



Τ.Ε.Ι. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Αλεξaráκης Ιωάννης

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 7 ΤΟΥ
Ε.Γ.Α.Σ.

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Εισηγητής: Σουλτάτος Γεώργιος

Ηράκλειο
Απρίλιος 2007

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	5
ΟΜΑΔΑ 7^η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ	5
1.1 Περιεχόμενο της Ομάδας 7	5
1.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών της Ομάδας 7	6
1.3 Γενικά περί εσόδων	6
1.3.1 Έννοια των εσόδων	6
1.3.2 Μέτρηση των εσόδων	7
1.3.3 Χρόνος αναγνώρισεως των εσόδων	7
1.3.4 Τα έσοδα από πωλήσεις	8
1.3.5 Τα έσοδα από υπηρεσίες	10
1.3.6 Διακρίσεις των εσόδων	10
1.4 Γενικά περί των Πωλήσεων	12
1.4.1 Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής – Πιστωτικό Τιμολόγιο	12
1.4.2 Τιμολόγιο Πώλησης	12
1.4.3 Δελτίο Αποστολής	13
1.4.4 Επιστροφές Πωλήσεως – Πιστωτικό Τιμολόγιο	13
1.4.5 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	15
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΟΣ 7	15
2.1 Γενικά η λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 7	15
2.2 «Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων»	17
2.3 Επιστροφές πωλήσεων	17
2.4 Εκπτώσεις πωλήσεων	18
2.5 Πωλήσεις στο εξωτερικό	19
2.6 Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων ενσωματούμενοι στις πωλήσεις	21
2.7 Πωλήσεις σε εκκρεμότητα στο τέλος της χρήσεως	22
2.8 Λογαριασμός 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»	23
2.9 Λογαριασμός 71 « Πωλήσεις Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»	25
2.10 Λογαριασμός 72 « Πωλήσεις λοιπών Αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»	26
2.11 Λογαριασμός 73 «Πωλήσεις Υπηρεσιών (Εσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)»	28
2.12 Λογαριασμός 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»	28
2.12.1 Λογαριασμός 74.00 «Επιχορηγήσεις πωλήσεων»	29
2.12.2 Λογαριασμός 74.01 «Επιστροφές Δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων»	30
2.12.3 Λογαριασμός 74.98 «Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων»	30
2.13 Λογαριασμός 75 «Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών»	30
2.13.1 Λογαριασμός 75.00 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών σε τρίτους»	32
2.13.2 Λογαριασμός 75.01 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών στο προσωπικό»	32

2.13.3 Λογαριασμός 75.02 «Προμήθειες – Μεσιτείες».....	32
2.13.4 Λογαριασμός 75.03 «Έσοδα από Προνόμια και Διοικητικές Παραχωρήσεις»	33
2.13.5 Λογαριασμοί εσόδων από εκμίσθωση Παγίων (75.04 έως 75.09).....	33
2.13.6 Λογαριασμός 75.10 «Εισπραττόμενα Έξοδα αποστολής αγαθών».....	33
2.14 Λογαριασμός 76 «Έσοδα Κεφαλαίων»	34
2.14.1 Λογαριασμοί 76.00 «Έσοδα Συμμετοχών - 76.01 «Έσοδα Χρεογράφων»	36
2.14.2 Λογαριασμός 76.02 «Δουλεψμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων».	37
2.14.3 Λογαριασμός 76.03 «Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι».....	37
2.14.4 Λογαριασμός 76.04 «Διαφορές από πωλήσεις Συμμετοχών – Χρεογράφων»	38
2.14.5 Λογαριασμός 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων»	38
2.15 Λογαριασμός 77.....	38
2.16 Λογαριασμός 78 «Ιδιοπαραγωγή Παγίων και χρησιμοποιούμενες Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως».....	38

**Παράρτημα παραδειγμάτων λειτουργίας των λογαριασμών
εσόδων.....40**

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην πτυχιακή αυτή εργασία γίνεται μια προσπάθεια προσδιορισμού της έννοιας και ανάλυση της λειτουργίας των λογαριασμών της Ομάδας 7 μέσω θεωρητικής αλλά και πρακτικής προσέγγισης.

Στο 1^ο κεφάλαιο δίνονται το γενικό περιεχόμενο της ομάδος 7 και η βασική της ανάπτυξη μέσα από τον προσδιορισμό της έννοιας έσοδο, τον τρόπο με τον οποίο αυτό γίνεται μετρήσιμο και την χρονική στιγμή που αυτό προκύπτει λογιστικά για την οικονομική μονάδα. Επίσης γίνεται ο αναγκαίος διαχωρισμός των εννοιών «έσοδα από πωλήσεις» και «έσοδα από παροχή υπηρεσιών» καθώς και μια ανάλυση των διακρίσεων των εσόδων.

Στο 2^ο κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια προσδιορισμού της λειτουργίας των λογαριασμών της Ομάδος 7 μέσα από γενικούς κανόνες και παραδείγματα, από πίνακες ανάλυσης των λογαριασμών αυτών σε δευτεροβάθμιους σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο και μια πιο εξειδικευμένη προσέγγιση για τον κάθε λογαριασμό ξεχωριστά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΜΑΔΑ 7^η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

1.1 Περιεχόμενο της Ομάδας 7

Στην Ομάδα 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και προέρχονται, από την κύρια αλλά και τις παρεπόμενες της κύριας, δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Στην ομάδα 7 ως είδη θα πρέπει να θεωρήσουμε τις κατηγορίες των εσόδων π.χ. από πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων, υπηρεσιών, επενδύσεις κεφαλαίων κ.λ.π., και όχι τα έσοδα των κατ' είδος πωλούμενων εμπορευμάτων, προϊόντων κ.λ.π., με τα οποία ασχολείται μόνο η αναλυτική λογιστική.

Η έννοια της κύριας δραστηριότητας είναι ευνόητη και πλήρως κατανοητή, όσο αφορά την παρεπόμενη δραστηριότητα όμως θα πρέπει να αποσαφηνίσουμε πως είναι η δραστηριότητα εκείνη που σε μόνιμη βάση (και όχι σε έκτακτη) εξυπηρετεί την κύρια δραστηριότητα. Σε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση λόγου χάρη κύριες δραστηριότητες μπορεί να είναι η φιλοξενία (ο ύπνος), το εστιατόριο, το μπαρ, ενώ δευτερεύουσες δραστηριότητες μπορεί να είναι η εκμετάλλευση τροχοφόρων (λεωφορεία) και πλωτών (μικρά η μεγαλύτερα σκάφη) μεταφορικών μέσων για την περιήγηση των πελατών, ή η εκμετάλλευση άλλων υπηρεσιών όπως κομμωτήρια, καταστήματα ή ανταλλακτήριο συναλλάγματος.

Ειδικότερα στους λογαριασμούς της Ομάδας 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων:

1. Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως (κύκλος εργασιών). (λογαριασμοί 70,71,72, και 73)
2. Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες της αιτίες που έχουν σχέση με την δραστηριότητα της επιχειρήσεως. (λογαριασμός 74)
3. Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες. (λογαριασμός 75)
4. Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων). (λογαριασμός 76)
5. Τα λογιστικά έσοδα από ιδιόχρηση και αναλύσεις εξόδων για την ιδιοπαραγωγή (ενσώματων και ασώματων) παγίων στοιχείων, που στην πραγματικότητα

συνιστούν λογαριασμούς αντίθετους των λογαριασμών των Ομάδων 2 και 6.
(λογαριασμός 78)

Επισημαίνεται ότι στους λογαριασμούς της Ομάδας 7 δεν καταχωρούνται τα έκτακτα έσοδα και τα έκτακτα κέρδη, καθώς και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς της Ομάδας 8.

1.2 Ανάπτυξη των λογαριασμών της Ομάδας 7

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της Ομάδας 7 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, πλην φυσικά των δευτεροβάθμιων εκείνων λογαριασμών που προβλέπονται ως υποχρεωτικοί από το Λογιστικό Σχέδιο.

Κατά την ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να προβλέψουν λογαριασμούς για την διάκρισή τους σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού.

Η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών που αποτελούν ανάλυση των δευτεροβάθμιων είναι ενδεικτική και όχι υποχρεωτική. Κάθε οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα αντί να αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εσόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό.

1.3 Γενικά περί εσόδων

1.3.1 Έννοια των εσόδων

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της». Μια άλλη προσπάθεια ορισμού των εσόδων αναφέρει πως έσοδο είναι μια μικτή αύξηση στα στοιχεία ενεργητικού ή μια μικτή μείωση στις υποχρεώσεις της επιχείρησης, που αναγνωρίζεται και μετριέται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές και η οποία αύξηση ή μείωση μεταβάλλει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Για την περιγραφή των εσόδων χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως π.χ. Πωλήσεις (για τις πωλήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων), Προμήθειες (για τα έσοδα από μεσολαβητικές εργασίες), Τόκοι (για τα ποσά που λήφθηκαν από καταθέσεις σε τράπεζες ή από δάνεια) κ.λ.π.

Η πρόσοδος συνιστά ειδικότερη κατηγορία εσόδων. Πρόσοδος είναι το έσοδο που χαρακτηρίζεται από περιοδικότητα και απορρέει κατά κανόνα από επενδύσεις σε τίτλους (τοκομερίδια) ή σε προσοδοφόρα ακίνητα (μισθώματα).

Το χαρακτηριστικό των εσόδων από την πώληση υλικών αγαθών είναι ότι συνεπιφέρουν κόστος των πωλήσεων με το οποίο συσχετίζονται για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ο σύνδεσμος εσόδων από πωλήσεις και κόστους πωλήσεων είναι ασθενής.

1.3.2 Μέτρηση των εσόδων

Το έσοδο ισούται με την καθαρή ταμειακή ταμιακή ανταλλακτική αξία του προϊόντος ή της υπηρεσίας ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου μεταβιβάστηκε. Η αξία αυτή προσδιορίστηκε αντικειμενικά σε μια ανταλλακτική σύμβαση λόγω των αντιτιθέμενων συμφερόντων ανάμεσα στον αγοραστή και τον πωλητή. Με βάση την αντίληψη αυτή όλες οι εκπτώσεις (π.χ. εκπτώσεις πωλήσεων) θεωρούνται αναπροσαρμογές έτσι ώστε το τίμημα να φθάσει στην αντικειμενική ανταλλακτική αξία τοις μετρητοίς και πρέπει να αφαιρούνται από τα έσοδα των πωλήσεων. Επίσης, σε μια ταμιακή δοσοληψία (λ.χ. ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων) η μέτρηση του εσόδου γίνεται με βάση την τρέχουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται ή λαμβάνεται.

Τεράστιο πρόβλημα γεννάται στις δοσοληψίες που γίνονται μεταξύ εταιριών που ανήκουν στο ίδιο συγκρότημα και ιδιαίτερα μεταξύ εταιριών πολυεθνικών συγκροτημάτων, όπου οι τιμές δεν προσδιορίζονται αντικειμενικά (arm's length prices) αλλά είναι, όπως ονομάζονται, τιμές μεταβιβάσεως (transfer prices). Στις δοσοληψίες αυτές δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν αντικειμενικά τα έσοδα, διότι αυτά νοθεύονται από τις καλούμενες υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.

1.3.3 Χρόνος αναγνώρισεως των εσόδων

Στις συναλλαγές της επιχειρήσεως σημειώνονται συνήθως τα εξής τρία στάδια:

1^ο στάδιο: σύναψη συμβάσεως (προφορικά ή εγγράφως).

2^ο στάδιο: μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού, οπότε γεννάται η απαίτηση του μεταβιβάζοντος.

3^ο στάδιο: είσπραξη ή εξόφληση της αξίας του αγαθού.

Γίνεται γενικά αποδεκτό ότι τα έσοδα πραγματοποιούνται κατά το 2^ο στάδιο, οπότε η κυριότητα των στοιχείων που πωλούνται μεταβιβάζεται από τον πωλητή στον αγοραστή και γεννάται η απαίτηση του πωλητή για την καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως.

Στα πλαίσια λοιπόν της λογιστικής του ιστορικού κόστους τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους (accrual basis) και όχι κατά το χρόνο της είσπραξής τους (cash basis). Έτσι τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών με πίστωση λογίζονται στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν οι απαιτήσεις από τους πελάτες.

Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι: (α) τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών πρέπει να αναγνωρίζονται στη χρήση που μεταβιβάζεται η κυριότητα των πωλούμενων στον αγοραστή, δηλαδή με άλλα λόγια όταν παραδίδονται σε αυτόν, (β) έσοδα από την παροχή υπηρεσιών πρέπει να αναγνωρίζονται στην χρήση που προσφέρονται οι υπηρεσίες και (γ) έσοδα από τη χρήση στοιχείων αναγνωρίζονται στην περίοδο που τα εν λόγω στοιχεία είναι διαθέσιμα στους άλλους για χρήση (π.χ. ενοίκια, τόκοι κ.λ.π.).

1.3.4 Τα έσοδα από πωλήσεις

Όπως προείπαμε, τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών καταχωρούνται στη χρήση μέσα στην οποία προήλθε η πώληση. Πρόκειται για την καλούμενη Βάση της Πωλήσεως (sales basis). Η βάση αυτή καθορίζει ειδικότερα ότι τα έσοδα από πωλήσεις αναγνωρίζονται όταν: (α) υπάρχει πραγματοποιημένη συναλλαγή, βάση της οποίας μεταβιβάζεται η κυριότητα των αγαθών από τον πωλητή στον αγοραστή, (β) η είσπραξη του αντιτίμου της πωλήσεως είναι λογικά βέβαιη και (γ) τα σχετικά με την συναλλαγή έξοδα μπορούν να προσδιοριστούν με ακρίβεια, στη χρήση που έγινε η συναλλαγή.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι το «αντίτιμο θεωρείται έσοδο από την στιγμή που η συναλλαγή θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε από την στιγμή που το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον πελάτη ή ταξιδεύει για λογαριασμό του. Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συννομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω,

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

Στις περισσότερες συναλλαγές ισχύει ο παραπάνω κανόνας της πώλησεως. Εντούτοις, σε ειδικές περιπτώσεις, από τον κανόνα αυτό γίνονται δεκτές οι ακόλουθες τέσσερις εξαιρέσεις:

(α) η βάση της είσπραξης των μετρητών (*cash basis*).

Κατά την αντίληψη αυτή, ως χρόνος αναγνώρισεως των εσόδων θεωρείται ο χρόνος είσπραξης των μετρητών. Η βάση αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που η Βάση της Πώλησης δεν είναι κατάλληλη για την αναγνώριση των εσόδων, εξαιτίας του ότι δεν υπάρχει βεβαιότητα για την είσπραξη του αντιτίμου της πώλησεως ή επειδή τα σχετικά με την πώληση έξοδα δεν είναι δυνατό να υπολογισθούν με ακρίβεια. Η βάση αυτή λ.χ. μπορεί να εφαρμόζεται σε πωλήσεις με δόσεις, επειδή, λόγω της μεγάλης χρονικής περιόδου που θα παρέλθει μέχρι να εισπραχθούν οι δόσεις, δεν υπάρχει βεβαιότητα για την είσπραξη όλων των δόσεων.

(β) η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπλήρωσης του έργου (*percentage of completion method*).

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται κυρίως από τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις στις πολυετείς συμβάσεις κατασκευής έργων λ.χ. πλοίων, τεχνικών έργων κλπ. Το έσοδο που αναγνωρίζεται για κάθε χρήση υπολογίζεται με βάση το ποσοστό του έργου που πραγματοποιήθηκε σ' αυτή, μολονότι το κέρδος βεβαιώνεται κατά την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου.

(γ) η βάση της παραγωγής (*production basis*).

Η μέθοδος αυτή είναι όμοια με την προηγούμενη και εμφανίζεται συχνά σε περιπτώσεις συμβολαίων που το έσοδο προσδιορίζεται με βάση το κόστος παραγωγής, στο οποίο προστίθεται ένα ποσοστό κέρδους (*cost-plus-fixed-fee-contracts*). Το έσοδο αναγνωρίζεται με τη πρόοδο της παραγωγής σε κάθε χρήση.

(δ) η βάση της καλύψεως του κόστους (*cost recovery basis*).

Κατά την μέθοδο αυτή, τα έσοδα πρέπει αρχικά να μεταφερθούν σε μείωση του κόστους κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου, όταν το κόστος αυτό είναι λογικά δυσανάλογο. Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται σε εξαιρετικά κερδοσκοπικές συναλλαγές, όπου το περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με υψηλό κόστος προσδοκώντας ότι θα αποφέρει στο μέλλον αυξημένα έσοδα, τα οποία δεν αποφέρει κατά το χρόνο αποκτήσεώς του, όπως μπορεί να συμβαίνει λ.χ. σε αγορά μετοχών εκτός

χρηματιστηρίου. Κατά την μέθοδο αυτή, οι αρχικές εισπράξεις μερισμάτων δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως έσοδο, αλλά ως επιστροφή του αυξημένου κόστους κτήσεως, μέχρις ότου αυτό περιοριστεί στην πραγματική – λογική αξία των μετοχών. Τα μερίσματα που εισπράττονται πέραν αυτού του σημείου θεωρούνται έσοδο.

1.3.5 Τα έσοδα από υπηρεσίες

Η μεγάλη ποικιλία των προσφερόμενων υπηρεσιών, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι υπηρεσίες είναι άυλα αγαθά γεννά ορισμένα προβλήματα. Η βασική αρχή είναι ότι το έσοδο πραγματοποιείται κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας, γιατί τότε ολοκληρώνεται η συναλλαγή. Με βάση την αρχή αυτή, την οποία υιοθετεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι δυνατό να εφαρμόζεται μια από τις ακόλουθες μεθόδους:

(α) η μέθοδος παροχής ειδικής υπηρεσίας.

Όταν πρόκειται για παροχή ειδικής υπηρεσία, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν παρασχεθεί η συγκεκριμένη υπηρεσία. Για παράδειγμα, τα έσοδα από προμήθειες ενός αντιπροσώπου πωλήσεων αναγνωρίζονται όταν η πώληση πραγματοποιηθεί.

(β) η μέθοδος της αναλογικής παροχής.

Στις περιπτώσεις που παρέχονται περισσότερες από μια υπηρεσίες, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται ανάλογα με την παροχή των επιμέρους υπηρεσιών, εφαρμόζοντας μια λογική βάση. Για παράδειγμα, τα έσοδα ενός σχολείου δι' αλληλογραφίας που παραδίδει μαθήματα, κάνει εξετάσεις, ασκήσεις κλπ.

(γ) η μέθοδος της ολοκληρωμένης παροχής.

Όταν οι υπηρεσίες προσφέρονται συμπληρώνοντας μια σειρά συνεχών και άμεσα συνδεόμενων επιμέρους έργων, σε τρόπο τέτοιο ώστε η παροχή να μην μπορεί να θεωρηθεί ολοκληρωμένη έως ότου εκτελεστεί και το τελευταίο έργο, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, σε μια μεταφορική επιχείρηση τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν τα μεταφερθέντα αγαθά παραδοθούν.

1.3.6 Διακρίσεις των εσόδων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβαίνει στις ακόλουθες διακρίσεις των εσόδων:

Α. Οργανικά έσοδα (operating revenues) είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά

έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

B. Ανόργανα έσοδα (non-operating revenues) είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων παγίων στοιχείων και τα έσοδα από λαχνούς ομολογιακών δανείων ή λαχεία. Στην κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, η πραγματοποίησή τους οφείλτε σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της οικονομικής μονάδας.

Με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας της πορείας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδος το έσοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα:

A. Ομαλά έσοδα είναι εκείνα που πηγάζουν από την ομαλή, κανονική και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδος.

B. Ανώμαλα έσοδα είναι εκείνα που οφείλονται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που, κάτω από κανονικές συνθήκες, δεν αναμένονται και η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη, όπως π.χ. τα έσοδα που προέρχονται από σοβαρές και έκτακτες, μερικές ή γενικές, διακυμάνσεις των τιμών συγκυριακά οικονομικά, πολιτικά, κοινωνικά ή φυσικά γεγονότα, που επηρεάζουν ή δημιουργούν πρόσκαιρη στενότητα στα μεγέθη προσφοράς και ζήτησης ή από την αξιοποίηση για μικρό χρονικό διάστημα καταστάσεων μονοπωλιακής θέσεως στην αγορά λόγω τυχαίων περιστατικών. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται η απεργία του προσωπικού της μιας από τις δυο μεγάλες οικονομικές μονάδες παραγωγής τσιμέντου ή η καταστροφή από πυρκαγιά των εγκαταστάσεών της, γεγονότα που δημιουργούν για τη άλλη, μια δυνατότητα σημαντικής αυξήσεως των τιμών του προϊόντος και πραγματοποιήσεως ανώμαλων κερδών για μικρό χρονικό διάστημα.

Εκτός από τις παραπάνω διακρίσεις εσόδων που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ., γνωστή είναι και διάκριση αυτών σε δεδουλευμένα και μη:

A. Δεδουλευμένα έσοδα είναι εκείνα που αφορούν την παρούσα χρήση, ανεξάρτητα αν έχουν εισπραχθεί ή όχι.

B. Μη Δεδουλευμένα έσοδα είναι εκείνα που δεν αφορούν την συγκεκριμένη χρήση έστω και αν έχουν εισπραχθεί μέσα σε αυτή.

1.4 Γενικά περί των Πωλήσεων

1.4.1 Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής – Πιστωτικό Τιμολόγιο

Σε όλες τις επιχειρήσεις, οι πωλήσεις είναι από τις πιο σημαντικές αλλά και συνάμα από τις πιο συνηθισμένες οικονομικές πράξεις. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις πωλούν τα προϊόντα που παράγουν, οι εμπορικές τα αγαθά που εμπορεύονται και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών τις υπηρεσίες τους.

Στις πιο πολλές επιχειρήσεις οι πωλήσεις είναι καθημερινό φαινόμενο και σε πολλές περιπτώσεις ο αριθμός εμφανίζεται εξαιρετικά αυξημένος. Για το λόγο αυτό οι πωλήσεις που παρουσιάζουν ομοιομορφία, μπορούν να καταχωρούνται σε ιδιαίτερο αναλυτικό ημερολόγιο.

Μια οικονομική μονάδα όμως, εκτός από τα προϊόντα, τα εμπορεύματα και τις υπηρεσίες που προσφέρει, συνηθέστατα αναγκάζεται να πουλήσει και κάποια άλλα αγαθά κυριότητάς της, όπως παλιά στοιχεία, πρώτες ύλες, άχρηστα υλικά κ.α.

1.4.2 Τιμολόγιο Πώλησης

Για κάθε πώληση αγαθών ή δικαιώματος εισαγωγής ή παροχής υπηρεσιών η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εκδίδει τιμολόγιο πώλησης. Το τιμολόγιο εκδίδεται: α) τόσο για την πώληση των εμπορευμάτων και προϊόντων, όσο και για τις πωλήσεις οποιονδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων της, β) όχι μόνο για τα αγαθά κυριότητάς της αλλά και για αγαθά κυριότητας τρίτων που πωλεί ο επιτηδευματίας. Και στην περίπτωση αυτή ο ενεργών ως αντιπρόσωπος υποχρεούται να εκδίδει δικά του φορολογικά στοιχεία δηλαδή τιμολόγιο κλπ, γ) το τιμολόγιο εκδίδεται και για την εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δηλαδή επί εξαγωγών, δ) τέλος ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμούς, τέλη, τόκους, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο εντός

τριάντα (30) ημερών από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

1.4.3 Δελτίο Αποστολής

Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησεως ή παραδόσεως ή διακινήσεως αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο Δελτίο Αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησεως, απόδειξη παροχής υπηρεσιών). Όταν κατά την διακίνηση των αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στην συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας, αλλά πρέπει να εκδίδεται απλό τιμολόγιο πώλησης, αντίστοιχο της πράξης που καλύφθηκε με το δελτίο αποστολής.

1.4.4 Επιστροφές Πώλησεως – Πιστωτικό Τιμολόγιο

Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α. εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής τους και πάντα μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

1.4.5 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά τον χρόνο που καθίσταται απαίτηση μέρους της αμοιβής, για το μέρος αυτό και για την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να

εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που προσφέρθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντα μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Θεώρηση πριν από κάθε χρησιμοποίηση επιβάλλει ο Κ.Β.Σ. για τα εξής στοιχεία: α) το δελτίο αποστολής β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας και γ) το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΟΣ 7

2.1 Γενικά η λειτουργία των λογαριασμών της ομάδας 7

Η ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της Ομάδας 7 έχει ως εξής:

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 Έσοδα από Αυτοπαραδόσεις ή Καταστροφές Αποθεμάτων

Όπως ήδη αναπτύχθηκε, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιείται:

A) Κατά την εξαγωγή του εμπορεύματος, προϊόντος κλπ από την αποθήκη και την παράδοση αυτού στον αγοραστή ή αφότου ταξιδεύει για λογαριασμό του, εκτός εάν η πώληση έχει συνομολογηθεί με τον όρο το πωλούμενο αγαθό να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή, οπότε το αντίτιμο της πωλήσεως θεωρείται έσοδο από την στιγμή της σύναψης της συμβάσεως,

B) αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη, προκειμένου για οικονομικές μονάδες παροχής υπηρεσιών.

Η λογιστική εγγραφή απεικόνισεως της πώλησης γίνεται με βάση τα τιμολόγια ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) που εκδίδονται και, με χρέωση των λογαριασμών των πελατών (λογαριασμός 30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων (λογαριασμός 38) αντίστοιχα, σε πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 70.

Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής πώλησης), δηλαδή:

- 1) με την αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό
- 2) με το φόρο προστιθέμενης αξίας ή άλλο φόρο καταναλώσεως (όταν επιβάλλεται τέτοιος φόρος) και
- 3) με τα έξοδα αποστολής, όταν αυτά βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται στο παραστατικό.

Στην πίστωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων του 70 καταχωρούνται: η τιμολογιακή αξία των πωλούμενων αγαθών απαλλαγμένη από τυχόν εκπτώσεις που αναγράφονται στο παραστατικό και χωρίς:

- 1) τον τυχόν φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) , ο οποίος καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00 «φόρος προστιθέμενες αξίας»,
- 2) οποιοδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά που εισπράττονται από την οικονομική μονάδα για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου, που καταχωρείται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» και
- 3) τα τυχόν τιμολογούμενα έξοδα αποστολής, που καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

Παράδειγμα 1:

Η βιομηχανία ετοιμών ενδυμάτων πώλησε στον έμπορο Ε. Ευθυμίου: ενδύματα ανδρικών ειδών 3.000€, γυναικείων ειδών 2.000€ και παιδικών ειδών 1.000€. Με το τιμολόγιο που εξέδωσε χρέωσε τον πελάτη της με έξοδα αποστολής 20€ και με Φ.Π.Α. (έστω 6%):

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	6.381,20
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.025 Ε. Ευθυμίου	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	
70.00.00 Πωλήσεις ανδρικών ειδών	3.000,00
70.00.01 Πωλήσεις γυναικείων ειδών	2.000,00
70.00.02 Πωλήσεις παιδικών ειδών	1.000,00
75 ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	20,00
75.10 Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	361,20
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.70 Φ.Π.Α. Πωλήσεων εμπορευμάτων	
54.00.70.006 Φ.Π.Α. εμπορευμάτων 6%	

2.2 «Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων»

Στις περιπτώσεις που τα αποθέματα προορίζονται για πώληση κατατάσσονται και παρακολουθούνται σε πολλούς υπολογαριασμούς των λογαριασμών πωλήσεων (70, 71, 72 και 73). Ανακύπτει λοιπόν η ανάγκη του διαχωρισμού των πωλήσεων ημερησίως για την ενημέρωση των λογαριασμών αυτών.

Για την αντιμετώπιση της δυσχέρειας αυτής, προβλέπεται, για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό πωλήσεων, η τήρηση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού «Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων» (70.96, 71.96, 72.96 και 73.96) στον οποίο καταχωρούνται καθημερινά οι πωλήσεις εμπορευμάτων κ.λ.π. με τη συνολική τους αξία, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 3. στο τέλος κάθε μήνα ή και ενδιάμεσα οι λογαριασμοί 70.96, 71.96, 72.96 και 73.96 χρεώνονται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πωλήσεων (70, 71, 72 και 73), στους οποίους παρακολουθούνται οι πωλήσεις κατά κατηγορίες ή κατ' είδος εμπορευμάτων. Για το προηγούμενο παράδειγμα λόγου χάρη έπρεπε να γίνει η εγγραφή:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	6.381,20
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.025 Ε. Ευθυμίου	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	
70.96 Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων	6.381,20

Στο τέλος του μήνα, με χρέωση του 70.96, θα πιστωθούν οι λογαριασμοί που πιστώνονται στο προηγούμενο παράδειγμα.

2.3 Επιστροφές πωλήσεων

Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται απ' ευθείας στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Για την περίπτωση όμως που η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερος την αξία των επιστροφών πωλήσεων, το Σχέδιο προβλέπει την τήρηση σε κάθε λογαριασμό πωλήσεων και ενός αντίθετου λογαριασμού «επιστροφές πωλήσεων» (70.95, 71.95 και 72.95). Τον λογαριασμό αυτόν αναπτύσσει η επιχείρηση σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες της κατά τρόπο που να προκύπτουν οι επιστροφές πωλήσεων για κάθε κατηγορία πωλούμενων αγαθών.

Αν π.χ. ο Ε. Ευθυμίου του προηγούμενου παραδείγματος επιστρέψει στην βιομηχανία ανδρικά ενδύματα αξίας 500€θα γίνει η εγγραφή:

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	500
70.95 Επιστροφές Πωλήσεων	
70.95.00 Ανδρικών Ειδών	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	30
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.70 Φ.Π.Α. Πωλήσεων εμπορευμάτων	
54.00.70.006 Φ.Π.Α. εμπορευμάτων 6%	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	530
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.025 Ε. Ευθυμίου	

Στο τέλος της χρήσης το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 70.95.00 μεταφέρεται στην χρέωση του υπολογαριασμού 70.00 «πωλήσεις ανδρικών ειδών».

Αν είχε πιστωθεί ο 70.96 «Διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων» και η επιστροφή έγινε πριν από τη χρέωσή του και πίστωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων κ.λ.π. θα χρεωθεί ο λογαριασμός αυτός αντί των παραπάνω χρεούμενων λογαριασμών.

2.4 Εκπτώσεις πωλήσεων

Εκπτώσεις πωλήσεων είναι οι μειώσεις της τιμής πώλησης που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πωλήσεως των αγαθών για τα οποία χορηγείται η έκπτωση. Πρόκειται για τις καλούμενες «εκτός τιμολογίου εκπτώσεις», γιατί οι εκπτώσεις που αναφέρονται στα τιμολόγια πωλήσεως μειώνουν αμέσως το αντίτιμο πωλήσεων το οποίο καταχωρείται στην πίστωση των λογαριασμών πωλήσεων.

Ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- 1) Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλούμενων αγαθών σε σχέση με τη συμφωνημένη.
- 2) Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο ή τα όρια πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι.
- 3) Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας.

4) Ταμειακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

Ανεξάρτητα από την αιτία που τις προκάλεσε, το Ε.Γ.Λ.Σ. αντιμετωπίζει λογιστικά τις εκπτώσεις ως εξής:

(α) οι εκπτώσεις πωλήσεων, σαν στοιχείο μειωτικό των εσόδων από πωλήσεις, καταχωρούνται αμέσως στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών πωλήσεων,

(β) αν ο προηγούμενος χειρισμός δεν είναι εφικτός ή η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί τις εκπτώσεις χωριστά, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπει το Σχέδιο «εκπτώσεις πωλήσεων» (70.98, 71.98, 72.98 και 73.98). Στην περίπτωση χρησιμοποίησης των λογαριασμών αυτών, η ανάπτυξη τους σε τριτοβάθμιους γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, έτσι ώστε οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας. Αν η διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορίες εμπορευμάτων είναι αδύνατη, οι εκπτώσεις επιβαρύνουν τα συνολικά μικτά αποτελέσματα πωλήσεων και μεταφέρονται σε χρέωση οικείων υπολογαριασμών των αυτών πρωτοβάθμιων στις οποίες εμφανίζονται τα έσοδα από πωλήσεις.

2.5 Πωλήσεις στο εξωτερικό

Προκειμένου για πωλήσεις εμπορευμάτων στο εξωτερικό, η σχετική εγγραφή χρέωσης του λογαριασμού του πελάτη και πιστώσεως των λογαριασμών των πωλήσεων γίνονται την ημέρα κατά την οποία τα πωλημένα εξάγονται από την αποθήκη και εκδίδεται το παραστατικό πωλήσεως. Η αξία των πωλημένων, προκειμένου να γίνει η σχετική εγγραφή, υπολογίζεται σε ευρώ (πωλήσεις εκτός της ευρωπαϊκής νομισματικής ένωσης) με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος) της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού και εξαγωγής των πωλημένων από την αποθήκη.

Στις περιπτώσεις που προηγείται η εξαγωγή και επακολουθεί η έκδοση του παραστατικού, η αξία των πωλημένων υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας εκδόσεως του παραστατικού.

Τυχόν διαφορά μεταξύ της παραπάνω αξίας των πωλημένων και της αξίας που προκύπτει με βάση την τιμή συναλλάγματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας,

δηλαδή της ημέρας που εκδίδεται η εκκαθάριση της Τράπεζας η οποία μεσολαβεί στην Ελλάδα, αποτελεί ανόργανο έξοδο ή έσοδο και φέρεται αντίστοιχα στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 ή στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04.

Παράδειγμα 2:

Την 1/2 ο Αμερικανός πελάτης Ψ, προκειμένου να αγοράσει τσιμέντα από την επιχείρηση, δίνει σ' αυτήν προκαταβολή 100.000\$. Την 1/3 η επιχείρηση φορτώνει στο πλοίο για να μεταφερθούν στις Η.Π.Α. τσιμέντα τιμής πώλησης 1.000.000\$ και καταβάλλει ναύλο 30.000\$, ασφάλιστρα 500€ και φορτοεκφορτωτικά 2000€. Για την πώληση η επιχείρηση οφείλει να καταβάλλει στον αντιπρόσωπό της στη Νέα Υόρκη Χ. Χρήστου προμήθεια 10.000\$. Ο πελάτης εξόφλησε την υποχρέωσή του την 30/6 (ημερομηνία εκκαθάρισης της μεσολαβούσας Τράπεζας).

Η τιμή αγοράς του Αμερικανικού Δολαρίου (\$) στις 1/2, 1/3, και 31/6 ήταν 1.28, 1.30 και 1.33 αντίστοιχα. Επομένως θα πραγματοποιηθούν οι ακόλουθες εγγραφές:

1-Φεβ		
38.00 Ταμείο	128.000,00	
30.05 Προκαταβολή Πελατών		128.000,00
30.05.00 Πελάτης Ψ		
(\$100.000 X 1,28 T.A.)		
1-Μαρ		
30.01 Πελάτες Εξωτερικού	1.300.000,00	
30.01.00 Πελάτης Ψ		
71.01 Πωλήσεις Εξωτερικού		1.300.000,00
(Τιμ.No... 1000000\$ X1,30)		
1-Μαρ		
61.02.01 Προμήθειες Πωλήσεων	13.000,00	
33.96 Χρεώστες Διάφοροι σε Ξ.Ν.		13.000,00
33.96.00 Αντιπρόσωπος Ν.Υ. Χ. Χρήστου		
(Προμήθεια 10.000\$ X1,30)		
1-Μαρ		
64.00.03 Έξοδα μεταφοράς Πωλήσεων με ΜΜ 3ων	39.000,00	
64.98 Διάφορα Έξοδα	2.000,00	
64.98.99 Φορτοεκφορτωτικά πωλήσεων εξωτερικού		
62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών	500,00	
38.00 Ταμείο		41.500,00
1-Μαρ		
30.05 Προκαταβολή Πελατών	128.000,00	
30.05.00 Πελάτης Ψ		
81.00 Έκτακτα και Ανόργανα έξοδα	2.000,00	
81.00.04 Συναλλαγματικές Διαφορές		
30.01 Πελάτες Εξωτερικού		130.000,00
30.01.00 Πελάτης Ψ		

30-Ιουν		
38.00 Ταμείο		1.197.000,00
30.01 Πελάτες Εξωτερικού		1.170.000,00
30.01.00 Πελάτης Ψ		
81.01 Έκτακτα και Ανόργανα έσοδα		27.000,00
81.01.04 Συναλλαγματικές Διαφορές		

2.6 Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων ενσωματούμενοι στις πωλήσεις

Στις πραγματοποιούμενες με πίστωση πωλήσεις (πωλήσεις επί πιστώσει) έναντι γραμματίων εισπρακτέων συνομολογούνται συνήθως τόκοι που ενσωματώνονται στην ονομαστική αξία των γραμματίων καθώς και στο αντίτιμο πωλήσεως που καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς πωλήσεων.

Στις περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα, είτε στο τέλος κάθε χρήσεως ή, κατά περίπτωση, και κατά τη διάρκεια της χρήσεως, προβαίνει σε διαχωρισμό των μη δεδουλευμένων τόκων, καταχωρεί τους τόκους αυτούς στους υπολογαριασμούς 70.97, 71.97, 72.97 και 73.97 «με δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, οι οποίοι είναι λογαριασμοί αντίθετοι των λοιπών λογαριασμών πωλήσεων. Η χρέωση των λογαριασμών αυτών γίνεται με πίστωση του λογαριασμού 31.06 «γραμμάτια εισπρακτέα/ μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» ή, κατά περίπτωση, του 31.13 «γραμμάτια εισπρακτέα/ μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν.».

Παράδειγμα 3:

Ας υποθέσουμε ότι την 1.11.20+1 η επιχείρηση πώλησε στον Α. Ανδρέου εμπορεύματα αντί 10.000€ ο οποίος αποδέχθηκε συναλλαγματική δμίνου λήξεως ονομαστικής αξίας 10.600€. Η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να ακολουθήσει μια από τις επόμενες τρεις (3) λύσεις:

(α) Να θεωρήσει ολόκληρο το ποσό των 10.600€ ως έσοδο από πωλήσεις της χρήσεως 20+1, μολονότι τα 600€ είναι τόκοι και μάλιστα κατά 400€ (600 X 4/6) μη δεδουλευμένοι. Έτσι τα έσοδα της χρήσεως 20+1 φέρονται διογκωμένα κατά 400€ με ισόποση διόγκωση της αξίας των γραμματίων εισπρακτέων στην απογραφή και στον ισολογισμό της 31.12.20+1. Δηλαδή την 1.11.20+1 θα γίνει απλώς η εγγραφή:

31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	10.600,00	
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο		
70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων		10.600,00

Η οικονομική μονάδα έχει την παραπάνω ευχέρεια ανεξάρτητα αν οι τόκοι αναγράφονται ή όχι ξεχωριστά στα παραστατικά πωλήσεως (τιμολόγια κλπ)

(β) Κατά την καταχώρηση της πωλήσεως στα βιβλία να διαχωρίζει τους μη δεδουλευμένους τόκους της χρήσεως, οπότε, εκτός από την παραπάνω εγγραφή, πρέπει να κάνει και την ακόλουθη:

70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	400,00	
70.97 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμμ. Εισπρακτέων		
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		400,00
31.06 Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμμ. Εισπρακτέων		

Η εγγραφή αυτή είναι δυνατό να μη γίνεται στη διάρκεια της χρήσεως, αλλά στο τέλος αυτής ύστερα από εκτοκισμό των άληκτων γραμματίων.

(γ) Να μη συμπεριλάβει τους τόκους στα έσοδα από πωλήσεις.

2.7 Πωλήσεις σε εκκρεμότητα στο τέλος της χρήσεως

Κατά το τέλος της χρήσεως είναι δυνατό να υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) να έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από τις αποθήκες της οικονομικής μονάδας και να έχουν παραδοθεί στον αγοραστή ή να ταξιδεύουν για λογαριασμό του αγοραστή χωρίς, για διάφορους λόγους, η οικονομική μονάδα να έχει εκδώσει παραστατικό.

Στην περίπτωση αυτή, στην κλειόμενη χρήση, θα γίνει η εγγραφή:

30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα		

(β) να έχουν εκδοθεί παραστατικά πωλήσεως μέσα στην κλειόμενη χρήση, ενώ δεν έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των προς πώληση εμπορευμάτων από την αποθήκη και η παράδοσή τους στον αγοραστή. Στις περιπτώσεις αυτές τα σχετικά παραστατικά ακυρώνονται και καμία εγγραφή δε γίνεται στα βιβλία της κλειόμενης χρήσεως.

2.8 Λογαριασμός 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων»

70.00	}	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού
70.01		

70.94	
70.95	> Επιστροφές Πωλήσεων
70.96	> Διάμεσος Λογαριασμός Πωλήσεων
70.97	> Μη δεδουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων
70.98	> Εκπτώσεις Πωλήσεων
70.99	> Προϋπολογισμένες Πωλήσεις Εμπορευμάτων

Στο λογαριασμό 70 «Πωλήσεις Εμπορευμάτων» παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 20 των αποθεμάτων και λειτουργεί σύμφωνα με όσα αναφέρονται συνοπτικά στις παρακάτω περιπτώσεις και διεξοδικότερα στις παραπάνω παραγράφους 2.1 έως και 2.7. Συνοπτικά:

1. Το αντίτιμο της πώλησεως υπολογίζεται από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Πραγματοποιημένη πώληση λογίζεται αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του, ή κατά περίπτωση, η υπηρεσία έχει παρασχεθεί. Συνομολογημένες πωλήσεις που δεν έχουν πραγματοποιηθεί δεν θεωρούνται έσοδο. Πωλήσεις με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στις αποθήκες του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο.
2. Η αξία των επιστροφών πωλήσεων παρακολουθείται στη χρέωση των λογαριασμών πωλήσεων. Αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.95 «επιστροφές πωλήσεων». Σε αυτή την περίπτωση, τη χρήση δηλαδή του δευτεροβάθμιου αυτού λογαριασμού, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους γίνεται με τρόπο τέτοιο ώστε οι επιστροφές πωλήσεων να προκύπτουν για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων. (Παράδειγμα παραγράφου 2.3)
3. Στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.96 «διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων» είναι δυνατό να καταχωρούνται οι ημερήσιες πωλήσεις εμπορευμάτων με τη συνολική

τους αξία, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 3. Στο τέλος κάθε μήνα, ή και ενδιάμεσα, ο λογαριασμός 70.96 χρεώνεται με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 70. Η λειτουργία του λογαριασμού 70.96 «διάμεσος λογαριασμός πωλήσεων» υποδεικνύεται στις περιπτώσεις εκείνες που τα προς πώληση εμπορεύματα κατατάσσονται και παρακολουθούνται σε πολλούς υπολογαριασμούς του 70, οπότε με τη χρησιμοποίηση του ενδιάμεσου αυτού λογαριασμού αποφεύγεται η καθημερινή ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών πωλήσεων. (Παράδειγμα παραγράφου 2.2)

4. Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.97 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», ο οποίος κατέχει θέση αντίθετου λογαριασμού των λοιπών υπολογαριασμών του 70, στο τέλος κάθε χρήσεως, ή κατά περίπτωση, και ενδιάμεσα της χρήσεως, καταχωρούνται οι μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, που είναι ενσωματωμένοι στις πωλήσεις, με πίστωση του λογαριασμού 31.06 ή κατά περίπτωση του 31.13. (Παράδειγμα 3)

5. Οι μειώσεις της τιμής πωλήσεως που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πωλήσεως εμπορευμάτων είναι οι εκπτώσεις πωλήσεων. Όπως έγινε σαφές στην παράγραφο 2.4 διακρίνονται σε κατηγορίες με βάση την αιτία για την οποία χορηγούνται. Ενδεικτικά μερικές από αυτές είναι εκπτώσεις για διαφορές ποιότητας, εκπτώσεις τζίρου, εκπτώσεις που αντικαθιστούν ποινικές ρήτρες, ταμειακές εκπτώσεις. Οι εκπτώσεις σαν μειωτικό στοιχείο εσόδων καταχωρούνται απ' ευθείας στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών πωλήσεων και όταν κάτι τέτοιο είναι ανέφικτο ή αν η οικονομική μονάδα το επιθυμεί χρησιμοποιεί τον λογαριασμό 70.98 «εκπτώσεις πωλήσεων». Η ανάπτυξη του λογαριασμού αυτού σε τριτοβάθμιους γίνεται με τρόπο τέτοιο ώστε να προκύπτουν οι εκπτώσεις κατά κατηγορία εμπορευμάτων. Αν μια τέτοια διάκριση είναι αδύνατη οι εκπτώσεις επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα εμπορευμάτων.

6. Με την αξία των πραγματοποιούμενων πωλήσεων που προκύπτει από τα τιμολόγια ή τα δελτία λιανικής πωλήσεως (Δ.Λ.Π.) που εκδίδονται, πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 70, με χρέωση των λογαριασμών πελατών (30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων (38).

7. Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού μείον την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη κατά το φόρο κύκλου εργασιών ή άλλο φόρο καταναλώσεως που τυχόν επιβάλλεται νομοθετικά., το χαρτόσημο και τα έξοδα αποστολής όταν αυτά βαρύνουν τον πελάτη. (Παράδειγμα 1)

8. Η τιμολογιακή αξία των πωλούμενων καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς πωλήσεων του 70 απαλλαγμένη από την έκπτωση, το φόρο κύκλου εργασιών και το χαρτόσημο. Η εισφορά που εισπράττεται από την οικονομική μονάδα για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου καταχωρείται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» και τα έξοδα αποστολής καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

9. Για πωλήσεις στο εξωτερικό όπως αναφέρθηκε διεξοδικά στην παράγραφο 2.5 η σχετική εγγραφή πραγματοποιείται την ημέρα εξαγωγής των πωλούμενων αγαθών από την αποθήκη της οικονομική μονάδος και έκδοσης του παραστατικού πώλησης. Η αξία των πωλούμενων υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος και τυχόν διαφορές αυτής με την αξία πώλησης θεωρούνται ανόργανο έσοδο ή έξοδο και παρακολουθούνται στην χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 ή στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 αντίστοιχα. (Παράδειγμα 2)

2.9 Λογαριασμός 71 « Πωλήσεις Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»

71.00	}	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού
71.01		

71.94	
71.95	> Επιστροφές Πωλήσεων
71.96	> Διάμεσος Λογαριασμός Πωλήσεων
71.97	> Μη δεδουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων
71.98	> Εκπτώσεις Πωλήσεων
71.99	> Προϋπολογισμένες Πωλήσεις Πρ. Έτοιμων & Ημιτελών

Στο λογαριασμό 71 «πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών» παρακολουθούνται οι πωλήσεις των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων της επιχείρησης. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων και η τήρηση και λειτουργία του είναι ανάλογη και στην ίδια φιλοσοφία με τον λογαριασμό 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων».

2.10 Λογαριασμός 72 « Πωλήσεις λοιπών Αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»

72.00	> Πωλήσεις Άχρηστου Υλικού
72.10	> Ασφ/κή Αποζ. Κλαπέντων ή Απωλ/ντων Αποθεμάτων
72.11	> Ασφαλ/κή Αποζημίωση καταστραφέντων Αποθεμάτων
72.22	> Πωλήσεις Υποπροϊόντων και Αποθεμάτων
72.24	> Πωλήσεις Ά& Βοηθητικών υλών-Υλικών Συσκευασίας
72.25	> Πωλήσεις Αναλώσιμων Υλικών
72.26	> Πωλήσεις Ανταλλακτικών Παγίων Στοιχείων
72.28	> Πωλήσεις Ειδών Συσκευασίας

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

1. των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
2. των πρώτων και βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας
3. των αναλώσιμων υλικών
4. των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων
5. των ειδών συσκευασίας
6. του άχρηστου υλικού

Οι παραπάνω οδηγίες για την τήρηση του λογαριασμού 72 δίνονται από Ε.Γ.Λ.Σ. επομένως ο λογαριασμός πρέπει να έχει τουλάχιστον την ακόλουθη ανάλυση:

72.00	> Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων & Άχρηστου Υλικού
72.00	> Πωλήσεις Υποπροϊόντων & Υπολειμμάτων
72.00.00	> Πωλήσεις Χονδρικές με Φ.Π.Α. 9%
72.00.01	> Πωλήσεις Χονδρικές με Φ.Π.Α. 19%
72.01	> Πωλήσεις Ά& Βοηθητικών υλών-Υλικών Συσκευασίας
72.02	> Πωλήσεις Αναλώσιμων Υλικών
72.03	> Πωλήσεις Ανταλλακτικών Παγίων Στοιχείων
72.04	> Πωλήσεις Ειδών Συσκευασίας
72.05	> Πωλήσεις Άχρηστου Υλικού

72.94	
72.95	> Επιστροφές Πωλήσεων
72.95.00	> Επιστροφές Χονδρικών Πωλήσεων με Φ.Π.Α. 19%

Οι μεταποιητικές οικονομικές μονάδες πολλές φορές πωλούν ποσότητες από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που χρησιμοποιούν στην παραγωγική διαδικασία αυτούσιες ή μετά από κάποια επεξεργασία. Οι πράξεις αυτές λογιστικοποιούνται με τις κατάλληλες εγγραφές και βάσει του τιμολογίου πώλησης που θα εκδώσει ο πωλητής στο όνομα του αγοραστή (πελάτη).

Η πώληση από την επιχείρηση οποιουδήποτε άχρηστου υλικού οσοδήποτε μικρής αξίας, γίνεται με τιμολόγιο. Αν δεν εκδοθεί αμέσως, κατά την παράδοση των άχρηστων υλικών, συνενωμένο «τιμολόγιο – δελτίο αποστολής», θα εκδοθεί οπωσδήποτε δελτίο αποστολής και θα ακολουθήσει η έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου. Κατά την πώληση άχρηστων υλικών χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη με το σύνολο της αξίας αυτών και του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και πιστώνονται: ο λογαριασμός 72 «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» / 72.05 «πωλήσεις άχρηστου υλικού» με την αξία των πωλούμενων υλικών και ο λογαριασμός 54 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη» / 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)» με την αξία του φόρου, η λειτουργία του λογαριασμού 72 φαίνεται αναλυτικότερα με το ακόλουθο παράδειγμα.

Παράδειγμα 4:

Μια επιχείρηση πωλεί ποσότητα Α' ύλης στον πελάτη Κ. αντί του ποσού 1.467,35€. Η τιμή πωλήσεως είναι στη διάκριση της πωλήτριας επιχειρήσεως, αλλά θα επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που είναι έστω 9%.

30 ΠΕΛΑΤΕΣ	1.599,41
30.00 Πελάτες εσωτερικού	
30.00.025 Πελάτης Κ.	
72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	1.467,35
72.01 Πωλήσεις Α' Υλών	
72.01.09 Πωλήσεις Α' Υλών 9%	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	132,06
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.72 Φ.Π.Α. πωλήσεων αποθεμάτων	

2.11 Λογαριασμός 73 «Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)»

73.00	}	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού
73.01		

73.91	> Διαφορές (κέρδη) από πράξεις Hedging
73.94	
73.95	
73.96	> Διάμεσος Λογαριασμός Πωλήσεων
73.97	> Μη δεδουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων
73.98	> Εκπτώσεις Πωλήσεων
73.99	> Προϋπολογισμένες Πωλήσεις Εμπορευμάτων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση, τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών». Λόγου χάρη τα έσοδα από ψυγεία σε μια ψυκτική επιχείρηση ή τα κόμιστρα που λαμβάνει μια μεταφορική επιχείρηση καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 «πωλήσεις υπηρεσιών», ενώ τα ενοίκια αυτοκινήτων που τυχόν λαμβάνει μια εταιρία καλλυντικών, που περιπτώσιακά εκμισθώνει σε άλλες επιχειρήσεις τα αυτοκίνητά της, τα οποία κυρίως τα χρησιμοποιεί για τη μεταφορά των πωλούμενων από αυτή προϊόντων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».

2.12 Λογαριασμός 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»

74.00	> Επιχορηγήσεις Πωλήσεων
74.01	> Επιστροφές Δασμών και λοιπών Επιβαρύνσεων
74.02	> Επιστροφές Τόκων λόγω Εξαγωγών
74.03	> Ειδικές Επιχορηγήσεις - Επιδότησεις
74.05	> Επιδότηση Επιτοκίου Δανείων Πάγιων Επενδύσεων

74.98	> Διάφορα Πρόσθετα Έσοδα Πωλήσεων
74.98.00	> Αποζημιώσεις από Πελάτες
74.98.01	> Έσοδα από μερική χρησ/ση ειδών συσκευασίας
74.98.02	> Αποζημιώσεις από Αβαρίες
74.99	> Προϋπολογισμένες - Προεισπραγμένες επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα Πωλήσεων

Στον λογαριασμό 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

2.12.1 Λογαριασμός 74.00 «Επιχορηγήσεις πωλήσεων»

Επιχορηγήσεις είναι ποσά που χορηγούνται στην οικονομική μονάδα με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφορες.

Τα έσοδα από επιχορηγήσεις καθώς και από επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων, που σχολιάζονται αμέσως παρακάτω, καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή υπό προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του 74 καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή έχει γνωρίσει εγγράφως στην οικονομική μονάδα ότι είναι δυνατή η είσπραξή τους ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της οικονομικής μονάδας, που βρίσκονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμοδίων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το Κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα:

(α) όσα αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων ενώ

(β) όσα αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

2.12.2 Λογαριασμός 74.01 «Επιστροφές Δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων»

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα ποσά που επιστρέφονται στην οικονομική μονάδα εξαιτίας εξαγωγών ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν σε πελάτες του εξωτερικού ή του εσωτερικού στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (όπως π.χ. ν.δ. 4171/1961) στην περίπτωση που τα ποσά αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 31.14.01 «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή» κατά την εισαγωγή των αγαθών από το εξωτερικό. Στην αντίθετη περίπτωση τα επιστρεφόμενα στην οικονομική μονάδα ποσά δε μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 74.01 αλλά στην πίστωση του λογαριασμού 33.14.01.

Σε ότι αφορά το χρόνο καταχώρισεως των αυτών ποσών στα βιβλία της οικονομική μονάδας ισχύουν τα όσα αναφέρονται και στο λογαριασμό 74.00, δηλαδή ποσά που αφορούν προηγούμενες χρήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

2.12.3 Λογαριασμός 74.98 «Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων»

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της οικονομικής μονάδας μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πωλήσεως και τη διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περίπτωση αθετήσεως όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν είναι εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε βλάβη.

2.13 Λογαριασμός 75 «Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών»

75.00	> Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών σε Ζους
75.00.00	> Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών Λογιστηρίου

75.00.01	> Έσοδα από μελέτες-έρευνες για λογαριασμό 3ων
75.00.02	> Έσοδα από επεξεργασία (Facon) υλικών 3ων
75.00.03	> Έσοδα από επισκευές αγαθών 3ων
75.00.04	> Έσοδα από Παρ. Υπηρ. σε πρωτοβάθμ. συνετ/μούς
75.01	> Έσοδα από παροχή Υπηρεσιών Στο Προσωπικό
75.01.00	> Έσοδα από Παροχή κατοικιών
75.01.01	> Έσοδα Εστιατορίου
75.01.02	> Έσοδα Κυλικείου
75.02	> Προμήθειες - Μεσιτείες
75.02.00	> Προμήθειες Αγορών για λογαριασμό 3ων
75.02.01	> Προμήθειες Πωλήσεων για λογαριασμό 3ων
75.03	> Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις
75.04	> Ενοίκια Εδαφικών Εκτάσεων
75.05	> Ενοίκια Κτιρίων - Τεχνικών Έργων
75.06	> Ενοίκια Μηχ/των-Τεχν.Εγκ.-λοιπού Μηχ. Εξοπλισμού
75.07	> Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων
75.08	> Ενοίκια Επίπλων & λοιπού εξοπλισμού
75.09	> Ενοίκια Ασώματων Ακινήτοποιήσεων
75.10	> Εισπραττόμενα έξοδα Αποστολής Αγαθών

Στον λογαριασμό 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες και συνεπώς σχετικές με το κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων της. Αν μια από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας τότε τα έσοδα που προκύπτουν από την δραστηριότητα αυτή καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογαριασμό 75. Λόγου χάρη η προμήθεια που λαμβάνει η ξενοδοχειακή επιχείρηση από το γραφείο περιηγήσεων, το οποίο χρησιμοποιεί για την περιήγηση των πελατών της, αποτελεί παρεπόμενο έσοδο και καταχωρείται στον λογαριασμό 75. Αντίθετα, τα έσοδα που πραγματοποιεί το γραφείο αυτό από περιηγήσεις πρέπει να τα καταχωρήσει στον λογαριασμό 73 και όχι στον παρόντα λογαριασμό, γιατί η περιήγηση

συνιστά το κύριο αντικείμενο δραστηριότητάς της. Ειδικότερο το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την τήρηση των ακόλουθων υπολογαριασμών:

2.13.1 Λογαριασμός 75.00 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών σε τρίτους»

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έσοδα από υπηρεσίες που παρέχονται από την οικονομική μονάδα σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητάς της. Προβλέπονται ειδικότερα τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών Λογιστηρίου, τα έσοδα από μελέτες – έρευνες για λογαριασμό τρίτων, τα έσοδα από επεξεργασία (Facon) προϊόντων – υλικών τρίτων, τα έσοδα από επισκευές αγαθών τρίτων. Επισημαίνεται ότι τα έσοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό είτε δεν έχουν μεταβλητό κόστος είτε έχουν ελάχιστο είτε το κόστος τους αποχωρίζεται δύσκολα από τα έξοδα εκμεταλλεύσεως, γι αυτό στην πράξη συνήθως αντιμετωπίζονται ως κέρδη, αφού δεν επιβαρύνονται με αντίστοιχα έξοδα.

2.13.2 Λογαριασμός 75.01 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών στο προσωπικό»

Εδώ καταχωρούνται τα έσοδα από την συμμετοχή του προσωπικού στα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του από την οικονομική μονάδα. Λόγου χάρη παροχή στέγης, συσσίτιο, κυλικείο κλπ. Τα έξοδα αυτά, όταν πραγματοποιούνται, καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 62.02 «παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού».

2.13.3 Λογαριασμός 75.02 «Προμήθειες – Μεσιτείες»

Εδώ καταχωρούνται τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες που η οικονομική μονάδα λαβαίνει από αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιεί για λογαριασμό τρίτων, εφόσον οι μεσολαβητικές αυτές ενέργειες δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητάς της.

2.13.4 Λογαριασμός 75.03 «Έσοδα από Προνόμια και Διοικητικές

Παραχωρήσεις»

Εδώ καταχωρούνται τα έσοδα που προέρχονται από την παραχώρηση σε τρίτους του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εφόσον οι παραχωρήσεις αυτές δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

2.13.5 Λογαριασμοί εσόδων από εκμίσθωση Παγίων (75.04 έως 75.09)

Στους λογαριασμούς 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08 και 75.09 καταχωρούνται, τα έσοδα από την εκμίσθωση εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων και τεχνικών έργων, μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού, μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και ασώματων ακινητοποιήσεων, εφόσον οι εκμισθώσεις αυτές δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της οικονομική μονάδας (π.χ. κτηματικές επιχειρήσεις). Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής θεωρούνται ανόργανα και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα», όταν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν αποκτηθεί ευκαιριακά και δεν αφορούν το αντικείμενο εκμεταλλεύσεως.

2.13.6 Λογαριασμός 75.10 «Εισπραττόμενα Έξοδα αποστολής αγαθών»

Εδώ καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής αγαθών που βαρύνουν τους πελάτες, οι οποίοι χρεώνονται είτε με το παραστατικό πώλησεως, είτε με οποιοδήποτε άλλο παραστατικό.

Παράδειγμα 5:

Η εμπορική επιχείρηση «ΑΛΦΑ» κατά τον μήνα Απρίλιο ενοικίασε τα αυτοκίνητά της στην επιχείρηση «ΒΗΤΑ» για τρεις (3) ημέρες και εισέπραξε από το γεγονός αυτό 2.201€. (Η ενοικίαση οχημάτων δεν αποτελεί κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης «ΑΛΦΑ». Η εγγραφή που πρέπει να γίνει έχει ως εξής:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.201,00
38.00 Ταμείο	
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	2.201,00
75.07 Ενοίκια μεταφορικών μέσων	

2.14 Λογαριασμός 76 «Έσοδα Κεφαλαίων»

76.00	> Έσοδα Συμμετοχών
76.00.00	> Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
76.00.01	> Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
76.00.02	> Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
76.00.03	> Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
76.00.04	> Έσοδα από Συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες εσωτερικού
76.00.05	> Έσοδα από Συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες εξωτερικού
76.00.06	> Έσοδα από Συμμετοχή σε κοινοπραξίες εσωτερικού
76.00.07	> Έσοδα από Συμμετοχή σε κοινοπραξίες εξωτερικού
76.01	> Έσοδα Χρεογράφων
76.01.00	> Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
76.01.01	> Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
76.01.02	> Έσοδα Ομολογιών Ελληνικών Δανείων
76.01.03	> Μερίσματα Μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων εσωτερικού
76.01.04	> Τόκοι Εντόκων Γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου

76.01.05	> Μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
76.01.06	> Μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
76.01.07	> Έσοδα Ομολογιών Αλλοδαπών Δανείων
76.01.08	> Μερίσματα Μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων εξωτερικού
76.02	> Δουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων
76.03	> Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι
76.03.00	> Τόκοι Καταθέσεων Τραπεζών εσωτερικού
76.03.01	> Τόκοι Καταθέσεων Ταμιευτηρίων εσωτερικού
76.03.02	> Τόκοι Καταθέσεων εξωτερικού
76.03.03	> Τόκοι Χορηγημένων Δανείων
76.03.04	> Τόκοι Τρεχούμενων λογαριασμών πελατών
76.03.05	> Τόκοι λοιπών τρεχούμενων λογαριασμών
76.03.06	> Τόκοι Καθυστερούμενων Γραμματίων Εισπρακτέων
76.04	> Διαφορές (κέρδη) από Πώληση Συμμετοχών και Χρεογράφων
76.04.00	> Διαφορές (κέρδη) από Πώληση Συμμετοχών
76.04.01	> Διαφορές (κέρδη) από Πώληση Συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις
76.04.02	> Διαφορές (κέρδη) από Πώληση Χρεογράφων
76.98	> Λοιπά Έσοδα Κεφαλαίων
76.98.00	> Εκπτώσεις από εφάπαξ εξόφληση φόρων και τελών

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα:

- (α) από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και
- (β) από δάνεια που χορηγεί δε τρίτους.

Επισημαίνεται ότι αν οι δραστηριότητες από τις οποίες προέρχονται τα παραπάνω έσοδα συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομική μονάδας (π.χ. εταιρίες αμοιβαίων κεφαλαίων ή Τράπεζες), τα έσοδα αυτά

καταχωρούνται στον λογαριασμό 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» ή και σε άλλους λογαριασμούς της ομάδας 7 (70.XX) των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται ανάλογα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Στο λογαριασμό 76 περιλαμβάνονται ειδικότερα οι ακόλουθοι υπολογαριασμοί:

2.14.1 Λογαριασμοί 76.00 «Έσοδα Συμμετοχών - 76.01 «Έσοδα Χρεογράφων»

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και οι τόκοι από χρεόγραφα (π.χ. ομολογίες). Μετά την μεταβολή στην φορολογία εισοδήματος (ν. 2065/1992) τα έσοδα από μετοχές (μερίσματα) καταχωρούνται στην πίστωση των λογαριασμών αυτών με τα φορολογημένα ποσά, δηλαδή με τα ποσά που δικαιούται να εισπράξει η οικονομική μονάδα μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος. Μόνο τα έσοδα από τόκους ομολογιών και λοιπών τίτλων από τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί παρακράτηση φόρου καταχωρούνται στην ονομαστική τους αξία (μετά φόρου). Οι δε παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος καταχωρούνται στη χρέωση του αρμόδιου υπολογαριασμού του 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» και αναλυτικότερα:

(α) για μερίσματα μετοχών εταιριών ημεδαπής εισαγμένων στο χρηματιστήριο, στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.02

(β) για μερίσματα μετοχών αλλοδαπής προελεύσεως στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.03

(γ) για κέρδη από συμμετοχές σε αλλοδαπές Ε.Π.Ε., στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.04

(δ) για προσόδους από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.05

(ε) για κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και Κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων ημεδαπής, στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.07.

Παράδειγμα 6:

Ας υποθέσουμε ότι η Α.Ε. «Α» εισπράττει:

Α. μερίσματα 10.000€ από την εξαρτημένη από αυτή βιομηχανική Α.Ε. «Β», οι μετοχές της οποίας είναι ανώνυμες εισαγμένες στο Χρηματιστήριο. Καθαρό ποσό

μερισμάτων μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος 6.500€ [10.000 – (10.000X35%)]

Β. κέρδη από την συγγενική της Ε.Π.Ε. «Γ» 9.000€. Καθαρό ποσό κερδών μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος 5.850€ [9.000 – (9.000X35%)]

Γ. τοκομερίδια ομολογιών ομολογιακού δανείου οικονομικής αναπτύξεως 4.000€

Δ. τοκομερίδια ομολογιών εκδόσεως της Α.Ε. «Ζ» 3.000€. Καθαρό ποσό τοκομεριδίων 2.400€ [παρακρατήθηκε φόρος 600€ (3.000X20%)]

Η εταιρία «Α» θα διενεργήσει την εγγραφή:

38 ΤΑΜΕΙΟ	18.750,00
33.13 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ-ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΜΕΝΟΙ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	600,00
33.13.06 Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος από Τόκους	
76.00 ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	
76.00.00 Μερίσματα μετοχών εταιριών εσωτερικού εισαγμένων στο Χρηματιστήριο	6.500,00
76.00.04 Έσοδα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες εσωτερικού	5.850,00
76.01 ΕΣΟΔΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	7.000,00
76.01.02 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων	

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 33.13.06 (600€) θα μεταφερθεί στη χρέωση του 54.08 «λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος», για να συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος της χρήσεως.

2.14.2 Λογαριασμός 76.02 «Δουλευμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτέων»

Εδώ καταχωρούνται οι δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων. Η ανάπτυξη του λογαριασμού αυτού γίνεται με βάση τις ανάγκες της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

2.14.3 Λογαριασμός 76.03 «Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι»

Εδώ καταχωρούνται τα ονομαστικά έσοδα από τόκους. Τυχόν ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατούνται κατά την είσπραξη ή το λογισμό των τόκων αυτών καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.06 (Παράδειγμα 6).

2.14.4 Λογαριασμός 76.04 «Διαφορές από πωλήσεις Συμμετοχών – Χρεογράφων»

Εδώ καταχωρούνται τα κέρδη που πραγματοποιούνται από πωλήσεις χρεογράφων.

2.14.5 Λογαριασμός 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων»

Εδώ καταχωρούνται τα έσοδα κεφαλαίων τα οποία δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία από τις λοιπές του λογαριασμού 76 «Έσοδα Κεφαλαίων».

2.15 Λογαριασμός 77

Ο λογαριασμός 77 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

2.16 Λογαριασμός 78 «Ιδιοπαραγωγή Παγίων και χρησιμοποιούμενες Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως»

78.00	> Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις Παγίων
78.00.10	> Εδαφικών Εκτάσεων
78.00.11	> Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων - Τεχνικών Έργων
78.00.12	> Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων - Λοιπού Μηχανολογικού Εξοπλισμού
78.00.13	> Μεταφορικών Μέσων
78.00.14	> Επίπλων και λοιπού Εξοπλισμού
78.00.14.006	> Ιδιοπαραγωγή Ζώων για Πάγια Εκμετάλλευση
78.00.15	> Ακινήτοποιήσεων υπό εκτέλεση
78.00.16	> Ασώματων Ακινήτοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
78.10	> Εσόδων από Ιδιόχρηση Αποθεμάτων

78.10.00	> Αξία Χορηγουμένων Αποθεμάτων στο Προσωπικό
78.10.01	> Αξία Χορηγουμένων Δειγμάτων (Δωρεάν)
78.10.02	> Αξία Δωρεάν Αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς
78.10.03	> Αξία σημαντικών Δωρεών Αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς
78.10.04	> Ζημιές από Καταστροφή Ανασφάλιστων Αποθεμάτων
78.10.05	> Ζημιές από απώλεια ή κλοπή Ανασφάλιστων Αποθεμάτων
78.10.08	> Αξία Ιδιοχρησιμοποιούμενων Αποθεμάτων ως Παγίων
78.11	> Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων Αποθεμάτων

Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την ίδια την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, (ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια) καθώς και το κόστος βελτιώσεων των παγίων στοιχείων (ιδιοπαραγόμενες βελτιώσεις).

Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων και των ιδιοπαραγόμενων βελτιώσεων προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή στην οικονομική μονάδα, εξωλογιστικά με υπολογαριασμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 5γ του νόμου 2190/1920, στο κόστος ιδιοκατασκευής περιλαμβάνονται:

(α) το κόστος των πρώτων υλών και διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων ιδιοκατασκευών

(β) αναλογία γενικών εξόδων αγορών και το κόστος της κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται την στιγμή της απογραφής τους.

**Παράρτημα παραδειγμάτων λειτουργίας των
λογαριασμών εσόδων**

A) Στην επιχείρηση «ΕΡΜΗΣ» γίνονται οι παρακάτω συναλλαγές:

**Στις 2-12-06: Είσπραξη ενοικίου μηνός Δεκεμβρίου 2006 586,94€
(Απ. Είσπραξης Νο 54/2-12-06)**

**Στις 10-12-06: Πώληση (Τιμολόγιο Νο 47/10-12-06) ξυλείας λευκής
αντί 5.864,90€ με επιπλέον Φ.Π.Α. 19% στο Ν. Νικολάου με
πίστωση**

**Στις 12-12-06: Επιστροφή ξυλείας λευκής από τον πελάτη Ν.
Νικολάου αξίας 293,47€ ως ακατάλληλη (Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο
3/12-12-06)**

**Στις 31-12-06: Καταλογισμός τόκων 88,00€ με επιπλέον Φ.Π.Α.
19% σε βάρος του πελάτη Δ. Δήμου με βάση συμφωνία, επειδή
καθυστέρησε την πληρωμή οφειλής του. (Τιμολόγιο Νο 48/10-12-
05)**

Σημείωση: Στο 3^ο λογιστικό γεγονός υπολογίζεται για την επιστροφή
της πώλησης ο Φ.Π.Α. αξίας $293,47€ \times 19\% = 55,76€$

Οι αντίστοιχες εγγραφές θα έχουν ως εξής:

2-12-06

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		586,94	
38.00 Ταμείο	586,94		
75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών			586,94
75.05 Ενοίκια Κτιρίων	586,94		

Είσπραξη Ενοικίου Δεκεμβρίου Απ. Είσπ. Νο 54

10-12-06

	Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
30 Πελάτες		6.984,58	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού			
30.00.00 Ν. Νικολάου	6.984,58		
70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων			5.869,40
70.00 Πωλήσεις Εσωτερικού			
70.00.00 Ξυλεία Λευκή	5.869,40		
54 Υποχρεώσεις από Φ.-Τ.			1.115,18
54.00 Φ.Π.Α.			
54.00.70 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 19%	1,115,18		

Πώληση ξυλείας Τιμ. Νο 47/10-12-05

12-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων		293,47	
70.95	Επιστροφές Πωλήσεων			
70.95.00	Ξυλεία Λευκή	293,47		
54	Υποχρεώσεις από Φ.-Τ.		55,75	
54.00	Φ.Π.Α.			
54.00.70	Φ.Π.Α. Πωλήσεων 19%	55,75		
30	Πελάτες			349,22
30.00	Πελάτες Εσωτερικού			
30.00.00	Ν. Νικολάου	349,22		

Επιστροφή Εμπορευμάτων Πιστωτικό Τιμ. Νο 3/12-12-06

31-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
30	Πελάτες		104,76	
30.00	Πελάτες Εσωτερικού			
30.00.01	Δ. Δήμου	104,76		

76	Έσοδα Κεφαλαίων			88,04
76.03	Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι	88,04		
54	Υποχρεώσεις από Φ.-Τ.			16,72
54.00.76	Φ.Π.Α. Εσόδων Κεφ. 19%	16,72		

Καταλογισμός Τόκων

Στο τέλος της χρήσης και πριν την διαδικασία προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και της σύνταξης ισολογισμού γίνεται η μεταφορά των εκπτώσεων και των επιστροφών, εφόσον έχουν τηρηθεί χωριστά από τον λογαριασμό πωλήσεων.

31-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων		293,47	
70.00	Πωλήσεις Εσωτερικού			
70.00.00	Ξυλεία Λευκή	293,47		
70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων			293,47
70.95	Επιστροφές Πωλήσεων			
70.95.00	Ξυλεία Λευκή	293,47		

Μεταφορά Λογαριασμού

B) Φροντιστήριο ξένων γλωσσών δεν εισέπραξε τα δίδακτρα για τον μήνα Δεκέμβριο 2006 από αριθμό μαθητών ποσού 733,67€. Για αυτό το λόγο δεν τα έχει καταχωρήσει στα έσοδά του στη διάρκεια της χρήσης. Επειδή πρόκειται για δεδουλευμένα έσοδα, πρέπει να γίνει η καταχώρησή τους στο τέλος της χρήσης με την χρησιμοποίηση μεταβατικών λογαριασμών ως εξής:

31-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
36	Μεταβατικοί λογ. Ενεργητικού		733,67	
36.01	Έσοδα Χρήσης Εισπρακτέα	733,67		
73	Έσοδα από Παροχή Υπηρ.			733,67
73.00	Δίδακτρα	733,67		

Καταχώρηση δεδουλευμένων εσόδων (δίδακτρα 12/2006)

Ο λογαριασμός 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού» θα εμφανιστεί στον Ισολογισμό και θα δείχνει την απαίτηση του φροντιστηρίου απέναντι στους μαθητές για δίδακτρα.

Εάν τα δίδακτρα εισπραχθούν λόγω χάρη στις 10-01-07 θα έχουμε την εξής εγγραφή:

10-01-07

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		733,67	
38.00	Ταμείο	733,67		
36	Μεταβατικοί Λογ. Ενεργ.			733,67
36.01	Έσοδα Χρ. Εισπρακτέα	733,67		

Είσπραξη διδάκτρων 2006

Γ) Στα βιβλία ενός ιδιωτικού σχολείου στο τέλος της χρήσης 31-12-06 διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό 73 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών» έχουν καταχωρηθεί δίδακτρα ποσού 5.869,40€ που αφορούν την επόμενη χρήση. Το ποσό αυτό των μη δεδουλευμένων εσόδων πρέπει να μεταφερθεί από το λογαριασμό των εσόδων της χρήσης (73) σε μεταβατικό λογαριασμό Παθητικού. Η εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί έχει ως εξής:

31-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
73	Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών		5.869,40	
73.00	Δίδακτρα	5.869,40		

56	Μεταβατικοί Λογ. Παθητ.			5.869,40
56.00	Έσοδα Επόμενων Χρ.	5.869,40		

Διαχωρισμός με δεδουλευμένων εσόδων

Δ) Στο τέλος της χρήσεως στις 31-12-06 διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία εμπορικής επιχείρησης που ενοικιάζει κτίριό της ότι δεν έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 75.05 «Ενοίκια Κτιρίων» ποσό 1.173,88€ που αφορά στα ενοίκια μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2006 τα οποία οφείλονται. Πρέπει να γίνει η καταχώρηση στους σχετικούς λογαριασμούς των ενοικίων. Η εγγραφή τακτοποίησης έχει ως εξής:

31-12-06

		Βοηθητική Στήλη	Χρέωση	Πίστωση
36	Μεταβατικοί Λογ. Ενεργητικού		1.173,88	
36.01	Έσοδα Χρήσης Εισπρακτέα	1.173,88		
75	Έσοδα Παρεπ. Ασχολιών			1.173,88
75.05	Ενοίκια Κτιρίων	1.173,88		

Καταχώρηση ενοικίων Νοεμβρίου – Δεκεμβρίου 2006

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

ΘΕΟΔΩΡΟΥ Γ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΜΙΑΤΙΑΔΗ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ

Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ

www.taxisnet.gr

www.taxheaven.gr