

ΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ

Σ.Δ.Ο. – ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: *ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ
ΠΑΝΤΕΛΗΣ*

Α.Μ. 6855

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: *Κ. ΔΗΜΗΤΡΗΣ
ΤΡΙΑΡΧΗΣ*

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2010

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:
*«ΟΜΑΔΑ 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ -
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ
ΥΠΟΧΕΩΣΕΙΣ»*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	ΣΕΛ.	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΣΕΛ.	5
40 Κεφάλαιο	ΣΕΛ.	5
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	ΣΕΛ.	7
41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων	ΣΕΛ.	7
42 Αποτελέσματα εις νέο	ΣΕΛ.	16
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	ΣΕΛ.	17
ΚΕΦΑΛΙΟ ΙΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΟΨΙΓΕΝΗ ΓΕΓΟΝΟΤΑ	ΣΕΛ.	21
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		
44 Προβλέψεις	ΣΕΛ.	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΣΕΛ.	25
45 Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	ΣΕΛ.	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ	ΣΕΛ.	29
48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα	ΣΕΛ.	29
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	ΣΕΛ.	36

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΟΜΑΔΑ 4η «ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΕΩΣΕΙΣ»

Περιεχόμενο Ομάδας 4

Στην ομάδα 4 έχουν ενταχθεί και παρακολουθούνται:

- οι λογαριασμοί της καθαρής θέσεως
- οι λογαριασμοί των προβλέψεων
- οι λογαριασμοί των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- οι λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα που έχουν λογιστική αυτοτέλεια

Συγκεκριμένα η ομάδα 4 περιλαμβάνεται από τους εξής λογαριασμούς:

40 Κεφάλαιο

40.00 - 40.03 Κάλυψη και καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.05 Έκτακτα αποθεματικά

41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων

41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές

41.10 Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.12 Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων αποκτώμενων δωρεών

41.90 Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.91 Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρία του εξωτερικού

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

42.90 Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.00 Καταθέσεις μετόχων

43.01 Καταθέσεις εταίρων

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου

44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

44.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων

44.15 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων

45.00 – 45.05 Ομολογιακά δάνεια

45.10 Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ευρώ(€)

45.11 Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ευρώ(€) με ρήτρα Ξ.Ν

45.12 Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν

45.13 Ταμειντήρια - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

45.14 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ευρώ(€)

45.15 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.

45.16 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ευρώ(€)

45.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες

45.19 – 45.21 και **45.24 – 45.26** Γραμμάτια πληρωτέα

45.22 Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)

45.23 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

45.90 Ληφθείσες εγγυήσεις

48 Λογαριασμός συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

1. ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

40 «Κεφάλαιο»

Το εκάστοτε υπόλοιπο του πρωτοβάθμιου λογαριασμού απεικονίζει:

Για ανώνυμες εταιρείες, την ονομαστική αξία των μετοχών τους, που παρακολουθείται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 40.00 - 40.05, οι οποίοι αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους κ.λπ. σύμφωνα με τις ανάγκες. Για Ε.Π.Ε ή προσωπικές εταιρίες, την ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων η μερίδων τους, που παρακολουθείται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 40.06 «εταιρικό κεφάλαιο», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά εταίρο. Για ατομικές επιχειρήσεις, την καθαρή περιουσία τους, που παρακολουθείται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 40.07 **κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων**. Για συνεταιρισμούς, την ονομαστική αξία των συνεταιριστικών μερίδων, που παρακολουθείται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 40.91 και 40.92, που αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους κατά μέλος.

Έννοια και σπουδαιότητα του κεφαλαίου στην ανώνυμη εταιρία

Σαν μετοχικό κεφάλαιο εννοούμε την μαθηματική ποσότητα που αναγράφεται στο καταστατικό της εταιρίας, η οποία κατά την ίδρυση της αντιστοιχεί προς την αξία των μετοχών εκτός και αν αυτές εκδόθηκαν υπέρ το άρτιο. Η τιμή αυτή αποτελεί ένα σταθερό μέγεθος που είναι δυνατό να μεταβληθεί μόνο έπειτα από τροποποίηση του καταστατικού ή εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος, ύστερα από απόφαση του Δ.Σ. ή της γενικής συνέλευσης των μετόχων. Η εταιρική παρουσία αποτελεί τη μοναδική εξασφάλιση των εταιρικών δανειστών, αφού οι μέτοχοι για τα χρέη της εταιρίας δεν ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία αλλά η ευθύνη τους περιορίζεται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους.

40.00 - 40.03 Κάλυψη και καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου

Η συγκρότηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας διέρχεται δύο στάδια, την κάλυψη και την καταβολή. **Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο** (λογ. 40.00 - 40.01) είναι το μέρος της ονομαστικής αξίας η, ανάλογα ολόκληρη η ονομαστική αξία των μετοχών ανώνυμης εταιρίας, που έχει καταβληθεί από τους μετόχους της. **Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο** (λογ. 40.02 - 40.03) είναι το μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών ανώνυμης εταιρίας που δεν έχει καταβληθεί και οφείλεται από τους μετόχους της. **Κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου** είναι η υπό ορισμένων προσώπων -των ιδρυτών η μετόχων- ανάληψη της υποχρέωσης καταβολής, στην εταιρεία της αξίας των μετοχών που αναλαμβάνουν, δηλαδή του ποσού του κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε κάθε μετοχή που αναλαμβάνουν. Πρόκειται περί αναλήψεως ενοχικής υποχρέωσης (οι ιδρυτές ή οι μέτοχοι υπόσχονται να

καταβάλουν την αξία των μετοχών που έκαστος αναλαμβάνει). **Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου** είναι η εκπλήρωση της υποχρέωσης που αναλήφθηκε με την κάλυψη, η οποία πραγματοποιείται με την καταβολή (σε χρήμα ή/και σε είδος) της αξίας των μετοχών που αναλήφθηκαν με την κάλυψη.

Από φορολογική άποψη σύμφωνα με τον ν.2190/1920

Α) Εισφορές σε χρήμα και σε είδος: Με την κάλυψη του κεφαλαίου ο μέτοχος ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει στην εταιρία την αξία της μετοχής, ενώ με την καταβολή εξοφλεί αυτή την υποχρέωση. Η υποχρέωση για την καταβολή είναι αμέσως ληξιπρόθεσμη και απαραίτητη με την σύνταξη του καταστατικού της εταιρίας. Το Δ.Σ. υποχρεούνται μέσα σε δυο μήνες από την ίδρυση της εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της, να πιστοποιήσει σε ειδική συνεδρίαση αν το κεφάλαιο καταβλήθηκε σύμφωνα με όσα ορίζει το καταστατικό και να υποβάλει αντίγραφο του πρακτικού της συνεδρίας αυτής στο Υπουργείο Εμπορίου. Η καταβολή του κεφαλαίου πραγματοποιείται με εισφορές των μετόχων σε χρήμα ή σε είδος.

Β) Εισφορά σε χρήμα: είναι η εισφορά σε εγχώριο νόμισμα τοις μετρητοίς καθώς και σε τραπεζικές επιταγές. Επισημαίνεται ότι η καταβολή μετρητών για κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή τυχόν αυξήσεων αυτού καθώς και οι καταθέσεις μετοχών με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, πραγματοποιείται υποχρεωτικά με κατάθεση σε λογαριασμό επ' ονόματι της εταιρίας που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα (άρθρο 7 του ν.2339/1995).

Γ) Εισφορά σε είδος: είναι η εισφορά κάθε άλλου εκτός από χρήμα αγαθού, το οποίο μπορεί να αποτελέσει στοιχείο του ενεργητικού και να τύχει χρηματικής αποτιμήσεως. Εξάλλου, κατά ρητή διάταξη του νόμου οι εισφορές σε είδος δεν είναι δυνατό να αποτελέσουν οι απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτελέσεως εργασιών ή παροχής υπηρεσιών. Οι εισφορές σε είδος υπόκεινται σε εκτιμητικό έλεγχο της αξίας τους από τριμελή Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920, η οποία μέσα σε δυο μήνες αφότου διοριστεί από τον αρμόδιο Νομάρχη οφείλει να υποβάλει την έκθεση της.

Σύμφωνα με τον ΚΒΣ

«Όταν εισέρχονται αγαθά ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρίας, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, γιατί δεν πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης». Νόμιμο δικαιολογητικό αποτελεί το καταστατικό της εταιρίας, στο οποίο όμως πρέπει να καταγράφονται αναλυτικά κατ' είδος και αξία τα εισφερόμενα αγαθά.

Λογιστικές εγγραφές καλύψεως και καταβολής μετοχικού κεφαλαίου

----- 1/1/200X -----

33. Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

XXXXX

33.03.01 Α. Ανδρέου

XXXXX

33.03.02 Β. Βασιλείου

XXXXX

40. Μετοχικό κεφάλαιο

40.02 Οφειλόμενο μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών
[μετοχές 50*1000]

XXXXX

40.03 Οφειλόμενο μετοχ. κεφ. προνομ. Μετοχών [μετοχές 70*1000]	XXXXX
41. Αποθεματικά	
41.01 Οφειλόμενη διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο [μετοχές 100*1000] Κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου	XXXXX

2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Α. 41 «Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις επενδύσεων»

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 41 έχουν ενταχθεί οι ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών καθαρής θέσεως:

- *Αποθεματικά (λογ. 41.02 - 41.05, 41.08 - 41.09 και 41.90 - 41.92)*
- *Διαφορές από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (λογ. 41.00 - 41.01)*
- *Διαφορές αναπροσαρμογής (41.06 - 41.07)*
- *Υπεραξίες από εισφορά πάγιου εξοπλισμού σε άλλη εταιρεία ή από μετατροπή η συγχώνευση εταιρειών (λογ. 41.95 - 41.96)*
- *Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων (λογ. 41.10)*

Αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους, ούτε έχουν κεφαλαιοποιηθεί (δηλαδή δεν έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο με αντίστοιχη αύξηση του, μετά από εφαρμογή της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας) αλλά εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς καθαρής θέσεως που στον τίτλο τους φέρουν και τη λέξη *αποθεματικό*. Τονίζεται ότι τα αποθεματικά δημιουργούνται αποκλειστικά και μόνο από μη διανεμόμενα στους μετόχους καθαρά κέρδη, τα οποία αποθεματοποιούνται και παραμένουν στην επιχείρηση, αυξάνοντας τα ίδια κεφάλαια της. Δεν υπάρχει δυνατότητα δημιουργίας πραγματικών αποθεματικών με άλλο τρόπο και είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως αποθεματικών της διαφοράς αναπροσαρμογής, της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, της υπεραξίας λόγω συγχωνεύσεως καθώς και των προβλέψεων του λογαριασμού 44 .

Έννοια των αποθεματικών από άποψη φορολογική

Από φορολογική άποψη γίνεται δεκτό ότι τα αποθεματικά προέρχονται από κέρδη ή από νέες εισφορές των μετοχών. Η έκταση όμως των αποθεματικών από φορολογική άποψη διαφέρει από την άποψη της εμπορικής νομοθεσίας, γιατί διαφέρει το μέγεθος των κερδών από τα οποία αντλούνται τα αποθεματικά αυτά. Ειδικότερα σε ότι αφορά τα αποθεματικά από λογιστικές διαφορές που δηλώνει η εταιρία ή που προσδιορίζει ο φορολογικός έλεγχος, τις οποίες ορισμένοι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι απαλλάσσουν από την φορολογία υπό την προϋπόθεση της δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών. Πρέπει να πούμε ότι δεν συνιστούν πραγματικά αποθεματικά, αφού δεν προέρχονται από λογιστικά κέρδη, αλλά αφορολόγητες εκπτώσεις που έχουν βαρύτητα μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρίας. Επίσης από φορολογική άποψη σπουδαία βατότητα έχει και η διάκριση των αποθεματικών σε φορολογητέα που προέρχονται από φορολογητέα κέρδη, σε αφορολόγητα, που προέρχονται από αφορολόγητα κέρδη και σε αποθεματικά από κέρδη φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως.

41.00 *Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο*

41.01 *Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο*

Σύμφωνα με την νομοθεσία του ν.2190/1920 στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρείται η διαφορά από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία. Ο νόμος, λοιπόν, απαγορεύει ρητά την έκδοση μετοχών σε τιμή κατώτερη από το άρτιο, δηλαδή κατώτερη της ονομαστικής αξίας τους και συνεπώς ο μέτοχος δεν μπορεί να καταβάλει για κάθε μετοχή ποσό μικρότερο από την ονομαστική της αξία. Αντίθετα, ο νόμος επιτρέπει μετοχές σε τιμή πάνω από το άρτιο, δηλαδή πάνω από την ονομαστική τους αξία. Η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι μάλιστα ο κανόνας στις οικονομικά εύρωστες εταιρίες, όπου η διαφορά που καταβάλλεται πάνω από το άρτιο αντιπροσωπεύει την αξία των «εμφανών» και «αφανών» αποθεματικών, την αξία υπερπροσόδου της επιχείρησης που αναλογεί στις νέες μετοχές. Εξάλλου, σύμφωνα με την νέα διάταξη της παρ. 2β εδάφ. 2 του ν.2190/1920 αν προβλέπεται έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο, η πάνω από το άρτιο διάφορα καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ κατά την καταβολή της πρώτης δόσης. Συνεπώς ο λογαριασμός **41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο** χρησιμοποιείται μόνο σε εγγραφές συστάσεως της εταιρίας ή της αύξησης του κεφαλαίου της με τις οποίες ταυτόχρονα και εξισώνεται.

41.02 *Τακτικό αποθεματικό*

Από τις διατάξεις των άρθρων 44 και 45 του κωδ. Ν.2190/1920 ρυθμίζεται ως εξής ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού:

1. Το 5% τουλάχιστον των λογιστικών καθαρών κερδών κάθε χρήσεως κρατείται υποχρεωτικά για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού μέχρις ότου το συσσωρευμένο ποσό του τακτικού αποθεματικού γίνει τουλάχιστον ίσο με το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (του ονομαστικού και όχι του καταβλημένου).

2. Καθαρά κέρδη, πάνω στα οποία υπολογίζεται και από τα οποία κρατείται το τακτικό αποθεματικό είναι το λογιστικά καθαρά κέρδη κάθε χρήσεως, από τα οποία αφαιρούνται:

Α) Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 *Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων* καθώς και του λογαριασμού 88.09 *λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι*. Εάν ο λογαριασμός 42.04 καταλείπει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό προστίθεται στα καθαρά λογιστικά κέρδη για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού, γιατί τα ποσά αυτά στις προηγούμενες χρήσεις είχαν καταχωρηθεί στα έξοδα των χρήσεων αυτών ενώ έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί σε Λογαριασμούς παγίων στοιχείων και συνεπώς επ' αυτών δεν υπολογίστηκε τότε τακτικό αποθεματικό.

Β) Το τυχόν υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων των λογαριασμών 42.01 και 42.02.

Γ) Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος σύμφωνα με έγκριση του Υπουργείου Οικονομικών 1112918/10736/πολ. 1248/1992 και κυρίως την 1045732/10138/πολ. 1120/ 30-3-1993, υπολογίζεται του συνόλου των λογιστικών κερδών της χρήσεως και όχι επί των φορολογητέων κερδών. Επί του απομένοντος υπολοίπου καθαρών κερδών και χωρίς προσθήκη σ' αυτό του υπολοίπου κερδών εις νέο υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό με ποσοστό τουλάχιστον 5%.

Δ) Τα όρια 5% των καθαρών κερδών και 1/3 του κεφαλαίου είναι τα υπό του νόμου προβλεπόμενα κατώτατα.

41.03 Αποθεματικά καταστατικού

Τα καταστατικά αποθεματικά ή αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας. Το καταστατικό μπορεί ελευθέρα να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, το σκοπό τους κ.λπ. υπό την βασική προϋπόθεση ότι τα αποθεματικά αυτά πρέπει να αντλούνται από το υπόλοιπο κερδών, δηλαδή ότι τα αποθεματικά αυτά δεν είναι δυνατό να μειώνουν τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος. Η εταιρία είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα αποθεματικά καταστατικού και γι' αυτό τα εντάσσουμε στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών. Επιπρόσθετα, τα αποθεματικά καταστατικού πρέπει να έχουν ειδικό προορισμό που ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας ή μπορεί και μην έχουν, όπως αυτό συμβαίνει με το έκτακτο αποθεματικό που σχηματίζουν πολλές εταιρίες και το οποίο με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετοχών είναι δυνατό να διατεθεί για οποιοδήποτε σκοπό αποφασίσει η συνέλευση αυτή.

41.04 Ειδικά αποθεματικά

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό - συγκεκριμένο προορισμό όπως για παράδειγμα το αποθεματικό για διανομή μερισμάτων στους μετόχους. Ο ειδικός προορισμός του αποθεματικού πρέπει να καθορίζεται από το όργανο εκείνο που επέβαλε το σχηματισμό του δηλαδή, από το νόμο, όπως το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών από επισφαλείς πελάτες ή το αποθεματικό για την

επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας. Αλλά και ο φορολογικός νομοθέτης που πρέπει να επιβάλει το σχηματισμό ειδικού αποθεματικού, όπως είναι το αποθεματικό από κέρδη από πώληση χρεογράφων. Επισημαίνεται ότι τα ειδικού προορισμού αποθεματικά, που σχηματίζονται με βάση φορολογικές διατάξεις, δεν παρακολουθούνται στον λογαριασμό 41.04, αλλά στον λογαριασμό 41.08 αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων. Έτσι, στον λογαριασμό 41.04 παρακολουθούνται μόνο τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που σχηματίζονται κατ' επιταγή διατάξεων του καταστατικού της εταιρίας ή με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, με εξαίρεση τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις περί αφορολόγητων αποθεματικών.

41.05 Έκτακτα αποθεματικά

Σύμφωνα με Ε.ΓΛΣ, έκτακτα είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Στην πράξη τα καταστατικά των περισσότερων εταιριών προβλέπουν την κράτηση ενός ποσοστού από τα κέρδη για τον σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή ορίζεται ότι, μετά τις νόμιμες και καταστατικές κρατήσεις και διανομές μερισμάτων και ποσοστών, το τυχόν υπόλοιπο κερδών κρατείται για έκτακτο αποθεματικό. Ο χαρακτηρισμός του αποθεματικού ως έκτακτο έχει την έννοια ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εταιρία για οποιοδήποτε σκοπό, δηλαδή ότι δεν είναι ειδικού προορισμού αποθεματικό. Το αποθεματικό όμως αυτό είναι καταστατικό αποθεματικό, το οποίο εξομοιώνεται με ελεύθερο αποθεματικό, αφού η τακτική γενική συνέλευση μπορεί, κατά την απόλυτη κρίση της, ν' αποφασίσει τη χρησιμοποίησή του. Η έννοια που δίνει το Ε.ΓΛΣ στα έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνη των προαιρετικών ή ελεύθερων αποθεματικών, που δημιουργούνται όχι κατ' επιταγή του νόμου ή του καταστατικού, αλλά με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

Στους λογαριασμούς 41.03. 41.04 και 41.05 καταχωρούνται αντίστοιχα με χρέωση του λογαριασμού 88.99 **Κέρδη προς διάθεση:**

1. Τα αποθεματικά των οποίων ο σχηματισμός από το καταστατικό στο οποίο καθορίζει και προορισμός τους.
2. Τα αποθεματικά που έχουν ειδικό προορισμό και σχηματίζονται με βάση ειδική διάταξη του νόμου ή του καταστατικού ή με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. Στην ειδική διάταξη ή στην απόφαση της Γ.Σ. καθορίζεται και ο ειδικός προορισμός.
3. Τα αποθεματικά που προβλέπονται από το καταστατικό ή σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. και δεν έχουν προορισμό και τα οποία δύναται με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. να χρησιμοποιηθούν για οποιοδήποτε σκοπό.

41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων

Η διαφορές ή αλλιώς υπεράξιες προέρχονται από υποτίμηση του νομίματος λόγω του πληθωρισμού και με την λογιστικοποίησή τους επιδιώκεται στα λογιστικά διόρθωση της υποτιμημένης αξίας, με την οποία εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία και η καθαρή θέση.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ ο λογαριασμός εμφανίζει την ονομαστική αξία των μετοχών εκδόσεως άλλων ανωνύμων εταιριών και των εταιρικών μεριδίων εκδόσεως άλλων εταιριών, στις οποίες ανώνυμες ή άλλης μορφής εταιρίες συμμετέχει η επιχείρηση και γενικότερα κατέχει μετοχές κατά κυριότητα. Τους τίτλους αυτούς η επιχείρηση λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα από τις εκδότριες των τίτλων εταιρίες έπειτα από: α) νόμιμη αναπροσαρμογή των ισολογισμών τους ή της αξίας ορισμένων μόνο περιουσιακών τους στοιχείων και από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών των εταιριών αυτών. Το Ε.ΓΛΣ επίσης αναφέρει απλώς, ότι ο πάρων λογαριασμός πιστώνεται με την ονομαστική αξία των νέων μετοχών που λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα η επιχείρηση, με χρέωση του λογαριασμού **18 συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** ή κατά ορισμένες περιπτώσεις του λογαριασμού **34 χρεόγραφα**. Επειδή όμως είναι ενδεχόμενο η εκδότρια εταιρία να μην εκδώσει νέες μετοχές αλλά να αντικαταστήσει τις παλιές με νέες μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας, πρέπει να δεχτούμε ότι ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται, με χρέωση των ίδιων λογαριασμών που προαναφέραμε, με την διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνονται και του κόστους κτήσεως των παλιών μετοχών που αντικαθίστανται.

Λογιστική απεικόνιση κίνησης λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων»

----- **200X** -----

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	XXXX
18.00 Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις	
H	
18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	
H	
34 Χρεόγραφα	XXXX
34.00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού	
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής Επιχορηγήσεις επενδύσεων	
41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	XXXX

41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων

Με βάση το Ε.ΓΛΣ ο λογαριασμός πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την προσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, που γίνεται με βάση ειδικό νόμο, με χρέωση των οικείων λογαριασμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους. Ως λοιπά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού πλην των συμμετοχών και χρεογράφων, η αναπροσαρμογή της αξίας των οποίων παρακολουθείται στον προηγούμενο λογαριασμό 41.06 .

Συμφώνα με την *εμπορική νομοθεσία* τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται και να εμφανίζονται στον ισολογισμό στις προβλεπόμενες από το ν.2190/1920 άξιες, η οροφή των οποίων είναι το κόστος κτήσεως. Ειδικά όμως νομοθετήματα είναι να

επιτρέψουν ή να επιβάλουν, την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων, κυρίως παγίων, τα οποία νομοθετήματα συνήθως επιβάλουν παράλληλα την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς, οπότε με αυτήν αυξάνεται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας.

Τονίζεται στη *φορολογία εισοδήματος* ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων απαγορεύεται και επιτρέπεται μόνο κατ' εξαίρεση αν ειδικός νόμος επιτρέψει ή επιβάλλει την αναπροσαρμογή της αξίας όλων ή συνήθως ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ειδική διάταξη νόμου που πρέπει να επιτρέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και να προβλέπει την απαλλαγή της προκύπτουσας υπεραξίας από την φορολογία, η υπεράξια υποβάλλεται σε πλήρη φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του ω.2238/1994 που ορίζει ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις γιατί θεωρείται ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Αν θεσπίζεται συντελεστής αναπροσαρμογής και γίνει αναπροσαρμογή με μεγαλύτερο συντελεστή, φορολογείται το ποσό της υπεραξίας που αντιστοιχεί στον πέραν του νόμιμου συντελεστή.

Λογιστικές εγγραφές αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων

Η εταιρία προκειμένου να εμφανίσει στα βιβλία της τις οικονομικές μεταβολές από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της.

----- **200X** -----

- 11 **Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα**
- 11.00 Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων
- 11.00.00 Κτίριο Α
 - Κτίριο Β
 - 41 **Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων**
 - 41.07 *Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων*
 - 41.07.00 Αναπροσαρμογή ν.2065/1992

----- **200X** -----

- 41 **Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων**
- 41.07 *Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων*
- 41.07.00 Αναπροσαρμογή ν.2065/1992
 - 11 **Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα**
 - 11.99.00 Αποσβησμένα κτίρια εγκ/σεις κτιρίων
 - 11.99.00.00 Κτιρίου Α
 - 11.99.00.01 Κτιρίου Β

----- **200X** -----

- 41 **Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής –**

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.07 *Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων*

41.07.00 Αναπροσαρμογή ν.2065/1992

88 **Αποτελέσματα προς διάθεση**

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεως

Η

88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη

Σε περίπτωση που θα χρησιμοποιηθεί αποθεματικό για την κάλυψη ζημίας ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο υπολογαριασμό του 41 στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση».

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

Με εξαίρεση τα μη διανεμόμενα αφορολόγητα έσοδα και τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα έσοδα, τα λοιπά έσοδα που πραγματοποιούν οι ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες φορολογούνται στο όνομα των εταιριών αυτών. Το κράτος όμως, για να υποβοηθήσει την βιομηχανική, τουριστική ανάπτυξη της χώρας απάλλαξε από την φορολογία εισοδήματος τα μη διανεμόμενα από την εταιρία κέρδη για όσο χρόνο παραμένουν σ' αυτήν με μορφή αποθεματικών και τα οποία κέρδη διατέθηκαν για την επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού της. Πρέπει να πούμε ότι δεν πρόκειται για απαλλαγή αλλά αναστολή της φορολογίας των κερδών με τα οποία σχηματίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά και ότι οποτεδήποτε αυτά διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν ή κατά τη διάλυση της εταιρίας, τα αποθεματικά αυτά θα φορολογηθούν.

Στον λογαριασμό **41.08** και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται με χρέωση του λογαριασμού 88.99 **κέρδη προς διάθεση**, τα αποθεματικά που σχηματίζονται από καθαρά κέρδη και τα οποία με βάση ειδικές διατάξεις αναπτυξιακών νόμων που ισχύουν κάθε φορά δεν φορολογούνται γιατί χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση νέου πάγιου παραγωγικού εξοπλισμού.

41.08.00 Αφορολόγητα αποθεματικά και εκπτώσεις ν.1892/1990

41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές

Ο λογαριασμός **41.09 «αποθεματικό για ίδιες μετοχές»** πιστώνεται με το αποθεματικό που σχηματίζεται για την κάλυψη της αξίας κτήσεως μετοχών εκδόσεως της εταιρείας, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

41.10 Επιχορηγήσεις επενδύσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1262/1982, 1892/1990 και 2610/1998 που ρύθμιζαν τα θέματα της παροχής κινήτρων για ενίσχυση της οικονομικής αναπτύξεως και την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων παρέχεται σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων επιχορήγηση που συνιστάται σε δωρεάν κεφαλαιακή ενίσχυση εκ μέρους του δημοσίου. Στο άρθρο 15 παρ. 6 και των προϊσχυόντων νόμων 1262/1982 και 1892/1990 ορίζεται ότι για τον υπολογισμό των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων, αφαιρείται από την αξία κτήσεως των πάγιων στοιχείων το

ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων που λαμβάνει η επιχείρηση από το δημόσιο. Το Υπουργείο Οικοδομικών, βασιζόμενο στη διάταξη αυτή ζητούσε με την ερμηνεία του Νόμου 1262/1982 εγκύκλιο του 5/1983 η αξία κτήσεως των αποκτώμενων νέων παγίων παραγωγικών επενδύσεων να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία μειωμένη κατά τα ποσά των επιχορηγήσεων του δημοσίου, με την οποία να χρεώνεται λογαριασμός του παγίου ενεργητικού με τίτλο **επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων Ν. 1262/1982** και πίστωση του λογαριασμού **αφορολόγητο αποθεματικό επιχορηγήσεων Ν. 1262/1982**.

Ο λογαριασμός **41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων»** πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων).

Στο τέλος της χρήσεως, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στο λογαριασμό **81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων»** ποσό ίσο με τις τακτικές και τις πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των λογαριασμών 66 και 85, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκε από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή αχρηστεύσεως οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις, από το λογαριασμό 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορηγήσεως που αφορά το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις παραχωρούνται στις οικονομικές μονάδες με όρους ή δεσμεύσεις που θέτονται από τις αρχές ή τους οργανισμούς που τις παραχωρούν, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονται στο νομικό πλαίσιο, το οποίο διέπει κάθε επιχορήγηση. Έτσι, π.χ. σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις χαρακτηρίζονται ως αφορολόγητα αποθεματικά, με χρέωση του οικείου λογαριασμού του ενεργητικού (λογαριασμός τρίτων ή λογαριασμός ταμιακών διαθεσίμων), πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του **41.08 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων»**, χωρίς στο τέλος κάθε χρήσεως, να γίνεται μεταφορά των επιχορηγήσεων στο λογαριασμό 81.01.05.

Λογιστική απεικόνιση κίνησης λογαριασμού 41.10

----- **200X** -----

12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός

Μηχανολογικός εξοπλισμός

12.00 Μηχανήματα

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο

----- **200X** -----

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο (ή Ελληνικό Δημόσιο)

**41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –
Επιχορηγήσεις επενδύσεων**

41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων
41.10.XX Επιχορήγηση ν.

41.12 *Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων αποκτώμενων δωρεών*

Με εφαρμογή της Γνωμάτευση. ΕΣΥΛ 292/2355/1997, τα ακίνητα και λοιπά πάγια που η οικονομική μονάδα αποκτά δωρεάν, καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με την εκτιμώμενη τρέχουσα αξία κτήσεως τους με πίστωση του λογαριασμού 41.12 **αξία ακινήτων και λοιπών παγίων αποκτηθέντων δωρεάν** και σχετικών υπολογαριασμών του, ενώ για τις δωρεάν αποκτήσεις λοιπών ειδών εκτός παγίων πιστώνονται υπολογαριασμοί του 75 και του 81 ανάλογα με τα δεδομένα κάθε περιπτώσεως. Ειδικά η αξία δωρεάν αποκτώμενων ακινήτων προσδιορίζεται με βάση το **αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων** της φορολογικής νομοθεσίας. Τα από δωρεές αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται στο φόρο δωρεάν και όχι σε φόρο εισοδήματος.

41.90 *Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα*

Στο λογαριασμό **41.90** έχουμε να πούμε ότι σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών 1044770/10159/Πολ. 1117/1993, το μέρος των αδιανέμητων καθαρών κερδών κάθε χρήσεως των εταιριών που προέρχονται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης η από φορολογητέα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, δεν αφήνουν ως υπόλοιπο κερδών εις νέο αλλά καταχωρείται σε αυτό το λογαριασμό.

41.91 *Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο*

β. Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ήτοι τα προερχόμενα από τόκους καταθέσεων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν.1921/1991 , από ωφέλεια των περιπτώσεων α και β της παράγραφο. 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/1955 κ.τ.λ., θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 "Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο" με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος φόρου. Σε περίπτωση κατά την οποία τα έσοδα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α και β είναι μεγαλύτερα των κερδών του ισολογισμού, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του ισολογισμού του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων), των τυχόν διανεμομένων ποσών κ.τ.λ.

41.92 *Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων*

Τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 36α του ν.δ. 3323/1955 , τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δε φορολογήθηκαν, θα εμφανίζονται

στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.92 "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων".

41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρία του εξωτερικού

Ο λογαριασμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 182/8164/1993 και συμπληρώθηκε με τη γνωμάτευση 295/2135/1994, όπου σύμφωνα με αυτές, στην πίστωση του λογαριασμού καταχωρείται η θετική διαφορά μεταξύ αξίας κτήσεως και αναπόσβεστης αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού που εισφέρεται για συμμετοχή της εισφέρουσας επιχείρησης στο κεφάλαιο εταιρίας στο εξωτερικό. Στη πίστωση του λογαριασμού 41.95 καταχωρείται η θετική διαφορά μεταξύ αξίας κτήσεως και αναπόσβεστης αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού που εισφέρεται για συμμετοχή της εισφέρουσας επιχείρησης στο κεφάλαιο εταιρίας στο εξωτερικό. Η διαφορά που καταχωρείται στο λογαριασμό 41.95 δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί ως μέρισμα αλλά θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ζημιών της χρήσης.

Λογιστικές εγγραφές

----- 200X -----

18 συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00 συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

(αξία εισφοράς)

12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός

Μηχανολογικός εξοπλισμός

12.00 Μηχανήματα (αναπόσβεστη αξία)

41 Αποθεματικά Διαφορές αναπροσ. – Επιχ. Επενδύσεων

41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρία του εξωτερικού

B . 42 «Αποτελέσματα εις νέο»

Ο λογαριασμός απεικονίζει το συσσωρευμένο υπόλοιπο των κερδών ή ζημιών των προηγούμενων χρήσεων, το οποίο στο τέλος κάθε κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων (λογαριασμός 88) προς διάθεση εάν είναι κέρδος η προς κάλυψη εάν είναι ζημία. Ο λογαριασμός αποτελεί το συνδεδετικό κρίκο του ισολογισμού με το λογαριασμό **88 αποτελέσματα προς διάθεση**.

Αναλυτικά ο λογαριασμός

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

42.02 Υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

42.90 Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων

42.92 Κέρδη μη πραγματικά προκύπτοντα από εφαρμογή φορολογικών διατάξεων (άρθ. 38 Ν.2238/1994)

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Στο λογαριασμό 42.00 μεταφέρεται από το λογαριασμό 88.99 **κέρδη προς διάθεση** το τελικό υπόλοιπο των κερδών που απομένει αδιάθετο μετά τη διάθεση των κερδών για την συγκεκριμένη χρήση, το οποίο περιλαμβάνεται στο τέλος του **πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων** της κλειόμενης χρήσης με τον τίτλο υπόλοιπο κερδών εις νέο και η μεταφορά γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 88.99 και πίστωση του λογαριασμού 42.00.

Λογιστικές εγγραφές διάθεσης των κερδών

----- **200X** -----

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

53.08 Δικαιούχοι αμοιβών (για της αμοιβές μελών Δ.Σ.)

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.05 Έκτακτο αποθεματικό

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.08.XX Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.90.XX Αφορολόγητα έσοδα από

41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

41.91.XX Από έσοδα τόκων καταθέσεων τραπεζών

φορολογηθέντα με συντελεστή 15%

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

Ο λογαριασμός 42.01 μεταφέρεται από τον λογαριασμό 88.98 **ζημίες εις νέο** ή απευθείας από τον λογαριασμό 86.99 το τελικό ακάλυπτο ποσό των ζημιών της κλειόμενης χρήσης, το οποίο δεν καλύφθηκε από υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης ή από διάθεση αποθεματικών. Η μεταφορά γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 42.01 και πίστωση του λογαριασμού 88.98. Εάν το τελικό αποτέλεσμα της κλειόμενης χρήσης είναι ζημία και από την προηγούμενη χρήση δεν υπάρχει υπόλοιπο κερδών ή ζημιών δηλαδή οι λογαριασμοί 42.00 και 42.01 δεν έχουν υπόλοιπο και επιπρόσθετα δεν συντρέχει περίπτωση υπολογισμού φόρου εισοδήματος, τότε το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 **καθαρές ζημίες χρήσεως προ φόρων** μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του λογαριασμού 42.01 χωρίς την μεσολάβηση του λογαριασμού 88 **πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων**.

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Εδώ μεταφέρεται από τον λογαριασμό **42.01 υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο** το ποσό εκείνο των ζημιών που δεν καλύπτεται κατά την επομένη χρήση από κέρδη της ή από διάθεση αποθεματικών. Ο παρών λογαριασμός πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολογισμούς κατά χρήση, για να προκύπτει η ηλικία των ακάλυπτων ζημιών κατά χρήση, πληροφορία χρήσιμη για την έκπτωση τους από τα φορολογικά κέρδη των επόμενων χρήσεων.

Λογιστικές εγγραφές για ζημία της κλειόμενης χρήσης

----- 200X -----

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

86 Αποτελέσματα χρήσεως

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Λογιστικές εγγραφές για ζημία της προηγούμενης χρήσης

----- 200X -----

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

42.02.00 Ζημία χρήσεως 200X

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

Σε περίπτωση που η μεταγενέστερη χρήση κλείνει με κέρδη μεγαλύτερα από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42 αποτελέσματα εις νέο, οι ζημίες των προηγούμενων χρήσεων καλύπτονται εξολοκλήρου με τα κέρδη της μεταγενέστερης αυτής χρήσεως και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογ/σμών του λογαριασμού αυτού μεταφέρονται στην χρέωση του λογ. 88.03 ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη.

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

Ο φόρος εισοδήματος κάθε χρήσης, εκείνος που επιβάλλεται στα αποτελέσματα κάθε χρήσης θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει το μερίδιο της πολιτείας στα κέρδη της χρήσης ως αντιστάθμισμα του πλήθους των υπηρεσιών και εξυπηρετήσεων που εξασφαλίζονται στις επιχειρήσεις, συνεπώς πρέπει να βαρύνει τη διανομή των κερδών και όχι να θεωρείται δαπάνη και να καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσης όπως έχουν υιοθετηθεί από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Το Ε.Γ.Α.Σ. ακολουθώντας τις αντιλήψεις αυτές, επιβάλει ο φόρος εισοδήματος της χρήσης να καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 88 **αποτελέσματα προς διάθεση** με πίστωση του λογαριασμού 54.07 **φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών**. Επίσης τον ίδιο χειρισμό υιοθετεί και για τις διαφορές φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, που προκύπτουν από το διενεργούμενο μεταγενέστερα φορολογικό έλεγχο και οριστικοποιούνται σε επόμενες χρήσεις. Οι διαφορές αυτές, οι οποίες είναι διαφορές φορολογητέας αξίας και φόρου εισοδήματος μετά των προσαυξήσεων του, καταχωρούνται στο λογαριασμό 42.04 **διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων** και το υπόλοιπο του οποίου στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό 88 **αποτελέσματα προς διάθεση** και στον δευτεροβάθμιο του 88.06 **διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων**.

Ο λογαριασμός πιστώνεται κυρίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση κατά παράβαση των παραδεγμένων λογιστικών αρχών χαρακτήρισε ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών, ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσαυξήσουν το κόστος κτήσεως των οικείων πάγιων στοιχείων. Η διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών οριστικοποιείται στη διανυόμενη χρήση υπέρ των απόψεων του φορολογικού ελέγχου.

Λογιστικές εγγραφές

----- 200X -----

12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός

Μηχανολογικός εξοπλισμός

12.00 Μηχανήματα

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων
χρήσεων

42.04.00 Διαφορές φόρου εισοδήματος χρήσεως 200X

42.90 Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων

Τις ίδιας μορφής διορθωτικές λογιστικές έγγραφες όπως και στον προηγούμενο λογαριασμό πρέπει να διενεργούνται και στις περιπτώσεις που λογιστικά σφάλματα και γενικά αντικανονικοί λογιστικοί χειρισμοί προηγούμενων χρήσεων εντοπίζονται από την ίδια την επιχείρηση, η οποία στην μεταγενέστερη χρήση που πραγματοποιείται ο εντοπισμός προβαίνει και στη διενέργεια των σχετικών διορθωτικών λογιστικών εγγραφών. Στην περίπτωση αυτή όμως δεν θα χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 42.04 αλλά ο λογαριασμός 42.90 **διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων**.

Γ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου»

Στο **λογαριασμό 43** και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται:

Α) Τα ποσά που καταβάλλονται από τους μετόχους της ανώνυμης εταιρίας ή τους εταίρους των λοιπών μορφών εταιρειών και προορίζονται αποκλειστικά για την αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας που έχει αποφασισθεί από τα όργανα διοικήσεως της. Τα ποσά αυτά παραμένουν στους λογαριασμούς αυτούς μέχρι την ολοκλήρωση της προβλεπόμενης από τον νόμο διαδικασίας αύξησης του κεφαλαίου. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 3604/2007 το ποσά αυτά κατατίθενται υποχρεωτικά σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό στο όνομα της εταιρείας.

Β) Τα ποσά των μερισμάτων που διατίθενται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

43.00 Καταθέσεις μετόχων

Στο λογαριασμό 43.00 «καταθέσεις μετόχων» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους μετόχους για να καλυφτεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας. Προϋποθέσεις για να κινηθεί ο λογαριασμός 43.00 είναι: (1) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου και (2) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας. Στην περίπτωση που, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσεως των μετόχων, η ημερομηνία συγκλήσεώς της καθορίζεται με την ίδια απόφαση του διοικητικού συμβουλίου και δεν απέχει περισσότερο από ένα έτος από την ημερομηνία της αποφάσεως αυτής. Ανάληψη των καταθέσεων της παραγράφου αυτής επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιείται, είτε επειδή η πρόταση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας δεν εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της, όταν απαιτείται η έγκριση αυτή, είτε επειδή η ίδια η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου για την αύξηση του μετοχικού

κεφαλαίου ανακαλείται από αυτό πριν ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία, όταν η αύξηση γίνεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου.

Αμέσως έπειτα από την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, το υπόλοιπο του λογαριασμού 43.00 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο».

43.01 Καταθέσεις εταίρων

Στο λογαριασμό 43.01 «καταθέσεις εταίρων» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιρειών για να καλυφτεί η προσεχής αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που, μέσα σε ένα εξάμηνο αφότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες»

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Στο λογαριασμό 43.01 καταχωρούμε το μέρισμα που προτείνεται από το διοικητικό συμβούλιο προς τη γενική συνέλευση των μετόχων να μην διανεμηθεί στους μετόχους σε μετρητά, αλλά να διατεθεί για αύξηση του κεφαλαίου.

43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου

Ο λογαριασμός 43.90 δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 241/2228/1995 όπου η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών οδηγεί στη διάλυση του λογαριασμού του αποθεματικού και σε μια εσωτερική αναδόμηση των επιμέρους λογαριασμών της καθαρής θέσης της εταιρίας, η οποία πρέπει να συνιστά και μια ουσιαστική μείωση της καθαρής θέσης στην περίπτωση που η κεφαλαιοποίηση επάγεται και καταβολή φόρων στο δημόσιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΟΨΙΓΕΝΗ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

1. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44 «Προβλέψεις»

Πρόβλεψη είναι η κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επιχείρησης διενεργούμενη κράτηση ορισμένου ποσού, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία αποβλέπει στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτιμήσεως υποχρεώσεων όταν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους. Οι προβλέψεις αντιπροσωπεύουν υποχρεώσεις αβέβαιου ποσού που προορίζονται να καλύψουν μελλοντικές ζημίες ή έξοδα ή υποτιμήσεις στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτιμήσεις υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, η πραγματοποίηση των οποίων κατά την σύνταξη του ισολογισμού είναι πιθανή της πιθανότητας εκτιμώμενης σε ποσοστό άνω του 50%. Για να γίνει μια πρόβλεψη σύμφωνα με το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

A) κατά το κλείσιμο του ισολογισμού πρέπει να είναι πιθανή η πραγματοποίηση ζημίας ή εξόδου ή υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού.

B) να μην είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος της ζημίας ή του εξόδου ή της υποτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού ή ο χρόνος πραγματοποίησης αυτών ή και τα δυο μαζί.

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

α. Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως". Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

β. Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους". Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμούς 18.00.19 ή του 18.01.19.

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν.2190/1920 ισχύει ότι: "Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό "λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις

προηγούμενες χρήσεις.

Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία. Αν το ποσό που εμφανίζεται στο λογαριασμό "λοιπές προβλέψεις" είναι σημαντικό, παρέχεται ανάλυση του στο προσάρτημα".

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

Οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού ανήκουν στις προβλέψεις εκμετάλλευσης και καταχωρούνται στο λογαριασμό:

- 44.00 "Προβλέψεις, για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία"
- 44.00.00 "Σχηματισμένες προβλέψεις"

Η ανάπτυξη του λογαριασμού μπορεί να γίνει σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, με διάκριση σε προβλέψεις για το έμμισθο προσωπικό και σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό.

44.00.01 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις"

Η ανάπτυξη αυτού του λογαριασμού μπορεί να είναι αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00.

44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων

Ο λογαριασμός αναφέρεται στις έκτακτες προβλέψεις που σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού **83.10 προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων** και πίστωση του 41.10. Επίσης σημειώνεται ότι:

- Το ύψος των προβλέψεων προσαρμόζεται στο τέλος κάθε χρήσης
- Σε περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.10 υπερβαίνει σημαντικά την εκτιμώμενη ζημία, το πλεονάζον ποσό μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00.10 έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων.
- Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο πολωθεί, το πιστωτικό υπόλοιπο του 44.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του παλούμενου παγίου στοιχείου.
- Η πρόβλεψη εμφανίζεται στο ισολογισμό αφαιρετικά της αξίας κτήσεως των παγίων στοιχείων στα οποία η πρόβλεψη αναφέρεται.

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Ο φορολογικός νόμος 3296/2004, με το άρθρο 9 «δαπάνες επιχειρήσεων», ρύθμισε αρκετά θέματα που αφορούν το χειρισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Το επόμενο έτος δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ. 1016/2005, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων και αυτή των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, με μεγαλύτερη ακρίβεια, πληρότητα και λεπτομέρεια.

Σύμφωνα με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το ν. 2065/1992, με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις. Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία

αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι:

- επιστροφές ή εκπτώσεις,

- η αξία των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και

- ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος, και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης, όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις (1122241/2246/Α0012/ ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιός μας).

44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων και τα οποία, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 81 "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" και 82 "Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων"

44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

Εδώ καταχωρούνται οι προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Ο λογαριασμός πιστώνεται με τα ποσά των σχηματιζόμενων προβλέψεων με χρέωση

του λογαριασμού 83.13 προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιούνται σε επόμενες χρήσεις, για τα οποία είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογ/σμούς του 82.00 έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

44.14 *Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων*

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων.

44.15 *Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ III ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

1. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

45 «Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις»

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, η διάκριση τους γίνεται ανάλογα με τον χρόνο ληκτότητάς τους. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και οι βραχυπρόθεσμες είναι εκείνες που η προθεσμία τους μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 του άρθρου 42^ε παρ. 6 και ο ΚΒΣ στο άρθρο 28 παρ. 8 Π.Δ. 186/1992.

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταχωρούνται και παρακολουθούνται στους υπολογισμούς του πρωτοβάθμιου 45 και οι βραχυπρόθεσμες στους λογαριασμούς

της ομάδας 5. Για την τακτοποίηση των μακροχρόνιων υποχρεώσεων κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, εφαρμόζονται τα ακόλουθα: Α) κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5. Β) οι ομολογίες που είναι πληρωτέες μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 45.00 - 45.05 στον λογαριασμό 53.04 ομολογίες πληρωτέες. Γ) Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων 45.10 - 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 και 53.18 μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επομένη χρήση και επαναφέρονται στους λογαριασμούς 45.10 - 45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσης, εφόσον για την ενότητα της παρακολουθήσεως ή για άλλο λόγο η επιχείρηση επιθυμεί αυτή τη μεταφορά. Επίσης, οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού σύμφωνα με τα άρθρα 43 παρ. 8 περ. β' κωδ. Ν. 2190/1920 και 28 παρ. 6 ΚΒΣ Π.Δ. 186/1992 .

45.00 – 45.05 Ομολογιακά δάνεια

Ομολογιακό δάνειο είναι ένα ιδιότυπο μακροπρόθεσμο δάνειο, το οποίο διαιρείται σε μεγάλο συνήθως αριθμό ισόποσων τίτλων που διευκολύνουν την ανεύρεση μεγάλου αριθμού δανειστών, στους οποίους παρέχεται η δυνατότητα της μεταβιβάσεως της απαιτήσεως τους δια της μεταβιβάσεως των τίτλων που κατέχουν. Η ομολογία είναι έγγραφος τίτλος που αντιπροσωπεύει ποσό που χορηγήθηκε ως δάνειο από τον κάτοχο στον εκδότη του υπό τους όρους που αναγράφονται σ' αυτόν.

Διάκριση ομολογιών σύμφωνα με το ν.2190/1920

Ομολογίες κερδοφόρες : ο νόμος στο άρθρο 3β επιτρέπει την έκδοση ομολογιών που παρέχουν εκτός από τον τόκο και το δικαίωμα συμμετοχής στα υπολειπόμενα κέρδη ή τη λήψη κάποιας άλλης πρόσθετης παροχής που εξαρτάται από το ύψος της παραγωγής ή γενικά από το επίπεδο δραστηριότητας της εταιρίας.

Ομολογίες ασφαλισμένες με υποθήκη : ο νόμος στο άρθρο 3γ παρέχει στην εταιρία το δικαίωμα για έκδοση ομολογιακού ασφαλισμένου κατά κεφάλαιο και τόκο με υποθήκη επί ενός ή περισσότερων ακινήτων της εταιρίας ή τρίτων.

Ομολογίες μετατρέψιμες σε μετοχές : Οι μετατρέψιμες ομολογίες είναι ειδική κατηγορία ομολογιών που παρέχουν τη δυνατότητα μετατροπής τους σε μετοχές. Έτσι ο ομολογιούχος μετατρέπεται από δανειστή σε μέτοχο, γεγονός που αποτελεί για την ΑΕ μορφή κεφαλαιοποίησης χρεών. Το δικαίωμα μετατροπής ασκείται με δήλωση του ομολογιούχου προς την εταιρεία και συνεπάγεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας, ενώ μειώνεται αντίστοιχα το ποσό του δανείου.

Η απόφαση για τη σύναψη ομολογιακού δανείου λαμβάνεται καταρχήν από τη γενική συνέλευση (ΓΣ) με ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας που ποικίλουν ανάλογα με το είδος του συναπτόμενου ομολογιακού δανείου. Για το κοινό ομολογιακό δάνειο και

το ομολογιακό δάνειο με ανταλλάξιμες ομολογίες αρκεί η συνήθης απαρτία και πλειοψηφία, ενώ για το ομολογιακό δάνειο με δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και το ομολογιακό δάνειο με μετατρέψιμες ομολογίες απαιτούνται αυξημένα ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας. Στις δύο τελευταίες περιπτώσεις η ΓΣ είναι αποκλειστικά αρμόδια να αποφασίσει τη σύναψη του δανείου, ενώ τη σύναψη κοινού ή ανταλλάξιμου ομολογιακού δανείου μπορεί να αποφασίσει και το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ), εφόσον αυτό προβλέπεται από το καταστατικό ή εφόσον η ΓΣ εκχωρήσει την αρμοδιότητά της στο ΔΣ. Οι όροι του ομολογιακού δανείου καθορίζονται από το όργανο που αποφασίζει την έκδοσή του, ενώ πλέον προβλέπεται και η έκδοση άυλων ομολογιών κατά το πρότυπο των άυλων μετοχών.

45.10 *Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ευρώ(€)*

45.11 *Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ευρώ(€) με ρήτρα Ξ.Ν*

45.12 *Τράπεζες - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.*

Τα μακροπρόθεσμα δάνεια συνήθως εξασφαλίζονται με υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης υπέρ της δανείστριας Τράπεζας. Τέτοια δάνεια χορηγούνται συνήθως μόνο από ειδικές τράπεζες και από ορισμένους πιστωτικούς οργανισμούς όπως το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο.

45.13 *Ταμιευτήρια - λογαριασμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων*

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τα Ταμιευτήρια από μακροπρόθεσμα δάνεια που τυχόν έλαβε από αυτά. Πρόκειται συνήθως ενυπόθηκα δάνεια και συνεπώς ισχύουν και γι' αυτά τα όσα εκθέτονται σχετικά με την εξυπηρέτηση και εμπράγματα εξασφαλίσεις που δίνονται για τέτοια δάνεια στις Τράπεζες. Τα Ταμιευτήρια στη σημερινή τους μορφή είναι πιστωτικά ιδρύματα ή υπηρεσίες πιστωτικών οργανισμών, των οποίων το έργο είναι αφενός η συγκέντρωση της εκούσιας ιδιωτικής αποταμίευσης, κυρίως των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων, και αφετέρου η χρησιμοποίηση των κεφαλαίων που συγκεντρώνουν για χρηματοδοτήσεις κοινωφελών έργων, καθώς και σε τοποθετήσεις ασφαλείς όχι όμως κερδοσκοπικές.

45.14 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ευρώ(€)*

45.15 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.*

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι δεν καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις, που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, οι οποίες όμως καταχωρούνται στο λογαριασμό **50 προμηθευτές**.

45.16 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ευρώ(€)*

45.17 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.*

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε ευρώ και ξένο νόμισμα αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι δεν καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, οι οποίες όμως καταχωρούνται στο λογαριασμό **50 προμηθευτές**.

45.18 *Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες*

Εδώ παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους εταίρους της ή προς αυτούς που την διοικούν. Καταχωρούνται τα πάσης φύσεως δάνεια που χορηγούν οι εταίροι ή οι διοικούντες την εταιρία προς αυτήν και κάθε άλλη οφειλή προς αυτούς που πρόκειται να εξοφληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσης όπως η οφειλή της εταιρίας από αγορά παγίων στοιχείων από εταίρο.

45.19 – 45.21 και 45.24 – 45.26 *Γραμμάτια πληρωτέα*

Με τους λογαριασμούς 45.19, 45.20 και 45.21 παρακολουθούνται τα μακροπρόθεσμη λήξεως γραμμάτια πληρωτέα, ενώ με τους λογαριασμούς 45.24, 45.25 και 45.26 οι μη δεδουλευμένοι τόκοι αυτών. Με εξαίρεση το λογαριασμό 45.21 γραμμάτια πληρωτέα Ν.Π.Δ.Δ και Δημοσίων επιχειρήσεων που είναι υποχρεωτικής τήρησης, η τήρηση των λοιπών λογαριασμών δεν είναι υποχρεωτική, γιατί επιτρέπει όλα τα γραμμάτια, ανεξάρτητα από την λήξη τους, να παρακολουθούνται στους υπολ/σμούς του λογαριασμού 51 γραμμάτια πληρωτέα, η τήρηση του οποίου είναι υποχρεωτική.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση παρακολουθεί και τα μακροπρόθεσμα γραμμάτια πληρωτέα στο λογαριασμό 51, οφείλει στο τέλος της χρήσης να διαχωρίζει εξωλογιστικά τα γραμμάτια πληρωτέα σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα, καθώς και τους αντίστοιχους μη δουλευμένους τόκους αυτών, για την εμφάνισή τους στον ισολογισμό.

45.22 *Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)*

Σε αυτόν καταχωρούνται τα τυχόν οφειλόμενα από την επιχείρηση ποσά φόρων και τελών, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Ο λογαριασμός εφόσον συντρέχει περίπτωση, πρέπει να αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους των υπολογαριασμών του **54 υποχρεώσεις από φόρους – τέλη**, οι οποίοι να λειτουργούν με τον ίδιο τρόπο.

45.23 *Ασφαλιστικοί Οργανισμοί*

Σε αυτόν καταχωρούνται οι τυχόν οφειλόμενες από την επιχείρηση εισφορές προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

45.90 *Ληφθείσες εγγυήσεις*

Ο λογαριασμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 266/2267/1996. Σε αυτόν παρακολουθούνται οι λαμβανόμενες από την επιχείρηση εγγυήσεις, στις περιπτώσεις που η επιτροπή τους προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Εννοείτε βέβαια ότι οι εγγυήσεις αυτές πρέπει να παρακολουθούνται και σε υπολογαριασμούς του **45.98 – 45.99 λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις**.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ

1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ

48 «Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) και του άρθρου 9 της παρ. 1 Έννοια υποκαταστήματος - Βιβλία υποκαταστήματος

Έννοια υποκαταστήματος. Υποκατάστημα θεωρείται η εκτός της έδρας (κεντρικού) επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (φυσικού ή νομικού προσώπου), στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα (παράγραφος. 1).

Συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δόσοληψία, την οποία ενεργεί το υποκατάστημα με κάθε τρίτο, όπως η αγορά ή η πώληση αγαθών, η καταβολή ή η είσπραξη χρημάτων, η έκδοση ή η αποδοχή συναλλαγματικών. Δεν θεωρείται συναλλακτική δραστηριότητα η απλή παραλαβή ή παράδοση αγαθών από επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (π.χ. αποθηκευτικός χώρος).

Παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1α του άρθρου 3 του Κώδικα, δηλαδή ή η κατεργασία, ή ο εξευγενισμός, ή η συναρμολόγηση, ή η διασκευή - συσκευασία κ.λπ. αγαθών, ίδιων ή τρίτων.

Έννοια αποθήκης. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμιά συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές

ορίζονται πιο πάνω, αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη - αποθήκευση των αγαθών.

Από την επαγγελματική εγκατάσταση αυτή ενεργούνται, στη συνέχεια, μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από

την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο - δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο

υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος. Σημειώνεται ότι για τις αποθήκες οι επιτηδευματίες δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ούτε ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης, όταν υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

Με βάση τα προαναφερόμενα, ως υποκαταστήματα θεωρούνται και:

- Το εργοστάσιο ή το εργαστήριο, το οποίο ασχολείται με την επεξεργασία, κατεργασία ή συσκευασία αγαθών ιδίων ή τρίτων.
- Το εργοτάξιο της επιχείρησης.
- Το κατάστημα της επιχείρησης, που βρίσκεται στο ίδιο κτίριο (π.χ. πολυκατοικία) με το κεντρικό κατάστημα (π.χ. το κεντρικό κατάστημα βρίσκεται στο ισόγειο του κτιρίου και το άλλο κατάστημα βρίσκεται στον πρώτο όροφο αυτού), με την προϋπόθεση, ότι η μεταξύ τους επικοινωνία γίνεται με την κοινόχρηστη σκάλα ή τον κοινόχρηστο ανελκυστήρα του εν λόγω κτιρίου. Σε περίπτωση όμως που υπάρχει εσωτερική επικοινωνία των χώρων αυτών παύει να υφίσταται η έννοια του υποκαταστήματος.
- Το πρατήριο διάθεσης (πώλησης) αγαθών, που παράγονται στο εργοστάσιο ή το εργαστήριο.
- Το μεταλλείο, ορυχείο ή λατομείο επιχείρησης.
- Το μόνιμο ή κινητό συνεργείο αγοράς (συγκέντρωσης) και επεξεργασίας γεωργικών, κτηνοτροφικών, αλιευτικών κ.λπ. προϊόντων.
- Ο σταθμός αναπαραγωγής κτηνών (ιπποφορβείο) επιχείρησης.
- Οι καντίνες, που βρίσκονται, εντός πλοίων, αεροδρομίων, δημοσίων υπηρεσιών ή άλλων χώρων, εφόσον εξαρτώνται από κάποιο κεντρικό κατάστημα.

Δεν θεωρείται ίδρυση νέου υποκαταστήματος η μεταφοράς υπάρχοντος υποκαταστήματος από μία διεύθυνση σε άλλη ή από έναν τόπο σε άλλο, λόγω λήξης της μίσθωσης ή εξεύρεσης άλλου επαγγελματικού χώρου, με την προϋπόθεση, ότι το υποκατάστημα στη νέα διεύθυνση ή στο νέο τόπο εγκατάστασης αναπτύσσει τις ίδιες δραστηριότητες, που είχε και πριν από τη μεταφορά. Στην έννοια του νέου τόπου εγκατάστασης περιλαμβάνεται η αλλαγή του τόπου εντός της ίδιας πόλης ή οικισμού.

Βιβλία υποκαταστήματος επιτηδευματία της πρώτης και δεύτερης κατηγορίας (παράγραφο. 2). Ο επιτηδευματίας της πρώτης ή της δεύτερης κατηγορίας υποχρεούται,

για κάθε ένα υποκατάστημα, να τηρεί ιδιαίτερο βιβλίο όμοιο με την έδρα, δηλαδή αγορών ή εσόδων - εξόδων, αντίστοιχα, κατά τις διακρίσεις των βιβλίων της έδρας. Τα δεδομένα των βιβλίων αυτών μεταφέρονται στο κεντρικό εντός της προθεσμίας υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων (Βλ. άρθρ. 17). Βιβλία υποκαταστήματος επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας (παράγρ. 3).

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων έχει για κάθε υποκατάστημά του, τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

Όταν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Για το υποκατάστημα αυτό ο επιτηδευματίας υποχρεούται να τηρεί πλήρη βιβλία τρίτης κατηγορίας με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας και σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Α.Σ. κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα. Τα δεδομένα των βιβλίων

αυτών ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας, χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των άλλων υποκαταστημάτων, εντός της προθεσμίας κλεισίματος του Ισολογισμού.

Όταν δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Στο υποκατάστημά του αυτό ο επιτηδευματίας τηρεί:

α) Τουλάχιστον Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων κατά τη διπλογραφική μέθοδο, στο οποίο καταχωρούνται οι εισπράξεις, οι πληρωμές, οι συναλλαγές επί πιστώσει και γενικά όλες οι ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις του υποκαταστήματος. Η τήρηση του παραπάνω ημερολογίου δεν αποκλείει την τήρηση

περισσότερων ημερολογίων (π.χ. ημερολογίου αγορών, πωλήσεων κ.λπ.).

β) Μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου (ΦΑΕ). Το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας. Δηλαδή η δομή, η ονοματολογία και το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών θα είναι σύμφωνη με τις αρχές του Ε.Γ.Α.Σ. Επίσης, εκτός από τη συνολική μηνιαία κίνηση των λογαριασμών, στο Φ.Α.Ε. αναγράφονται και τα προοδευτικά αθροίσματα των προηγούμενων μηνών.

Σημειώνεται, επίσης ότι, το Φ.Α.Ε. καταρτίζεται κάθε μήνα διπλότυπο σε αθεώρητο έντυπο, και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων της, εντός των πρώτων 20 ημερών του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι συναλλαγές.

Επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, είναι δυνατή η τήρηση του ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων με τη διπλογραφική μέθοδο χωρίς

να εφαρμόζονται οι αρχές του Ε.Γ.Α.Σ., με την προϋπόθεση ότι η αναγκαία προσαρμογή σ' αυτό θα γίνεται απαραίτητα με την κατάρτιση του Φ.Α.Ε.

Ο επιτηδευματίας δεν υποχρεούται στη σύνταξη και αποστολή στο κεντρικό φύλλο ανάλυσης και ελέγχου, εφόσον το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων

τηρείται διπλότυπο, με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη της έδρας. Το πρωτότυπο του ημερολογίου αποστέλλεται στην έδρα για την ενημέρωση των βιβλίων

της, εντός των πρώτων 20 ημερών του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι συναλλαγές.

Αυτονόητο είναι ότι, στην περίπτωση αυτή, το ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων πρέπει απαραίτητα να τηρείται σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Α.Σ.

Για παραπέρα διευκόλυνση των επιτηδευματιών και κυρίως, εκείνων που δεν διαθέτουν λογιστική υποδομή στα υποκαταστήματά τους, ανεξάρτητα από την απόστασή τους από την έδρα (κεντρικό), αντί των όσων αναφέρονται παραπάνω, μπορούν να τηρήσουν ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών (θεωρημένο) στο οποίο

καταχωρούνται χωριστά:

α) Το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας, β) Οι ταμειακές πράξεις και γ) Οι συμψηφιστικές πράξεις.

Το φύλλο αυτό καταρτίζεται ημερήσιο και απλογραφικό και το πρωτότυπο αποστέλλεται στην έδρα, για την ενημέρωση των βιβλίων της, εντός 15 ημερών από την ημέρα που αφορά.

Απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, οι επιτηδευματίες απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος, χωρίς να απαιτείται έγκριση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, στις εξής περιπτώσεις:

α) Στο υποκατάστημα που στεγάζεται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα (κεντρικό) ή άλλο υποκατάστημα. Επισημαίνεται ότι η ρύθμιση αυτή (απαλλαγή) αφορά μόνο τα βιβλία. Τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται κανονικά από τα υποκαταστήματα αυτά και καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας (κεντρικού) ή του άλλου υποκαταστήματος που λειτουργεί στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

β) Στις οποιοσδήποτε πρόσκαιρες (όχι μόνιμες) εγκαταστάσεις. Ως πρόσκαιρες εγκαταστάσεις αναφέρονται, ενδεικτικά, τα εργοτάξια των κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι.

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται ή λαμβάνονται στους χώρους αυτούς καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας (κεντρικού) ή του υποκαταστήματος που ανήκουν εντός του πρώτου δεκαημέρου του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή τη λήψη τους, κατά περίπτωση.

Τήρηση ιδιαίτερων βιβλίων υποκαταστήματος κατά διαχειριστική περίοδο.

Ο επιτηδευματίας οποιασδήποτε κατηγορίας βιβλίων, όταν αυτά τηρούνται χειρόγραφα, υποχρεούται να τηρεί για κάθε υποκατάστημά του ιδιαίτερα βιβλία για κάθε διαχειριστική περίοδο, εκτός εάν τα βιβλία αυτά τηρούνται ως διπλότυπα, οπότε επιτρέπεται η καταχώρηση σ' αυτά εγγραφών περισσότερων χρήσεων.

Σημειώνεται ότι η ρύθμιση αυτή δεν έχει εφαρμογή στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού.

Απαλλαγή από την τήρηση ή κατά διάφορο τρόπο τήρηση των βιβλίων του υποκαταστήματος με έγκριση από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας (παράγραφο.

6). Ο επιτηδευματίας που αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες στην τήρηση βιβλίων στο

υποκατάστημά του, μπορεί, με αίτησή του στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης, να ζητήσει την απαλλαγή του από την υποχρέωση τήρησης όλων ή μερικών βιβλίων του υποκαταστήματός του ή την τήρησή τους κατά διαφορετικό τρόπο. Η έγκριση αυτή πρέπει να κοινοποιείται και στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που υπάγεται το υποκατάστημα.

Είναι αυτονόητο ότι τα παραπάνω δεν έχουν εφαρμογή σε ότι αφορά την υποχρέωση τήρησης των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10, του βιβλίου αποθήκης του άρθρου 8 και της κατάστασης απογραφής του άρθρου 27. Από τις υποχρεώσεις, δηλαδή, αυτές δεν μπορεί να απαλλαγεί ο επιτηδευματίας σε καμία περίπτωση.

Υποχρεώσεις υποκαταστήματος που λειτουργεί στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα, οι διατάξεις του Κώδικα αυτού έχουν εφαρμογή στην ελληνική επικράτεια και κατά συνέπεια οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται στους επιτηδευματίες, σχετικά με την τήρηση βιβλίων κ.λπ., δεν έχουν εφαρμογή και στα υποκαταστήματα ελληνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην αλλοδαπή.

Τα βιβλία και τα στοιχεία των υποκαταστημάτων αυτών πρέπει να τηρούνται σύμφωνα

με τη νομοθεσία της χώρας που είναι εγκατεστημένα. Η εμφάνιση των συναλλαγών στα βιβλία της έδρας (κεντρικού), που βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια,

πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, για τον προσδιορισμό των πραγματικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσης.

Τα δεδομένα των παραπάνω υποκαταστημάτων ενσωματώνονται στα βιβλία της έδρας,

χωριστά από τα δεδομένα των βιβλίων της και των άλλων υποκαταστημάτων.

Άλλα βιβλία υποκαταστήματος. Ο επιτηδευματίας υποχρεούται, εφόσον συντρέχει περίπτωση, να τηρεί για κάθε υποκατάστημά του, πέρα από τα παραπάνω προβλεπόμενα βιβλία, και τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 10 πρόσθετα βιβλία, το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις της παράγραφο. 11 του άρθρου 8, καθώς και τις καταστάσεις απογραφής της παραγράφου. 3 του άρθρου 27.

Διαφοροποίηση παλαιών υποχρεώσεων για το υποκατάστημα. Από 1.7.1992 καταργείται η τήρηση του λογαριασμού δοσοληψιών στα βιβλία του υποκαταστήματος

που πρόβλεπαν οι διατάξεις του άρθρου 11 του π.δ. 99/1977.

Η ημερήσια ταμειακή και συμψηφιστική κατάσταση που τηρούνταν στο υποκατάστημα,

σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 99/1977, μπορεί να τηρηθεί και μετά την 1.7.1992 και μέχρι την 31.12.1992 χωρίς αλλαγή της ονομασίας, αφού καλύπτει τα δεδομένα του ημερήσιου φύλλου συναλλαγών.

Οι επιτηδευματίες που μέχρι την 30.6.1992 τηρούσαν στο υποκατάστημα, σύμφωνα με

τις διατάξεις του π.δ. 99/1977 βιβλίο ταμείου και βιβλίο χρεωστών - πιστωτών, από 1.7.1992 σταματούν να τα τηρούν και τηρούν πλέον τα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του νέου Κώδικα.

Το υποκατάστημα που στεγάζεται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα από 1.7.1992 απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων και από την ημερομηνία αυτή μπορεί να σταματήσει να τηρεί τα προβλεπόμενα βιβλία.

Το Ε.Γ.ΛΣ για την εξαρτημένη λογιστική των υποκαταστημάτων

Κατά την μέθοδο αυτή οι λογαριασμοί του κεντρικού και των υποκαταστημάτων αναπτύσσονται παράλληλα και συλλειτουργούν στα πλαίσια ενός και μοναδικού λογιστικού κυκλώματος εγγράφων. Το υποκατάστημα αποστέλλει στο κεντρικό όλα τα δικαιολογητικά, είτε ημερησίως, είτε μέσα στις προθεσμίες που προβλέπει ο ΚΒΣ, το οποίο κεντρικό καταχωρεί τα δικαιολογητικά αυτά σε ιδιαίτερους λογαριασμούς κατά υποκαταστήματα, που τηρεί στα βιβλία του. Στα βιβλία της επιχείρησης τηρούνται τόσες σειρές λογαριασμών όσες είναι και οι λογιστικές μονάδες της επιχείρησης και συνεπώς δεν τηρείται ο λογαριασμός 48 λογαριασμός συνδέσμου με τα υποκαταστήματα που τηρείται όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της αυτοτελούς λογιστικής των υποκαταστημάτων.

Απογραφή τέλους χρήσης υποκαταστήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπει το άρθρο 17 του Κώδικα αυτού, δηλαδή μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων

της επαγγελματικής του περιουσίας και καταχωρεί τα στοιχεία αυτά κατά ποσότητα και αξία στο βιβλίο απογραφών.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο, χωρίς να απαιτείται και η καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώριση η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και η συνολική του αξία.

Υποχρέωση σύνταξης απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων έχουν - σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 6 του ΚΒΣ - και οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας του ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή, η καταγραφή της απογραφής στο βιβλίο απογραφών γίνεται κατά ποσότητα και αξία, μέχρι την εικοστή (20ή) Φεβρουαρίου κάθε έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του ΦΠΑ ή της

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Υποχρέωση σύνταξης απογραφής προβλέπει ο ΚΒΣ και στην περίπτωση που η επιχείρηση διατηρεί υποκατάστημα ή υποκαταστήματα. Σύμφωνα με τη σχετική διάταξη του ΚΒΣ, προκειμένου περί υποκαταστήματος, εφόσον τηρούνται βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα της επιχείρησης μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Για το υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο Νομό με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από αυτή και δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα. Ας δούμε πιο αναλυτικά τι προβλέπουν οι διατάξεις του ΚΒΣ για τη σύνταξη απογραφής τέλους χρήσης από τα υποκαταστήματα:

Υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική

Αν το υποκατάστημα έχει αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση, λειτουργεί όπως η έδρα, συνεπώς τηρεί ίδιο βιβλίο απογραφής, το οποίο τηρείται όπως το βιβλίο απογραφών της έδρας. Σ' αυτό καταχωρούνται τα αποθέματα και όλα τα περιουσιακά στοιχεία του υποκαταστήματος. Στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος που τηρεί αυτοτελή λογιστική, μπορούν να ενσωματωθούν τα δεδομένα των τυχόν άλλων υποκαταστημάτων, ύστερα από έγκριση του προϊσταμένου

της αρμόδιας ΔΟΥ, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 9 του ΚΒΣ.

Υποκατάστημα με εξαρτημένη λογιστική

Αν το υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική, γίνεται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, η οποία καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία του υποκαταστήματος καταχωρούνται απευθείας στο

βιβλίο απογραφών της έδρας ή του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική, ύστερα από έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, χωρίς να είναι υποχρεωτική η σύνταξη ιδιαίτερων καταστάσεων. Η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 9 του ΚΒΣ παρέχει τη δυνατότητα να μην τηρούνται ή να τηρούνται διαφορετικά οι διπλότυπες καταστάσεις απογραφής του υποκαταστήματος, ύστερα από έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ. Αυτό, με την προϋπόθεση ότι τα αποθέματα του υποκαταστήματος θα καταχωρούνται ξεχωριστά στο βιβλίο απογραφών του κεντρικού.

Εάν δεν έχει δοθεί έγκριση για την μη τήρηση στο υποκατάστημα των θεωρημένων διπλότυπων καταστάσεων, τότε η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων του υποκαταστήματος καταχωρείται σ' αυτές στις οποίες καταχωρούνται διακεκριμένα και τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που τυχόν έχει το υποκατάστημα.

Το ένα αντίτυπο της διπλότυπης θεωρημένης κατάστασης αποστέλλεται στο κεντρικό, το αργότερο μέχρι την προθεσμία καταγραφής των αποθεμάτων, δηλαδή το αργότερο μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών της έδρας.

Εάν, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 9 του ΚΒΣ, έχει δοθεί από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ έγκριση για ενσωμάτωση των δεδομένων του υποκαταστήματος που δεν έχει αυτοτελή λογιστική σε άλλο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, το ένα αντίτυπο της θεωρημένης διπλότυπης κατάστασης αποστέλλεται στο υποκατάστημα αυτό και ενσωματώνεται στο ιδιαίτερο βιβλίο απογραφών που τηρείται σ' αυτό.

Η καταχώριση σε ευρώ της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων του υποκαταστήματος στο βιβλίο απογραφών της έδρας μπορεί να γίνει με ένα ποσό για τη συνολική αξία. Στην περίπτωση αυτή, στην κατάσταση απογραφής του υποκαταστήματος, η οποία αποστέλλεται στο κεντρικό, καταχωρείται και η αξία αποτίμησης των αποθεμάτων αναλυτικά. Ο τρόπος αυτός ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών με τα αποθέματα του υποκαταστήματος μπορεί να εφαρμοστεί και για τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων του υποκαταστήματος, τα οποία όμως καταχωρούνται σε θεωρημένη κατάσταση απογραφής.

Στην περίπτωση που το υποκατάστημα βρίσκεται στον ίδιο Νομό με το κεντρικό ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από αυτό και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, μπορεί να μην τηρούνται ιδιαίτερα θεωρημένες καταστάσεις. Στην περίπτωση αυτή, τα αποθέματα του υποκαταστήματος καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας. Η χιλιομετρική απόσταση υπολογίζεται με βάση τους πίνακες του ΥΠΕΧΩΔΕ "Χιλιομετρικές αποστάσεις του οδικού δικτύου της χώρας".

Στην περίπτωση που τα δεδομένα υποκαταστήματος ενσωματώνονται στα δεδομένα άλλου υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική, τα αποθέματα του ενσωματωμένου υποκαταστήματος καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος με την

αυτοτελή λογιστική, για την εξαγωγή του οικονομικού αποτελέσματος. Έτσι, αν το υποκατάστημα λειτουργεί στον ίδιο Νομό με το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική ή σε διαφορετικό Νομό αλλά σε απόσταση μικρότερη από 50 χλμ. από αυτό, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος αυτού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ Θεόδωρος Γρηγοράκος (Εκδόσεις Σάκκουλας)

Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (Εκδόσεις Βρυκούς)

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΟΣ ΤΟΠΟΣ

www.taxheaven.gr , www.epixeirisi.gr , www.power-tax.gr