

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.**

**ΘΕΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε. ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΚΑΡΓΑΚΗΣ ΜΙΧΑΗΛ.**

**Α.Μ.: 3234**



**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΜΠΑΣΤΑΚΗΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2013**

# **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

**ΣΕΛ.1 : Τι είναι α.ε περίληψη**

**ΣΕΛ.2: Σύσταση α.ε.**

- **Νομικά ζητήματα α.ε.**

**ΣΕΛ.3: Όργανα α.ε.**

- **Λύση α.ε**

**ΣΕΛ.4: Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως**

**ΣΕΛ.5-17:Απογραφή λήξεως**

**ΣΕΛ.17-31:Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων**

**ΣΕΛ.32: Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσης**

**ΣΕΛ.33-36: Διάθεση κερδών**

**ΣΕΛ.37: Τακτικό αποθεματικό**

**ΣΕΛ.38-42:Προσδιορισμός του αποθεματικού**

**ΣΕΛ.43: Διατάξεις φορολογικού δικαίου**

**ΣΕΛ.44:Συντελεστής υπολογισμού φόρου εισοδήματος**

**ΣΕΛ.45:Φορος υποβολής δηλώσεις**

- **Καταβολή φόρου εισοδήματος**
- **Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**

**ΣΕΛ.46: Λογιστικές αρχές**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΙ ΕΙΝΑΙ Α.Ε.

Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε μετοχές.

Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Για την σύσταση της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου (60.000 ευρώ).

Η Ανώνυμη Εταιρεία πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο (δηλ. τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και Αποτελέσματα Διαθέσεως τηρώντας το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και σε μία πολιτική εφημερίδα.

Στις Α.Ε. το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβαστό σε ορισμένους περιορισμούς («δεσμευμένες μετοχές»). Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του.

### ΣΥΣΤΑΣΗ Α.Ε.:

Η ίδρυση της Α.Ε. προϋποθέτει έγκριση της Διοικήσεως (Υπουργείου Ανάπτυξης ή αρμόδιας Νομαρχίας), μόνο όμως αν το κεφάλαιο υπερβαίνει τα 3 εκ. ευρώ, και καταχώριση της έγκρισης και του καταστατικού, στο Μητρώο Α.Ε. Περίληψη της σχετικής καταχώρισης δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.).

### ΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ Α.Ε.:

Άλλα νομικά ζητήματα αφορούν τους όρους δημοσιότητας της Γενικής Συνέλευσης όπως τη δημοσίευση σε εφημερίδα πρόσκλησης των μετόχων για να συμμετάσχουν στην Γ.Σ. είκοσι ημέρες πριν από αυτήν. Διατάξεις για αυξημένη ή απλή απαρτία της Γ.Σ., τροποποιήσεις του Καταστατικού της κ.α.

Μία Α.Ε. απαγορεύεται (με μερικές εξαιρέσεις) να αποκτήσει τις μετοχές της. Μπορεί ωστόσο να αγοράσει ένα μικρό ποσοστό αυτών για να τις διαθέσει στο προσωπικό της. Η Α.Ε. υπόκεινται στον έλεγχο των αποτελεσμάτων και του ισολογισμού της – τόσο για διαπίστωση ή όχι φοροδιαφυγής και σωστής τήρησης των απαραίτητων βιβλίων όσο και – από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και Λογιστές οι οποίοι ελέγχουν την επιχείρηση εκ μέρους των μετόχων και πιστοποιούν την ορθότητα των αποτελεσμάτων (όταν αυτά είναι ορθά).

## ΟΡΓΑΝΑ Α.Ε. :

\*Το ανώτατο όργανο της Α.Ε. είναι η "Γενική Συνέλευση" (Γ.Σ.), στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Την Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρείας. Οι συνελεύσεις είναι έκτακτες και τακτικές. Τακτική Γενική Συνέλευση γίνεται τουλάχιστον μία φορά το έτος. Κάθε μετοχή αποτελεί μία ψήφο και καθένας έχει δικαίωμα να ψηφίσει ή και να ψηφιστεί. Στις Γενικές Συνελεύσεις γίνεται η ψηφοφορία για τη σύνθεση του επόμενου Διοικητικού Συμβουλίου, ορίζονται τα καθήκοντα του, λαμβάνονται αποφάσεις για σημαντικά ζητήματα όπως ο καθορισμός της μακροχρόνιας πολιτικής της εταιρείας και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που πέτυχε η εταιρεία την προηγούμενη χρήση και εγκρίνεται ο ισολογισμός της. Τέλος οποιαδήποτε αλλαγή στο [[Καταστατικό]] της εταιρείας πρέπει να αποφασιστεί από Γενική Συνέλευση.

\*Το "Διοικητικό Συμβούλιο" (Δ.Σ.) αποτελείται από τα μέλη που ψηφίστηκαν στην Γενική Συνέλευση και έχει το καθήκον της επίβλεψης της εταιρείας και της χάραξης πολιτικής και στρατηγικής αυτής. Έτσι το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί την πορεία της εταιρείας στην αγορά. Το Διοικητικό Συμβούλιο εκλέγει τον Πρόεδρό του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον "Διευθύνοντα Σύμβουλο", ο οποίος ασκεί την διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρείας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένας Διευθύνοντες Σύμβουλο

## ΛΥΣΗ ΤΗΣ Α.Ε

Η Α.Ε. λύεται όταν παρέλθει ο χρόνος της διάρκειας για την οποία συστήθηκε, όταν η γενική συνέλευση των μετόχων το αποφασίσει με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία και όταν η εταιρεία πτωχεύσει. Σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. μη καταβολή του κεφαλαίου, απώλεια των 9/10 του κεφαλαίου, μη υποβολή τριών ισολογισμών κλπ.) η Διοίκηση μπορεί να ανακαλέσει την άδεια σύστασης της εταιρείας, που έτσι τίθεται υπό εκκαθάριση. Την εκκαθάριση διενεργούν οι εκκαθαριστές, που είναι όργανα της εταιρείας

## **ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Οι λογιστικές εργασίες για το κλείσιμο μιας χρήσεως ομαδοποιούνται στις παρακάτω 4 βασικές κατηγορίες ως εξής:

- 1. Απογραφή λήξεως**
- 2. Αποτίμηση της απογραφής λήξεως**
- 3. Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως**
- 4. Διάθεση κερδών**

Στα επόμενα τέσσερα κεφάλαια που ακολουθούν σχολιάζονται αναλυτικά οι παραπάνω κατηγορίες εργασιών ( διαδικασιών ) για το κλείσιμο της χρήσεως μιας εταιρείας

# ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ

## Ι.Ι.Γενικά.

### 1.1.1. Η απογραφή είναι υποχρεωτική .

Η απογραφή της εταιρικής περιουσίας είναι υποχρεωτική για ης ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 2190 1920.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγρ. 1 του Κ.Β.Σ. , κάθε επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα σης προθεσμίες που προβλέπονται προβαίνει σε καταμέτρηση , καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

### 1.1.2. Έννοια της επιχειρηματικής ή επαγγελματικής περιουσίας

Με τον όρο επιχειρηματική ή επαγγελματική περιουσία νοούνται:

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

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως ονομάζονται ενεργητικό της επαγγελματικής περιουσίας και καθορίζονται στην παράγραφο 4.1.101 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής :

- Οφειλόμενο κεφάλαιο
- Έξοδα εγκαταστάσεως

- Ασώματες ακινητοποιήσεις
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
- Αποθέματα
- Απαιτήσεις
- Χρεόγραφα.
- Διαθέσιμα Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Ο υποχρεώσεις της επιχειρήσεως ονομάζονται παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας και καθορίζονται στην παράγραφο 4.1.102 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

- Κεφάλαιο
- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
- Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων.
- Αποθεματικά κεφάλαια.
- Αποτελέσματα εις νέον .
- Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου.
- Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα.
- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Συμφώνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 4.1 ΙΟΙ και 4.1,102 του Ε.Γ.Λ.Σ. στην έννοια του ενεργητικού και του παθητικού περιλαμβάνονται και οι λογαριασμοί τάξεως ( χρεωστικοί και πιστωτικοί ).

1.2.Εργασίες (διαδικασίες) με τις οποίες επιτυγχάνεται η απογραφή.  
> Προετοιμασία για την απογραφή.



- > Πραγματοποίηση απογραφής
- α). Αναγνώριση στοιχείων απογραφής
- β) Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής
- > Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων
- > Λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής
- > Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών
- > Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

### 1.2.1 Προετοιμασία για την απογραφή

Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο ώστε η αποτύπωση) της περιουσίας της επιχείρησης , τη χρονική στιγμή της απογραφής να είναι η σωστή, με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία ) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογράφης να είναι σωστό.

Η οργάνωση και προετοιμασία της απογραφής απαιτούν όπως σχεδιαστούν και χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της χρήσεως κατάλληλα έντυπα καταμέτρησης αποθεμάτων . μετρητών , επιταγών . συναλλαγματικών , μετοχών , συμφωνίας τραπεζών , επαληθεύτηκες.

επιστολές υπολοίπων πελατών, χρεωστών . προμηθευτών, πιστωτών , αποθεμάτων σε τρίτους , συναλλαγματικών και επιταγών σε τρίτους.

Πρέπει να υπάρξει κατάλληλη προετοιμασία των αποθηκευτικών χώρων ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους χωρίς δυσκολίες δηλαδή , τα αποθέματα να έχουν τοποθετηθεί κατ' είδος και τα

ελαττωματικά ή ακατάλληλα να είναι διαχωρισμένα και να έχουν τοποθετηθεί ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους . Εάν υπάρχουν αποθέματα κυριότητας τρίτων και αυτά πρέπει να είναι τοποθετημένα ιδιαίτερος για να απογραφούν ως αποθέματα τρίτων.

Για την απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρειάζονται ειδικές γνώσεις εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας και προς τούτο οι επιστατούντες τουλάχιστον της απογραφής θα πρέπει να τις έχουν.

## 1.2.2. Πραγματοποίηση της απογραφής

### 1.2.2.1. Αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας.

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να γίνεται από το προσωπικό της επιχείρησης το οποίο γνωρίζει πολύ καλά τα στοιχεία της περιουσίας.

Για την περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρήσιμα στοιχεία αποτελούν τα δικαιολογητικά των συναλλαγών ( τιμολόγια , συμβόλαια , συμβάσεις κ.λ.π.) καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία αυτής .

Σημειώνεται ότι τα πρόσωπα τα οποία με βάση ης αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι ελεγχόμενα κατά την απογραφή ( ταμίας , αποθηκάριος , διαχειριστές αμοιγράφων κ.λ.π.) δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο προσωπικό της απογραφής .

### 1.2.2.2. Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων.

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

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

Απαραίτητο επίσης είναι κατά την καταμέτρηση να συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα είναι έγγραφα στα οποία αναφέρεται ο τόπος, η ημερομηνία , το αντικείμενο της καταμέτρησης , οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν και οι διαφορές που προέκυψαν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων . Επίσης στο πρωτόκολλο αναφέρονται τα στοιχεία των τελευταίων δικαιολογητικών με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί πριν την καταμέτρηση π.χ. σε καταμέτρηση μετρητών ταμείου πρέπει οι απογραφείς να σημειώνουν τα στοιχεία (νούμερο και ημερομηνία ) του τελευταίου εντάλματος πληρωμής και του τελευταίου γραμματίου εισπράξεως που εκδόθηκαν πριν την καταμέτρηση.

### 1.2.3. Επεξεργασία των απογραφέντων στοιχείων.

Η επιχείρηση τα στοιχεία που απέγραψαν οι απογραφείς πρέπει να μην τα καταχωρήσει αμέσως , στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών , αλλά προηγουμένως να τα επεξεργαστεί για να διαπιστώσει ότι είναι σωστά εφαρμόζοντας τις κατάλληλες εκείνες διαδικασίες οι οποίες θα περιορίσουν τα λάθη και τις τυχόν παραλήψεις των απογραφέντων .

α) Επεξεργασία των καταστάσεων απογραφής αποθεμάτων.

Οι καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων παραδίδονται αρχικά από τους απογραφείς στον προϊστάμενο του λογιστηρίου ο οποίος συγκρίνει τις απογραφείσες ποσότητες με τα λογιστικά υπόλοιπα των αποθηκών

Εάν διαπιστωθούν σημαντικές διαφορές οι οποίες δεν οφείλονται σε φυσιολογικές φύρες . τότε επισκέπτεται την αποθήκη μαζί με τους απογραφείς και τον αποθηκάριο και ερευνούν τούς λόγους της δημιουργίας των εν' λόγω διαφορών.

Στη συνέχεια με τις διαφορές απογραφής (ελλείμματα πλεονάσματα ) πρέπει να ενημερωθεί η Διοίκηση της επιχείρησης . η οποία είναι και αρμόδια να κρίνει τη σημαντικότητα των διαφορών ή τη διενέργεια περαιτέρω έρευνας .

β) Επεξεργασία των στοιχείων συμφωνίας με χρεώστες και πιστωτές.

Τα υπόλοιπα των Τραπεζών , πελατών , προμηθευτών κ.λ.π. πρέπει να επαληθεύονται με επιστολές που ταχυδρομούν οι ίδιοι οι συμβαλλόμενοι . Σε περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές τότε ζητούνται από τους συμβαλλόμενους αντίγραφα των λογαριασμών που τηρούν αυτοί και στη συνέχεια η επιχείρηση προβαίνει σε συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών . Όταν οι διαφορές είναι σοβαρές τότε τα φύλλα συμφωνίας πρέπει να τίθενται υπόψη της διοίκησης της επιχείρησης προς διερεύνηση για τυχόν διαχειριστική αταξία , π.χ. όταν ο πελάτης έχει εξοφλήσει το λογαριασμό του και στα βιβλία της επιχείρησης δεν εμφανίζεται η εξόφληση ή υπάρχουν σημαντικοί ετεροχρονισμοί σε καταθέσεις και αναλήψεις μεταξύ των λογιστικών εγγραφών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και των αντίστοιχων των λογαριασμών των τραπεζών.

#### γ) Επεξεργασία των πρωτοκόλλων καταμέτρησης .

Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης αξιών ( μετρητών . συναλλαγματικών . επιταγών . μετοχών . κ.λ.π. ) πρέπει να τίθενται υπ' όψη της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησης . Ενδεχομένως μεταξύ των καταμετρηθέντων να περιλαμβάνονται και ορισμένα στοιχεία τα οποία δεν συνιστούν καταμετρηθείσες αξίες , αλλά απαιτήσεις ή έξοδα , όπως π.χ. οι πρόχειρες αποδείξεις που εμφάνισε ο ταμίας στους απογραφείς με τις οποίες έχουν καταβληθεί χρήματα σε υπαλλήλους της επιχείρησης , για αγορές διαφόρων ειδών ενώ στο πρωτόκολλο καταμετρήσεως λήφθηκαν υπ' όψη ως μετρητά . Έτσι αφού προηγουμένως ερευνηθεί η αιτία της δημιουργίας των αποδείξεων αυτών αυτές πρέπει να λογισηκοποιηθούν και να εμφανιστούν στην απογραφή ως απαίτηση στο λογαριασμό «35 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων ».

Επίσης στα πρωτόκολλα καταμέτρησης αξιών μπορεί να σημειώνεται ότι στους απογραφείς δεν τέθηκαν υπ' όψη οι

πρωτότυπες αξίες αλλά φωτοαντίγραφα αυτών λόγω του ότι τα πρωτότυπα έχουν δοθεί προς είσπραξη κ.λ.π.. Οι περιπτώσεις αυτές πρέπει να επαληθεύονται από την οικονομική διεύθυνση για τη διαπίστωση ενδεχόμενης διαχειριστικής αταξίας. δ) Επεξεργασία των ( Δικηγόρων).

Οι Νομικοί Σύμβουλοι είναι απαραίτητο στο τέλος της χρήσεως να παρέχουν προς την εταιρεία ειδικές πληροφορίες σχετικά με:

1) Την κυριότητα των ακινήτων και τα εμπράγματα βάρη αυτών

2) Τις αγωγές της επιχείρησης κατά τρίτων.

3) Τις αγωγές των τρίτων κατά της επιχείρησης

4) Με τις αξίες που τους έχουν δοθεί για είσπραξη

1).Οι πληροφορίες για τα εμπράγματα βάρη επί των ακινήτων της εταιρείας θα πρέπει να αναφέρονται στον ισολογισμό και να αναλύονται στο προσάρτημα . Επομένως ο Νομικός Σύμβουλος πρέπει να χορηγήσει στην επιχείρηση βεβαίωση του αρμόδιου υποθηκοφύλακα ώστε οι πληροφορίες για τα εμπράγματα βάρη που αναφέρουν οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σωστές .

2) Οι πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές της επιχείρησης κατά τρίτων είναι απαραίτητες για την αποτίμηση των απαιτήσεων και το σχηματισμό της πρόβλεψης για επισφαλείς - επίδικους πελάτες και χρεώστες.

3) Οι πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές των τρίτων κατά της επιχείρησης είναι απαραίτητες διότι από αυτές προκύπτει έστω και κατά προσέγγιση το ποσό που θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση από τις

αγωγές αυτές ώστε να σχηματισθεί η ανάλογη πρόβλεψη για κινδύνους και έξοδα.

4) Ο Νομικός Σύμβουλος και οι Δικηγόροι πρέπει να επαληθεύουν με σχετική επιστολή τους το υπόλοιπο των αξιών που κατέχουν για είσπραξη και να χορηγούν πληροφορίες για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για την είσπραξη των εν' λόγω αξιών .

#### 1.2.4. Λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής .

Οι διαφορές απογραφής πρέπει να λογιστικοποιούνται άμεσα με λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσεως . Νόμιμα δικαιολογητικά των εγγραφών αυτών αποτελούν οι καταστάσεις απογραφής και τα πρωτόκολλα καταμέτρησης επί των οποίων πρέπει να υπάρχουν υπογραφές της διοίκησης της επιχείρησης ή συνημμένο σχετικό πρακτικό (Διοικητικού Συμβουλίου , Διαχειριστή κ.λ.π.)

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

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

#### Οι διαφορές απογραφής από φορολογική άποψη

Ο Κ.Β.Σ. ( άρθρο 30) αναφέρει ότι τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας , εκτός των άλλων , δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του. Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης αποτελεί λόγω απόρριψης των βιβλίων και προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων εξωλογιστικώς, εφόσον , βέβαια , συντρέχουν και οι λοιπές περιπτώσεις που ορίζει το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. . δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλήψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ( Υπουργείο Οικονομικών 1076242 πολ.163/1994 Λογιστής 1994 σελίδα 1330).

Ως ενδεικτικές περιπτώσεις για την μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης μπορούμε να αναφέρουμε ότι όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία σε περίπτωση που διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα πρώτης ύλης . για την ύπαρξη των οποίων δεν παρέχονται επαρκείς εξηγήσεις από την επιχείρηση , νομίμως μπορεί να συναχθεί , κατά την ανέλεγκτη κρίση του δικαστηρίου της ουσίας , απόκρυψη πωλήσεως ετοιμού προϊόντος γεγονός που τελικά κρίνεται ως ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (Σ.τ.Ε 3834/1990).

#### 1.2.5 Καταχώρηση των απογραφέντων στοιχείων στο βιβλίο απογραφών

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. , όλα τα απογραφέντα στοιχεία της επιχειρηματικής παρουσίας πρέπει να καταχωρηθούν αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής ήτοι:

- Τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων



που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν" λόγω αποθηκευτικούς χώρους

- Τα αποθέματα που βρίσκονται» σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.
- 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 , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., καθώς και η συνολική του αξία.
- Προκειμένου περί υποκαταστήματος που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή αποθηκευτικού χώρου , η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. δηλαδή μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη πλς διαχειριστικής περιόδου μήνα
- Για υποκαταστήματα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα . η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα .

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο (υπογραφών κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία : α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής . προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων , β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία .
- Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.
- Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στην προηγούμενη παράγραφο , για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών , κατά συντελεστή αποσβέσεων , το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους , οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους.
- Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού , τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς γενικούς λογαριασμούς , μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το υπόλοιπο μόνο των οικείων λογαριασμών , εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια . Ειδικά για τις μετοχές , τις ομολογίες και τα χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα , η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία .
- Στο βιβλίο απογραφών· καταχωρούνται χείριστα . κατ' είδος και ποσότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία , εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία

## ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κανόνες αποτίμησης: περιουσιακών στοιχείων ( άρθρο 43 Ν, 2190/1920 & άρθρο 28 του Κ.Β.Σ)

1) Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να χροκύπτουν υπο περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου 43 του Ν. 2190/2003.

Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

α) θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β) Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια . χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ) Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

- σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτήν .
- λαμβάνονται υπ' όψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες, οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή της προηγούμενες χρήσεις έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης , αλλά μέσα στην περίοδο περατώσεως των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού

- Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

δ) Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή . ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

ε) Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά και όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους.

2) Παρέκκλιση από τις αρχές της προηγούμενης παραγράφου I επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις . Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα , κατάλληλα αιτιολογημένη , όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση , στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας .

### 3) Αποτίμηση εξόδων εγκαταστάσεων

α) Τα ποσά των εξόδων εγκατάστασης ( πολυετούς απόσβεσης ) των κατηγοριών « έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως » , και « τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου » . καθώς και τα ποσά των λογαριασμών « έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων » , « έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων » . και «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως » . της κατηγορίας « λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως » . αποσβένονται. είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία.

β) Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρεία εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρεία οφείλει να της εξοφλήσει . Οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης « διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών » της κατηγορίας « λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως » . Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου.

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα , εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων . καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης ( πολυετούς απόσβεσης ) « συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων » και αποσβένονται τμηματικά , ανάλογα με την απόλυτη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης , όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περ. 23 πικ παραγρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα .

Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των λογιστικών διαφορών που αφορούν τη χρήση αναφέρονται στο προσάρτημα.

δ) Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης « πολυετούς απόσβεσης » απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών . εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

ε) Τα ποσά που εμφανίζονται στα έξοδα εγκατάστασης ( πολυετούς απόσβεσης » , και αφορούν τη χρήση αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

#### 4) Αποτίμηση ασωμάτων ακινητοποιήσεων

α) Οι διατάξεις των περιπτώσεων α, δ, ε της προηγούμενης παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών « έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων λατομείων » και « έξοδα λοιπών ερευνών » . καθώς και για τις παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών « δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων λατομείων » και « λοιπές παραχωρήσεις » , εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση.

β) Η υπεραξία της επιχειρήσεως ( goodwill). που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας. ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς κα, της πραγματικής' αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της καταχωρείτε στον λογαριασμό«υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβήνεται , είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα , σε περισσότερες από μια χρήσεις οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβούν της πέντε .

Τα ποσά που εμφανίζονται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

γ) Τα ποσά που καταχωρούνται σε λογαριασμό « δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας » της κατηγορίας των ασωμάτων ακινητοποιήσεων « παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» , αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας

κάθε αυλού στοιχείου . Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας σε περιπτώσει; που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

δ) Τα ποσά της κατηγορίας « λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις » των λογαριασμών « δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων » και « λοιπά δικαιώματα » , αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε αυλού πάγιου στοιχείου.

## 5. Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

α) Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου ε' , καθώς και της παραγράφου 9 αυτού του άρθρου . τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης η του κόστους ιδιοκατασκευής τους . Η αξία αυτή προσαυξάνεται με ης δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από τον νόμο.

β) Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς . η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις . Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων , όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης , τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων , δεν περιλαμβάνονται στην αξία κτήσης των στοιχείων αυτών . Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό « έξοδα κτήσεως

ακινητοποιήσεων » της κατηγορίας « λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως.»

γ) Κόστος παραγωγής ή διοικητικής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών , που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών . Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλο/γυι γενικών εξόδων αγορών, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φτάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

δ) Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού , όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση του . Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά κα. ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παράγωγες χρησιμοποίησης του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά . Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με την μορφή αναπτυξιακών κινήτρων,

παρεντίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων.

ε) Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης η του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο.



Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

6. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ- είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν.2076/1992. αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και χρεογράφων τους. στην συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους.

β) Ως τρέχουσα τιμή για την εφαρμογή αυτού του νόμου θεωρείται:

βα) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές. ομολογίες κ.λ.π.) ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

ββ) Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

βγ) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων

αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Στην περίπτωση που ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λοιπές (πλην<sup>^</sup> Α.Ε.) επιχειρήσεις, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, αναγράφεται, σημείωση στον Ισολογισμό και στο προσάρτημα στην οποία αναφέρεται ότι στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται μετοχές ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κι ότι ο Ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

γ) ΓΗ! την τιμή (αξία) κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα οριζόμενα της περιπτ. 2 και 3 της παραγρ. 2.2.112 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, Τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία (τιμή) κτήσεως τους είναι η καθαρή τιμή τους αυτή, που καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

Για τη μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζεται η περ. β της επόμενης παραγρ. 6.

δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/1980, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του ίδιου Π.Δ.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, Που γίνετε. στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω, αναπροσαρμόζοντας . τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους στους πιο πάνω αντιθέτους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέα χρήσεως, είτε με την χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής προβλέψεως) είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Π.Δ. 1123/1980.

ε) Για τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξίων (χρεογράφων και άλλων τίτλων) σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγρ. 2.3.301 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980, όπως ίσχυα.

στ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι που έχουν το χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισήχθη στο Χρηματιστήριο. αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατα την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου .

ζ) κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920 , και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2992/2002 , επιτρέπεται στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. επιχειρήσεις Η αποτίμηση των μετοχών ομολογιών κ κάθε φύσης χρεογράφων και Τίτλων καθώς κ των συμβάσεων η πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων στην τρέχουσα τιμή τους. Εξαιρούνται οι πάσης φύσεως συμμετοχές της παραπάνω παραγράφου 5 του άρθρου 42 του Κ.Ν. 2190/1920 και τα λοιπά χρεόγραφα τα όποια αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή . τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις.

## **6. Αποτίμηση αποθεμάτων**

α) Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και ΤΟ ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαραγωγό προϊόντα, αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται

στις περιπτ. 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980.

Γιοι την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περιπτ, 6, 8, 9 και 10 της παραγρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980.

β) Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης η του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων. καθώς και της τιμής κτήσης των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία. από τις μεθόδους της περιπτ. 7 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια. από χρήση σε χρήση. Αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται, εκτός αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών, ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

γ) Σε περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή μιας από της μεθόδους της προηγούμενης περιπτ. β', διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή της αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

## 7. Αποτίμηση απαιτήσεων

α) Οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβενονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά τον χρόνο σύνταξης του.

β) Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών που προκύπτει από την μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Με την επιφύλαξη της διατάξεως τη. περιπτ. γ της. παραπάνω παρ.3. οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για ης βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περιπτ. 4 της παραγράφου 2.3.2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την διάταξη πλς παρ.23 τσυ μοναδικού άρθρου του Π.Δ.502/1984.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

9.Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του Νόμου, η

αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης τον σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στη; «διαφορές αναπροσαρμογής».

10. Για την εφαρμογή της παρ.6 του άρθρου 42β, τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα στοιχεία υποκαταστημάτων που έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό, μετατρέπονται σε δραχμές ως εξής :

α) Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και άλλοι τίτλοι) μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) κάθε στοιχείου. Οι διατάξεις των παρ. 5 και 6 εφαρμόζονται αναλόγως.

β) Τα αποθέματα μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς ή παραγωγής). Οι διατάξεις της παρ. 7 εφαρμόζονται αναλόγως.

γ) Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονται σε δραχμές με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

δ) Τα έξοδα και τα έσοδα μετατρέπονται σε δραχμές με την μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται. Για τον προσδιορισμό αυτής της τιμής αθροίζονται οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης του ξένου νομίσματος, που ίσχυαν κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε

μήνα αυτής, και το άθροισμα διαιρείται με το αριθμό των μηνών της περιόδου, προσαυξημένο κατά μια μονάδα.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που τυχόν θα προκύψουν από των προηγούμενων περιπτώσεων α - δ της παραγράφου αυτής, εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε δραχμές των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπροθέσμων απαιτήσεων, καθώς και από τη μετατροπή των κινητών αξιών των αποθεμάτων των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εσόδων κ τον εξόδων μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.

β) Για της συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε δραχμές των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι παραπάνω διατάξεις της περιπτ. γ της παρ. 3 κα της περιπτ. Β εδάφιο δεύτερο της παρ.8.

11. Στην περίπτωση που δεν λειτουργεί υποκατάστημα για την μετατροπή σε δραχμές των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας που βρίσκονται στο εξωτερικό κ είναι εκφρασμένο σε ξένο νόμισμα εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της προηγούμενης παρ.10



## ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

Ο Νόμος 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα αλλά κ ο Κ.Β.Σ. στα άρθρα 26 – 28 καθορίζουν τον τρόπο κατάρτισης του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως κ προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσεως και κάνουν αναφορά της τρίτης λογιστικής αρχής του Ε.Γ.Λ.Σ. με βάση την όποια ο λογαριασμός εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται με λογιστικές έγγραφες , δηλαδή που καταχωρούνται στο προβλεπόμενο ημερολόγιο εγγραφών τέλους χρήσεως.

Οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων σε επίπεδο δευτεροβάθμιων έχουν ως εξής:

80	Γενική εκμετάλλευση
81	Έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη η ζημίες)
82	Έσοδα-Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
84	Έσοδα προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
85	Αποσβέσεως πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
86	Αποτελέσματα χρήσεως
88	Αποτελέσματα προς διάθεση

Στις επόμενες διαφάνειες παρατίθεται διαγραμματική ανάλυση της κίνησης των παραπάνω λογαριασμών.

# ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

## 1.Γενικά περί διάθεσης κερδών

Σκοπός κάθε επιχείρησης είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της , δηλαδή προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία στους μετόχους της , στα μέλη του Δ.Σ. , στους ιδρυτές, στο προσωπικό της για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους λόγω συμβατικής υποχρέωσης προς αυτούς .

Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από την εταιρεία , λόγω ειδικών διατάξεων νόμων ή του καταστατικού αυτής και παραμένει σ' αυτήν υπό μορφή αποθεματικών .

Έτσι λοιπόν με τον όρο διάθεση κερδών SEV εννοούμε μόνο τη διανομή τους αλλά και την αποθεματοποίηση τους.

Τα προς διανομή κέρδη είναι δυνατόν να προέρχονται:

- > Από κέρδη της κλειόμενης χρήσης
- > Από κέρδη εις νέο προηγουμένων χρήσεων
- > Από διανεμόμενα αποθεματικά

## 2. Νομοθεσία που διέπει τη διάθεση των κερδών των ανωνύμων εταιριών

## 2.1. Διατάξεις εμπορικού δικαίου ( Ν. 2190/1920).

### 2.1.1 Η διανομή κερδών ως θεμελιώδης διάταξη του καταστατικού.

Ο νομός δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διαθέσεως καθαρών κερδών χρήσεως , γι' αυτό και οι σχετικές με τη διανομή κερδών καταστατικού κατατάσσονταν. στις θεμελιώδεις διατάξεις , αφού ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 2 ορίζει ότι: (το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να περιέχει διατάξεις που αφορούν τον ισολογισμό κ την διάθεση των κερδών).

### 2.1.2. Προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών.

Ο Κ.Ν. 2190/1920 , αφ" ενός μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ. ( το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 42§2 , αναφορικά με το υπόδειγμα του « Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων » και εφ' ετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 44°§2 και 45 , καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Η σειρά αυτή είναι υποχρεωτική , δεν επιτρέπεται δηλαδή , η μεταβολή της, γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής και έχει ως εξής:

- 1) Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων
- 2) Κάλυψη των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- 3) Κάλυψη των Λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων
- 4) Κράτηση για φόρο εισοδήματος
- 5) Κράτηση για τακτικό αποθεματικό

## 6) Κράτηση για διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος

7) Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών ( κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης)

- Αποθεματικά καταστατικού
- Πρόσθετο μέρισμα
- Αμοιβές και ποσοστά Λ.Σ.
- Μέρισμα στο προσωπικό
- Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά)
- Υπόλοιπο κερδών εις νέο.

### 2.2.1.1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Για την υποχρέωση εξαλείψεως των ζημιών με κέρδη των επόμενων χρήσεων , από άποψη εμπορικού δικαίου , ισχύουν τα εξής:

α) Η εξάλειψη των ζημιών με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων είναι υποχρεωτική εφόσον και καθ' όσον πραγματοποιούνται κέρδη ( άρθρα 45 § 1 και 44 § 2 Κ.Ν. 2190/1920) , διότι τα κέρδη αυτά ούτε σε μερίσματα ούτε σε αποθεματικά μπορούν να διατεθούν , αν προηγουμένως δεν εξαλειφθούν οι υπάρχουσες ζημίες.

Το άρθρο 5 § Ι το» Κ.Ν. 2190/1920 αναφέρει επί λέξη τα εξής :

Καθαρὰ κέρδη της εταιρείας, είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ' των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, τω, κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

β) Η εξάλειψη των ζημιών είναι υποχρεωτική σε περίπτωση που η εταιρεία επιθυμεί να διανείμει μερίσματα , ποσοστά Δ.Σ κ.λ.π από κέρδη προηγούμενων χρήσεων ( αποθεματικά η κέρδη εις νέον )  
άρθρο 44 1 Κ . Ν. 2190/1920

γ) Αν υπάρχουν ζημιές στην έκταση που προβλέπει το άρθρο 48 1γ του Κ.Ν. 2190/1920 , δηλαδή αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας όπως προσδιορίζεται στον ισολογισμό , είναι μικρότερο από τι 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου και συντρέχει περίπτωση ανακλήσεως της άδειας συστάσεως της εταιρείας από τη διοίκηση , η εξάλειψη των ζημιών με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου , είναι υποχρεωτική , εκτός αν η εταιρία αδιαφορεί για τον κίνδυνο αυτόν αν οι ζημιές υπολείπονται του ύψους αυτού , ,εξάλειψη τους δεν είναι υποχρεωτική και παραλείπεται ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που αναμένονται κέρδη στις επόμενες χρήσεις.

δ) Η εξαλείψει της ζημιάς με τη διάθεση οποιουδήποτε αποθεματικού νόμιμου ή καταστατικού , φορολογημένου ή αφορολόγητου είναι προαιρετική.

Τα παραπάνω ισχύουν κ για τις διαφορές φορολογικού έλεγχου και τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους.

### 2.2.1.2 Τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Ν. 2190/20 ετησίως παρακρατείται ποσοστό 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού (για τις ασφαλιστικές εταιρίες του 20%).

Το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατόν να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο του 5% (ή στις ασφαλιστικές εταιρίες του 20%).

Η κράτηση αυτή είναι υποχρεωτική , εκτός εάν το σωρευμένο του ύψος καλύπτει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου.

Υπολογίζετε επί των λογιστικών κερδών μετά την αφαίρεση κάθε εταιρικού βάρους , επομένως και του φόρου εισοδήματος. Ειδικά όταν στη διανομή κερδών περιλαμβάνονται αφορολόγητα αποθεματικά το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου. Αυτό διότι διαφορετικά θα οδηγούμαστε σε αδιέξοδο αφού για τον υπολογισμό του Τ. Α. απαιτείται να είναι γνωστός ο φόρος εισοδήματος και για τον υπολογισμό των αφορολογήτων αποθεματικών απαιτείτε να είναι γνωστό το ύψος του Τ.Α.

Συγκεκριμένα:

88.00	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ ΛΟΓ. 86.99	α
88.06	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓ.ΧΡ.ΛΟΓ.42.04	(β)
88.09	ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΛΕΙΤ.ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΙ	(γ)
88.03	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΜ.ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ ΛΟΓ.40.01	(δ)
88.04	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΜ.ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ ΛΟΓ.40.02	(ε)
		----
	ΣΥΝΟΛΟ	ζ
Μείον	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΕΙΜΑΤΟΣ ζ Χ 35%	(η)
	ΚΕΡΔΟΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΟΠΟΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΤΑΙ Η ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	θ
Τ.Α.=	ΘΧ 5% Η ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΕΑΝ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ	

### Προορισμός του αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωση προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχών χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού κερδών κ ζημιών.

Η παραπάνω διάταξη είναι αναγκαστικής εφαρμογής με την έννοια ότι ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το Δ.Σ. μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από αυτή που προβλέπει ο νομός.

#### 2.2.1.3. Πρώτο μέρημα

#### α) Απαγόρευση διανομής κερδών στους μετόχους.

Με βάση τη διάταξη της § 3δ του άρθρου 43 του Ν. 2190/1920 , ορίζεται ότι μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης ( πολυετούς απόσβεσης ) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών , εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέον.

Ως προαιρετικά αποθεματικά νοούνται:

- Τα ελεύθερα αποθεματικά , δηλαδή τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με απόφαση γενικής συνέλευσης . Στην κατηγορία αυτή υπάγονται και τα αφορολόγητα αποθεματικά μετά από την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος .
- Τα καταστατικά αποθεματικά που έχουν ως σκοπό να διανεμηθούν στους μετό/ους . δηλαδή τα αποθεματικά που σκοπούν στην ενίσχυση των μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν.
- Το τακτικό αποθεματικό που σχηματίστηκε πέρα από το υποχρεωτικό . δηλαδή το μέρος εκείνο που σχηματίστηκε πέρα από το υποχρεωτικό όριο που καθορίζεται από το νόμο.

#### β) Μέγιστο όριο κερδών που είναι δυνατόν να διανεμηθούν στους μετόχους.

Με τη διάταξη της § 2 του άρθρου 44° του Ν.2190/1920 , ορίζεται ότι: « το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που

έχει λήξει . προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό .

#### γ) Προσδιορισμός του πόσου του πρώτου μερίσματος των μετόχων .

Ως πρώτο μέρισμα εννοούμε το μέρισμα που η εταιρία υποχρεούται σύμφωνα με το νόμο να διανείμει στους μετόχους. Αποκαλείται πρώτο μέρισμα σε αντιδιαστολή με το πρόσθετο μέρισμα που η εταιρεία, με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων ή με διάταξη καταστατικού είναι δυνατό να διανείμει στους μετόχους.

Το πρώτο μέρισμα που διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους υπολογίζεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο και με βάση τα κέρδη της χρήσεως:

- Υπολογισμός με βάση το κεφάλαιο:

Σύμφωνα με το άρθρο 45 § 2 περ. (β) του ν.2190/1920, από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως «κρατείται το απαιτούμενο ποσόν δ» την καταβολή πρώτου μερίσματος εξ 6 % τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου». Η διάταξη θεσπίζει το καλούμενο πρώτο μέρισμα και καθιερώνει το πλαίσιο που μπορεί να διαμορφωθεί η διάταξη του καταστατικού.

- Υπολογισμός με βάση τα καθαρά κέρδη της χρήσεως :

Το άρθρο 3 του α.ν. 148/1967. όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ν. 876/1979 και με το άρθρο 3 § 18του Ν. 2753/1999, ορίζει ότι:



«1. Οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να διανέμουν εις μετρητά, κατ- έτος, εις τους μετόχους ποσοστών τουλάχιστον τριάκοντα πέντε επί τοις εκατόν (35%) επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεσιν μόνον του τακτικού αποθεματικού), εφόσον το κατά το παρόν άρθρον διανεμητέον τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερο από το προκύπτον εκ της εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του ν.2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιριών» ως ούτος εκωδικοποιήθη δια του Β.Δ. 174/1963 «περί κωδικοποιήσεως των διατάξεων του Ν.2190/1920».

«2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτήν, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον ποσοστού τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) επί των καθαρών κερδών, που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρεία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να το κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.

«3. Οι διάταξη των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται εφόσον το αποφασίσει η γενική Σύνοδος με πλειοψηφία εβδομήντα τοις εκατό (70%) τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου».

Σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις του επιβάλλουν φορο εισοδήματος επί του συνόλου των κερδών της χρήσεως (άρθρο 99 του ν. 2238· 1994):

> από το ποσό που εξευρίσκεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο με συντελεστή 6% (ή το μείζον ποσοστό που ορίζει το καταστατικό) πρέπει ν· αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος εισοδήματος, (υπολογιζόμενος επί του ποσού αυτού με το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας 35% , και

> για τον υπολογισμό του μερίσματος με βάση τα κέρδη της χρήσεως, από τα συνολικά κέρδη της χρήσεως πρέπει ν' αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος εισοδήματος, υπολογιζόμενος επ' αυτών με το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας 35% , από το ποσό που απομένει ν' αφαιρεθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό και το 35% του υπολοίπου λογίζεται ως πρώτο μέρισμα.

Κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις, η εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει στους μετόχους μέρισμα το μεγαλύτερο από τα δύο που προκύπτουν από τους παραπάνω υπολογισμούς, κατά την ακόλουθη σχηματική παράσταση :

**ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ**

**ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

**ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Καταβλημένο κεφάλαιο X 6% = α Μείον: Αναλογούν φόρος α X 35% = β  <div style="text-align: right;">             -----              γ              =====           </div>	Λογιστικά κέρδη της χρήσεως δ Μείον: Αναλογούν φόρος ε  <div style="text-align: right;">             -----              ζ              Μείον τακτικό αποθεματικό ζ X 5% η                -----              θ              Πρωτο μερισμα θ X 35% η                =====           </div>
--	---

- Προκειμένου να μη διανεμηθεί Μέρισμα στους Μετόχους απαιτείται η ομόφωνη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των

Μετόχων στην οποία εκπροσωπείται το 100 % του Μετοχικού Κεφαλαίου.

## 2.2. Διατάξεις φορολογικού δικαίου (Ν. 2238/1994]

### 2.2.1. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας

Με το άρθρο 99 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι « σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρείες με εξαίρεση ης τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες , αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος ». Δηλαδή στο όνομα του νομικού προσώπου φορολογείται το πολιτικό φορολογητέο εισόδημα ανεξάρτητα αν το εισόδημα αυτό διανέμεται "τους μετόχους , στα μελη του Διοικητικού Συμβουλίου ή παραμένει στην εταιρεία υπο μορφή αποθεματικών ή υπολοίπου κερδών εις νέον.

Σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών βλέπε συνημμένο Πίνακα Νο. 2

### 2.2.2 Συντελεστής υπολογισμού του φόρου εισοδήματος :

Με ης διατάξεις του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης ανώνυμης εταιρείας με συντελεστή 25%.

Επιπλέον του φόρου εισοδήματος επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος από ακίνητα που αποκτά η εταιρεία καθώς και επί του τεκμαρτού εισοδήματος από ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί η εταιρεία ( εκτός των εξαιρέσεων που ρητά αναφέρονται στο νόμο) με συντελεστή 3%.

Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος δεν είναι δυνατόν να είναι μεγαλύτερος του κυρίου φόρου.

#### 2.23 Εκπτώσεις από το συνολικό ποσό φόρου.

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 109 § 4 του Ν. 2238/1994 από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει αφαιρείται:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως.

β) Ο φόρος που παρακρατήθηκε .

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σ· αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

#### 2.2.4. Χρόνος υποβολής της δήλωσης

Η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στην αρμόδια Λ.Ο.Υ μέχρι τη δέκατη πέμπτη μέρα του πέμπτου μηνά από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου

#### 2.2.5. Καταβολή του φόρου εισοδήματος

Κατά το άρθρο 110 § 1 του Ν. 2238 / 1994 ο φόρος εισοδήματος και η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος , τα τέλη χαρτοσήμου κ.λ.π. προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ποσά , καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες :

-η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και  
- οι υπόλοιπες τέσσερις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού της οφειλής που αναφέρεται στην εμπρόθεσμη δήλωση , παρέχεται έκπτωση 2,5 % επί του καταβαλλόμενου πόσου.

#### 2.2.6. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος .

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν. 2238/1994 « με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου . ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει ποσό ίσο με το πενήντα πέντε ( 55%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου». ( Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση εφόσον συντρέχει περίπτωση . εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί )

Η προκαταβολή υπολογίζεται πάντα στη βάση δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου.

#### 2.3. Λογιστικές αρχές (Π.Δ. 1123/1980)

Σύμφωνα με την § 4.1.300 του Ε.Γ.Λ.Σ , ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

**α. Καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων , σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.302 του Ε.Γ.Λ.Σ.**

**β. Όπως καθορίζεται στην παράγραφο 4.1.100 του Ε.Γ.Λ.Σ. , ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων δημοσιεύεται στο τέλος κάθε χρήσεως.**

**γ. Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία του υποδείγματος της παραγράφου 4.1.302 , εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.**

**δ. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δυο στήλες , οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη χρήση.**

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΙΔΙΟΤΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ Ν.ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ
- ΛΟΓΙΣΤΗΣ : ΔΥΣΣΕΑΚΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ
- ΙΣΤΟΤΟΠΟΣ: GOOGLE