, των χρεογράφων και των διαθεσίμων.

Πιο συγκεκριμένα οι λογαριασμοί παρουσιάζονται με την εξής σειρά:

A. Οφειλόμενο κεφάλαιο

B. Έξοδα εγκατάστασης

Γ. Πάγιο ενεργητικό

I. Ασώματες ακινητοποιήσεις

II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

Δ. Κυκλοφορούν ενεργητικό

I. Αποθέματα

II. Απαιτήσεις

III. Χρεόγραφα

IV. Διαθέσιμα

E. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Στο παθητικό προτάσσουμε τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης και μετά εμφανίζουμε τους λογαριασμούς των μακροπρόθεσμων και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων. Όλοι αυτοί οι λογαριασμοί ομαδοποιούνται ως εξής:

- A. Ίδια κεφάλαια
 - I. Κεφάλαιο
 - II. Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
 - III. Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων
 - IV. Αποθεματικά κεφάλαια
 - V. Αποτελέσματα εις νέο
 - VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση
- B. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Γ. Υποχρεώσεις
 - I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
 - II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Δ. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Πρέπει να προσέξουμε ώστε οι μεν χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως να αναγράφονται αμέσως μετά το γενικό σύνολο των λογαριασμών του ενεργητικού, οι δε πιστωτικοί αμέσως μετά το γενικό σύνολο των λογαριασμών του παθητικού και της καθαρής θέσης. Έτσι, τους διαχωρίζουμε από τους λογαριασμούς ουσίας, αφού συνιστούν αυτοτελές λογιστικό κύκλωμα.

ε) Προσάρτημα

Υπάρχει πλήθος σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων, των οποίων η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία και η εμφάνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις είναι αδύνατη. Πρόκειται για τα στοιχεία που δεν υπόκεινται σε μέτρηση, αφορούν αξίες και ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις ή αναφέρονται στις αρχές, τις μεθόδους και τους κανόνες που ακολούθησε η επιχείρηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Αυτά τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία είναι εξίσου χρήσιμα με τα αρχικά γιατί επιτρέπουν στους τρίτους (επενδυτές) να προσδιορίσουν επακριβώς την χρηματοοικονομική κατάσταση και τα πραγματικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Για τον λόγο αυτό πρέπει να τα εμφανίζουμε στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Παρακάτω σας παραθέτουμε τον ισολογισμό της εταιρίας TARGET ΑΛΕΚΟΣ ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ ΚΑΙ ΥΙΟΣ ΑΕ κατά την 31/12/2007, την κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, την κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως καθώς και τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων του 2007.

TARGET ΑΛΕΚΟΣ ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ ΚΑΙ ΥΙΟΣ ΑΕ
 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2007
 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 01/01/2007 - 31/12/82007

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2007			Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2006		
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπ.Αξία	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπ. Αξία
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
II. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις						
1. Γήπεδα - Οικόπεδα	549.865,51		549.865,51	549.865,51		549.865,51
	464.223,21	233.455,31	230.767,90	463.449,60	196.317,46	267.132,14
4. Μηχανήματα τεχνικές εγκαταστάσεις - λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	22.922,56	12.118,54	10.804,02	13.480,40	9.597,06	3.883,34
5. Μεταφορικά μέσα	67.312,80	57.333,64	9.979,16	47.517,88	47.505,96	11,92
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	86.920,94	86.818,45	102,49	70.146,45	70.082,45	64
	<u>1.191.248,02</u>	<u>389.725,94</u>	<u>801.522,08</u>	<u>1.144.462,84</u>	<u>323.502,93</u>	<u>820.959,91</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (ΓΙ+ΓΙΙ)	1.191.248,02	389.725,94	801.522,08	1.144.462,84	323.502,93	820.959,91
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ(ΓΙ+ΓΙΙ+ΓΙΙΙ)			<u>801.522,08</u>			<u>820.959,91</u>
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
I. Αποθέματα						
1. Εμπορεύματα			<u>1.272.944,32</u>			<u>1.176.492,84</u>
			<u>1.272.944,32</u>			<u>1.176.492,84</u>
II. Απαιτήσεις						
1. Πελάτες			584.040,19			711.509,34
2. Γραμμάτεια εισπρακτέα χαρτοφυλακίου (μείον τα προεξοφλημένα μεταβιβασμένα ποσού €)		12.580,51			12.580,51	

	12.580,51		12.580,51
Μείον: Μη δεδουλευμένοι τόκοι		12.580,51	12.580,51
3α. Επιταγές εισπρακτέες		186.165,28	588.455,04
3β. Επιταγές σε καθυστέρηση		9.557,29	4.841,29
11. Χρεώστες διάφοροι		637.554,94	312.712,80
		<u>1.429.989,21</u>	<u>1.630.098,98</u>
IV. Διαθέσιμα		119.297,96	71.984,84
1. Ταμείο		176.200,14	17.630,23
2. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας		<u>295.498,10</u>	<u>89.615,07</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>2.998.340,63</u>	<u>2.896.206,89</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ+Ε)		<u>3.799.862,71</u>	<u>3.717.166,80</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

	Ποσά κλειόμ. χρήσεως 2007	Ποσά προηγ. Χρήσεως 2006
A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
I.Κεφάλαιο		
1. Καταβεβλημένο	810.000	810.000
	<u>810.000</u>	<u>810.000</u>
IV. Αποθεματικά κεφάλαια		
1. Τακτικό αποθεματικό	39.207,27	33.707,27
5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	143,57	143,57
	<u>39.350,84</u>	<u>33.850,84</u>
V. Αποτελέσματα εις νέο		
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	2.527,32	1.095,10
	<u>2.527,32</u>	<u>1.095,10</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	851.878,16	844.945,94
B.ΠΡΟΒΚΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ		
2. Λοιπές προβλέψεις	33.515,80	33.515,80
	<u>33.515,80</u>	<u>33.515,80</u>
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
1. Ομολογιακά δάνεια	1.421.010,00	
2. Δάνεια τραπεζών		30.569,90
	<u>1.421.010,00</u>	<u>30.569,90</u>
II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
1. Προμηθευτές	103.206,64	441.834,28
2α. Επιταγές πληρωτέες (μεταχρ/νες)	1.002.890,15	695.322,87
3. Τράπεζες λογαριασμοί βραχ/σμων υποχρεώσεων	174.606,33	1.469.047,97
5. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	71.507,20	64.261,96
6. Ασφαλιστικοί οργανισμοί	23.807,09	23.224,75
10. Μερίσματα πληρωτέα	97.200,00	109.890,00
11. Πιστωτές διάφοροι	20.241,34	4.553,33
	<u>1.493.458,75</u>	<u>2.808.135,16</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ(ΓI+ΓII)	<u>2.914.468,75</u>	<u>2.838.705,06</u>
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ(A+B+Γ+Δ)	3.799.862,71	3.717.166,80

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
ΓΕΝΙΚΗΣ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ
2007

	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2007	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2006
ΧΡΕΩΣΗ		
1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως		
- Εμπορεύματα	<u>1.176.492,84</u>	<u>1.097.671,00</u>
	1.176.492,84	1.097.671,00
2. Αγορές χρήσεως		
	2.468.161,69	2.323.562,75
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών	3.644.654,53	3.421.233,75
3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα τέλους χρήσεως		
- Εμπορεύματα	<u>1.272.944,32</u>	<u>1.176.492,84</u>
	1.272.944,32	1.176.492,84
Αγορές και διαφορά (-+) αποθεμάτων	2.371.710,21	2.244.740,91
4. Οργανικά έξοδα		
- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	552.350,03	483.748,15
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων	2.148,30	2.148,30
- Παροχές τρίτων	156.927,59	150.468,41
- Φόροι - Τέλη(πλην των μη ενσωματω- μένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	1.470,00	380,00
- Διάφορα έξοδα		
- Έξοδα μεταφορών	59.541,50	53.936,56
- Έξοδα ταξιδίων	13.490,89	9.462,61
- Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	42.872,65	43.749,98
- Έξοδα εκθέσεων και επιδείξεων	5.515,00	4.808,13
- Συνδρομέ - Εισφορές	3.126,28	3.401,92
- Έντυπα και γραφική ύλη	3.509,35	3.595,16
- Έξοδα δημοσιεύσεων	2.933,17	1.099,63
- Διάφορα	33.926,65	36.070,49
- Τόκοι και συναφή έξοδα	139.216,64	128.652,91
- Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσω- ματωμένες στο λειτουργικό κόστος	66.223,01	54.097,69
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		
	<u>1.083.251,06</u>	<u>17.000,00</u>
Συνολικό κόστος εξόδων	3.454.961,27	3.237.360,85
Συνολικό κόστος εσόδων	3.454.961,27	3.237.360,85
Κέρδη εκμεταλλεύσεως	<u>142.800,28</u>	<u>165.311,06</u>
Σύνολο	<u><u>3.597.761,55</u></u>	<u><u>3.402.671,91</u></u>

	<u>Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2007</u>	<u>Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2006</u>
ΠΙΣΤΩΣΗ		
1. Πωλήσεις		
- Εμπορευμάτων	3.586.083,04	3.400.062,98
- Υπηρεσιών	<u>11.259,62</u>	<u>2.580,00</u>
	3.597.342,66	3.402.642,98
2. Λοιπά οργανικά έσοδα		
- Έσοδα κεφαλαίων	418,89	28,93
	<u>418,89</u>	<u>28,93</u>
	<u>3.597.761,55</u>	<u>3.402.671,91</u>
Σύνολο	<u><u>3.597.761,55</u></u>	<u><u>3.402.671,91</u></u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
ΧΡΗΣΕΩΣ 2007

	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2007		Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2006	
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως				
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)		3.597.342,66		3.402.642,98
Μείον: Κόστος πωλήσεων		2.371.710,21		2.244.740,91
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)				
εκμεταλλεύσεως		<u>1.225.632,45</u>		<u>1.157.902,07</u>
Σύνολο		1.225.632,45		1.157.902,07
Μείον: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	141.888,37		129.799,80	
Μείον 2. Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	<u>802.146,05</u>	<u>944.034,42</u>	<u>734.167,23</u>	<u>863.967,03</u>
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)				
εκμεταλλεύσεως		281.598,03		293.935,04
Πλέον (ή μείον)				
2. Έσοδα χρεογράφων	4,44			
3. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	<u>414,45</u>		<u>28,93</u>	
	418,89		28,93	
Μείον :				
3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>139.216,64</u>	<u>139.216,64</u>	<u>-138.797,75</u>	<u>128.652,91</u>
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)				
εκμεταλλεύσεως		142.800,28		165.311,06
II. Πλέον (ή μείον):				
Έκτακτα αποτ/σματα				
Μείον:				
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα				
(κέρδη ή ζημιές)		142.800,28		165.311,06
Μείον:				
Σύνολο αποσβέσεων				
πάγιων στοιχείων	66.223,01		54.097,69	
Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο				
λειτουργικό κόστος	<u>66.223,01</u>		<u>54.097,69</u>	
ΚΑΘΑΡΑ				
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων		<u>142.800,28</u>		<u>165.311,06</u>

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ 2007

	Ποσά κλειό. χρήσεως 2007	Ποσά προηγ χρήσεως 2006
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως	142.800,28	165.311,06
(+) Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών) προηγούμενων χρήσεων	1.095,10	214,25
Σύνολο	143.895,38	165.525,31
ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ	-36.300,07	
ΜΕΙΟΝ: 2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-2.367,99	-38.668,06
Κέρδη προς διάθεση	105.227,32	116.985,10
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
1. Τακτικό αποθεματικό	5.500,00	6.000,00
2. Πρώτο μέρισμα	97.200,00	109.890,00
3. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	2.527,32	1.095,10
	105.227,32	116.985,10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σκοπός:

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να αναπτύξει τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των πάγιων, υπολογισμού του εξόδου της απόσβεσης και καθορισμού του αποτελέσματος από την απομάκρυνση των, και να εξετάσει τα θέματα της λογιστικής παρακολούθησης της θέσης και των μεταβολών των παγίων και της διενέργειας της απογραφής τους στο τέλος της χρήσης.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Το ΓΛΣ ομαδοποιεί τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού ως εξής:

1. *Ενσώματες ακινητοποιήσεις ή ενσώματα πάγια*, π.χ, οικόπεδα, γήπεδα, κτίρια, έπιπλα και σκεύη, μεταφορικά μέσα κ.ά
2. *Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια*, π.χ, υπεραξία, εμπορικά σήματα, δικαιώματα πνευματικής εργασίας κ.ά.
3. *Έξοδα πολυετούς απόσβεσης ή κεφαλαιοποιημένα έξοδα*, π.χ, έξοδα που γίνονται για την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της επιχείρησης, την έρευνα και την ανάπτυξη νέων προϊόντων, την εξασφάλιση μακροπρόθεσμων κεφαλαίων κ.λ.π

Στο πάγιο ενεργητικό εντάσσονται επίσης οι *μακροπρόθεσμες απαιτήσεις* της επιχείρησης και οι *συμμετοχές της* σε μια ή περισσότερες εταιρίες.

2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΚΑΙ ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.1.1 Κόστος κτήσης

Για να υπολογίσουμε το κόστος κτήσης ενός συγκεκριμένου παγίου θα πρέπει να γνωρίζουμε πώς το αποκτήσαμε. Έτσι, το κόστος του πάγιου που αγοράσαμε τοις μετρητοίς ή με μακροπρόθεσμη πίστωση ή με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου αποτελείται από:

- α. Την αξία του τοις μετρητοίς, όπως αυτή αναγράφεται στο τιμολόγιο ή το συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς.
- β. Τα διάφορα άμεσα έξοδα που αφορούν την αγορά κινητών παγίων.
- γ. Το ποσό της έκπτωσης που χορηγεί εκ των υστέρων ο προμηθευτής με την έκδοση πιστωτικού σημειώματος.
- δ. Τα έξοδα που γίνονται προκειμένου το πάγιο να προετοιμαστεί για χρήση ή για εκμετάλλευση.
- ε. Τα έξοδα που γίνονται και συμβάλλουν στην αύξηση της χρησιμότητάς του.

Αν κατασκευάζουμε το πάγιο με δικά μας μέσα, το κόστος του αποτελείται από τα άμεσα εργατικά, τα υλικά που αναλώνουμε αποκλειστικά για την κατασκευή του και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που αναλογούν στο συγκεκριμένο έργο. Εάν πάλι έχουμε αναθέσει σε τρίτους την κατασκευή παγίων, τότε το κόστος κτήσης του είναι ίσο με το άθροισμα των εξόδων που έγιναν και αποδεικνύονται από τα τιμολόγια των κατασκευαστών.

Το κόστος κτήσης των παγίων που αποκτάμε δωρεάν ή μέσω εταιρικής εισφοράς ή συγχώνευσης είναι ίσο με την τρέχουσα αξία τους. Για τα πάγια που εφευρίσκουμε ή ανακαλύπτουμε το κόστος κτήσης είναι το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιούμε για την ανακάλυψη και τη νομική κατοχύρωση.

Πρέπει να διευκρινίσουμε ότι το στοιχείο του κόστους κτήσης ενός παγίου συμβάλλει στην αύξηση της αξίας του. Έτσι, δεν θεωρούνται στοιχεία του κόστους:

- Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας με τον οποίο επιβαρυνόμαστε το πάγιο καθώς η επιχείρηση δεν είναι ο τελικός καταναλωτής.
- Οι χρωστικοί τόκοι.
- Τα άμεσα έξοδα για την απόκτηση των ακίνητων ενσώματων παγίων στοιχείων.
- Τα έξοδα για την διαμόρφωση των οικοπέδων και των γηπέδων εφόσον οι διαμορφώσεις αυτές έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής.

Επίσης δεν είναι στοιχείο του κόστους του παγίου που αποκτήσαμε με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, το κέρδος ή η ζημία που προέκυψε από την ανταλλαγή και αυτό γιατί το συγκεκριμένο αποτέλεσμα οφείλεται στο γεγονός ότι διαθέσαμε το ανταλλασσόμενο περιουσιακό στοιχείο σε τιμή μεγαλύτερη ή μικρότερη από το κόστος του και όχι στο γεγονός της αγοράς του νέου παγίου.

2.1.2 Λογαριασμοί παγίων

Η απόκτηση ενσώματου ή άυλου παγίου στοιχείου καταχωρείται με το κόστος του σε ένα από τους παρακάτω λογαριασμούς:

10 *Εδαφικές εκτάσεις*

11 *Κτίρια- Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα*

12 *Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός*

13 *Μεταφορικά μέσα*

14 *Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός*

15 *Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων*

16 *Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης*

19 *Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων*

Άσκηση 1/Κεφάλαιο 2

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20Χ5, η επιχείρηση Εμπόριο οικιακών ειδών:

α. Αγόρασε (17/5/Χ5) τοις μετρητοίς οικόπεδο Α αντί 60.000.000 € για χώρο στάθμευσης των φορτηγών αυτοκινήτων της και κατέβαλε επιπλέον 5.300.000 € για φόρο μεταβίβασης του ακινήτου, αμοιβές δικηγόρων και συμβολαιογραφικά έξοδα.

β. Κατέβαλε (20/5/Χ5) 1.350.000 € για την ισοπέδωση του οικοπέδου 650.000 € για την ασφαλτόστρωσή του (δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ).

γ. Αγόρασε (25/5/Χ5) από τον ΚΚ με διετή πίστωση ένα μηχάνημα ΧΧ αντί 10.000.000 € συν ΦΠΑ 19% και αποδέχτηκε ισόπωση συναλλαγματική του ΚΚ. (Η τιμή τοις μετρητοίς του μηχανήματος ήταν 7.000.000 €).

δ. Κατέβαλε (28/5/Χ5) 150.000 € για την μεταφορά του μηχανήματος και 300.000 € για την εγκατάστασή του συν ΦΠΑ 19%.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές αυτών των λογιστικών γεγονότων, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η επιχείρηση διενεργεί τις πληρωμές της με επιταγές μέσω της τράπεζας Ω.

2.1.3 Εκμετάλλευση παγίων

Η χρήση των ενσώματων παγίων στοιχείων συνεπάγεται την σταδιακή φθορά τους και επιβάλλει την τακτική συντήρησή τους. Τα έξοδα της συντήρησης και των μικροεπισκευών δεν επαυξάνουν την χρησιμότητα των παγίων και γι' αυτό δεν ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης τους. Καταχωρούνται σε λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, μαζί με το έξοδο της απόσβεσης.

Σε απόσβεση υπόκεινται όλα τα ενσώματα πάγια (εκτός από τα γήπεδα και τα οικόπεδα) και όλα τα άυλα πάγια στοιχεία. Το ΓΛΣ διακρίνει τις αποσβέσεις σε *τακτικές* και *πρόσθετες*. Οι πρώτες αποτελούν τακτικό οργανικό έξοδο το οποίο είτε ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής αγαθών (κοστολογήσιμες αποσβέσεις) είτε δεν ενσωματώνεται και αποτελεί έξοδο της χρήσης (μη κοστολογήσιμες αποσβέσεις). Οι πρόσθετες αποσβέσεις διενεργούνται συνήθως για καθαρά φορολογικούς σκοπούς και θεωρούνται ανόργανα και έκτακτα έξοδα της χρήσης, καθώς δεν συμβάλλουν στην δημιουργία εσόδων. Σύμφωνα με το ΓΛΣ και την φορολογική νομοθεσία, το ύψος των τακτικών ετήσιων αποσβέσεων υπολογίζεται με την μέθοδο της σταθερής ετήσιας απόσβεσης.

Όταν υπολογίζουμε το έξοδο της απόσβεσης στο τέλος της χρήσης πρέπει να έχουμε υπόψη μας ότι:

α. Χρησιμοποιούμε μειωμένους συντελεστές για τον υπολογισμό της απόσβεσης των παγίων που έχουν παραμείνει αδρανή περισσότερο από έξι μήνες.

β. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές που είναι μεγαλύτεροι ή μικρότεροι από αυτούς που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία.

γ. Διενεργούμε τακτικές αποσβέσεις στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης υποχρεωτικά και ανεξάρτητα από την ύπαρξη κερδών.

δ. Υπολογίζουμε τις ετήσιες αποσβέσεις από την ημέρα που άρχισε η λειτουργία ή η χρήση και όχι από τότε που το αποκτήσαμε.

ε. Διακόπτουμε την διενέργεια της απόσβεσης κάθε αποσβέσιμου παγίου από την στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων του είναι ίσο με την αποσβεστέα αξία του.

Τα άυλα πάγια αποσβένονται είτε εφάπαξ στην χρήση στην οποία αποκτήθηκαν είτε τμηματικά. Το ύψος της πρόσθετης απόσβεσης υπολογίζεται με βάση τα όσα προβλέπει ο αντίστοιχος αναπτυξιακός νόμος. Πρόσφατα δόθηκε από το νομοθέτη στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να υπολογίζουν το έξοδο της απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς εφαρμόζοντας την μέθοδο της φθίνουσας ετήσιας απόσβεσης.

Καταχωρούμε το έξοδο της τακτικής απόσβεσης στην χρέωση του λογαριασμού 66 *Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος*, ενώ αυτό της πρόσθετης απόσβεσης στη χρέωση του 85 *Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος*. Η χρέωση των λογαριασμών 66 και 85 γίνεται πάντοτε με πίστωση ενός από τους εξής λογαριασμούς: 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99 .

Άσκηση 2/ Κεφάλαιο 2

Στο τέλος της πρώτης λογιστικής χρήσης (31/12/20X7), η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ είχε στην κυριότητά της τα εξής πάγια:

α. Μηχάνημα ΚΚ, κόστους 5.000.000 € και μηδενικής υπολειμματικής αξίας, το οποίο λειτουργεί από την 2/1/200X7.

β. Λεωφορείο ΒΣ, κόστους 13.000.000 € και υπολειμματικής αξίας 2.000.000 € , το οποίο χρησιμοποιείται για την μεταφορά του προσωπικού από την 1/10/20X7.

Να υπολογίσετε το έξοδο της απόσβεσης, την λογιστική αξία και την αναπόσβεστη αξία κάθε παγίου κατά την 31/12/20X1 και παραθέστε τις σχετικές εγγραφές, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης του Π.Δ 100/1998 είναι για τα μηχανήματα 12% και τα λεωφορεία 20%.

2.1.4 Απομάκρυνση παγίων

Όταν πωλούνται ή ανταλλάσσονται πάγια με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή όταν καταστρέφονται ή απαλλοτριώνονται, τότε πραγματοποιείται ένα έκτακτο και ανόργανο αποτέλεσμα. Για να προσδιορίσουμε λογιστικώς το πραγματοποιημένο αποτέλεσμα, θα πρέπει να καθορίσουμε την λογιστική αξία του παγίου και στην συνέχεια να την συσχετίσουμε με τα καθαρά έσοδα. Για να καθορίσουμε την λογιστική αξία, πρέπει να:

- ⇒ Υπολογίσουμε το έξοδο της απόσβεσης για το διάστημα που μεσολάβησε από την πρώτη ημέρα της τρέχουσας χρήσης μέχρι την ημέρα της απομάκρυνσης του παγίου σε χρέωση του λογαριασμού 66
- ⇒ Μεταφέρουμε στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου πρώτα το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού των αποσβέσεων του και στην συνέχεια τα υπόλοιπα των λογαριασμών των προβλέψεων.

Άσκηση 3/ Κεφάλαιο 2

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X8, η επιχείρηση ΑΛΦΑ:

α. Πούλησε τοις μετρητοίς (30/6/20X8) το μηχάνημα ΖΤ αντί 3.750.000 € και κατέβαλε 150.000 € για έξοδα πώλησης. (Το μηχάνημα, που είχε αγοραστεί αντί 7.000.000 € την 11/10/20X2, άρχισε να λειτουργεί την 2/1/Χ3 και έκτοτε αποσβένεται κανονικά με ετήσιο συντελεστή 10%).

β. Αγόρασε (1/10/20X8) από τον προμηθευτή ΔΔ το λεωφορείο ΧΨ εκχωρώντας στο ΔΔ το παλιό της λεωφορείο ΡΡ και καταβάλλοντας στον ίδιο 12.000.000 € . Η τιμή τοις μετρητοίς του νέου λεωφορείου ανέρχεται σε 18.000.000 € . (Το παλιό λεωφορείο που είχε αγοραστεί τοις μετρητοίς αντί 16.000.000 € άρχισε να λειτουργεί την 2/1/20X4 και έκτοτε αποσβένεται συνεχώς με συντελεστή 15%). Να παραθέσετε τις εγγραφές: α) καταχώρησης του γεγονότος της πώλησης του μηχανήματος, της ανταλλαγής του παλιού λεωφορείου και της αγοράς του νέου και β) προσδιορισμού του αποτελέσματος από την ανταλλαγή των παγίων, χωρίς να λάβετε υπόψη σας το στοιχείο του ΦΠΑ.

2.2 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

- ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**
- ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ**

2.2.1 Έξοδα πολυετούς απόσβεση

Υπάρχουν διάφορα έξοδα τα οποία ενώ πραγματοποιούνται στην παρούσα χρήση, παράγουν έσοδα στην παρούσα αλλά και στις επόμενες χρήσεις. Αυτό το γεγονός δυσχεραίνει τον ακριβή προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης. Για να επιτύχουμε αυτήν την ζητούμενη συσχέτιση, κεφαλαιοποιούμε τα έξοδα αυτά, και τα αποσβένουμε τακτικά. Τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού 16 και η απόσβεσή τους γίνεται είτε εφάπαξ μέσα στην χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

2.2.2 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δημιουργούμε όταν πουλάμε αγαθά ή παρέχουμε υπηρεσίες με πολυετή πίστωση ή χορηγούμε μακροπρόθεσμα δάνεια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή αυξάνουμε το κεφάλαιο της εταιρίας μας και η κάλυψή του γίνεται με δόσεις. Καταχωρούμε τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα στην χρέωση του λογαριασμού 18 *Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις*.

2.2.3 Συμμετοχές

Οι συμμετοχές είναι αξιόγραφα τα οποία έχουν ενσωματωμένο δικαίωμα συμμετοχής του δικαιούχου στο κεφάλαιο άλλων εταιριών. Τα αξιόγραφα αυτά είναι:

- Οι μερίδες ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών
- Τα μερίδια εταιριών περιορισμένης ευθύνης
- Οι μετοχές ανώνυμων εταιριών

Οι συμμετοχές μας καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 18 *Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις*, και η καταχώρησή τους γίνεται με βάση το κόστος κτήσης τους.

2.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

2.3.1 Αναγνώριση και μέτρηση

Στο τέλος της χρήσης διενεργούμε φυσική απογραφή των ενσώματων παγίων και των συμμετοχών και εσωλογιστική απογραφή των άυλων παγίων, των κεφαλαιοποιημένων εξόδων. Κατά την διαδικασία της αναγνώρισης και της μέτρησης είναι δυνατό να διαπιστώσουμε κλοπές ή καταστροφές παγίων τις οποίες δεν τις είχαμε αντιληφθεί εγκαίρως και δεν τις είχαμε επομένως καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία.

2.3.2 Αποτίμηση

Σύμφωνα με όσα προβλέπει ο νόμος 2190, αποτιμούμε τα ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία στο κόστος τους, δηλαδή στην αρχική τιμή της αγοράς τους ή στο κόστος της ιδιοκατασκευής τους. Όταν η τρέχουσα αξία του παγίου εμφανίζει σημαντική μείωση εξαιτίας διαφόρων γεγονότων, τότε η αποτίμηση του παγίου γίνεται στη μειωμένη τρέχουσα αξία του και όχι στο κόστος του. Η ζημιά που προκύπτει από την μείωση της αξίας (υποτίμηση) θεωρείται έκτακτη και ανόργανη και καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 83.10 .

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή της αγοράς του οικοπέδου Α τοις μετρητοίς είναι:

-----17/5/Χ5-----

10.00	Γήπεδα –Οικόπεδα	60.000.000	
10.00.01	Οικόπεδο Α		
38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ		60.000.000
38.03.01	Τράπεζα Ω		

Τα συμβολαιογραφικά και τα άλλα έξοδα της αγοράς δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 10.00.01 γιατί δεν αυξάνουν την χρησιμότητα του παγίου, αλλά στο λογαριασμό 16.04

-----17/5/Χ5-----

16.14	Έξοδα κτήσεως οικοπέδου Α	5.300.000	
16.14.10	Έξοδα κτήσεως οικοπέδου Α		
38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ		5.300.000
38.03.01	Τράπεζα Ω		

β. Η ιστοπέδωση του οικοπέδου είναι μόνιμη διαμόρφωση και στοιχείο του κόστους του, ενώ η ασφαλτόστρωσή του είναι προσωρινή και γι' αυτό δεν είναι στοιχείο του κόστους. Καταχωρείται δε στο λογαριασμό 11.03 και όχι στο 10.00

-----20/5/Χ5-----

10.00	Γήπεδα – Οικόπεδα	1.350.000	
10.00.01	Οικόπεδο Α		
11.03	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων	650.000	
11.03.01	Ασφαλτόστρωση του οικοπέδου Α		
38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ		2.000.000
38.03.01	Τράπεζα Ω		

γ. Οι χρεωστικοί τόκοι € 3.000.000 και ο ΦΠΑ € 1.900.000 δεν είναι στοιχεία του κόστους του παγίου. Το ποσό των τόκων (€ 500.000) που αντιστοιχεί στην παρούσα χρήση είναι χρηματοπιστωτικό έξοδο, ενώ το υπόλοιπο ποσό (€ 2.500.000) απεικονίζει απαίτηση γιατί είναι προπληρωμένο έξοδο. Επίσης ο ΦΠΑ απεικονίζει απαίτηση έναντι του δημοσίου γιατί ο φόρος δεν επιβαρύνει κατά κανόνα τις επιχειρήσεις αλλά τον τελικό καταναλωτή. Έτσι η εγγραφή της αγοράς είναι η εξής :

-----25/5/Χ5-----

12.00	Μηχανήματα	7.000.000	
12.00.00	Μηχάνημα ΧΧ		
65.01	Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθ. Υποχρεώσεων	500.000	
65.01.98	Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθ. υποχρεώσεων σε ευρώ		
45.24	Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε ευρώ	2.500.000	
45.24.00	Τόκοι και έξοδα μακρ. υποχρεώσεων		
54.00	ΦΠΑ	1.900.000	
45.19	Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ		11.900.000

δ. Τα έξοδα μεταφοράς και της εγκατάστασης του μηχανήματος συμβάλλουν στην αύξηση της χρησιμότητάς του, γι' αυτό ενσωματώνονται στο κόστος του. Το ίδιο δεν ισχύει για το ΦΠΑ € 85.500 που είναι απαίτηση της επιχείρησης. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής :

-----28/5/Χ5-----

12.00	Μηχανήματα	450.000	
12.00.00	Μηχάνημα ΧΧ		
54.00	ΦΠΑ	85.500	
38.03	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ		
38.03.01	Τράπεζα Ω		535.500

Άσκηση 2

Το έξοδο της απόσβεσης για κάθε είδος παγίου υπολογίζεται ως εξής:

α. Ετήσια απόσβεση μηχανήματος :

$$€ 600.000 = (€ 5.000.000 \times 12\%)$$

β. Τρίμηνη απόσβεση του λεωφορείου:

$$€ 550.000 = (€ 13.000.000 - 2.000.000) \times 20\% \times 3/12$$

Οι εγγραφές καταχώρησης του εξόδου της απόσβεσης για κάθε είδος πάγιο είναι οι εξής:

-----31/12/X7-----	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων –Τεχνικών Εγκαταστάσεων – Λ. μην/κού εξοπλισμού	600.000
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
66.02.00.11 Αποσβέσεις μηχανήματος ΚΚ	
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστ. –Λ. μηχ. Εξοπλισμός	600.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
12.99.00.02 Αποσβεσμένο μηχάνημα ΚΚ	
-----	-----
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	550.000
66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων	
66.03.00.02 Αποσβέσεις λεωφορείου ΒΣ	
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς	550.000
13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία	
13.99.00.02 Αποσβεσμένο λεωφορείο ΒΣ	
-----	-----

Η λογιστική αξία του μηχανήματος ΚΚ είναι € 4.400.000 (= € 5.000.000 - € 600.000) και είναι ίση με την αναπόσβεστη αξία του. Η λογιστική αξία του λεωφορείου ΒΣ ανέρχεται σε ευρώ 12.450.000 = (€ 13.000.000 - € 550.000) και είναι ίση με το άθροισμα της αναπόσβεστης αξίας € 10.450.000 = (€ 13.000.000 - € 2.000.000 - € 550.000) και της υπολειμματικής αξίας € 2.000.000 .

Άσκηση 3

Για να απεικονίσουμε λογιστικά την πώληση του μηχανήματος θα πρέπει να υπολογίσουμε πρώτα την λογιστική του αξία κατά την 30/6/20X8 και κατόπιν τα καθαρά έσοδα από την πώλησή του.

α. Η εγγραφή της απόσβεσης για το πρώτο εξάμηνο της χρήσης 20X8 είναι:

-----30/6/X8-----	
66.02 Αποσβέσεις μηχ/των –τεχν. Εγκαταστάσεων -Λοιπού μηχαν/κού εξοπλισμού	350.000
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
66.02.00.15 Αποσβέσεις μηχανήματος ΖΤ	
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα – Τεχν. εγκαταστ. – Λ. μηχαν/κός εξοπλισμός	350.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
12.99.00.15 Αποσβεσμένο μηχάνημα ΖΤ	
-----	-----

β. Η εγγραφή της μεταφοράς των συσσωρευμένων αποσβέσεων στο λογαριασμό του παγίου και του προσδιορισμού της λογιστικής αξίας του είναι:

-----30/6/X8-----	
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα –Τεχν. εγκαταστ. – Λ. μηχαν/κός εξοπλισμός	3.850.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
12.99.00.15 Αποσβεσμένο μηχάνημα ΖΤ	
12.00 Μηχανήματα	3.850.000
12.00.15 Μηχάνημα ΖΤ	
-----	-----

Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του λεωφορείου είναι € 3.850.000 [= (7.000.000 X 0,1X 5)+350.000].

Το νέο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 12.00.15 Μηχάνημα ΖΤ ανέρχεται σε ευρώ 3.150.000 = (7.000.000 - 3.850.000) και απεικονίζει την λογιστική αξία του παγίου κατά την 30/6/20X8.

γ. Η εγγραφή της πληρωμής των εξόδων διάθεσης των παγίων είναι:

-----30/6/X8-----		
12.00 Μηχανήματα	150.000	
12.00.15 Μηχάνημα ΖΤ		
38.00 Ταμείο		150.000
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ		

δ. Η εγγραφή της πώλησης του μηχανήματος ΖΤ και της είσπραξης του αντίτιμου είναι η εξής :

-----30/6/X8-----		
38.00 Ταμείο	3.750.000	
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ		
12.00 Μηχανήματα		3.750.000
12.00.15 Μηχάνημα ΖΤ		

ε. Τα καθαρά έσοδα από την πώληση του παγίου ανέρχονται σε ευρώ 3.600.000 (= € 3.750.000 – € 150.000) και το ανόργανο αποτέλεσμα σε ευρώ 450.000 (= € 3.600.000 – € 3.150.000). Το αποτέλεσμα καταχωρείται στα βιβλία με την εξής εγγραφή:

-----30/6/X6-----		
12.00 Μηχανήματα	450.000	
12.00.15 Μηχάνημα ΖΤ		
81.03 Έκτακτα κέρδη		450.000
81.03.02 Κέρδη από εκποίηση μηχαν/των		
Τεχν. εγκαστ. – Λ. μηχ/κού εξοπλισμού		
81.03.02.15 Κέρδη από εκποίηση μηχανήματος ΖΤ		

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 81.03.02.15 μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσεως.

Παρόμοια διαδικασία ακολουθούμε για τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του παλιού λεωφορείου.

Έτσι, η απόσβεση για τους πρώτους 9 μήνες της χρήσης ανέρχεται σε € 1.800.000 (= € 16.000.000 X 15% X 9/12).

α. Η εγγραφή της απόσβεσης έχει ως εξής:

-----1/10/X8-----		
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	1.800.000	
66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων		
66.03.00.12 Αποσβέσεις λεωφορείου ΡΡ		
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς		1.800.000
13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία		
13.99.00.12 Αποσβεσμένο λεωφορείο ΡΡ		

β. Η εγγραφή της μεταφοράς των συσσωρευμένων αποσβέσεων στο λογαριασμό του παγίου και του προσδιορισμού της λογιστικής του αξίας είναι:

-----1/10/X8-----		
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς	11.400.000	
13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία		
13.99.00.12 Αποσβεσμένο λεωφορείο ΡΡ		
13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία		11.400.000
13.00.12 Λεωφορείο ΡΡ		

Οι αποσβέσεις του λεωφορείου από 2/1/X4 μέχρι 31/12/X7 είναι € 9.600.000 (= 16.000.000 € X 4 X 0,15). Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του λεωφορείου είναι € 11.400.000 (= 9.600.000 € + 1.800.000).

Το χρεωστικό υπόλοιπο του 13.00.12 Λεωφορείο ΡΡ απεικονίζει την ζητούμενη λογιστική αξία του παλιού λεωφορείου. Αν και ανέρχεται σε € 4.600.000 (= € 16.000.000 - € 11.400.000), ο προμηθευτής αγόρασε το πάγιο αντί € 6.000.000 (= 18.000.000 – 12.000.000), με αποτέλεσμα η επιχείρηση ΑΛΦΑ να πραγματοποιεί ανόργανο κέρδος € 1.400.000 (= € 6.000.000 – € 4.600.000). Η εγγραφή της αγοράς του νέου λεωφορείου και προσδιορισμού του αποτελέσματος από την ανταλλαγή έχει ως εξής:

-----30/6/Χ8-----	
13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία	18.000.000
13.00.04 Λεωφορείο ΧΨ	
38.00 Ταμείο	12.000.000
38.00.00 Ταμείο σε €	
13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία	4.600.000
13.00.12 Λεωφορείο ΡΡ	
81.03 Έκτακτα κέρδη	1.400.000
81.03.03 Κέρδη από εκποίηση μεταφ. μέσων	
81.03.03.12 Κέρδη από εκποίηση λεωφορείου ΡΡ	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σκοπός:

Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιάσουμε τους κανόνες που διέπουν το λογιστικό προσδιορισμό του κόστους αγοράς των αποθεμάτων και τις μεθόδους υπολογισμού του κόστους των πωληθέντων, θα εξετάσουμε τη διαδικασία καθορισμού των καθαρών εσόδων από την πώληση των αποθεμάτων και, τέλος θα αναφέρουμε τα στάδια του προσδιορισμού του μικτού αποτελέσματος από την εκμετάλλευση των αποθεμάτων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Αποθέματα είναι τα υλικά περιουσιακά στοιχεία του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού. Η ρευστοποίησή τους μπορεί να συμβεί με την πώλησή τους αυτούσια, με την ενσωμάτωση ή ανάλωσή τους προκειμένου να παραχθούν έτοιμα προϊόντα και με την ανάλωσή τους για την κάλυψη άλλων αναγκών της λειτουργίας της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το ΓΛΣ τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα, υπολείμματα, παραγωγή σε εξέλιξη, πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά παγίων, είδη και υλικά συσκευασίας και αναλώσιμα υλικά. Υπάρχουν δυο λογιστικά συστήματα για την παρακολούθηση των αποθεμάτων: Το πρώτο σύστημα εφαρμόζεται όταν το κόστος ανά μονάδα αποθέματος είναι υψηλό π.χ ψυγεία, ενώ το δεύτερο στην αντίθετη περίπτωση π.χ πλαστικά είδη. Στην διαρκή απογραφή τηρούμε αναλυτικό λογαριασμό για κάθε είδος αποθέματος στον οποίο αναγράφουμε πληροφορίες σχετικά με το κόστος και τη ποσότητα του συγκεκριμένου αποθέματος. Στην περιοδική απογραφή τηρούμε αναλυτικό λογαριασμό για κάθε κατηγορία αποθέματος, ο οποίος περιέχει πληροφορίες που αφορούν μόνο το κόστος αποθέματος.

3.1 ΑΓΟΡΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1.1 Κόστος αγοράς

Το κόστος αποθέματος που αγοράζουμε τοις μετρητοίς, με πίστωση ή με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, αποτελείται από:

- i. Την αξία τοις μετρητοίς που αναγράφεται στο τιμολόγιο πώλησης
- ii. Τα διάφορα άμεσα ή ειδικά έξοδα αγοράς που μας επιβαρύνουν, π.χ, μεταφορικά ασφάλιστρα, δασμοί, προμήθειες
- iii. Το ποσό της έκπτωσης που μας χορηγεί εκ των υστέρων ο προμηθευτής με την έκδοση του πιστωτικού σημειώματος ή τιμολογίου
- iv. Την αξία των αγαθών που επιστρέφουμε στον προμηθευτή για διάφορους λόγους.

Πρέπει να τονίσουμε εδώ ότι δεν αποτελούν στοιχεία του κόστους αγοράς των αποθεμάτων:

- i. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) με τον οποίο μας επιβαρύνει ο προμηθευτής των αποθεμάτων.
- ii. Οι χρεωστικοί τόκοι με τους οποίους επιβαρυνόμαστε όταν αγοράζουμε τα αγαθά με πίστωση ή με δανειακά κεφάλαια, εκτός αν το ποσό είναι άγνωστο ή ασήμαντο οπότε ενσωματώνεται στο κόστος αγοράς.
- iii. Οι χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από την εξόφληση και την αποτίμηση υποχρεώσεών μας προς προμηθευτές του εξωτερικού.
- iv. Το κέρδος (ζημία) που πραγματοποιούμε από την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων.

Ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων είναι αντικείμενο της αναλυτικής λογιστικής.

3.1.2 Λογαριασμοί αποθεμάτων

Για να παρακολουθήσουμε λογιστικώς τα αποθέματα που αγοράζουμε θα πρέπει πρώτα να έχουμε αποκτήσει την κυριότητά τους. Αποκτάμε την κυριότητα όταν παραλαμβάνουμε τα αποθέματα από τον προμηθευτή ή τα σχετική φορτωτικά έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι τα αγαθά ταξιδεύουν για λογαριασμό μας.

Το απόθεμα που αγοράσαμε καταχωρείται με το κόστος του στη χρέωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς, ανάλογα με το είδος του:

20 *Εμπορεύματα*

21 *Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή*

22 *Υποπροϊόντα και υπολείμματα*

23 *Παραγωγή σε εξέλιξη*

24 *Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας*

25 *Αναλώσιμα υλικά*

26 *Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων*

28 *Είδη συσκευασίας*

Η χρέωση των λογαριασμών 20 έως 28 γίνεται με πίστωση του λογαριασμού 38.00 Ταμείο όταν η αγορά τους ήταν τοις μετρητοίς ή ενός λογαριασμού υποχρέωσης, π.χ, 50 προμηθευτές ή 51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ, εάν η αγορά έγινε με πίστωση. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους, ανάλογα με τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος του αποθέματος ή με βάση την νομική του κατάσταση.

Η τήρηση των λογαριασμών αποθεμάτων διέπεται από ορισμένους κανόνες, οι πιο βασικοί από τους οποίους είναι:

α. Οι αγορές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται πρώτα στο λογαριασμό 32.01

Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων και, όταν ολοκληρωθεί η παραγγελία και παραλάβουμε τα αγαθά, μεταφέρονται στη χρέωση του 20.00.01 *Αγορές χρήσεως* με πίστωση του 32.01.

β. Οι περιληπτικοί λογαριασμοί κάθε κατηγορίας αποθεμάτων δεν πιστώνονται κατά την διάρκεια της χρήσης με το κόστος των αποθεμάτων που διαθέτουμε ή αναλώνουμε. Αντί γι' αυτούς πιστώνουμε τους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας ή το λογαριασμό 78 *Τεκμαρτά έσοδα*.

Άσκηση 1/ κεφάλαιο 3

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X8 η επιχείρηση KBK:

α. Αγόρασε (10/2/X8) τοις μετρητοίς εμπορεύματα ΔΔ αντί € 6.000.000 συν ΦΠΑ 19%.

β. Αγόρασε (12/5/X8) από τον ΛΜ με εξάμηνη πίστωση (ανοικτό λογαριασμό) εμπορεύματα ΑΑ αντί 8.000.000 συν ΦΠΑ 19%. Η τιμή τοις μετρητοίς ανέρχεται σε € 7.600.000

γ. Αγόρασε (1/7/X8) από τον ΧΨ με ετήσια πίστωση εμπορεύματα ΔΔ αντί € 5.000.000 συν ΦΠΑ 19% και εξέδωσε σε διαταγή του ΧΨ γραμμάτιο ονομαστικής αξίας € 3.450.000 και μεταχρονολογημένη επιταγή € 2.500.000. Η τιμή τοις μετρητοίς είναι € 4.500.000.

δ. Κατέβαλε (10/8/X8) € 3.000.000 στον προμηθευτή του εξωτερικού WW για παραγγελία εμπορευμάτων ΓΓ συνολικής αξίας € 10.000.000.

ε. Παρέλαβε (20/10/X8) τα εμπορεύματα ΓΓ από τον προμηθευτή WW και εξόφλησε την σχετική υποχρέωση (€ 8.330.000) προς τον προμηθευτή WW.

Να καταχωρήσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των ανώτερων γεγονότων και να παραθέσετε το υπόλοιπο που παρουσιάζει ο λογαριασμός 20 Εμπορεύματα την 20/10/20X8, δηλαδή αμέσως μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων.

3.2 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.2.1 Διαμόρφωση εσόδων από πωλήσεις

Τα έσοδα από πωλήσεις διακρίνονται σε μικτά ή ακαθάριστα και σε καθαρά. Τα μικτά έσοδα είναι ίσα με την τιμολογιακή αξία των πωληθέντων μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ και των πιστωτικών τόκων, εφόσον είναι γνωστό το ποσό. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνουμε τον πελάτη δεν συνιστά έσοδο, γιατί πρέπει να τον αποδώσουμε στο δημόσιο. Οι πιστωτικοί τόκοι είναι χρηματοοικονομικό έσοδο και όχι έσοδο από πωλήσεις. Επισημαίνεται ότι δεν αποτελούν προσθετικό ή αφαιρετικό στοιχείο των εσόδων οι πιστωτικές ή χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που παρουσιάζονται κατά την είσπραξη και την αποτίμηση των απαιτήσεων από πωλήσεις αποθεμάτων στο εξωτερικό.

Για να υπολογίσουμε τα καθαρά έσοδα από πωλήσεις αφαιρούμε από τα ακαθάριστα έσοδα: α) τα άμεσα ή ειδικά έξοδα που κάνουμε για τις πωλήσεις, β) τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγούμε στους πελάτες και γ) την αξία των πωληθέντων αγαθών που μας επιστρέφουν οι πελάτες για διάφορους λόγους.

3.2.2 Λογαριασμοί εσόδων από πωλήσεις

Για να απεικονίσουμε λογιστικώς τα έσοδα από πωλήσεις θα πρέπει να γνωρίζουμε πότε δημιουργούνται. Ο χρόνος της δημιουργίας τους είναι συνήθως το σημείο κατά το οποίο ολοκληρώνεται η μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού από τον πωλητή στον αγοραστή.

Τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αποθεμάτων καταχωρούνται στην πίστωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς της ομάδας 7, ανάλογα με το είδος του πωληθέντος αποθέματος.

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

Καταχωρούμε τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών στην πίστωση του λογαριασμού 73 Πωλήσεις υπηρεσιών και τα έσοδα από γεγονότα συναφή με την πώληση των αποθεμάτων. Ο ΦΠΑ από πωλήσεις αποθεμάτων στο εσωτερικό καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00 ΦΠΑ. Στο τέλος της χρήσης μεταφέρουμε στους λογαριασμούς των πωλήσεων τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 70.95 και 70.98 προκειμένου να προσδιορίσουμε τα καθαρά έσοδα από τις πωλήσεις των αποθεμάτων.

Άσκηση 2/ Κεφάλαιο 3

Κατά την διάρκεια της χρήσης 2008, η εμπορική επιχείρηση ΛΧ:

α. Πούλησε (8/2/Χ8) τοις μετρητοίς στον πελάτη Κ 300 κιβώτια εμπορεύματος Α προς € 12.000 το κιβώτιο συν ΦΠΑ 19%.

β. Χορήγησε (12/2/Χ8) έκπτωση ύψους € 600.000 στον πελάτη Κ με πιστωτικό τιμολόγιο. Η έκπτωση και το αναλογούν ποσό του ΦΠΑ θεωρήθηκαν προκαταβολή του πελάτη έναντι της αξίας της επόμενης αγοράς του.

γ. Πούλησε (1/4/Χ8) με ετήσια πίστωση (ανοικτό λογαριασμό) στον πελάτη Ζ, 350 κιβώτια εμπορεύματος Α προς € 13.100 το κιβώτιο συν 19% ΦΠΑ. Η τιμή τοις μετρητοίς ήταν € 12.100 το κιβώτιο.

δ. Δέχτηκε (2/4/Χ8) την επιστροφή 30 κιβωτίων από τα 350 που αγόρασε ο πελάτης Ζ και κατέβαλε € 35.000 συν ΦΠΑ 19% για έξοδα μεταφοράς τους. Οι πιστωτικοί τόκοι και το ποσό του ΦΠΑ που αναλογούν στις επιστροφές ανέρχονται σε € 30.000 και 80.850 αντίστοιχα.

ε. Πούλησε ((8/9/Χ8) τοις μετρητοίς στον πελάτη Κ 200 κιβώτια εμπορεύματος Α προς € 12.050 το κιβώτιο συν ΦΠΑ 19%. Έγινε συμψηφισμός της προκαταβολής του πελάτη με την αξία της αγοράς. Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές αυτών των γεγονότων και να προσδιορίσετε τα καθαρά έσοδα από τις πωλήσεις της χρήσης, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι όλες οι πωλήσεις είναι FOB στην αποθήκη της επιχείρησης ΛΧ.

3.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.3.1 Φυσική απογραφή – Κόστος τελικού αποθέματος

Στο πρώτο στάδιο της απογραφής αναγνωρίζουμε τα αποθέματα, τα διαχωρίζουμε από αυτά που δεν ανήκουν στην κυριότητά μας και τα ομαδοποιούμε σύμφωνα με το κριτήριο του είδους τους, ώστε κάθε ομάδα να ανταποκρίνεται σε ένα αναλυτικό λογαριασμό αποθεμάτων που τηρούμε. Στην συνέχεια, μετράμε τα αποθέματα, τα αναγράφουμε τα αποτελέσματα στο βιβλίο των απογραφών και τελικά αποτιμούμε την ποσότητά τους. Το αποτέλεσμα της αποτίμησης αποδίδει το κόστος του τελικού αποθέματος, το οποίο καταχωρούμε στο βιβλίο των απογραφών. Σύμφωνα με Π.Δ 347, που τροποποίησε την σχετική ρύθμιση του ΓΛΣ τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την χαμηλότερη κατ' είδος τιμή ανάμεσα: α) στην αρχική τιμή κτήσης, β) την τρέχουσα τιμή κτήσης και γ) την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Για να επιλέξουμε μεταξύ των τριών αυτών τιμών και να διαλέξουμε την χαμηλότερη θα πρέπει να γνωρίζουμε πως προσδιορίζεται καθεμία από αυτές .

α. Αρχική τιμή

Η αρχική τιμή κτήσης κάθε είδους αποθέματος που παράγουμε είναι το κόστος της παραγωγής του, ενώ για κάθε είδος που αγοράζουμε είναι η τιμή της αγοράς του. Επειδή παράγουμε ή αγοράζουμε το ίδιο είδος αποθέματος πολλές φορές μέσα στην χρήση και σε διαφορετική συνήθως τιμή, αντιμετωπίζουμε το εξής ερώτημα: Ποια τιμή θα επιλέξουμε ως βάση για την αποτίμηση του τελικού αποθέματος και για τον προσδιορισμό του κόστους του; Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από την υπόθεση που κάνουμε σχετικά με την πώληση των αποθεμάτων.

Προσδιορίζουμε το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων με την μέθοδο *Πρώτη Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή* [First In – First Out (FIFO)], είτε εφαρμόζοντας την μέθοδο *Τελευταία Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή* [Last IN – First Out(LIFO)]. Εάν το είδος του αποθέματος που πουλήσαμε προέρχεται και από τις δύο αγορές οι οποίες διαφέρουν στην τιμή τότε το κόστος των πωληθέντων και του τελικού αποθέματος θα υπολογιστεί με την μέθοδο του *Μέσου Σταθμικού Όρου* και η ζητούμενη τιμή θα είναι ο μέσος σταθμικός όρος των δύο τιμών.

β. Τρέχουσα τιμή

Τρέχουσα τιμή είναι η τιμή αντικατάστασης του αποθέματος στην οποία συνυπολογίζουμε τα άμεσα ή ειδικά έξοδα αγοράς, τις εκπτώσεις αγορών κ.λ.π .Εάν είναι εκφρασμένη σε ξένο νόμισμα, τότε την μετατρέπουμε σε € με βάση την τιμή του συναλλάγματος της τελευταίας μέρας της χρήσης. Η τρέχουσα τιμή των αποθεμάτων μιας ελληνικής επιχείρησης που βρίσκονται στην κατοχή των αντιπροσώπων της στο εξωτερικό είναι η τιμή της αντικατάστασης τους στην ελληνική αγορά. Αυτή η τιμή αυξάνεται με τα διάφορα έξοδα εξαγωγής που επιβάλλει η τρίτη χώρα.

γ. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Σύμφωνα με το ΓΛΣ, η *καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία* του αποθέματος είναι η καθαρή τιμή στην οποία εκτιμάται ότι μπορεί να *πωληθεί* κατά την τελευταία ημέρα της χρήσης. Πρόκειται για την τιμή πώλησης τοις μετρητοίς μειωμένη με τα έξοδα πώλησης. Αφού έχουμε υπολογίσει τις τρεις τιμές επιλέγουμε την χαμηλότερη και την πολλαπλασιάζουμε με τις μονάδες του αποθέματος και το τελικό γινόμενο το καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 20.00.05 *Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως* και στην πίστωση του 80.00 *Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως*.

3.3.2 Κόστος πωληθέντων

Το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων κ.λ.π υπολογίζεται: α) αθροίζοντας το κόστος του αρχικού αποθέματος και το κόστος των αγορών της χρήσης και β) αφαιρώντας από το άθροισμα αυτό το κόστος του τελικού αποθέματος. Για να επιτύχουμε την συσχέτιση αυτή, μεταφέρουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών 20.00.00 και 20.00.01 στην χρέωση του 80.00, στην πίστωση του οποίου έχουμε ήδη καταχωρήσει το κόστος του τελικού αποθέματος. Έτσι, στο στάδιο αυτό, το χρεωστικό υπόλοιπο του 80.00 δείχνει το ζητούμενο κόστος των αποθεμάτων που πωλήθηκαν στην διάρκεια της χρήσης.

Κόστος Πωληθέντων = Αρχικό Απόθεμα + Αγορές - Τελικό Απόθεμα

Άσκηση 3/ Κεφάλαιο 3

Τα παρακάτω στοιχεία αφορούν την εμπορική επιχείρηση ΕΑΠ, η οποία ασχολείται με την αγορά και την πώληση ψυγείων και φούρνου μικροκυμάτων.

- α. Λογαριασμοί αποθεμάτων
20.00 Ψυγεία
20.01 Φούρνοι
- β. Κόστος αρχικού αποθέματος 20X4:
20.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως χρήσεως € 2.800.000
20.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως χρήσεως € 2.100.000
- γ. Κόστος αγορών χρήσης 20X4:
20.01.00 Αγορές χρήσεως € 50.000.000
20.01.01 Αγορές χρήσεως € 65.000.000
- δ. Πωλήσεις της χρήσης 20X4:
70.00.01 Πωλήσεις ψυγείων € 60.000.000
70.00.02 Πωλήσεις φούρνων € 78.000.000
- ε. Εκπτώσεις πωλήσεων:
70.98.00 Εκπτώσεις πωλήσεων ψυγείων € 1.400.000
- ζ. Επιστροφές πωλήσεων:
70.95.02 Επιστροφές πωλήσεων φούρνων € 1.600.000
- η. Αποτέλεσμα φυσικής απογραφής τέλους χρήσης 20X4:

Είδος αποθέματος	Μονάδες αποθέματος	Τιμή κτήσης / Μονάδα τρέχουσα	
Ψυγεία	35	€ 84.000	€ 83.000
Φούρνοι	52	€ 60.000	€ 62.000

Να αποτιμήσετε τα αποθέματα της επιχείρησης και να παραθέσετε τις ημερολογιακές : α) προσδιορισμού του κόστους των πωληθέντων, β) διαμόρφωσης των καθαρών εσόδων από τις πωλήσεις της χρήσης και γ) συσχέτισης του κόστους των πωληθέντων και των εσόδων.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή της πρώτης αγοράς των αποθεμάτων έναρξης έχει ως εξής :

-----10/2/X8-----

20.00 Εμπόρευμα ΔΔ	6.000.000	
20.00.01 Αγορές χρήσεως		
54.00 ΦΠΑ	1.140.000	
38.00 Ταμείο		7.140.000
38.00.00 Ταμείο σε €		

β. Οι χρεωστικοί τόκοι της αγοράς με πίστωση ανέρχονται σε € 400.000(= € 7.000.000 – € 6.600.000) και αφορούν μόνο την παρούσα χρήση. Η εγγραφή αγοράς είναι :

-----12/5/X8-----

20.00 Εμπόρευμα ΔΔ	7.600.000	
20.00.01 Αγορές χρήσεως		
65.06. Τόκοι και έξοδα λ. βραχ. Υποχρεώσεων	400.000	
65.06.00 Τόκοι αγορών με πίστωση		
54.00 ΦΠΑ	1.520.000	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		9.520.000
50.00.03 Προμηθευτής ΛΜ		

γ. Η τρίτη αγορά έγινε την 1/7/X8 με ετήσια πίστωση, οπότε το 50% των τόκων αφορά την παρούσα χρήση και το υπόλοιπο την επόμενη χρήση. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

-----1/7/Χ8-----		
20.00 Εμπορεύματα ΔΔ	4.500.000	
20.00.01 Αγορές χρήσεως		
65.06 Τόκοι και έξοδα λ. βραχ. Υποχρεώσεων	250.000	
65.06.00 Τόκοι αγορών με πίστωση		
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	250.000	
36.00.65 Μη δεδουλευμένοι χρεωστικοί τόκοι		
54.00 ΦΠΑ	950.000	
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε €		3.450.000
53.90 Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		2.500.000

δ. Οι εγγραφές της παραγγελίας, της παραλαβής των αποθεμάτων και της πληρωμής του αντιτίμου της αγοράς είναι:

-----10/8/Χ8-----		
32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων	3.000.000	
32.01.06 Παραγγελίες εμπορευμάτων ΓΓ		
32.01.06.00 Προμηθευτής WW		
38.00 Ταμείο		3.000.000
38.00.00 Ταμείο σε €		
-----20/10/Χ8-----		
32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων	7.000.000	
32.01.06 Παραγγελίες εμπορευμάτων ΓΓ		
32.01.06.00 Προμηθευτής WW		
54.00 ΦΠΑ	1.330.000	
38.00 Ταμείο		8.330.000
38.00.00 Ταμείο σε €		

20.00 Εμπόρευμα ΓΓ	10.000.000	
20.00.01 Αγορές χρήσεως		
32.01 Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων		10.000.000
32.01.06 Παραγγελίες εμπορευμάτων ΓΓ		
32.01.06.00 Προμηθευτής WW		

Την 20/10/20Χ7 το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 20 Εμπορεύματα ανέρχεται στο ποσό των € 28.100.000

Άσκηση 2

α. Η εγγραφή της πρώτης πώλησης είναι η εξής:

-----8/2/Χ8-----		
38.00 Ταμείο	4.284.000	
30.00.00 Ταμείο σε €		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού		3.600.000
70.00.00 Πωλήσεις – είδος Α		
54.00 ΦΠΑ		684.000

β. Η χορήγηση της έκπτωσης συμβάλλει στη μείωση του ΦΠΑ κατά € 114.000 και της σχετικής έναντι του πελάτη Κ κατά € 614.000. Η εγγραφή έχει ως εξής:

-----12/2/Χ8-----		
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	600.000	
70.98.14 Εκπτώσεις πωλήσεων – είδος Α		
54.00 ΦΠΑ	114.000	
30.05 Προκαταβολές πελατών		714.000
30.05.66 Προκαταβολές πελάτη Κ		

Ο λογαριασμός 30.05 έχει πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο και δείχνει υποχρέωση αν και ανήκει στην ομάδα των λογαριασμών των απαιτήσεων.

γ. Η εγγραφή της πώλησης είναι:

-----1/4/Χ8-----		
30.00 Πελάτες εσωτερικού	5.456.150	
30.00.18 Πελάτης Ζ		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού		4.235.000
70.00.00 Πωλήσεις – είδος Α		
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		262.500
76.03.04 Τόκοι τρεχούμενων λογ. πελατών		
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		87.500
56.00.76 Μη δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι		
54.00 ΦΠΑ		871.150

δ. Η επιστροφή των πωληθέντων αποθεμάτων μειώνει αναλογικά το ύψος των πραγματοποιημένων πωλήσεων, των εσόδων από τους πιστωτικούς τόκους, του ποσού του ΦΠΑ και των απαιτήσεων. Η επιστροφή των πωληθέντων και πληρωμής των σχετικών εξόδων είναι:

-----2/4/Χ7-----		
70.95 Επιστροφές πωλήσεων	423.500	
70.95.14 Επιστροφές πωλήσεων –είδος Α		
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	26.250	
76.03.04 Τόκοι τρεχούμενων λογ. πελατών		
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων	8.750	
56.00.76 Μη δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι		
54.00 Φ.Π.Α	87.115	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		545.615
30.00.18 Πελάτης Ζ		

64.00 Έξοδα μεταφορών	20.000	
64.00.17 Έξοδα μεταφοράς επιστροφών αγορών		
54.00 ΦΠΑ	6.650	
38.00 Ταμείο		26.650
38.00.00 Ταμείο σε €		

ε. Η εγγραφή της τελευταίας πώλησης είναι:

-----8/9/χ7-----		
38.00 Ταμείο	2.153.900	
38.00.00 Ταμείο σε €		
30.05 Προκαταβολές πελατών	714.000	
30.05.66 Πελάτης Κ		
70 Πωλήσεις εσωτερικού		2.410.000
70.00.00 Πωλήσεις είδος Α		
54.00 Φ.Π.Α		457.900

Η εγγραφή προσδιορισμού των καθαρών εσόδων από το σύνολο των πωλήσεων του εμπορεύματος Α είναι η εξής:

-----31/12/Χ8-----		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	1.023.500	
70.00.00 Πωλήσεις – είδος Α		
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων		600.000
70.18.14 Εκπτώσεις πωλήσεων – είδος Α		
70.95 Επιστροφές πωλήσεων		423.500
70.95.14 Επιστροφές πωλήσεων – είδος Α		

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 70.00 ανέρχεται σε € 9.221.500 και απεικονίζει τα καθαρά έσοδα από τις πωλήσεις του εμπορεύματος Α.

Άσκηση 3

Αποτιμούμε το απόθεμα των 35 ψυγείων προς € 83.000 το ένα και το απόθεμα των 52 φούρνων προς € 60.000. Έτσι, το κόστος του τελικού αποθέματος των ψυγείων είναι € 2.905.000 και των φούρνων € 3.120.000.

α. Προσδιορίζουμε το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων καταχωρώντας το κόστος του τελικού αποθέματος στην πίστωση του 80.00 *Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης* με χρέωση των λογαριασμών 20.00 και 20.01 και μεταφέροντας στη χρέωση του 80.00 το κόστος του αρχικού αποθέματος και των αγορών της χρήσης. Η εγγραφή καταχώρησης του τελικού αποθέματος είναι η εξής σε χιλιάδες €:

-----3/12/Χ4-----		
20.00 Ψυγεία	2.905	
20.00.05 Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως		
20.01 Φούρνοι	3.120	
20.01.05 Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως		6.025
80.00.01 Λογ. εκμεταλλεύσεως ψυγείων € 2.490		
80.00.02 Λογ. εκμεταλλεύσεως φούρνων € 3.000		

Οι εγγραφές μεταφοράς των υπολοίπων των λογαριασμών του αρχικού αποθέματος και των αγορών στον 80.00 είναι η εξής σε χιλιάδες €:

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	4.900	
80.00.01 Λογ. εκμεταλλεύσεως ψυγείων € 2.800		
80.00.02 Λογ. εκμεταλλεύσεως φούρνων € 2.100		
20.00 Ψυγεία		2.800
20.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως		
20.01 Φούρνοι		2.100
20.00.01 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως		

-----31/12/Χ4-----		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	115.000	
80.00.01 Λογ. εκμεταλλεύσεως ψυγείων € 50.000		
80.00.02 Λογ. εκμεταλλεύσεως φούρνων € 65.000		
20.00 Ψυγεία		50.000
20.00.01 Αγορές χρήσεως		
20.01 Φούρνοι		65.000
20.01.01 Αγορές χρήσεως		

Το χρεωστικό υπόλοιπο του 80.00 ανέρχεται σε € 113.875 και δείχνει το κόστος όλων των πωληθέντων αποθεμάτων. Ειδικότερα, το κόστος των πωληθέντων ψυγείων είναι € 49.895 και το κόστος των πωληθέντων φούρνων € 63.980

γ. Προσδιορίζουμε τα καθαρά έσοδα από τις πωλήσεις της χρήσης αφαιρώντας το ποσό των εκπτώσεων και των επιστροφών από τα καθαρά έσοδα (υπόλοιπο λογαριασμών 70, 71 κ.λ.π). Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής σε χιλιάδες €:

-----31/12/Χ4-----		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	3.000	
70.00.01 Πωλήσεις ψυγείων σε € 1.400		
70.00.02 Πωλήσεις φούρνων σε € 1.600		
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων		1.400
70.98.00 Εκπτώσεις ψυγείων		
70.95 Επιστροφές πωλήσεων		1.600
70.95.02 Επιστροφές φούρνων		

ε. Η εγγραφή της μεταφοράς των καθαρών εσόδων (€ 135.000.000) από τις πωλήσεις της χρήσης στο λογαριασμό 80.00 είναι η εξής σε χιλιάδες ευρώ:

-----31/12/Χ4-----		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	135.000	
70.00.01 Πωλήσεις ψυγείων € 58.600		
70.00.02 Πωλήσεις φούρνων € 76.400		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως		135.000
80.00.01 Λογ. εκμεταλλεύσεως ψυγείων € 58.600		
80.00.02 Λογ. εκμεταλλεύσεως φούρνων € 76.400		

Τώρα το πιστωτικό υπόλοιπο(€21.125.000) του λογαριασμού 80.00 απεικονίζει την διαφορά ανάμεσα στο κόστος των πωληθέντων (€ 113.875.000) και των καθαρών εσόδων από τις πωλήσεις (€135.000.000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σκοπός:

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τα κύρια αίτια της δημιουργίας των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων, θα εξετάσουμε πως αξιοποιούνται και εισπράττονται οι απαιτήσεις, θα διερευνήσουμε τα σχετικά λογιστικά θέματα και τέλος θα παραθέσουμε τους κανόνες της αποτίμησης των απαιτήσεων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Το ΓΛΣ κατατάσσει τις απαιτήσεις σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες, σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα, σε φερέγγυες απαιτήσεις και σε επισφαλείς, και σε απαιτήσεις ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και σε μη ενσωματωμένες. Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις αποτελούν στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ενώ οι μακροπρόθεσμες θεωρούνται στοιχείο του πάγιου ενεργητικού.

4.1 ΑΙΤΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

4.1.1 Αίτια

Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα οφείλονται κυρίως: α) στη διενέργεια πωλήσεων με πίστωση, β) στην παροχή χρηματικών προκαταβολών σε τρίτους, γ) στην χορήγηση βραχυπρόθεσμων δανείων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και δ) στην παροχή χρηματικών διευκολύνσεων σε τρίτους. Τα αίτια αυτά επιδρούν καθοριστικά στην διαμόρφωση του ύψους των απαιτήσεων. Σε περίπτωση που διαθέτουμε αγαθά ή παρέχουμε υπηρεσίες στο εξωτερικό με πίστωση ή χορηγούμε δάνεια σε συνάλλαγμα, τότε δημιουργούμε απαιτήσεις που είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα.

4.1.2 Λογαριασμοί απαιτήσεων

Για να καταχωρήσουμε στα βιβλία μας τις απαιτήσεις θα πρέπει προηγουμένως να έχουμε αναγνωρίσει την ύπαρξή τους. Οι απαιτήσεις από πιστωτικές πωλήσεις δημιουργούνται και επομένως αναγνωρίζονται κατά την παράδοση του αποθέματος και την μεταβίβαση της κυριότητάς τους στους τρίτους. Οι απαιτήσεις από χορήγηση προκαταβολών και δανείων ή παροχή χρηματικών διευκολύνσεων αναγνωρίζονται κατά το χρόνο χορήγησης της πίστωσης. Για τις απαιτήσεις από επιχορηγήσεις του ελληνικού Δημοσίου ή από τις συμμετοχές του στη χρηματοδότηση παραγωγικών επενδύσεων, ο χρόνος της αναγνώρισής τους είναι ο χρόνος της οριστικής έγκρισης των επιχορηγήσεων ή των συμμετοχών από την αρμόδια οικονομική αρχή.

Η δημιουργία των απαιτήσεων καταχωρείται στην χρέωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς:

30 Πελάτες

31 Γραμμάτια εισπρακτέα

32 Παραγγελίες στο εξωτερικό

33 Χρεώστες διάφοροι

35 Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί

Η χρέωση των λογαριασμών 30 και 31 γίνεται με πίστωση των λογαριασμών: α) των πωλήσεων 70.00 και 70.01 β) των τόκων που επιβαρύνουν τον πελάτη την παρούσα χρήση 76.02 γ) των τόκων που αφορούν την επόμενη χρήση 56.00 ή του 36.01 και δ) του 54.00 ΦΠΑ. Οι απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται με την αξία του ευρώ στην χρέωση του λογαριασμού 30.00 ή 30.07.

Άσκηση 1 / Κεφάλαιο 4

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X4 η επιχείρηση ΚΑΑ:

α. Πούλησε (12/3/Χ4) στον πελάτη ΒΒ εμπορεύματα ΧΧ αντί \$ 15.000 με εξαμήνη πίστωση (ανοικτό λογαριασμό). Η τιμή μετρητοίς είναι \$ 14.000 και η τιμή του δολαρίου 500 €.

β. Πούλησε (22/3/Χ4) στον πελάτη ΑΗ εμπορεύματα ΧΧ αντί DM 50.000. Ο πελάτης ΑΗ αποδέχτηκε δυο ισόποσες συναλλαγματικές της (α/α 909 και 910) που λήγουν την 20/11/Χ4. Η τιμή τοις μετρητοίς είναι DM 45.000 και η τιμή του DM € 300.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές αυτών των λογιστικών γεγονότων.

4.2 ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

4.2.1 Αξιοποίηση απαιτήσεων

Όταν εκχωρούμε στην τράπεζα απαιτήσεις που μας είναι ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και αυτή τις προεξοφλεί με το τρέχον επιτόκιο, εισπράτουμε ένα ποσό που είναι ίσο με την ονομαστική αξία των τίτλων μειωμένη κατά το ποσό του προεξοφλητικού τόκου και των εξόδων της τράπεζας.

Η εκχώρηση απαιτήσεων στην τράπεζα σε εγγύηση βραχυπρόθεσμων δανείων καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 31.02 με πίστωση του 31.00. Το δάνειο που εξασφαλίζουμε αναγράφεται στην πίστωση του λογαριασμού 52. Εάν προπληρώνουμε τους τόκους και τα έξοδα της τράπεζας, τότε καταχωρούμε τα στοιχεία αυτά στην χρέωση του λογαριασμού 65.03. Η μεταβίβαση (των επιχειρήσεων για κάλυψη οφειλών προς τρίτους) καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 50.00 και στην πίστωση του λογαριασμού 31.04 .

4.2.2 Είσπραξη απαιτήσεων

Στην χώρα μας οι επιχειρήσεις αναθέτουν στις τράπεζες την είσπραξη των απαιτήσεων τους. Οι εκχωρημένες απαιτήσεις παρουσιάζονται στην χρέωση του λογαριασμού 31.01 και στην πίστωση του 31.00. Τα προπληρωμένα έξοδα εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού 65.98. Στην περίπτωση που η τράπεζα επιστρέψει ανείσπρακτες τις συναλλαγματικές που είχαμε δώσει για είσπραξη, τότε τις παρουσιάζουμε στην χρέωση του λογαριασμού 31.03. Εάν πάλι πιστεύουμε ότι ο πελάτης έγινε επισφαλής, τότε τις καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 30.97 με πίστωση του λογαριασμού 31.01. Όταν οι συναλλαγματικές που δίνουμε στις τράπεζες για είσπραξη σε ευρώ είναι σε ξένο νόμισμα, χρεώνουμε το λογαριασμό 31.08 και πιστώνουμε το λογαριασμό 31.07 με την ονομαστική αξία τους σε ευρώ.

Άσκηση 2 / Κεφάλαιο 4

Η εμπορική επιχείρηση ΚΛΠ:

Είχε την 10/3/20X7 στο χαρτοφυλάκιο της τις εξής συναλλαγματικές:

α/α	Αποδέκτης	Ονομαστική αξία	Λήξη
701	Πελάτης Χ	€ 40.000.000	10/12/20X7
702	Πελάτης Κ	€ 30.000.000	10/3/20X8
703	Πελάτης Ε	€ 25.000.000	10/12/20X7
706	Πελάτης Ω	€ 10.000.000	10/12/20X7

Είχε την 10/3/20X7 απαίτηση κατά του πελάτη WW ύψους \$ 150.000 ή € 50.000.000

α. Εκχώρησε την 10/3/20X7 στην τράπεζα Ω:

- Την 701 συναλλαγματική για προεξόφληση. Η τράπεζα πίστωσε των λογαριασμών των καταθέσεων όψεως της επιχείρησης με το προϊόν της προεξόφλησης (€ 38.000.000). Τα έξοδα και οι προεξοφλητικοί τόκοι ανέρχονται σε € 30.000 και 1.970.000 αντίστοιχα.
- Την 702 συναλλαγματική σε εγγύηση δανείου € 25.000.000 ετήσιας διάρκειας. Την ίδια ημέρα εισέπραξε το δάνειο και προκατέλαβε € 2.000.000 για τόκους και € 42.000 για έξοδα τις τράπεζας.
- Την 703 συναλλαγματική για είσπραξη και πλήρωσε για εισπρακτικά € 3.000

β. Μεταβίβασε την 20/05/20X7 την 706 συναλλαγματική στον προμηθευτή ΠΑ για κάλυψη ισόποσης οφειλής της.

γ. Παρέλαβε την 12/8/20X7 επιταγή \$ 60.000 από τον πελάτη WW την οποία και εξαργύρωσε αμέσως και εισέπραξε € 24.240.000.

δ. Ενημερώθηκε την 11/12/20Χ7 από την τράπεζα Ω και τον προμηθευτή ΠΑ ότι έχουν εισπραχθεί εγκαίρως όλες οι συναλλαγματικές που έληγαν την 10/12/20Χ7 εκτός από την 703, η οποία και επιστρέφεται. Ο πελάτης Ε θεωρείται ακόμη φερέγγυος, αν και δεν εξόφλησε την 703 συναλλαγματική του.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των ανωτέρω λογιστικών γεγονότων, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η επιχείρηση ενεργεί τις ταμειακές της συναλλαγές μέσω της τράπεζας Ω.

4.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

4.3.1 Απογραφή απαιτήσεων σε ευρώ

Στο τέλος της χρήσης διενεργούμε εξωλογιστική απογραφή των απαιτήσεων που είναι ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης και εσωλογιστική για όλες τις άλλες κατηγορίες των απαιτήσεων. Ιδιαιτερότητα παρουσιάζει η αποτίμηση τόσο των απαιτήσεων σε ευρώ όσο και των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα. Για την πιστότερη αποτίμηση, διαχωρίζουμε τις απαιτήσεις σε φερέγγυες και σε επισφαλείς, σε απαιτήσεις από εμπορικές πιστώσεις και σε απαιτήσεις από δανειοδοτήσεις, παροχή χρηματικών διευκολύνσεων κ.λ.π.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμώνται στην πιθανή αξία τους, η οποία είναι ίση με την ονομαστική αξία μειωμένη κατά το ποσό της πιθανής ζημιάς, δηλαδή το ποσό της απαίτησης που προβλέπουμε ότι δεν θα εισπράξουμε από τον επισφαλή πελάτη στις επόμενες χρήσης. Για την κάλυψη της πιθανής ζημιάς σχηματίζουμε ισόποση πρόβλεψη, την οποία καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 83.11 *Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις* και στην πίστωση του λογαριασμού 44.11 *Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις*.

Δεν υπάρχει θέμα αποτίμησης των απαιτήσεων, που είχαν χαρακτηριστεί στο παρελθόν επισφαλείς και έγιναν ανεπίδεκτες είσπραξης στην παρούσα χρήση. Εάν εισπράξουμε στο μέλλον μια απαίτηση που είχαμε αποσβέσει ολοσχερώς ως ανεπίδεκτη είσπραξης, τότε έχουμε ένα ανόργανο κέρδος, το οποίο το καταχωρούμε στην πίστωση του λογαριασμού 82.01.03.

4.3.2 Απογραφή απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα

Για να αποτιμήσουμε τις φερέγγυες και επισφαλείς απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα ακολουθούμε τους κανόνες αποτίμησης των απαιτήσεων σε ευρώ. Όταν μετατρέπουμε το ξένο νόμισμα σε ευρώ είναι δυνατόν να εμφανιστεί ένα θετικό (πιστωτική συναλλαγματική διαφορά) ή αρνητικό αποτέλεσμα (χρεωστική συναλλαγματική διαφορά). Καταχωρούμε τόσο το θετικό όσο και το αρνητικό πιθανό αποτέλεσμα στο λογαριασμό 44.14 *Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων*.

Άσκηση 3 / Κεφάλαιο 4

Ορισμένοι λογαριασμοί απαιτήσεων της εμπορικής επιχείρησης ΔΣΧ είχαν ως εξής στο τέλος της χρήσης 20Χ5:

30.00.24 Πελάτης ΕΕ		€ 38.000.000
30.01.00.00 Πελάτης ΒΒ	\$ 150.000	€ 60.000.000
30.01.01.00 Πελάτης ΡΡ	DM 120.000	€ 24.000.000

Στο στάδιο της αποτίμησης ο πελάτης ΕΕ χαρακτηρίζεται επισφαλής και προβλέπεται ότι δεν θα πληρώσει € 4.000.000 από το σύνολο της οφειλής του.

Προσπαθήστε να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές: α) του χαρακτηρισμού του πελάτη ΕΕ ως επισφαλούς, β) του σχηματισμού πρόβλεψης για την κάλυψη της ζημιάς από την επισφαλή απαίτηση και γ) της προσαρμογής των υπολοίπων των λογαριασμών των πελατών ΒΒ και ΡΡ στα αποτελέσματα της απογραφής. Θα πρέπει να λάβετε υπόψη σας ότι: α) η επιχείρηση ΔΣΧ δεν εισέπραξε κατά την διάρκεια της χρήσης κάποιο ποσό από τους πελάτες ΒΒ και ΡΡ, β) η απογραφή έδειξε ότι οι απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα ανέρχονται πράγματι σε \$ 180.000 και σε DM 120.000 αντίστοιχα και γ) οι τιμές των ξένων νομισμάτων ήταν την 31/12/20Χ5: € 380/\$ και € 205/DM.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η απαίτηση σε \$ από την πώληση με ανοικτό λογαριασμό ευρωπαϊείται προς € 500/\$. Η σχετική εγγραφή είναι η εξής :

-----12/3/Χ4-----	
30.01 Πελάτες εσωτερικού	7.500.000
30.01.15 Πελάτες εξωτερικού σε \$	
30.01.15.16 Πελάτης ΒΒ	
70.01 Πωλήσεις εξωτερικού	7.000.000
70.01.33 Πωλήσεις εμπορευμάτων – είδος ΧΧ	
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	500.000
76.03.04 Τόκοι τρεχούμενων λογ. πελατών	

β. Η απαίτηση σε DM του πελάτη ΑΗ ευρωπαϊείται προς € 300/DM και η σχετική ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής:

-----22/3/Χ4-----	
31.07 Γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο	15.000.000
31.07.08 Γραμμάτια σε DM	
Συναλλαγματική 909 €	7.500.000
Συναλλαγματική 910 €	7.500.000
70.01 Πωλήσεις εξωτερικού	13.500.000
70.01.33 Πωλήσεις εμπορευμάτων –είδος ΧΧ	
76.02 Δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων	1.500.000

Άσκηση 2

α. Η εγγραφή της εκχώρησης της 701 συναλλαγματικής και της προεξόφλησης της είναι:

-----10/3/Χ7-----	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	38.000.000
38.03.02 Τράπεζα Ω	
65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών	2.000.000
65.02.00 Προεξοφλητικοί τόκοι 11.150.000	
65.02.01 Έξοδα τραπεζών € 350.000	
31.05 Γραμμάτια προεξοφλημένα	40.000.000
Συναλλαγματική 701	

Η εγγραφή της εκχώρησης της 702 συναλλαγματικής για εγγύηση δανείου είναι:

-----10/3/Χ7-----	
31.02 Γραμμάτια στις τράπεζες σε εγγύηση	30.000.000
Συναλλαγματική 702	
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	30.000.000
Συναλλαγματική 702	

Η εγγραφή της είσπραξης του δανείου και της προπληρωμής των τόκων και των εξόδων είναι:

-----10/3/Χ7-----	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	22.958.000
38.03.02 Τράπεζα Ω	
65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων τραπεζών	
εγγυημένων με αξιόγραφα	2.042.000
65.03.00 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων σε €	
52.03 Τράπεζα Ω	25.000.000
52.03.00 Λογαριασμός δανείου σε €	

Οι εγγραφές της εκχώρησης της 703 συναλλαγματικής για είσπραξη και της προπληρωμής των εισπρακτικών εξόδων είναι:

-----10/3/Χ7-----		
31.01 Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη Συναλλαγματική 703	25.000.000	
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο Συναλλαγματική 703		25.000.000

65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα	3.000	
65.98.00 Εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		
38.03.02 Τράπεζα Ω		3.000

β. Η εγγραφή της μεταβίβασης της 706 συναλλαγματικής για κάλυψη οφειλής έχει ως εξής:		
-----20/5/Χ7-----		
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	10.000.000	
50.00.45 Προμηθευτής ΠΑ		
31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους Συναλλαγματική 706		10.000.000

γ. Η εγγραφή της είσπραξης σε € της επιταγής των \$ 60.000 και της πραγματοποίησης συναλλαγματικής διαφοράς € 240.000 [(= \$ 60.000 Χ € (404 – 400))] είναι:		
-----12/8/Χ7-----		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	24.240.000	
38.03.02 Τράπεζα Ω		
30.01 Πελάτες εξωτερικού		24.000.000
30.01.25 Πελάτες εξωτερικού σε DM		
30.01.25.33 Πελάτης WW		
81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		240.000
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές		
81.01.04.07 Συναλλαγματικές διαφορές σε DM		

δ. Η εγγραφή της είσπραξης των 701 και 706 συναλλαγματικών είναι:		
-----11/12/Χ7-----		
31.05 Γραμμάτια προεξοφλημένα Συναλλαγματική 701	40.000.000	
31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους Συναλλαγματική 706	10.000.000	
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο Συναλλαγματική 701 € 30.000.000 Συναλλαγματική 706 € 5.000.000		50.000.000

Η εγγραφή της παραλαβής της ανείσπρακτης 703 συναλλαγματικής έχει ως εξής:		
-----11/12/Χ7-----		
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση Συναλλαγματική 703	25.000.000	
31.01 Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη Συναλλαγματική 703		25.000.000

Άσκηση 3

α. Η εγγραφή του Πελάτη ΕΕ ως επισφαλούς είναι:

-----31/12/Χ5-----		
30.97 Πελάτες επισφαλείς	38.000.000	
30.97.24 Πελάτης ΕΕ		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		38.000.000
30.00.24 Πελάτης ΕΕ		

β. Η εγγραφή σχηματισμού της πρόβλεψης € 3.000.000 για κάλυψη της πιθανής ζημίας από τον επισφαλή πελάτη ΕΕ είναι:

-----31/12/Χ5-----		
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	4.000.000	
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		4.000.000

Πιστώνουμε τον λογαριασμό 44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και όχι τον 30.97 Πελάτες επισφαλείς γιατί η μείωση της απαίτησης δεν είναι βέβαιη και οριστική, αλλά πιθανή. γ. Ο λογαριασμός 30.01.00.00 Πελάτης ΒΒ θα πρέπει να παρουσιάζει στο τέλος της χρήσης 2005 υπόλοιπο € 57.000.000 (= \$ 150.000 X € 380/\$), ενώ ο λογαριασμός 30.01.01.00 Πελάτης ΡΡ υπόλοιπο € 24.600.000 (= DM120.000 X €205/DM). Από την αποτίμηση της απαίτησης σε δολάρια προέκυψε χρωστική συναλλαγματική διαφορά € 3.000.000, ενώ από αυτή της απαίτησης σε μάρκα, πιστωτική συναλλαγματική διαφορά € 600.000. Οι σχετικές εγγραφές είναι οι εξής :

– Χρεωστική συναλλαγματική διαφορά

-----31/12/Χ5-----		
44.14 Προβλέψεις από συν/κές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λ. υποχρεώσεων	3.000.000	
44.14.01 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθ. απαιτήσεων		
44.14.01.00 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθ. απαιτήσεων σε \$		
30.01 Πελάτες εξωτερικού		3.000.000
30.01.00 Πελάτες εξωτερικού σε \$		
30.01.00.00 Πελάτης ΒΒ		

– Πιστωτική συναλλαγματική διαφορά

-----31/12/Χ5-----		
30.01 Πελάτες εξωτερικού	600.000	
30.01.01 Πελάτες εξωτερικού σε DM		
30.01.01.00 Πελάτης ΡΡ		
44.14 Προβλέψεις από συν/κές διαφορές από Αποτίμηση απαιτήσεων και λ. υποχρεώσεων		600.000
44.14.01 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθ. απαιτήσεων		
44.14.01.00 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθ. απαιτήσεων σε DM		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Σκοπός:

Στις σελίδες αυτού του κεφαλαίου επιχειρούμε να αναπτύξουμε τα θέματα της διαμόρφωσης του κόστους κτήσης βασικών κατηγοριών χρεογράφων, να παραθέσουμε τις διαδικασίες αξιοποίησης και διάθεσης χρεογράφων, να εξετάσουμε τα σχετικά λογιστικά θέματα και να παρουσιάσουμε τους κανόνες της αποτίμησης των χρεογράφων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Το ΓΛΣ θεωρεί χρεόγραφα:

1. Τις μετοχές (κοινές, προνομιούχες ή προνομιούχες μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές) ελληνικών και ξένων ανώνυμων εταιριών.
2. Τις ομολογίες (απλές ή μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές) ελληνικών και ξένων εταιριών και οργανισμών.
3. Τα έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου.
4. Τα μερίδια ελληνικών και ξένων αμοιβαίων κεφαλαίων.
5. Τα ομόλογα του ελληνικού δημοσίου και των τραπεζών.
6. Τις εισπρακτέες μερισματαποδείξεις και τα διάφορα δικαιώματα προτιμησιακής αγοράς μετοχών.

Διευκρινίζεται ότι τα παραπάνω θεωρούνται χρεόγραφα γιατί προορίζεται να ρευστοποιηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στην αντίθετη περίπτωση και όσον αφορά μόνο τις μετοχές, θα τα θεωρούσαμε συμμετοχές ή τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων. Στην πράξη χρεόγραφα θεωρούνται και οι συμβάσεις επαναγοράς τίτλων (Repos).

5.1 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

5.1.1 Απόκτηση χρεογράφων

Κόστος κτήσης υπάρχει στις περιπτώσεις που αγοράζουμε τα χρεόγραφα ή τα αποκτάμε μέσω εταιρικής εισφοράς. Δεν υπάρχει βέβαια κόστος κτήσης όταν, αποκτάμε τα χρεόγραφα δωρεάν, όταν αποκτάμε τα χρεόγραφα δωρεάν, όταν οι μετοχές προέρχονται από την διάσπαση μετοχών που έχουμε ήδη στην κυριότητά μας ή από την κεφαλαιοποίηση στοιχείων της καθαρής θέσης.

Το κόστος κτήσης των χρεογράφων που έχουν εκδοθεί από ελληνικές εταιρίες, οργανισμούς ή το Δημόσιο είναι η τιμή τους τοις μετρητοίς. Το κόστος σε ευρώ των χρεογράφων που έχουν εκδοθεί στο εξωτερικό υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας την τιμή τοις μετρητοίς σε ξένο νόμισμα με την τιμή σε ευρώ του ξένου νομίσματος που ισχύει την ημέρα της απόκτησης των τίτλων.

5.1.2 Λογαριασμοί χρεογράφων

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται με το κόστος τους στην χρέωση του λογαριασμού 34 *Χρεόγραφα*. Ανάλογα με το είδος του ο 34 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους, οι πιο σημαντικοί από τους οποίους είναι οι εξής:

- 34.00 *Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιριών του εσωτερικού*
- 34.01 *Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών του εσωτερικού*
- 34.05 *Ομολογίες ελληνικών δανείων*
- 34.07 *Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού*
- 34.08 *Έντοκα Γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου*
- 34.10 *Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού*
- 34.11 *Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών του εξωτερικού*
- 34.15 *Ομολογίες αλλοδαπών δανείων*
- 34.17 *Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού*
- 34.24 *Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση.*

Οι παραπάνω λογαριασμοί αναπτύσσονται σε αναλυτικούς λογαριασμούς για κάθε είδος τίτλου οι οποίοι τηρούνται κατά ποσότητα και αξία. Η τήρηση των λογαριασμών των χρεογράφων παρουσιάζει ορισμένες ιδιαιτερότητες όσον αφορά την καταχώρηση της αγοράς των ομολογιών, της απόκτησης μετοχών με δόσεις ή της εξασφάλισης των μετοχών δωρεάν.

Εάν αγοράσουμε ομολογίες σε ευρώ στην διάρκεια της τοκοφόρου περιόδου τους, τότε το ποσό που θα καταβάλουμε είναι η τρέχουσα τιμή τους η οποία αποτελείται από δυο στοιχεία: α) την καθαρή αξία κτήσης των τίτλων και β) τους δεδουλευμένους τόκους. Εάν αγοράσουμε εισηγμένες μετοχές με δόσεις, επιβαρυνόμαστε με χρεωστικούς τόκους.

Άσκηση 1 / Κεφάλαιο 5

α. Την 1/4/20X5 η εταιρία ΒΧ αγόρασε μέσω του χρηματιστηρίου:

- 100 ομολογίες ΚΤΑ Α.Ε. αντί € 2.080.000 τοις μετρητοίς, από τις οποίες 80.000 αντιπροσωπεύουν το ποσό των δεδουλευμένων τόκων. (Η ονομαστική αξία κάθε ομολογίας ανέρχεται σε € 20.000, το επιτόκιο της είναι 12% και ο τόκος πληρώνεται την 30ή Ιουνίου ή 31^η Δεκεμβρίου).
- 200 κοινές μετοχές της ΑΛΓΑΛ Α.Ε καταβάλλοντας € 4.000.000 και αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να εξοφλήσει το υπόλοιπο (€ 5.800.000) σε δυο ισόποσες δόσεις την 1/5/20X5 και την 3/10/20X5 αντίστοιχα. Κατέβαλε επίσης € 34.000 για έξοδα αγοράς. (Η τιμή τοις μετρητοίς των μετοχών ήταν € 9.000.000).

β. Την 1/5/20X5 η επιχείρηση ΒΧ πλήρωσε μέσω της τράπεζας Ω την πρώτη δόση του τιμήματος της αγοράς των μετοχών ΑΛΓΑΛ Α.Ε.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των ανωτέρω γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη σας ότι όλες οι ταμιακές συναλλαγές της επιχείρησης ΒΧ γίνονται μέσω της τράπεζας Ω.

5.2 ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

5.2.1 Αξιοποίηση και διάθεση χρεογράφων

Συνήθως αξιοποιούμε τα αξιόγραφα που έχουμε στο χαρτοφυλάκιό μας εκχωρώντας τα σε τρίτους (δανειστές) σε εγγύηση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεών μας από δάνεια ή άλλες πιστώσεις. Καταχωρούμε τους εκχωρημένους τίτλους στην χρέωση του λογαριασμού 34.24 *Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση* και στην πίστωση του λογαριασμού του χρεογράφου, π.χ 34.05 *Ομολογίες ελληνικών δανείων*.

5.2.2 Έσοδα από χρεόγραφα

Όταν επενδύουμε σε χρεόγραφα απολαμβάνουμε ορισμένα έσοδα, τα οποία τα διακρίνουμε σε τόκους και κέρδη (μερίσματα). Οι τόκοι προέρχονται από πιστωτικούς τίτλους, ενώ τα μερίσματα από επενδύσεις σε μετοχές και μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων. Συνήθως, τα έσοδα αυτά επαναλαμβάνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και γι' αυτό καλούνται και πρόσοδοι.

Τα έσοδα από τόκους που πραγματοποιούμε πριν από το τέλος της τοκοφόρου περιόδου είναι δεδουλευμένα, αλλά δεν είναι απαιτητά, δηλαδή δεν μπορούμε να τα εισπράξουμε. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στην πίστωση του 76.01 *Έσοδα χρεογράφων* με χρέωση του μεταβατικού λογαριασμού του ενεργητικού 36.01 *Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα*.

Τα έσοδα από μερίσματα αναγνωρίζονται κατά την ημέρα της ανακοίνωσης της ημερομηνίας πληρωμής του μερίσματος. Τότε δημιουργείται και η απαίτησή μας για την είσπραξη τους, την οποία καταχωρούμε είτε στο λογαριασμό 34.04 *Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιριών εσωτερικού* είτε στο λογαριασμό 33.95 *Λοιποί χρεώστες διάφοροι* σε € με πίστωση του λογαριασμού 76.01 *Έσοδα χρεογράφων*.

5.2.3 Διάθεση χρεογράφων

Όταν διαθέτουμε χρεόγραφα σε τρίτους πραγματοποιούμε ορισμένα ανόργανα και έκτακτα κέρδη ή ζημιές. Το αποτέλεσμα αυτό μπορούμε να το προσδιορίσουμε αφαιρώντας το κόστος των πωληθέντων τίτλων από τα μικτά έσοδα της πώλησης των τίτλων. Το ποσό των μικτών εσόδων από την πώληση καταχωρείται στην χρέωση ενός λογαριασμού χρηματικών μέσων (πώληση τοις μετρητοίς) ή απαιτήσεων (πώληση με πίστωση), ενώ το κόστος των πωληθέντων στη πίστωση του λογαριασμού του χρεογράφου που διαθέτουμε. Η διαφορά των δυο στοιχείων μπορεί να είναι κέρδος, οπότε παρουσιάζεται στην πίστωση του 76.04 *Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων*, ή ζημιά, οπότε εμφανίζεται στην χρέωση του 64.12 *Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων*.

Άσκηση 2 / Κεφάλαιο 5

α. Στην αρχή της χρήσης 20X4, η επιχείρηση ΣΚ είχε στο χαρτοφυλάκιο της:

- 300 ομολογίες ΕΛΑΞ Α.Ε τις οποίες είχε αγοράσει την προηγούμενη χρήση. Οι 150 από τις 300 ομολογίες είχαν αγοραστεί προς € 5.000 η μία, ενώ οι υπόλοιπες 150 προς € 4.700 η μία. Η ονομαστική αξία κάθε ομολογίας είναι € 5.000 και το ονομαστικό επιτόκιο είναι 10%. Ο τόκος πληρώνεται την 30 Ιουνίου και την 31 Δεκεμβρίου.
- 400 μετοχές της ΒΗΤΑ Α.Ε κόστους € 10.000 η μία.

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X4, η επιχείρηση ΣΚ:

1. Εισέπραξε την 1/7/20X4 τόκο € 75.000 από τις ομολογίες της ΕΛΑΞ Α.Ε, ο οποίος είχε γίνει απαιτητός την 30/6/Χ4.
2. Πώλησε με τετράμηνη πίστωση (2/7/Χ4) στον ΤΤ 180 ομολογίες της ΕΛΑΞ Α.Ε αντί € 5.400 τη μία και κατέβαλε € 15.000 για έξοδα πώλησης. Η τιμή πώλησης τοις μετρητοίς είναι € 5.200.
3. Πώλησε τοις μετρητοίς (9/10/Χ4) 250 μετοχές στην ΒΗΤΑ Α.Ε προς € 9.100 την μία και κατέβαλε € 8.000 για έξοδα πώλησης

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των ανωτέρω γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η επιχείρηση ΣΚ υπολογίζει το κόστος των πωληθέντων τίτλων με βάση την μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου.

5.3 Απογραφή χρεογράφων

5.3.1 Αναγνώριση και μέτρηση χρεογράφων

Οι φυσικοί τίτλοι που βρίσκονται στην κατοχή μας υπόκεινται σε εξωλογιστική απογραφή, ενώ αυτοί που βρίσκονται στην κατοχή σε εσωλογιστική απογραφή. Σε εσωλογιστική απογραφή υπόκεινται εξ ορισμού και οι άυλοι τίτλοι.

Στο στάδιο της αναγνώρισης και της μέτρησης φυσικών τίτλων είναι δυνατό να διαπιστώσουμε έλλειμμα που να οφείλεται σε κλοπή ή απώλεια τίτλων. Τότε υπολογίζουμε το ποσό της ζημιάς και το καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 81.02 Έκτακτες ζημιές με πίστωση του λογαριασμού των τίτλων που έχουν κλαπεί ή απολεστεί. Ανάλογη διαδικασία ακολουθούμε όταν διαπιστώσουμε πλεόνασμα.

5.3.2 Αποτίμηση χρεογράφων

Σύμφωνα με το ΓΛΣ όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ 367/1994, αποτιμούμε τα χρεόγραφα στη χαμηλότερη *κατ' είδος* τιμή ανάμεσα στην αρχική (κόστος) και στην τρέχουσα τιμή κτήσης του. Η πρώτη αναγράφεται στο λογαριασμό του χρεογράφου, ενώ η τρέχουσα είναι αυτή που ισχύει στην αγορά κατά την τελευταία ημέρα της χρήσης.

Η τρέχουσα τιμή δεν είναι ίδια για όλα τα χρεόγραφα. Έτσι, για:

- α. Τους εισηγμένους τίτλους είναι ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους για τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- β. Τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων είναι ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- γ. Τους μη εισηγμένους τίτλους είναι η λογιστική τους αξία.

Η τρέχουσα τιμή των τίτλων εταιριών εξωτερικού είναι η αξία τους σε ευρώ στο τέλος της χρήσης. Αυτή μπορούμε να την υπολογίσουμε πολλαπλασιάζοντας δυο στοιχεία: α) την τρέχουσα τιμή του τίτλου σε ξένο νόμισμα που ισχύει στην αγορά του εξωτερικού την τελευταία ημέρα της χρήσης και β) την τιμή σε ευρώ του ξένου νομίσματος της τελευταίας ημέρας της χρήσης.

Τώρα που γνωρίζουμε την αρχική και την τρέχουσα τιμή κτήσης κάθε είδους χρεογράφου, θα πρέπει να τις συγκρίνουμε και να επιλέξουμε την χαμηλότερη. Εάν η χαμηλότερη τιμή είναι η αρχική, τότε το υπόλοιπο του λογαριασμού του χρεογράφου συμφωνεί με το αποτέλεσμα της απογραφής και επομένως δεν χρειάζεται προσαρμογή. Εάν πάλι η χαμηλότερη τιμή είναι η τρέχουσα, τότε προσαρμόζουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά το ποσό της διαφοράς των δυο τιμών.

Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής δεν εφαρμόζεται για την αποτίμηση των τίτλων προθεσμιακής κατάθεσης, οι οποίοι δεν είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Αυτοί αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους, η οποία υπολογίζεται είτε με την μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης ή με ενσωμάτωση των δεδουλευμένων τόκων στην τιμή κτήσης των εντόκων γραμματίων.

Άσκηση 3 / Κεφάλαιο 5

Τα ακόλουθα στοιχεία αφορούν την επιχείρηση ΔΛ:

α. Οι αναλυτικοί λογαριασμοί των χρεογράφων παρουσίαζαν την 31/12/20Χ5 τα εξής χρεωστικά υπόλοιπα:

34.00.21 Μετοχές ΤΕΛΕΤ Α.Ε € 25.500.000 (μετοχές 3.000)

34.00.22 Μετοχές ΓΕΡΜΑ Α.Ε € 1.530.000 (μετοχές 1.500)

34.07.00 Μεριδία Αμοιβαίου Κεφαλαίου ΟΜΙΚΡΟΝ € 2.205.000 (μερίδια 2.000)

β. Τα αποτελέσματα της φυσικής απογραφής των ανωτέρω χρεογράφων είναι τα εξής:

Είδος τίτλου τιμή	Αριθμός κτήσης	Αρχική τιμή κτήσης (€)	Τρέχουσα (€)
Μετοχές ΤΕΛΕΤ Α.Ε	3.000	8.500	8.350
ΓΕΡΜΑ Α.Ε	1.500	1.020	1.100

Μεριδία Αμοιβαίων Κεφαλαίων

ΟΜΙΚΡΟΝ 2.000 1.470 1.400

Να αποτιμήσετε τα ανωτέρω χρεόγραφα και να προσαρμόσετε τα υπόλοιπα των λογαριασμών τους στα αποτελέσματα της απογραφής τέλους χρήσης λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η τιμή των € 1.400 είναι ο μέσος όρος της καθαρής τιμής του μεριδίου του αμοιβαίου κεφαλαίου ΟΜΙΚΡΟΝ για τον μήνα Δεκέμβριο 20Χ5.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή αγοράς των 100 ομολογιών της ΚΤΑ Α.Ε είναι η εξής:

-----1/4/Χ5-----

34.05 Ομολογίες ελληνικών δανείων 2.080.000

34.05.10 Ομολογίες ΚΤΑ Α.Ε

34.05.10.00 Αξία κτήσεως € 2.000.000

34.05.10.01 Δεδουλευμένοι τόκοι αγορασμένων

τίτλων € 80.000

38.03 Καταθέσεις όψεως σε €

38.03.11 Τράπεζα Ω

2.080.000

Η εγγραφή αγορά των 200 μετοχών της ΑΛΓΑΛ Α.Ε και πληρωμής των σχετικών εξόδων έχει ως εξής:

-----1/4/Χ5-----

34.02 Ανεξόφλητες μετοχές εισηγμένες στο
Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού 9.000.000

34.02.00 Μετοχές ΑΛΓΑΛ Α.Ε

65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων
υποχρεώσεων 800.000

65.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων 34.000

64.10.00 Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς

συμμετοχών και χρεογράφων

38.03 Καταθέσεις όψεως σε €

38.03.11 Τράπεζα Ω

53.07 Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών

και λοιπών χρεογράφων

53.07.00 Μετοχές ΑΛΓΑΛ Α.Ε

4.034.000

5.800.000

β. Η εγγραφή της πληρωμής της πρώτης δόσης αγοράς των μετοχών της ΑΛΓΑΛ Α.Ε είναι η εξής:

-----1/5/X5-----		
53.07 Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων	2.900.000	
53.07.00 Μετοχές ΑΛΓΑΛ Α.Ε		
38.03 Καταθέσεις όψεως		2.900.000
38.03.11 Τράπεζα Ω		

Όταν πληρωθεί και η δεύτερη δόση, το υπόλοιπο του λογαριασμού 34.02 μεταφέρεται στην του 34.00 Μετοχές Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού.

Άσκηση 2

1. Η εγγραφή καταχώρησης των δεδουλευμένων και απαιτητών τόκων – εσόδων (€ 75.000) της περιόδου από 1/1/20X4 έως 30/6/20X4 είναι:

-----30/6/X4-----		
38.02 Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη	75.000	
38.02.01 Τοκομερίδια ομολογιακού δανείου ΕΛΑΞ Α.Ε		
76.01 Έσοδα χρεογράφων		75.000
76.01.02 Έσοδα ομολογιακών ελληνικών δανείων		
76.01.02.01 Έσοδα από ομολογίες ΕΛΑΞ Α.Ε		

Η εγγραφή είσπραξης του τόκου είναι η ακόλουθη:

-----1/7/X4-----		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	75.000	
38.03.11 Τράπεζα Ω		
38.02 Ληγμένα τοκομερίδια		75.000
38.02.01 Τοκομερίδια ομολογιακού δανείου ΕΛΑΞ Α.Ε		

2. Η εγγραφή της πώλησης των 180 ομολογιών ΕΛΑΞ Α.Ε είναι η εξής:

-----2/7/X4-----		
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε €	972.000	
33.95.00 Οφειλέτης ΤΤ		
34.05 Ομολογίες ελληνικών δανείων		873.000
34.05 18 Ομολογίες ΕΛΑΞ Α.Ε		
34.05.18.00 Αξία κτήσεως ομολογιών		
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		36.000
76.03.05 Τόκοι λοιπών τρεχούμενων λογ/μίων		
76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		63.000
76.04.02 Διαφορές (κέρδη) από πώληση χρεογράφων		
76.04.02.18 Κέρδη από πώληση ομο. ΕΛΑΞ Α.Ε		

* Το κόστος κάθε κτήσης ομολογίας ανέρχεται με βάση το σταθμικό μέσο όρο σε € 4.850 [(= ομολογίες 150 X € 5.000 + ομολογίες 150 X € 4.700)/ομολογίες 300]. Το κόστος των πωληθεισών ομολογιών είναι επομένως € 873.000 (ομολογίες 180 X € 4.850). Τα κέρδη από την πώληση προκύπτουν ως εξής: € 63.000 [= (5.200 – 4.850)X 180].

δ. Η εγγραφή της πληρωμής των εξόδων της πρώτης πώλησης είναι:

-----1/7/X4-----		
64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	15.000	
64.10.01 Προμήθειες και λοιπά έξοδα πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων		
38.00 Ταμείο		15.000
38.00.00 Ταμείο σε €		

3. Οι εγγραφές της πώλησης των 250 μετοχών της ΒΗΤΑ Α.Ε και της πληρωμής των σχετικών εξόδων είναι:

-----9/10/X4-----		
38.00 Ταμείο	2.275.000	
38.00.00 Ταμείο σε €		
64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	225.000	
64.12.02.12 Ζημίες από πώληση μετοχών ΒΗΤΑ Α.Ε		
34.00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιριών εσωτερικού*		2.500.000
34 .00.12 Μετοχές ΒΗΤΑ Α.Ε		

64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	8.000	
64.10.01 Προμήθειες και λοιπά έξοδα πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων		
38.00 Ταμείο		8.000
38.Ταμείο σε €		
Το κόστος των πωληθέντων είναι € 2.500.000 (= μετοχές 250 X € 10.000 η μετοχή).		

Άσκηση 3

Εάν συγκρίνουμε την αρχική τιμή κτήσης με την τρέχουσα για κάθε είδος χρεογράφου θα παρατηρήσουμε ότι:

α. Δεν είναι απαραίτητη η αναπροσαρμογή του υπολοίπου του λογαριασμού 34.00.22 Μετοχές ΓΕΡΜΑ Α.Ε στα αποτελέσματα της απογραφής γιατί η αποτίμηση των μετοχών γίνεται στην αρχική τιμή, επειδή είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα.

β. Είναι απαραίτητη η προσαρμογή των υπολοίπων των λογαριασμών:34.00.21 Μετοχές ΤΕΛΕΤ Α.Ε και 34.07.00 Μεριδία Αμοιβαίου Κεφαλαίου ΟΜΙΚΡΟΝ γιατί οι τρέχουσες τιμές των αντίστοιχων μετοχών και μεριδίων είναι χαμηλότερες από τις αρχικές τιμές. Η διαφορά που παρουσιάζουν οι δυο τιμές ανέρχεται στην περίπτωση της ΤΕΛΕΤ Α.Ε σε € 450.000 [μετοχές 3.000 X € (8.500 – 8.350)] και € 140.000 [μερίδια 2.000 X € (1.470 – 1.400) στην περίπτωση του ΟΜΙΚΡΟΝ. Υποδηλώνει δε το ύψος της πιθανής ζημίας από την υποτίμηση των τίτλων, για την οποία σχηματίζουμε ισόποση πρόβλεψη.

Η εγγραφή καταχώρησης της πιθανής ζημίας και της πρόβλεψης είναι η εξής:

-----31/12/X5-----		
68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων	590.000	
68.01.00 Πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων		
34.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων		590.000
34.99.21 Προβλ. για μετοχές ΤΕΛΕΤ Α.Ε € 450.000		
34.99.07 Προβλ. για μερίδια ΟΜΙΚΡΟΝ € 140.000		

Το χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών 34.00, 34.07 σε συνδυασμό με το πιστωτικό υπόλοιπο των αντίστοιχων λογαριασμών 34.99 υποδηλώνουν την τρέχουσα αξία των χρεογράφων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Σκοπός:

Σ' αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις πιο σημαντικές κατηγορίες διαθεσίμων, θα παραθέσουμε τους κανόνες τήρησης και συνδεσμολογίας των σχετικών λογαριασμών και θα αναπτύξουμε τα θέματα της απογραφής των διαθεσίμων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Για να κατανοήσετε πλήρως τα θέματα που αναπτύσσουμε θα πρέπει να γνωρίζεται τα βασικά είδη των τραπεζικών καταθέσεων, τον χρόνο λογισμού των τόκων στις καταθέσεις και την διαδικασία πληρωμής με επιταγές. Τα διαθέσιμα στοιχεία συνιστούν τα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία του ενεργητικού. Τα χρησιμοποιούμε ως μέσα πληρωμών και είναι εκφρασμένα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα. Εννοείται ότι το ξένο νόμισμα πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμο σε ευρώ, αλλιώς δεν είναι ρευστοποιήσιμο και δεν πρέπει να θεωρείται στοιχείο των διαθεσίμων. Σύμφωνα με το ΓΛΣ διαθέσιμα είναι τα εξής:

- α. Τα χρηματικά μέσα
 - β. Οι καταθέσεις όψεως και προθεσμίας
 - γ. Τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια
- Σημειώνεται ότι τα μερίσματα τα εισπρακτέα θεωρούνται χρεόγραφα και όχι διαθέσιμα.

6.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

6.1.1 Χρηματικά μέσα

Τα χρηματικά μέσα είναι τα μετρητά, οι μη μεταχρονολογημένες επιταγές, οι τραπεζικές και ταχυδρομικές επιταγές και οι εντολές πληρωμής των τρίτων υπέρ της επιχείρησης. Τα καταχωρούμε στο λογαριασμό 38.00 *Ταμείο*, ο οποίος αναπτύσσεται συνήθως στους τριτοβάθμιους 38.00.00 *Ταμείο σε €* και σε 38.00.01 *Ταμείο σε Ξ.Ν.* Η καταχώρηση του 38.00.01 γίνεται στην αξία του ευρώ του ξένου νομίσματος, η οποία υπολογίζεται με βάση την τιμή του κατά την ημέρα της ταμειακής συναλλαγής.

6.1.2 Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας

Οι επιχειρήσεις διατηρούν καταθέσεις όψεως σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα, για να διενεργούν πληρωμές με επιταγές. Τις καταθέσεις αυτές και τις μεταβολές τους παρακολουθούμε με τους λογαριασμούς 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε ευρώ* και 38.05 *Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν.* Ενημερώνουμε τον λογαριασμό 38.05 με την αξία του ευρώ του ξένου νομίσματος την ημέρα της ταμειακής συναλλαγής.

Οι καταθέσεις προθεσμίας θεωρούνται στοιχεία διαθεσίμων μόνο όταν δεν υπάρχει ειδικός όρος που να απαγορεύει την ανάληψή τους. Τις παρακολουθούμε με την τήρηση των λογαριασμών 38.04 *Καταθέσεις προθεσμίας σε €* και σε 38.06 *Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν.* Οι τόκοι από τις καταθέσεις προθεσμίας συνιστούν χρηματοπιστωτικό έσοδο για τον καταθέτη, το οποίο φορολογείται με συγκεκριμένο συντελεστή.

6.1.3 Ληγμένα τοκομερίδια

Τα τοκομερίδια είναι προσαρτημένα σε χρεόγραφα σταθερού εισοδήματος, π.χ. ομολογίες, πολυετή ομόλογα και έντοκα γραμμάτια. Αναγράφουν το ποσό του εισπρακτέου τόκου και την ημερομηνία είσπραξής του. Τα ληξιπρόθεσμα ή ληγμένα τοκομερίδια θεωρούνται από το ΓΛΣ διαθέσιμα γιατί η είσπραξή τους είναι βέβαιη και άμεση.

Το ποσό των τόκων που εισπράττουμε είναι αυτό που αναγράφουν τα τοκομερίδια μειωμένο κατά το φόρο που παρακρατεί η δανειζόμενη εταιρία. Καταχωρούμε το προς είσπραξη ποσό στην χρέωση του λογαριασμού 38.02, το ποσό του φόρου στην χρέωση του λογαριασμού 33.13 και το ακαθάριστο ποσό των τόκων στην πίστωση του λογαριασμού 76.01.

6.1.4 Λογαριασμοί διαθεσίμων

Τα διαθέσιμα που έχουμε στην κυριότητά μας και οι μεταβολές τους απεικονίζονται στο λογαριασμό 38 *Χρηματικά διαθέσιμα*, τον οποίο αναπτύσσουμε στους εξής δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

38.00 Ταμείο

38.02 Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη

38.03 Καταθέσεις όψεως σε ευρώ

38.04 Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ

38.05 Καταθέσεις όψεως σε Ξ.Ν

38.06 Καταθέσεις προθεσμίας σε Ξ.Ν

Άσκηση 1 / Κεφάλαιο 6

Την 16/6/20X8 το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 38.04 Καταθέσεις προθεσμίας σε € ανέρχεται σε € 22.000.000 και απεικονίζει τις καταθέσεις προθεσμίας της εταιρίας σας στην τράπεζα ΔΔ. Οι τόκοι λογίζονται κάθε εξάμηνο (15 Ιουνίου και 15 Δεκεμβρίου) με ετήσιο επιτόκιο 7%. Οι δεδουλευμένοι τόκοι φορολογούνται αυτοτελώς στο τέλος της τοκοφόρου περιόδου με συντελεστή 15% και το καθαρό ποσό κατατίθεται, κατόπιν εντολή σας, στο λογαριασμό καταθέσεις όψεως που έχετε στην ίδια την τράπεζα.

Να παραθέσετε: α) τις ημερολογιακές εγγραφές των γεγονότων που αφορούν το λογισμό των τόκων της κατάθεσή σας, την παρακράτηση του φόρου και την κατάθεση τους στο λογαριασμό των καταθέσεων όψεως και β) τα υπόλοιπα των λογαριασμών των καταθέσεων και των τόκων στο τέλος της χρήσης 20X8.

6.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

6.2.1 Απογραφή διαθεσίμων

Η απογραφή των χρηματικών μέσων και των ληγμένων τοκομεριδίων είναι εξωλογιστική, ενώ αυτή των καταθέσεων εσωλογιστική. Στην πρώτη περίπτωση είναι δυνατόν να διαπιστώσουμε έλλειμμα ή πλεόνασμα, το οποίο καταχωρούμε στην χρέωση του 81 *Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα* με πίστωση του λογαριασμού 38.00 *Ταμείο* ή του 38.02 *Ληγμένα τοκομερίδια για είσπραξη*.

Όσον αφορά την απογραφή των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας, συγκρίνουμε το περιεχόμενο των λογαριασμών με το αντίγραφο των αντίστοιχων λογαριασμών που τηρεί η τράπεζα. Μόλις ενημερώσουμε τους λογαριασμούς καταθέσεων που τηρούμε εμείς, τα υπόλοιπά τους δείχνουν το πραγματικό ύψος των καταθέσεών μας.

Η αποτίμηση όλων των διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα γίνεται πάντοτε στην τρέχουσα τιμή (τιμή αγοράς από την τράπεζα) του συναλλάγματος. Τυχόν χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση του ξένου νομίσματος καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 ή αντίστοιχα στην πίστωση του 81.01.04.

Απάντηση στην Άσκηση

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή του λογισμού του τόκου στο τέλος της τοκοφόρου περιόδου (15/12/20X8), παρακράτησης φόρου και κατάθεσης του καθαρού ποσού στο λογαριασμό καταθέσεων όψεως είναι η εξής:

-----15/12/X8-----	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	654.500
38.03.06 Τράπεζα ΔΔ	
33.13 Ελ. Δημ. – Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι	115.500
33.13.06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους	
76.03 Πιστωτικοί τόκοι	770.000
76.03.00 Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού	

β. Η εγγραφή καταχώρησης των δεδουλευμένων αλλά μη απαιτητών τόκων της περιόδου από 16/12/20X5 έως 31/12/20X5 είναι η εξής:

-----31/12/X5-----	
36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	64.167
36.01.00 Τόκοι καταθέσεων σε €	
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	64.167
76.03.00 Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σκοπός:

Στο κεφάλαιο αυτό επιδιώκουμε να επισημάνουμε τα βασικά αίτια της δημιουργίας των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, να εξετάσουμε τα σχετικά λογιστικά θέματα και να παραθέσουμε τους κανόνες που διέπουν την αποτίμηση των υποχρεώσεων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Για να κατανοήσετε ορισμένα από τα θέματα που εξετάζουμε παρακάτω θα πρέπει να γνωρίζεται τα βασικά στάδια της αγοράς με πίστωση αποθεμάτων και παγίων στοιχείων και να είστε εξοικειωμένοι με την διαδικασία υπολογισμού της παρούσας αξίας ορισμένου ποσού ή σειρά πληρωμών.

Το ΓΛΣ κατατάσσει τις υποχρεώσεις σε βραχυπρόθεσμες και σε μακροπρόθεσμες, σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα, σε ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και μη ενσωματωμένες, σε υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών, από εξασφάλιση τραπεζικών δανείων κ.λ.π. Το ύψος κάθε υποχρέωσης διαμορφώνεται ανάλογα με το γεγονός που την προκάλεσε. Εάν η υποχρέωση είναι εκφρασμένη σε ξένο νόμισμα, τότε μετατρέπεται σε ευρώ με βάση την τιμή του συναλλάγματος κατά την ημέρα της αναγνώρισης της υποχρέωσης.

7.1 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

7.1.1 Υποχρεώσεις από εμπορικές πιστώσεις

Η υποχρέωση που πηγάζει από πιστωτική αγορά αγαθών και υπηρεσιών αναγνωρίζεται κατά το χρόνο της απόκτησης της κυριότητας του αγαθού ή της χρησιμοποίησης της υπηρεσίας. Μόλις αναγνωριστεί η συγκεκριμένη υποχρέωση, την καταχωρούμε στην πίστωση του λογαριασμού 45 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις* εάν είναι μακροπρόθεσμης διάρκειας. Στην περίπτωση όμως που πρόκειται να εξοφληθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα τότε την καταχωρούμε σε ένα από τους παρακάτω λογαριασμούς:

50 *Προμηθευτές* (υποχρέωση από αγορά με ανοικτό λογαριασμό),

51 *Γραμμάτια πληρωτέα* (υποχρέωση από αγορά με έκδοση γραμματίου ή με αποδοχή συναλλαγματικής έκδοσης του προμηθευτή),

53.90 *Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)* (υποχρέωση από αγορά με έκδοση μεταχρονολογημένης επιταγής υπέρ του προμηθευτή).

Η πίστωση των πιο πάνω λογαριασμών γίνεται με χρέωση των λογαριασμών α) των αγαθών που αποκτήσαμε ή των εξόδων που πραγματοποιήσαμε, β) των χρεωστικών τόκων και γ) του ΦΠΑ.

7.1.2 Υποχρεώσεις από τραπεζικά δάνεια

Οι υποχρεώσεις από μακροπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια αναγνωρίζονται κατά το χρόνο της εκταμίευσης των κεφαλαίων. Έτσι πιστώνουμε το λογαριασμό 45 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις* και χρεώνουμε το λογαριασμό 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €* με το προϊόν του δανείου και το λογαριασμό 65.01 *Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων* μόνο με το ποσό των εξόδων της τράπεζας.

Οι υποχρεώσεις από βραχυπρόθεσμο τραπεζικό δανεισμό εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 52 *Τράπεζες – Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων* κατά το χρόνο της εκταμίευσης του δανείου. Η πίστωση του 52 γίνεται με χρέωση α) του λογαριασμού 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €* με το ποσό του δανείου που εισπράττουμε και β) του λογαριασμού 65.05 *Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων*.

7.1.3 Υποχρεώσεις από ομολογιακά δάνεια

Οι εταιρικές επιχειρήσεις αντλούν μακροπρόθεσμα δάνεια από την κεφαλαιαγορά εκδίδοντας και διαθέτοντας ομολογίες στους επενδυτές. Το επιτόκιο τους μπορεί να είναι σταθερό ή κυμαινόμενο και σε ορισμένες περιπτώσεις, η έκδοσή τους δεν αποσκοπεί στην άντληση μακροπρόθεσμων δανειακών κεφαλαίων, αλλά στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου σε μελλοντική χρονική στιγμή.

Η ομολογιακή αξία (άρτιο) της ομολογίας αντιπροσωπεύει συνήθως, αλλά όχι πάντοτε, το ύψος της υποχρέωσης της εταιρίας για εξόφληση του δανείου. Η υποχρέωση για εξόφληση του ομολογιακού δανείου αναγνωρίζεται κατά το χρόνο της έκδοσης των ομολογιών και αγοράς τους από τους από τους ομολογιούχους, ενώ για την πληρωμή των τόκων αναγνωρίζεται στο τέλος κάθε τοκοφόρου περιόδου.

Ανάλογα με το είδος του ομολογιακού δανείου καταχωρούμε την πρώτη υποχρέωση στην πίστωση ενός από τους λογαριασμούς 45.00,45.01,45.02,45.03,45.04 ή 45.05 με χρέωση του λογαριασμού 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €* και εμφανίζουμε την υποχρέωση για την πληρωμή του τόκου στην πίστωση του λογαριασμού 53.05 *Τοκομερίδια πληρωτέα* με χρέωση του 65.00 *Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων*.

Εάν το δάνειο εκδίδεται σε τιμή που είναι χαμηλότερη από το άρτιο ή πρόκειται να εξοφληθεί σε τιμή που είναι μεγαλύτερη από το άρτιο, τότε καταχωρούμε την διαφορά από το άρτιο στην χρέωση των λογαριασμών 16.16 *Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών* με πίστωση του λογαριασμού του δανείου. Τα έξοδα που γίνονται για την έκδοση του δανείου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.13 *Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων*.

7.1.4 Υποχρεώσεις από διάφορες πιστώσεις

Οι υποχρεώσεις από διάφορες πιστώσεις δημιουργούνται από: α) την παρακράτηση του φόρου προστιθέμενης αξίας και του φόρου εισοδήματος, β) την χρησιμοποίηση υπηρεσιών που προσφέρουν οι εργαζόμενοι, οι δήμοι και οι κοινότητες, γ) την χορήγηση προσωπικών δανείων από τους εταίρους ή τα στελέχη κ.ά, τις οποίες καταχωρούμε στην πίστωση των παρακάτω λογαριασμών:

45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

53 Πιστωτές διάφοροι

54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη

55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί.

Υποχρεώσεις βραχυπρόθεσμης διάρκειας προκαλούνται επίσης από την προείσπραξη εσόδων και την πραγματοποίηση ορισμένων εξόδων. Στην πρώτη περίπτωση, η επιχείρηση αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσφέρει στην επόμενη χρήση τις υπηρεσίες για οποίες έχει πληρωθεί. Στην δεύτερη περίπτωση, η εξόφληση ορισμένων δεδουλευμένων εξόδων, είναι πράγμα αδύνατον να γίνει στην παρούσα χρήση, δηλαδή κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Έτσι, η επιχείρηση αναλαμβάνει την υποχρέωση να τα εξοφλήσει την επόμενη χρήση.

Άσκηση 1/ Κεφάλαιο 7

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X4, η επιχείρηση Ηλεκτρονικών Υπολογιστών :

α. Εξασφάλισε (1/4/X4) από την τράπεζα Ω δάνειο \$ 70.000 επτάμηνης διάρκειας και προπλήρωσε για τόκους και έξοδα € 1.900.000. Η τρέχουσα τιμή του δολαρίου ήταν € 400.

β. Εκχώρησε (15/6/X4) στην τράπεζα Ω αποθετήρια Η/Υ τρέχουσας αξίας € 16.000.000 για εγγύηση δανείου ύψους € 14.000.000 και εξαμήνης διάρκειας.

γ. Εισέπραξε (16/6/X4) το δάνειο (€ 14.000.000) και από το ποσό αυτό προπλήρωσε για τόκους και διάφορα έξοδα € 1.000.000.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των πιο πάνω λογιστικών γεγονότων, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η επιχείρηση παρακολουθεί τα εμπορεύματα σε εγγύηση με λογαριασμούς ουσίας. Η δική μας απάντηση δίνεται στο παράρτημα, στο τέλος του κεφαλαίου.

7.2 ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

7.2.1 Εξόφληση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Όταν εξοφλούμε υποχρεώσεις σε ευρώ από εμπορικές πιστώσεις, τραπεζικά δάνεια ή από άλλες αιτίες, χρεώνουμε το λογαριασμό της υποχρέωσης π.χ 50.00 Προμηθευτές, και πιστώνουμε τον λογαριασμό 38.03 Καταθέσεις όψεως σε €.

Παρόμοια είναι και η λογιστική απεικόνιση της πληρωμής βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης σε ξένο νόμισμα από οποιαδήποτε αιτία, με την μόνη διαφορά ότι η συναλλαγματική διαφορά παρουσιάζεται κατά την εξόφληση της υποχρέωσης. Εάν η συναλλαγματική διαφορά είναι πιστωτική την καταχωρούμε στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 ενώ αν είναι χρεωστική στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04.

7.2.2 Εξόφληση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις από εμπορικές πιστώσεις είναι συνήθως ενσωματωμένες σε συναλλαγματικές με διάφορες ημερομηνίες λήξης. Στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης παρατηρούμε ποιες συναλλαγματικές λήγουν την επόμενη χρήση και τις μεταφέρουμε από το λογαριασμό 45.19 Γραμμάτια πληρωτέα σε € στον 53.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε €.

Οι υποχρεώσεις από μακροπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια εξοφλούνται συνήθως με τοκοχρεωλυτικές δόσεις. Η κάθε δόση αποτελείται από το ποσό του δανείου που εξοφλούμε (χρεολύσιο) και από τον τόκο της περιόδου. Κατά την εξόφληση της δόσης χρεώνουμε το λογαριασμό 53.17 με το ποσό του χρεολυσίου και τον 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων με το ποσό των τόκων της περιόδου και πιστώνουμε με το συνολικό ποσό το λογαριασμό 38.03 Καταθέσεις όψεως σε €. Τα ομολογιακά δάνεια εξοφλούνται και αυτά τοκοχρεολυτικώς.

Όταν εξοφλούμε μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα εμφανίζονται συνήθως χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, τις οποίες κεφαλαιοποιούμε και καταχωρούμε στην χρέωση ή στην πίστωση του 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων. Εάν το υπόλοιπο του 16.15 είναι χρεωστικό, τότε το αποσβένουμε ισόποσα για τα υπόλοιπα χρόνια της πίστωσης, ενώ αν είναι πιστωτικό το μεταφέρουμε στο 45.15 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων που είναι λογαριασμός παθητικού.

Άσκηση 2 / Κεφάλαιο 7

- Την 1/1/20X6, τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των υποχρεώσεων της επιχείρησης ΚΛΜ είχαν ως εξής:

50.01.10.22 Προμηθευτής ΗΗ \$ 50.000	€	19.800.000
45.10 Τράπεζες – λογ. μακρ/σμων υποχρεώσεων σε €	€	100.000.000
53.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες την επόμενη χρήση σε €	€	26.228.000
45.20 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν \$ 20.000	€	10.080.000

- Την 18/6/20X6, η επιχείρηση κατέβαλε μέσω τις τράπεζας Ω:

α. -€ 20.000.000 και εξόφλησε τον προμηθευτή ΗΗ (€ 400/\$)

β. -€ 26.228.000 στην τράπεζα ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ ως τοκοχρεολυτική δόση έναντι του δανείου των € 100.000 (υπόλοιπο λογαριασμού 45.10)

γ. -€10.000.000 και εξόφλησε το γραμμάτιο των \$ 20.000

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη σας ότι: i) η δόση των € 26.228.000 αποτελείται από το χρεολύσιο € 13.000.000 και τους τόκους της περιόδου, € 13.228.000 και ii) τα γραμμάτια σε ξένο νόμισμα αντιπροσωπεύουν υποχρέωση προς τον προμηθευτή ΚΚ από αγορά μηχανημάτων με μακροπρόθεσμη πίστωση.

7.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

7.3.1 Απογραφή υποχρεώσεων σε ευρώ

Στο τέλος της χρήσης διενεργούμε εσωλογιστική απογραφή όλων των κατηγοριών των υποχρεώσεων της επιχείρησής μας. Πρώτα αναγνωρίζουμε τις υποχρεώσεις αυτές, κατόπιν τις ομαδοποιούμε σε τοκοφόρες και άτοκες, σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες και τελικά τις αποτιμούμε. Οι βραχυπρόθεσμες τοκοφόρες ή άτοκες υποχρεώσεις αποτιμώνται στην ονομαστική τους αξία, ενώ οι μακροπρόθεσμες τοκοφόρες στην παρούσα αξία.

7.3.2 Απογραφή υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Η διαδικασία αναγνώρισης των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν διαφέρει σημαντικά από την διαδικασία αναγνώρισης των υποχρεώσεων σε ευρώ. Διαφορές παρουσιάζονται μόνο στην αποτίμησή τους, η οποία γίνεται σε δύο διαδοχικά στάδια. Στο πρώτο στάδιο αποτιμούμε τις βραχυπρόθεσμες τοκοφόρες και άτοκες υποχρεώσεις στην ονομαστική τους αξία σε ξένο νόμισμα και τις μακροπρόθεσμες τοκοφόρες υποχρεώσεις στην παρούσα αξία τους. Στο δεύτερο στάδιο μετατρέπουμε τις αξίες αυτές σε ευρώ με βάση την τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος από την τελευταία ημέρα της χρήσης. Αν είχαμε προαγοράσει το ξένο νόμισμα, η τιμή στην οποία θα αποτιμούσαμε την υποχρέωση θα ήταν η τιμή της προαγοράς.

Οι οποιοσδήποτε χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στην χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού 44.14 *Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων* με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού της υποχρέωσης. Το υπόλοιπο του 44.14 αν είναι χρεωστικό το μεταφέρουμε στον 81.00.04 *Συναλλαγματικές διαφορές*. Τις χρεωστικές και πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούμε στο λογαριασμό 16.15 *Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων* με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού της υποχρέωσης.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή είσπραξης του δανείου των \$ 70.000 είναι:

-----1/4/Χ4-----		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	26.100.000	
38.03.00 Τράπεζα Ω		
65.05 Τόκοι και έξοδα βραχ/σμων	1.900.000	
τραπεζικών χρηματοδοτήσεων		
65.05.08 Τόκοι δανείων σε δολάρια		
52.00 Τράπεζα Ω		
52.00.08 Βραχυπρόθεσμα δάνεια σε δολάρια		28.000.000

β. Η εγγραφή εκχώρησης των αποθετηρίων (εμπορευμάτων) στην Τράπεζα Ω είναι:

-----15/6/Χ4-----		
20.97 Εμπορεύματα στις τράπεζες σε		
εγγύηση δανείων	16.000.000	
20.90 Αξία εμπορευμάτων στις τράπεζες		
λογαριασμός αντίθετος		16.000.000

γ. Η εγγραφή της είσπραξης του δανείου, της πληρωμής των τόκων και των σχετικών εξόδων είναι η εξής:

-----16/6/Χ4-----		
38.03 καταθέσεις όψεως σε €	13.000.000	
38.03.00 Τράπεζα Ω		
65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχ/σμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων	1.000.000	
65.05.00 Τόκοι δανείων με εγγύηση εμπορεύματα 52.00 Τράπεζα Ω		14.000.000
52.00.00 Βραχυπρόθεσμα δάνεια εγγυημένα με εμπορεύματα		

Άσκηση 2

α. Η εγγραφή εξόφλησης της υποχρέωσης προς τον προμηθευτή ΗΗ είναι:

-----20/6/Χ6-----		
50.01 Προμηθευτές εσωτερικού	19.800.000	
50.01.10 Προμηθευτές σε \$		
50.01.10.22 Προμηθευτής ΗΗ		
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	200.000	
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές		
81.00.04.22 Συν. Διαφορές σε \$		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		20.000.000
38.03.00 Τράπεζα Ω		

β. Η εγγραφή της εξόφλησης της τοκοχρεολυτικής δόσης είναι:

-----20/6/Χ6-----		
53.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες την επόμενη χρήση σε €	13.000.000	
53.17.05 Δάνειο από επενδυτική		
65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	13.228.000	
65.01.00 Τόκοι και έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε €		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		26.228.000
38.03.04 Τράπεζα Ω		

γ. Η εγγραφή της εξόφλησης του γραμματίου σε δολάρια έχει ως εξής:

-----20/6/Χ6-----		
45.20 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν	10.080.000	
45.20.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε \$		
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		10.000.000
38.03.00 Τράπεζα Ω		
16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων		80.000
16.15.00 Συν. Διαφορές του ΚΚ σε \$		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Σκοπός:

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρούμε να αναπτύξουμε τα θέματα σχηματισμού και χρησιμοποίησης των προβλέψεων και να εξετάσουμε τους κανόνες τήρησης και συνδεσμολογίας των λογαριασμών των προβλέψεων.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Για να καλύψουμε πιθανολογούμενες ζημιές και ενδεχόμενα έξοδα σχηματίζουμε στο τέλος της χρήσης προβλέψεις, τις οποίες κατατάσσουμε σε:

- α. Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης
- β. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν οι προβλέψεις για α) πιθανές οργανικές ζημιές, όπως είναι οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις και η υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων και β) ενδεχόμενα οργανικά έξοδα, όπως είναι η αποζημίωση εργαζομένων λόγω εξόδου τους από την ενεργό υπηρεσία. Η δεύτερη κατηγορία συμπεριλαμβάνει προβλέψεις για πιθανές ανόργανες ή έκτακτες ζημιές όπως είναι οι απαξιώσεις παγίων στοιχείων, οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές και τα ενδεχόμενα ανόργανα έξοδα.

8.1 ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

8.1.1 Λόγοι σχηματισμού προβλέψεων

Με σχετικό άρθρο του νόμου 2190 διευκρινίζεται ότι οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν.

Για να σχηματίσουμε πρόβλεψη θα πρέπει να κρατήσουμε ένα ορισμένο ποσό σε βάρος του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης. Έτσι μέσω του σχηματισμού επιτυγχάνουμε την παρουσίαση μιας συντηρητικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων. Το ΓΛΣ δεν επιτρέπει το σχηματισμό των προβλέψεων για πιθανές ζημιές και ενδεχόμενα έξοδα που οφείλονται, στην υποτίμηση των αποθεμάτων και στην υποχρέωση των επιχειρήσεων να αποζημιώσουν τους εργαζομένους λόγω εξόδου τους από την ενεργό υπηρεσία την επόμενη χρήση.

8.1.2 Λογαριασμοί σχηματισμού προβλέψεων

Για να απεικονίσουμε λογιστικώς το σχηματισμό της πρόβλεψης, θα πρέπει πρώτα να εξακριβώσουμε εάν η προβλεπόμενη ζημιά ή έξοδο ανήκει στα τακτικά οργανικά αποτελέσματα ή αν ανήκει στα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα. Στην πρώτη περίπτωση το ποσό της ζημιάς ή του εξόδου καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 68 *Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως*, ενώ στην δεύτερη στη χρέωση του 83 *Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους*. Και στις δυο περιπτώσεις εμφανίζουμε την σχηματισμένη πρόβλεψη στη πίστωση ενός από τους παρακάτω λογαριασμούς κατά περίπτωση:

44 *Προβλέψεις*

34.99 *Προβλέψεις για υποτιμήσεις χρεογράφων*

18.00.99 *Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις*

18.01.99 *Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις*

Η παραπάνω ρύθμιση δεν ισχύει για τον σχηματισμό της πρόβλεψης για την κάλυψη χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν κατά την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Στην περίπτωση αυτή καταχωρούμε το ποσό της πιθανής ζημιάς στην χρέωση του λογαριασμού 44.14 *Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων* και στην πίστωση το λογαριασμό της απαίτησης ή της υποχρέωσης.

Οι φορολογικές αρχές στην χώρα μας δεν θεωρούν τις πιθανές ζημιές και τα ενδεχόμενα έξοδα στοιχεία που εκπίπτουν από τα κέρδη των επιχειρήσεων προκειμένου να υπολογιστεί το φορολογητέο εισόδημά τους. Εξαιρέση αποτελούν οι πιθανές ζημιές από επισφαλείς πελάτες σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2238 του 1994 και το ενδεχόμενο έξοδο για την αποζημίωση των εργαζομένων που πρόκειται να εξέλθουν από την επιχείρηση την επόμενη χρήση.

8.1.3 Χρησιμοποίηση προβλέψεων

Χρησιμοποιούμε τις σχηματισμένες προβλέψεις μόνο όταν υλοποιηθούν οι προβλεπόμενες ζημιές ή πραγματοποιηθούν τα ενδεχόμενα έξοδα. Τότε καταχωρούμε την οριστική ζημιά ή το έξοδο στην χρέωση του λογαριασμού της αντίστοιχης πρόβλεψης, με πίστωση του λογαριασμού του στοιχείου του ισολογισμού που προκάλεσε τη ζημιά ή το έξοδο. Δεν καταχωρούμε την ζημιά ή το έξοδο στην χρέωση του 68 ή του 83 γιατί ήδη το πράξαμε την προηγούμενη χρήση.

Αν το ύψος της πραγματοποιούμενης ζημιάς είναι μεγαλύτερο από αυτό που είχαμε προβλέψει, η διαφορά θεωρείται έκτακτη ζημιά και καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02 *Έκτακτες ζημιές*. Αν πάλι είναι μικρότερο, τότε το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης που παραμένει αχρησιμοποίητο θεωρείται έκτακτο έσοδο και εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 *Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων*. Στην περίπτωση βέβαια των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν ισχύει τίποτα από τα παραπάνω αφού οι διαφορές αυτές έχουν θεωρηθεί οριστικές ζημιές και έχουν μεταφερθεί μέσω του 81.00.04 στα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης.

Άσκηση 1 / Κεφάλαιο 8

Η επιχείρηση ΕΔΧ:

α. Χαρακτήρισε (στο τέλος της πρώτης λογιστικής χρήσης 31/12/20X5) τους παρακάτω πελάτες της επισφαλείς και προέβλεψε ότι δεν θα εισπράξει € 300.000 από τον πελάτη ΑΑ και € 1.000.000 από τον πελάτη ΔΔ:

Πελάτες	Πόσο απαίτησης
30.00.00 Πελάτης ΑΑ	€ 7.300.000
30.00.03 Πελάτης ΔΔ	€ 10.000.000

β. Σχημάτισε (31/12/20X5) πρόβλεψη ύψους € 1.300.000 για να καλύψει την πιθανή ζημιά από τους συγκεκριμένους επισφαλείς πελάτες.

γ. Εισέπραξε (12/3/20X6) € 6.800.000 από τον πελάτη ΑΑ και € 9.200.000 από τον πελάτη ΔΔ.

δ. Εξασφάλισε δικαστική απόφαση (31/12/20X6) σύμφωνα με την οποία τα υπόλοιπα ποσά της οφειλής των επισφαλών απαιτήσεων των ΑΑ και ΔΔ είναι ανεπίδεκτα είσπραξης.

ε. Εισέπραξε (5/6/20X8) € 700.000 από τον πελάτη ΑΑ, του οποίου η οφειλή είχε θεωρηθεί ανεπίδεκτη είσπραξης το 20X6.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές αυτών των γεγονότων, λαμβάνοντας υπόψη σας και όσα συναφή εκθέτουμε στο κεφάλαιο 4.

Απάντηση στην Άσκηση

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή του χαρακτηρισμού των απαιτήσεων ως επισφαλών είναι:

-----31/12/X5-----	
30.97 Πελάτες επισφαλείς	17.300.000
30.97.00 Πελάτης ΑΑ € 6.600.000	
30.97.03 Πελάτης ΔΔ € 9.000.000	
30.00 Πελάτες εσωτερικού	17.300.000
30.00.00 Πελάτης ΑΑ € 6.600.000	
30.00.03 Πελάτης ΔΔ € 9.000.000	

β. Η εγγραφή σχηματισμού της πρόβλεψης για κάλυψη πιθανής ζημιάς από τους επισφαλείς πελάτες είναι:

-----31/12/Χ5-----		
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	1.300.000	
83.11.00 Προβ. για απόσβεση επισφαλών πελατών		
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		1.300.000
44.11.00 Προβ. για απόσβεση επισφαλών πελατών		

γ. Η εγγραφή είσπραξης μέρους των επισφαλών απαιτήσεων είναι:

-----12/3/Χ6-----		
38.00 Ταμείο	16.000.000	
38.00.00 Ταμείο σε ευρώ		
30.97 Πελάτες επισφαλείς		16.000.000
30.97.00 Πελάτης ΑΑ € 5.900.000		
30.97.03 Πελάτης ΔΔ € 8.200.000		

δ. Παρατηρούμε ότι στην χρήση 20Χ6, η ζημιά από τον επισφαλή πελάτη ΑΑ ήταν € 500.000, δηλαδή μεγαλύτερη από την σχηματισμένη πρόβλεψη των € 300.000, άρα έχουμε ακάλυπτη ζημία €200.000. Η εγγραφή της χρησιμοποίησης της πρόβλεψης και απεικόνισης της επιπλέον ζημίας είναι η εξής:

-----31/12/Χ6-----		
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	300.000	
44.11.00 Προβ. για απόσβεση επισφαλών πελατών		
81.02 Έκτακτες ζημίες	199.999	
81.02.06 Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις		
30.97 Πελάτες επισφαλείς		499.999
30.97.00 Πελάτης ΑΑ		

Επειδή διατηρούμε ελπίδες για είσπραξη των € 500.000 δεν θα κλείσουμε τον λογαριασμό του πελάτη. Γι' αυτό και τον πιστώνουμε με 0,001 € λιγότερο ώστε να διατηρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Η ζημία από τον επισφαλή ΔΔ ήταν € 800.000, δηλαδή, από την σχηματισμένη πρόβλεψη κατά το ποσό των € 200.000. Η εγγραφή της χρησιμοποίησης της πρόβλεψης είναι η εξής:

-----31/12/Χ6-----		
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	799.999	
44.11.00 Προβ. για απόσβεση επισφ. Πελατών		
30.97 Επισφαλείς πελάτες		799.999
30.97.03 Πελάτης ΔΔ		

Το ποσό € 200.001 της αχρησιμοποίητης πρόβλεψης (πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11) αποτελεί έκτακτο έσοδο και μεταφέρεται στην πίστωση του 84.00 με την εξής εγγραφή:

-----31/12/Χ6-----		
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	200.001	
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επ. πελατών		
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες		
προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων		200.001
84.00.11 Από προβλέψεις για επισφ. Απαιτήσεις		

Πρέπει να σημειώσουμε ότι δεν επιτρέπεται συμψηφισμός της ακάλυπτης ζημίας από ένα επισφαλή πελάτη με την αχρησιμοποίητη πρόβλεψη άλλου επισφαλή πελάτη, εφόσον έχουμε σχηματίσει προβλέψεις για τις συγκεκριμένες απαιτήσεις και όχι για το σύνολο των απαιτήσεων ή των πιστωτικών πωλήσεων.

ε. Η εγγραφή της είσπραξης στην χρήση 20Χ8, της οφειλής του πελάτη ΑΑ € 500.000 είναι η εξής:

-----5/6/Χ8-----		
38.00 Ταμείο	500.000	
38.00.00 Ταμείο σε €		
30.97 Επισφαλείς πελάτες		0,001
30.97.00 Πελάτης ΑΑ		
82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων		499.999
82.01.03 Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων		

Το ποσό € 499.999 είναι έκτακτο και ανόργανο έσοδο γιατί η επιχείρηση ΕΔΧ εισέπραξε τελικά μια απαίτηση την οποία θεωρούσε ανεπίδεκτη είσπραξης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Σκοπός:

Σ' αυτό το κεφάλαιο θα διερευνήσουμε τους παράγοντες που διαμορφώνουν την καθαρή θέση ανώνυμης εταιρίας και θα εξετάσουμε τα σχετικά λογιστικά θέματα και τους κανόνες που διέπουν τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Επίσης θα επιχειρήσουμε να παρουσιάσουμε τους λόγους για τους οποίους σχηματίζουμε αποθεματικά, να εξετάσουμε τα θέματα της λογιστικής απεικόνισης του σχηματισμού των αποθεματικών και του λόγους που οδηγούν στην ύπαρξη των αποτελεσμάτων εις νέο.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Οι μεταβολές της καθαρής θέσης μιας επιχείρησης επηρεάζουν άμεσα τόσο την θέση των πιστωτών όσο και την θέση των μετόχων.

Η καθαρή θέση μιας ανώνυμης εταιρίας αποτελείται από:

- α. Το μετοχικό κεφάλαιο
- β. Τα αποθεματικά
- γ. Τα αποτελέσματα εις νέο

Στοιχεία της καθαρής θέσης θεωρούνται επίσης και οι καταθέσεις μετόχων που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου.

Το μετοχικό κεφάλαιο προκύπτει από τις εισφορές των μετόχων και είναι τμήμα της εταιρικής οντότητας. Συγκεντρώνεται κατά την σύστασή της, αυξάνεται ή μειώνεται κατά την διάρκεια της ζωής της και επιστρέφει στους μετόχους κατά την διάλυσή της. Τα αποθεματικά προέρχονται από παρακράτηση κερδών της χρήσης και τα αποτελέσματα εις νέο είναι κέρδη (ζημιές) της χρήσης που μεταφέρονται στην επόμενη χρήση.

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης και οι μεταβολές τους παρακολουθούνται με την τήρηση και την κατάλληλη συνδεσμολογία των παρακάτω λογαριασμών:

40 Κεφάλαιο

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων

42 Αποτελέσματα εις νέο

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

9.1 ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

9.1.1 Συγκέντρωση μετοχικού κεφαλαίου

Για να συστήσουμε ανώνυμη εταιρία θα πρέπει να συγκεντρώσουμε το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζει ο νόμος. Η συγκέντρωσή του γίνεται με την έκδοση και την διάθεση μετοχών είτε σε περιορισμένο αριθμό επενδυτών (ιδιωτική τοποθέτηση) ή στο ευρύτερο επενδυτικό κοινό (δημόσια κάλυψη). Και στις δύο περιπτώσεις, οι μετοχές εκδίδονται σε τιμές που μπορεί να είναι ίσες ή μεγαλύτερες από την ονομαστική τους αξία (άρτιο).

Η διάθεση των μετοχών διέρχεται από τα στάδια της κάλυψης και της καταβολής του κεφαλαίου. Στο πρώτο στάδιο ο μεν επενδυτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να εισφέρει στην σύσταση του μετοχικού κεφαλαίου, η δε εταιρία αποκτά ισόποση απαίτηση έναντι του επενδυτή. Καταχωρούμε την απαίτηση αυτή στην χρέωση του λογαριασμού 33.03 *Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου* με πίστωση του 40.02 *Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών*. Εάν οι μετοχές εκδοθούν σε τιμή υπέρ το άρτιο, θα καταχωρήσουμε τη διαφορά στη χρέωση 33.03 και στην πίστωση του λογαριασμού 41.01 *Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο*.

Στο δεύτερο στάδιο ο επενδυτής εκπληρώνει την υποχρέωση του καταβάλλοντας την εισφορά του σε χρήμα ή σε είδος παραλαμβάνοντας έτσι των αντίστοιχο αριθμό μετοχών. Στην περίπτωση που οι επενδυτές καταθέσουν στην τράπεζα το σύνολο των εισφορών τους υπέρ της εταιρίας, θα χρεώσουμε με το ποσό της κατάθεσης το λογαριασμό 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €* και θα πιστώσουμε τον 33.03. εάν το κεφάλαιο πρόκειται να καταβληθεί τμηματικά, τότε καταχωρούμε τις δόσεις: α) της παρούσας και της αμέσως επόμενης στην χρέωση του λογαριασμού 33.04 *Οφειλόμενο κεφάλαιο* και β) των μελλοντικών χρήσεων στην χρέωση του λογαριασμού 18.02 *Οφειλόμενο κεφάλαιο*.

Τα έξοδα που γίνονται για την έκδοση μετοχών και την συγκέντρωση του κεφαλαίου κεφαλαιοποιούνται και καταχωρούνται στην χρέωση 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως και αποσβένονται εφάπαξ μέσα στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν ή τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

9.1.2 Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

Το κεφάλαιο μια ανώνυμης εταιρίας μπορεί να αυξηθεί με:

α. Την παροχή από τους παλαιούς μετόχους ή από νέες εισφορές σε χρήμα ή σε είδος νέων μετόχων.

β. Την κεφαλαιοποίηση ορισμένων αποθεματικών, αδιανέμητων κερδών, μερισμάτων πληρωτέων και της διαφοράς από την τιμαριθμική προσαρμογή του κόστους των παγίων στοιχείων.

γ. Την κεφαλαιοποίηση δανειακών κεφαλαίων.

δ. Την απορρόφηση άλλης εταιρίας.

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν μπορεί να αποφασιστεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου εάν προηγουμένως δεν έχει καταβληθεί και η τελευταία δόση που οφείλεται από την αρχική συγκέντρωση ή την τελευταία αύξησή του.

Η λογιστική απεικόνιση της αύξησης του κεφαλαίου με νέες εισφορές διαφέρει από την απεικόνιση της συγκέντρωσής του ως προς το ότι καταχωρούμε τα έξοδα στην χρέωση του λογαριασμού 16.13 Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διέρχεται δυο στάδια: α) της διανομής των αποθεματικών στους μετόχους υπό μορφή κερδών και β) της επανεισφοράς τους από του μετόχους στην εταιρία με προορισμό την αύξηση του κεφαλαίου της. Με βάση το πρώτο γεγονός παρουσιάζουμε το πρώτο γεγονός κεφαλαιοποιημένο στην χρέωση του λογαριασμού 41.05 Έκτακτα αποθεματικά ή του 41.04 Ειδικά αποθεματικά με πίστωση του 88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση. Μεταφέρουμε το υπόλοιπο του 88.07 στην πίστωση του 88.99 Κέρδη προς διάθεση, και έπειτα κλείνουμε τον 88.99 χρεώνοντάς τον στον 43.90 Αποθεματικά διαθέσιμα για αύξηση κεφαλαίου. Το δεύτερο γεγονός, δηλαδή η επανεισφορά των κερδών, απεικονίζεται λογιστικά όπως και το γεγονός της συγκέντρωσης του μετοχικού κεφαλαίου. Μεταφέρουμε το υπόλοιπο του 43.90 στην πίστωση του 33.03.

Ανάλογη είναι και η διαδικασία της κεφαλαιοποίησης των αδιανέμητων κερδών ή των πληρωτέων μερισμάτων, όπου μεταφέρουμε το ποσό των μερισμάτων από τον 53.01 Μερίσματα πληρωτέα στην πίστωση του 43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ακολουθώντας για τον 43.02 την ίδια συνδεσμολογία με αυτή του 43.90. Για να απεικονίσουμε την σχετική εγγραφή όταν η αύξηση προέρχεται από κεφαλαιοποίηση δανειακών κεφαλαίων, χρεώνουμε το λογαριασμό του δανείου και πιστώνουμε τον 33.03.

Άσκηση 1/ Κεφάλαιο 9

α. Την 15/4/20X4 οι Φ, Χ και Ψ ιδρύουν την ανώνυμη εταιρία εμπορίας ανταλλακτικών αυτοκινήτων ANAK Α.Ε και ορίζουν το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας σε € 36.000.000. Στην συνέχεια εκδίδουν 3.000 κοινές μετοχές, ονομαστικής αξίας € 9.000 η μία και τιμή έκδοσης € 12.000 η μία και τις διανέμουν ισομερώς μεταξύ τους.

β. Την 10/5/20X4 οι Φ, Χ και Ψ καταθέτουν εγκαίρως τις εισφορές του στην τράπεζα Ω.

γ. Την 1/2/20X6 οι μέτοχοι Φ, Χ και Ψ αποφασίζουν να αυξήσουν το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας τους κατά € 18.900.000 κεφαλαιοποιώντας ισόποσο αποθεματικό. Η ANAK Α.Ε εκδίδει 2.100 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας € 9.000 η μία και τις διανέμει ισομερώς στους τρεις μετόχους.

Να παραθέσετε τις απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές αυτών των γεγονότων, υποθέτοντας ότι η συγκέντρωση του κεφαλαίου δεν υπόκειται σε φόρο ή άλλες επιβαρύνσεις.

9.1.3 Μείωση και απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου

Το κεφάλαιο μια ανώνυμης εταιρίας μπορεί να μειωθεί, αρκεί να μην θίγονται τα συμφέροντα των πιστωτών. Η μείωσή του επιτυγχάνεται με διάφορους τρόπους μερικοί από τους οποίους είναι:

α. Η επιστροφή εισφορών από την εταιρία στους μετόχους

β. Η απόσβεση ζημιών

γ. Η εξαγορά ιδίων μετοχών

Ειδικότερα, όταν επιστρέφουμε στους μετόχους τις εισφορές τους, το μετοχικό κεφάλαιο και τα διαθέσιμα της εταιρίας μειώνονται ισόποσα, αλλά όχι ταυτόχρονα γιατί απαιτείται αρκετός χρόνος για να ολοκληρωθεί η διαδικασία. Καταχωρούμε την υποχρέωση για επιστροφή του κεφαλαίου στους μετόχους στην πίστωση του λογαριασμού 53.16 *Μέτοχοι –Αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου* και την μείωση του κεφαλαίου στην χρέωση του λογαριασμού 40.00 *Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών*. Όταν επιστρέψουμε στους μετόχους τις εισφορές, χρεώνουμε τον 53.16 και πιστώνουμε τον 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €*.

Στην περίπτωση της κάλυψης ζημιών της χρήσης χρεώνουμε τον 40.00 και πιστώνουμε τον 53.16, ο οποίος είναι προσωρινός λογαριασμός και στην συνέχεια χρεώνουμε τον 53.16 με πίστωση του 40.02 *Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων*. Μπορεί οι περιπτώσεις μείωσης μετοχικού κεφαλαίου με την αγορά ιδίων μετοχών να είναι σπάνιες, όμως όταν συμβαίνει αυτό καταχωρούμε τις μετοχές που αγοράζουμε στην χρέωση του λογαριασμού 34.25 *Ίδιες μετοχές* με πίστωση του λογαριασμού 38.03 *Καταθέσεις όψεως σε €*. Το μετοχικό μειώνεται μόνο όταν ακυρώσουμε τις ίδιες μετοχές.

Άσκηση 2/ Κεφάλαιο 9

- α. Την 18/6/20X8 η γενική συνέλευση των μετόχων της ΜΚΔ Α.Ε αποφάσισε να μειώσει το κεφάλαιο της εταιρίας κατά € 20.000.000 ή κατά 20%, ελαττώνοντας κατά το ίδιο ποσοστό τον αριθμό των 43.000 μετοχών της εταιρίας.
- β. Την 20/6/20X8 η ΜΚΔ Α.Ε κατέβαλε € 11.000.000 στους μετόχους της και απέκτησε 5.000 μετοχές ονομαστικής αξίας € 2.300 η μία.
- γ. την 30/6/20X8 η ΜΚΔ Α.Ε αγόρασε τοις μετρητοίς 3.600 δικές της κοινές μετοχές αντί € 2.500 η μία και τις ακύρωσε αμέσως.
- Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων, λαμβάνοντας υπόψη σας ότι η εταιρία διενεργεί τις ταμειακές της συναλλαγές μέσω της τράπεζας Α.

9.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ

Εκτός από τα αδιανέμητα κέρδη αποθεματικά θεωρούνται: α) η διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και β) οι διαφορές από την τιμαριθμική αναπροσαρμογή στοιχείων του ενεργητικού. Σχηματίζουμε αποθεματικά για να ενισχύσουμε την καθαρή θέση της εταιρίας, να βελτιώσουμε τη πιστοληπτική της ικανότητα, να χρηματοδοτήσουμε επενδυτικά προγράμματα και για αν διανείσουμε στο μέλλον συμπληρωματικά μερίσματα. Τα αποθεματικά διακρίνονται σε: α) τακτικά και έκτακτα, β) υποχρεωτικά και προαιρετικά, γ) γενικού σκοπού και ειδικού σκοπού και δ) φορολογηθέντα και αφορολόγητα.

Για την λογιστική απεικόνιση του σχηματισμού του τακτικού αποθεματικού μεταφέρουμε το ποσό κερδών από το λογαριασμό 88.99 *Κέρδη προς διάθεση* σε πίστωση του 41.02 *Τακτικό αποθεματικό*. Οι εταιρίες σχηματίζουν έκτακτα ή ειδικά αποθεματικά για να χρηματοδοτήσουν συγκεκριμένες επενδύσεις και να επιτύχουν τους σκοπούς που προκαθόρισε η γενική συνέλευση των μετόχων τους.

Το λιγότερο σημαντικό στοιχείο της καθαρής θέσης είναι τα αποτελέσματα εις νέο, δηλαδή κέρδη εις νέο ή ζημιές εις νέο. Τα πρώτα είναι τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης, τα οποία καταχωρούμε στην πίστωση του λογαριασμού 42.00 *Υπόλοιπο κερδών εις νέο* με χρέωση του λογαριασμού 88.99 *Κέρδη προς διάθεση*, ενώ η ζημιές αντιπροσωπεύουν ποσό ακάλυπτων ζημιών παρούσας ή προηγούμενης χρήσης και παρουσιάζονται στην χρέωση του 42.01 *Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο* με πίστωση του 86.99 *Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως*.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή της κάλυψης του κεφαλαίου είναι:

-----15/4/Χ4-----

33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	36.000.000	
33.03.00 Μέτοχος Φ € 12.000		
33.03.01 Μέτοχος Χ € 12.000		
33.03.02 Μέτοχος Ψ € 12.000		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		27.000.000
41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		9.000.000

β. Η εγγραφή της καταβολής του κεφαλαίου € 27.000.000 και της διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, € 9.000.000 είναι:

-----10/5/Χ4-----

38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	36.000.000	
38.03.00 Τράπεζα Ω		
33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		36.000.000
33.03.00 Μέτοχος Φ € 12.000		
33.03.01 Μέτοχος Χ € 12.000		
33.03.02 Μέτοχος Ψ € 12.000		

Η εγγραφή του μετασχηματισμού του οφειλόμενου κεφαλαίου σε καταβεβλημένο κεφάλαιο έχει ως εξής:

-----10/5/Χ4-----

40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	27.000.000	
41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	9.000.000	
40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		27.000.000
41.00 Καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		9.000.000

γ. Οι εγγραφές χαρακτηρισμού των αποθεματικών ως κερδών προς διάθεση είναι:

-----1/2/Χ6-----

41.05 Έκτακτα αποθεματικά	18.900.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		18.900.000

-----1/2/Χ6-----

88.99 Κέρδη προς διάθεση	18.900.000	
43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου		18.900.000

-----1/2/Χ6-----

Η εγγραφή κάλυψης του κεφαλαίου είναι:

-----1/2/Χ6-----

33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	18.900.000	
33.03.00 Μέτοχος Φ € 6.300.000		
33.03.01 Μέτοχος Χ € 6.300.000		
33.03.02 Μέτοχος Ψ € 6.300.000		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		18.900.000

Η εγγραφή κεφαλαιοποίησης των κερδών προς διάθεση έχει ως εξής:

-----1/2/Χ6-----		
43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου	18.900.000	
33.03 Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως Κεφαλαίου		18.900.000
33.03.00 Μέτοχος Φ € 3.600.000		
33.03.01 Μέτοχος Χ € 3.600.000		
33.03.02 Μέτοχος Ψ € 3.600.000		

Η εγγραφή του μετασχηματισμού του οφειλόμενου κεφαλαίου σε καταβεβλημένο κεφάλαιο έχει ως εξής:		
-----1/2/Χ6-----		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	18.900.000	
40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		18.900.000

Άσκηση 2

α. Η εγγραφή της απόφασης μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου είναι:

-----18/6/Χ8-----		
40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	20.000.000	
53.16 Μέτοχοι – Αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου		20.000.000

β. Η εγγραφή της πληρωμής της ονομαστικής αξίας 5000 μετοχών και απόκτησης των μετοχών είναι:

-----20/6/Χ8-----		
53.16 Μέτοχοι – Αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου	11.500.000	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		11.500.000
38.03.02 Τράπεζα Α		

γ. Η εγγραφή της αγοράς των 3.000 ιδίων μετοχών είναι:

-----30/6/Χ8-----		
34.25 Ίδιες μετοχές	9.000.000	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €		9.000.000
38.03.02 Τράπεζα Α		

Επειδή η τιμή αγοράς των ιδίων μετοχών (€ 2.100) είναι μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία των μετοχών (€ 2.000), η αγορά των 3.000 μετοχών προξένησε ζημία € 300.000.

Η εγγραφή πραγματοποίησης της ζημίας και της οριστικής μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου είναι:

-----30/6/Χ8-----		
53.16 Μέτοχοι – Αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου	8.500.000	
81.02 Έκτακτες ζημίες	500.000	
34.25 Ίδιες μετοχές		9.000.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Σκοπός:

Σκοπός μας στο κεφάλαιο αυτό είναι να παρουσιάσουμε τις βασικές κατηγορίες εσόδων, εξόδων και αποτελεσμάτων, να εξετάσουμε το θέμα της αναγνώρισης τους, να παραθέσουμε τους κανόνες που διέπουν το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης, να εξετάσουμε τον τρόπο διάθεσης των κερδών της χρήσης και, τέλος, να αναλύσουμε τους κανόνες της παρουσίασης των σχετικών λογαριασμών στην κατάσταση αποτελεσμάτων τέλους χρήσης.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Ο λογιστικός προσδιορισμός είναι μια σύνθετη διαδικασία όπου για την καλύτερη κατανόησή της χρειάζεται να έχετε δώσει ιδιαίτερη βαρύτητα στα κεφάλαια 2 και 3. Συγκεκριμένα θα πρέπει να δώσετε προσοχή στα θέματα που αφορούν την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων και την διαδικασία της συσχέτισής τους.

10.1 ΕΣΟΔΑ

10.1.1 Κατηγορίες εσόδων

Το ΓΛΣ διακρίνει τα έσοδα σε:

α. Οργανικά και ανόργανα: Τα οργανικά έσοδα πηγάζουν από την κύρια δραστηριότητα, τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και παρεπόμενες ασχολίες όπως, έσοδα από πωλήσεις, πιστωτικό τόκο κ.λ.π, ενώ οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων και οι επιχορηγήσεις συνιστούν οργανικά έσοδα.

β. Τακτικά και έκτακτα: Τα τακτικά έσοδα είναι προβλέψιμα και επαναλαμβανόμενα όπως π.χ τα ενοίκια, ενώ τα έκτακτα έσοδα δεν χαρακτηρίζονται από περιοδικότητα, π.χ, έσοδα προηγούμενων χρήσεων.

γ. Πραγματοποιημένα και τεκμαρτά: Τα πραγματοποιημένα έσοδα συμβάλλουν στην αύξηση της καθαρής θέσης, ενώ τα τεκμαρτά όχι γιατί αντιπροσωπεύουν υπολογιστικά έσοδα.

10.1.2 Λογαριασμοί εσόδων

Η λογιστική παρακολούθηση των εσόδων αρχίζει από τότε που αναγνωρίζεται η πραγματοποίησή τους. Τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούνται κατά την μεταβίβαση της κυριότητας των αγαθών στους αγοραστές, τα έσοδα από υπηρεσίες πραγματοποιούνται όταν προσφέρουμε τις υπηρεσίες μας στους τρίτους, τα έσοδα από δανειοδοτήσεις πραγματοποιούνται με την πάροδο του χρόνου κ.λ.π

Τα τακτικά και οργανικά έσοδα τα εμφανίζουμε στην πίστωση των ακόλουθων λογαριασμών ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους:

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

73 Πωλήσεις υπηρεσιών

74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων

75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών

76 Έσοδα κεφαλαίων

78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων.

Να διευκρινίσουμε ότι ο λογαριασμός 78 δεν περιέχει έσοδα, αλλά στοιχεία που μειώνουν το κόστος της ιδιοπαραγωγής παγίων ή αποθεμάτων.

Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα καταχωρούνται στην πίστωση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα, 82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων και 84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

Στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα των λογαριασμών των εσόδων συνήθως δεν αποδίδουν το σύνολο των πραγματοποιημένων εσόδων, γιατί είναι δυνατό να μην είναι πλήρως ενημερωμένοι ή να περιέχουν προεισπραχθέντα έσοδα. Στην πρώτη περίπτωση πιστώνουμε τους λογαριασμούς των εσόδων με τα πραγματοποιημένα έσοδα και χρεώνουμε κάποιο λογαριασμό απαίτησης εάν είναι απαιτητά, ενώ εάν δεν είναι χρεώνουμε το μεταβατικό λογαριασμό του ενεργητικού 36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα. Στην δεύτερη

περίπτωση μεταφέρουμε τα προεισπραχθέντα από τους λογαριασμούς των εσόδων στην πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού του παθητικού 56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων.

Άσκηση 1/ Κεφάλαιο 10

Στο τέλος της χρήσης 20X7 διαπιστώσατε ότι:

α. Δεν έχετε καταχωρήσει στα βιβλία της επιχείρησής σας ποσό εσόδων από πιστωτικούς τόκους € 3.100.000. Το ποσό αυτό θα γίνει απαιτητό την 31^η Απριλίου 20X8, οπότε και λήγει η τοκοφόρος περίοδος.

β. Έχετε καταχωρήσει στην πίστωση του λογαριασμού 75.02 Προμήθειες – Μεσιτείες το ποσό των € 4.000.000 που αφορά προεισπραχθέντα έσοδα και προμήθειες.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών των εσόδων ώστε τα υπόλοιπά τους να αποδίδουν τα πραγματοποιημένα έσοδα της χρήσης.

10.2 ΕΞΟΔΑ

10.2.1 Κατηγορίες εσόδων

Όλα τα έξοδα ομαδοποιούνται συνήθως σε:

α. Οργανικά και ανόργανα: Τα οργανικά έξοδα οφείλονται στην κύρια δραστηριότητα, τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης και η πραγματοποίησή τους αναμένεται να οδηγήσει στην δημιουργία ικανοποιητικών εσόδων σε αντίθεση με τα ανόργανα έξοδα που δεν συσχετίζονται με κάποια δραστηριότητα και δεν συνεπάγονται την επίτευξη κάποιων εσόδων. Παραδείγματα οργανικών εξόδων είναι οι μισθοί, τα ενοίκια κ.λ.π, ενώ ανόργανων τα πρόστιμα, οι τόκοι υπερημερίας κ.ά.

β. Τακτικά και έκτακτα: Τα τακτικά έξοδα επαναλαμβάνονται και είναι προβλέψιμα όπως είναι τα ενοίκια, οι μισθοί, οι αποσβέσεις, ενώ δεν επαναλαμβάνονται τα έκτακτα όπως, τα πρόστιμα, οι αποζημιώσεις προσωπικού λόγω απολύσεων.

γ. Πραγματοποιημένα και τεκμαρτά: Τα πραγματοποιημένα έξοδα βαρύνουν την επιχείρηση οικονομικά και προκαλούν μείωση της καθαρής θέσης της, ενώ τα τεκμαρτά, π.χ, τόκοι των ιδίων κεφαλαίων, δεν προξενούν παρόμοια επιβάρυνση.

δ. Χρήσης και κεφαλαιοποιημένα: Τα έξοδα χρήσης συμβάλλουν στην δημιουργία εσόδων μόνο την παρούσα χρήση, π.χ, μισθοί, αποσβέσεις, ενώ τα έξοδα που οδηγούν στην δημιουργία εσόδων τόσο στην παρούσα όσο και την μελλοντική χρήση θεωρούνται κεφαλαιοποιημένα έξοδα.

ε. Άμεσα και έμμεσα: Τα έξοδα που ταυτίζονται με συγκεκριμένη ενέργεια ή αντικείμενο θεωρούνται άμεσα, αλλιώς θεωρούνται έμμεσα. Ο χαρακτηρισμός αυτών των εξόδων συνδέεται με την προηγούμενη κατηγορία εξόδων.

10.2.2 Λογαριασμοί εξόδων

Τα έξοδα καταχωρούνται στα βιβλία μας μόλις πραγματοποιηθούν. Τα οργανικά έξοδα θεωρούνται δεδουλευμένα κατά το χρόνο της δημιουργίας των αντίστοιχων εσόδων, ενώ τα ανόργανα κατά το χρόνο της πληρωμής τους ή της δημιουργίας της αντίστοιχης υποχρέωσης για πληρωμή τους.

Καταχωρούμε τα οργανικά και τακτικά έξοδα κατ' είδος στην χρέωση των εξής λογαριασμών της ομάδας 6:

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι –Τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης

Η ανάπτυξη των λογαριασμών κατ' είδος εξόδου επιτρέπει το λογιστικό προσδιορισμό: α) του κόστους κτήσης ή παραγωγής στοιχείων του ενεργητικού και β) του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.

Τα ανόργανα και έκτακτα έξοδα καθώς και τα έξοδα που αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις παρουσιάζονται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης, π.χ, 81.00 *Έκτακτα και ανόργανα έξοδα*, 82.00 *Έξοδα προηγούμενων χρήσεων*.

Είναι δυνατό οι λογαριασμοί των εξόδων να περιέχουν απαιτήσεις από προπληρωμή εξόδων ή να μην περιέχουν όλα τα δεδουλευμένα έξοδα της χρήσης. Στην περίπτωση των προπληρωμένων εξόδων πιστώνουμε τα προπληρωμένα έξοδα και χρεώνουμε το μεταβατικό λογαριασμό του ενεργητικού 36.00 *Έξοδα επόμενων χρήσεων*. Στη δεύτερη περίπτωση τους

ενημερώνουμε με τα πραγματοποιημένα έξοδα τα οποία πρέπει να πληρώσουμε την επόμενη χρήση, οπότε και θα οριστικοποιηθεί η υποχρέωσή μας. Η ενημέρωσή τους γίνεται με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού του παθητικού 56.01 *Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα*.

Άσκηση 2/ Κεφάλαιο 10

Στο τέλος της χρήσης 20X7 διαπιστώσατε ότι η επιχείρησή σας:

α. Οφείλει να πληρώσει δεδουλευμένους τόκους € 960.000 από τραπεζικό βραχυπρόθεσμο δάνειο. Η τοκοφόρος περίοδος λήγει την 1/4/20X8, οπότε και θα οριστικοποιηθεί η υποχρέωση της για εξόφληση των τόκων.

β. Έχει προπληρώσει για ασφάλιστρα € 520.000 που αφορούν την επόμενη χρήση, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 62.05 *Ασφάλιστρα*. Με βάση αυτά τα δυο στοιχεία, να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές προσαρμογής των υπολοίπων των λογαριασμών ώστε να αποδίδουν τα πραγματοποιημένα έξοδα της χρήσης 20X7.

10.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

10.3.1 Αποτελέσματα γενικής εκμετάλλευσης

Για να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης, συσχετίζουμε όλα τα οργανικά έξοδα με όλα τα οργανικά έσοδα της χρήσης στο πλαίσιο του 80.00 *Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως*, εκτός από το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων, το οποίο πρέπει να προσδιορίσουμε στα στοιχεία που περιέχουν οι λογαριασμοί της ομάδας 2.

Συγκεκριμένα για τον λογιστικό προσδιορισμό του κόστους αποθεμάτων πρέπει να :

1. Μεταφέρουμε στην χρέωση του 80.00 το υπόλοιπο του λογαριασμού του αρχικού αποθέματος και το υπόλοιπο του λογαριασμού των αγορών στον οποίο συμπεριλαμβάνονται στην πίστωση και τα υπόλοιπα των λογαριασμών των εκπτώσεων και των επιστροφών των αγορών της χρήσης.
2. Καταχωρούμε το κόστος του τελικού αποθέματος στην πίστωση του 80.00 και στην χρέωση του λογαριασμού 20.00.05 *Αποθέματα απογραφής λήξεως χρήσεως*.

Για να εμφανιστεί το ζητούμενο αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης θα πρέπει να μεταφέρουμε: α) στην χρέωση του 80.00 τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6 που αφορούν οργανικά έξοδα μη ενσωματωμένα στο κόστος των πωληθέντων και β) στην πίστωση του 80.00 τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7 που αφορούν ομαδικά κατ' είδος έσοδα. Στην χρέωση του λογαριασμού των πωλήσεων έχουμε είδη μεταφέρει τα υπόλοιπα των λογαριασμών των εκπτώσεων και των επιστροφών πωλήσεων.

Μετά την ολοκλήρωση αυτής της διαδικασίας το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 απεικονίζει την διαφορά ανάμεσα στο σύνολο των οργανικών εξόδων και στο σύνολο οργανικών εσόδων. Πρόκειται για το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης, δηλαδή το συνολικό οργανικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προέκυψε για την επιχείρηση.

10.3.2 Μικτό αποτέλεσμα

Το μικτό αποτέλεσμα το κέρδος ή την ζημία δηλαδή που προκύπτει από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, μπορούμε να το υπολογίσουμε εάν αφαιρέσουμε το αποτέλεσμα από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης από το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης. Αναγνωρίζουμε τα προσδιοριστικά στοιχεία, δηλαδή τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τις συγκεκριμένες δραστηριότητες ή ασχολίες και κατόπιν τα συσχετίζουμε στο πλαίσιο του λογαριασμού 80.01 *Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης*.

Τα ζητούμενα έξοδα είναι αυτά που δεν είναι ενσωματωμένα στο κόστος των πωληθέντων, αλλά συσχετίζονται με τις δευτερεύουσες λειτουργίες της διάθεσης, της ανάπτυξης και έρευνας, της διοίκησης και της χρηματοοικονομικής. Τα καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 80.02 *Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων* και στην πίστωση του 80.01. Στους ίδιους λογαριασμούς καταχωρούμε τα σχετικά ποσά από το λογαριασμό: α) 64.11 *Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων*, β) 64.10 *Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων* και γ) 64.12 *Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων*.

Παρόμοια είναι και η διαδικασία του υπολογισμού των εσόδων από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης. Η κατηγορία αυτή των εσόδων περιλαμβάνει:

- α. Τις επιχορηγήσεις πωλήσεων
- β. Τα έσοδα από ενοίκια, προμήθειες, μεσιτείες, κ.λ.π
- γ. Τα έσοδα από συμμετοχές και από χρεόγραφα
- δ. Τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

ε. Τους πιστωτικούς τόκους και τα διάφορα συναφή έξοδα

Καταχωρούμε τα έσοδα αυτά στη πίστωση του 80.03 *Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων* με χρέωση του 80.01. Στο σημείο αυτό της διαδικασίας το χρεωστικό (πιστωτικό) υπόλοιπο του 80.01 δείχνει το κέρδος (ζημία) από δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες.

Για να δείξει το μικτό αποτέλεσμα από την κύρια δραστηριότητα θα πρέπει να το συσχετίσουμε με το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης, μεταφέροντας το χρεωστικό (πιστωτικό) υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 *Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης* στην χρέωση (πίστωση) του 80.01. Τελικά, το νέο υπόλοιπο του 80.01 δείχνει το μικτό αποτέλεσμα.

10.3.3 Αποτελέσματα χρήσης

Για να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα χρήσης συσχετίζουμε τα ακόλουθα τρία στοιχεία:

1. Το αποτέλεσμα της γενικής εκμετάλλευσης που είναι ίσο με το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών: 80.01 *Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως*, 80.02 *Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων*, 80.03 *Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων*.
2. Τα ανόργανα και έκτακτα έξοδα και ζημίες, που αποδίδουν τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών: 81.00 *Έκτακτα και ανόργανα έξοδα*, 81.02 *Έκτακτες ζημίες*, 82 *Έξοδα προηγούμενων χρήσεων*, 83 *Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους*, 85 *Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος*.
3. Τα ανόργανα και έκτακτα έσοδα, που αποδίδουν τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών: 81.01 *Έκτακτα και ανόργανα έσοδα*, 81.03 *Έκτακτα κέρδη*, 82.01 *Έσοδα προηγούμενων χρήσεων*, 84 *Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων*.

Συσχετίζουμε τα παραπάνω στοιχεία στα πλαίσια του λογαριασμού 86 *Αποτελέσματα χρήσεως* στον οποίο μεταφέρουμε τα υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών. Ο λογαριασμός 86 αναπτύσσεται στους εξής δευτεροβάθμιους:

86.00 *Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως*
 86.01 *Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα*
 86.02 *Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα*
 86.03 *Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων*, οι οποίοι κλείνουν στο λογαριασμό 86.99 *Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως*. Το χρεωστικό (πιστωτικό) υπόλοιπο του 86.99 δείχνει το καθαρό κέρδος (ζημία) της χρήσης.

Άσκηση 3/ Κεφάλαιο 10

α. Στο τέλος της χρήσης 20Χ4 και πριν από την διενέργεια της φυσικής απογραφής των εμπορευμάτων, ορισμένοι λογαριασμοί της επιχείρησης Εμπόριο τηλεοράσεων παρουσίαζαν τα εξής υπόλοιπα (σε χιλιάδες €):

20.00 Τηλεοράσεις	€ 280.000
20.00.00 Αποθέματα απογραφής ενάρξεως χρήσεως	€ 52.000
20.00.01 Αγορές χρήσεως	€ 228.000
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	€ 44.000
62 Παροχές τρίτων	€ 10.300
63 Φόροι – Τέλη	€ 7.100
64 Διάφορα έξοδα	€ 6.500
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	€ 15.000
66 Αποσβέσεις παγίων ενσώματες στο λειτουργικό κόστος	€ 3.500
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	€ 12.000
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	€ 390.000
70.00.01 Πωλήσεις τηλεοράσεων	€ 390.000
75.02 Προμήθειες – Μεσιτείες	€ 9.000
76.01 Έσοδα χρεογράφων	€ 8.000
81.02 Έκτακτες ζημίες	€ 6.000
81.03 Έκτακτα κέρδη	€ 16.000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	€ 4.000

β. Κατά την διενέργεια της φυσικής απογραφής διαπιστώθηκε ότι:

- Η επιχείρηση είχε στην κυριότητά της τηλεοράσεις κόστους € 40.000.000 και τρέχουσας αξίας € 45.000.000
- Τα ειδικά έξοδα πωλήσεων ανέρχονται σε € 10.000.000 και είναι τα μόνα που αφορούν την κύρια δραστηριότητα.
- Τα υπόλοιπα έξοδα της ομάδας 6 (€ 88.400.000) αφορούν τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές προσδιορισμού: 1) του αποτελέσματος της γενικής εκμετάλλευσης, 2) του μικτού αποτελέσματος από την κύρια δραστηριότητα, 3) του αποτελέσματος από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες και 4) τα αποτελέσματα της χρήσης.

10.4 ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Για να προσδιορίσουμε λογιστικά το ύψος των αποτελεσμάτων προς διάθεση:

1. Καταχωρούμε το φόρο εισοδήματος της χρήσης στην χρέωση του λογαριασμού 88 *Αποτελέσματα προς διάθεση* με πίστωση του 54.07 *Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών* και
2. Μεταφέρουμε στον 88 τα υπόλοιπα των λογαριασμών:
86.99 *Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως*
42.00 *Υπόλοιπο κερδών εις νέο* ή 42.01 *Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο*
42.02 *Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων*
42.04 *Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων*
41 *Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων*
63 *Φόροι – Τέλη*

Αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό, τότε δείχνει ζημία, το ποσό της οποίας μεταφέρουμε στο λογαριασμό 42.01, ενώ αν είναι πιστωτικό, υποδηλώνει το ποσό των κερδών που μπορούμε να διανεμήσουμε και το οποίο εμφανίζουμε στην πίστωση του λογαριασμού 88.99 *Κέρδη προς διάθεση*. Η χρέωση του 88.99 γίνεται με την πίστωση των παρακάτω λογαριασμών:

- 41.02 Τακτικό αποθεματικό
- 53.01 Μερίσματα πληρωτέα
- 41.03 Αποθεματικά καταστατικού
- 41.04 Ειδικά αποθεματικά
- 41.05 Έκτακτα αποθεματικά
- 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά
- 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών

Ο λογαριασμός 88.99 κλείνει καθώς μεταφέρουμε το αδιάθετο ποσό των κερδών στη πίστωση του 42.00.

Απαντήσεις σε Ασκήσεις

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή προσαρμογής του λογαριασμού των πιστωτικών τόκων είναι ή εξής:

-----31/12/X7-----		
36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	3.100.000	
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		3.100.000

β. Η εγγραφή διαχωρισμού των εσόδων από προμήθειες έχει ως εξής:

-----31/12/X7-----		
75.02 Προμήθειες – Μεσιτείες	4.000.000	
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		4.000.000

Άσκηση 2

α. Ο λογαριασμός των χρεωστικών τόκων προσαρμόζεται με την εξής εγγραφή:

-----31/12/X7-----		
65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων	960.000	
56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		960.000

β. Τα ασφάλιστρα της επόμενης χρήσης μεταφέρονται σε λογαριασμό απαίτησης με το λογαριασμό εξόδου με την εξής εγγραφή:

-----31/12/X7-----		
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	520.000	
62.05 Ασφάλιστρα		520.000

Άσκηση 3

Όλα τα παρακάτω ποσά είναι σε χιλιάδες ευρώ.

1. Αποτελέσματα γενικής εκμετάλλευσης

α. Η εγγραφή μεταφοράς του κόστους του αρχικού αποθέματος και των αγορών στον 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης είναι η εξής:

-----31/12/Χ4-----		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	280.000	
20.00 Τηλεοράσεις		280.000
20.00.00 Αποθέματα απογραφής		
ενάρξεως χρήσεως € 52.000		
20.00.01 Αγορές χρήσεως € 228.000		

β. Η εγγραφή καταχώρησης του τελικού αποθέματος είναι η ακόλουθη:

-----31/12/Χ4-----		
20.00 Τηλεοράσεις	40.000	
20.00.05 Αποθέματα απογραφής		
λήξεως χρήσεως		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως		40.000

Τώρα, το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 απεικονίζει το κόστος των πωληθέντων τηλεοράσεων.

γ. Η εγγραφή της μεταφοράς του υπολοίπου των λογαριασμών των εσόδων της χρήσης στον 80.00 είναι η εξής:

-----31/12/Χ4-----		
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	390.000	
70.00.01 Πωλήσεις τηλεοράσεων		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως		390.000

δ. Η εγγραφή μεταφοράς των υπολοίπων των λογαριασμών των εξόδων της ομάδας 6, εκτός των ειδικών εξόδων πωλήσεων, στον 80.00 έχει ως εξής:

-----31/12/Χ4-----		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	98.400	
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		44.000
62 Παροχές τρίτων		10.300
63 Φόροι – Τέλη		7.100
64 Διάφορα έξοδα		6.500
65 Τόκοι και συναφή έξοδα		15.000
66 Αποσβέσεις παγίων ενσώματες στο		
λειτουργικό κόστος		3.500
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως		12.000

ε. Η εγγραφή μεταφοράς των υπολοίπων των λογαριασμών των εσόδων από πωλήσεις τηλεοράσεων, στον 80.00 έχει ως εξής:

-----31/12/Χ4-----		
75.02 Προμήθειες – Μεσιτείες	9.000	
76.01 Έσοδα χρεογράφων	8.000	
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως		17.000

Το πιστωτικό υπόλοιπο του 80.00 ανέρχεται σε € 68.600 και υποδηλώνει το καθαρό κέρδος της γενικής εκμετάλλευσης.

3. Μικτό αποτέλεσμα

Συγκεντρώνουμε στο λογαριασμό 80.01 *Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως* πρώτα τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες.

α. Η εγγραφή καταχώρησης των εξόδων της ομάδας 6, εκτός των ειδικών εξόδων των πωλήσεων είναι η εξής:

-----31/12/Χ4-----		
82.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	88.400	
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως		88.400

β. Η εγγραφή καταχώρησης των εσόδων της ομάδας 7, εκτός των εσόδων από πωλήσεις τηλεοράσεων, είναι η ακόλουθη:

-----31/12/Χ4-----		
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως	17.000	
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		17.000

γ. Η εγγραφή μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου του 80.00 *Λογαριασμός Γενικής εκμεταλλεύσεως* στον 80.01 έχε ως εξής:

-----31/12/Χ4-----		
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	68.600	
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως		68.600

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01 ανέρχεται σε € 140.000 και υποδηλώνει το μικτό κέρδος από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης.

3. Αποτελέσματα από δευτερεύουσες δραστηριότητες

Στο σημείο αυτό έχουμε υπολογίσει το κέρδος από το σύνολο των δραστηριοτήτων σε € 68.600 και το μικτό κέρδος μόνο από την κύρια δραστηριότητα σε € 140.000. Άρα το αποτέλεσμα από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες είναι ζημία και ανέρχεται στο ποσό των 71.400 (= € 68.600 – € 140.000). Το ίδιο αποτέλεσμα εξάγεται εάν συγκρίνουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών 80.02 και 80.03 που αναφέρονται στο σύνολο των εσόδων και εξόδων από τις δευτερεύουσες δραστηριότητες και τις παρεπόμενες ασχολίες.

4. Αποτελέσματα χρήσης

α. Οι εγγραφές μεταφοράς στον 86 των υπολοίπων των λογαριασμών του αποτελέσματος της κύριας δραστηριότητας και του αποτελέσματος από τις άλλες δραστηριότητες και ασχολίες είναι:

-----31/12/Χ4-----		
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως	140.000	
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	17.000	
86 Αποτελέσματα χρήσεως		157.000

86 Αποτελέσματα χρήσεως	88.400	
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		88.400

β. Η εγγραφές μεταφοράς στον 86 των υπολοίπων των λογαριασμών των έκτακτων κερδών, εσόδων και ζημιών είναι:

-----31/12/X4-----		
86 Αποτελέσματα χρήσεως	6.000	
81.02 Έκτακτες ζημιές		6.000

81.03 Έκτακτα κέρδη	19.000	
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	4.000	
86 Αποτελέσματα χρήσεως		23.00

Τα αποτελέσματα της χρήσης (πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86) ανέρχονται σε € 85.600. Το ποσό αυτό είναι το αλγεβρικό άθροισμα του καθαρού αποτελέσματος της γενικής εκμετάλλευσης (€ 68.600) και των ανόργανων και έκτακτων κερδών, ζημιών και ανόργανων εσόδων της χρήσης (€ 17.000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Σκοπός:

Στο κεφάλαιο αυτό επιδιώκουμε να παραθέσουμε τα βασικά χαρακτηριστικά των λογαριασμών τάξεως, να εξετάσουμε το περιεχόμενό τους και να αναπτύξουμε τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει η συνδεσμολογία και η τήρησή τους.

Εισαγωγικές παρατηρήσεις:

Τα θέματα που αναπτύσσουμε στο κεφάλαιο αυτό είναι εισαγωγικού χαρακτήρα και δεν χρειάζεται να κατέχετε εξειδικευμένες γνώσεις για να τα κατανοήσετε. Εάν όμως γνωρίζεται τις ιδιαιτερότητες των στοιχείων που καταχωρούμε στους λογαριασμούς τάξεως θα έχετε τη δυνατότητα να εφαρμόσετε καλύτερα την τήρηση και την συνδεσμολογία τους.

11.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ

Στους λογαριασμούς τάξεως καταχωρούμε τις διάφορες δεσμεύσεις της επιχείρησής μας για: α) διαφύλαξη, διαχείριση ή πώληση αγαθών που ανήκουν κατά κυριότητα σε τρίτους και β) παροχή εγγυήσεων υπέρ τρίτων ή αποδοχή εγγυήσεων από τρίτους. Στους ίδιους λογαριασμούς εμφανίζουμε επίσης τις αμφοτεροβαρείς συμβάσεις της επιχείρησης.

Οι λογαριασμοί τάξεως συνιστούν τη ομάδα 10 (κωδικός 0) του Σχεδίου Λογαριασμών του ΓΛΣ και χωρίζονται στα εξής τέσσερα ζεύγη:

Χρεωστικοί λογαριασμοί

01 Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφάλειες

03 Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί

πιστωτικοί λογαριασμοί

05 Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών Στοιχείων

06 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

07 Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις

08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί

11.2 ΤΗΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ

Οι λογαριασμοί τάξεως έχουν διαφορετικό περιεχόμενο από τους λογαριασμούς ουσίας, δηλαδή τους λογαριασμούς των ομάδων 1 έως και 9. Επίσης δεν τηρούνται απαραίτητα σε ευρώ όπως συμβαίνει πάντοτε με τους άλλους λογαριασμούς. Πολλές φορές το περιεχόμενό τους εκφράζεται σε ποσότητα ή σε λογιστικά ισοτιμία. Είναι, επομένως αδύνατη η συλλειτουργία τους με τους λογαριασμούς ουσίας.

Λόγω της αυτοτέλειάς τους, οι λογαριασμοί τάξεως χρεωπιστώνονται αμοιβαία και κινούνται κατά ζεύγη. Η χρέωση ή πίστωση λογαριασμού τάξεως συνεπάγεται την άμεση πίστωση ή χρέωση πάλι λογαριασμού τάξεως και ποτέ λογαριασμού ουσίας.

Για κάθε κατηγορία δεσμεύσεων ή προθέσεων αντιστοιχεί και ένα ζεύγος λογαριασμών τάξεως. Το πρώτο μέλος του ζεύγους έχει πάντοτε χρεωστικό υπόλοιπο, ενώ το δεύτερο μέλος πιστωτικό υπόλοιπο.

11.2.1 Λογαριασμοί αλλότριων περιουσιακών στοιχείων

Πολλές φορές δεσμευόμαστε να φυλάξουμε περιουσιακά στοιχεία τρίτων, να εισπράξουμε αξίες τρίτων ή να πουλήσουμε εμπορεύματα τρίτων για λογαριασμό τους, γι' αυτό και τα παρακολουθούμε με την τήρηση λογαριασμών τάξεως.

Καταχωρούμε τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων που έχουμε στη κατοχή μας στην χρέωση του λογαριασμού τάξεως 01 *Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία* με πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού 05 *Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων*. Όταν πωλήσουμε τα στοιχεία αυτά για λογαριασμό τρίτων ή τα επιστρέψουμε στους τρίτους, χρεώνουμε το λογαριασμό 05 και πιστώνουμε τον 01.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 01 *Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία* είναι:

01.00 *Χρεόγραφα τρίτων σε φύλαξη*

01.01 *Αξίες τρίτων για φύλαξη*

01.02 *Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη,*

και οι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 05 *Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων* είναι:

05.00 *Δικαιούχοι χρεογράφων για φύλαξη*

05.01 *Δικαιούχοι χρεογράφων για είσπραξη*

05.02 *Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη.*

11.2.2 Λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

Για να μειώσουμε τον κίνδυνο που αντιμετωπίζουμε από πωλήσεις με πίστωση, ζητάμε από τους πελάτες να μας εκχωρήσουν περιουσιακά στοιχεία σε εγγύηση της απαίτησής μας. Επειδή δεν αποκτάμε την κυριότητα των ενεχυριασμένων στοιχείων, πρέπει να τα παρουσιάζουμε σε λογαριασμούς τάξεως. Συγκεκριμένα, τα καταχωρούμε στην χρέωση του 02 *Χρεωστικοί λογαριασμοί εμπράγματων εγγυήσεων και ασφαλειών*, ενώ εμφανίζουμε την υποχρέωσή μας να τα επιστρέψουμε στους πελάτες στην πίστωση του 06 *Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών*.

Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 02 αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους κατ' είδος εγγύησης κάποιοι από τους οποίους είναι:

02.00 *Ενέχυρα τρίτων για εξασφάλιση απαιτήσεων*

02.01 *Υποθήκες και προσημειώσεις για εξασφάλιση απαιτήσεων*

02.02 *Γραμμάτια εισπρακτέα για εξασφάλιση εκτελέσεως ορών συμβάσεως*

02.03 *Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση απαιτήσεων,*

ενώ οι αντίστοιχοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 06 είναι:

06.00 *Δικαιούχοι ενέχυρων για εξασφάλιση απαιτήσεων*

06.01 *Παραχωρητές υποθηκών και προσημειώσεων για εξασφάλιση απαιτήσεων*

06.02 *Αποδέκτες γραμματίων εισπρακτέων εγγυήσεων*

06.03 *Παραχωρητές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση απαιτήσεων.*

Οι εγγυήσεις και οι ασφάλειες που εμείς παρέχουμε σε τρίτους για εξασφάλιση των υποχρεώσεων μας παρουσιάζονται στην χρέωση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών:

02.10 *Παραχωρημένα ενέχυρα για εξασφάλιση υποχρεώσεων*

02.11 *Παραχωρημένες υποθήκες και προσημειώσεις για εξασφάλιση υποχρεώσεων*

02.12 *Γραμμάτια πληρωτέα για εξασφάλιση εκτελέσεως ορών κ.λ.π,*

με αντίστοιχη ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων του λογαριασμού 06 που είναι:

06.10 *Παραχωρήσεις ενέχυρων για εξασφάλιση υποχρεώσεων*

06.11 *Παραχωρήσεις υποθηκών και προσημειώσεων για εξασφάλιση υποχρεώσεων κ.λ.π.*

Στην περίπτωση εκχώρησης γραμματίων πελατών μας προς προεξόφληση στην τράπεζα χρεώνουμε το λογαριασμό 02.20 *Προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα* και πιστώνουμε τον 06.20 *Προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα*. Όταν εξοφληθούν τα γραμμάτια από τους πελάτες τότε αντιστρέφουμε την εγγραφή.

11.2.3 Λογαριασμοί αμφοτεροβαρών συμβάσεων

Κάθε αμφοτεροβαρής σύμβαση διέρχεται από τα στάδια της σύμβασης και της εκτέλεσης. Τα στάδια αυτά άλλοτε συμπίπτουν χρονικά και άλλοτε όχι. Εμφανίζουμε την απαίτηση από αμφοτεροβαρή σύμβαση στο λογαριασμό 03 *Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις* και την υποχρέωση στην πίστωση του λογαριασμού 07 *Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις*. Όταν εκτελέσουμε την σύμβαση και ολοκληρώσουμε την συναλλαγή, καταχωρούμε το σχετικό λογιστικό γεγονός σε λογαριασμούς ουσίας και συγχρόνως αντιλογίζουμε μερικώς ή ολικώς την εγγραφή που είχαμε κάνει στους προηγούμενους λογαριασμούς τάξεως.

11.2.4 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών

Στο τέταρτο ζεύγος των λογαριασμών τάξεως αναγράφουμε διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί αυτοί σπάνια τηρούνται στην πράξη καθώς υπάρχουν άλλοι πιο πρόσφοροι τρόποι συγκέντρωσης και παρουσίασης στατιστικών στοιχείων.

Άσκηση 1/ Κεφάλαιο 11

Κατά την διάρκεια της χρήσης 20X8 η επιχείρηση ΑΒΑ:

α. Παρέλαβε 30/3/Χ8 150 μονάδες εμπορεύματος ΑΑ από την εταιρία ΧΔ με την εντολή να τα πωλήσει για λογαριασμό της ΧΔ προς € 21.000 η μία.

β. Πώλησε 8/6/Χ8 τοις μετρητοίς 30 μονάδες εμπορεύματος ΑΑ προς € 21.000 τη μία.

γ. Κατέβαλε 12/6/Χ8 την αξία της πώλησης στην εταιρία ΧΔ αφού προηγουμένως παρακράτησε € 105.000 για προμήθεια.

δ. Έλαβε την 3/8/Χ8 από τον πελάτη της ΠΞ εγγυητική επιστολή € 15.000.000 έκδοσης της τράπεζας Ω για εξασφάλιση ισόποσης τρίμηνης απαίτησής της.

ε. Εισέπραξε την 3/11/Χ8 από τον πελάτη ΠΞ το οφειλόμενο ποσό και του επέστρεψε την εγγυητική επιστολή.

Να παραθέσετε τις ημερολογιακές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων στα βιβλία της επιχείρησης ΑΒΑ.

Απάντηση στην Άσκηση

Άσκηση 1

α. Η εγγραφή παραλαβής από την επιχείρηση ΑΒΑ των εμπορευμάτων ΑΑ της εταιρίας ΧΔ είναι:

-----30/3/Χ8-----		
01.02 Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη	3.150.000	
01.02.12 Εμπορεύματα εταιρίας ΧΔ		
05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη		3.150.000
05.02.12 Εταιρία ΧΔ		

β. Οι εγγραφές πώλησης έχουν ως εξής:

-----8/6/Χ8-----		
38.00 Ταμείο	1.050.000	
38.00.00 Ταμείο σε €		
53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		1.050.000
53.98.12 Εταιρία ΧΔ		

05.02 Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη	1.050.000	
05.02.12 Εταιρία ΧΔ		
01.02 Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη		1.050.000
01.02.12 Εμπορεύματα εταιρίας ΧΔ		

γ. Η εγγραφή της πληρωμής της υποχρέωσης στην ΧΔ και της παρακράτησης της προμήθειας είναι:

-----12/6/Χ8-----		
59.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	1.050.000	
59.98.12 Εταιρία ΧΔ		
38.00 Ταμείο		945.000
38.00.00 Ταμείο σε €		
75.02 Προμήθειες – Μεσιτείες		105.000
75.02.01 Προμήθειες από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων		

δ. Η εγγραφή της παραλαβής της εγγυητικής επιστολής του πελάτη ΠΞ έχει ως εξής:

-----3/8/Χ8-----

02.03 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση Απαιτήσεων	15.000.000	
02.03.10 Εγγυητική επιστολή τράπεζας Ω		
06.03 Παραχωρητές εγγυητικών επιστολών		15.000.000
06.03.10 Πελάτης ΠΞ		

ε. Οι εγγραφές της είσπραξης της απαίτησης και επιστροφής της εγγυητικής επιστολής στον πελάτη ΠΞ είναι:

-----3/11/Χ8-----

38.00 Ταμείο	15.000.000	
38.00.00 Ταμείο σε €		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		15.000.000
30.00.10 Πελάτης ΠΞ		
06.03 Παραχωρητές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση απαιτήσεων	15.000.000	
06.03.10 Πελάτης ΠΞ		
02.03 Εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση απαιτήσεων		15.000.000
02.03.10 Εγγυητική επιστολή Τράπεζας Ω		

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Μαγείρου Ε.**, Οικονομικά Μαθηματικά και Αξιολόγηση Επενδύσεων, εκδ. Gutenberg, Αθήνα 1994.
- Ρόκας Ι.**, Εμπορικό Δίκαιο, εκδ. Σμπίλιας, Αθήνα 1996.
- Μάρκου Ι.**, Δίκαιο Επιταγής, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1996.
- Βενιέρης Γ.**, Κοστολόγηση, εκδ. Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 1999.
- Ιγνατιάδης Α.**, Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων, εκδ. Εγνατία, Θεσσαλονίκη 1984.
- Χέβας Δ.**, Ειδικά Λογιστικά και Φορολογικά Θέματα Εταιριών, εκδ. Σμπίλιας, Αθήνα 1997.
- Γρηγοράκος Θ.**, Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1999.
- Καραγιώργος Θ.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδ. Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 1999.
- Παπαδημητρίου Δ.**, Σύγχρονος Γενική Λογιστική, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1967.
- Τσιμάρας Μ.**, Αρχαία Γενικής Λογιστικής, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1958.
- Βασιλάτου – Θανοπούλου Ε.**, Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, τεύχος Β΄, εκδ. Μπένου, Αθήνα 1996.
- ΕΛΚΕΠΑ**, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Αθήνα 1987.
- Καραγιώργος Θ.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδ. Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 2001.
- Μαγείρου Ε.**, Οικονομικά Μαθηματικά και Αξιολόγηση Επενδύσεων, εκδ. Gutenberg, Αθήνα 1992.
- Παπαναστασάτος Α.**, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδ. Σταμούλη, Αθήνα 1992.
- Παπάς Α.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα, εκδ. Ε. Μπένου, Αθήνα 1998.
- Ρόκας Ι.**, Αξιόγραφα, εκδ. Σμπίλιας, Αθήνα 1992.
- Γκίκας Δ.**, Η Ανάλυση και οι Χρήσεις των Λογιστικών Καταστάσεων, εκδ. Ε. Μπένου, Αθήνα 1997.
- Καραθανάσης Γ.**, Βασικές Αρχές Χρηματοοικονομικής Διοίκησης και Χρηματιστηριακές Αγορές, εκδ. Ε. Μπένου, Αθήνα 1996.
- Λεβάντης Ε.**, Το Δίκαιον των Εμπορικών Εταιριών, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1989.
- Γρηγοράκος Θ.**, Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1997.
- Χέβας Δ.**, Θέματα Φορολογικής Λογιστικής, εκδ. Ε. Μπένου, Αθήνα 1997.
- Σαρσέντης Β.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδ. Σταμούλη, Πειραιάς 1981.
- Γρηγοράκος Θ.**, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1998.
- Ναούμ Χ.**, Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, εκδ. Gutenberg, Αθήνα 1994.
- Βενιέρης Γ.**, Λογιστική Κόστους, εκδ. Σμπίλιας, Αθήνα 1986.
- Γρηγοράκος Θ.**, Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 1997.
- Πάσχος Π.**, Φορολογικά Παραδείγματα – Απαντήσεις και Κωδικοποίηση ΦΠΑ, εκδ. Ε. Μπένου, Αθήνα 1994.
- Κώπτη Γεωργίου Πετράκη Κώπτη, Αθηνάς**, Σύγχρονη Μικροοικονομική, Αθήνα, Ευγ. Μπένου, 2000.
- Γεωργακόπουλου Θ., Λιανού Θ., Μπένου Θ., Τσεκούρα Θ., Χαττηπροκοπίου Μ., Χρήστου Γ.**, Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία, Αθήνα, Ευγ. Μπένου, 1995.
- Παπά, Αντώνη**, Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, Γ. Μπένου 2005.
- Ευθύμογλου**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Πειραιάς, 2000.
- Σακκέλης Εμμ.**, Εγχειρίδιο Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου, Αθήνα, ΒΡΥΚΟΥΣ, 1992.
- Καφούσης Ν. Γιώργος**, Ανάλυση και κριτική διερεύνηση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Αθήνα, 1994.
- Κόπιτσας Μιχαήλ, Πολίτης Κώστας**, Γενικές Αρχές Λογιστικής, Ο.Ε.Δ.Β., 2000.
- Κοντάκος Αριστοτέλης, Μαργαρώνης Κωνσταντίνος, Ζαρίφης Αντώνης**, Αρχές Λογιστικής Ο.Ε.Δ.Β., 2004.

