

Α.Τ.Ε.Ι. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΤΑΒΕΡΝΑΡΑΚΗΣ ΓΙΑΝΝΗΣ

ΛΩΛΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ

6521

ΠΤΕ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ (Η΄ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	3
1.1.1 ΟΙ ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	3
1.1.2 Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ (Η΄ ΕΤΑΙΡΙΚΗ) ΧΡΗΣΗ	3
1.1.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ	3
1.1.4 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ	4
1.1.5 ΑΛΛΑΓΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	4
1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ Η΄ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ	4
1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΟΝΤΑΙ	6
1.4 ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ	7
1.5 ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	8
1.5.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	8
1.5.2 ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	9
1.6 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	10
1.6.1 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	10
1.6.2 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΤΕΣ	10
1.6.3 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΩΝ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗΣ ΑΞΙΩΝ	11
1.6.4 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	11
1.6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ	12
1.7 ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	13
1.7.1 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	13
1.7.2 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ	15
1.7.3 ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	15
1.7.4 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΡΙΤΩΝ	15
1.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	16
1.8.1 ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ	16
1.8.2 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	17
1.9 ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	19
1.10 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ	20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

1.1 ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ	22
2.1.1 ΕΣΟΔΑ	22
2.1.2 ΕΞΟΔΑ	22
2.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ – ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΕΦΑΡΜΟΓΗ	31
----------	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ (Η ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1.1.1 ΟΙ ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ζωής της διέρχεται τις εξής επτά φάσεις:

1. Ίδρυση
2. Εγκατάσταση
3. Ετοιμότητα προς λειτουργία
4. Λειτουργία
5. Έναρξη εκκαθάρισεως
6. Διάλυση
7. Λήξη εκκαθάρισεως

Από την ίδρυση της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισεως, όπου συγχρόνως λήγει και η ζωή της επιχείρησης, καταγράφονται κάθε φορά η επιχειρηματική περιουσία και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προέκυψε από τη δράση της επιχείρησης.

1.1.2 Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ (Η' ΕΤΑΙΡΙΚΗ) ΧΡΗΣΗ

Η ζωή της επιχείρησης διαιρείται σε εταιρικές ή διαχειριστικές χρήσεις. Κάθε εταιρική χρήση είναι διάρκειας 12 μηνών εκτός από την πρώτη εταιρική χρήση που μπορεί να είναι μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, αλλά μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες (άρθρο 42, Κωδ. Ν. 2190/1920) και της τελευταίας εταιρικής χρήσης που μπορεί να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών (άρθρο 29, Ν. 2238/1994 και άρθρο 26, ΚΒΣ).

1.1.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ

Κατά το χρόνο έναρξης της λειτουργίας των επιχειρήσεων πρέπει να πραγματοποιηθεί απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας την οποία οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (μέτοχοι, εταίροι, επιχειρηματίες) έθεσαν στη διάθεση της (άρθρο 9, Εμπορικού Νόμου).

Την υποχρέωση αυτή έχουν οι ανώνυμες εταιρείες από το άρθρο 41 παρ. 1, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αλλά και κάθε επιχείρηση (επιτηδευματίας) που τηρεί τα λογιστικά βιβλία της κατά το διπλογραφικό σύστημα. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 27, παρ. 2, του Κ.Β.Σ. η οποία αναφέρει τα εξής:

Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10, παρ. 2, του Κ.Β.Σ., στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 2237/1192).

1.1.4 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ

Οι ανώνυμες εταιρείες, επίσης, έχουν την υποχρέωση να ενεργήσουν απογραφή και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως όπως αυτή καθορίζεται στο καταστατικό (άρθρο 41, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει ότι κάθε έμπορος οφείλει να κάνει κάθε έτος ιδιόγραφο απογραφή των κινητών και ακινήτων πραγμάτων του καθώς επίσης και της περιουσίας και του χρέους του, και στη συνέχεια να την αντιγράψει σε ειδικό βιβλίο απογραφών.

Επίσης οι διαχειριστές των ΕΠΕ υποχρεούνται μια φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσεως, να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της ΕΠΕ, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ΕΠΕ καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή (άρθρο 22, παρ. 1, Ν. 3190/1955).

Τέλος, ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα σε κάποιες προθεσμίες προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

1.1.5 ΑΛΛΑΓΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εκτός, εάν γίνεται για πρώτη φορά, οπότε απαιτείται γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ Η΄ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ – ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Με τον όρο επιχειρηματική ή επαγγελματική περιουσία νοούνται:

- Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως
- Οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τον επιτηδευματία και προς τους τρίτους .

Η επαγγελματική περιουσία της επιχειρήσεως πρέπει να διαχωρίζεται σαφώς της ατομικής περιουσίας του επιχειρηματία και των περιουσιών άλλων επιχειρήσεών του.

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως ονομάζονται ενεργητικό της επαγγελματικής περιουσίας. Τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έννοια του ενεργητικού καθορίζονται στην παρ. 4.1.101 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι τα εξής :

- Οφειλόμενο κεφάλαιο
- Έξοδα εγκαταστάσεως
- Ανώματες ακινητοποιήσεις
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
- Αποθέματα
- Απαιτήσεις
- Χρεόγραφα
- Διαθέσιμα
- Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως ονομάζονται παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας. Οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην έννοια του παθητικού καθορίζονται στην παρ. 4.1.402 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι οι εξής:

- Κεφάλαιο
- Διάφορα από έκδοση συμμετοχών υπέρ το άρτιο
- Διάφορες αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων
- Αποθεματικά κεφάλαια
- Αποτελέσματα εις νέο
- Ποσά περιορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
- Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Μεταξύ ενεργητικού και παθητικού υφίσταται η ισότητα:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Παθητικό}$$

ή

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Ίδια Κεφάλαια (ή καθαρή θέση)} + \text{Προβλέψεις} + \text{Υποχρεώσεις}$$

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για να καθορίσουμε την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή πρέπει να γνωρίζουμε:

- Το **Ενεργητικό** (Ε) δηλαδή την περιουσία της επιχείρησης.
- Το **Παθητικό** (Π) δηλαδή τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους (βέβαιες και ενδεχόμενες) και προς τον επιχειρηματία.
- Η διαφορά (Ε – Υ) καλείται καθαρή θέση (Κ.Θ.) δηλαδή το κεφάλαιο που οφείλει δε δεδομένη χρονική στιγμή η επιχείρηση στον επιχειρηματία.

Μεταξύ ενεργητικού, υποχρεώσεων (βέβαιων και ενδεχόμενων) και καθαρής θέσεως υπάρχει η εξής σχέση:

$$E = Y + ΚΘ$$

Η καθαρή θέση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης αν συγκριθεί με την καθαρή θέση έναρξης της χρήσης προσδιορίζει το αποτέλεσμα της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως εφόσον κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έλαβαν χώρα εισφορές ή αναλήψεις κεφαλαίων και κερδών από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως		Καθαρή θέση λήξης της χρήσεως	Διαφορά
Καθαρή θέση έναρξης	<	Καθαρή θέση λήξης	Κέρδος
Καθαρή θέση έναρξης	>	Καθαρή θέση λήξης	Ζημιά

1.3 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΟΝΤΑΙ

Οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις της νομοθεσίας να προβούν κατά την έναρξη της λειτουργίας των, αλλά στο τέλος κάθε χρήσεως, σε απογραφή σε όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας.

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για την πραγματοποίηση της απογραφής ενάρξεως και λήξεως οι επιχειρήσεις προβαίνουν στις εξής εργασίες:

- Προετοιμασία για την απογραφή
- Πραγματοποίηση απογραφής

A) Αναγνώριση στοιχείων απογραφής

B) Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής

- Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων
- Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών
- Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

1.4 ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για να πραγματοποιηθούν οι σκοποί της απογραφής απαιτείται οργάνωση και προετοιμασία. Γι' αυτό πριν από το τέλος της χρήσεως η οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων κοινοποιεί στα διάφορα τμήματα (λογιστήριο, αποθήκες, τμήμα πωλήσεων, διεύθυνση παραγωγής κ.λπ.) οδηγίες σχετικά με την απογραφή της επιχειρηματικής περιουσίας. Για τη σύνταξη των οδηγιών απογραφής η οικονομική διεύθυνση πρέπει να λάβει υπόψη της τα διάφορα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί στο παρελθόν κατά τη διάρκεια των απογραφών, τις απαιτήσεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας, τις ιδιομορφίες των απογραφόμενων στοιχείων της επιχειρηματικής περιουσίας, την εμπειρία του προσωπικού κ.ά. Η οικονομική διεύθυνση πρέπει να ζητήσει από τους παραλήπτες της άνω οδηγίας όπως εντός ευλόγου χρόνου της γνωρίσουν τις παρατηρήσεις και υποδείξεις τους σχετικά με το κοινοποιηθέν κείμενο.

Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο ώστε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχειρήσεως, τη χρονική στιγμή της απογραφής, να είναι σωστή, με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα.

Η οργάνωση και προετοιμασία της απογραφής απαιτούν όπως σχεδιασθούν και χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της απογραφής κατάλληλα έντυπα καταμέτρησης αποθεμάτων, μετρητών, επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, συμφωνίας τραπεζών, επαληθευτικές επιστολές υπολοίπων πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, αποθεμάτων σε τρίτους, συναλλαγματικών και επιταγών σε τρίτους.

Επίσης, οι απογραφείς πρέπει να επισκεφθούν όλους τους χώρους στους οποίους αποθηκεύονται αποθέματα και να ελέγξουν:

Α) Εάν τα προς απογραφή αποθέματα έχουν **τοποθετηθεί σωστά**, δηλαδή κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους σωστά και χωρίς δυσκολίες. Γι' αυτό τα αποθέματα πρέπει να είναι τοποθετημένα κατ' είδος, δηλαδή κάθε είδος αποθέματος να είναι χωριστά από το άλλο, και επίσης να καταμετρώνται με μεγάλη ευκολία.

Β) Εάν υπάρχουν αποθέματα **ακατάλληλα και ελαττωματικά** πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά». Ελαττωματικά και ακατάλληλα αποθέματα καθώς και παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων πρέπει να αναγράφονται αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφής. Η αποτίμησή τους θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

Γ) Εάν υπάρχουν αποθέματα **κυριότητας τρίτων** πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων». Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κυριότητας τρίτων στα βιβλία της επιχειρήσεως πρέπει να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως.

Τέλος στα πλαίσια της προετοιμασίας για την πραγματοποίηση των απογραφών μπορεί να διοργανωθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια. Οι εκπαιδευτές των σεμιναρίων αυτών πρέπει να έχουν μεγάλη εμπειρία στις απογραφές, και επίσης, να γνωρίζουν καλά τις διατάξεις της νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογική κ.λπ.).

1.5 ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

1.5.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής, αναγνωρίζονται από την επιχείρηση ότι αποτελούν μέρος της επαγγελματικής περιουσίας και περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επί μέρους κατηγορίες του Ενεργητικού ή του Παθητικού όπως αυτές καθορίζονται. Για την περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρήσιμα στοιχεία αποτελούν τα δικαιολογητικά των συναλλαγών (τιμολόγια, συμβόλαια, συμβάσεις κ.λπ.) καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία της.

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να γίνεται από το προσωπικό της επιχείρησης το οποίο γνωρίζει πολύ καλά τα στοιχεία της περιουσίας. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις: για την απογραφή των αποθεμάτων επιλέγονται υπάλληλοι που ασχολούνται με τη διακίνησή τους (αγορές, πωλήσεις, παραγωγή, αποθήκες). Επίσης την απογραφή των παγίων πρέπει να την πραγματοποιήσουν τεχνικοί και διοικητικοί υπάλληλοι που ασχολούνται με τις ιδιοκατασκευές καθώς και τις αγορές των παγίων όπως π.χ. πολιτικός μηχανικός, μηχανολόγος, ο υπεύθυνος τηρήσεως του μητρώου παγίων κ.λπ. Τέλος, την απογραφή των πελατών πρέπει να πραγματοποιήσουν οι υπάλληλοι του λογιστηρίου μαζί με υπαλλήλους του τμήματος πωλήσεων. Σημειώνεται ότι τα πρόσωπα τα οποία με βάση τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι ελεγχόμενα κατά την απογραφή (ταμίας, αποθηκάριος, πλασιέ-εισπράκτορας, διαχειριστές αξιόγραφων κ.λπ.) δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο προσωπικό της απογραφής.

Η αναγνώριση και περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας είναι μια σοβαρή εργασία που γίνεται κατά τη διάρκεια της απογραφής. Απαιτεί επιλογή κατάλληλου προσωπικού ως απογραφέων, προετοιμασία και εκπαίδευση αυτών καθώς επίσης και επίσκεψη στους χώρους απογραφής.

1.5.2 ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να καταμετρηθούν από τους απογραφείς. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ετοιμών προϊόντων κ.λπ.) των μηχανημάτων και λοιπών παγίων, των συμμετοχών και χρεογράφων των λοιπών αξιογράφων (συναλλαγματικές, επιταγές κ.λπ.) και των διαθεσίμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών (πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, δανείων κ.λπ.) με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.

Μονάδα μετρήσεως. Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται και παρακολουθεί λογιστικά τα αποθέματα στο βιβλίο αποθήκης. Έτσι οι πρώτες ύλες θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως με τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τα αγαθά αυτά και τις οποίες ο προμηθευτής αναγράφει στα τιμολόγια του, τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει στα τιμολόγια της.

Πρωτόκολλα καταμέτρησης. Κατά την καταμέτρηση πρέπει να συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα είναι έγγραφα στα οποία αναφέρεται ο τόπος, η ημερομηνία, το αντικείμενο της καταμέτρησης, οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν και οι διαφορές που προέκυψαν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων. Επίσης, στο πρωτόκολλο αναφέρονται τα στοιχεία των τελευταίων δικαιολογητικών με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί πριν την καταμέτρηση.

Τέλος, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να υπογράφονται από τους απογραφείς. Εάν στην απογραφή παρίσταται και ορκωτός ελεγκτής, ως τακτικός ελεγκτής της χρήσεως, θα υπογράψει και αυτός το σχετικό πρωτόκολλο. Σημειώνουμε ότι οι συντασσόμενες από τον ορκωτό ελεγκτή εκθέσεις ελέγχου αποτελούν δημόσια έγγραφα.

Διαφορές απογραφής. Τα δεδομένα της καταμετρήσεως πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχειρήσεως. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως. Η διοίκηση ανάλογα με το μέγεθος της διαφοράς και τη σοβαρότητα αυτής θα πρέπει να ερευνήσει την αίτια της δημιουργίας της.

Αρχειοθέτηση πρωτοκόλλων καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης, καθώς και τα «φύλλα συμφωνίας» πελατών, προμηθευτών, τραπεζών κ.λπ. αποτελούν έγγραφα της διαδικασίας συντάξεως της απογραφής και η επιχείρηση πρέπει να τα αρχειοθετεί με επιμέλεια ώστε στο μέλλον να μπορεί να αποδεικνύει στον οποιοδήποτε έλεγχο ότι την απογραφή την πραγματοποίησε με κάθε επιμέλεια και σοβαρότητα.

1.6 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η επιχείρηση τα στοιχεία που απέγραψαν οι απογραφείς πρέπει να μην τα καταχωρήσει αμέσως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών, αλλά προηγουμένως να τα επεξεργασθεί για να διαπιστώσει ότι είναι σωστά, δηλαδή να εφαρμόσει τις κατάλληλες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου οι οποίες να περιορίζουν τα λάθη.

1.6.1 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι απογραφές των αποθεμάτων πρέπει να γίνονται από δύο ομάδες απογραφής. Τα απογραφέντα στοιχεία αντιπαραβάλλονται μεταξύ των δύο ομάδων, και αν διαπιστωθούν διαφορές, τότε οι δύο ομάδες καταμετρούν μαζί εκ νέου τα συγκεκριμένα αποθέματα και τακτοποιούν ή οριστικοποιούν τις διαφορές. Στη συνέχεια παραδίδουν τις καταστάσεις απογραφής στον προϊστάμενο λογιστηρίου ο οποίος συγκρίνει τις απογραφείσες ποσότητες με τα λογιστικά υπόλοιπα των αποθηκών. Εάν διαπιστώσει σημαντικές διαφορές οι οποίες δεν οφείλονται σε φυσιολογικές φύρες, τότε επισκέπτεται την αποθήκη μαζί με τους απογραφείς και τον αποθηκάριο και ερευνούν τους λόγους της δημιουργίας των διαφορών.

Ο προϊστάμενος λογιστηρίου πρέπει να ενημερώσει τη διεύθυνση της επιχείρησης με τα οριστικά ελλείμματα και πλεονάσματα που διαπιστώθηκαν κατά την απογραφή των αποθεμάτων. Η διεύθυνση της επιχείρησης είναι η μόνη αρμόδια να κρίνει αν οι άνω διαφορές απογραφής είναι φυσιολογικές ή όχι, καθώς επίσης να ερευνήσουν περαιτέρω το θέμα αυτό.

1.6.2 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕ ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΤΕΣ

Τα υπόλοιπα των τραπεζών (καταθέσεων, χορηγήσεων), πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών πρέπει να επαληθεύονται με επιστολές που ταχυδρομούν οι άνω συμβαλλόμενοι απ' ευθείας στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης. Στην περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές τότε ζητούνται από τους άνω συμβαλλόμενους αντίγραφα των λογαριασμών που τηρούν αυτοί και στη συνέχεια η επιχείρηση προβαίνει σε συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών. Όταν οι διαφορές είναι σοβαρές τότε τα φύλλα συμφωνίας πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχείρησης.

1.6.3 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΩΝ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗΣ ΑΞΙΩΝ

Τα πρωτόκολλα καταμετρήσεως αξιών (μετρητών, συναλλαγματικών, επιταγών, μετοχών, ενσήμων ασφαλιστικών ταμείων κ.λπ.) πρέπει να τίθενται υπόψη της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησης. Ενδεχομένως, μεταξύ των καταμετρηθέντων να περιλαμβάνονται και ορισμένα στοιχεία τα οποία δεν συνιστούν καταμετρηθείσες αξίες, αλλά απαιτήσεις ή έξοδα.

Ακόμη, στα πρωτόκολλα καταμετρήσεως μπορεί να σημειώνεται ότι στους απογραφείς δεν τέθηκαν υπόψη οι πρωτότυπες αξίες (π.χ. επιταγές, συναλλαγματικές, χρεόγραφα κ.λπ.) αλλά φωτοτυπίες αυτών επειδή κατά το χρόνο της καταμέτρησης τα πρωτότυπα δεν βρίσκονται «στα χέρια» του διαχειριστή π.χ. επιταγές που είχαν δοθεί σε υπάλληλο της εταιρείας για να τις ρευστοποιήσει στην τράπεζα. Οι περιπτώσεις αυτές πρέπει πάντα να επαληθεύονται από την οικονομική διεύθυνση της εταιρείας αλλά και τους ελεγκτές, ότι οι αξίες αυτές πράγματι για κάποιο ελάχιστο χρονικό διάστημα δεν βρίσκονται «στα χέρια» του διαχειριστή για λόγους απολύτως αναγκαίους, αποκλειόμενης οποιαδήποτε διαχειριστικής αταξίας.

1.6.4 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΕΠΙΣΤΟΛΩΝ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ

Οι νομικοί σύμβουλοι των επιχειρήσεων με τις επιστολές που χορηγούν στις επιχειρήσεις στο τέλος της χρήσεως παρέχουν σημαντικές πληροφορίες για τη σύνταξη της απογραφής και των οικονομικών καταστάσεων γενικά.

Τις πληροφορίες αυτές μπορούμε να τις κατατάξουμε στις εξής τέσσερις κατηγορίες:

Πληροφορίες σχετικά με την κυριότητα των ακινήτων και τα εμπράγματα βάρη αυτών. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει (άρθρο 42^ε, παρ.9) ότι οι εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα. Επομένως ο νομικός σύμβουλος πρέπει να χορηγήσει στην επιχείρηση βεβαίωση του αρμοδίου υποθηκοφύλακα, ώστε οι πληροφορίες για τα εμπράγματα βάρη που αναφέρουν οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σωστές.

Επίσης, με τα στοιχεία της άνω βεβαίωσης συμφωνούνται και τα υπόλοιπα των λογαριασμών τάξεως στους οποίους εμφανίζονται οι χορηγηθείσες εμπράγματες ασφάλειες επί των ακινήτων της εταιρείας.

Πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές της επιχείρησης κατά τρίτων. Οι πληροφορίες αυτές είναι απαραίτητες για την αποτίμηση των απαιτήσεων και το σχηματισμό της πρόβλεψης για επισφαλείς και επίδικους πελάτες και χρεώστες. Εάν ο νομικός σύμβουλος πιθανολογεί ότι από τους επίδικους πελάτες και χρεώστες θα εισπραχθεί κάποιο ποσό, τότε οι απαιτήσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς και σχηματίζονται ανάλογες προβλέψεις. Εάν, όμως, ο νομικός σύμβουλος βεβαιώνει ότι δεν υπάρχει περιουσία για να εισπραχθεί το χρέος του πελάτη ή χρεώστη τότε η απαίτηση κρίνεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως και διαγράφεται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές των τρίτων κατά της επιχείρησης. Ο νομικός σύμβουλος πρέπει να δώσει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές τρίτων (προμηθευτών, μισθωτών κ.λπ.) κατά της επιχείρησης. Από τις πληροφορίες αυτές πρέπει να προκύπτει, έστω και κατά προσέγγιση, το ποσό που τελικά θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση από την αγωγή αυτή (κεφάλαιο, τόκοι, λοιπές προσαυξήσεις, έξοδα, αμοιβή δικηγόρου, αμοιβή πραγματογνώμονα κ.λπ.) ώστε να σχηματισθεί ανάλογη πρόβλεψη.

Ειδικά για την περίπτωση που το προσωπικό διεκδικεί δικαστικώς διαφορές αποδοχών, η πρόβλεψη την οποία θα σχηματίσει ο εργοδότης. Θα περιλαμβάνει τις διαφορές αποδοχών πλέον το σύνολο των εισφορών εργοδότη και ασφαλισμένου (εισφορές ασφαλιστικών ταμείων, χαρτόσημο και φόρος μισθωτών υπηρεσιών κ.λπ.).

Όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια ο εργοδότης ο οποίος υπαιτίως δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου και ζημίωσε το μισθωτό του, υπέρ του οποίου επιδικάσθηκε αποζημίωση, δεν δικαιούται να παρακρατήσει τις εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ούτε για φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών που αναλογούν σε αυτή, εφόσον η παρακράτηση δεν προκύπτει από το περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης.

Πληροφορίες σχετικά με τις αξίες που τους έχουν δοθεί για είσπραξη. Η επιχείρηση στα βιβλία της εμφανίζει τις καθυστερημένες συναλλαγματικές και τις επιταγές τις οποίες έχει παραδώσει στους δικηγόρους για είσπραξη τους εξής λογαριασμούς:

Κωδικός	Λογαριασμός
31	Γραμμάτια εισπρακτέα
31.03.	Γραμμάτια σε καθυστέρηση
31.03.00	Στο δικηγόρο κ.
33	Χρεώστες διάφοροι
33.91	Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)
33.91.00	Στο δικηγόρο κ.

Οι δικηγόροι πρέπει να επαληθεύουν με την επιστολή τους το υπόλοιπο των άνω λογαριασμών και επίσης με την ίδια επιστολή να χορηγούν αναλυτικές πληροφορίες για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για είσπραξη των άνω απαιτήσεων.

Εάν οι δικηγόροι δεν χορηγούν τις άνω πληροφορίες τότε δημιουργούν σοβαρά διαχειριστικά θέματα για τη διοίκηση της επιχείρησης. Γι' αυτό απαιτείται πάντοτε οι νομικοί σύμβουλοι να ενημερώνουν την επιχείρηση για τα αξιόγραφα που έχουν «στα χέρια τους» για είσπραξη, καθώς, επίσης, και για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για είσπραξη αυτών.

1.6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Οι διαφορές απογραφής πρέπει να λογιστικοποιούνται άμεσα με λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης. Νόμιμα δικαιολογητικά των εγγράφων αυτών αποτελούν τα πρωτόκολλα καταμέτρησης επί των οποίων πρέπει να υπάρχουν οι εγκριτικές υπογραφές της διοίκησης της επιχείρησης ή συνημμένο σχετικό πρακτικό (διοικητικού συμβουλίου, διαχειριστή κ.λπ.).

Ειδικότερα τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα αποθεμάτων καταχωρούνται στις καρτέλες αποθήκης της αναλυτικής λογιστικής κατά ποσότητα και αξία.

Με τη λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής, οι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού εμφανίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως.

1.7 ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, όπως αναγνωρίσθηκε και καταμετρήθηκε από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Επίσης, ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί «βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων».

1.7.1 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες, τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του και γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

Η επιχείρηση δεν τηρεί μητρώο παγίων. Η δυνατότητα προαιρετικής τήρησης του μητρώου παγίων από τις επιχειρήσεις καταργήθηκε από 01.01.2003. Πιο συγκεκριμένα: Μέχρι 31.12.2002, οι επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους από το Ν. 3052/2002, όταν δεν τηρούσαν θεωρημένο μητρώο παγίων στοιχείων, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία να τα απογράφουν αναλυτικά. Από 01.01.2003, με την παρ. 6 το άρθρου 2 του Ν. 3052/2002, προστέθηκε νέο εδάφιο στο άρθρο 7, του Κ.Β.Σ. με αποτέλεσμα μεταξύ των υποχρεώσεων που έχει ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας ως προς την τήρηση των

λογιστικών βιβλίων είναι να τηρεί αθεώρητο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα οριζόμενα στην παρ. 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σημειώνουμε ότι η έκπτωση φορολογικώς των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού αναφέρονται διακεκριμένα για κάθε περιουσιακό στοιχείο: η αξία κτήσεως, οι γενόμενες αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. Έτσι μόνο καθίσταται εφικτό ο έλεγχος των στοιχείων αυτών και της νομιμότητας των ενεργούμενων ετησίων αποσβέσεων. Εξάιρεση προβλέπεται για την περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένο μητρώο παγίων.

Από το νόμο δεν παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού της εκπτώσεων της ετησίας αποσβέσεως κατ' άλλο τρόπο, και μάλιστα κατ' εκτίμηση ανεπίσημων στοιχείων της επιχείρησης, όπως οι αθεώρητες αναλυτικές καρτέλες.

Επομένως, οσάκις η απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων και της αξίας κτήσεως τους, είτε ως προς την καταχώρηση των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας, χωρίς παράλληλα να τηρείται το απαιτούμενο από το νόμο για την περίπτωση αυτή, ιδιαίτερο θεωρημένο αναλυτικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι δυνατή η έκπτωση αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων, άσχετα από το εφικτό ή μη του κατ' άλλο τρόπο προσδιορισμού του ποσού των αποσβέσεων στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Τέλος, πρέπει να σημειώσουμε ότι η μη αναγραφή στο βιβλίο απογραφών χωριστά των αποσβέσεων για καθένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, συνιστά παράβαση που επισύρει την επιβολή προστίμου.

Η επιχείρηση τηρεί (θεωρημένο μέχρι 31.12.2002) μητρώο παγίων. Από 01.01.2003, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένες να τηρούν και αθεώρητο «Μητρώο Παγίων» με βάση όσα ορίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ., όπου για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά «μητρώο παγίων στοιχείων» το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Από το μητρώο των παγίων περιουσιακών στοιχείων βάσει της παρ. 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία). Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τα έπιπλα και τα σκεύη μπορούν να παρακολουθούνται ανά συντελεστή απόσβεσης.
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίοι τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

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

Στην περίπτωση αυτή η απογραφή των παγίων καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεως, προσθηκών ή βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Σημειώνεται ότι παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης του μητρώου παγίων και φύλαξης του περιεχομένου του σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Θεωρημένο Μητρώο Παγίων – Βιβλίο Επενδύσεων. Εάν η επιχείρηση πραγματοποιεί επενδύσεις αναπτυξιακών νόμων και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά έχει τις εξής υποχρεώσεις από το άρθρο 10, παρ. 3, του Κ.Β.Σ.:

α) Να τηρεί βιβλίο επενδύσεων κατά αναπτυξιακό νόμο όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια. Το βιβλίο αυτό θα πρέπει να είναι θεωρημένο πριν τη χρησιμοποίησή του, ακόμη και στην περίπτωση όπου η επιχείρηση το συνενώνει, βάσει του άρθρου 19, παρ. 4, του Κ.Β.Σ., με το μητρώο παγίων.

β) Να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς λογαριασμούς κατά αναπτυξιακό νόμο για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά. Με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1044707/πολ. 1117/1993 τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων παρακολουθούνται στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού του Ε.Γ.Λ.Σ. 41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών νόμων».

1.7.2 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΣΚΕΥΗ

Μέχρι 31.12.2002 για την απογραφή των επίπλων και των σκευών η παρ.5 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ανέφερε ότι για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. Από 01.01.2003 οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν «Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων» όπου τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο αυτό κατά συντελεστή απόσβεσης.

Από την άνω διάταξη του Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι τα έπιπλα και σκεύη καταχωρούνται στην απογραφή, ομαδοποιημένα κατά συντελεστή απόσβεσης.

1.7.3 ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με τους περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα

υπόλοιπα μόνο οικείων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

Επίσης, στην παρ.4.1.100 (περ. 6) του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται ότι στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά ή σε ευρώ αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα (Ξ.Ν.). Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών σε ευρώ και Ξ.Ν. είναι δυνατό να γίνεται σε κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται.

Επομένως, η επιχείρηση μπορεί να θεωρήσει καταστάσεις ή ισοζύγια στις οποίες θα καταχωρήσει χειρόγραφα ή μηχανογραφικά την ανάλυση των λογαριασμών της απογραφής και επίσης, παρέχεται η δυνατότητα αποθήκευσης της ανάλυσης των λοιπών (πλην παγίων και αποθεμάτων) περιουσιακών στοιχείων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

1.7.4 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΡΙΤΩΝ

Προβλέπεται η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών μόνο των περιουσιακών στοιχείων άλλου επιτηδευματία, και όχι και των ιδιωτών τρίτων, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, κατ' είδος και ποσότητα, όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου επιτηδευματία, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία.

1.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1.8.1 ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας των ανωνύμων εταιρειών και ΕΠΕ, τα οποία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακας διάθεσης κερδών και προσάρτημα) αποτιμούνται με τις παρακάτω αρχές, όπως αυτές καθορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920:

Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.

Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 28 αναφέρει ότι για βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής.

Αρχή συντηρητικότητας. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

α) Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να σχηματίσουν πρόβλεψη εσόδου.

β) Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και εάν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού.

γ) Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία, δηλαδή οι ανώνυμες εταιρείες και ΕΠΕ δεν επιτρέπεται να μη διενεργούν αποσβέσεις στα χρησιμοποιούμενα παγία ούτε να μη σχηματίζουν προβλέψεις επειδή οι διατάξεις του φορολογικού νόμου αναφέρουν κάτι διαφορετικό από τις διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης τους ή της πληρωμής τους, δηλαδή εφαρμόζεται η αρχή του δουλευμένου εσόδου και εξόδου σε αντίθεση με το δημόσιο λογιστικό όπου για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου εφαρμόζεται η αρχή του εισπραγμένου εσόδου και του πληρωμένου εξόδου.

Την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων την καθιερώνει και ο φορολογικός νόμος 2238/1994 σύμφωνα με την οποία κάθε φορολογική χρήση ή περίοδος είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη των άλλων χρήσεων μη επιτρεπόμενου του συμψηφισμού των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσεως προς τα αντίστοιχα των προηγούμενων χρήσεων. Συνεπώς τα έσοδα και τα κέρδη θα καταχωρούνται στη χρήση εντός της οποίας κτήθηκαν τα δε έξοδα και οι ζημιές θα καταχωρούνται στη χρήση την οποία βαρύνουν με εξαίρεση τις ζημιές της προερχόμενης από τις εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες, όταν δεν καλύπτονται από τα κέρδη της χρήσεως που προέκυψαν, μπορούν να μεταφερθούν για συμψηφισμό στις πέντε επόμενες χρήσεις.

Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά.

Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.

1.8.2 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Ως τροποποίηση μεθόδου απογραφής, θεωρείται κάθε μεταβολή στους τρόπους λογιστικής αντιμετώπισης, της αποτίμησης και της παρουσίασης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, σε σχέση με τους τρόπους που εφαρμόστηκαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Κάθε τέτοια τροποποίηση ανεξάρτητα εάν έγινε σε εφαρμογή διατάξεως νόμου ή για άλλη αιτία αποτελεί παρέκκλιση από τη θεμελιώδη προϋπόθεση της πάγιας εφαρμογής των λογιστικών αρχών και μεθόδων και πρέπει να αναφέρεται στο πιστοποιητικό ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή, άσχετα με την υποχρέωση της οικονομικής μονάδας να περιλάβει σχετική σημείωση στο προσάρτημα.

Παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μέθοδοι θεωρούνται οι κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. (ή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου), οι ρυθμίσεις των Λογιστικών Οδηγιών και Γνωματεύσεων του Ε.ΣΥ.Λ. Συμπληρωματικά λαμβάνονται υπόψη τα κείμενα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όσα σημεία αυτά δεν βρίσκονται σε αντίθεση με τους παρακάτω κανόνες και τις ρυθμίσεις, καθώς και οι γνωματεύσεις επί λογιστικών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Όταν η εφαρμογή μιας διατάξεως νόμου ή διοικητικής πράξεως είχε ως συνέπεια την παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, εξαιτίας της οποίας υπάρξει ουσιώδης επίδραση στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, ο Ορκωτός Ελεγκτής δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση να περιλάβει στο πιστοποιητικό ελέγχου σχετικής παρατήρηση. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προκύπτει από το κείμενο της παρατήρησης η συγκεκριμένη διάταξη νόμου ή διοικητική πράξη σε εφαρμογή της οποίας έγινε η παραπάνω παρέκκλιση.

Διόρθωση εσφαλμένης μεθόδου απογραφής. Εάν η τροποποίηση της μεθόδου απογραφής έγινε για λόγους διόρθωσης της εσφαλμένης μεθόδου που εφαρμόσθηκε στην προηγούμενη χρήση, τότε ο προσδιορισμός της επίδρασης σε συγκεκριμένα στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται σε σχέση με τα ποσά που θα προέκυπταν εάν και κατά την προηγούμενη χρήση εφαρμοζόταν η ορθή μέθοδος.

Στην κατηγορία αυτή μπορούμε να αναφέρουμε τις παρακάτω ενδεικτικές περιπτώσεις:

α) Χρηματοοικονομικά έξοδα την προηγούμενη χρήση μεταφέρθηκαν στο κόστος παραγωγής με συνέπεια στα αποθέματα τέλους χρήσεως να περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά έξοδα τα οποία τελικά επιβάρυναν την επόμενη χρήση εντός της οποίας πουλήθηκαν, ενώ κανονικά έπρεπε να είχαν επιβαρύνει τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσεως.

β) Ο υπολογισμός αποσβέσεων παγίων την προηγούμενη χρήση έγινε με μικρότερους συντελεστές από τους κανονικούς ενώ την επόμενη χρήση οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων είναι οι κανονικοί.

γ) Μη αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα την προηγούμενη χρήση, ενώ την επόμενη χρήση η επιχείρηση αποτίμησε ορθά τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα.

δ) Εάν σε μια χρήση, μολονότι, έπρεπε, δεν έγινε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες ενώ την επόμενη χρήση σχηματίσθηκε τέτοια πρόβλεψη.

Κάθε άλλη περίπτωση αλλαγής μεθόδου απογραφής. Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο προσδιορισμός της επίδρασης γίνεται σε σχέση με τα ποσά που προέκυπταν εάν κατά την κλειόμενη χρήση εφαρμοζόταν η ίδια μέθοδος που εφαρμόσθηκε κατά την προηγούμενη χρήση.

Στην κατηγορία αυτή μπορούμε να αναφέρουμε τις παρακάτω ενδεικτικές περιπτώσεις:

α) Αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως με τη μέθοδο LIFO ενώ την επόμενη χρήση τα ίδια αποθέματα αποτιμούνται με τη μέθοδο FIFO.

β) Η διενέργεια σε μια χρήση πρόσθετων αποσβέσεων ενώ την επόμενη χρήση δεν διενεργούνται πρόσθετες αποσβέσεις.

Εάν η επιχείρηση επιθυμεί, για να βελτιώσει τη λειτουργικότητα της ή για άλλους σπουδαίους λόγους, να αλλάξει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, πρέπει να υποβάλει σχετικό αίτημα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της χρήσεως. Την έγκριση αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής αποκτήσεως του αποθέματος της χορηγεί η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.

Αναφορά στο προσάρτημα. Το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι οι μέθοδοι αποτιμήσεως εφαρμόζονται πάντα χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. Κάθε παρέκκλιση από την αρχή αυτή πρέπει να αιτιολογείται κατάλληλα στο προσάρτημα ώστε να προκύπτουν οι εξαιρετικοί λόγοι που την επέβαλαν όπως απαιτεί η παρ.2 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Πρέπει να επισημανθεί ότι οποιαδήποτε μεταβολή στους κανόνες και τις αρχές αποτιμήσεως σε σχέση με εκείνες που εφαρμόστηκαν στην προηγούμενη χρήση ή τις προηγούμενες χρήσεις (όπως αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού της μέσης τιμής κτήσεως αποθεμάτων ή αλλαγή στους εφαρμοζόμενους συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων ή στο χρόνο αποσβέσεώς τους ή αλλαγές στις αρχές προσδιορισμού του κόστους παραγωγής κ.λπ.) επηρεάζει άμεσα τόσο την εμφάνιση της χρηματοοικονομικής καταστάσεως της εταιρείας στον ισολογισμό της όσο και τα αποτελέσματα της χρήσεως.

1.9 ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας και η καταμέτρησή της πραγματοποιείται την τελευταία ημέρα της χρήσεως.

Η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20^η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Σημειώνεται ότι για κάθε ημέρα καθυστέρησης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών επιβάλλεται και ένα πρόστιμο.

Η καταχώρηση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας καθώς και η αποτίμηση αυτής περατούνται σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ.8 του Κ.Β.Σ. : α) εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, γ) εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δε μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Εντός της ίδιας προθεσμίας συντάσσονται και οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, που προβλέπονται από το άρθρο 29 του Κ.Β.Σ., δηλαδή ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.

Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

Τα βιβλία του Κ.Β.Σ., εκτός: α) των προσθέτων βιβλίων που αναφέρονται στις παρ.1 έως και 5 του άρθρου 10 Κ.Β.Σ. και β) του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν .

Η επιχείρηση εντός των άνω προθεσμιών μπορεί να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί τις τροποποιητικές εγγραφές να τις καταχωρήσει εντός των

προθεσμιών αυτών στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού.

1.10 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ

Άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσεως. Το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως με λογιστικές εγγραφές είναι υποχρεωτικό.

Ο Κωδ. Ν.2190/1920 απαιτεί στο άρθρο 43 όπως τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως, συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως, δηλαδή με τα υπόλοιπα του «οριστικού ισοζυγίου γενικού καθολικού τέλους χρήσεως» βάσει των οποίων συντάχθηκε ο ισολογισμός αυτός. Για το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως συντάσσεται η εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
89.	Ισολογισμός		
89.00	Ισολογισμός ανοίγματος		
89.00.00	Λογαριασμοί ομάδας 1	XXXX	
89.00.01	Λογαριασμοί ομάδας 2	XXXX	
89.00.02	Λογαριασμοί ομάδας 3	XXXX	
89.00.03	Λογαριασμοί ομάδας 4		XXXX
89.00.04	Λογαριασμοί ομάδας 5		XXXX

Αιτιολογία: Υπόλοιπα ενάρξεως χρήσεως

Εάν δεν συνταχθεί η άνω εγγραφή τότε δεν θα υπάρχει συμφωνία μεταξύ ημερολογίου και καθολικού. Η λογιστική επιστήμη αλλά και η ελληνική νομοθεσία απαιτούν όπως πάντοτε υπάρχει αριθμητική συμφωνία μεταξύ των συνόλων χρεώσεως και πιστώσεως του γενικού καθολικού με τα αντίστοιχα του γενικού ημερολογίου.

Στα μηχανογραφημένα συστήματα η μεταφορά των υπολοίπων της προηγούμενης χρήσεως στη νέα χρήση γίνεται αυτόματα για τους λογαριασμούς του ισολογισμού που στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως παρουσιάζουν υπόλοιπα.

Όμως, η μεταφορά αυτή πρέπει να περνάει μέσα από την προγραμματισμένη διαδικασία ενημέρωσης τόσο του ημερολογίου όσο και των καθολικών.

Κλείσιμο βιβλίων χρήσεως. Το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος κάθε χρήσεως με λογιστικές εγγραφές δεν είναι υποχρεωτικό. Η έννοια της υποχρεωτικής χρησιμοποίησης του λογαριασμού 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως», είναι ότι σε περίπτωση που γίνεται το κλείσιμο των βιβλίων με λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό υποχρεωτικά ο λογαριασμός 89.01.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ

2.1.1 ΕΣΟΔΑ

- Στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, πρέπει να περιλαμβάνονται τα μέχρι τέλους χρήσεως (31-12 ή 30-06 κατά περίπτωση) **βέβαια** και **εκκαθαρισμένα** έσοδα.
- Οι εκπτώσεις πωλήσεων να βαρύνουν τα αποτελέσματα της **κλειόμενης χρήσης** τα δε πιστωτικά τιμολόγια να εκδοθούν μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.
- Τυχόν έσοδα που αφορούν την **επόμενη χρήση** να τακτοποιηθούν στους **μεταβατικούς** λογαριασμούς.

2.1.2 ΕΞΟΔΑ

- Στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνονται τα μέχρι τέλους χρήσεως (31-12 ή 30-06 κατά περίπτωση) **δεδουλευμένα** έξοδα.
- Οι εκπτώσεις αγορών να βαρύνουν τα αποτελέσματα της **κλειόμενης χρήσης**.
- Τυχόν έξοδα που αφορούν την **επόμενη χρήση** να τακτοποιηθούν στους μεταβατικούς λογαριασμούς.
- Τυχόν έξοδα που αφορούν την **κλειόμενη χρήση** αλλά έχουν πληρωθεί μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού να τακτοποιηθούν στους μεταβατικούς λογαριασμούς,
- Να σχηματιστούν **προβλέψεις** (αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία) εφόσον υφίσταται λόγος.

2.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ – ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

- Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ **για κάθε χρήση** συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238-1191 που τελούν σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, **λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.**
- Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης **υπογράφονται** και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών **λογιστή – φοροτεχνικό** κάτοχο σχετικής **άδειας ασκήσεως επαγγέλματος** κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 με αναγραφή του ονοματεπώνυμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του ΑΦΜ, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας. Όταν ο λογιστής – φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 340/1198 αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο ΑΦΜ, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου.

Ειδικές οδηγίες

- Εξάγουμε **ισοζύγιο** στη χαμηλότερη βαθμίδα όλων των λογαριασμών (πρώτο ισοζύγιο)
- Διενεργούμε **χρονική τακτοποίηση** εσόδων και εξόδων και καταχωρούμε τις σχετικές εγγραφές
- Διενεργούμε τις **αποσβέσεις** των παγίων περιουσιακών στοιχείων, ενημερώνουμε το μητρώο παγίων και καταχωρούμε τις σχετικές εγγραφές.
- Διενεργούμε τις προβλέψεις και καταχωρούμε τις σχετικές εγγραφές.
- Εξάγουμε **ισοζύγιο** στη χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης όλων των λογαριασμών (δεύτερο ισοζύγιο)
- Μεταφέρουμε τους λογαριασμούς αρχικών αποθεμάτων, αγορών χρήσης (ομάδα 2), δαπανών (ομάδα 6) και πωλήσεων (ομάδα 7) στο λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης.
- Έχοντας προσδιορίσει το καθαρό οργανικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης (κέρδος ή ζημιά) μπορούμε να εκτυπώσουμε το λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης.
- Μεταφέρουμε το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης στο λογαριασμό των **μικτών αποτελεσμάτων** εκμετάλλευσης.

- Συντάσσουμε το **φύλλο μερισμού δαπανών** έτσι ώστε να προκύψουν οι **μη προσδιοριστικές των μικτών αποτελεσμάτων δαπάνες** και τις καταχωρούμε στους σχετικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **80**.
- Μεταφέρουμε τα **μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα** (Λογαριασμοί 74, 75, 76 και 78) στους σχετικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **80**.
- Έχοντας προσδιορίσει το μικτό κέρδος εκμετάλλευσης μεταφέρουμε τους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 80 στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **80**.
- Έχοντας προσδιορίσει το **μικτό κέρδος εκμετάλλευσης** μεταφέρουμε τους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **80** στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **86**.
- Μεταφέρουμε τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών **81, 82, 83, 84** και **85** στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του πρωτοβαθμίου λογαριασμού **86**.
- Μεταφέρουμε τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **86** στον υπολογαριασμό **86.99** οπότε έχουμε πλέον προσδιορίσει το **καθαρό αποτέλεσμα** (κέρδος ή ζημιά) της χρήσης.
- Μεταφέρουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού **86.99** στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς (88.00 εφ όσον είναι κέρδος ή 88.01 εφ όσον είναι ζημιά) του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **88 Αποτελέσματα προς διάθεση**.
- Συντάσσουμε το έντυπο της **φορολογικής αναμόρφωσης** των δαπανών εφόσον συντρέχει αυτή η περίπτωση.
- Εφόσον το καθαρό αποτέλεσμα είναι **κέρδος** προσθέτουμε και τις μη εκπιπόμενες δαπάνες (εφόσον υπάρχουν) και υπολογίζουμε φόρο εισοδήματος συμψηφίζονται προκαταβληθέντες και παρακρατηθέντες φόρους (εφόσον υπάρχουν), προκαταβολή φόρου συμψηφίζοντας τους παρακρατηθέντες φόρους (εφόσον υπάρχουν) διενεργώντας τις αντίστοιχες εγγραφές.
- Εφόσον το καθαρό αποτέλεσμα είναι **ζημιά** προσθέτουμε και τις μη εκπιπόμενες δαπάνες (εφόσον υπάρχουν) και συμψηφίζουμε προκαταβληθέντες και παρακρατηθέντες φόρους (εφόσον υπάρχουν), διενεργώντας τις αντίστοιχες εγγραφές.
- Στη συνέχεια προχωράμε στη **διάθεση** των αποτελεσμάτων της χρήσης διενεργώντας τις αντίστοιχες εγγραφές.
- Τέλος τακτοποιούμε **τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα** λογαριασμών φόρων – τελών (Φ.Π.Α., Φόρου Εισοδήματος) μεταφέροντας τα σε λογαριασμούς απαιτήσεων.
- Εξάγουμε **ισοζύγιο** στη χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης όλων των λογαριασμών (τελικό ισοζύγιο) και βάσει αυτού συντάσσουμε τον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης.

ΠΡΟΣΟΧΗ!!!

Πελάτες οι οποίοι έχουν πιστωτικό υπόλοιπο δεν τους μεταφέρουμε με εγγραφή σε λογαριασμούς υποχρεώσεων αλλά επειδή **δεν πρέπει** να εμφανίζονται στην παράγραφο Πελάτες του Ενεργητικού, το σύνολο αυτών των πιστωτικών υπολοίπων το εμφανίζουμε στην παράγραφο **προκαταβολές πελατών** του Παθητικού.

Προμηθευτές οι οποίοι έχουν χρωστικό υπόλοιπο δεν τους μεταφέρουμε με εγγραφή σε λογαριασμούς απαιτήσεων αλλά επειδή δεν πρέπει να εμφανίζονται στην παράγραφο Προμηθευτών του Παθητικού, το σύνολο αυτών των χρεωστικών υπολοίπων το εμφανίζουμε στην παράγραφο **προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων** του Ενεργητικού.

Τυχόν χρηματικές απολήψεις από τους εταίρους οι οποίες έχουν γίνει **έναντι των κερδών** της κλειόμενης χρήσης μεταφέρονται κατά το ύψος που υπάρχει επάρκεια κερδών για την κάλυψη τους από τους υπολογαριασμούς του **33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων**, στους υπολογαριασμούς του **53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους**.

80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων (τακτικών και οργανικών) της κλειόμενης χρήσης. Τα αποτελέσματα αυτά έχουν να κάνουν με την εκμετάλλευση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης είτε αυτές οι δραστηριότητες είναι κύριες, παρεπόμενες ή άλλης σημασίας.

Ο Λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης **80.00** χρεώνεται:

- Με την αξία των αρχικών αποθεμάτων σε πίστωση των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **2**.
- Με την αξία των αγορών της χρήσης σε πίστωση των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **2**.
- Με την αξία των δεδουλευμένων εξόδων κατ' είδος σε πίστωση των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **6**.

Ο Λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης **80.00** πιστώνεται:

- Με την αξία των τελικών αποθεμάτων σε χρέωση των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **2**.
- Με την αξία των δεδουλευμένων εσόδων κατ' είδος σε χρέωση των υπολογαριασμών των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **7**.

Το υπόλοιπο που προκύπτει στον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης εφ' όσον είναι χρεωστικό (ζημιά εκμετάλλευσης), μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού **80.01 Μικτά αποτελέσματα – Κέρδη ή Ζημιές εκμετάλλευσης**, διαφορετικά εφόσον είναι πιστωτικό (κέρδη εκμετάλλευσης) μεταφέρεται στην πίστωση του ιδίου λογαριασμού.

80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές εκμετάλλευσης)

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της κλειόμενης χρήσης. Τα αποτελέσματα αυτά έχουν να κάνουν με την εκμετάλλευση όλων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Ο Λογαριασμός των μικτών αποτελεσμάτων **80.01** χρεώνεται:

- Με την καθαρή ζημιά εκμετάλλευσης σε πίστωση του λογαριασμού **80.00**

- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα σε πίστωση των υπολογαριασμών του **80.03**

Ο Λογαριασμός των μικτών αποτελεσμάτων **80.01** πιστώνεται:

- Με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης σε χρέωση του λογαριασμού **80.00**
- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα σε χρέωση των υπολογαριασμών του **80.02**

Το υπόλοιπο που προκύπτει στον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης εφόσον είναι χρεωστικό (ζημιά), μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού **86.00.00 Μικτά αποτελέσματα – Κέρδη ή Ζημιές εκμετάλλευσης**, διαφορετικά εφόσον είναι πιστωτικό (κέρδος) μεταφέρεται στην πίστωση του ιδίου λογαριασμού.

80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Στη χρέωση των υπολογαριασμών του **80.02** καταχωρούνται τα μη προσδιοριστικά έξοδα των μικτών αποτελεσμάτων σε πίστωση του **80.01**. Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα είναι εκείνα που δεν βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περίπτωση λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους υπολογαριασμούς των πρωτοβαθμίων λογαριασμών της ομάδας **9**, διαφορετικά προσδιορίζονται εξωλογιστικά βάσει των στοιχείων των λογαριασμών της γενικής λογιστικής. Το υπόλοιπο των υπολογαριασμών του λογαριασμού 80.02 μεταφέρεται στην χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού **86 Αποτελέσματα χρήσεως**.

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Στην περίπτωση των υπολογαριασμών του **80.03** καταχωρούνται τα μη προσδιοριστικά έσοδα των μικτών αποτελεσμάτων σε χρέωση του **80.01**. Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα τα οποία συσχετίζονται με το κόστος των πωληθέντων προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Τα έσοδα αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τους υπολογαριασμούς των πρωτοβαθμίων λογαριασμών **74, 75, 76** και **78**. Το υπόλοιπο των υπολογαριασμών του λογαριασμού **80.03** μεταφέρεται στην πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού **86 Αποτελέσματα χρήσεως**.

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την κατ' είδος καταχώρηση των **έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων της χρήσης**, καθώς και των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που γίνονται από έκτακτες και εξαιρετικές πράξεις ή εργασίες. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού **81** μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα**.

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την κατ' είδος καταχώρηση των **έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, αλλά αφορούν δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων**. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού **82** μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα**.

86 Αποτελέσματα χρήσεως

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την υποχρεωτική κατάρτιση των αποτελεσμάτων χρήσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. Μέσα από τον λογαριασμό **86** προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου η κατάσταση **86** στην οποία περιλαμβάνονται τα στοιχεία που προκύπτουν από τους υπολογαριασμούς του καθώς επίσης ο κύκλος εργασιών και το κόστος των πωληθέντων συνοδεύει τον ισολογισμό της χρήσης και δημοσιεύεται.

Οι υπολογαριασμοί του **86** χρεώνονται:

- Με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης σε πίστωση του λογαριασμού **80.01**
- Με τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας ερευνών – ανάπτυξης, λειτουργίας διάθεσης, μη κοστολογηθέντα έξοδα παραγωγής (κόστος υποαπασχόλησης – αδράνειας), διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων, χρεωστικούς τόκους και συναφή έξοδα σε πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **80.02**
- Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα σε πίστωση του λογαριασμού **81.00**
- Με τις έκτακτες ζημιές σε πίστωση του λογαριασμού **81.02**
- Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων σε πίστωση του λογαριασμού **82.00**
- Με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους σε πίστωση του λογαριασμού **83**
- Με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων σε πίστωση του λογαριασμού **85**

Οι υπολογαριασμοί του **86** πιστώνονται:

- Με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης σε χρέωση του λογαριασμού **80.01**
 - Με τα αλλά έσοδα εκμετάλλευσης, έσοδα συμμετοχών, έσοδα χρεογράφων, κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων, πιστωτικούς τόκους και συναφή έσοδα σε χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του δευτεροβάθμιου λογαριασμού **80.03**
 - Με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα σε χρέωση του λογαριασμού **80.01**
 - Με τα έκτακτα κέρδη σε χρέωση του λογαριασμού **81.03**
 - Με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων σε χρέωση του λογαριασμού **82.01**
 - Με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων σε χρέωση του λογαριασμού **84**
- Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού **86** μεταφέρονται στη χρέωση ή την πίστωση κατά περίπτωση του λογαριασμού **86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως**.

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των άλλων υπολογαριασμών του **86** από τον συμψηφισμό των οποίων προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα (**κέρδη ή ζημιές**) της χρήσης. Το υπόλοιπο του λογαριασμού **86.99** εφ' όσον είναι πιστωτικό μεταφέρεται στην πίστωση του υπολογαριασμού **88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως** και εφ' όσον είναι χρεωστικό στη χρέωση του υπολογαριασμού **88.01 Καθαρές ζημιές χρήσεως**.

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

Ο Λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για να δείξει τη διάθεση των καθαρών κερδών εφ' όσον υπάρχουν ή τη μεταφορά των ζημιών και καταρτίζεται υποχρεωτικά σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. και την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Ο πίνακας διάθεσης δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οι υπολογαριασμοί **88** χρεώνονται:

- Με τις καθαρές ζημιές χρήσης σε πίστωση του λογαριασμού **86.99**
- Με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσης, υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγουμένων χρήσεων, αν πρόκειται να καλυφθούν από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης σε πίστωση των λογαριασμών **42.01** και **42.02**.
- Με τις χρεωστικές διαφορές (συμψηφιστικές) φορολογικού ελέγχου προηγουμένων χρήσεων σε πίστωση του λογαριασμού **42.04**
- Με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος στα καθαρά κέρδη της χρήσης σε πίστωση του λογαριασμού **54.07**
- Με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους σε πίστωση των υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **63**

Οι υπολογαριασμοί του **88** πιστώνονται:

- Με τα καθαρά κέρδη χρήσης σε χρέωση του λογαριασμού **86.99**
- Με το υπόλοιπο κερδών της προηγούμενης χρήσης σε χρέωση του λογαριασμού **42.00**
- Με τις πιστωτικές διαφορές (συμψηφιστικές) φορολογικού ελέγχου προηγουμένων χρήσεων σε χρέωση λογαριασμού **42.04**
- Με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίστηκε η διάθεσή τους με σκοπό την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων σε χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού **41**.

Τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού **88** μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού **88.98 Ζημιές εις νέον** εφ' όσον το υπόλοιπο είναι χρεωστικό ή στην πίστωση του λογαριασμού **88.99 Κέρδη προς διάθεση** εφ' όσον το υπόλοιπο είναι πιστωτικό.

Ζημιές εις νέον

Ο λογαριασμός **88.98** πιστώνεται για να κλείσει σε χρέωση του λογαριασμού **42.01 Ζημιές εις νέον**.

Κέρδη προς διάθεση

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται για να κλείσει σε πίστωση των υπολογαριασμών του πρωτοβαθμίου λογαριασμού **41 Αποθεματικά**... για τα αποθεματικά που θα κρατηθούν, των υπολογαριασμών του πρωτοβαθμίου λογαριασμού **53 Πιστωτές διάφοροι** για τα κέρδη που θα διανεμηθούν, και των υπολογαριασμών του πρωτοβαθμίου λογαριασμού **42 Αποτελέσματα εις νέον** για το υπόλοιπο των κερδών που θα μεταφερθεί στην επόμενη χρήση.

Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

Για να κάνουμε τις εγγραφές του φόρου εισοδήματος και της προκαταβολής φόρου πρέπει πρώτα να υπολογίσουμε τα ποσά πάνω στο έντυπο της δήλωσης Φ.Ε. του νομικού προσώπου αφού πρώτα αναμορφώσουμε τα προκύψαντα λογιστικά κέρδη με τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις κείμενες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤ.ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ (ΑΘΗΝΑ 2008)

- 3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ –ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΣ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΝΤΥΠΕΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ (ΕΤΟΣ 6^ο – ΤΕΥΧΟΣ 62^ο – ΜΑΡΤΙΟΣ
2004)