

Κεφάλαιο 4

Το Λογιστικό Κύκλωμα: Η Προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων

4.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού, που αποτελεί μια συνοπτική επανάληψη της ύλης του πρώτου μαθήματος χρηματοοικονομικής λογιστικής, είναι να παρουσιάσει τις λογιστικές διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων και που καταλήγουν στην κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων.

Ειδικότερα, αφού μελετήσετε το σχετικό υλικό και ανατρέξετε στις σημειώσεις του προηγούμενου έτους θα πρέπει να γνωρίζετε:

- Τη σχέση μεταξύ των στοιχείων του λογιστικού πληροφοριακού συστήματος και συγκεκριμένα τους λογαριασμούς, το ημερολόγιο, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά και τις λογιστικές καταστάσεις
- Τις ειδικές κατηγορίες λογαριασμών
- Ποια είναι τα στάδια του λογιστικού κυκλώματος και συγκεκριμένα πως καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα στο ημερολόγιο και πως γίνεται η μεταφορά στους λογαριασμούς στο γενικό καθολικό και στα αναλυτικά καθολικά
- Ποιες είναι και πως γίνονται οι εγγραφές προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος
- Ποιες είναι και πως γίνονται οι εγγραφές ανοίγματος και κλεισίματος των βιβλίων
- Τι είναι το φύλλο εργασίας

4.2 Λογιστική ισότητα και λογιστικό γεγονός

Από τον ορισμό του ισολογισμού προκύπτει ότι το σύνολο του ενεργητικού είναι πάντα ίσο με το σύνολο του παθητικού διότι κάθε ευρώ που εμφανίζεται στο ενεργητικό έχει χρηματοδοτηθεί με πόρους που έχει αντλήσει η επιχείρηση είτε από τους ιδιοκτήτες (ίδια κεφάλαια) είτε από τρίτους (υποχρεώσεις). Η λογιστική ισότητα περιγράφει αυτή ακριβώς τη σχέση μεταξύ πηγών και χρήσεων κεφαλαίων της επιχείρησης και σε μορφή εξίσωσης έχει ως εξής:

$$\begin{aligned} \text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} &= \text{ΠΑΘΗΤΙΚΟ} \\ &\text{ή} \\ \text{ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ} &= \text{ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ} + \text{ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ} \end{aligned}$$

Σε κάθε επιχείρηση πραγματοποιούνται καθημερινά πάρα πολλές πράξεις, πάρα πολλά γεγονότα όπως η αγορά πρώτων υλών, η σύναψη τραπεζικού δανείου, η πρόσληψη κάποιου υπαλλήλου, η πώληση προϊόντων, οι επισκευές μηχανημάτων κ.τ.λ. Από τα γεγονότα αυτά η λογιστική παρακολουθεί εκείνα που επιφέρουν μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας και τα οποία ονομάζονται λογιστικά γεγονότα. Για να χαρακτηριστεί ένα γεγονός ως λογιστικό γεγονός θα πρέπει να ικανοποιεί τις εξής προϋποθέσεις:

- Θα πρέπει να έχει λάβει χώρα (να είναι πραγματοποιημένο).
- Θα πρέπει να αποδεικνύεται η τέλεση του αντικειμενικά και συνήθως με συγκεκριμένα παραστατικά.
- Η ύπαρξη του να επιφέρει μεταβολές στα στοιχεία της λογιστικής ισότητας που μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα σε χρηματικές μονάδες (ευρώ).

Η πραγματοποίηση των λογιστικών γεγονότων έχει ως αποτέλεσμα να μεταβάλλονται κάποια από τα στοιχεία της λογιστικής ισότητας. Αν το λογιστικό γεγονός επηρεάζει δύο στοιχεία της λογιστικής ισότητας τότε χαρακτηρίζεται ως *απλή μεταβολή*, αν επηρεάζει περισσότερα στοιχεία τότε είναι *σύνθετη μεταβολή*. Οι απλές μεταβολές στοιχείων της λογιστικής ισότητας είναι οι παρακάτω:

- Αύξηση και μείωση ενεργητικού
- Αύξηση ενεργητικού και αύξηση υποχρεώσεων
- Αύξηση ενεργητικού και αύξηση ιδίων κεφαλαίων
- Μείωση ενεργητικού και μείωση υποχρεώσεων
- Μείωση ενεργητικού και μείωση ιδίων κεφαλαίων
- Αύξηση και μείωση υποχρεώσεων
- Αύξηση υποχρεώσεων και μείωση ιδίων κεφαλαίων
- Μείωση υποχρεώσεων και αύξηση ιδίων κεφαλαίων
- Αύξηση και μείωση ιδίων κεφαλαίων

4.3 Η Έννοια του Λογαριασμού

Η παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων γίνεται με τη χρήση των λογαριασμών όπου *λογαριασμός* είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, με χρονολογική σειρά και με χρηματικούς όρους η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων των λογιστικών μονάδων.

Η απλούστερη μορφή του λογαριασμού μοιάζει με το γράμμα T και η αριστερή του πλευρά ονομάζεται *χρέωση* κι η δεξιά *πίστωση*.



Βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος λογαριασμών είναι:

1. Όλα τα μεγέθη που διαμορφώνουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση, όπως και εκείνα που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα, πρέπει να παρακολουθούνται με λογαριασμούς
2. Πρέπει να είναι αδύνατον ένα χρηματοοικονομικό μέγεθος να καταχωρηθεί σε περισσότερους από ένα λογαριασμό

Το σύστημα των λογαριασμών που υπάρχει σε μια λογιστική μονάδα εξαρτάται:

- Από το αντικείμενο δράσης της μονάδας
- Από το μέγεθός της
- Από τις διατάξεις της νομοθεσίας
- Από την οργάνωση λογαριασμών που προβλέπεται από τυχόν ισχύον κλαδικό ή γενικό λογιστικό σχέδιο
- Από τις απαιτήσεις του μάνατζμεντ για πληροφοριακά στοιχεία

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, στην Ελλάδα το σύστημα λογαριασμών που χρησιμοποιείται από τη συντριπική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δίνεται από το ΕΓΛΣ και τα αντίστοιχα κλαδικά λογιστικά σχέδια.

4.3.1 Ειδικές Περιπτώσεις Λογαριασμών

Λογαριασμοί αξιών και λογαριασμοί αποτελεσμάτων

Με τους λογαριασμούς αξιών παρακολουθούμε λογιστικά την κίνηση των υλικών κι άυλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης καθώς και των υποχρεώσεων της. Ουσιαστικά, οι λογαριασμοί αξίας είναι λογαριασμοί αποτελεσμάτων.

Με τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων παρακολουθούμε λογιστικά τη δημιουργία εσόδων κι εξόδων από τη δραστηριότητα της λογιστικής μονάδας.

Γενικοί και Ειδικοί Λογαριασμοί

Μια σημαντική διάκριση των λογαριασμών είναι ανάλογα με το επίπεδο λεπτομέρειας των περιεχομένων στοιχείων. Συγκεκριμένα:

Γενικοί λογαριασμοί καλούνται οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού και είναι αυτοί που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις. Καλούνται και πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί

Ειδικοί λογαριασμοί καλούνται οι λογαριασμοί στους οποίους αναλύονται ορισμένοι από τους γενικούς. Παρακολουθούνται με αναλυτικά καθολικά. Καλούνται και δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι κ.ο.κ. λογαριασμοί

Περίληπτικοί λογαριασμοί είναι εκείνοι οι λογαριασμοί που εμφανίζουν σε περίληψη ένα σύνολο από ομοειδή στοιχεία

Απλοί λογαριασμοί καλούνται οι λογαριασμοί που δεν αναλύονται περισσότερο είτε γιατί δεν είναι δυνατό είτε γιατί δεν είναι αναγκαίο

Σημειώνεται ότι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι πάντα περιληπτικοί αλλά δεν ισχύει το αντίθετο. Για παράδειγμα ο λογαριασμός προμηθευτές εσωτερικού είναι δευτεροβάθμιος λογαριασμός του λογαριασμού προμηθευτές αλλά συνήθως είναι περιληπτικός λογαριασμός γιατί υπάρχουν περισσότεροι του ενός προμηθευτές εσωτερικού.

Άλλες Περιπτώσεις

Αντίθετοι λογαριασμοί καλούνται οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρείται η ελάτπωση άλλου λογαριασμού του Ενεργητικού ή του Παθητικού (περιλαμβανομένων και των λογαριασμών αποτελεσμάτων). Ο αντίθετος λογαριασμός δεν έχει αυτοτελή υπόσταση και δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς τον κύριο λογαριασμό από τον οποίο εμφανίζεται αφαιρετικά. Τονίζεται όμως ότι και ο κύριος λογαριασμός είναι από μόνος του ελλιπής διότι οι μειώσεις του εμφανίζονται σε άλλον λογαριασμό.

Μικτοί λογαριασμοί ονομάζονται οι λογαριασμοί αξίας που επιλέον των στοιχείων που θα έπρεπε να περιλαμβάνουν σύμφωνα με τη φύση τους, περιέχουν και στοιχεία αποτελέσματος. Οι μικτοί λογαριασμοί σήμερα δεν χρησιμοποιούνται στη λογιστική πρακτική διότι η χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστών έχει απλοποιήσει σε σημαντικό βαθμό την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

4.4 Λογιστικό Κύκλωμα

Λογιστικό κύκλωμα είναι το σύνολο των διαδικασιών που στοχεύουν στην ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων και στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η χρήση του όρου κύκλωμα υποδηλώνει ότι οι διαδικασίες αυτές είναι επαναλαμβανόμενες με σκοπό την κατάρτιση συνεχώς νέων και ενημερωμένων καταστάσεων. Στην πιο απλή εκδοχή του, που είναι γνωστή ως το κλασσικό σύστημα, το λογιστικό σύστημα περιλαμβάνει τα παρακάτω βήματα:

- Έγγραφή ανοίγματος των βιβλίων (προαιρετικά)
- Καταχώριση όλων των λογιστικών γεγονότων, με ημερολογιακές εγγραφές και με χρονολογική σειρά στο Γενικό Ημερολόγιο
- Ενημέρωση των λογαριασμών στο Γενικό Καθολικό.
- Ενημέρωση των λογαριασμών στο ή στα Αναλυτικά Καθολικά
- Κατάρτιση προσωρινών ισοζυγίων των λογαριασμών του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών σε τακτά χρονικά διαστήματα (συνήθως σε μηνιαία βάση)
- Αν έχουν γίνει και εντοπιστεί σφάλματα, διόρθωση αυτών με κατάλληλες εγγραφές στο ημερολόγιο ή / και στα καθολικά
- Στο τέλος της λογιστικής χρήσης υποχρεωτικά καταρτίζεται το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο
- Διενέργεια φυσικής απογραφής στο τέλος της χρήσης

- Προσαρμογή, με ημερολογιακές εγγραφές, των υπολοίπων των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής. Οι κυριότερες κατηγορίες των εγγραφών προσαρμογής είναι:
 - * Προσδιορισμός δουλευμένων εξόδων (αποσβέσεις, ανάλωση αποθεμάτων, προπληρωμένα έξοδα)
 - * Προσδιορισμός δουλευμένων εσόδων (προεισπραχθέντα έσοδα καθίστανται δουλευμένα)
 - * Προσδιορισμός πληρωτέων εξόδων
 - * Προσδιορισμός εισπρακτέων εσόδων
- Κατάρτιση του προσαρμοσμένου ισοζυγίου
- Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και χρήσης με ημερολογιακές εγγραφές
- Ημερολογιακές εγγραφές διάθεσης των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τη νομική μορφή της οικονομικής μονάδας
- Κατάρτιση του οριστικού ισοζυγίου
- Ημερολογιακές εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών (προαιρετικά)
- Κατάρτιση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, κ.λπ.)

4.5 Ημερολόγιο

Το *ημερολόγιο*, λοιπόν, είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται, με χρονολογική σειρά, οι επιδράσεις των λογιστικών γεγονότων, με την μορφή χρεώσεων και πιστώσεων, στα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης. Η καταχώρηση ενός λογιστικού γεγονότος γίνεται πρώτα στο ημερολόγιο και στη συνέχεια στο γενικό καθολικό, για αυτό και το ημερολόγιο ονομάζεται, από ορισμένους συγγραφείς, και βιβλίο αρχικών εγγραφών.

Στις επιχειρήσεις χρησιμοποιούνται δύο λογιστικά συστήματα, το κλασσικό ή ιταλικό σύστημα και το συγκεντρωτικό ή αμερικάνικο, το οποίο έχει τις ρίζες του στο κλασσικό σύστημα. Στο ιταλικό σύστημα καταχωρούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα, με χρονολογική σειρά, σε ένα ημερολόγιο, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η εύρεση του λογιστικού γεγονότος με την ημερομηνία. Στο συγκεντρωτικό σύστημα έχουμε περισσότερα από ένα ημερολόγια, (ημερολόγιο ταμείου, ημερολόγιο αγορών, ημερολόγιο πωλήσεων, διάφορων πράξεων κ.λπ) και σε τακτά χρονικά διαστήματα (εβδομάδα, μήνας, κ.ο.κ.), μεταφέρονται τα λογιστικά γεγονότα περιληπτικά στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Με τον τρόπο αυτόν γίνεται δυνατός ο επιμερισμός των εργασιών στο λογιστήριο και η εύρεση της πληροφορίας μπορεί να γίνει, όχι μόνον με βάση την ημερομηνία καταχώρησης, αλλά και με βάση το είδος του λογιστικού γεγονότος.

Η καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο καλείται *ημερολογιακή εγγραφή* ή ημερολογιακό άρθρο. Η ημερολογιακή εγγραφή θα πρέπει να περιλαμβάνει σε ξεχωριστές στήλες, τα εξής βασικά στοιχεία :

- Την ημερομηνία που καταχωρήθηκε το λογιστικό γεγονός.
- Τον κωδικό των χρεούμενων και πιστούμενων λογαριασμών. Στην Ελλάδα, η χρησιμοποιούμενη κωδικοποίηση είναι αυτή του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι κωδικοί λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονται σε παράρτημα στο τέλος του παρόντος βιβλίου

- Τον αριθμό των σελίδων ή των καρτελών των λογαριασμών στο γενικό καθολικό.
- Την ονομασία των λογαριασμών που επηρεάζονται.
- Το ύψος των ποσών, με τα οποία μεταβάλλεται η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών.
- Την αιτιολογία η οποία περιλαμβάνει πολύ μικρή περίληψη του λογιστικού γεγονότος, καθώς και το είδος και τον αριθμό του παραστατικού.

Όταν η ημερολογιακή εγγραφή περιλαμβάνει μόνο δύο λογαριασμούς, ένα στη χρέωση και ένα στη πίστωση, καλείται απλή ημερολογιακή εγγραφή ενώ όταν περιλαμβάνει περισσότερους από δύο λογαριασμούς, καλείται σύνθετη ημερολογιακή εγγραφή.

Το σύνολο των ποσών που χρεώνονται, σε μία ημερολογιακή εγγραφή, είναι εξ ορισμού ίσα, με το άθροισμα αυτών που πιστώνονται. Ακόμη, όπως και στο γενικό καθολικό, έτσι και στο ημερολόγιο, στο τέλος κάθε σελίδας του ημερολογίου αθροίζονται τα ποσά της χρέωσης και τα ποσά της πίστωσης. Το άθροισμα αυτό αναγράφεται στο κάτω μέρος των στηλών χρέωσης και πίστωσης, που αθροίζονται και μεταφέρεται και στο πάνω μέρος των στηλών χρέωσης και πίστωσης, της επόμενης σελίδας. Μετά την καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο, στη συνέχεια ενημερώνουμε, μεταφέροντας το λογιστικό γεγονός, τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο και η ενημέρωση των λογαριασμών γίνεται σύμφωνα με τους κανόνες της χρέωσης και της πίστωσης που περιγράφονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Αυξάνεται	Μειώνεται	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρεούμενος	Πιστούμενος
Χρεούμενος	Πιστούμενος	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	Αυξάνεται	Μειώνεται
Πιστούμενος	Χρεούμενος	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	Μειώνεται	Αυξάνεται
Πιστούμενος	Χρεούμενος	ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	Μειώνεται	Αυξάνεται
Χρεούμενος	Πιστούμενος	ΕΞΟΔΩΝ	Αυξάνεται	Μειώνεται
Χρεούμενος	Πιστούμενος	ΖΗΜΙΩΝ	Αυξάνεται	Μειώνεται
Πιστούμενος	Χρεούμενος	ΕΣΟΔΩΝ	Μειώνεται	Αυξάνεται
Πιστούμενος	Χρεούμενος	ΚΕΡΔΩΝ	Μειώνεται	Αυξάνεται

4.6 Ημερολογιακές εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής

Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, οι λογαριασμοί δεν ενημερώνονται με όλα τα λογιστικά γεγονότα που συμβαίνουν, επειδή πολλές φορές, η συνεχής ενημέρωση δημιουργεί μεγάλο κόστος, για την λογιστική μονάδα. Παράδειγμα, τέτοιας μη ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων, είναι η κατανάλωση της γραφικής ύλης, σε μια εμπορική επιχείρηση ή των υλικών συσκευασίας, υλικών δηλαδή, δευτερεύουσας σημασίας, από άποψης αξίας. Στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ελέγχουμε το ύψος των αποθεμάτων εμπειρικά, ώστε να μην παρουσιαστεί έλλειψη. Στο τέλος της χρήσης γίνεται απογραφή δηλαδή λεπτομερής προσδιορισμός, μέτρηση και απόδοση σε χρήμα των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, καθώς και επαλήθευση των ιδίων κεφαλαίων της λογιστικής μονάδας. Έτσι, στο τέλος της λογιστικής χρήσης, με την βοήθεια της απογραφής, υπολογίζουμε το ύψος των αναλωθέντων παραπάνω υλικών, ώστε να υπολογιστεί το σχετικό έξοδο. Οι εγγραφές προσαρμογής που μπορεί να υπάρξουν είναι οι παρακάτω:

Προπληρωμένα έξοδα: Η περίπτωση αυτή αφορά την μείωση μη δεδουλευμένων εξόδων, με αντίστοιχη αύξηση των δεδουλευμένων. Τα μη δεδουλευμένα έξοδα είναι στοιχεία του ενεργητικού τα οποία έχει πληρώσει η επιχείρηση και σταδιακά μετατρέπονται σε έξοδα. Υπάρχουν στην κατηγορία αυτή τρεις ειδικότερες υποπεριπτώσεις:

Αποσβέσεις πάγιων Στο τέλος της λογιστικής χρήσης και κατά την διενέργεια της απογραφής, η επιχείρηση υπολογίζει το ύψος των αποσβέσεων του πάγιου ενεργητικού της. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να γίνει εγγραφή προσαρμογής, όπου θα πρέπει να εμφανιστεί ο σχετικός λογαριασμός εξόδου των αποσβέσεων, με αντίστοιχη αύξησης του αντίθετου λογαριασμού (αποσβεσμένα) του παγίου (αποσβεσμένα κτίρια, αποσβεσμένα μηχανήματα κ.λ.π.).

Αναλώσεις αποθεμάτων Στην διάρκεια της λογιστικής χρήσης είναι ιδιαίτερα κοστοβόρο, να παρακολουθούμε την κατανάλωση δευτερευόντων ειδών αποθεμάτων, όπως αυτά της γραφικής ύλης, των υλικών συσκευασίας κ.λ.π. Οι αντίστοιχοι λογαριασμοί αποθεμάτων ενημερώνονται στο τέλος της λογιστικής χρήσης και μετά την διενέργεια της απογραφής, οπότε, μπορούμε να γνωρίζουμε το ύψος των αντίστοιχων αποθεμάτων που έμειναν στις αποθήκες μας, ποσό που το αφαιρούμε από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθέματος, όπως αυτό εμφανίζεται στα λογιστικά μας βιβλία. Η διαφορά μεταξύ του υπόλοιπου του λογαριασμού αποθέματος και το ύψος του αποθέματος που έμεινε στις αποθήκες μας, κατά την διενέργεια της απογραφής, μας δίνει το απόθεμα που έχει καταναλωθεί.

Προπληρωμένα έξοδα Ένα παράδειγμα θα κάνει την περίπτωση αυτή κατανοητή στον αναγνώστη. Υποθέτουμε ότι η επιχείρηση την 1η Ιανουαρίου σύναψε ασφαλιστήριο συμβόλαιο ενός χρόνου, για κάλυψη της επιχείρησης κατά διαφόρων κινδύνων. Με την υπογραφή του συμβολαίου, η εταιρεία κατέβαλε και το αντίτιμο αυτού. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση έχει προπληρώσει μια υπηρεσία (την ασφάλιση), την οποία θα λάβει από την ασφαλιστική εταιρεία σταδιακά, κατά τη διάρκεια όλης της χρονιάς, που διαρκεί το ασφαλιστικό συμβόλαιο. Στο τέλος της λογιστικής χρήσης και κατά την διάρκεια της απογραφής, ο υπεύθυνος για τη διενέργεια της απογραφής παρατηρεί ότι το ασφαλιστικό συμβόλαιο έχει λήξει και συνεπώς η επιχείρηση έχει χρησιμοποιήσει όλη την υπηρεσία από την ασφαλιστική εταιρεία και δεν έχει απαίτηση πλέον από αυτή. Άρα, θα πρέπει στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, η απαίτηση «προπληρωθέντα ασφάλιστρα» να μετατραπεί σε δουλευτό έξοδο.

Έξοδα πληρωτέα Πάγια τακτική των επιχειρήσεων, για υπηρεσίες που παίρνει από τρίτους σε συνεχή βάση, είναι να πληρώνει για τις υπηρεσίες αυτές, ανά συγκεκριμένα και τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα, για την ηλεκτροδότηση, την ύδρευση και την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, οι επιχειρήσεις πληρώνουν στο τέλος κάθε διμήνου, για τις υπηρεσίες, που έλαβαν κατά την διάρκεια αυτού του χρονικού διαστήματος. Στο τέλος της λογιστικής χρήσης και παρά το γεγονός ότι το συγκεκριμένο δίμηνο ίσως εκτείνεται πέραν της 31ης Δεκεμβρίου, είμαστε υποχρεωμένοι να υπολογίσουμε την αξία των υπηρεσιών, την οποίαν έχουμε καταναλώσει, μέσα στην λογιστική χρήση που κλείνει, έστω και αν δεν τις έχουμε πληρώσει ακόμα, για να υπολογίσουμε το σωστό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της λογιστικής μονάδας. Με το σκεπτικό αυτό, θα πρέπει να εμφανίσουμε την αξία των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν, με την μορφή δουλευμένου εξόδου, καθώς επίσης να εμφανίσουμε και την υποχρέωση να πληρωθούν οι υπηρεσίες αυτές στην επόμενη λογιστική χρήση.

Προεισπραχθέντα έσοδα Η εν λόγω περίπτωση αφορά την δημιουργία υποχρέωσης από πλευράς της επιχείρησης, κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, εξαιτίας προείσπραξης χρημάτων για υπηρεσία, η οποία δεν έχει παρασχεθεί ακόμη στον πελάτη της. Την 31η Δεκεμβρίου και κατά την διενέργεια της απογραφής, η επιχείρηση βλέπει ότι έχει πλέον παραδοθεί η υπηρεσία στον ενδιαφερόμενο

πελάτη, άρα τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης θα πρέπει να δείξουν μείωση της υποχρέωσης «προεισπραχθέντα έσοδα» και αύξηση του καταλλήλου λογαριασμού δεδουλευμένων εσόδων.

Εσοδα εισπρακτέα Πολλές φορές, η επιχείρηση, λειτουργώντας μέσα στην αγορά, αναγκάζεται να παράσχει υπηρεσίες, αλλά να εισπράξει σε μεταγενέστερο χρόνο (πώληση με πίστωση). Στο τέλος της λογιστικής χρήσης, θα πρέπει να εμφανιστούν αυτά τα έσοδα, μαζί με τις αντίστοιχες απαιτήσεις.

4.7 Εγγραφές προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Για να προσδιορίσουμε τα αποτελέσματα της λογιστικής μονάδας, θα πρέπει να συγκεντρώσουμε τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, (δηλαδή αυτούς των εσόδων και εξόδων) σ' ένα νέο λογαριασμό, αυτόν των «Αποτελεσμάτων χρήσης», στον οποίο θα υπολογιστεί το κέρδος ή ζημία, την οποία είχε σαν τελικό αποτέλεσμα η επιχείρηση στο τέλος της λογιστικής χρήσης ή περιόδου. Το αποτέλεσμα αυτό, δηλαδή η διαφορά του αθροίσματος της πίστωσης μείον αυτό της χρέωσης, σε περίπτωση κερδών χρήσης και το αντίθετο σε περίπτωση ζημιών χρήσης, μεταφέρεται στον λογαριασμό «Κέρδη Χρήσης» ή «Ζημιές Χρήσης», ανάλογα και ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για το τελικό αποτέλεσμα της διαχείρισης. Στη συνέχεια καταχωρείται η διάθεση των κερδών χρήσης στους σχετικούς λογαριασμούς που διαφέρουν μερικώς ανάλογα με την νομική μορφή της επιχείρησης.

4.8 Εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών

Μετά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και τη διανομή του, όλοι οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού έχουν κλείσει, διότι μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» για να προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα. Οι λογαριασμοί, που παραμένουν πλέον ανοικτοί είναι οι λογαριασμοί του ισολογισμού, επειδή τα στοιχεία που παρακολουθούν συνεχίζουν να υπάρχουν και μετά το τέλος της λογιστικής χρήσης. Θα ήταν λογικό να υποθέσει κανείς ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν πρέπει να κλείσουν παρά μόνον στη περίπτωση που έχουν εκλείψει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που παρακολουθούνται από αυτούς. Η ανάγκη όμως ελαχιστοποίησης της πιθανότητας πραγματοποίησης λογιστικών σφαλμάτων οδήγησε τους λογιστές στο να εφαρμόζουν το τεχνητό κλείσιμο των λογαριασμών στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης. Το κλείσιμο αυτό γίνεται με την ημερολογιακή εγγραφή κλεισίματος με την οποία:

- χρεώνονται όλοι οι λογαριασμοί που έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, με το υπόλοιπό τους,
- πιστώνονται όλοι οι λογαριασμοί που έχουν χρεωστικό υπόλοιπο, με το υπόλοιπό τους και μηδενίζονται.

Στην ένερξη της επόμενης λογιστικής χρήσης πραγματοποιούμε ακριβώς την αντίθετη λογιστική εγγραφή, δηλαδή χρεώνουμε τους λογαριασμούς του ενεργητικού και πιστώνουμε αυτούς της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων. Με την τελευταία αυτή εγγραφή ανοίγουν ξανά οι λογαριασμοί του ισολογισμού, μόνον με τα υπόλοιπά τους, για να δεχθούν τα λογιστικά γεγονότα της νέας λογιστικής χρήσης. Αυτή η λογιστική εγγραφή ονομάζεται «ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών».

4.9 Ισοζύγια των λογαριασμών καθολικού

Το ισοζύγιο είναι ένας πίνακας, ένας κατάλογος λογαριασμών που περιλαμβάνει πληροφορίες για τα αντίστοιχα σύνολα χρέωσης και πίστωσης, καθώς και τα σχετικά υπόλοιπα σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Υπό αυτή την έννοια το ισοζύγιο, όπως και ο ισολογισμός, είναι μία φωτογραφία της χρηματοοικονομικής

κατάστασης και της εξέλιξης των εσόδων και εξόδων μιας οικονομικής μονάδας. Για λόγους διευκόλυνσης του χρήστη, το ισοζύγιο μπορεί να παρουσιάζει τους λογαριασμούς ομαδοποιημένους, χρησιμοποιώντας για παράδειγμα τα ίδια κριτήρια ομαδοποίησης με τον ισολογισμό (λογαριασμοί ενεργητικού, ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων) και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (λογαριασμοί εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών).

Βασικός στόχος του ισοζυγίου είναι να επιβεβαιώσει τη μαθηματική ακρίβεια των καταχωρήσεων στους λογαριασμούς του καθολικού (καρτέλες). Η επιβεβαίωση της ακρίβειας της μεταφοράς επιτυγχάνεται με τη σύγκριση του συνόλου χρεώσεων και πιστώσεων του ισοζυγίου με τα αντίστοιχα ποσά του ημερολογίου. Είναι προφανές, λόγω της αριθμητικής ισότητας μεταξύ χρέωσης και πίστωσης, πώς τα σχετικά αθροίσματα του ισοζυγίου (τα στοιχεία του οποίου αντλούνται από το γενικό καθολικό) θα πρέπει να ισούνται με τα αντίστοιχα αθροίσματα του ημερολογίου (το οποίο τροφοδοτεί με στοιχεία το καθολικό). Το ισοζύγιο δηλαδή θα μπορούσε να εντοπίσει μία λανθασμένη κατά ποσό μεταφορά ημερολογιακής εγγραφής στο καθολικό. Πάντως, από τη φύση του το ισοζύγιο δεν μπορεί να ελέγξει την καταχώρηση εγγραφών σε λάθος λογαριασμούς. Για παράδειγμα, εάν κατά την μεταφορά της τελευταίας εγγραφής στο καθολικό πιστωνόταν εκ παραδρομής άλλος λογαριασμός αντί του ορθού, η ισότητα των αθροισμάτων των σπηλών χρέωσης και πίστωσης ημερολογίου και ισοζυγίου θα διατηρούταν, παρά το προφανές λάθος.

Στη λογιστική πράξη όμως, ο πλέον σημαντικός σκοπός της κατάρτισης του ισοζυγίου είναι η παρουσίαση κατά τη διάρκεια της χρήσης σημαντικών πληροφοριών για τη διοίκηση της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται στην χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή σε λογαριασμούς ισολογισμού, και στην εξέλιξη εσόδων και εξόδων, δηλαδή τα μέχρι στιγμής αποτελέσματα της επιχειρηματικής δράσης.

4.9.1 Είδη ισοζυγίων

Ένα ισοζύγιο μπορεί να αναφέρεται σε μια μόνο ομάδα λογαριασμών (π.χ. πελάτες, προμηθευτές, έσοδα, έξοδα, κλπ) ή στο σύνολο των λογαριασμών μιας λογιστικής μονάδας. Στην πράξη υπάρχουν διάφορα είδη ισοζυγίων, ανάλογα με το κριτήριο διάκρισης. Έτσι, με βάση το περιεχόμενό τους, τα ισοζύγια διακρίνονται σε:

Ισοζύγια Ποσών: περιλαμβάνουν μόνο τα σύνολα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών.

Ισοζύγια Υπολοίπων: περιλαμβάνουν μόνο τα υπόλοιπα λογαριασμών (χρεωστικά ή πιστωτικά).

Πλήρη Ισοζύγια: περιλαμβάνουν και τα ποσά και τα υπόλοιπα των λογαριασμών.

Μία άλλη σημαντική διάκριση ισοζυγίων είναι με αναφορά στο χρόνο κατάρτισής τους. Με βάση το κριτήριο αυτό, έχουμε τα ακόλουθα είδη ισοζυγίων:

Προσωρινά Ισοζύγια καλούνται τα ισοζύγια τα οποία καταρτίζονται οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της χρήσης, συνήθως δε στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα.

Προσαρμοσμένα Ισοζύγια τα οποία καταρτίζονται μετά την καταχώρηση των εγγραφών προσαρμογής στο τέλος της χρήσης. Μετά τις εγγραφές προσαρμογής, οι διάφοροι λογαριασμοί, και συνεπώς και το προσαρμοσμένο ισοζύγιο, έχουν τα οριστικά υπόλοιπα που θα εμφανιστούν αναλόγως είτε στον ισολογισμό είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Οριστικό Ισοζύγιο είναι το ισοζύγιο το οποίο καταρτίζεται μετά το κλείσιμο των λογαριασμών εσόδων και εξόδων, τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης και τη μεταφορά του στους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων. Είναι προφανές ότι στο σημείο αυτό, οι μόνοι λογαριασμοί που δεν έχουν κλείσει, και τους οποίους περιλαμβάνει το οριστικό ισοζύγιο, είναι οι λογαριασμοί του ισολογισμού.

Θα πρέπει να γίνει σαφές ότι το κάθε ένα από τα τρία προηγούμενα είδη ισοζυγίων παρουσιάζει τα προοδευτικά ποσοτικά στοιχεία όλων των λογαριασμών που είναι ανοιγμένοι την αντίστοιχη χρονική στιγμή, άσχετα εάν οι λογαριασμοί αυτοί έχουν κινηθεί ή όχι στην παρούσα χρήση ή από την κατάρτιση του προηγούμενου ισοζυγίου. Για παράδειγμα, το προσαρμοσμένο ισοζύγιο θα έχει σαν σύνολο χρεώσεων και πιστώσεων τα αντίστοιχα ποσά του τελευταίου προσωρινού ισοζυγίου, συν τις όποιες μεταβολές εξαιτίας των εγγραφών προσαρμογής. Κατά τον ίδιο τρόπο, το οριστικό ισοζύγιο θα έχει σαν σύνολο χρεώσεων και πιστώσεων τα αντίστοιχα ποσά του προσαρμοσμένου ισοζυγίου, συν τις μεταβολές λόγω των εγγραφών κλεισίματος και προσδιορισμού του αποτελέσματος χρήσης.

Τέλος, μια άλλη διάκριση των ισοζυγίων είναι με βάση το βαθμό ανάλυσης των λογαριασμών που περιλαμβάνουν. Έτσι, με βάση το κριτήριο αυτό τα ισοζύγια διακρίνονται σε:

Ισοζύγια Γενικού Καθολικού που περιλαμβάνουν λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

Ισοζύγια Αναλυτικού Καθολικού που περιλαμβάνουν λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας ανάπτυξης των λογαριασμών και περιέχουν πληροφορίες χρήσιμες για την καθημερινή λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας. Συνήθη ισοζύγια αναλυτικού καθολικού είναι αυτά των πελατών και των προμηθευτών.

4.10 Φύλλο εργασίας

Το φύλλο εργασίας χρησιμοποιείται για να διευκολυνθούν οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης. Ειδικότερα, το φύλλο εργασίας περιέχει:

- Το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο
- Τις εγγραφές προσαρμογής
- Το προσαρμοσμένο ισοζύγιο
- Τις εγγραφές προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος και διάθεσης των αποτελεσμάτων
- Το οριστικό ισοζύγιο

Οι δύο τελευταίες στήλες ουσιαστικά, μας παρουσιάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και τον ισολογισμό της επιχείρησης.

Οι μορφές των φύλλων εργασίας που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις ποικίλουν ανάλογα με το είδος της δραστηριότητάς τους.

4.11 Ερωτήσεις

1. Περιγράψτε συνοπτικά τα στάδια του λογιστικού κυκλώματος.
2. Τι πληροφορίες δίνει το άθροισμα των ποσών στη χρέωση και στην πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης;
3. Ποιες είναι οι διαφορές προσαρμοσμένου και οριστικού ισοζυγίου;
4. Ποιοι λογαριασμοί δεν υπάρχουν στο οριστικό ισοζύγιο;

5. Ποια σχέση υπάρχει μεταξύ της εγγραφής ανοίγματος και της εγγραφής κλεισίματος των βιβλίων;
6. Είναι αναγκαίες η εγγραφή ανοίγματος και η εγγραφή κλεισίματος των βιβλίων;
7. Εξηγείστε τη σχέση μεταξύ του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών και του ισολογισμού.
8. Ποιες είναι οι συνήθεις ομάδες των εγγραφών προσαρμογής;
9. Ποια η σημασία του λογαριασμού για τη λογιστική και τις επιχειρήσεις;
10. Τι σημαίνει ιεραρχική ανάπτυξη των λογαριασμών και ποια η διαφορά γενικών και ειδικών λογαριασμών;
11. Τι είναι και πώς χρησιμοποιούνται τα ισοζύγια;
12. Μπορεί ένας λογαριασμός εξόδου να έχει χρεωστικό υπόλοιπο στην αρχή της χρήσης;
13. Μπορεί ένας λογαριασμός εσόδου να έχει πιστωτικό υπόλοιπο στην αρχή της χρήσης;
14. Ποιες είναι οι κυριότερες κατηγορίες των λογαριασμών;
15. Γιατί χρησιμοποιούνται αντίθετοι λογαριασμοί στην παρακολούθηση των αποσβέσεων;
16. Ποιος είναι ο ελάχιστος αριθμός λογαριασμών που μπορεί να υπάρχει σε μια λογιστική μονάδα; Απολογείστε την απάντησή σας.
17. Τι πληροφορίες μας δίνει ένας λογαριασμός;
18. Έχει έννοια από λογιστική άποψη η έκφραση «το ταμείο είναι μείον»;
19. Ποιοι λογαριασμοί ονομάζονται προσωρινοί, ποιοι ουσίας και ποιοι μεταβατικοί;
20. Τι είναι οι λογαριασμοί τάξεως;
21. Σε ποιες περιπτώσεις χρησιμοποιούνται αντίθετοι λογαριασμοί;
22. Ποιοι λογαριασμοί ονομάζονται μικτοί;
23. Ποιοι είναι οι πιο συνηθισμένοι αντίθετοι λογαριασμοί ενεργητικού;
24. Μπορεί λογαριασμός ενεργητικού να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο; Απολογείστε την απάντησή σας.
25. Ποια είναι τα ελάχιστα στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα λογαριασμό;
26. Ποιοι είναι οι παράγοντες που επηρεάζουν το σχέδιο λογαριασμών που επιλέγει να τηρεί μια επιχείρηση;
27. Αναφέρετε και εξηγήστε ένα μεταβατικό λογαριασμό ενεργητικού και ένα μεταβατικό λογαριασμό παθητικού.
28. Πώς καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα στο ημερολόγιο;
29. Ποια είναι τα χαρακτηριστικά μιας ημερολογιακής εγγραφής;
30. Ποια είναι η σχέση ημερολογίου και γενικού καθολικού;

31. Περιγράψτε τι πληροφορίες μπορεί να αντλήσει η διοίκηση μιας επιχείρησης για τη λήψη αποφάσεων από το ημερολόγιο, το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά.
32. Ποια είναι η σημασία του διπλογραφικού συστήματος; Γιατί υπερτερεί από το απλογραφικό;
33. Ποια είναι η σημασία της αρχής του δικαιολογητικού για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων;
34. Ποια είναι τα αίτια που συνήθως προκαλούν λογιστικά σφάλματα;
35. Είναι δυνατόν να ανακαλυφθούν σφάλματα στα λογιστικά βιβλία μετά τη δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων; Αν ναι, πώς διορθώνονται σε αυτή την περίπτωση;
36. Πώς διευκολύνει η σύγκριση γενικού καθολικού και αναλυτικών καθολικών τον εντοπισμό σφαλμάτων;
37. Πότε χρησιμοποιείται ο μερικός αντιλογισμός για τη διόρθωση σφαλμάτων και πότε ο πλήρης;
38. Πώς διορθώνονται τα λογιστικά σφάλματα που έγιναν στο ημερολόγιο πριν μεταφερθούν οι εγγραφές στο γενικό καθολικό;
39. Για ποιους λόγους γίνονται οι εγγραφές προσαρμογής;
40. Ποιες λογιστικές αρχές υπαγορεύουν τη χρησιμοποίηση των εγγραφών προσαρμογής;
41. Για ποιους λόγους καταρτίζονται τα προσωρινά ισοζύγια;
42. Αναφέρατε παραδείγματα λογαριασμών που μπορεί να κλείσουν με τις εγγραφές προσαρμογής.
43. Ποιες περιπτώσεις λογαριασμών δημιουργούνται για πρώτη φορά με τις εγγραφές προσαρμογής;
44. Ποιες περιπτώσεις λογαριασμών παρουσιάζουν διαφορετικό υπόλοιπο μεταξύ του προσωρινού και του προσαρμοσμένου υπολοίπου;
45. Σε τι διαφέρουν οι εγγραφές διόρθωσης λογιστικών σφαλμάτων από τις εγγραφές προσαρμογής;
46. Ποιες είναι οι κατηγορίες εγγραφών που περιλαμβάνονται στις εγγραφές τέλους χρήσης;
47. Σε τι διαφέρει η εγγραφή κλεισίματος των βιβλίων από τις εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος;
48. Ποια γεγονότα χαρακτηρίζονται λογιστικά;
49. Αποτελεί η υιοθέτηση του ευρώ ως εθνικό νόμισμα της Ελλάδας λογιστικό γεγονός για τις ελληνικές επιχειρήσεις; Απολογείστε την απάντησή σας.

4.12 Άσκηση προς επίλυση

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού της ατομικής επιχείρησης «ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΑ ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ», στις 30 Νοεμβρίου 20Χ3, ένα μήνα πριν το τέλος χρήσης, έχουν ως εξής (όλα τα ποσά σε χιλιάδες ευρώ):

Αποσβεσμένα έπιπλα και σκεύη	160
Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα	280
Αποσβεσμένοι ηλεκτρονικοί υπολογιστές	150
Γενικά έξοδα	80
Γραμμάτια πληρωτέα	120
Έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων	90
Έπιπλα και σκεύη	200
Εποπτικό υλικό	120
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές	300
Ίδια κεφάλαια	;
Μακροπρόθεσμο δάνειο	300
Μεταφορικά μέσα	800
Μισθοί	240
Προεισπραχθέντα δίδακτρα	700
Προμηθευτές	40
Προπληρωμένα ενοίκια	55
Προπληρωμένα ασφάλιστρα	24
Ταμείο	920
Τόκοι πληρωτέοι	15
Τόκοι χρεωστικοί	30

Στις 1/12/Χ3, ο κ Π.Μ. ανέλαβε ως προϊστάμενος λογιστηρίου σε αντικατάσταση του Α.Χ. που αποχώρησε για λόγους υγείας. Ο Π.Μ. μετά από έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησης διαπίστωσε τα εξής:

1. Δεν είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης οι παρακάτω πράξεις:

- (α) Αγορά διαφημιστικού υλικού με πίστωση, 28 ευρώ.
- (β) Πληρωμή στους προμηθευτές της επιχείρησης 24 ευρώ.
- (γ) Προκαταβολή για αγορά αυτοκινήτου 50 ευρώ.
- (δ) Οφειλές της επιχείρησης στο Ι.Κ.Α. 60 ευρώ που αφορούσαν εργοδοτικές εισφορές.
- (ε) Το 50% του υπολοίπου του λογαριασμού προπληρωμένα ασφάλιστρα αφορούσε την προηγούμενη χρήση (20Χ2)

2. Οι αποσβέσεις των ηλεκτρονικών υπολογιστών είχαν υπολογιστεί την προηγούμενη χρήση με συντελεστή υψηλότερο του ορθού και έτσι εμφανίζονται στον ισολογισμό αυξημένες κατά 15 ευρώ.

Ως πρώτη του ενέργεια, φρόντισε για την καταχώριση / τακτοποίηση των ανωτέρω προβλημάτων με κατάλληλες ημερολογιακές εγγραφές και τη μεταφορά τους στο γενικό καθολικό.

Στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια του Δεκεμβρίου 20Χ3 συνέβησαν τα εξής λογιστικά γεγονότα:

1. Καταβλήθηκαν για μισθούς και γενικά έξοδα 20 ευρώ και 5 ευρώ αντίστοιχα.
2. Παραλήφθηκε αυτοκίνητο αξίας 100 ευρώ για το οποίο είχε δοθεί προκαταβολή 50 ευρώ. Με την παραλαβή πληρώθηκαν άλλα 30 ευρώ και για το υπόλοιπο η επιχείρηση αποδέχθηκε συναλλαγματική.

3. Πωλήθηκαν στις 02/12/20X3 έπιπλα τιμής κτήσης 50 ευρώ που είχαν αποσβεστεί μέχρι και τις 31/12/20X2 κατά 35 ευρώ. Οι αποσβέσεις των επίπλων αυτών από 1/1/20X3 έως την ημέρα πώλησης υπολογίστηκαν σε 5 ευρώ. Το αντίτιμο της πώλησης ήταν 20 ευρώ, τα 15 με μετρητά και το υπόλοιπο με πίστωση.
4. Πραγματοποιήθηκαν έξοδα κίνησης μεταφορικών ύψους 10 ευρώ τα οποία πληρώθηκαν με μετρητά.
5. Ανοίχτηκε τραπεζικός λογαριασμός στην Εθνική τράπεζα και κατατέθηκαν 500 ευρώ.
6. Κατεβλήθησαν για τοκοχρεωλυτική δόση 65 ευρώ. Από το ποσό αυτό τα 30 ευρώ αφορούν το κεφάλαιο του δανείου. Με την πληρωμή αυτή εκπληρώθηκαν όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης που αφορούσαν τόκους.

Μετά την καταχώριση των ανωτέρω γεγονότων στο ημερολόγιο και τη μεταφορά των εγγραφών στο καθολικό, ο κ. Π. Μ. συνέταξε το προσωρινό ισοζύγιο του Δεκεμβρίου.

Στο τέλος της χρήσης, δηλαδή στις 31/12/20X3, διενεργήθηκε φυσική απογραφή που έδειξε ότι:

1. Οι αποσβέσεις των μεταφορικών μέσων ανέρχονταν σε 100 ευρώ, των επίπλων και σκευών σε 25 ευρώ και των ηλεκτρονικών υπολογιστών σε 75 ευρώ.
2. Τα προπληρωμένα ασφάλιστρα αφορούσαν την περίοδο από 1/1/20X3 έως 31/12/20X3.
3. Το απόθεμα εποπτικού υλικού ανέρχονταν σε 20 ευρώ.
4. Τα προπληρωμένα ενοίκια αφορούσαν την περίοδο από 01/Χ1/20X3 έως 30/11/20X3. Τα ενοίκια του Δεκεμβρίου ακόμη οφείλονται.
5. Τα δίδακτρα της χρήσης ανήλθαν σε 105 ευρώ (δεν έχουν εισπραχθεί στο σύνολό τους).
6. Το διαφημιστικό υλικό είχε πλήρως αναλωθεί.

Μετά την καταχώριση των αναγκαίων εγγραφών προσαρμογής στο ημερολόγιο και τη μεταφορά τους στο καθολικό, ο κ. Π. Μ. συνέταξε το προσαρμοσμένο ισοζύγιο του Δεκεμβρίου και αφού έκανε τις εγγραφές προσδιορισμού και διανομής του αποτελέσματος, κατάρτισε τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Ζητείται να επαναλάβετε τις ενέργειες που έκανε ο λογιστής.

Κεφάλαιο 5

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

5.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η επανάληψη της ύλης γύρω από με μέτρηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, και να τυποποιήσει τις γνώσεις γύρω από την ομαδοποίηση των στοιχείων σε αυτές σύμφωνα α) με τα ισχύοντα στην Ελλάδα (ΕΓΛΣ) και β) με όσα ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 1.

Ειδικότερα, η μελέτη του κεφαλαίου αυτού έχει σαν σκοπό να σας εξοικειώσει με τα εξής θέματα:

- Πως ορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα
- Πως εμφανίζονται οι διαμορφωτικοί παράγοντες του λογιστικού αποτελέσματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

5.2 Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι η λογιστική κατάσταση στην οποία εμφανίζεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τη δραστηριότητα της επιχείρησης σ' ένα δεδομένο χρονικό διάστημα. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, καταρτίζεται με κάθετη παράθεση των εσόδων και εξόδων, κατάλληλα ομαδοποιημένων, ώστε να προκύπτουν ορισμένες ειδικές περιπτώσεις λογιστικού αποτελέσματος. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης γίνεται καταρχήν η διάκριση μεταξύ οργανικών εσόδων / εξόδων και έκτακτων και ανόργανων εσόδων και κερδών / εξόδων και ζημιών.

Οργανικά έξοδα και έσοδα είναι το έξοδα και τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της επιχείρησης, δηλαδή προέρχονται από την κύρια και τις βοηθητικές δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως αυτές ορίζονται στο καταστατικό της.

Ανόργανα έξοδα και έσοδα είναι το έξοδα και τα έσοδα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της επιχείρησης, δηλαδή στην κύρια και στις βοηθητικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Περιλαμβάνονται επίσης και τα *έκτακτα έξοδα και έσοδα* δηλαδή εκείνα που αναφέρονται μεν στην κύρια και στις βοηθητικές δραστηριότητες της επιχείρησης αλλά των οποίων η πραγματοποίηση οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά.

Έκτακτα και ανόργανα κέρδη και ζημίες είναι αποτελέσματα τα οποία προκύπτουν είτε από έκτακτες δραστηριότητες της επιχείρησης στις οποίες δεν κρίνεται σκόπιμο να ξεχωρίσουμε τα έξοδα από τα έσοδα είτε από τυχαία γεγονότα

Η σημασία των οργανικών εσόδων και εξόδων για τους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών είναι μεγάλη γιατί αυτά προέρχονται από τις μόνιμες δραστηριότητες της επιχείρησης, έχουν μία σταθερή συχνότητα

εμφάνισης και το ύψος των θεωρείται φυσιολογικό για την επιχείρηση. Είναι προφανές ότι το πότε κάποιο έσοδο ή έξοδο είναι οργανικό ή ανόργανο εξαρτάται από πολλούς παράγοντες αλλά υπάρχει και μεγάλο περιθώριο εφαρμογής υποκειμενικών κριτηρίων. Για το λόγο αυτό το Ε.Γ.Λ.Σ. θέλοντας να τυποποιήσει τις λογιστικές καταστάσεις και να περιορίσει τα περιθώρια υποκειμενικών αποφάσεων ορίζει ποια έσοδα και έξοδα είναι οργανικά και ποια έκτακτα και ανόργανα.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οργανικά έξοδα παρακολουθούνται σε λογαριασμούς σύμφωνα με τη φύση των. Όμως, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., στο τέλος της χρήσης και για την κατάρτιση της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης κατανέμονται, με βάση κλείδες μερισμού και τη χρήση του πίνακα μερισμού, στις παρακάτω πέντε βασικές λειτουργίες της επιχείρησης:

Λειτουργία Παραγωγής (κόστος πωληθέντων) Ως λειτουργία παραγωγής εννοείται το τμήμα ή τα τμήματα που παράγουν το προϊόν ή την υπηρεσία που η επιχείρηση παράγει και πουλά. Γνώση του κόστους παραγωγής είναι απαραίτητη για τον υπολογισμό του κόστους πωλήσεων και κατά συνέπεια του λογιστικού αποτελέσματος, όπως προκύπτει και από τη σχέση που παρατίθεται παρακάτω:

Απόθεμα αρχής περιόδου	XXX
Πλέον: Κόστος παραγωγής περιόδου	XXX
Μείον: Απόθεμα τέλους περιόδου	XXX
Κόστος πωλήσεων	XXX

Σε μία εμπορική επιχείρηση η παραπάνω σχέση διαμορφώνεται ως εξής:

Απόθεμα αρχής περιόδου	XXX
Πλέον: Αγορές περιόδου	XXX
Μείον: Απόθεμα τέλους περιόδου	XXX
Κόστος πωλήσεων	XXX

Πρέπει να σημειωθεί ότι, συνήθως, η λειτουργία παραγωγής απορροφά το μεγαλύτερο τμήμα των εξόδων μιας επιχείρησης.

Λειτουργία Διαθέσεως (ή πωλήσεων) Η λειτουργία διαθέσεως περιλαμβάνει όλα τα τμήματα που ασχολούνται με την προώθηση των πωλήσεων της επιχείρησης. Αυτά τα τμήματα επιβαρύνουν την επιχείρηση με έξοδα όχι για την παραγωγή του προϊόντος αλλά για την προώθηση του στον πελάτη και την ολοκλήρωση της πώλησης.

Χρηματοοικονομική Λειτουργία Η χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως σκοπό την εξεύρεση των κεφαλαίων που απαιτούνται για να χρηματοδοτηθεί η παραγωγική δράση της επιχείρησης. Γνώση του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας επιτρέπει να υπολογισθεί το κόστος άντλησης κεφαλαίων από τις πηγές χρηματοδότησης που είναι διαθέσιμες.

Λειτουργία Ερευνών - Ανάπτυξης Η λειτουργία ερευνών ανάπτυξης έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση βασικής και εφαρμοσμένης έρευνας για την ανάπτυξη νέων προϊόντων ή τη βελτίωση αυτών που ήδη υπάρχουν. Γνώση του ποσού που η επιχείρηση δαπανά για έρευνα και ανάπτυξη θεωρείται από τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές μία σημαντική πληροφορία για την πρόβλεψη της μελλοντικής κερδοφορίας μιας επιχείρησης.

Διοικητική Λειτουργία Η διοικητική λειτουργία περιλαμβάνει όλα τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης.

Στο σχήμα 5.1 παρατίθεται το γενικό υπόδειγμα της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ Όπως φαίνεται και στο υπόδειγμα, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με το ΕΓΛΣ περιλαμβάνεται ο υπολογισμός διαφόρων εναλλακτικών εκτιμήσεων για την κερδοφορία της

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ(Λ/86)					
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 20X6					
		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 20X6	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 20X5		
I.Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως					
70,71,72 και 73	Κύκλος εργασιών(πωλήσεις)	XXX	XXX		
(70 έως και 73)-86.00.00	Μείον: Κόστος πωλήσεων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		
86.00.00 (80.01)	Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX		
86.00.01 (74,75 και 78.05)	Πλέον: 1. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	XX	XX		
86.00.06 (95)	2. Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	XX	XX		
86.00.07 (97)	3. Διαφορές ενσωματώσεων και καταλογισμού	<u>XX</u>	<u>XX</u>		
	Σύνολο	XXX	XXX		
86.00.02 (92.01)	Μείον: 1.Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX	XXX		
86.00.03 (92.02)	2.Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	XXX	XXX		
86.00.04 (92.03)	3.Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	XXX	XXX		
86.00.05 (92.00)	4.Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα	XXX	XXX		
86.00.06 (95)	5.Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος	XXX	XXX		
86.00.07 (97)	6.Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Μερικά αποτελέσματα(κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως		XX	XXX	
	Πλέον(ή μείον):				
86.01.00 (76.00)	1.Έσοδα συμμετοχών	XX	XX		
86.01.01 (76.01)	2.Έσοδα χρεογράφων	XX	XX		
86.01.02 (76.04)	3.Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων		XX	XX	
86.01.03 (76.02 έως 76.98) πλην 76.04)	4.Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>		
	Μείον:				
86.01.07 (68.01)	1.Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX		
86.01.08 (64.10 και 64.12)	2.Έξοδα και ζημίεςσυμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX		
86.01.09 (65 και 92.04)	3.Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.00+86.01 (Λογ. 80.00)	Ολικά αποτελέσματα (κέρδη και ζημίες)εκμεταλλεύσεως		XX	XX	
	II.Πλέον (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα				
86.02.00 (81.01)	1.Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	XX	XX		
86.02.01 (81.03)	2.Έκτακτα Κέρδη	XX	XX		
86.02.02 (82.01)	3.Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX		
86.02.03 (84)	4.Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	XX	XX		
	Μείον:				
86.02.07 (81.00)	1.Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	XX	XX		
86.02.08 (81.02)	2.Έκτακτες ζημίες	XX	XX		
86.02.09 (82.00)	3.Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX		
86.02.10 (83)	4.Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	Όργανικα και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)		XX	XX	
	Μείον:				
66+85	Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX	XX		
66	Μείον:Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος				
		<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη ή ζημίες) ΧΡΗΣΗΣ προ φόρων		<u>XX</u>	<u>XX</u>	

Σχήμα 5.1: Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

επιχείρησης. Συγκεκριμένα, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, η διαφορά των εσόδων από πωλήσεις μείον το κόστος πωληθέντων αναφέρεται ως *μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης*. Το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) είναι ίσο με τη διαφορά των εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών και του κόστους που επιβάρυνε τις πωλήσεις. Το μικτό αποτέλεσμα είναι το ποσό που απομένει για να καλυφθούν τα έξοδα της περιόδου (διοικητικά, διαθέσεως, χρηματοοικονομικά, κ.λ.π.) και να απομείνει και ένα κέρδος στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Αν από το μικτό αποτέλεσμα αφαιρεθούν τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, διάθεσης και έρευνας και ανάπτυξης προκύπτει το *μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης*. Μετά την προσθαφαίρεση των αποτελεσμάτων της χρηματοοικονομικής λειτουργίας προκύπτει το *αποτέλεσμα εκμετάλλευσης* στο οποίο αν προστεθούν τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (διαφορά έκτακτων και ανόργανων εσόδων και κερδών μείον έκτακτων και ανόργανων εξόδων και ζημιών) προκύπτει το *αποτέλεσμα χρήσης*.

5.2.1 Ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης

Το ΕΓΛΣ επιβάλλει την κατάρτιση, εσωλογιστικά (δηλαδή με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης), και του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης. Η κατάσταση αυτή, προφανώς, δεν δημοσιεύεται αλλά παρέχει σημαντικές πληροφορίες στη διοίκηση της επιχείρησης για θέματα όπως:

- Το οργανικό αποτέλεσμα της επιχείρησης που ορίζεται ως το αποτέλεσμα από τις τακτικές—οργανικές δραστηριότητες της επιχείρησης
- Τα αναλυτικά στοιχεία του μεικτού κέρδους
- Την κυκλοφορία των αποθεμάτων αν η επιχείρηση δεν εφαρμόζει σύστημα διαρκούς απογραφής

Το ΕΓΛΣ αναφορικά με την κατάσταση Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης καθιερώνει τους ακόλουθους γενικούς κανόνες:

- Καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα στο σχήμα 5.2
- Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώριση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
- Όλα τα στοιχεία του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απικονίζονται σε δύο στήλες που αντιστοιχούν στην κλειόμενη χρήση και στην αμέσως προηγούμενη.

ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ	
		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 20X6	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 20X5
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Λ/80)			
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 20X6			
		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 20X6	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 20X5
	1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως		
20	Εμπορεύματα	XXX	XXX
21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	XXX	XXX
22	Υποπροϊόντα & υπολείμματα	XXX	XXX
23	Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX
24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες-	XXX	XXX
25	Υλικά συσκευασίας	XXX	XXX
26	Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX
27	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX
28	Είδη συσκευασίας	XXX	XXX
	2. Αγορές Χρήσεως		
20	Εμπορεύματα	XXX	XXX
24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	XXX	XXX
25	Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX
26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX
28	Είδη συσκευασίας	XXX	XXX
	Σύνολο αρχικών αποθεμάτων & αγορών	XXX XXX	XXX XXX
	3. Μείον: Αποθέματα τέλους χρήσεως		
20	Εμπορεύματα	XXX	XXX
21	Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	XXX	XXX
22	Υποπροϊόντα & υπολείμματα	XXX	XXX
23	Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX
24	Πρώτες&βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	XXX	XXX
25	Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX
26	Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX
28	Είδη συσκευασίας	XXX	XXX
	Αγορές & διαφορά (+ -) αποθεμάτων	XXX XXX	XXX XXX
	Μεταφορά	XXX	XXX
		1. Πωλήσεις	
		Εμπορεύματα	XXX
		Προϊόντων έτοιμων&ημιτελών	XXX
		Υποπροϊόντων&υπολειμμάτων	XXX
		Πρώτων&βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας	XXX
		Αναλώσιμων υλικών	XXX
		Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων	XXX
		Ειδών συσκευασίας	XXX
		Άχρηστου υλικού	XXX
		Υπηρεσιών(έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	XXX XXX
		2. Λοιπά οργανικά έσοδα	
		Επιχορηγήσεις & διάφορα έσοδα πωλήσεων	XXX
		Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	XXX
		Έσοδα κεφαλαίων	XXX
		Χρησιμοποιούμενες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	XXX XXX
		78.05	XXX XXX
		Μεταφορά	XXX

	Μεταφορά	XXX	XXX	Μεταφορά	XXX	XXX	XXX
4.Οργανικά έξοδα							
60 Αμοιβές&έξοδα προσωπικού	XXX	XXX	XXX				
61 Αμοιβές&έξοδα τρίτων	XXX	XXX	XXX				
62 Παροχές τρίτων	XXX	XXX	XXX				
63 Φόροι - Τέλη(πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	XXX	XXX	XXX				
64 <i>Διάφορα έξοδα</i>							
64.00 Έξοδα μεταφορών	XXX	XXX	XXX				
64.01 Έξοδα ταξιδίων	XXX	XXX	XXX				
64.02 Έξοδα προβολής&διαφήμισης	XXX	XXX	XXX				
64.03 Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων	XXX	XXX	XXX				
64.04 Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών	XXX	XXX	XXX				
64.05 Συνδρομές - Εισφορές	XXX	XXX	XXX				
64.06 Δωρεές - Επιχορηγήσεις	XXX	XXX	XXX				
64.07 Έντυπα&γραφική ύλη	XXX	XXX	XXX				
64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως	XXX	XXX	XXX				
64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων	XXX	XXX	XXX				
64.10 Έξοδα συμμετοχών&χρεογράφων	XXX	XXX	XXX				
64.12 Ζημιές από πώληση συμμετοχών&χρεογράφων	XXX	XXX	XXX				
64.98 <i>Διάφορα</i>							
65 Τόκοι & συναφή έξοδα	XXX	XXX	XXX				
66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	XXX	XXX	XXX				
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX	XXX				
Συνολικό κόστος	XXX	XXX	XXX				
Μείον							
78.00 Ιδιοπαραγωγή - βελτιώσεις παγίων	XXX	XXX	XXX				
78.1+ 78.11 Ιδούχρηση ή καταστροφή αποθεμάτων	XXX	XXX	XXX				
80.00 Συνολικό κόστος εσόδων	XXX	XXX	XXX				
Κέρδη εκμεταλλεύσεως				80.00 Ζημιές εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX	XXX
					XXX	XXX	XXX

Σχήμα 5.2: Υπόδειγμα Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

5.3 Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σύμφωνα με το ΔΛΠ1

Το ΔΛΠ1 επιτρέπει οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με τα έξοδα ομαδοποιημένα κατά φύση είτε κατά λειτουργία. Εφόσον η επιχείρηση θέλει να ομαδοποιήσει τα οργανικά έξοδα της ανά λειτουργία θα πρέπει κάποια κριτήρια με την οποία να επιμερίσει κάθε έξοδο στις επί μέρους λειτουργίες. Αυτά τα κριτήρια ονομάζονται βάσεις μερισμού και μπορεί να είναι διαφορετικές για κάθε είδος εξόδου. Ο προσδιορισμός των βάσεων μερισμού περιέχει μια δόση υποκειμενικότητας γι' αυτό το λόγο οι λογιστικές αρχές απαιτούν αυτές να εφαρμόζονται με συνέπεια και διαχρονικά από την επιχείρηση.

Στη συνέχεια εξετάζουμε τη δεύτερη περίπτωση διότι αυτή συνάδει με τα ισχύοντα σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και χρησιμοποιείται από τις περισσότερες επιχειρήσεις. Αυτή η παρουσίαση συχνά παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες από ότι η κατάταξη των εξόδων κατά φύση, αλλά η κατανομή των εξόδων στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Αξίζει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (κι αντίθετα με το Ε.Γ.Λ.Σ.) τα έκτακτα και ανόργανα κέρδη και ζημίες ουσιαστικά δεν υπάρχουν διότι δεν εμφανίζονται διαφορετικά από άλλα έσοδα / έξοδα στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο πίνακας της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, τα ακόλουθα στοιχεία:

- Έσοδα.
- Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.
- Χρηματοοικονομικό κόστος.
- Μεριδίο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Έξοδο φόρου.
- Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ1 έκτακτα έσοδα ή έξοδα δεν εμφανίζονται ξεχωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σε καμία περίπτωση.

Τα στοιχεία των εξόδων αναλύονται περαιτέρω για να επισημάνουν μία σειρά στοιχείων της χρηματοοικονομικής απόδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, σε πιθανότητα κέρδους ή ζημιά και σε προβλεψιμότητα.

Οι επιχειρήσεις που κατατάσσουν τα έξοδα κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν στο προσάρτημα πρόσθετες πληροφορίες ως προς τη φύση των εξόδων, συμπεριλαμβάνοντας τα έξοδα αποσβέσεων και το κόστος μισθοδοσίας.

Τέλος, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στον πίνακα της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε στο προσάρτημα, το ποσό των μερισμάτων ανά μετοχή, που προτάθηκε για τη περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

5.4 Ερωτήσεις

1. Με μια λέξη ποια είναι η διαφορά των εσόδων από το λογιστικό αποτέλεσμα;

2. Τι ορίζεται ως λογιστικό αποτέλεσμα;
3. Ποια είναι τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων;
4. Περιγράψτε πώς μετατρέπονται τα έξοδα που παρακολουθούνται κατ' είδος στη χρηματοοικονομική λογιστική σε έξοδα λειτουργιών που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
5. Ποια η σημασία της αρχής της διατήρησης του κεφαλαίου για τη μέτρηση και διανομή του λογιστικού αποτελέσματος;
6. Είναι τα μερίσματα που διανέμει και οι φόροι εισοδήματος που πληρώνει μια ανώνυμη εταιρία έξοδα γι' αυτήν; Απολογείστε την απάντησή σας.
7. Τι σημαίνουν οι όροι «μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης», «μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης», «αποτέλεσμα εκμετάλλευσης» και «αποτέλεσμα χρήσης»;
8. Ποια στοιχεία διαμορφώνουν το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το μερικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και το αποτέλεσμα χρήσης;
9. Γιατί είναι αναγκαίος ο περιοδικός υπολογισμός του λογιστικού αποτελέσματος;
10. Συμφωνείτε με την άποψη ότι «το λογιστικό αποτέλεσμα είναι ένα απολύτως αντικειμενικό μέγεθος»;
11. Σε τι διαφέρουν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης από τα αποτελέσματα χρήσης; Ποιο από τα δύο μεγέθη αποτελεί καλύτερη ένδειξη για τη μακροχρόνια κερδοφορία της επιχείρησης;
12. Ποια από τα παρακάτω στοιχεία που αφορούν μια ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και ποια για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης και γιατί;
 - Αποσβέσεις παγίων
 - Ζημίες από καταστροφή επίπλων
 - Μισθοί
 - Διαφορές προηγούμενων χρήσεων
 - Κέρδη από πώληση γηπέδων
13. Πώς διακρίνονται τα οργανικά από τα ανόργανα έξοδα;
14. Πώς διακρίνονται τα οργανικά από τα ανόργανα έσοδα;
15. Πως διαφέρουν και πως σχετίζονται μεταξύ τους οι έννοιες δαπάνη, έξοδο και κόστος.
16. Ποιες είναι οι συνήθεις λειτουργίες της επιχείρησης στις οποίες μερίζονται τα έξοδα της χρήσης;

5.5 Ασκήσεις προς Επίλυση

Άσκηση 1 Ποια από τα παρακάτω αποτελούν έσοδο και ποια στοιχεία του παθητικού; Εάν είναι στοιχεία του παθητικού αναφέρατε πότε θα μετατραπούν σε έσοδα.

- Είσπραξη από ιδιωτικό σχολείο στις 5/9/Χ3 των διδάκτρων για το σχολικό έτος 2003–2004.
- Κατάστημα γυναικείων ρούχων πωλεί ένα ταγέρ και εισπράττει 500 ευρώ.
- Η Ολυμπιακή Αεροπορία εισπράττει στις 2/10/Χ3 300 ευρώ και εκδίδει εισιτήριο για ταξίδι που θα λάβει χώρα στις 25/12/Χ3.

Άσκηση 2 Υποθέστε ότι είστε ο λογιστής μιας διαφημιστικής επιχείρησης. Ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης, κ. Δημιουργίδης, που στερείται λογιστικών γνώσεων, σας θέτει μία μέρα τα παρακάτω ερωτήματα:

- Οι ανταγωνιστές μου θα ήταν πρόθυμοι να με πληρώσουν 400.000 ευρώ για το ταλέντο μου και τη φήμη μου στην αγορά. Γιατί εσύ δεν δέχεσαι να τα περιλάβεις στο ενεργητικό της επιχείρησής μου;
- Τα γραφεία (εννοεί το κτίριο) της επιχείρησης τα αγόρασα πριν από 5 χρόνια αντί 200.000 ευρώ. Σήμερα όμως πρέπει να αξίζει τουλάχιστον 1.000.000 ευρώ. Γιατί αρνείσαι να τα εμφανίσεις στα λογιστικά βιβλία στην αγοραία αξία;
- Γιατί τα κέρδη που υπολογίζεις εσύ δεν συμφωνούν με τα μετρητά που έχω στην τσέπη μου;

Λύστε τις απορίες του κ. Δημιουργίδη χρησιμοποιώντας γλώσσα που θα καταλάβει

Άσκηση 4 Ποια από τα παρακάτω στοιχεία αποτελούν έξοδο και ποια στοιχεία του ενεργητικού μιας εμπορικής επιχείρησης:

1. Οι αναλώσεις γραφικής ύλης
2. Ο μισθός του λογιστή της
3. Οι αμοιβές των διαφημιστών
4. Η πληρωμή των ασφαλιστρών ενός έτους με την υπογραφή του συμβολαίου
5. Η προκαταβολή σε προμηθευτές για αγορά εμπορευμάτων
6. Η απόσβεση του φορτηγού με το οποίο γίνονται οι διανομές των εμπορευμάτων στους πελάτες

Κεφάλαιο 6

Μεταβολές στην Οικονομική Θέση της Επιχείρησης

6.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι η επανάληψη της ύλης γύρω από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που παρακολουθούν τη μεταβολή της οικονομικής θέσης και να τυποποιήσει τις γνώσεις γύρω από την ομαδοποίηση των στοιχείων σε αυτές σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και με όσα ορίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η μεταβολή της οικονομικής θέσης της επιχείρησης συνήθως αφορά είτε τη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων από χρήση σε χρήση και παρακολουθείται με τη χρήση της κατάστασης μεταβολής ιδίων κεφαλαίων (σύμφωνα με τα ΔΛΠ) ή τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (σύμφωνα με το ΕΓΛΣ) είτε τη μεταβολή των ταμειακών διαθεσίμων που παρακολουθείται με την κατάσταση ταμειακών ροών.

Ειδικότερα, η μελέτη του κεφαλαίου αυτού έχει σαν σκοπό να σας εξοικειώσει με τα εξής θέματα:

- Τι είναι η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων
- Τι είναι ο πίνακας διάθεσης αποτελέσματος και πως συγκρίνεται με την κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων
- Πως ομαδοποιούνται οι ταμειακές ροές μιας επιχείρησης
- Τι είναι η κατάσταση ταμειακών ροών

6.2 Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων

Το ΔΛΠ1 επιβάλλει στην επιχείρησης να καταρτίζουν την κατάσταση μεταβολή ιδίων κεφαλαίων στην οποία η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει:

- Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου.
- Κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημία που καταχωρείται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο αυτών των στοιχείων.
- Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και των διορθώσεων βασικών λαθών.

	30.06.2005	30.06.2004
Σύνολο καθαρής θέσης έναρξης περιόδου (01.01.2005 και 01.01.2004 αντίστοιχα) (5)	X	X
Κέρδη / (ζημιές) περιόδου μετά από φόρους	X	X
Αύξηση / (μείωση) μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Διανεμηθέντα μερίσματα	X	X
Καθαρό εισόδημα καταχωρημένο απ' ευθείας στην καθαρή θέση	X	X
Αγορές / (πωλήσεις) ιδίων μετοχών	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης λήξης περιόδου (30.06.2005 και 30.06.2004 αντίστοιχα) (5)	<u>XX</u>	<u>XX</u>

Σχήμα 6.1: Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει είτε σε αυτή την κατάσταση είτε στο προσάρτημα:

- Συναλλαγές κεφαλαίου με τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες.
- Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της περιόδου.
- Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους περιόδου για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ δύο Ισολογισμών αντανακλούν την αύξηση ή μείωση στην καθαρή θέση της κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση υιοθετημένες αρχές αποτίμησης που γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις. Εξαιρουμένων των μεταβολών που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Στο διάγραμμα 5.1 εμφανίζεται το υπόδειγμα κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων που έχει δημοσιεύσει η ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

6.3 Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Στο τέλος της χρήσης οι εταιρείες προχωρούν στη διανομή του αποτελέσματος χρήσης σύμφωνα με όσα ορίζει η νομοθεσία και το καταστατικό των. Συγκεκριμένα, ο Κ.Ν. 2190/1920 προβλέπει ότι ως καθαρά κέρδη (προς διάθεση) της ανώνυμης εταιρείας ορίζονται αυτά που προκύπτουν μετά από την αφαίρεση, από τα πραγματοποιημένα ακαθάριστα κέρδη, κάθε εξόδου, κάθε ζημιάς, των κατά τον νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους. Επί αυτών πραγματοποιείται κράτηση για Τακτικό Αποθεματικό ίση με 5% των καθαρών κερδών χρήσης μείον τυχόν κέρδη από πώληση χρεογράφων και διανέμεται για πρώτο μερίσμα το μεγαλύτερο ποσό από το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και του 35% των καθαρών κερδών χρήσης (μείον την κράτηση για τακτικό αποθεματικό). Η διάθεση των λοιπών κερδών γίνεται σύμφωνα με το νόμο (κυρίως διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας), το καταστατικό και τις αποφάσεις της Γ.Σ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)

		Ποσά Κλειόμενης χρήσης 20X6	Ποσά Προηγούμενης χρήσης 20X5
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσης	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(+) ή (-): Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+) ή (-): Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(XXX)	(XXX)
88.07 (Υπολ./σμοί 41)	(+) : Αποθεματικά προς διάθεση	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	Μειών: 1. Φόρος εισοδήματος	XXX	XXX
88.09(63.00)	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX	XXX
88.99 ή	Κέρδη προς διάθεση	XXX	XXX
88.98	ή Ζημιές εις νέο	(XXX)	(XXX)
	<i>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</i>		
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.90	6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	XXX	XXX
41.91	6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθ. κατ' ειδικό τρόπο	XXX	XXX
41.92	6γ. Αποθεματικά από κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XXX	XXX

Οι αποφάσεις σχετικά με τη διανομή των αποτελεσμάτων εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Η νομοθεσία προβλέπει την κάθετη παράθεση των στοιχείων στον πίνακα διάθεσης που χωρίζεται σε δύο τμήματα:

- Στο πρώτο τμήμα υπολογίζονται τα κέρδη προς διάθεση ως η διαφορά από το άθροισμα του αποτελέσματος της χρήσης, τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ποσά από αποθεματικά των οποίων έχει αποφασισθεί η διανομή του αθροίσματος των φόρων εισοδήματος, των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό αποτέλεσμα φόρων και οι διαφορές φορολογικών ελέγχων.
- Στο δεύτερο τμήμα εμφανίζεται η καθαυτή διανομή του αποτελέσματος στους αποδέκτες όπως η εταιρεία (με τη μορφή αποθεματικών ή κερδών σε νέο), οι ιδιοκτήτες (μερίσματα), το διοικητικό συμβούλιο κ.λπ.

6.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές.

Η κατάσταση ταμειακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν (χωρίς όμως να αποκλείουν) τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Πληροφορίες για τις προηγούμενες ταμειακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Στοιχεία από την κατάσταση ταμειακών ροών είναι επίσης χρήσιμα για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμειακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

Η κατάσταση ταμειακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμειακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες καλούνται αυτές που προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- Πληρωμές με μετρητά προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές με μετρητά προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους.

- Εισπράξεις και πληρωμές με μετρητά μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Πληρωμές με μετρητά ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.

Επενδυτικές ταμειακές ροές καλούνται εκείνες που αφορούν μακροχρόνιες επενδύσεις σε στοιχεία ενεργητικού. Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές ροές. Παραδείγματα ταμειακών ροών που αφορούν επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

- Πληρωμές με μετρητά για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.
- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Πληρωμές με μετρητά για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές με μετρητά για μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).
- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

Χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές είναι εκείνες που αφορούν μακροπρόθεσμες συναλλαγές παθητικού (ίδια κεφάλαια και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις). Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι χρήσιμη στην πρόβλεψη διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμειακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμειακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.
- Πληρωμές με μετρητά στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.

Στο διάγραμμα 5.2 εμφανίζεται το υπόδειγμα κατάστασης ταμειακών ροών που έχει δημοσιεύσει η ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

6.5 Ερωτήσεις

(α) Τι είναι ο πίνακας διάθεσης αποτελέσματος;

1^η Εναλλακτική: Άμεση μέθοδος

	1.01- 30.06.2005	1.01- 30.06.2004
<u>Λειτουργικές δραστηριότητες</u>		
Εισπράξεις από απαιτήσεις	X	X
Πληρωμές σε προμηθευτές, εργαζομένους, κλπ.	X	X
Πληρωμές (εισπράξεις επιστροφών) φόρων	X	X
Τόκοι πληρωθέντες	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>Επενδυτικές δραστηριότητες</u>		
Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις από πώληση ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από πώληση (αγορά) θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών κλπ	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από πώληση (αγορά) επενδυτικών τίτλων (μετοχών, αξιόγραφων)	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>Χρηματοδοτικές δραστηριότητες</u>		
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	X	X
Εξοφλήσεις δανείων	X	X
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις (χρεολύσια)	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Καθαρή αύξηση (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα περιόδου (α)+(β)+(γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>XX</u>	<u>XX</u>

2^η Εναλλακτική: Έμμεση μέθοδος

	1.01- 30.06.2005	1.01-30.06.2004
<u>Λειτουργικές δραστηριότητες</u>		
Κέρδη προ φόρων	X	X
Πλέον / μείον προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις	X	X
Προβλέψεις	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστηριότητας	X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Πλέον/ μείον προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:		
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων	X	X
Μείωση / (αύξηση) απαιτήσεων	X	X
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην τραπεζών)	X	X
Μείον:		
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	X	X
Καταβεβλημένοι φόροι	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>Επενδυτικές δραστηριότητες</u>		
Απόκτηση θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών και λοιπών επενδύσεων	X	X
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
<u>Χρηματοδοτικές δραστηριότητες</u>		
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	X	X
Εξοφλήσεις δανείων	X	X
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις (χρεολύσια)	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)</i>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου (α) + (β) + (γ)	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>XX</u>	<u>XX</u>

- (β') Ποια η σημασία της αρχής της διατήρησης του κεφαλαίου για τη μέτρηση και διανομή του λογιστικού αποτελέσματος;
- (γ') Είναι τα μερίσματα που διανέμει και οι φόροι εισοδήματος που πληρώνει μια ανώνυμη εταιρία έξοδο γι' αυτήν; Απολογείστε την απάντησή σας.

Κεφάλαιο 7

Ισολογισμός

7.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

7.2 Ισολογισμός

Ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση που εμφανίζει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και ειδικότερα τα μέσα που έχει στην κατοχή της για την προώθηση της δραστηριότητάς της (το ενεργητικό της) και της πηγές χρηματοδότησης για την απόκτηση αυτών των μέσων (το παθητικό της).

Ο ισολογισμός σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία καταρτίζεται με οριζόντια παράθεση των στοιχείων του όπου στην αριστερή μεριά είναι τα στοιχεία του ενεργητικού και στη δεξιά του παθητικού.

Τα στοιχεία του ενεργητικού ταξινομούνται με σειρά αύξουσας ρευστότητας και ομαδοποιούνται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Σύμφωνα με το ΔΛΠ1 τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν αναγνωρίζονται στο ενεργητικό αλλά, συνήθως, ως έξοδα της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν.
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
- Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια είναι τα στοιχεία εκείνα του ενεργητικού που δεν έχουν υλική υπόσταση (άυλα στοιχεία), είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής και τα οποία αποκτούνται από την επιχείρησης με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
- Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι αντίστοιχα οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής σε ποσοστό ιδιοκτησίας του κεφαλαίου που εξασφαλίζει την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και που αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της επιχείρησης για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσης λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης.

- Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση τα οποία προορίζονται να πωληθούν, ή βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, ή προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων, ή προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.
- Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που κατά το κλείσιμο του ισολογισμού είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατατάσσονται οι λογαριασμοί πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα, χρεώστες διάφοροι κ.λπ.
- Χρεόγραφα είναι τίτλοι (μετοχές, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, κ.λπ.) βραχυπρόθεσμης επένδυσης με σκοπό την εκμετάλλευση και ρευστοποίηση σε σύντομο χρονικό διάστημα.
- Χρηματικά διαθέσιμα είναι τα διαθέσιμα στα οποία περιλαμβάνονται τα μετρητά, οι εισπρακτέες επιταγές, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας (εκτός των δεσμευμένων).

Στον ισολογισμό, τα στοιχεία του παθητικού ταξινομούνται ανάλογα με το χρόνο που προβλέπεται η ικανοποίησή τους και ομαδοποιούνται στις εξής κατηγορίες:

Καθαρή θέση είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε επιχείρησης το οποίο αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο από τα κάθε είδους και φύσης αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέο (κερδών ή ζημιών). Στις ανώνυμες εταιρείες η καθαρή θέση αποτελείται από τους εξής λογαριασμούς ή κατηγορίες λογαριασμών:

- Το μετοχικό κεφάλαιο που αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία των μετοχών και διαιρείται σε μετοχές που δίνονται στους μετόχους της επιχείρησης. Το κεφάλαιο αυτό σχηματίζεται από τις εισφορές των μετόχων που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρίας καθώς και μεταγενέστερες αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου καθώς και από την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή αδιανέμητων κερδών. Καταβλημένο κεφάλαιο ανώνυμης εταιρίας είναι το μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών της που έχει καταβληθεί από τους μετόχους. Οφειλόμενο κεφάλαιο είναι το μέρος του μετοχικού κεφαλαίου που οι μέτοχοι οφείλουν να καταβάλουν για να εξοφληθεί η αξία των μετοχών τους.
- Αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο. Ειδικότερα στα αποθεματικά κατατάσσονται τα ακόλουθα στοιχεία:
 - * Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι το πλεόνασμα που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.
 - * Τακτικό αποθεματικό είναι τα κέρδη που παρακρατούνται στην επιχείρηση σύμφωνα με το νόμο.
 - * Αποθεματικά καταστατικού είναι τα κέρδη που παρακρατούνται στην επιχείρηση γιατί το ορίζει το καταστατικό της επιχείρησης.
 - * Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά είναι τα κέρδη που παρακρατούνται στην επιχείρηση σύμφωνα με την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.
 - * Διαφορά από αναπροσαρμογή παγίων είναι η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ισολογισμού η οποία γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας.

- * Αφορολόγητα αποθεματικά είναι τα κέρδη που παρακρατούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Προβλέψεις είναι στοιχεία του παθητικού που δημιουργούνται από την κράτηση ορισμένου ποσού από τα έσοδα, κατά τη διάρκεια των εγγραφών προσαρμογής και η οποία αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού. Οι προβλέψεις διακρίνονται σε: προβλέψεις εκμετάλλευσης (π.χ. επισφαλείς πελάτες) και σε προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους. Η ελληνική νομοθεσία επιτρέπει τη δημιουργία προβλέψεων για περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων.

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά από δώδεκα μήνες.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις εκείνες που πρέπει η επιχείρηση να ικανοποιήσει μέσα σε δώδεκα μήνες. Οι κυριότερες περιπτώσεις βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων είναι:

- Προμηθευτές: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης που προέρχονται από αγορές εμπορευμάτων με πίστωση.
- Γραμμάτια πληρωτέα: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων.
- Τράπεζες, λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από βραχυπρόθεσμες τραπεζικές χρηματοδοτήσεις κάθε φύσης προς αυτή.
- Πιστωτές διάφοροι: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης που προέρχονται από οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού, οφειλόμενες αμοιβές τρίτων κ.τ.λ.
- Μερίσματα πληρωτέα: είναι τα κέρδη που έχει υποχρέωση να καταβάλει στους ιδιοκτήτες η επιχείρηση.
- Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου.
- Ασφαλιστικοί οργανισμοί: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από εισφορές εργοδότη και κρατήσεις στη μισθοδοσία των εργαζομένων.
- Φόρος Προστιθεμένης Αξίας (ΦΠΑ)

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού είναι λογαριασμοί που δημιουργούνται συνήθως στο τέλος της χρήσης με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματα της χρήσης να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα κι έξοδα που αφορούν τη χρήση. Οι κύριες κατηγορίες μεταβατικών λογαριασμών είναι:

- Έξοδα επόμενων χρήσεων: είναι τα έξοδα που δεν αφορούν την κλειόμενη αλλά την επόμενη χρήση.
- Έσοδα χρήσης εισπρακτέα: είναι τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν έχουν εισπραχθεί μέσα σ' αυτή και τα οποία, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσης απαιτητά.
- Αγορές υπό παραλαβή: είναι οι αγορές εκείνες για τις οποίες έχουν παραληφθεί τα τιμολόγια από την επιχείρηση ενώ τα αγαθά όχι.
- Έσοδα επόμενων χρήσεων: είναι η προείσπραξη που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση για υπηρεσίες που θα προσφέρει στο μέλλον.

- Έξοδα χρήσης δουλεύμενα: είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης για υπηρεσίες που τις έχει λάβει αλλά, λόγω ειδικών συμβάσεων, τα σχετικά ποσά δεν είναι ακόμη απαιτητά από τους δικαιούχους.

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί σύμφωνα με το ΔΛΠ περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις αντίστοιχα ενώ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αποτελούν ξεχωριστή κατηγορία λογαριασμών.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 20Χ4	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
Ποσά Κλειόμενης Χρήσης 20Χ6	Ποσά Προηγούμενης Χρήσης 20Χ5
<p>Α. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης Χρήσης ποσό ευρώ.) (18.12)</p>	
<p>Α. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης Χρήσης ποσό ευρώ.) (18.12)</p>	<p>Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΙΑ <i>I. Κεφάλαιο (μετοχικό κλπ.) (... μετοχές των ... ευρώ)</i> 40.00-01 1. Καταβλημένο XXX XXX 40.02-03 2. Οφειλόμενο XXX XXX (από το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσό ευρώ...) 3. Αποσβεσμένο XXX XXX</p>
<p>Β. ΞΕΘΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</p>	
<p>16.10 1. Έξοδα ίδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης XXX XXX</p> <p>16.15 2. Συνταγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πύλων στοιχείων XXX XXX</p> <p>16.18 3. Τόκο δανείων κατασκευαστικής περιόδου XXX XXX</p>	<p><i>II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπερ το άρτο (41.00)</i> <i>III. Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων</i> 41.06 1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία συμμετοχών και χρεογράφων XXX XXX 41.07 2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξία λοιπών περιουσιακών στοιχείων XXX XXX 41.10 3. Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού XXX XXX</p>
<p>(16.13.14 +16.16-17 +16.19 +16.90) Λοπά εξόδα εγκατάστασης XXX XXX</p>	
<p>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</p>	
<p><i>I. Ανώματες ακινητοποιήσεις</i> 16.11.12 1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως XXX XXX 16.01-03 2. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας XXX XXX 16.00 3. Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) XXX XXX 16.98 4. Πρακταβολές κτήσεως ασύμμετρων ακινητοποιήσεων XXX XXX</p> <p>16.04-05 5. Λοπές ασύμμετρες ακινητοποιήσεις XXX XXX</p>	<p><i>IV. Αποθεματικά Κεφάλαια</i> 41.02 1. Τακτικό αποθεματικό XXX XXX 41.03 2. Αποθεματικό καταστατικό XXX XXX 41.04 3. Ειδικά αποθεματικά XXX XXX 41.05 4. Έκτακτα αποθεματικά XXX XXX 41.08+ 41.90-92 5. Αφρολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων XXX XXX 41.09 6. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές XXX XXX</p> <p><i>V. Αποτελέσματα εις νέο</i> 42.00 Υπόλοιπο κερδών Χρήσης εις νέο XXX XXX 42.01 Υπόλοιπο ζημιών Χρήσης εις νέο (XXX) (XXX) 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων (XXX) (XXX)</p>

	Χρήσις 20X6	Χρήσις 20X5	Χρήσις 20X6	Χρήσις 20X5
II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις				
(10.00+10.10)				
1. Γήπεδα-Οικόπεδα	XXX			
Μείον: Προβλέψεις				
απείρωσεν και υποτιμήσεων	XX	XXX	XXX	XXX
(10.01-06-10.11				
-16-10.99)				
2. Ορυχεία - Μεταλλεία-Λατομεία -				
Αγροί - Φυτείες - Δάση	XXX	XXX	XXX	XXX
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	XXX	XXX	XXX	XXX
4. Μηχανήματα - τεχνικές				
εγκαταστάσεις και λοιπός				
μηχανολογικός εξοπλισμός	XXX	XXX	XXX	XXX
5. Μεταφορικά μέσα	XXX	XXX	XXX	XXX
6. Έπιπλα και λοιπός	XXX	XXX	XXX	XXX
εξοπλισμός				
(15+32.00				
+Χρ.Υπόλ. 50.08)				
Συνολ. Ακινητοποιήσεις υπέρ εκτέ-				
λεση και προκαταβολές	XXX	XXX	XXX	XXX
	XXX	XXX	XXX	XXX
Σύνολο ακινητοποιήσεων (Γ+ΠΙ)				
III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες				
χρηματοοικονομικές απαιτήσεις				
18.00				
1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες				
επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
2. Συμμετοχές σε λοιπές				
επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
53.06				
(18.00.99+				
18.01.99)				
Μείον: Οφειλόμενες δόσεις	XX			
Προβλέψεις για υποτιμήσεις	XX	XXX	XXX	XXX
(18.02+				
18.03)				
(18.04+				
18.05)				
3. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά				
συνδεδεμένων επιχειρήσεων				
4. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά				
λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος				
επιχειρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
5. Γραμμάτια εισπρακτέα				
μακροπρόθεσμης λήξεως	XXX	XXX	XXX	XXX
Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XX			
6. Τίτλοι με χαρακτηριστικά				
ακινήτοποιήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
(18.06+18.11				
+18.13-14)				
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις				
Σύνολο πάγιο ενεργητικό (Γ+ΠΙ+ΠΙΙ)	XXX	XXX	XXX	XXX
VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου				
43.00-01				
1. Καταθέσεις μετόχων ή εταιρών	XXX	XXX	XXX	XXX
43.02				
2. Διαθέσιμα μερίσματα Χρήσις για				
αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	XXX	XXX	XXX	XXX
43.90				
3. Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση				
κεφαλαίου	XXX	XXX	XXX	XXX
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων				
(ΑΙ+ΑΙΙ+ΑΙΙΙ+ΑΙΙV+ΑΙV+ΑΙVΙ)				
B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΞΕΘΔΑ				
44.00				
1. Προβλέψεις για απόζημίωση προσωπικού				
λόγω εξόδου από την υπηρεσία	XXX	XXX	XXX	XXX
(44.09+				
44.12-99)				
2. Λοιπές προβλέψεις	XXX	XXX	XXX	XXX
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
43.00-05				
1. Ομολογιακά δάνεια	XXX	XXX	XXX	XXX
45.10-12				
2. Δάνεια Τραπεζών	XXX	XXX	XXX	XXX
45.13				
3. Δάνεια Ταμειοτηρίων	XXX	XXX	XXX	XXX
45.14-15				
4. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
45.16-17				
5. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές				
συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
45.10-12				
6. Τράπεζες, μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων				
(μέρος)				
με εγγύηση γραμμάτων εισπρακτέων	XXX	XXX	XXX	XXX
45.19-21				
7. Γραμμάτια πληρωτέα μακρ. λήξεως	XX			
45.24-26				
Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XX			
Υπόλ. Λ/45				
8. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Πιστ.Υπόλ.				
50				
1. Προμηθευτές	XXX	XXX	XXX	XXX
(51.00-02+				
51.90-93)				
2. Γραμμάτια πληρωτέα και υποσχετικές	XXX	XXX	XXX	XXX
51.03-05				
Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XX			
53.90				
2α. Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)	XXX	XXX	XXX	XXX
52				
3. Τράπεζες, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
Σε μεταφορά	XXX	XXX	XXX	XXX

	Χρήσις 20X6	Χρήσις 20X5	Χρήσις 20X6	Χρήσις 20X5	Χρήσις 20X6	Χρήσις 20X3
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
<i>I. Αποθέματα</i>						
20						
(21+22)						
23						
(24+25+26+28)						
(32.01-03+Χρ.Υπόλ. 50 Πλ/ν 50.08)						
1. Εμπορεύματα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή - Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3. Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες Αναλώσιμα υλικά - Ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<i>II. Απαιτήσεις</i>						
Χρ.Υπόλ.30 Πλ/ν 30.97-99 44.11						
(31.00+31.07 31.04-31.05-31.11+31.12) (31.04+31.08) (31.02+31.09)						
(31.06+31.13) (31.90-31.95)						
(31.03+31.10) 33.90 33.91 33.4-05						
33.11-12 33.21-22						
33.07-10 (32.04+33.17-18) (33.19+20)						
Συνλλαγματικές διαφορές δανείων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
1. Πελάτες	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Μείον: Προβλέψεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
2. Γραμμάτια εισπρακτέα:						
- Χάρτοφυλακίου (μείον τα προεξοφλημένα - μεταβιβασμένα ποσού Φορ....)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
- Στις τράπεζες για είσπραξη	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
- Στις τράπεζες σε εγγύηση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Μείον:						
Μη δουλευμένοι τόκοι	XX	XX	XX	XX	XX	XX
2α. Υποσχετικές επιστολές & λοιποί τόκοι	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3α. Επισπινές εισπρακτέες (μεταχ.)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
3β. Επισπινές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
4. Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
5. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδέσμιων επιχειρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
6. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
7. Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
8. Δεσμευμένοι λ/ομοι καταθέσεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
9. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Πιστ.Υπόλ.						
30						
4. Προκαταβολές Πελατών						
54						
55						
53.17-18						
Από μεταφορά						
8. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
9. Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
10. Μερίσματα πληρωτέα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Υπόλ. Λ63	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
11. Πιστωτές διάφοροι	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
(Σύνολο υποχρεώσεων (Γ+ΗΓΙ))	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

	Χρήσης 20X6	Χρήσης 20X5	Χρήσης 20X6	Χρήσης 20X5
30.97+99+				
33.97-99	XXX			
(33.00-02+	XX	XXX		
33.95-96)+	XXX			
Χρ. Υπολ./54.08				
35	XXX	XXX		
<i>III. Χρεόγραφα</i>				
(34.00-03+	XXX	XXX		
34.10-13+				
34.20-21				
(34.05-06				
+34.15-16	XXX	XXX		
+34.22-23	XXX	XXX		
Υπολ. Λ/34	XXX	XXX		
34.25	XXX	XXX		
53.07	XX	XX		
34.99	XXX	XXX		
<i>IV. Διαθέσιμα</i>				
38.00	XXX	XXX		
38.02	XXX	XXX		
38.03-06	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΓΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ				
36.00	XXX	XXX		
36.01	XXX	XXX		
Υπολ. Λ/36	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ+E)	XXX	XXX		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ				
01	XXX	XXX		
02	XXX	XXX		
03	XXX	XXX		
04	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΓΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ				
56.00	XXX	XXX		
56.01	XXX	XXX		
Υπολ. Λ/56	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)	XXX	XXX		
	XXX	XXX		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ				
1. Δικασίχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων	XXX	XXX		
2. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγυρήσεων και εμπράγματων ασφαλειών	XXX	XXX		
3. Υποχρεώσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις	XXX	XXX		
4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως	XXX	XXX		

7.3 Ο Ισολογισμός σύμφωνα με το ΔΛΠ1

Σύμφωνα με το ΔΛΠ1, ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, τα ακόλουθα στοιχεία:

- Στο ενεργητικό
 - (α') Ενσώματα πάγια.
 - (β') Άυλα στοιχεία ενεργητικού.
 - (γ') Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με αριθμό (4), (6) και (7)).
 - (δ') Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης.
 - (ε') Αποθέματα.
 - (ς') Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
 - (ζ') Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά.
- Στο παθητικό
 - (α') Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιποί λογαριασμοί πληρωτέοι.
 - (β') Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ12 «φόροι εισοδήματος».
 - (γ') Προβλέψεις.
 - (δ') Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις.
 - (ε') Δικαιώματα μειοψηφίας.
 - (ς') Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Από τα ως άνω στοιχεία, οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, πολλές κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και τα δικαιώματα μειοψηφίας ξεφεύγουν από το παρόν μάθημα.

Το ΔΛΠ1 δεν περιγράφει την διάταξη ή τη μορφή με την οποία τα στοιχεία πρέπει να παρουσιάζονται αλλά παρέχει απλώς έναν κατάλογο στοιχείων, που είναι τόσο διαφορετικά στη φύση ή στη λειτουργία, ώστε να αξίζουν ιδιαίτερη παρουσίαση στον πίνακα του ισολογισμού.

Η κρίση κατά πόσο πρόσθετα στοιχεία παρουσιάζονται ξεχωριστά βασίζεται σε εκτίμηση:

- για το είδος και τη ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων και τη σπουδαιότητά τους, που οδηγεί, στις περισσότερες περιπτώσεις, στην ξεχωριστή παρουσίαση της υπεραξίας επιχείρησης και των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από δαπάνες ανάπτυξης, των νομισματικών και μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και των κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων,
- για τη λειτουργία τους μέσα στην επιχείρηση, που οδηγεί, για παράδειγμα, σε ξεχωριστή παρουσίαση των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των αποθεμάτων, των απαιτήσεων και των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων περιουσιακών στοιχείων και
- για τα ποσά, τη φύση και το χρόνο των υποχρεώσεων, που οδηγεί, για παράδειγμα, στην ξεχωριστή παρουσίαση των εντόκων και μη εντόκων υποχρεώσεων και προβλέψεων, που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες ή μη, ανάλογα με την περίπτωση.

Στον ισολογισμό σύμφωνα με το ΔΛΠ1 γίνεται συνήθως διάκριση μεταξύ βραχυπροθέσμων και μακροπροθέσμων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Η διάκριση αυτή στηρίζεται στη φύση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Ειδικότερα, ένα στοιχείο ενεργητικού κατατάσσεται ως κυκλοφορούν στοιχείο ενεργητικού, όταν αυτό:

- αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή
- συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους.

Όλα τα άλλα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ1, κύκλος εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης είναι ο χρόνος μεταξύ της κτήσης των υλών που υπεισέρχονται σε μία παραγωγική διαδικασία και της ρευστοποίησής τους σε ταμιακά διαθέσιμα ή σε ένα μέσο που είναι άμεσα μετατρέψιμο σε ταμιακά διαθέσιμα. Τα κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν αποθέματα προς πώληση ή ανάλωση και εμπορικές απαιτήσεις, στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Χρηματοδοτικά εργαλεία που κατέχονται για εμπορία κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού, αν αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Άλλως κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού.

Μια υποχρέωση πρέπει να κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν αυτή:

- αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης, ή
- οφείλει να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Όλες οι άλλες υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Η κατάταξη των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων μπορεί να γίνεται με τον ίδιο τρόπο, όπως τα κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού. Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως σε προμηθευτές, το δεδουλευμένο έξοδο μισθοδοσίας και τα λοιπά δουλευμένα έξοδα εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στο συνήθη κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη και αν πρόκειται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δε διακανονίζονται ως μέρος του τρέχοντος κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Παραδείγματα αποτελούν, το βραχυπρόθεσμο μέρος των εντόκων υποχρεώσεων, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλες οφειλές, που δε σχετίζονται άμεσα με αγορές. Οι έντοκες υποχρεώσεις, μέσω των οποίων χρηματοδοτείται το κεφάλαιο κίνησης σε μακροπρόθεσμη βάση και δεν είναι πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες, αποτελούν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Το ΔΛΠ1 επιβάλλει η επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα, είτε στον πίνακα του ισολογισμού είτε στο προσάρτημα.

- Τα ενσώματα πάγια κατατάσσονται κατά κατηγορία
- Τα αποθέματα ταξινομούνται σε κατηγορίες όπως
 - * εμπορεύματα,
 - * πρώτες ύλες
 - * παραγωγή σε εξέλιξη και
 - * έτοιμα αγαθά.
- Οι απαιτήσεις αναλύονται σε
 - * ποσά εισπρακτέα από πελάτες,
 - * από άλλα μέλη του ομίλου,
 - * από εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών,
 - * από προπληρωμές
 - * λοιπά ποσά.
- Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
 - * τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών,
 - * τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς καταβληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί,
 - * την ονομαστική αξία κατά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία,
 - * συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και στο τέλος του έτους,
 - * τα δικαιώματα, προνόμια και περιορισμούς που αφορούν στην κατηγορία μετοχών, που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου,
 - * μετοχές της επιχείρησης, που κατέχονται από την ίδια την επιχείρηση ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις και
 - * μετοχές υπό έκδοση, σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης (οπτιονς) και πωλήσεων, με αναφορά των σχετικών όρων και των ποσών.
- Περιγραφή της φύσης και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.
- Το ποσό των μερισμάτων που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.
- Τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν καταχωρηθεί.

7.4 Προσάρτημα

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει:

- Να παρουσιάζει πληροφορίες για τη λογιστική βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και της κατάστασης ταμειακών ροών πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Το προσαρτημάτων οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης Ταμειακών ροών και τις κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π.χ. για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις. Περιλαμβάνει επίσης πληροφορίες που απαιτούνται και προτρέπει να γνωστοποιούνται από τα ΔΛΠ ή το ΕΓΛΣ αντίστοιχα, καθώς και άλλες γνωστοποιήσεις αναγκαίες για να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Παρουσίαση των λογιστικών αρχών

Στο τμήμα του προσαρτήματος περί των λογιστικών αρχών που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιγράφονται τα ακόλουθα:

- Οι βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Κάθε ειδικότερη λογιστική αρχή, που είναι απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Πέρα από τις ειδικότερες λογιστικές αρχές που χρησιμοποιήθηκαν για τις οικονομικές καταστάσεις, είναι σημαντικό για τους χρήστες να είναι ενημερωμένοι για τις βάσεις αποτίμησης που εφαρμόστηκαν (ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, εύλογη αξία, κλπ), γιατί αποτελούν τη βάση επί της οποίας το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων έχει καταρτιστεί.

7.5 Λυμένη άσκηση

Ο ισολογισμός της θεατρικής επιχείρησης «Κούρκουλας» στις 31/12/20Χ3 είχε ως εξής:

ΘΕΑΤΡΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ 'ΚΟΥΡΚΟΥΛΑΣ'
Ισολογισμός της 31/12/20Χ3
(ποσά σε ευρώ)

Ενεργητικό		Παθητικό	
Βεσπιάριο	15.000	Ίδια κεφάλαια	120.000
Κτίρια	200.000	Μακροπρόθεσμο δάνειο	25.000
Σκηνικά	2.000	Μισθοί πληρωτέοι	12.000
Έπιπλα και σκεύη	5.000	Γενικά έξοδα πληρωτέα	1.000
Πελάτες	14.000	Προεισπραχθέντα έσοδα	7.000
Χρεώστες διάφοροι	2.000		
Ταμείο	7.000		
Σύνολο Ενεργητικού	245.000	Σύνολο Παθητικού	165.000

Κατόπιν συζήτησης με τον κ. Κούρκουλα συγκεντρώσατε τις ακόλουθες πληροφορίες:

- (α') Μεταξύ των στοιχείων του βεσπιαρίου, στον ισολογισμό εμφανίζονται και φορέματα με αξία στα βιβλία 3.000 ευρώ τα οποία τα έχει φάει ο σκόρος.

- (β) Ο κ. Κούρκουλας έχει δώσει στην κόρη του για προσωπική της χρήση στο σπίτι της έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή λογιστικής αξίας 800 ευρώ. Ο υπολογιστής αυτός περιλαμβάνεται στο λογαριασμό «έπιπλα και σκεύη».
- (γ) Το κτίριο του θεάτρου αγοράστηκε προ είκοσι ετών αντί 200.000 ευρώ. Ο κ. Κούρκουλας θεωρεί πως τα κτίρια δεν χάνουν ποτέ την αξία τους και για το λόγο αυτό δεν έχει υπολογίσει ποτέ αποσβέσεις. Εάν είχαν υπολογιστεί αποσβέσεις το κτίριο θα εμφανιζόταν στον ισολογισμό με αξία 110.000 ευρώ.
- (δ) Ο λογαριασμός «χρεώστες διάφοροι» αναφέρεται σε μια απαίτηση που έχει ο κ. Κούρκουλας έναντι του κ. Βεάκη από ένα παιχνίδι πόκερ προ τριάντα ετών.
- (ε) Ο λογαριασμός «μακροπρόθεσμο δάνειο» αφορά ένα στεγαστικό δάνειο που έχει πάρει ο κ. Κούρκουλας για να κτίσει εξοχική κατοικία στη Μύκονο.
- (ς) Ο κ. Κούρκουλας πρότεινε στη θεατρική ομάδα «Στάσεις» να ανεβάσουν το έργο «Μαύρα Άλογα» με μισθό 2.000 ευρώ συνολικά, ποσό το οποίο και έχει συμπεριλάβει στο λογαριασμό «μισθοί πληρωτέοι».
- (ζ) Τα «ίδια κεφάλαια» είναι το ποσό που είχε εισφέρει ο κ. Κούρκουλας όταν ίδρυσε το θέατρο.

Ζητείται να καταρτίσετε διορθωμένο ισολογισμό εξηγώντας, με αναφορά σε συγκεκριμένες λογιστικές αρχές, που είχε κάνει λάθος ο κ. Κούρκουλας.

Λύση

Ο διορθωμένος ισολογισμός της θεατρικής επιχείρησης «Κούρκουλας» έχει ως εξής:

ΘΕΑΤΡΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ 'ΚΟΥΡΚΟΥΛΑΣ'			
Ισολογισμός της 31/12/20Χ3			
(ποσά σε ευρώ)			
Ενεργητικό		Παθητικό	
Βεσιάριο	12.000	Ίδια κεφάλαια	131.200
Κτίρια	110.000	Μισθοί πληρωτέοι	10.000
Σκηνικά	2.000	Γενικά έξοδα πληρωτέα	1.000
Έπιπλα και σκεύη	4.200	Προεισπραχθέντα έσοδα	<u>7.000</u>
Πελάτες	14.000		
Ταμείο	<u>7.000</u>		
Σύνολο Ενεργητικού	<u>149.200</u>	Παθητικού	<u>149.200</u>

- (α) Τα στοιχεία του ενεργητικού πρέπει να μπορούν να προσφέρουν υπηρεσίες στη λογιστική μονάδα. Αυτό δεν ισχύει για τα συγκεκριμένα ρούχα, άρα η αξία τους δεν πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό.
- (β) Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτελούς λογιστικής μονάδας οι λογιστικές καταστάσεις αφορούν την επιχείρηση μόνο και όχι την περιουσία ή τις υποχρεώσεις των φορέων της. Για τον λόγο αυτό ο ηλεκτρονικός υπολογιστής της κόρης του κ. Κούρκουλα δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στον ισολογισμό.
- (γ) Σύμφωνα με την αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα πρέπει για τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος σε κάθε χρήση να υπολογίζονται όλα τα έξοδα που έγιναν για τη δημιουργία εσόδων. Ανεξάρτητα από την τυχόν άποψη του κ. Κούρκουλα το κτίριο χρησιμοποιείται

στην παραγωγική διαδικασία και κατόπιν τούτου πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό μόνο η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου και όχι η τιμή κτήσης.

- (δ') Σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας στις λογιστικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται μόνο μεγέθη που αποδεικνύονται με αντικειμενικό τρόπο. Για προφανείς λόγους μια απαίτηση από χαρτοπαίξια δεν ικανοποιεί το κριτήριο αυτό.
- (ε') Το στεγαστικό δάνειο που έχει λάβει ο κ. Κούρκουλας για την κατασκευή εξοχικής κατοικίας δεν πληροί τις προϋποθέσεις της αρχής της λογιστικής μονάδας, σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία του ισολογισμού πρέπει να αφορούν τη λογιστική μονάδα και όχι τους φορείς της. Για το λόγο αυτό δεν πρέπει να εμφανίζεται ο λογαριασμός «μακροπρόθεσμο δάνειο» στον ισολογισμό της επιχείρησης.
- (ε') Σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου τα έξοδα (όπως και τα έσοδα) καταχωρούνται μόνο όταν έχουν πραγματοποιηθεί. Στην περίπτωση αυτή η θεατρική ομάδα δεν έχει ανεβάσει ακόμα την παράστασή της, άρα δεν δικαιούται μισθού, οπότε δεν υπάρχει κάποια υποχρέωση.
- (ζ') Τα ίδια κεφάλαια μεταβάλλονται στον χρόνο από τα λογιστικά αποτελέσματα (αυξάνονται με κέρδη, μειώνονται με ζημίες) και από τις δοσοληψίες (εισφορές αυξάνονται, απολήψεις μειώνονται) του ιδιοκτήτη. Ελλείψει σχετικών στοιχείων, στο διορθωμένο ισολογισμό εμφανίζονται ως η διαφορά του ενεργητικού μείον τις υποχρεώσεις.

7.6 Ασκήσεις για εξάσκηση

Άσκηση 1 Ποια από τα παρακάτω στοιχεία αποτελούν έξοδο και ποια είναι στοιχεία του ενεργητικού μιας εμπορικής επιχείρησης :

- Αναλώσεις διαφημιστικού υλικού
- Προκαταβολές στο προσωπικό
- Κόστος κτήσης πωληθέντων εμπορευμάτων
- Αμοιβές πωλητών
- Εμπορεύματα στις αποθήκες
- Υλικά συσκευασίας

Μέρος ΙΙ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Κεφάλαιο 8

Η Αναγνώριση των Εσόδων

8.1 Σκοπός

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να εξετασθούν οι κανόνες αναγνώρισης των εσόδων από πώληση προϊόντων, παροχή υπηρεσιών, την εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και τα μακροχρόνια συμβόλαια κατασκευής τεχνικών έργων.

Στο κεφάλαιο αυτό εξετάζονται τα ακόλουθα θέματα :

- Ποιοι είναι οι εναλλακτικοί τρόποι αναγνώρισης του λογιστικού αποτελέσματος.
- Πως γίνεται η αναγνώριση των εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων.
- Πως γίνεται η αναγνώριση των εσόδων και εξόδων σε ταμειακή βάση.
- Πως γίνεται η αναγνώριση των εσόδων πριν τη ολοκλήρωση της πώλησης.
- Πως αναγνωρίζονται τα έσοδα σε περιπτώσεις μακροχρόνιων συμβάσεων για την κατασκευή τεχνικών έργων.

8.2 Βασικές έννοιες

Το κύριο πρόβλημα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Ο γενικός κανόνας είναι ότι τα έσοδα λογίζονται τη χρονική στιγμή που πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη είναι δυνατόν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Έσοδα προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από :

- πώληση αγαθών όπου περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η επιχείρηση, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση,
- παροχή υπηρεσιών, που τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικά συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, όπως, π.χ., υπηρεσίες διαχείρισης έργου και υπηρεσίες αρχιτεκτόνων και

- την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα. Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:
 - * τόκοι: χρεώσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,
 - * δικαιώματα εκμετάλλευσης: χρεώσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και
 - * μερίσματα: διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το θέμα της αναγνώρισης εσόδων καλύπτεται, μεταξύ άλλων, στα ΔΛΠ 11 και 18 ενώ στο ΕΓΛΣ η αναγνώριση των εσόδων τυγχάνει ελάχιστης ρύθμισης και τα σχετικά θέματα καλύπτονται από τη φορολογική νομοθεσία (ΚΒΣ).

8.3 Έσοδα από πωλήσεις αγαθών

Από μια απλή παρατήρηση της συναλλαγής μιας επιχείρησης με τους πελάτες της εύκολα διαπιστώνουμε ότι υπάρχουν τέσσερα στάδια σε αυτή:

1. Παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας
2. Παραγγελία του πελάτη
3. Παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στον πελάτη
4. Είσπραξη του αντιτίμου

Είναι προφανές ότι η χρονική ακολουθία των σταδίων αυτών μπορεί να διαφέρει κατά περίπτωση ή και κάποια από αυτά να ταυτίζονται μεταξύ τους. Ανάλογα με το στάδιο αναγνώρισης των εσόδων διαφοροποιείται και το λογιστικό σύστημα. Ο συνηθέστερος κανόνας είναι σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και εξόδων. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις τα έσοδα και τα έξοδα μπορεί να αναγνωρίζονται είτε με την είσπραξη και πληρωμή μετρητών αντίστοιχα (στάδιο 4) δηλαδή σε ταμειακή βάση είτε πριν από την πραγματοποίηση της πώλησης με την ολοκλήρωση μερικώς ή πλήρως της παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

8.3.1 Λογιστική Δουλευμένων Εσόδων και Εξόδων

Ο συνηθέστερος τρόπος αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων είναι η λογιστική των δουλευμένων εσόδων και εξόδων. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης των εσόδων, τα έσοδα αναγνωρίζονται με την παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας στον πελάτη εάν και εφόσον εάν υπάρχει βάσιμη προσδοκία είσπραξης του τιμήματος, δηλαδή αναγνωρίζονται κανονικά με την ολοκλήρωση του 3ου σταδίου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ1 το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,

- η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,
- το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,
- τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η πώληση πώληση αγαθών σε μια επιχείρηση που εδρεύει σε ξένη χώρα. Σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι αν η αρμόδια κρατική υπηρεσία της ξένης χώρας θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντίτιμο της συναλλαγής. Λόγω της αβεβαιότητας αυτής, δεν αναγνωρίζεται έσοδο με την μεταβίβαση της κυριότητας. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και καταχωρείται το έσοδο.

Η εκτίμηση του αν μια επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες περιπτώσεις λιανικών πωλήσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν αναγνωρίζεται έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

- όταν η επιχείρηση διατηρεί δεσμεύσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης,
- όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πώλησης των αγαθών από τον αγοραστή,
- όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την επιχείρηση, και
- όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

Τα έξοδα αναγνωρίζονται είτε στη χρήση που συμβάλλουν άμεσα στην πραγματοποίηση των εσόδων είτε στη χρήση που συμβάλλουν στη λειτουργία της λογιστικής μονάδας. Έξοδα αναγνωρίζονται και στην περίπτωση που στοιχείο του ενεργητικού δεν μπορεί πλέον να συμβάλλει στη λειτουργία της λογιστικής μονάδας οπότε εκπνέει και θεωρείται έκτακτο και ανόργανο έξοδο.

Στην περίπτωση αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις που αποτελούν ιδιαίτερα λογιστικά προβλήματα:

- Οι *εκπτώσεις πωλήσεων και οι επιστροφές* (λόγω ακαταλληλότητας, ελαττωματικότητας, κλπ). Τέτοια λογιστικά γεγονότα δεν καταχωρούνται συνήθως στη χρέωση του λογαριασμού «πωλήσεις», αλλά ανοίγονται οι αντίθετοι λογαριασμοί «εκπτώσεις πωλήσεων», «επιστροφές πωλήσεων», κ.κλπ. Με αυτό τον τρόπο η διοίκηση της επιχείρησης έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να λάβει τις απαιτούμενες αποφάσεις. Για παράδειγμα, με τη χρήση και σωστή ενημέρωση του λογαριασμού «επιστροφές πωλήσεων», θα μπορούσε να εντοπισθεί, σε σύγκριση με αντίστοιχα στοιχεία προηγούμενων ετών, ένα πρόβλημα στην παραγωγική διαδικασία που κατέληγε στη διάθεση σε πελάτες ελαττωματικών προϊόντων. Κατά τον ίδιο τρόπο, ασυνήθιστα υψηλά επίπεδα εκπτώσεων είναι δυνατόν να υποδηλώνουν μια σειρά από προβλήματα όπως π.χ. σχέσεων με τους πελάτες, παραγωγή προϊόντων που πλέον δεν «τραβάνε» στην αγορά, κ.κλπ.
- *Πωλήσεις με σημαντικό δικαίωμα επιστροφής* όπως π.χ. η πώληση εφημερίδων από τους εκδότες στους εφημεριδοπώλες. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική θεωρία προβλέπει ότι τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο όταν έχει διαπιστωθεί με επαρκή ακρίβεια ποια είναι η αξία των αγαθών που έχουν επιστραφεί ή προβλέπεται η επιστροφή τους.
- *Πωλήσεις με δόσεις* που η είσπραξη τους θεωρείται αβέβαια και ειδικότερα όταν οι δόσεις εκτείνονται σε μεγάλο αριθμό στο μέλλον. Στην περίπτωση αυτή, η λογιστική θεωρία προβλέπει ότι τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο όταν εισπράττεται το ποσό της κάθε δόσης. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, επί πωλήσεων με πίστωση, έσοδο από πωλήσεις θεωρείται μόνο το η παρούσα αξία των μελλοντικών δόσεων ενώ το υπόλοιπο ποσό αφορά τόκους.
- *Πωλήσεις με πιστωτικές κάρτες*, όπου το αντίτιμο της πώλησης δεν εισπράττεται απευθείας από τον πελάτη αλλά από μια τράπεζα που κρατάει προμήθεια ως αμοιβή για τις υπηρεσίες της. Στην περίπτωση αυτή τα έσοδα αναγνωρίζονται κανονικά τη στιγμή της πώλησης ενώ η προμήθεια θεωρείται χρηματοοικονομικό έξοδο.
- *Αποστολή εμπορευμάτων σε αντιπρόσωπο προς πώληση*. Στην περίπτωση αυτή, η συναλλαγή παρακολουθείται με λογαριασμούς τάξεως (όσον αφορά τον αντιπρόσωπο). Η επιχείρηση που αποστέλλει τα εμπορεύματα αναγνωρίζει έσοδο μόνο με την πώληση των αγαθών από τον αντιπρόσωπο σε πελάτη ενώ τα εν λόγω εμπορεύματα παραμένουν στην κυριότητά της και θεωρούνται μέρος των αποθεμάτων της μέχρι εκείνη τη στιγμή.
- Η περίπτωση που τα εμπορεύματα έχουν σταλεί στον πελάτη αλλά αυτός δεν τα έχει παραλάβει, για οποιοδήποτε λόγο, μέχρι το κλείσιμο της χρήσης. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί παραστατικό πώλησης, τότε θεωρείται ότι δεν έχει γίνει πώληση και δεν αναγνωρίζεται σχετικό έσοδο διότι, όπως σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως, δεν ικανοποιείται το κριτήριο της μεταβίβασης του ελέγχου των εμπορευμάτων στον πελάτη.

8.3.2 Αναγνώριση των Εσόδων και Εξόδων σε Ταμειακή Βάση

Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται τη χρονική στιγμή που γίνεται η είσπραξη ή η πληρωμή τους αντίστοιχα το δε λογιστικό αποτέλεσμα θεωρείται ως η διαφορά εισπράξεων μείον πληρωμές. Η λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων θεωρείται ανώτερη μορφή λογιστικής από την ταμειακή λογιστική διότι, μεταξύ άλλων, επιβάλλει στη διοίκηση των επιχειρήσεων να κάνει εκτιμήσεις γύρω από το ποιες δαπάνες θα έχουν μελλοντικά οφέλη για την επιχείρηση (στοιχεία ενεργητικού) και ποιες όχι (έξοδα). Για λόγους που συνδέονται με τις ανάγκες άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής, η ταμειακή

λογιστική χρησιμοποιείται διεθνώς στο δημόσιο τομέα αν και υπάρχει διεθνώς μια τάση υποκατάστασης της από τη λογιστική του δεδουλευμένου των εσόδων κι εξόδων.¹

Στην Ελλάδα ταμειακή λογιστική εφαρμόζεται, πέραν του Ελληνικού Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. για την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού τους, κι από:

- τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών που υποχρεούνται να δημοσιεύουν συμπληρωματικά την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.
- τους ελεύθερους επαγγελματίες που υποχρεούνται από τον φορολογικό νόμο να εμφανίζουν τα έσοδά τους σε ταμειακή βάση αλλά όχι και τα αντίστοιχα έξοδα.
- τις επιχειρήσεις για ορισμένα έξοδα όπως οι φόροι και τα τέλη υπέρ δημοσίου και τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση, τα ενοίκια που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και τα ασφάλιστρα για ομαδικά ασφάλιση του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού των επιχειρήσεων τα οποία αναγνωρίζονταν φορολογικά προς έκπτωση μόνο σε ταμειακή βάση.

Παράδειγμα

Με βάση τα παρακάτω δεδομένα για την επιχείρηση ΑΑΜ για τη χρήση που έκλεισε στις 31/12/20Χ3, ζητείται να καταρτίσετε την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα α) με την αρχή του δουλευμένου των εσόδων και εξόδων και β) με τη ταμειακή λογιστική.

1. Επειδή δεν υπήρχε απόθεμα εμπορευμάτων στην αρχή της περιόδου πραγματοποιήθηκαν στις 1/1/20Χ3 αγορές εμπορευμάτων ύψους 5.000 ευρώ. Καταβλήθηκαν 3.000 ευρώ και για το υπόλοιπο η επιχείρηση αποδέχθηκε συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 2.010 ευρώ.
2. Πωλήθηκαν εμπορεύματα προς 10.000 ευρώ, κατά το ήμισυ με μετρητά και το υπόλοιπο με πίστωση.
3. Καταβλήθηκαν σε προμηθευτές 1.000 ευρώ για εξόφληση οφειλής από αγορά εμπορευμάτων που έγινε σε προηγούμενη χρήση
4. Το απόθεμα εμπορευμάτων στις 31/12/20Χ3 εκτιμήθηκε σε 1.800 ευρώ
5. Οι μισθοί της περιόδου ανήλθαν σε 1.950 ευρώ από τα οποία πληρώθηκαν μόνο τα 1.500 ευρώ.
6. Πληρώθηκαν οφειλόμενοι από την προηγούμενη χρήση μισθοί 700 ευρώ
7. Εξοφλήθηκε το γραμμάτιο που αφορούσε την αγορά εμπορευμάτων στην αρχή της χρήσης.
8. Καταβλήθηκαν 200 ευρώ για τόκους δάνειου που είχε πάρει η επιχείρηση στην αρχή της χρήσης. Επιπλέον οφείλονται 100 ευρώ για τόκους που κατέστησαν δουλευμένοι μετά την ημερομηνία πληρωμής της δόσης.
9. Καταβλήθηκαν 700 ευρώ για τα ενοίκια των κτιρίων της επιχείρησης και επιπλέον προκαταβλήθηκαν ενοίκια της επόμενης χρήσης 300 ευρώ.

¹Σημειώνεται πάντως ότι η Ελλάδα είναι μια από τις λίγες χώρες-μέλη του ΟΟΣΑ που δεν έχει εφαρμόσει (τουλάχιστον σε ικανοποιητικό βαθμό) τη διπλογραφία για την παρακολούθηση των δημοσίων εσόδων κι εξόδων.

Λύση**A) Λογιστική του δεδουλευμένου των εσόδων και εξόδων**

Το κόστος πωληθέντων δίνεται από τη σχέση Απόθεμα Αρχής Περιόδου + Αγορές Περιόδου – Απόθεμα Τέλους Περιόδου από την οποία προκύπτει ότι Κόστος Πωληθέντων = $0+5.000-1.800 = 3.200$ ευρώ

Σύμφωνα με τα παραπάνω γεγονότα, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της ΑΑΜ για τη χρήση που έκλεισε στις 31/12/20Χ3 θα έχει ως εξής:

Έσοδα από πωλήσεις		10.000	
Μείον:			
Κόστος πωληθέντων	3.200		
Μισθοί	1.950		
Τόκοι χρεωστικοί	310		
Ενοίκια	<u>700</u>		<u>6.160</u>
Κέρδη Χρήσης			<u>3.840</u>

B) Ταμειακή Λογιστική

Εισπράξεις από πελάτες		5.000	
Μείον:			
Πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων	6.000		
Πληρωμές για μισθούς	2.200		
Πληρωμές για τόκους	210		
Πληρωμές για ενοίκια	<u>1.000</u>		<u>9.410</u>
Ζημία Χρήσης			<u>(4.410)</u>

8.4 Αναγνώριση των Εσόδων πριν από την Πραγματοποίησή της Πώλησης: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Οι κατασκευαστικές εταιρείες πολλές φορές αναλαμβάνουν έργα που θα διαρκέσουν πολλά έτη (π.χ. την κατασκευή ενός δρόμου, μιας γέφυρας ή ενός φράγματος). Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός απλού έργου, όπως μιας γέφυρας, ενός κπρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί επίσης να διέπει την κατασκευή ενός πλήθους περιουσιακών στοιχείων, που είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν τις συμβάσεις κατασκευής διυλιστηρίων και άλλων πολύπλοκων τμημάτων εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού.

Για μια σύμβαση έργου, το συμβατικό έσοδο πρέπει να περιλαμβάνει το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και, τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αξιώσεις αποζημιώσεων και τα κίνητρα στο βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο, και μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Οι πληρωμές κινήτρων συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι θα επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης και το ποσό της πληρωμής των κινήτρων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το συμβατικό κόστος του έργου πρέπει να περιλαμβάνει το κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση, πλέον το κόστος που είναι επιρριπτό στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί στη συγκεκριμένη σύμβαση κατασκευής, και όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

Τα κόστη που αφορούν άμεσα μια συγκεκριμένη σύμβαση μπορεί να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:

- Άμεσα εργατικά στο έργο, συμπεριλαμβανομένης και της αμοιβής των επιβλεπόντων μηχανικών και λοιπού προσωπικού.
- Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή.
- Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης.
- Κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής.
- Κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού,
- Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που άμεσα συνδέεται με τη σύμβαση.

Το κόστος που μπορεί να επιρρίπτεται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνει ασφάλιστρα, το κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δε συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση, και γενικό κόστος κατασκευών. Τα κόστη αυτά κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων, που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλα τα κόστη που έχουν όμοια χαρακτηριστικά.

8.4.1 Καταχώρηση Εσόδων Και Εξόδων Συμβάσεων

Εάν η κατασκευαστική εταιρεία περιμένει την ολοκλήρωση του έργου και την παράδοσή του στον πελάτη (οπότε και ολοκληρώνεται η πώληση) για την εμφάνιση του εσόδου και των αντίστοιχων εξόδων, τότε η κατασκευαστική εταιρεία θα εμφάνιζε για όλο το ενδιάμεσο δραστηριότητα μηδενικά έσοδα από πωλήσεις, μια τεχνητή διόγκωση του ενεργητικού διότι το ημικατασκευασμένο έργο θα εμφανιζόταν στα αποθέματα και όλα τα έσοδα και τα έξοδα θα παρουσιάζονταν στη χρήση που ολοκληρώνεται η πώληση όποτε και θα παρουσιαζόταν και μεγάλα κέρδη ενώ αντίστοιχα θα υπήρχε μια σημαντική μείωση του ενεργητικού.

Αυτό το πρόβλημα μπορεί να ξεπεραστεί με την αναγνώριση των εσόδων και εξόδων πριν από την ολοκλήρωση της πώλησης. Στα μακροχρόνια συμβόλαια, όπως είναι οι συμβάσεις κατασκευής έργων, προσδιορίζεται ο πελάτης, το αντικείμενο του έργου όσο και το συνολικό αντίτιμο αυτού. Επιπλέον προβλέπεται συνήθως η πραγματοποίηση περιοδικών χρηματικών καταβολών από τον πελάτη αφού συγκεκριμένα στάδια του έργου έχουν ολοκληρωθεί. Αυτά λοιπόν είναι γνωστά με βεβαιότητα, αρκεί η επιχείρηση να τηρήσει τους όρους του συμβολαίου. Από την άλλη μεριά, το προβλεπόμενο κόστος υλοποίησης του έργου είναι γνωστό με επαρκή ακρίβεια στον κατασκευαστή.

Όμως, στην περίπτωση των μακροχρονίων συμβάσεων δημιουργείται το πρόβλημα της εξακρίβωσης της πορείας του έργου και συνακόλουθα της αντικειμενικής εκτίμησης τι ποσοστό του συνολικού τιμήματος πρέπει να αναγνωρισθεί σε μια περίοδο ως έσοδο. Για το λόγο αυτό, στα μακροχρόνια συμβόλαια προβλέπεται ότι πριν την καταβολή των συμφωνημένων ποσών θα προηγείται έλεγχος από μηχανικούς του πελάτη για να διαπιστωθεί ότι το προβλεπόμενο τμήμα του έργου έχει ολοκληρωθεί σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Η έκθεση των μηχανικών του πελάτη και η μέσα από αυτήν αποδοχή του τμήματος του έργου που έχει υλοποιηθεί καθιστά βέβαιη την είσπραξη του εσόδου για το τμήμα του έργου που έχει ελεγχθεί.

Συνέπεια των ανωτέρω είναι ότι τα έσοδα που αντιστοιχούν στο ποσοστό του έργου που έχει υλοποιηθεί καθώς και τα αντίστοιχα έξοδα μπορούν να εμφανισθούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Μέχρι όμως την κοινοποίηση της έκθεσης των μηχανικών του πελάτη στην κατασκευάστρια εταιρεία αναβάλλεται η λογιστική εμφάνιση του εσόδου. Όσον αφορά το κόστος υλοποίησης του έργου, αυτό συγκεντρώνεται στον ισολογισμό και θα περάσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης το κόστος υλοποίησης που αντιστοιχεί στο τμήμα του έργου που έχει ελεγχθεί και εγκριθεί από τους μηχανικούς του πελάτη. Αυτή η μέθοδος είναι γνωστή ως μέθοδος του ποσοστού υλοποίησης (ή ολοκλήρωσης) του έργου.

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται αμέσως στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στο σύνολο του προβλεπομένου ποσού σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας.

Σε περίπτωση όμως που είτε το ύψος του εσόδου δεν είναι γνωστό με βεβαιότητα είτε το κόστος υλοποίησης του έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί με εύλογη ακρίβεια είτε δεν υπάρχει μηχανισμός περιοδικού ελέγχου του έργου που έχει υλοποιηθεί, τότε το έσοδο θα εμφανίζεται με την ολοκλήρωση του έργου όπως προβλέπει η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου. Η μέθοδος αυτή είναι ουσιαστικά ίδια με τη λογιστική των δουλευμένων εσόδων και εξόδων.

Όπως είναι εύκολα κατανοητό, ανεξάρτητα από τη μέθοδο που θα επιλεγεί για την απεικόνιση των εσόδων και εξόδων το συνολικό κέρδος κατά τη διάρκεια του έργου δεν αλλάζει. Αυτό που επηρεάζεται από την μέθοδο που θα επιλεγεί είναι η διαχρονική κατανομή του. Ειδικότερα, η μέθοδος του ποσοστού υλοποίησης του έργου μας δίνει κέρδος σε κάθε χρήση αν φυσικά το συμβόλαιο που υλοποιείται πρόκειται να παρουσιάσει κέρδος ενώ η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου παρουσιάζει όλο το κέρδος στη χρήση που το έργο ολοκληρώνεται και παραδίνεται στον πελάτη.

Παράδειγμα

Η τεχνική εταιρεία Αρτίνα ΑΕ ανέλαβε να κατασκευάσει ένα κτίριο γραφείων για τη ΖΗΤΑ ΑΕ έναντι συνολικού αντίπμου 1.975.000 ευρώ. Συμφωνήθηκε ότι ο κύριος του έργου θα πληρώνει την Αρτίνα προσυμφωνημένα ποσά καθώς αυτό υλοποιείται. Οι εργασίες άρχισαν την 1η Ιουλίου 20X1 και ολοκληρώθηκαν στις 31 Αυγούστου 2003. Τα ακόλουθα δεδομένα αφορούν το συμβόλαιο αυτό:

- 20X1: Κατά τη διάρκεια του έτους αυτού, το κόστος κατασκευής του κτιρίου ανήλθε σε 580.000 ευρώ ενώ υπολογίστηκε ότι για την ολοκλήρωσή του απαιτούνται επιπλέον 950.000 ευρώ. Η Αρτίνα τιμολόγησε στη ΖΗΤΑ το ποσό των 351.000 ευρώ αλλά εισέπραξε μόνο 328.000 ευρώ.
- 20X2: Κατά τη διάρκεια του έτους αυτού, το κόστος κατασκευής του κτιρίου ανήλθε σε 850.000 ευρώ ενώ υπολογίστηκε ότι για την ολοκλήρωσή του απαιτούνται επιπλέον 207.000 ευρώ. Η Αρτίνα τιμολόγησε στη ΖΗΤΑ το ποσό των 1.000.000 ευρώ αλλά εισέπραξε 1.010.000 ευρώ.
- 20X3: Κατά τη διάρκεια του έτους αυτού ολοκληρώθηκε η κατασκευή του κτιρίου με κόστος 208.000 ευρώ. Η Αρτίνα τιμολόγησε στη ΖΗΤΑ το υπόλοιπο ποσό και εισέπραξε το σύνολο των απαιτήσεων της.

Αν το λογιστικό έτος της Αρτίνα λήγει στις 31/12 κάθε έτους, ζητείται να υπολογίσετε το κέρδος της εταιρείας από το συμβόλαιο αυτό για κάθε έτος α) σύμφωνα με τη μέθοδο της ολοκλήρωσης του έργου και β) με τη μέθοδο του ποσοστού υλοποίησης

Λύση Α) Μέθοδος ολοκλήρωσης του έργου

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ολόκληρο το κέρδος αναγνωρίζεται το 20X3 και ισούται με: τη διαφορά του αντίπμου μείον το κόστος, δηλαδή:

$$1.975.000 - (580.000 + 850.000 + 208.000) = 337.000 \text{ ευρώ}$$

Β) Μέθοδος ποσοστού υλοποίησης του έργου

Για το 20X1, το κέρδος ισούται με τη διαφορά του εσόδων που αφορούν τη χρήση και υπολογίζονται ως ποσοστό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο σύνολο των προβλεπομένων δαπανών μείον τις δαπάνες της χρήσης:

$$1.975.000 * \frac{580.000}{580.000 + 950.000} - 580.000 = 748.693 - 580.000 = 168.693$$

ευρώ

Για το 20X2, το κέρδος ισούται με τη διαφορά του εσόδων που αφορούν τη χρήση και υπολογίζονται ως ποσοστό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι το τέλος της παρούσας χρήσης στο σύνολο των προβλεπομένων δαπανών μείον τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και μείον τις δαπάνες της χρήσης:

$$(1.975.000 * \frac{580.000 + 850.000}{580.000 + 850.000 + 207.000} - 748.693) - 850.000 =$$

$$(1.725.260 - 748.693) - 850.000 = 126.567 \text{ ευρώ}$$

Ομοίως για το 20X3, το κέρδος ισούται με τη διαφορά του εσόδων που αφορούν τη χρήση και υπολογίζονται ως ποσοστό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι το τέλος της παρούσας χρήσης στο σύνολο των προβλεπομένων δαπανών μείον τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και μείον τις δαπάνες της χρήσης:

$$(1.975.000 * \frac{580.000 + 850.000 + 208.000}{580.000 + 850.000 + 208.000} - 748.693 - 976.567) - 208.000 =$$

$$249.740 - 208.000 = 41.740 \text{ ευρώ}$$

Εύκολα φαίνεται ότι το άθροισμα των κερδών στα τρία έτη ισούται με τα κέρδη που αναγνωρίζονται στο τελευταίο έτος με τη μέθοδο της ολοκλήρωσης του έργου.

8.5 Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,
- το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και,
- τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Η καταχώρηση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η καταχώρηση του εσόδου σε αυτή τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.

Η επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη, την αμοιβή των υπηρεσιών, και τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου, υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα κόστη που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής. Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές ληφθείσες από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλλίτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ σημαντικότερη από κάθε άλλη πράξη, η καταχώρηση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεστεί η σημαντική πράξη.

Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρημένα έξοδα είναι ανακτήσιμα (δηλαδή προβλέπεται η είσπραξη των).

Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Παρόλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει τα αναληφθέντα κόστη της συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν καταχωρείται κέρδος.

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και δεν πιθανολογείται ότι το κόστος που αναλήφθηκε θα ανακτηθεί, το έσοδο δεν καταχωρείται, ενώ το αναληφθέν κόστος καταχωρείται ως έξοδο.

8.6 Έσοδα από την Εκμετάλλευση Περιουσιακών Στοιχείων: Τόκοι, Δικαιώματα Εκμετάλλευσης και Μερίσματα

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται όταν:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,
- το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται με βάση τους εξής κανόνες:

- Οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του στοιχείου ενεργητικού.

- Τα δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να καταχωρούνται με βάση την αυτοτέλεια των λογιστικών περιόδων, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.
- Τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο.

8.7 Ερωτήσεις

1. Ποιοι είναι οι λόγοι για την κατάρτιση της κατάστασης ταμειακών ροών;
2. Αν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση υιοθετούσε το σύστημα της ταμειακής λογιστικής θα έκανε στα λογιστικά της βιβλία στο τέλος της χρήσης εγγραφές προσαρμογής;
3. Ποιες είναι οι τρεις κατηγορίες δραστηριοτήτων που εμφανίζονται σε μια κατάσταση ταμειακών ροών;
4. Συμφωνείτε με την άποψη ότι η κατάσταση ταμειακών ροών δείχνει καλύτερα την οικονομική αποτελεσματικότητα μιας λογιστικής μονάδας από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης;
5. Αναλύστε τη μέθοδο τμηματικής αναγνώρισης εσόδων που χρησιμοποιείται σε μακροχρόνια έργα;
6. Σε τι διαφέρει η λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων από την ταμειακή λογιστική;
7. Ποια είναι η σχέση εσόδων και εισπράξεων;
8. Ποια είναι η σχέση εξόδων και πληρωμών;
9. Ποια είναι τα κριτήρια για την αναγνώριση ενός εσόδου που προβλέπει η αρχή της αναγνώρισης των εσόδων;
10. Εξηγείστε πως επηρεάζεται η ταμειακή κατάσταση και πως τα λογιστικά αποτελέσματα μιας επιχείρησης από την καταστροφή ενός παγίου;
11. Εξηγείστε πως μια αύξηση των βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων επηρεάζει το ταμείο και πως μια αύξηση των αποθεμάτων;
12. Είναι δυνατόν μια κερδοφόρα επιχείρηση να έχει προβλήματα ταμειακής ρευστότητας; Εξηγείστε την απάντησή σας.

8.8 Ασκήσεις για εξάσκηση

Άσκηση 1 Η τεχνική εταιρεία ΑΙΧ αναλαμβάνει την κατασκευή ενός δρόμου προϋπολογισμού 36.000 ευρώ. Η ΑΙΧ εκτιμά ότι το κόστος υλοποίησης του έργου ανέρχεται σε 30.000 ευρώ που κατανέμονται ως εξής:

1ο Έτος	Ευρώ	12.000
2ο Έτος		10.000
3ο Έτος		8.000

Σύμφωνα με το συμβόλαιο, οι μηχανικοί του πελάτη θα ελέγχουν την καλή υλοποίηση του έργου στο τέλος κάθε έτους ενώ το ποσό των 36.000 ευρώ θα καταβληθεί στην ΑΒΓ σε τέσσερις ετήσιες ισόποσες δόσεις

Λαμβάνοντας υπόψη ότι το κόστος υλοποίησης του έργου καταβάλλεται σε μετρητά, ζητείται να υπολογίσετε το αποτέλεσμα από την κατασκευή του δρόμου σύμφωνα με τη μέθοδο: α) της ταμειακής λογιστικής, β) του ποσοστού υλοποίησης του έργου, και γ) της ολοκλήρωσης του έργου

Άσκηση 2 Σε ποια χρονική στιγμή θεωρείτε ότι θα πρέπει οι παρακάτω επιχειρήσεις να εμφανίσουν έσοδο από τις κύριες δραστηριότητές τους;

- ένα ιχθυοτροφείο
- ένας έμπορος ψαριών
- ένας εργολάβος που κατασκευάζει οικοδομές
- μια εταιρεία που κατασκευάζει δημόσια έργα και πληρώνεται τμηματικά αφού οι μηχανικοί του ΥΠΕΧΩΔΕ ελέγξουν και εγκρίνουν την πρόοδο του έργου.
- ένας τουριστικός πράκτορας
- ένα ξενοδοχείο
- η ΔΕΗ ΑΕ

Άσκηση 3 Η τεχνική εταιρεία ΚΛΜ αναλαμβάνει την 1η Ιανουαρίου 20Χ4 την κατασκευή μίας γέφυρας προϋπολογισμού 230.000 ευρώ. Η ΚΛΜ εκτιμά το κόστος υλοποίησης του έργου σε 210.000 ευρώ που χρονικά κατανέμονται ως εξής: το 20Χ4: 40.000 ευρώ, το 20Χ5: 50.000 ευρώ, το 20Χ6: 80.000 ευρώ και το 20Χ7: 40.000 ευρώ.

Σύμφωνα με το συμβόλαιο, οι μηχανικοί του ΥΠΕΧΩΔΕ θα ελέγχουν την καλή υλοποίηση του έργου στο τέλος κάθε έτους ενώ το αντίτιμο των 230.000 ευρώ θα καταβληθεί στην ΚΛΜ, αν αυτή εκτελεί κανονικά το έργο, σε πέντε ετήσιες δόσεις που έχουν ως εξής: το 20Χ4: 40.000 ευρώ, το 20Χ5: 50.000 ευρώ, το 20Χ6: 60.000 ευρώ, το 20Χ7: 70.000 ευρώ και το 20Χ8: 10.000 ευρώ.

Αν υποθέσουμε ότι το κόστος υλοποίησης του έργου καταβάλλεται σε μετρητά, ζητείται να προσδιορίσετε το λογιστικό αποτέλεσμα του έργου σύμφωνα με τη μέθοδο:

- της ταμειακής λογιστικής,
- του ποσοστού υλοποίησης του έργου και
- της ολοκλήρωσης του έργου

Άσκηση 4 Τα ακόλουθα στοιχεία αναφέρονται στις κατασκευαστικές δραστηριότητες της εταιρείας ΤΕΔ οι οποίες ξεκίνησαν το 20Χ5:

	Έργο 1	Έργο 2
Τιμή σύμβασης	€84.000	€60.000
Έξοδα που πραγματοποιήθηκαν το 20Χ5	48.000	56.000
Προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης	24.000	8.000
Τιμολογημένα στους πελάτες το 20Χ5	30.000	54.000
Εισπράχθηκαν από τους πελάτες το 20Χ5	18.000	50.000

Ζητείται να υπολογίσετε τι ποσό μεικτού κέρδους (ζημιάς) θα εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης του 20X5 εάν η ΤΕΔ χρησιμοποίησε :

1. τη μέθοδο ολοκλήρωσης της σύμβασης
2. τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης

Άσκηση 5 Η Κατασκευαστική Εταιρεία Άξων εφαρμόζει για την αναγνώριση των εσόδων από κατασκευαστικά έργα τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης. Τον Ιανουάριο τον 20X5, η Άξων ξεκίνησε τις εργασίες μιας σύμβασης κατασκευής έργου αξίας €200.000. Κατά την ημερομηνία έναρξης το προβλεπόμενο κόστος κατασκευής ήταν €150.000. Τα ακόλουθα στοιχεία σχετίζονται με την πρόοδο της σύμβασης :

Αναγνωρισμένα έσοδα έως 31/12/Χ5	€20.000
Έξοδα από 1/1/Χ5 μέχρι και 31/12/Χ6	120.000
Προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης στις 31/12/Χ6	40.000

Ζητείται να εκτιμήσετε τι ποσό μεικτού κέρδους θα έπρεπε να εμφανίσει η Άξων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης του έτους 20X6.

Άσκηση 6 Η Γούκος ΑΕ χρησιμοποιεί τη μέθοδο της σταδιακής αναγνώρισης εσόδων (με την είσπραξη). Τα ακόλουθα στοιχεία αναφέρονται στις πωλήσεις με δόσεις της Γούκος για τα έτη 20X5 και 20X6:

	20X5	20X6
Απαιτήσεις από πωλήσεις με δόσεις στις 31/12 για τις πωλήσεις τον 20X5	€30.000	€15.000
Απαιτήσεις από πωλήσεις με δόσεις στις 31/12 για τις πωλήσεις του 20X6	-	34.500
Πωλήσεις με δόσεις	40.000	45.000
Κόστος πωλήσεων	20.000	30.000

Πως θα έπρεπε να εμφανίσει η Γούκος τα ως άνω στοιχεία στις λογιστικές καταστάσεις του 20X5 και 20X6.

Άσκηση 7 Η Mouse ΑΕ επισκέπτεται τις εγκαταστάσεις των πελατών της, σε μηνιαία βάση, και παρέχει υπηρεσίες μυστηρίου. Σε περίπτωση που οι πελάτες της έχουν πρόβλημα μεταξύ των τακτικών προγραμματισμένων επισκέψεων, η Mouse πραγματοποιεί επισκέψεις χωρίς επιπρόσθετη χρέωση. Οι πελάτες μπορούν να πληρώνουν είτε €100 το μήνα ή να πληρώνουν προκαταβολικά ετήσια αμοιβή €1.000.

Ζητείται να εκτιμήσετε τι ύψος εσόδων και πότε ποσού πρέπει να αναγνωρίσει η Mouse για έναν πελάτη ο οποίος πληρώνει προκαταβολικά την ετήσια αμοιβή.

Άσκηση 8 Η Εταιρεία ΗΠ πωλεί συμβάσεις παροχής υπηρεσιών επισκευής ηλεκτρονικών υπολογιστών διάρκειας δύο ετών. Η τιμή πώλησης κάθε σύμβασης είναι €600. Σύμφωνα με την εμπειρία της εταιρείας, από το συνολικό ποσό σε ευρώ που ξοδεύεται για επισκευές βάσει των συμβάσεων παροχής υπηρεσιών, το 40% κατανέμεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια του πρώτου έτους της σύμβασης και το 60% κατανέμεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια του δεύτερου έτους. Η ΗΠ πώλησε 1000 συμβάσεις ομοιόμορφα κατανεμημένες το 20X5.

Ζητείται να εκτιμήσετε τι ποσό πρέπει να εμφανίσει σαν έσοδο και τι σαν έσοδα επομένων χρήσεων η ΗΠ στις λογιστικές καταστάσεις της 31/12/20X5.

Άσκηση 9 Η εταιρεία Megasoft ΕΠΕ παρέδωσε στις 15 Σεπτεμβρίου 20X5 σ' έναν πελάτη της πρόγραμμα προετοιμασίας διαφόρων φορολογικών δηλώσεων που είχε αναπτύξει ειδικά γι' αυτόν. Εκτός από το λογισμικό, η σύμβαση της Megasoft απαιτεί να παρέχει η εταιρεία: (1) εκπαίδευση τον προσωπικού του λογιστηρίου του πελάτη τον Οκτώβριο του 20X5, (2) τεχνική υποστήριξη του προγράμματος για ένα έτος από

την 1 Οκτωβρίου 20X5 και (3) αναβάθμιση του λογισμικού στις αρχές του 20X6 σύμφωνα με τις αλλαγές της τελευταίας στιγμής στη φορολογική νομοθεσία, οι οποίες επηρεάζουν τις φορολογικές δηλώσεις για το 20X5. Ο πελάτης είχε καταβάλλει το αντίτιμο ύψους €17.000 πριν την αποστολή του προϊόντος. Η Megasoft θα ως ακολούθως εάν αυτά τα συμβατικά στοιχεία πωλούνταν ξεχωριστά:

	Εύλογη αξία
Λογισμικό προετοιμασίας φορολογικής σύμβασης	€14.000
Εκπαίδευση προσωπικού τον πελάτη	2.000
Πελατειακή υποστήριξη	3.000
Αναβάθμιση λογισμικού	1.000
Συνολική εύλογη αξία	€20.000

Ζητείται να καταχωρίσετε μία λογιστική εγγραφή για το γεγονός της είσπραξης του αντίτιμου σε μετρητά και να προσδιορίσετε πόσα έσοδων πρέπει να αναγνωριστούν το 20X5 και καταχωρίσετε την απαιτούμενη ημερολογιακή εγγραφή.

Πρόβλημα 10 Η Εταιρεία Νικηφόρου, κατασκευάστρια μιας δημοφιλούς σειράς video games για διάφορα συστήματα, απέστειλε πολλές χιλιάδες μονάδες σε τρεις διανομείς των παιχνιδιών της στις 20 Δεκεμβρίου 20X5 προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα ανταποκρινόταν στην αναμενόμενη αυξημένη ζήτηση για τα παιχνίδια της κατά τις δύο τελευταίες εβδομάδες του ημερολογιακού και οικονομικού έτους. Οι διανομείς έλαβαν την εντολή να κρατήσουν το φορτίο και να επιστρέψουν οποιοδήποτε τμήμα τον φορτίου δεν μπόρεσαν να πωλήσουν μετά την πρώτη τον νέου έτους. Η εταιρεία σκόπευε να καταγράψει τα έσοδα που σχετίζονταν με τις αποστολές αυτών των φορτίων τη στιγμή της παράδοσής τους στους διανομείς. Το 20X6 για οποιαδήποτε τμήματα των φορτίων τελικά επιστραφούν θα χρέωνε το λογαριασμό Επιστροφές Πωλήσεων.

Ζητείται να:

1. Αξιολογήσετε κριτικά το λογιστικό χειρισμό που προτείνει η Νικηφόρου.
2. Προτείνετε πως θα έπρεπε να αναγνωριστούν τα έσοδα που σχετίζονται με την αποστολή αυτών των προϊόντων στα πλαίσια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση εσόδων.