

**ΚΛ-4 / 31.12.2014**

X 80.00	Λ/σμος γενικής εκμετάλλευσης	93	
Π 86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		93

Αιτιολογία: Μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 80.00 στο λογαριασμό 86.99.

**ΚΛ-5 / 31.12.2014**

X 86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	93	
Π 88.99	Κέρδη προς διάθεση		93

Αιτιολογία: Μεταφορά των αποτελεσμάτων χρήσης στα κέρδη προς διάθεση.

**ΚΛ-6 / 31.12.2014**

X 88.99	Κέρδη προς διάθεση	93	
Π 41.02	Τακτικό αποθεματικό		9
Π 42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		84

Αιτιολογία: Διάθεση ετήσιων κερδών.

**Παρατήρηση**

Σύμφωνα με το άρθρο 44 κ.ν. 2190/1920, η ετήσια κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτική και υπολογίζεται σε 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών της χρήσης. Το ποσοστό αυτό μπορεί να αυξηθεί προαιρετικά από την επιχείρηση, όπως στην περίπτωση μας σε 10%, αλλά δεν μπορεί να μειωθεί. Η παραπάνω υποχρέωση παύει μόλις το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

## 11.12 Βήμα 10: Σύνταξη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως

Μετά και την καταχώριση των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών αποτελεσμάτων, ο λογιστής της εταιρείας έχει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για τη σύνταξη της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης 13.12 έως 31.12.2014.

Υπενθυμίζουμε ότι οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων «γεννιούνται» ή διαφορετικά αρχίζουν να μετρούν το αποτέλεσμα της επιχείρησης την 1.1 κάθε έτους και «πεθαίνουν» ή διαφορετικά κλείνουν-μηδενίζονται την 31.12 κάθε έτους, προκειμένου να υπολογισθεί τότε το αποτέλεσμα που πραγματοποιήσε η επιχείρηση και αμέσως μετά, την 1.1, να αρχίσουν ξανά τον ίδιο αέναο κύκλο καταγραφής των επιτευγμάτων της επιχείρησης.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως δεν είναι έτσι τίποτε άλλο παρά μια φωτογραφία, ένα instantané των λογαριασμών αποτελεσμάτων, ακριβώς πριν αρχίσει η διαδικασία για το κλείσιμό τους.

Μια απλοποιημένη απεικόνιση της κατάστασης αυτής έχει ως εξής:

Πωλήσεις	4.202
Κόστος πωληθέντων	<u>(2.214)</u>
Μεικτό κέρδος	1.988
Λοιπά έξοδα	<u>(1.863)</u>
Κέρδη πριν από το φόρο εισοδήματος	125
Φόρος εισοδήματος	<u>(32)</u>
Καθαρά κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος	<u><u>93</u></u>

### 11.13 Βήμα 11: Ενημέρωση Ημερολογίου καθώς και των Αναλυτικών καθολικών και του Γενικού καθολικού

Σε αντιστοιχία με όσα ήδη περιγράψαμε στο Βήμα 7, θα πρέπει να ενημερώσουμε σε αυτό το στάδιο τόσο το ημερολόγιο όσο και τα αναλυτικά καθολικά και το γενικό καθολικό, βάσει των εγγραφών κλεισίματος που διενεργήσαμε στο στάδιο 9.

### 11.14 Βήμα 12: Σύνταξη οριστικού Ισοζυγίου

Μετά την ενημέρωση του ημερολογίου και του γενικού καθολικού με τις εγγραφές κλεισίματος των αποτελεσματικών λογαριασμών (Βήμα 11), προ-

χωρούμε στη σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών του γενικού καθολικού.

Λογαριασμοί Κωδ. Ονομασία	Ισοζύγιο ποσών		Ισοζύγιο υπολοίπων	
	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
10 Γήπεδα - Οικόπεδα	100.000	-	100.000	-
11 Κτήρια - Εγκ. κτηρίων - Τεχν. έργα	40.000	53	39.947	-
14 Έπιπλα, ηλεκτρ. και λοιπός εξοπλ.	12.167	14	12.153	-
20 Εμπορεύματα	3.904	3.220	684	-
30 Πελάτες	472	-	472	-
36 Μεταβατικοί λογ. ενεργητικού	1.800	240	1.560	-
38 Χρηματικά διαθέσιμα	184.570	159.047	25.523	-
40 Κεφάλαιο	-	80.000	-	80.000
41 Αποθεματικά	-	9	-	9
42 Αποτελέσματα εις νέο	-	84	-	84
45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	20.000	100.000	-	80.000
50 Προμηθευτές	386	1.644	-	1.258
51 Γραμμάτια πληρωτέα	-	720	-	720
52 Τράπεζες - Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	-	20.289	-	20.289
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	3.187	936	2.283	32
55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί	-	230	-	230
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	717	717	-	-
62 Παροχές τρίτων	240	240	-	-
63 Φόροι - τέλη	32	32	-	-
64 Διάφορα έξοδα	550	550	-	-
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	289	289	-	-
66 Αποσβέσεις παγίων	67	67	-	-
70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	7.094	7.094	-	-
80 Γενική εκμετάλλευση	4.202	4.202	-	-
86 Αποτελέσματα χρήσεως	93	93	-	-
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	93	93	-	-
<b>Σύνολο</b>	<b>379.863</b>	<b>379.863</b>	<b>182.622</b>	<b>182.622</b>

### Παρατηρήσεις

1. Συγκρίνοντας το Β' προσωρινό ισοζύγιο με το αντίστοιχο οριστικό, παρατηρούμε πως η μοναδική διαφορά είναι ότι στο τελευταίο έχουν μηδενισθεί οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί. Η αλγεβρική διαφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών που έκλεισαν εκφράζει το αποτέλεσμα (κέρδος στην περίπτωση μας) που πραγματοποίησε η επιχείρηση, μετά από φόρους ύψους €93, το οποίο εμφανίζεται αυξητικά στην καθαρή θέση.

2. Το ισοζύγιο υπολοίπων του οριστικού ισοζυγίου αποτελεί τη βάση για τη σύνταξη του ισολογισμού.

### 11.15 Βήμα 13: Σύνταξη Ισολογισμού τέλους χρήσεως

Ο ισολογισμός αποτελεί ανασύσταση του ισοζυγίου υπολοίπων του οριστικού ισοζυγίου. Πράγματι, ο ισολογισμός δεν είναι τίποτε άλλο παρά το ίδιο το ισοζύγιο υπολοίπων του οριστικού ισοζυγίου, στο οποίο όμως έχουν γίνει οι εξής επεμβάσεις:

- α. Οι λογαριασμοί εμφανίζονται με διαφορετική σειρά και σε ορισμένες περιπτώσεις με μεγαλύτερη ανάλυση ή και ομαδοποιημένοι για την καλύτερη πληροφόρηση των επενδυτών και των αγορών, σύμφωνα με τις κατευθύνσεις που παρέχει το IAS 1.
- β. Παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες που αφορούν την επιχείρηση που συντάσσει και δημοσιεύει τον ισολογισμό, όπως επωνυμία, διεύθυνση, αριθμός μητρώου εγγραφής της στα βιβλία των δημοσίων αρχών, αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) κ.λπ.



ΑΙΟΛΟΣ – Εμπορία ποτών ΑΕ

Έδρα: οδός ..... ΑΦΜ: ..... ΑΜΑΕ: .....

**Ισολογισμός 31.12.2014**

**Ενεργητικό<sup>(1)</sup>**

Κυκλοφορούν ενεργητικό <sup>(2)</sup>		30.522
Ταμείο	25.523	
Απαιτήσεις από πελάτες	472	
Λοιπές απαιτήσεις <sup>(3)</sup>	2.283	
Προπληρωμένα έξοδα	1.560	
Αποθέματα	684	
Μη κυκλοφορούν ενεργητικό <sup>(2)</sup>		152.100
Ενσώματες ακινητοποιήσεις <sup>(4)</sup>	152.167	
Μείον: αποσβέσεις	(67)	
Σύνολο		<u>182.622</u>

**Παθητικό<sup>(1)</sup>**

Υποχρεώσεις βραχυπρόθεσμες <sup>(2)</sup>		22.529
Προμηθευτές	1.258	
Γραμμάτια πληρωτέα	720	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε τράπεζες	20.289	
Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	32	
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	230	
Υποχρεώσεις μακροπρόθεσμες <sup>(2)</sup>		80.000
Μακροπρόθεσμα δάνεια	80.000	
Καθαρή θέση <sup>(5)</sup>		80.093
Μετοχικό κεφάλαιο	80.000	
Τακτικό αποθεματικό	9	
Κέρδη εις νέο	84	
Σύνολο		<u>182.622</u>

### Παρατηρήσεις

1. Ένα βασικό θέμα που έχει απασχολήσει κατά καιρούς τους θεωρητικούς της λογιστικής είναι το ποιοι λογαριασμοί πρέπει να εμφανίζονται στο ενεργητικό και το παθητικό ενός ισολογισμού.

Κάποιος θα μπορούσε να ισχυρισθεί ότι θα πρέπει να εμφανίζονται όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με τα υπόλοιπά τους (45 περίπου λογαριασμοί). Κάποιος άλλος θα ισχυριζόταν βέβαια ότι αρκεί να εμφανίζεται το σύνολο κάθε μίας από τις πέντε ομάδες των λογαριασμών ισολογισμού, δηλ. πάγιο ενεργητικό (ομάδα 1) αποθέματα (ομάδα 2), απαιτήσεις και διαθέσιμα (ομάδα 3), καθαρή θέση-προβλέψεις-μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (ομάδα 4) και τέλος βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (ομάδα 5).

Το IAS 1 στην παράγρ. 54 επιλέγει μια ενδιάμεση λύση όπου συνυπάρχουν πληροφορίες για πρωτοβάθμιους λογαριασμούς αλλά και πληροφορίες για ομάδες λογαριασμών, ορίζοντας ότι αυτοί οι λογαριασμοί/ομάδες λογαριασμών πρέπει να είναι, **κατ'ελάχιστο**, οι εξής δέκα οκτώ (18) σε αριθμό:

- α. ενσώματες ακινητοποιήσεις
- β. επενδύσεις σε ακίνητα
- γ. ασώματες ακινητοποιήσεις
- δ. χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού (με εξαίρεση τις περιπτώσεις ε, η και θ)
- ε. επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- στ. βιολογικά στοιχεία ενεργητικού
- ζ. αποθέματα
- η. εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις
- θ. ταμείο και ταμειακά ισοδύναμα
- ι. το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού που προορίζονται για πώληση και τα στοιχεία ενεργητικού που περιλαμβάνονται σε ομάδες που προορίζονται για πώληση σύμφωνα με το IFRS 5 «Στοι-

*χεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού που προορίζονται για πώληση και διακοπτόμενες δραστηριότητες»*

- κ. εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις*
- λ. προβλέψεις*
- μ. χρηματοοικονομικά στοιχεία υποχρεώσεων (με εξαίρεση τις περιπτώσεις κ και λ)*
- ν. υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντα φόρο, όπως ορίζονται στο IAS 12 «Φόροι εισοδήματος»*
- ξ. αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, όπως αυτές ορίζονται στο IAS 12 «Φόροι εισοδήματος»*
- ο. υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες που έχουν χαρακτηριστεί ως κρατούμενες για πώληση, σύμφωνα με το IFRS 5*
- π. τα δικαιώματα της μειοψηφίας, και*
- ρ. το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά που ανήκουν στους μετόχους της μητρικής.*

*2. Ένα άλλο κρίσιμο θέμα είναι η ομαδοποίηση των λογαριασμών με ευρεία κοινά χαρακτηριστικά, τέτοια ώστε να οδηγούν τους χρήστες στην εξαγωγή κρίσιμων συμπερασμάτων και στη λήψη έλλογων οικονομικών αποφάσεων.*

*Το IAS 1 στην παράγραφο 60 ορίζει ότι η κατηγοριοποίηση πρέπει να γίνεται σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό και σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.*

*Σύμφωνα με την παράγραφο 66 του ίδιου προτύπου, μια οικονομική μονάδα κατατάσσει ένα στοιχείο ενεργητικού στην κατηγορία του **κυκλοφορούντος (current)**, όταν:*

- αναμένει ότι θα το ρευστοποιήσει ή προτίθεται να το πωλήσει ή να το αναλώσει μέσα στο συνήθη λειτουργικό κύκλο, έστω και εάν αυτός ξεπερνά τους δώδεκα μήνες μετά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η περίπτωση αυτή αφορά κυρίως τα αποθέματα και τις εμπορικές απαιτήσεις,*
- κρατά το στοιχείο ενεργητικού για εμπορικούς σκοπούς (trading),*

- αναμένει ότι θα ρευστοποιήσει το στοιχείο ενεργητικού μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, και
- πρόκειται για το ταμείο ή άλλο ταμειακό ισοδύναμο, εκτός και εάν υπάρχουν περιορισμοί στη χρήση αυτών των στοιχείων για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.

Όλα τα λοιπά στοιχεία κατατάσσονται στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό.

Όσον αφορά την κατάταξη στην κατηγορία των τρεχουσών υποχρεώσεων (current liabilities), ακολουθούνται οι ίδιοι κανόνες με εκείνους για το κυκλοφορούν ενεργητικό, με τη διαφορά ότι η λέξη «ρευστοποίηση» αντικαθίσταται με τη λέξη «διακανονισμός».

Αντί της διάκρισης σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό και σε τρέχουσες και μη τρέχουσες υποχρεώσεις, οι οικονομικές μονάδες μπορεί να κατατάξουν τα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων ανάλογα με το βαθμό ρευστότητας τους, εφόσον οι πληροφορίες που παρέχονται με αυτό το κριτήριο είναι αξιόπιστες και πιο χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων.

3. Στο οριστικό ισοζύγιο ο λογαριασμός «Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη» έχει διπλά υπόλοιπα, δηλ. χρεωστικό και πιστωτικό. Τα ποσά αυτά δεν επιτρέπεται να συμψηφισθούν, γιατί προέρχονται από διαφορετικούς αναλυτικούς λογαριασμούς. Στην περίπτωση αυτή, το χρεωστικό υπόλοιπο €2.283 μεταφέρεται σε λογαριασμό απαιτήσεων και το πιστωτικό παραμένει ως έχει. Η μεταφορά αυτή γίνεται συνήθως χωρίς κάποια ημερολογιακή εγγραφή και για χάρη της σωστής εμφάνισης των συνολικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Περισσότερες λεπτομέρειες για τη διάκριση που γίνεται στους λογαριασμούς βλέπε στο κεφάλαιο 1.

4. Με τον τίτλο «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» εμφανίζεται το άθροισμα των λογαριασμών 10 «Οικόπεδα» (€100.000), 11 «Κτήρια-εγκαταστάσεις κτηρίων» (€40.000) και 14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» (€12.167) και αφαιρετικά και με εμφανή τρόπο οι αποσβέ-



σεις τους €53 + €14 αντίστοιχα. Δηλαδή δεν εμφανίζεται η διαφορά μεταξύ κόστους και συσσωρευμένων αποσβέσεων αλλά χωριστά το ποσό του κόστους και αφαιρετικά το ύψος των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

5. Για τους διάφορους λογαριασμούς, που συνθέτουν την καθαρή θέση μιας επιχείρησης κάνουμε εκτενή αναφορά στο κεφάλαιο 4.

## 11.16 Λοιπές οικονομικές καταστάσεις

Εκτός από τον ισολογισμό (statement of financial position) και τα αποτελέσματα χρήσεως (statement of profit or loss and other comprehensive income), μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει, επίσης, σύμφωνα με το IAS 1 παραγρ. 10, και τα εξής:

- α. κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης (statement of changes in equity),
- β. κατάσταση ταμειακών ροών (statement of cash flows),
- γ. γνωστοποιήσεις-επεξηγηματικές σημειώσεις (notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information).

Όσον αφορά την κατάσταση ταμειακών ροών, αφιερώνουμε σχετικά ολόκληρο το κεφάλαιο 14.

Για τις λοιπές δύο καταστάσεις, δηλ. την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και τις γνωστοποιήσεις-επεξηγηματικές σημειώσεις, κάνουμε συνοπτική αναφορά στη συνέχεια.

## 11.17 Κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης

Η κατάσταση αυτή σκοπό έχει να πληροφορήσει τους μετόχους και γενικά το επενδυτικό κοινό για τις μεταβολές (θετικές και αρνητικές) που επήλθαν στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου.