



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: « ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ»

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΔΡΑΚΩΝΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΜΑΡΚΕΤΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ (Α.Μ.8351)

ΚΟΚΟΛΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ (Α.Μ. 8317)

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2012



Πρόλογος

Μέρος Α΄

Απογραφή της Περιουσίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

1.1. Γενικά περί απογραφής της επιχειρηματικής (ή επαγγελματικής) περιουσίας.

1.1.1. Οι φάσεις της ζωής της επιχείρησης

1.1.2. Η διαχειριστική (ή εταιρική) χρήση.

1.1.3. Έννοια της Απογραφής

1.1.4. Είδη Απογραφής

1.1.4.1. Απογραφή Έναρξης (ίδρυσης)

1.1.4.2. Απογραφή Τέλους Χρήσης (λήξεως)

1.1.4.3. Γενική Απογραφή

1.1.4.4. Μερική Απογραφή

1.1.4.5. Τακτική Απογραφή

1.1.4.5.1. Εξωλογιστική Απογραφή

1.1.4.5.2. Εσωλογιστική Απογραφή

1.1.4.6. Έκτακτη Απογραφή

1.1.5. Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνεται.

1.1.6. Προετοιμασία για την απογραφή

1.1.7. Στάδια Απογραφής

1.1.7.1. Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων

1.1.7.2. Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων

1.1.7.3. Καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας

1.1.7.4. Αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας

1.1.8. Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής

1.1.9. Συνέπειες από τη λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Κ.Β.Σ.

2.1. Έννοια αποθεμάτων

2.1.1. Γενικά

2.1.2. Κατηγορίες αποθεμάτων

2.2. Απογραφή αποθεμάτων

2.2.1. Γενικά

2.2.2. Απογραφή αποθεμάτων με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής

2.3. Απογραφή αποθεμάτων

2.4. Απογραφή Παγίων

2.5. Απογραφή λοιπών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

2.6. Απογραφή περιουσιακών στοιχείων κυριότητας τρίτων

Μέρος Β'

Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

3.1. Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

3.2. Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

3.2.1. Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου

3.2.1.1. Υπολογισμός της Τιμής Κτήσης – βασικές μέθοδοι

3.2.1.3. Μέθοδος πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.)

3.2.1.4. Μέθοδος τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O.)

3.2.1.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος

3.2.1.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους 3.2.1.7. Μέθοδος του πρότυπου

κόστους

3.2.2. Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου

3.3. Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων

3.4. Αποτίμηση παγίων

3.5. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων



- 3.5.1.Εννοιολογικοί προσδιορισμοί
- 3.5.2.Σκοπός Αποσβέσεων
- 3.5.3.Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων
- 3.5.4.Αποσβέσεις Μικρότερες του Έτους
- 3.5.5.Τρόποι Απόσβεσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ

- 4.1.Εισαγωγικά
- 4.2.Απογραφή Κτιρίων- Τεχνικών Έργων σε Ακίνητα Τρίτων
- 4.3.Αποτίμηση Κτιρίων- Τεχνικών Έργων σε Ακίνητα Τρίτων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

- 5.1.Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων
- 5.2.Αποτίμηση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων
- 5.3. Αποσβέσεις Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων (Λογ/σμός 16.99)
- 5.4.Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης (λογ/σμοί 16.10-16.19 και 16.90)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- 6.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- 6.2. Έννοια αποθεμάτων
- 6.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήςεως των αποθεμάτων
 - 6.3.1. Γενικά
 - 6.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:
 - 6.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο:
 - 6.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο:
- 6.4. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων



- 6.4.1. Παραδεκτές μέθοδοι
- 6.5. Αποτίμηση υπολειμμάτων
- 6.6. Αποτίμηση υποπροϊόντων
- 6.7. Αποτίμηση ελαττωματικών προϊόντων
- 6.8. Αποτίμηση συμπαραγωγών προϊόντων
- 6.9. Διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους όταν τηρούνται Δ.Λ.Π.
- 6.10. Αποτίμηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και αποθηκευτικών χώρων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

- 7.1. Περί των συμμετοχών γενικά
 - 7.1.1. Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό
 - 7.1.2. Διάκριση των συμμετοχών
- 7.2. Έννοια χρεογράφων
- 7.3. Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων
- 7.4. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο)
 - 7.4.1. Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα
 - 7.4.2. Τρέχουσα τιμή συμμετοχών και χρεογράφων
- 7.5. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

- 8.1. Διάκριση των απαιτήσεων
 - 8.1.1. Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως
 - 8.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως
 - 8.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως
- 8.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές
- 8.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ - ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

9.1. Αποτίμηση απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθεσίμων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΎΞΟΔΑ

10.1. Έννοια πρόβλεψης

10.2. Διάκριση προβλέψεων

10.2.1. Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης

10.2.2. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

10.3. Έννοια προβλέψεων, Λογιστικός χειρισμός Εγγραφές

10.3.1. Βάσει Εμπορικής Νομοθεσίας

10.3.2. Βάσει Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).

10.3.3. Βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

10.4. Ζημιογόνα γεγονότα που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της έγκρισής του.

Μέρος Γ'

Φορολογία & Διάθεση Κερδών

Α.Ε. & Ε.Π.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

11.1. Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)

11.1.1. Γενικά Περί διάθεσης κερδών

11.1.2. Σχηματισμός αποθεματικών

11.2. Έννοια καθαρών κερδών

11.2.1. Έννοια καθαρών κερδών κατά τον Κ.Ν. 2190/1920

11.2.2. Καθαρά αποτελέσματα σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

11.2.3. Διάθεση των αποτελεσμάτων

11.2.4. Προσδιορισμός των προς διάθεση καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών)

11.2.5. Τακτικό αποθεματικό.

11.2.6. Πρώτο Μέρισμα

11.2.6.1. Διατάξεις που ίσχυαν πριν την τροποποίηση του ΚΝ. 2190/1920 με το Ν.3604/2007

11.2.6.2. Διατάξεις που ισχύουν μετά την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 με το Ν.3604/2007

11.2.6.3. Διάθεση υπολοίπου καθαρών κερδών

11.3. Φορολογία εισοδήματος

11.3.1. Γενικές διατάξεις φορολογίας ανωνύμων εταιρειών

11.3.2. Αυτοτελής φορολογία διανεμομένων κερδών Α.Ε.

11.3.3. Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος ανωνύμων εταιριών

11.3.4. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

11.3.5. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ε.Π.Ε.

12.1. Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

12.1.1. Γενικά περί διάθεσης κερδών

12.2.2. Καθαρά αποτελέσματα σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

12.2.3. Διάθεση των αποτελεσμάτων

12.2.4. Προσδιορισμός των προς διάθεση καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών)

12.2.5. Τακτικό αποθεματικό.

12.2.6. Διάθεση υπολοίπου καθαρών κερδών.

12.3. Φορολογία εισοδήματος

12.3.1. Φορολογητέα κέρδη

12.3.2. Συντελεστής φορολογίας — φόρος εισοδήματος

12.3.3. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

12.3.4. Καταβολή του φόρου

12.3.5. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13^ο

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ & ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ

(Παράδειγμα Α.Ε.)

13.1. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που Συντάσσονται & Υποβάλλονται

13.2. Παράδειγμα Α.Ε.

- 13.3. Προσωρινό Ισοζύγιο 31/12/2009
- 13.3. Προσωρινό Ισοζύγιο 31/12/2009
- 13.4.Υπολογισμός Αποσβέσεων
- 13.5.Τακτοποιητικές Εγγραφές 31/12/2008
- 13.6.Παρουσίαση Οριστικού Ισοζυγίου 31/12/2008
- 13.7.Φύλλο Μερισμού
- 13.8.Εγγραφές Κλεισίματος 31/12/2008
 - 13.8.1.Εγγραφές Γενικής Εκμετάλλευσης
 - 13.8.2.Εγγραφές μεταφοράς αποτελεσμάτων στα Αποτελέσματα Χρήσεως
 - 13.8.3.Εγγραφές Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- 13.9.Παρουσίαση Ισοζυγίου για τις εγγραφές κλεισίματος Ισολογισμού
- 13.10.Εγγραφές Κλεισίματος Ισολογισμού
- 13.11.Σύνταξη Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης
- 13.12.Σύνταξη Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- 13.13.Σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- 13.14.Σύνταξη Ισολογισμού
- 13.15.Σύνταξη Προσαρτήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14ο

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ Α.Ε.

- 14.1. Γενικά
- 14.2. Υποσημειώσεις





Πρόλογος

Το πεδίο δράσης του σύγχρονου λογιστή βρίσκεται μέσα σε ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα, που καθημερινά βάλλεται με νέους νόμους, νέες αποφάσεις και αχαλίνωτες αλλαγές. Το λογιστικό επάγγελμα, έτσι όπως έχει εκσυγχρονιστεί, είναι ένα απαιτητικό επάγγελμα και για να ασκηθεί δεν αρκεί μόνο η γνώση των λογιστικών εργαλείων, αλλά και η ευρύτερη κατανόηση των οικονομοκοινωνικών παραμέτρων εκ των οποίων περιβάλλεται.

Στη παρούσα εργασία παρουσιάζεται αναλυτικά όλο το φάσμα των εργασιών που απαιτούνται στο τέλος της χρήσης. Στο πρώτο μέρος παρουσιάζονται οι διαδικασίες για την απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας μιας επιχείρησης. Στο δεύτερο μέρος αναλύονται όλες οι διαδικασίες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τέλος, στο τρίτο μέρος αναφέρονται οι τρόποι φορολογίας και διάθεσης των κερδών σε μία Ανώνυμη Εταιρία, καθώς και σε μία Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης.

Μέρος Α'

Απογραφή της Περιουσίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

1.1.Γενικά περί απογραφής της επιχειρηματικής (ή επαγγελματικής) περιουσίας.

1.1.1. Οι φάσεις της ζωής της επιχείρησης

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

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

Από την ίδρυση της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της εκκαθαρίσεως, όπου συγχρόνως λήγει και η ζωή της επιχείρησης, καταγράφονται κάθε φορά η επιχειρηματική περιουσία και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προέκυψε από τη δράση της επιχείρησης.¹

1.1.2.Η διαχειριστική (ή εταιρική) χρήση.

Η ζωή της επιχείρησης διαιρείται σε εταιρικές ή διαχειριστικές χρήσεις. Κάθε εταιρική χρήση είναι διάρκειας 12 μηνών εκτός από την πρώτη εταιρική χρήση που μπορεί να είναι

¹ Αλφραντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.11



μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, αλλά μέχρι εικοσιτέσσερις μήνες (άρθρο 42, κωδ.Ν.2190/1920) και της τελευταίας εταιρικής χρήσης που μπορεί να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών (άρθρο 29, Ν.2238/1994 και άρθρο 26, ΚΒΣ).²

1.1.3. Έννοια της Απογραφής

Με τον όρο απογραφή εννοούμε το σύνολο εκείνων των ενεργειών που μας δίνουν μία λεπτομερή ποσοτική απόδοση των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας και τον επαναπροσδιορισμό της καθαρής θέσης, σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή καθώς και την απόδοση τους σε χρηματικές μονάδες. Η απογραφή περιλαμβάνει χαρακτηριστικά που αφορούν:

- Την ποιότητα του στοιχείου
- Τις διαστάσεις του στοιχείου
- Τον τύπο του στοιχείου
- Το είδος του στοιχείου κ.λπ.

Με τον όρο ποσοτική απόδοση αναφερόμαστε στη δυνατότητα που μας δίνεται –μέσω της απογραφής – να γνωρίζουμε χαρακτηριστικά που αναφέρονται στα υλικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως είναι:

- Ο ακριβής αριθμός των μονάδων
- Το βάρος τους
- Το μήκος και η επιφάνειά τους
- Ο όγκος τους

Η περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με σχολαστικότητα για να επιτυγχάνεται η ορθή εξατομίκευσή τους. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητη η σύμπραξη ειδικών προσώπων, όπως τεχνικών, χημικών προϊσταμένων υπηρεσιών, που θα συμπληρώσουν και θα συνυπογράψουν τα απογραφικά δελτία, με βάση τα οποία, θα καταχωρηθεί η απογραφή στο βιβλίο απογραφών.

Ωστόσο, πρέπει να αναφέρουμε ότι απογραφή γίνεται, όχι μόνο στα υλικά περιουσιακά στοιχεία, αλλά και στις απαιτήσεις καθώς και στις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Όταν αναφερόμαστε σε απογραφή απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ουσιαστικά εννοούμε την αναλυτική παρουσίαση των στοιχείων αυτών, όπως είναι:

- Το ακριβές ύψος της απαίτησης ή της υποχρέωσης

² Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.11-12



- Τα πλήρη στοιχεία του προσώπου, δηλαδή όνομα ή επωνυμία, από ή προς το οποίο υπάρχει απαίτηση ή υποχρέωση.
- Τη διεύθυνσή του
- Τον ακριβή χρόνο λήξης αυτών
- Τη δυνατότητα επαλήθευσης των υπολοίπων λογαριασμών με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά, παραστατικά.³

1.1.4.Είδη Απογραφής

Υπάρχουν διάφοροι λόγοι οι οποίοι μπορούν να συντελέσουν στην ανάγκη πραγματοποίησης απογραφής. Ανάλογα με τους λόγους που συντρέχουν, η απογραφή μπορεί να ταξινομηθεί σύμφωνα με τα παρακάτω κριτήρια:

Διάκριση με βάση το σκοπό υλοποίησής της

- A) απογραφή έναρξης (ίδρυσης)
- B) απογραφή τέλους χρήσης (λήξεως)

Διάκριση με βάση την έκταση

- A) γενική απογραφή
- B) μερική απογραφή

Διάκριση με βάση τη περιοδικότητα

- A) τακτική απογραφή
- B) έκτακτη απογραφή

Διάκριση με βάση τον τρόπο

- A) εξωλογιστική απογραφή
- B) εσωλογιστική απογραφή⁴

³ Ηρειώτης (2007), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.38-39

⁴ Ηρειώτης (2007), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.39-40



1.1.4.1. Απογραφή Έναρξης (ίδρυσης)

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

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

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

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

Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10, παρ.2, του ΚΒΣ, στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης.⁵

1.1.4.2. Απογραφή Τέλους Χρήσης (λήξεως)

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

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

Επίσης οι διαχειριστές των ΕΠΕ υποχρεούνται μία φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσεως, να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού της ΕΠΕ, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ΕΠΕ καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.

⁵ Αλφφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.12-13



Τέλος ο ΚΒΣ αναφέρει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.⁶

1.1.4.3. Γενική Απογραφή

Περιλαμβάνει το σύνολο των επιδεκτικών απογραφής στοιχείων της περιουσίας, δηλαδή αναφέρεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία. Η γενική απογραφή είναι κατά κανόνα φυσική για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Π.χ. η απογραφή ενάρξεως λειτουργίας, η απογραφή χρήσεως, κ.λ.π.⁷

1.1.4.4. Μερική Απογραφή

Περιλαμβάνει μέρος μόνο των επιδεκτικών απογραφής στοιχείων της περιουσίας, δηλαδή αναφέρεται σε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Τη χρησιμοποιούμε για να ελέγξουμε τα αποθέματα και τις λοιπές υλικές αξίες της επιχείρησής μας.⁸

1.1.4.5. Τακτική Απογραφή

Είναι η απογραφή που χρησιμοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα, συνήθως στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης, με σκοπό να προσδιοριστεί η χρηματοοικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας. Η τακτική απογραφή ονομάζεται απογραφή τέλους χρήσεως ή τελική απογραφή⁹. Η τακτική απογραφή χωρίζεται σε εξωλογιστική και εσωλογιστική απογραφή.

1.1.4.5.1. Εξωλογιστική Απογραφή

Η εξωλογιστική απογραφή (φυσική ή πραγματική απογραφή) ακολουθείται όταν πρόκειται να απογραφούν υλικά (ενσώματα) στοιχεία, στα οποία η επιχείρηση έχει άμεση πρόσβαση (π.χ.

⁶ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.13

⁷ <http://www.taxheaven.gr>

⁸ <http://www.taxheaven.gr>

⁹ ΤΑ ΝΕΑ (2005), Τα μυστικά της Διοίκησης Επιχειρήσεων, Τεύχος 28, σελ.1-8



εμπορεύματα, αποθέματα, γραμμάτια, μετοχές, μετρητά κτλ). Τα αποτελέσματα της είναι πιο ακριβή και αντικειμενικά από ότι αυτά της εσωλογιστικής απογραφής.¹⁰

1.1.4.5.2.Εσωλογιστική Απογραφή

Σε εσωλογιστική απογραφή υπόκεινται:

- α) Τα άυλα στοιχεία του Ισολογισμού (π.χ. υποχρεώσεις, φήμη, πελατεία, εμπορικά σήματα, ευρεσιτεχνίες κτλ)
- β) Τα υλικά (ενσώματα) στοιχεία του Ενεργητικού που δεν βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης, αλλά στην κατοχή τρίτων (π.χ. καταθέσεις σε τράπεζες, εμπορεύματα καθ οδόν, χρεόγραφα που βρίσκονται στις τράπεζες για φύλαξη).¹¹

1.1.4.6.Έκτακτη Απογραφή

Είναι η απογραφή που γίνεται απρόοπτα χωρίς υποχρέωση επανάληψης.¹²

1.1.5. Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνεται.

Οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις της νομοθεσίας (αναφέρονται στη παρ. 1.1.4.2.), να προβούν κατά την έναρξη της λειτουργίας, αλλά και στο τέλος κάθε χρήσεως, σε απογραφή σε όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας.

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

Με την απογραφή επιδιώκεται:

- Η επαλήθευση των εγγραφών που διενεργούνται στα βιβλία
- Η ορθή απεικόνιση στον ισολογισμό της κατάστασης των επιχειρήσεων
- Ο ορθός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, με πραγματική απογραφή και αποτίμηση αποθεμάτων.¹³

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

¹⁰ Πηγή: <http://www.euretirio.com/2010/06/apografi.html#ixzz1xTw5H2Ed>

¹¹ Πηγή: <http://www.euretirio.com/2010/06/apografi.html#ixzz1xTw5H2Ed>

¹² Πηγή: <http://www.euretirio.com/2010/06/apografi.html#ixzz1xTw5H2Ed>

¹³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.2-3



- Προετοιμασία για την απογραφή
- Πραγματοποίηση της απογραφής
 - Αναγνώριση στοιχείων απογραφής
 - Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής
- Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων
- Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών
- Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων.¹⁴

1.1.6. Προετοιμασία για την απογραφή

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

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

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

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

¹⁴ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 16



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

- i. Εάν τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά, δηλαδή κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους σωστά και χωρίς δυσκολίες. Γι' αυτό τα αποθέματα πρέπει να είναι τοποθετημένα κατ' είδος, δηλαδή κάθε είδος αποθέματος να είναι χωριστά από το άλλο, και επίσης να καταμετρώνται με μεγάλη ευκολία.
- ii. Εάν υπάρχουν αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθεματικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά». Ελαττωματικά και ακατάλληλα αποθέματα καθώς και παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων πρέπει να αναγράφονται αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφής. Η αποτίμηση τους θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. π.χ. από την επίσκεψη απογραφών στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης και τη διεξαγωγή της απογραφής τέλους χρήσεως διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν 2000 τεμάχια εμπορευμάτων (τρόφιμα) κυριότητας της επιχείρησης ακατάλληλα για κατανάλωση κόστους κτήσεως 10.000 ευρώ. Η καταστροφή των άνω αποθεμάτων θα πραγματοποιηθεί εντός των επόμενων δύο μηνών. Στην απογραφή τέλους χρήσεως τα άνω εμπορεύματα θα αποτιμηθούν με αξία 1 ευρώ.
- iii. Εάν υπάρχουν αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων». Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κυριότητας τρίτων στα βιβλία της επιχειρήσεως πρέπει να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως.¹⁵

1.1.7.Στάδια Απογραφής

1.1.7.1.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 των μηχανημάτων και λοιπών παγίων, των συμμετοχών και χρεογράφων των λοιπών αξιόγραφων και των διαθέσιμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.¹⁶

¹⁵ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.17-19

¹⁶ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.20-21



1.1.7.2.Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων

η επιχείρηση τα στοιχεία που απέγραψαν οι απογραφείς πρέπει να μην τα καταχωρήσει αμέσως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών, αλλά προηγουμένως να τα επεξεργασθεί για να διαπιστώσει ότι είναι σωστά, δηλαδή να εφαρμόσει τις κατάλληλες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου οι οποίες περιορίζουν τα λάθη.¹⁷

1.1.7.3. Καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας

Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, όπως αναγνωρίστηκε και καταμετρήθηκε από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ, ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών (άρθρο 19, παρ.1, περ. Αη, ΚΒΣ). Επίσης, ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί «βιβλίων απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων» (άρθρο 6, παρ.6, ΚΒΣ).¹⁸

1.1.7.4. Αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας

Η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας στο τέλος της χρήσεως αποβλέπει στον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας. Κάθε περιουσιακό στοιχείο επιδέχεται δική του μέθοδο αποτιμήσεως ανάλογα με την ιδιομορφία και τους σκοπούς που επιδιώκει η επιχείρηση.¹⁹

1.1.8.Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας και η καταμέτρησή της πραγματοποιείται την τελευταία ημέρα χρήσεως. η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

¹⁷ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.22

¹⁸ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.28

¹⁹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.40



Η καταχώριση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας καθώς και η αποτίμηση αυτής περατούνται σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 8 του ΚΒΣ: α) εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού κώδικα και αστικές εταιρείες, β) εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, γ) εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

1.1.9.Συνέπειες από τη λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων Β και Γ κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν:

- i. Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρούνται αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα
- ii. Δεν τηρείται ή δεν διαφυλάσσεται το βιβλίο αποθήκης ή οι καταστάσεις της ποσοτικής κατάχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.
- iii. Δεν εμφανίζεται η πραγματική κατάσταση των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας.

Οι ανωτέρω πράξεις ή οι παραλείψεις, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, να υφίστανται αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων.

Επίσης δεν επηρεάζεται το κύρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, στην περίπτωση που έγινε αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΒΣ, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές.²⁰

²⁰ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.3-4



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Κ.Β.Σ.

2.1. Έννοια αποθεμάτων

2.1.1. Γενικά

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν σε μία επιχείρηση και τα οποία:

1. προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.
2. βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων.
3. προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
4. προορίζονται να την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων
5. προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.²¹

2.1.2. Κατηγορίες αποθεμάτων

Α. *Εμπορεύματα – Λογαριασμός 20 του Ε.Γ.Λ.Σ.*: Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.

Β. *Έτοιμα προϊόντα – Λογαριασμός 21 του Ε.Γ.Λ.Σ.*: Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους.

Γ. *Ημιτελή προϊόντα – Λογαριασμός 21 του Ε.Γ.Λ.Σ.*: Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο, είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση κατεργασία ή πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Δ. *Υποπροϊόντα και Υπολείμματα – Λογαριασμός 22 του Ε.Γ.Λ.Σ.*: Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής

²¹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.4



διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Ε. Παραγωγή σε εξέλιξη – Λογαριασμός 23 του Ε.Γ.Λ.Σ.: Παραγωγή σε εξέλιξη είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους, τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Στ. Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας – Λογαριασμός 24 του Ε.Γ.Λ.Σ.: Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό τα βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Ζ. Αναλώσιμα υλικά – Λογαριασμός 25 του Ε.Γ.Λ.Σ.: Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά που αποκτάει η επιχείρηση με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Η. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων – Λογαριασμός 26 του Ε.Γ.Λ.Σ.: Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η επιχείρηση με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Θ. Είδη συσκευασίας – Λογαριασμός 28 του Ε.Γ.Λ.Σ.: Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.²²

²² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.4-6



2.2.Απογραφή αποθεμάτων

2.2.1.Γενικά

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. να πραγματοποιούν πραγματικές απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 27 αναφέρει ότι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως γίνεται 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. Η καταχώρηση, 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. Επί νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ή καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. συνάγεται ότι η απογραφή επιβάλλεται για όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία της επαγγελματικής παρουσίας του επιτηδευματία που υπάρχουν κατά τη μέρα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου, επομένως και για τα μη αυτοτελώς εμπορεύματα που αποτελούν παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων, στην περίπτωση που δεν έχουν απογραφεί μαζί ή με τα εμπορεύματα αυτά, καθώς και για τα ελαττωματικά εμπορεύματα, έστω και εάν στερούνται εμπορικής αξίας.

Έννοια είδους αποθέματος. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά (άρθρο 1, παρ.6 Ν.3052/2002 ο οποίο ισχύει από 1.1.2003).²³

²³ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.53

2.2.2. Απογραφή αποθεμάτων με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 5.215 δίνει την έννοια της διαρκούς απογραφής:

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.

Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως. Με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης μέρας.²⁴

*Παράδειγμα Περιοδικής Απογραφής*²⁵

Η επιχείρηση Π.Π. ακολουθεί το σύστημα της περιοδικής απογραφής. Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2005 εμφάνισε τα ακόλουθα δεδομένα:

Αρχικό απόθεμα Εμπορευμάτων 100

Αγορές 1.500

Ειδικά έξοδα αγορών 120

Εκπτώσεις αγορών 250

Επιστροφές αγορών 20

Τελικό απόθεμα εμπορευμάτων 150

²⁴ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.53-54

²⁵ ΥΠΕΠΘ-ΚΕΕ (2008), Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.136-137



Να υπολογιστεί εξωλογιστικά το Κόστος Πωληθέντων και να γίνει η λογιστική εγγραφή προσδιορισμού του Κόστους Πωληθέντων.

Η καθαρή αξία αγορών προκύπτει ως εξής:

Αγορές (τιμολογιακή αξία)	1.500
συν Ειδικά έξοδα αγορών	<u>120</u>
	1.620
μείον Εκπτώσεις αγορών	250
μείον Επιστροφές αγορών	<u>20</u>
= Καθαρή Αξία αγορών	1.350

Με βάση τον τύπο:

$$\mathbf{Κ.Π. = Α.Α. + ΑΓ. - Τ.Α.}$$

Το Κόστος πωληθέντων προκύπτει :

Αρχικό Απόθεμα	100
συν (Καθαρές) Αγορές	1.350
μείον Τελικό Απόθεμα	<u>150</u>
= Κόστος Πωληθέντων	1.300

Η λογιστική εγγραφή προσδιορισμού του Κόστους Πωληθέντων είναι η ακόλουθη:

		X	Π
31/12/2004	Εμπορεύματα (τελικό απόθεμα)	150	
	Εκπτώσεις αγορών	250	
	Επιστροφές αγορών	20	
	Κόστος Πωληθέντων	1.300	
	Εμπορεύματα (αρχικό απόθεμα)		100
	Αγορές		1.500
	Ειδικά έξοδα αγορών		120
	Προσδιορισμός Κόστους Πωληθέντων		

2.3.Απογραφή αποθεμάτων

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, αφορά τα αποθέματα εκείνα τα οποία έχει στην κατοχή της η επιχείρηση



κατά την τελευταία ημερομηνία της διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα που βρίσκονται αυτά, και γίνεται ως ακολούθως:

- i. Διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο, όταν δεν στεγάζεται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο.
- ii. 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 και
- iii. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

Η καταχώρηση η οποία περιλαμβάνει το είδος, Τη μονάδα μέτρησης και ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ
Είδος Α	TEM	10

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.

ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Είδος Α	TEM	10	100,00	1.000,00

Προκειμένου περί υποκαταστήματος²⁶ που δεν εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή αποθηκευτικού χώρου, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις και το ένα αντίτυπο των καταστάσεων αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

Για υποκατάστημα 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.

Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσης, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και μευθύνη της

²⁶ Υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων.

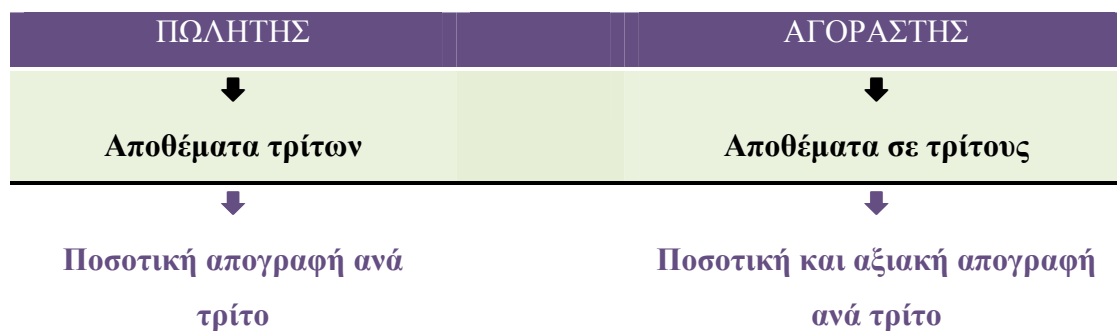


επιχείρησης, αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται στην απογραφή, και για το λογιστικό χειρισμό τους στην περίπτωση 8 της παραγράφου 2.2.203 του Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπονται τα ακόλουθα:

1. στην τρέχουσα χρήση, με την αξία των αγαθών χρεώνεται ο λογαριασμός 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή» και πιστώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή.
2. στην επόμενη χρήση ο λογαριασμός 36.02 πιστώνεται, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.

Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η επιχείρηση μπορεί να μην διενεργεί σχετικές εγγραφές, αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. οι αγορές αυτές πρέπει να καταχωρούνται σε μεταβατικούς λογαριασμούς, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή αγαθών.

Σε περίπτωση πώλησης αποθεμάτων τα οποία παρέμειναν στην επιχείρηση, τα αποθέματα αυτά συμπεριλαμβάνονται στην απογραφή ως αποθέματα τρίτων.



2.4.Απογραφή Παγίων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

- Την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων.
- Τις αποσβέσεις, και
- Την αναπόσβεστη αξία

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
Έπιπλα	10.000,00	6.000,00	4.000,00
Η/Υ	10.000,00	9.999,99	0,01



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

Κατ' εξαίρεση, 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.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποκτηθεί με τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού – επενδυτικού νόμου, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών διακεκριμένα ανά αναπτυξιακό νόμο.²⁷

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
Μηχανήματα	10.000,00	6.000,00	4.000,00
Μηχανήματα Ν.2601/1998	10.000,00	9.999,99	0,01
Μηχανήματα Ν.3299/2004	10.000,00	5.000,00	5.000,00

2.5.Απογραφή λοιπών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού (εκτός από αποθέματα και πάγια), τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον η ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης. Με την προϋπάρχουσα διάταξη η ανάλυση αυτή έπρεπε να εκτυπώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού σε αθεώρητες καταστάσεις και για την αποθήκευση των δεδομένων της σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτίσης και η τρέχουσα αξία.²⁸

²⁷ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.10-11

²⁸ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.12-13



2.6.Απογραφή περιουσιακών στοιχείων κυριότητας τρίτων

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

Δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, τα περιουσιακά στοιχεία του ιδιώτη τρίτου που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.²⁹

²⁹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ. 13



Μέρος Β΄

Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

3.1. Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.100 αναφέρει ότι στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- a) *Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15)*: Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
- b) *Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09)*: Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
- c) *Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19)*: Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.



- d) *Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18)*: Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής – Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κλπ - , οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.³⁰

3.2.Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

3.2.1.Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Η σύμβαση πώλησης ακινήτου πρέπει να γίνεται πάντα με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Διαφορετικά η πώληση είναι άκυρη. Άκυρη είναι, επίσης, οποιαδήποτε συμφωνία για την πληρωμή μέρους του τιμήματος του ακινήτου που δεν έχει αναγραφεί στο πωλητήριο συμβόλαιο. Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά, καταχωρούνται στα «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι:

Η τιμή κτήσεως των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών

Πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

³⁰ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 71



Πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής.³¹

T.K. - A.G.E.A. - K.E = Σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής

Οι έννοιες των δαπανών: προσθηκών, βελτιώσεων, συντηρήσεων και επισκευών πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιγράφονται στην παρ. 2.2.101 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

Προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου τους, του μεγέθους τους ή της ωφελιμότητάς τους, με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλών.

Προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος τους κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα:

- είτε αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του ή της παραγωγικότητάς του
- είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας
- είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο, που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Δαπάνες συντηρήσεως θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως σε καλή κατάσταση ώστε να παρεμποδιστούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου. Οι δαπάνες συντήρησης εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

Δαπάνες επισκευής θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία, που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση, στην αρχική καλή τους κατάσταση. Οι δαπάνες επισκευής εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

³¹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 71-74



Οι **δαπάνες βελτίωσης** αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, δηλαδή στην επαύξηση εν γένει των περιουσιακών της στοιχείων. Οι δαπάνες βελτίωσης δεν αφαιρούνται εξ ολοκλήρου κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά είναι δεκτικές αποσβέσεως σε πλείονες χρήσεις.³²

3.2.1.1.Υπολογισμός της Τιμής Κτήσης – βασικές μέθοδοι³³

Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

Παράδειγμα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ
Αγαθό Α	100	5.000,00	200	11.000,00

$$\frac{5.000,00 + 11.000,00}{100 + 200} = \frac{16.000,00}{300} = 53,34$$

Παρατηρούμε ότι η μέση σταθμική τιμή για το αγαθό αυτό είναι 53,34 ευρώ, συνεπώς αν η επιχείρηση της 31.12 έχει στην κατοχή της 70 τεμάχια αυτά θα αποτιμηθούν στην αξία των 3.733,80 ευρώ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΟΝΑΔΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
Αγαθό Α	ΤΕΜ	70	53,34	3.733,80

³² Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.71-74

³³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.16-17



Η μέθοδος αυτή, είναι απλή στην εφαρμογή της και εφαρμόζεται από πολλές επιχειρήσεις, γιατί προσεγγίζει αντικειμενικά το κόστος, και μπορεί να είναι ετήσια ή περιοδική.

Το κόστος των πωληθέντων στην περίπτωση αυτή θα υπολογισθεί ως ακολούθως:

Αποθέματα έναρξης		5.000,00
Πλέον Αγορές χρήσης	11.000,00	
Μείον Τελικά αποθέματα	<u>3.733,80</u>	<u>7.266,20</u>
Κόστος πωληθέντων		<u><u>12.266,20</u></u>

3.2.1.2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων³⁴

Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς}}$$

Η μέθοδος αυτή εξυπηρετεί πολύ τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη διαρκή απογραφή, γιατί μπορεί σε κάθε δεδομένη χρονική στιγμή να προσδιορίζει το κόστος των πωλήσεων. Αν οι επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζαν τη μέθοδο της μέσης σταθμικής τιμής, η οποία προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσης, τότε θα είχαν πρόβλημα προσδιορισμού του κόστους πωλήσεων.

Παράδειγμα:

ΗΜΕΡ.	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣ	Τ.ΜΟΝ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ	Τ.ΜΟΝ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ	Τ.ΜΟΝ	ΑΞΙΑ
Απογραφή							100		
10.2 (α)	50	52,00	2.600,00				50		
15.3				50	50,67	2.533,50	100		
15.6 (β)	100	55,00	5.500,00				200		
22.9				180	52,84	9.511,20	20		
30.11 (γ)	50	58,00	2.900,00				70		

³⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ. 17-18



(α) Αποτίμηση την 10.2

$$\frac{5.000,00 + 2.600,00}{100+50} = \frac{7.600,00}{150} = 50,67$$

(β) Αποτίμηση την 15.6

$$\frac{5.067,00 + 5.500,00}{100+100} = \frac{10.567,00}{200} = 52,84$$

(γ) Αποτίμηση την 30.11

$$\frac{1.056,80 + 2.900,00}{20+20} = \frac{3.956,80}{70} = 56,53$$

Παρατηρούμε ότι η μέση τιμή που διαμορφώνεται για το αγαθό αυτό, είναι 56.53 ευρώ συνεπώς αν η επιχείρηση της 31,12 έχει στην κατοχή της 70 τεμάχια αυτά θα αποτιμηθούν στην αξία των 3.957,10 ευρώ. Επίσης παρατηρούμε ότι η τιμή αυτή, είναι πιο κοντά στο τρέχον κόστος, σε σχέση με την μέση σταθμική τιμή.

Το κόστος των πωληθέντων στην περίπτωση αυτή θα υπολογισθεί ως ακολούθως:

Αποθέματα έναρξης		5.000,00
Πλέον Αγορές χρήσης	11.000,00	
Μείον Τελικά Αποθέματα	<u>3.957,10</u>	<u>7.042,90</u>
Κόστος πωληθέντων		<u><u>12.042,90</u></u>

3.2.1.3. Μέθοδος πρώτης εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (F.I.F.O.)³⁵

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in-First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης

³⁵ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ. 18-19



και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

Η μέθοδος αυτή είναι με τη σειρά της απλή, μπορεί να εφαρμοσθεί στις περιπτώσεις που η επιχείρηση επιλέγει το σύστημα της διαρκούς αλλά και της περιοδικής απογραφής, η αξία των μενόντων αποθεμάτων είναι πιο κοντά στο τρέχον κόστος αντικατάστασης αλλά έχει ένα βασικό μειονέκτημα, το οποίο ανάγεται στο ότι στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων αντιπαραθέτει το κόστος το οποίο έχει προέλθει από παλαιότερες αγορές.

Επισημαίνεται, ότι με τη χρήση αυτής της μεθόδου σε περιόδους αύξησης ή μείωσης των τιμών αυξάνονται ή μειώνονται και τα λογιστικά αποτελέσματα της επιχείρησης αντίστοιχα, με κίνδυνο ειδικά στην πρώτη περίπτωση η επιχείρηση να καλείται να καταβάλει αυξημένο φόρο εισοδήματος.

Παράδειγμα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣ	Τ.ΜΟΝ	ΑΞΙΑ
Απογραφή έναρξης	100	50,00	5.000,00
10.2 αγορά	50	52,00	2.600,00
15.6 αγορά	100	55,00	5.500,00
30.11 αγορά	50	58,00	2.900,00
Απογραφή λήξης	70		4.000,00

Η απογραφή λήξης υπολογίζεται:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ		ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ		ΑΞΙΑ
50	X	58,00	=	2.900,00
=				+
20	X	55,00	=	1.100,00
=				=
70				4.000,00

Το κόστος των πωληθέντων στην περίπτωση αυτή θα υπολογισθεί ως ακολούθως:

Αποθέματα έναρξης

5.000,00



Πλέον Αγορές χρήσης	11.000,00	
Μείον Τελικά αποθέματα	<u>4.000,00</u>	<u>7.000,00</u>
Κόστος πωληθέντων		<u>12.000,00</u>

3.2.1.4. Μέθοδος τελευταίας εισαγωγής – πρώτης εξαγωγής (L.I.F.O.)³⁶

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in – first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

Η μέθοδος αυτή είναι με τη σειρά της απλή, μπορεί να εφαρμοστεί στις περιπτώσεις που η επιχείρηση επιλέγει το σύστημα της διαρκούς αλλά και της περιοδικής απογραφής, όμως η αξία των μενόντων αποθεμάτων δεν είναι πιο κοντά στο τρέχον κόστος αντικατάστασης, αλλά έχει ένα βασικό πλεονέκτημα, το οποίο ανάγεται ότι στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος.

Επισημαίνεται ότι με τη χρήση αυτής της μεθόδου σε περιόδους αύξησης των τιμών, μειώνονται και τα λογιστικά αποτελέσματα της επιχείρησης αντίστοιχα, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να καταβάλλει μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Παράδειγμα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣ	Τ.ΜΟΝ	ΑΞΙΑ
Απογραφή έναρξης	100	50,00	5.000,00
10.2 αγορά	50	52,00	2.600,00
15.6 αγορά	100	55,00	5.500,00
30.11 αγορά	50	58,00	2.900,00
Απογραφή λήξης	70		3.500,00

Η απογραφή λήξης υπολογίζεται:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ		ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ		ΑΞΙΑ
70	X	50,00	=	3.500,00

³⁶ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ. 19-20



Το κόστος των πωληθέντων στην περίπτωση αυτή θα υπολογισθεί ως ακολούθως:

Αποθέματα έναρξης		5.000,00
Πλέον Αγορές χρήσης	11.000,00	
Μείον Τελικά αποθέματα	<u>3.500,00</u>	<u>7.500,00</u>
Κόστος πωληθέντων		<u>12.500,00</u>

3.2.1.5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος³⁷

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη:

A. Το ένα μέρος αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, και αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του, και

B. Το άλλο μέρος αντιστοιχεί στο υπεραπόθεμα και προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στη παραγωγική διαδικασία και αποτιμάται με μία από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού κτήσης.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

3.2.1.6. Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους³⁸

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

³⁷ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.20-21

³⁸ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.21



3.2.1.7. Μέθοδος του πρότυπου κόστους³⁹

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι, οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απούλητα και στα πουλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

3.2.2. Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου

Αποτιμούνται με τον ίδιο τρόπο που αναφέρει ο Κωδ.Ν. 2190/1920.

Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Επίσης, η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.⁴⁰

3.3. Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων

Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992. τα πάγια αποτιμούνται, κατ' αρχάς, στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε. Η αυθαίρετη αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού, δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία. Εάν μια επιχείρηση απέκτησε π.χ. το έτος 1950 ένα ακίνητο στην πλατεία Συντάγματος αντί δρχ. 300.000, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, μέχρι σήμερα να εξακολουθεί να το εμφανίζει στα περιουσιακά στοιχεία της με αξία αυτή που κατέβαλε το έτος 1950, εκτός εάν κάποια διάταξη νόμου την υποχρεώνει να το αναπροσαρμόσει.

³⁹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.21

⁴⁰ Αλφραντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.74



Για να διορθωθούν οι αξίες των παγίων και να εμφανίζονται στους ισολογισμούς με αξίες οι οποίες πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές ψηφίσθηκαν, κατά καιρούς, διάφοροι νόμοι οι οποίοι επέτρεψαν την αναπροσαρμογή των παγίων.

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 του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής».

Από την άνω διάταξη προκύπτει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων εκτός και αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Ως εκ τούτου, εκτός από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων που έγιναν τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967, Ν.542/1977, Ν.1249/1982 της απόφασης του Υπ. Οικονομικών Ε.2665/1988 του άρθρου 20 του Ν.2065/1992 του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002 και των μηχανημάτων, που έγινε με τις διατάξεις Ν.1731/1987, καμία άλλη αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων (ασώματων, ενσώματων, συμμετοχών) δεν επιτρέπεται να γίνει. Εάν, όμως, η επιχείρηση αυθαιρέτως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της, τότε, εκτός από το γεγονός ότι συντάσσει μη νόμιμες οικονομικές καταστάσεις, η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως των ακινήτων) που γίνεται με βάση τις ειδικές διατάξεις έχει ως στόχο τη διόρθωση λόγω του πληθωρισμού της υποτιμημένης αξίας των παγίων όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρίας.

Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευτεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίησης αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκύρως μόνο αν προβλέπεται από ειδικό νόμο.

Η άνω κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποτελεί πραγματική αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργειά της χωρίς νέες εισφορές των ιδιοκτητών (μετόχων και εταίρων) αλλά με κάλυψη του σχετικού ποσού από πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους παλαιούς μετόχους ή εταίρους.

Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων γενικά, δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και γι αυτό δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Στην παρ.3 (πρώτο εδάφιο), του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται στο Ν.2065/1992 είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Σημειώνεται ότι ειδικά για την αναπροσαρμογή του έτους 2000 της αξίας των ακινήτων ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Επίσης, στην παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το Ν. 2065/1992, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία, αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.⁴¹

3.4. Αποτίμηση παγίων

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Αποτίμηση ενσώματων	=	Τιμή κτήσης ή Κόστος	+	Επεκτάσεις ή	-	Αποσβέσεις
----------------------------	---	-----------------------------	---	---------------------	---	-------------------

⁴¹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 75-76



Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος, κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο, το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.⁴³

3.5.2.Σκοπός Αποσβέσεων

Είναι φανερό ότι η βαθμιαία αχρήστευση και η ταυτόχρονη μείωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας των πιο παραπάνω αιτιών έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα την μείωση του κεφαλαίου ή ακόμα και την διακοπή της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, λόγω του ότι ίσως να μην είναι σε θέση να αντικαταστήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι ,προς αποφυγή των πιο πάνω οδυνηρών συνεπειών ,κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μιας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση την επαναφορά του ενεργητικού της μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αγοραστική δύναμη που έχει δαπανήσει για κάθε ένα από αυτά.

Η προαναφερθείσα διαδικασία της λογιστικής είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

α) ένα μέρος του κόστους των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εκπνέει λόγω των πιο πάνω αιτιών, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μια από τις λογιστικές περιόδους στις οποίες χρησιμοποιείται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο από την οικονομική μονάδα,

β) το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ' αυτά είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ' αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωση του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Με την διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ'

⁴³ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.92



αυτήν, γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρος της αγοραστικής δύναμης που έχει δαπανηθεί για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού

στοιχείου μέχρι και το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που θα πρέπει κανονικά να έχει επιστραφεί ολόκληρο το πόσο της αγοραστικής δύναμης.

Επειδή λοιπόν, η απόσβεση συμμετέχει στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες, έτσι ώστε αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να θεωρούνται συγκρίσιμα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και για τις επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.⁴⁴

3.5.3. Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων

Υπάρχουν πολλές μέθοδοι υπολογισμού των ετήσιων αποσβέσεων. Εδώ θα παρουσιάσουμε επιγραμματικά τις τέσσερις βασικότερες μεθόδους, οι οποίες είναι:

1. Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης για όλα τα έτη παραμένει ίδιο.
2. Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης μειώνεται σταδιακά.
3. Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης αυξάνεται σταδιακά.
4. Λειτουργική μέθοδος, όπου η αποσβεστέα αξία κατανέμεται και επιβαρύνει τις λογιστικές περιόδους ανάλογα με τον βαθμό χρησιμοποίησης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.⁴⁵

3.5.4. Αποσβέσεις Μικρότερες του Έτους

Πολλές φορές αγοράζουμε ή πουλάμε πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσα στην χρήση τα οποία και πρέπει να αποσβεστούν ανάλογα, δηλαδή θα πρέπει να ακολουθηθούν κάποιοι κανόνες οι οποίοι είναι οι εξής:

- Η απόσβεση υπολογίζεται για ολόκληρους μήνες.
- Η μηνιαία απόσβεση είναι το 1/12 της ετήσιας, για όλες τις μεθόδους εκτός από την λειτουργική
- Για μεθόδους, εκτός από την σταθερή, όταν τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπίπτουν με τις λογιστικές περιόδους ,τότε η απόσβεση που

⁴⁴ Γρηγοράκος (2008), Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σελ.96-97

⁴⁵ Γρηγοράκος (2008), Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σελ.97



αντιστοιχεί στο έτος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής κατανέμεται αναλογικά και στις δύο λογιστικές περιόδους τις οποίες αφορά.⁴⁶

3.5.5. Τρόποι Απόσβεσης

1. Άμεσος τρόπος απόσβεσης
2. Έμμεσος τρόπος απόσβεσης
3. Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης
4. Απόσβεση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ:

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν πλήρη λογιστικά βιβλία εφαρμόζουν την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων με βάση το μικτό τρόπο που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ, ο οποίος αναφέρεται και ως έμμεσος τρόπος απόσβεσης. Σύμφωνα με τον τρόπο αυτό χρεώνεται ο λογαριασμός 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» με την ετήσια τακτική απόσβεση. Χρεώνεται ο λογαριασμός 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (και οι υπολογαριασμοί του) με το ποσό της ετήσιας πρόσθετης απόσβεσης. Και με το σύνολο δε των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων) πιστώνονται οι αρμόδιοι πρωτοβάθμιοι π.χ (10 εδαφικές εκτάσεις, 11 κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα) καθώς και οι υποαντίθετοι λογαριασμοί τους (10.99, 11.99)

Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι:

α) δεν αποσβένονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε περισσότερες από μία χρήσεις, αλλά κάποια αποσβένονται εφάπαξ μέσα στην χρήση, όταν η αξία κτήσης τους είναι μικρότερη από 1200 Ευρώ.⁴⁷

⁴⁶ Γρηγοράκος (2008), Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σελ.97-98

⁴⁷ Γρηγοράκος (2008), Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, σελ.98



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ

4.1.Εισαγωγικά

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων καταχωρούνται σε λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 11. Σε αυτόν τον λογαριασμό απεικονίζεται η αξία των βιομηχανοστασίων, των κτιριακών εγκαταστάσεων (π.χ. ηλεκτρολογικών, υδραυλικών, μηχανολογικών, τηλεπικοινωνιακών, αποχέτευσης κλπ.) και την αξία των τεχνικών έργων που αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση της επιχείρησης (π.χ. δρόμοι, πλατείες κλπ). Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία αγοράς ή κατασκευής τους και με τις δαπάνες βελτίωσης ή επέκτασης ή προσθήκης.

Οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά, τα δικηγορικά και λοιπά έξοδα κτήσης τους παρακολουθούνται με το λογαριασμό 16.14 «Έξοδα Κτήσης Ακινήτων» και μεταφράζονται όλα στα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιούνται ή αποσβήνονται σε 5ετή, ισόποσα. Στους λογαριασμούς 11.07- 11.10 παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα ή έξοδα που γίνονται σε ακίνητα τρίτων, όταν η επιχείρηση έχει δικαίωμα να τα χρησιμοποιήσει για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα περιέχονται στον κφριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα.

Τα παραπάνω κτίρια, έργα και έξοδα αποσβήνονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους με τον περιορισμό ότι η ετήσια απόσβεση δεν θα πρέπει να είναι μικρότερη από εκείνη των ομοειδών ιδιόκτητων παγίων στοιχείων.

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής των παραπάνω στοιχείων δεν παρακολουθούνται με το λογαριασμό 11 αλλά με τους αντίστοιχους λογαριασμούς δαπανών της χρήσης. Οι δαπάνες βελτίωσης και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα αποσβήνονται ισόποσα μέσα στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με βάση το χρόνο χρησιμοποίησης του ακινήτου δεν κα πρέπει να είναι μικρότερος από τον συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία.⁴⁸

⁴⁸ Ναούμ (1994), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.145

4.2.Απογραφή Κτιρίων- Τεχνικών Έργων σε Ακίνητα Τρίτων

Οι διατάξεις περί απογραφής κτιρίων και τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων δεν διαφέρουν από αυτές που για τα πάγια στοιχεία γενικά. Εφόσον η επιχείρηση διαθέτει γήπεδα ή οικοπέδα κα πρέπει να προσέχουν τα εξής:

- Η αξία των κτηρίων είναι η αξία κτήσης αυτών πλέον του κόστους των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων και των εκάστοτε αναπροσαρμογών που προβλέπονται από τις διατάξεις των εν ισχύ νόμων μείον τις αποσβέσεις.
- Οι αποσβέσεις στην αξία των κτηρίων υπολογίζονται από την στιγμή που αυτά χρησιμοποιήθηκαν

Σε περίπτωση που τεχνική εταιρεία υποχρεούται από τον Κ.Β.Σ. να τηρεί βιβλίο αποθήκης, τότε τα τεχνικά έργα αυτής σε ακίνητα τρίτων δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών. Αντίθετα, αν δεν μπορούν τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων να προκύψουν από βιβλία αποθήκης ή γενικά πρόσθετα βιβλία, τότε απογράφονται κανονικά από τον επιτηδευματία κατά είδος και ποσότητα στην λήξη της διαχειριστικής περιόδου.⁴⁹

4.3.Αποτίμηση Κτιρίων- Τεχνικών Έργων σε Ακίνητα Τρίτων

Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, ενώ μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων ως αξία αποτίμησης θεωρείται αυτή μετά την αναπροσαρμογή.

Ειδικά για τα κτίρια ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. τα τεχνικά έργα σε ακίνητα αποτιμώνται με βάση το πραγματικό (ιστορικό) κόστος παραγωγής- κατασκευής των τεχνικών έργων, όπως αυτό ορίζεται από το Ε.Γ.Λ.Σ..⁵⁰

⁴⁹ Ναούμ (1994), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.145-146

⁵⁰ Ναούμ (1994), Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, σελ.146-147



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

5.1.Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πιο συγκεκριμένα τον Κ.Ν. 2190/1920 άρθρο 42Ε, παρ. 3 αλλά και το Π.Δ. 1123/1980 παρ 2.2.110 τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης ή αλλιώς οι ασώματες ακινητοποιήσεις της, είναι τα οικονομικά αγαθά που έχει στην κατοχή της, που ενώ δεν έχουν φυσική υπόσταση επιδέχονται χρηματικής αποτίμησης και αποκτώνται από την επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική της διαδικασία. Ο σκοπός απόκτησης τους δε, δεν είναι βραχυπρόθεσμος καθώς η επιχείρηση αποσκοπεί στην χρήση τους για διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε από μόνα τους, είτε μαζί με την επιχείρηση. Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο εμφανίζονται στον λογαριασμό 16.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες. Από τη μία διακρίνουμε τα δικαιώματα, δηλαδή τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμποροβιομηχανικά σήματα, την πνευματική ιδιοκτησία κ.α., και από την άλλη διακρίνουμε τις πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, δηλαδή τη φήμη, την πελατεία, την πίστη, την καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, κ.α.. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων υπάρχει ειδική λειτουργία που αφορά τα κόστη που σχετίζονται με την έρευνα και ανάπτυξη των άυλων στοιχείων της πρώτης κατηγορίας και βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η λειτουργία αυτή είναι η “λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης”. Στην δεύτερη κατηγορία συναντάμε τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του όρου υπεραξία, ή αλλιώς φήμη και πελατεία (goodwill, fonds de commerce). Η υπεραξία είναι αυτή που κάνει την συνολική αξία της επιχείρησης μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων. Σε περασμένες δεκαετίες, επικρατούσε η άποψη ότι στην επιτυχή πορεία μιας οικονομικής μονάδας συνέβαλλαν αποκλειστικά και μόνο το προϊόν και οι οικονομικοί πόροι. Σήμερα όμως θεωρείται ότι η



“γνώση” υπερτερεί του προϊόντος. Οι διεθνούς φήμης καθηγητές διοίκησης επιχειρήσεων του πανεπιστημίου Harvard, Robert Kaplan και David Norton δημιούργησαν την επαναστατική μεθοδολογία Balanced Scorecard όπου προσδιορίζονται ποσοτικά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως το ανθρώπινο δυναμικό της, οι συσσωρευμένες γνώσεις και δεξιότητες καθώς και οι πελατειακές σχέσεις της.⁵¹

5.2.Αποτίμηση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της περιουσίας, τόσο των Ανώνυμων Εταιρειών όσο και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, τα οποία εμφανίζονται στις οικονομικές τους καταστάσεις όπως υπαγορεύονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται στις παρακάτω λογιστικές αρχές (άρθρο 43 παρ. 1 του Ν. 2190/1920):

Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής: Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων διενεργείται σύμφωνα με την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.

Αρχή της συντηρητικότητας: Η αρχή αυτή εφαρμόζεται πάντα και αναφέρει ότι σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτής της χρήσης, χωρίς να επιτρέπεται σχηματισμός πρόβλεψης εσόδου, ότι επίσης λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή προηγούμενες χρήσεις, ακόμα και αν οι ενδείξεις για τα παραπάνω διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά εντός του χρονικού διαστήματος περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού, και τέλος λογίζονται οι απαιτούμενες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το εάν στην κλειόμενη χρήση προκύπτει κέρδος ή ζημία.

Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης: Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια χωρίς να επιτρέπεται αλλαγή μεθόδου από τη μία χρήση στην επόμενη. Βέβαια σύμφωνα με τον ΚΒΣ (άρθρο 28) δίνεται η δυνατότητα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής όταν γίνεται με σκοπό τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για κάποιον άλλο εξίσου σπουδαίο λόγο.

Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης ή αρχή του going concern: Στην διαδικασία αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης θεωρείται δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητάς της.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων: Τα έσοδα και τα έξοδα κάθε χρήσης λογίζονται σε αυτή τη χρήση ανεξάρτητα από την ημερομηνία είσπραξης ή πληρωμής τους.

⁵¹ Μπατσινίλας - Πατατούκας (2010), Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σελ.429



Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού:

Αποτιμώνται χωριστά τα περιουσιακά στοιχεία του παθητικού και του ενεργητικού.

Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης: Τα ποσά που αναγράφονται στον ισολογισμό ανοίγματος πρέπει να είναι τα ίδια με αυτά του ισολογισμού κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Οι παραπάνω αρχές εφαρμόζονται και στη διαδικασία αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που περιέρχονται στην κατοχή της επιχείρησης από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 16 με την αξία κτήσεώς τους, δηλαδή το ποσό που καταβλήθηκε εφάπαξ στους τρίτους για την απόκτηση του στοιχείου επαυξημένο κατά περίπτωση με ποσά που αφορούν σε δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά κ.α., δηλαδή με τα ειδικά έξοδα αποκτήσεως. Αν η επιχείρηση καταβάλλει στους τρίτους εκτός από το εφάπαξ ποσό και επιπρόσθετα ποσά, μηνιαία ή ετησία, τα ποσά αυτά καταχωρούνται στα έξοδα εκμετάλλευσης στον λογαριασμό 61.98.00 (royalties).

Στην περίπτωση που τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση δεν απεικονίζονται λογιστικά παρά μόνο αν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται αξιόλογα έξοδα, στα οποία μάλιστα λογίζονται οι αποσβέσεις τμηματικά και όχι εφάπαξ. Τα παραπάνω έξοδα θεωρούνται ως η αξία κτήσης του άυλου στοιχείου.⁵²

5.3. Αποσβέσεις Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων (Λογ/σμός 16.99)

Οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης είναι μείζονος σημασίας για την επιχείρηση καθώς θεωρούνται έμμεση πηγή χρηματοδότησης. Ο λόγος είναι ότι ενώ συνιστούν υπολογιστικό έξοδο, και όχι συναλλακτικό, μειώνουν το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης καθώς εμφανίζονται αφαιρετικά από τα έσοδα και συνεπώς μειώνουν το φόρο εισοδήματος που υποχρεούται να καταβάλλει η οικονομική μονάδα στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Ο λογαριασμός 16.99 χρησιμοποιείται για την καταχώρηση των αποσβεσμένων ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Στην πίστωση του λογαριασμού αυτού εμφανίζονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του εκάστοτε άυλου στοιχείου. Όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις της αξίας των άυλων στοιχείων οι αποσβέσεις μεταφέρονται από τους υπολογαριασμούς του 16.99 στους αντίστοιχους λογαριασμούς του λογαριασμού 16

⁵² Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.41



με αποτέλεσμα οι παραπάνω λογαριασμοί να εξισώνονται. Το ΕΓΛΣ και ο Ν.2190/1920 άρθρο 42 παρ. 7 επιβάλλουν τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των άυλων πάγιων στοιχείων.

Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Ν.2190/1920 άρθρο 43 παρ 4 για τις αποσβέσεις των υπολογαριασμών του λογαριασμού 16 αναφέρεται:

- **Υπεραξία:** “*Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. (άρθρο 43 παρ. 4 περ. β)*”.

- **Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας:** “*Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 16.01 αποσβένεται τμηματικά με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. (ΕΓΛΣ*

2.2.110, παρ. 4 και Ν. 2190/1920 άρθρο 43 παρ.4, περ.γ)”. Για παράδειγμα, η δαπάνη εμπορικού σήματος, επειδή είναι επένδυση και συμβάλει στην απόκτηση εισοδήματος από την επιχείρηση για περισσότερες από μια διαχειριστικές χρήσεις, αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με έναρξη από το μήνα τον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση η χρήση του σήματος

- **Δικαιώματα (όπως π.χ. Παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων και Λοιπές Παραχωρήσεις:** “*Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών “έξοδα ερευνών ορυχείων- μεταλλείων – λατομείων” και “έξοδα λοιπών ερευνών” καθώς και οι παραχωρήσεις και τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών “δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων” και “λοιπές παραχωρήσεις” αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση. (άρθρο 43 παρ. 4 περ. Α σε συνδυασμό με παρ. 3 περ.α του ίδιου άρθρου)*”

- **Δικαιώματα χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων και Λοιπά δικαιώματα:**

“*Αποσβένονται σε ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για την χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου. (Ν. 2190/1920 άρθρο 43 παρ. 4 περ δ).*”⁵³

5.4. Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης (λογ/σμοί 16.10-16.19 και 16.90)

⁵³ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 160-178



Βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι αυτά που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση κατά την ίδρυση και αρχική οργάνωσή της, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, αλλά και αυτά που δαπανώνται για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

“Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων- εξόδων (Matching Principle), οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά πρέπει να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές.

Τα έξοδα αυτά διαφέρουν από τα έξοδα που καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς του Ενεργητικού ως “Έξοδα επομένων χρήσεων”, στο ότι τα τελευταία έξοδα αφορούν συνήθως δαπάνες, και βαρύνουν τα αποτελέσματα μιας σχετικά βραχείας διάρκειας χρονικής περιόδου και είναι επαναλαμβανόμενες (π.χ. ενοίκια, ασφάλιστρα). Αντίθετα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αφορούν δαπάνες που αναφέρονται σε μακρότερη χρονική περίοδο και είναι μη επαναλαμβανόμενες.”⁵⁴

Η απόσβεσή τους γίνεται όπως και στα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Εξαιρέση αποτελούν :

- τα “έξοδα ερευνών – ορυχείων- μεταλλείων-λατομείων”
- οι “συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων”
- οι “διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών”.

Οι διατάξεις του Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παράγρ. 3Δ και 4α) “απαγορεύουν” την οποιαδήποτε διανομή κερδών μέχρι να αποσβεστούν πλήρως τα έξοδα εγκατάστασης- πολυετούς απόσβεσης, εκτός και αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω εξόδων είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

Παρακάτω ακολουθεί μια συνοπτική αναφορά στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού εξόδων πολυετούς απόσβεσης.

16.10 Έξοδα Ίδρυσης και Πρώτης Εγκατάστασης

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα ίδρυσης- σύστασης μιας επιχείρησης, (όπως για παράδειγμα τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού), τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι η επιχείρηση να καταστεί έτοιμη για την έναρξη της παραγωγικο συναλλακτικής της δραστηριότητας και τέλος τα έξοδα επεκτάσεως της επιχείρησης (π.χ. ίδρυση υποκαταστήματος). Ακόμα σε υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.10 καταχωρούνται και τα έξοδα διαμόρφωσης χώρων μισθωμένου από την επιχείρηση

⁵⁴ Μπατσινίλας - Πατατούκας (2010), Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σελ.448-449



ακινήτου σε αντίθεση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται για προσθήκες και βελτιώσεις σε ακίνητα τρίτων που καταχωρούνται σε υπολογαριασμού του λογαριασμού 11.

16.11 Έξοδα Ερευνών Ορυχείων- Μεταλλείων- Λατομείων

Στον λογαριασμό 16.11 καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων ή μεταλλείων. Η επιχείρηση δύναται να διαλέξει έναν από τους παρακάτω τρόπους για την απόσβεση των παραπάνω εξόδων:

- εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν
- εφάπαξ μέσα σε μία από τις τέσσερις διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν
- τμηματικά μέσα στις διαχειριστικές αυτές χρήσεις

16.12 Έξοδα Λοιπών Ερευνών

Στον παραπάνω λογαριασμό παρακολουθούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες που γίνονται προκειμένου να ανακαλυφθούν νέα προϊόντα, να βελτιωθούν τα ήδη υπάρχοντα, να βελτιωθούν οι μέθοδοι παραγωγικής διαδικασίας και γενικά για να προαχθεί η επιστημονική και τεχνική γνώση μιας επιχείρησης.

16.13 Έξοδα Αυξήσεως Κεφαλαίου και Εκδόσεως Ομολογιακών Δανείων

Γίνεται κατανοητό από τον τίτλο του λογαριασμού αυτού ότι εδώ καταχωρούνται τα έξοδα που γίνονται τόσο για την αύξηση του κεφαλαίου της (π.χ. Έξοδα διαφημίσεων και ανακοινώσεων) όσο και για την έκδοση ομολογιακού δανείου (π.χ. Έξοδα εκτύπωσης ομολογίων).

16.14 Έξοδα Κτήσεως Ακίνητοποιήσεων

Σε αυτόν τον λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται προκειμένου να αποκτηθούν ενσώματες ή ασώματες ακίνητοποιήσεις τα οποία δεν προσ αυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους αλλά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης . Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, τα συμβολαιογραφικά έξοδα , μεσιτικά, και αμοιβές δικηγόρων.

16.15 Συναλλαγματικές Διαφορές από Πιστώσεις και Δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων που συνάπτονται σε ξένο νόμισμα και αφορούν την απόκτηση παγίων στοιχείων.

Οι διαφορές αυτές προκύπτουν είτε κατά την πληρωμή των δόσεων ή την εξόφληση των παραπάνω, είτε κατά την αποτίμηση σε ευρώ στο τέλος της χρήσης των υπολοίπων των δανείων αυτών.

Οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων “αποσβέννυνται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 23 της παρ.



2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 "περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" (ΦΕΚ Α' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 "τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1132/1980" (ΦΕΚ Α' 179/1984). Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν τη χρήση αναφέρονται στο προσάρτημα."(Ν. 2190/1920 , άρθρο 43 παρ. 3 , περ. γ)

16.16 Διαφορές Εκδόσεως και Εξόφλησεως Ομολογιών

Στον προκείμενο λογαριασμό εμφανίζονται οι διαφορές από τη διάθεση των ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία (έκδοση ομολογιών υπέρ ή υπό το άρτιο). Η απόσβεσή τους γίνεται σε τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την εξόφληση του ομολογιακού δανείου.

16.17 Έξοδα Αναδιοργάνωσης

Εδώ καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης σε ριζικό επίπεδο που γίνονται εξαιτίας επεκτάσεων ή αλλαγών στην οργανωτική ή εμπορική δραστηριότητα μιας επιχείρησης.

16.18 Τόκοι Δανείων Κατασκευαστικής Περιόδου

Στον λογαριασμό 16.18 καταχωρούνται οι τόκοι των δανείων ή πιστώσεων που συνήφθησαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

16.19 Λοιπά έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

Εδώ καταχωρούνται τα έξοδα που έχουν τα χαρακτηριστικά εξόδων πολυετούς απόσβεσης και δεν εντάσσονται σε καμία από τις προαναφερθείσες κατηγορίες.

16.90 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης

Σύμφωνα με την γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 260/11.1.1996 στον παρόντα λογαριασμό παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης που εξομοιώνονται με έξοδα εγκατάστασης.⁵⁵

⁵⁵ Μπατσινίλας - Πατατούκας (2010), Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σελ.448-449

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

6.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

Τα αποθέματα συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα των ενεργητικών στοιχείων των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Επομένως, η αποτίμηση και η εμφάνιση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων αυτών είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση της οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων από τις εργασίες αυτές.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) Νο2 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, το οποίο, όπως αναφέρει το άνω Δ.Λ.Π. είναι η πλέον ευρέως αποδεκτή βάση, στην οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.⁵⁶

6.2. Έννοια αποθεμάτων

Στην ελληνική νομοθεσία η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται από την Παρ. 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της• 2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων• 3) προορίζονται να αναλωθούν για την Παραγωγή - έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών• 4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων• 5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. Νο2 δίνει τον ορισμό των αποθεμάτων ως εξής:

⁵⁶ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 193



Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (α), τα προοριζόμενα προς πώλησιν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως, β) τα ευρισκόμενα εις την διαδικασία της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως προς τοιαύτην πώλησιν ή γ) τα αναλωθησόμενα εις την παραγωγή των προς πώληση αγαθών ή προς παροχήν υπηρεσιών.⁵⁷

6.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων

6.3.1. Γενικά

Το Λογιστικό δίκαιο συντίθεται από τους επί μέρους κανόνες που διέπουν τη λογιστική των επιχειρήσεων. Αυτοί οι Κανόνες περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), στους φορολογικούς νόμους (φορολογία εισοδήματος, ΚΒΣ κλπ.) και στους εμπορικούς νόμους 2190/1920 και 3190/1955(1).

Βασική διάταξη του Λογιστικού δικαίου για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι η παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής». Χαρακτηρίζεται ως βασική διάταξη, αφού οι λοιπές διατάξεις Του φορολογικού νόμου (άρθρο 28 Κ.Β.Σ.) και του εμπορικού νόμου 2190/1920 (άρθρο 43) παραπέμπουν σε αυτή.⁵⁸

6.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. Ι και 2):

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους Παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.⁵⁹

⁵⁷ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 193-194

⁵⁸ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 194

⁵⁹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 194

6.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ. 7, περ. α, εδάφιο πρώτο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2, του άρθρου 3, του Π.Δ. 367/Ι 1994:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή τον 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 συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3,4,11,12,13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου Ι του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους Παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περίπτ. 6,8,9 και 10 της Παρ. 2.2.205 του άρθρου Ι του Π.Δ. 1123/1980.

6.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3,4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου Ι του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.



Για την αποτίμηση των συμπαραγωγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των άνω διατάξεων λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περ. 6, 8, 9 (έκτος του τρίτου εδαφίου) και 10 της παρ. 2.2.205 του Π.Δ. 1123/1980.

Από τις άνω διατάξεις του Κ.Β.Σ. προκύπτουν τα εξής:

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται κατά τον Κ.Β.Σ. στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ: τιμής κτήσεως, τρεχούσης τιμής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος.

Στις άνω διατάξεις παραπέμπει και η φορολογία εισοδήματος (άρθρο 33Α, παρ. 3, Ν.Δ. 3323/1 955).⁶⁰

6.4. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων

6.4.1. Παραδεκτές μέθοδοι

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται στην τιμολογιακή αξία μειωμένη με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το ΦΠΑ και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι τιμές αυτές αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός πώς θα υπολογίσουμε την τιμή κτήσεως.

Το άρθρο 43 (παρ. 7, περ. β', Πρώτο εδάφιο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή με μία από τις επτά μεθόδους που αναφέρονται στη συνέπεια με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων (έδρα και υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα) ενώ η υποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

⁶⁰ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ. 194-195



α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου	+	Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου	+	Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

Όπως σαφώς προκύπτει από τον άνω τύπο υπολογισμού του μέσου σταθμικού κόστους, η περίοδος στάθμισης είναι δυνατόν να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους (μηνιαία, διμηνιαία κλπ.), αρκεί να ακολουθείται παγίως, δηλαδή η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με παραλλαγές ανάλογα με την επιλεγόμενη περίοδο στάθμισης, από την οποία διαμορφώνεται και ο τίτλος (η ονομασία) της αντίστοιχης παραλλαγής, όπως:

- μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κλπ.

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή της στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. γνωμ. 202/7.2.1994 Λογιστής 1994 σελ. 911).

β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων. Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

Αξία προηγούμενου υπολοίπου	+	Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου	+	Ποσότητα νέας αγοράς

γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First In – First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.



δ) *Η μέθοδος Τελευταία εισαγωγή - Πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.):* Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την Τελευταία εισαγωγή (Last In – First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

ε) *Η μέθοδος του βασικού αποθέματος:* Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις παραπάνω (α-δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παράγρ. 2.2.205 περ. 7-ε του Ε.Γ.Λ.Σ., με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσεως σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας), την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχειρήσεως, κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Εξυπακούεται ότι το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται σε δεδομένα της επιχειρήσεως (όπως λ.χ. κυκλοφοριακή ταχύτητα, χρόνος που μεσολαβεί για την παραλαβή των υλικών από την παραγγελία τους κ.λπ.) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 43/1989).

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

στ) *Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους:* Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής αγοράς τους.



ζ) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της περίπτ. 5 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και το ιστορικό κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.⁶¹

6.5. Αποτίμηση υπολειμμάτων

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.⁶²

6.6. Αποτίμηση υποπροϊόντων

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια τη επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.⁶³

6.7. Αποτίμηση ελαττωματικών προϊόντων

Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται αποτιμούνται ως εξής:

α) Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησης του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

β) Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στη περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες

⁶¹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.209-222

⁶² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.24

⁶³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.24



παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

γ) Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να: διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στη παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

Στην περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμηση του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.⁶⁴

Διάθεση με το ελάττωμα του	Διάθεση με το ελάττωμα του	Μη διάθεση	Μη διάθεση
↓	↓	↓	↓
Σε μικρότερη τιμή	Με μικρή έκπτωση	Επανεισαγωγή για διόρθωση ελαττώματος	Χρησιμοποίηση για πρώτη ύλη
↓	↓	↓	↓
Αποτίμηση με την πιθανή τιμή πώλησης	Αποτίμηση ως κανονικό προϊόν	Αποτίμηση στο ιστορικό κόστος παραγωγής	Αποτίμηση στην τιμή πρώτης ύλης

6.8.Αποτίμηση συμπαραγωγών προϊόντων

Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.⁶⁵

6.9.Διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους όταν τηρούνται Δ.Λ.Π.

⁶⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.25

⁶⁵ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.25



Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται, στους πίνακες που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του ΚΒ.Σ., ήτοι

Α) στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, και

Β) στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).⁶⁶

6.10.Αποτίμηση αποθεμάτων υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και αποθηκευτικών χώρων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 3522/2006, οι οποίες τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 28 του Π.Δ. 186/1992, καταργήθηκε η υποχρέωση της ενιαίας αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης των υποκαταστημάτων και των αποθηκευτικών χώρων με τα αποθέματα της έδρας.

Ειδικότερα, μετά από την κατάργηση της υποχρέωσης αυτής οι επιχειρήσεις μπορούν να αποτιμούν τα αποθέματα των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη Λογιστική:

α) Ξεχωριστά από τα αποθέματα της έδρας με βάση την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής ενός εκάστου από αυτά,

β) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας,

γ) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ξεχωριστά για καθένα από τα λοιπά, και

δ) ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ενιαία για όλα ή μερικά από τα υπόλοιπα υποκαταστήματα.

Οι διατάξεις αυτές, ισχύουν από 22.12.2006, καταλαμβάνουν δε, την αποτίμηση αποθεμάτων των χρήσεων εκείνων των οποίων η προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού λήγει από την ημερομηνία αυτή και μετά.⁶⁷

⁶⁶ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.25

⁶⁷ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.25-26



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

7.1. Περί των συμμετοχών γενικά

7.1.1. Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) καθώς επίσης και το Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112) καθορίζουν τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων οι συμμετοχές περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικού.

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις, τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές κι άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

- α) Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και
- β) Αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Αν δεν συντρέχουν οι δύο άνω προϋποθέσεις, τότε χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα».

Όμως, στην πράξη, ο άνω κανόνας που θέτει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. δημιούργησε ορισμένα προβλήματα κατά την εφαρμογή του.

Ενδεικτικά, αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:

- α) Στον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τα χρεόγραφα δεν περιλαμβάνονται τα εταιρικά μερίδια των ΕΠΕ, καθώς και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιριών παρά μόνο οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών.



Ως εκ τούτου, δημιουργείται το ερώτημα: οι συμμετοχές, οι αποκτηθείσες με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, σε ΕΠΕ, ομόρρυθμες και λοιπές προσωπικές επιχειρήσεις, με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 10%, κάτω από ποιόν πρωτοβάθμιο λογαριασμό καταχωρούνται;

Το Ε.ΣΥ.Λ γνωμάτευσε ότι κατά τη σύσταση κοινοπραξίας με το ποσό της συμμετοχής σε αυτή χρεώνονται οι εξής λογαριασμοί (Ε.ΣΥ.Λ γνωμ. 30/13.6.1988).

Κωδικός	Λογαριασμός
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.00.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
18.01.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού

β) Υπάρχουν περιπτώσεις, όπου αν και οι κατεχόμενες από την επενδύουσα επιχείρηση μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο του 10% του κεφαλαίου της επιχείρησης στην οποία συμμετέχουν, εντούτοις επειδή οι επιχειρήσεις αυτές είναι μεταξύ τους συνδεδεμένες (παρ. 2.2.112, περ. 10, Ε.Γ.Λ.Σ.), θα πρέπει η αξία αυτών να καταχωρηθεί στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις», σύμφωνα με την περ. 1α, της παρ. 2.2.112, του Ε.Γ.Λ.Σ.

Και στην περίπτωση αυτή, απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι οι συμμετοχές αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Συμμετοχή σε είδος σε επιχείρηση εξωτερικού. Όταν οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εξάγουν μηχανολογικό εξοπλισμό (ή άλλο είδος) για να καλύψουν τη συμμετοχή τους σε νεοσυσταθείσα επιχείρηση του εξωτερικού τότε, κατά το χρόνο που εξάγεται ο μηχανολογικός εξοπλισμός, χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» με την αξία με την οποία εισφέρθηκε ο εξοπλισμός και πιστώνονται οι λογαριασμοί:

- 12.10 «Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως» με την αξία κτήσεως.
- 41.95 «Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας στην επιχείρηση...» με τη θετική διαφορά μεταξύ αξίας εισφοράς και αξίας κτήσεως (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 182/1 993, Λογιστής 1994 σελ. 227).

Το υπολογιστικό αυτό έσοδο (ή κέρδος) που εμφανίζεται στον άνω λογαριασμό 41.95 δεν επιτρέπεται μεν να διανεμηθεί ως μέρισμα, μπορεί, όμως, να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη



των ζημιών της χρήσεως, με τη μεταφορά ισόποσου, με τις ζημιές, Τμήματος του άνω λογαριασμού 41.95 στον υπολογαριασμό 88.07 «Αποθεματικά προς διάθεση» (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 205/1 994, Λογιστής 1994 σελ. 912).

Επιχορήγηση για συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις. Οι επιχορηγήσεις τις οποίες λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από το Δημόσιο για να ιδρύσουν ή να συμμετάσχουν σε άλλες επιχειρήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Επειδή οι άνω συμμετοχές δεν υπόκεινται σε απόσβεση, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να μεταφέρουν στο τέλος της χρήσεως ένα ποσό από την άνω επιχορήγηση στα αποτελέσματα χρήσεως (Ε.ΣΥ.Δ αρ. γνωμ. 164/1993).⁶⁸

7.1.2. Διάκριση των συμμετοχών

Τις συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τις διακρίνουμε σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

α) Σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή εξαρτημένες επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. **18.00**.

β) Σε συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή συγγενείς επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. **18.01**.

Η διάκριση αυτή έχει σπουδαία σημασία, αφού ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) επιβάλλει όπως οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του άρθρου 42γ, δηλαδή από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ..⁶⁹

7.2. Έννοια χρεογράφων

Χρεόγραφο είναι το έγγραφο που περιέχει υπόσχεση παροχής στον κομιστή του εγγράφου (άρθρο 888 του Αστικού Κώδικα).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.305) θεωρεί ως χρεόγραφα τα παρακάτω έγγραφα (ή τίτλους ή κινητές αξίες) τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν άμεσης προσόδου:

- Μετοχές ανωνύμων εταιριών (ονομαστικές και ανώνυμες).

⁶⁸ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.225-226

⁶⁹ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.226

- Ομολογίες (ομολογιακών δανείων του Κράτους, Ν.Π.Δ.Δ., δημοσίων επιχειρήσεων και ανωνύμων εταιριών).
- Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Ομόλογα Τραπεζών.

Ο όρος «Χρεόγραφα» δεν χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου «αξιόγραφα». Επομένως, τα συμβόλαια κεφαλαιοποίησης του άρθρου 41 του Ν.Δ. 400/1970 αποτελούν κατηγορία ασφαλιστικής καλύψεως στα πλαίσια ιδιαιτέρου κλάδου (κεφαλαιοποίησης) και δεν συνιστούν χρεόγραφα (Σ.τ.Ε. 1386/1989 Λογιστής 1990, σελ. 1150).

Με την άνω απόφαση, το Συμβούλιο της Επικρατείας αναίρεσε την απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών 546/1984 (Δ.Φ.Ν. 1985, σελ. 586) η οποία είχε δεχθεί αρχικά ότι ο όρος χρεόγραφα χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου αξιόγραφα και επομένως χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα και σι τίτλοι κεφαλαιοποίησης.⁷⁰

7.3.Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων

Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς των δευτεροβαθμίων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00	Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 34 «χρεόγραφα».

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01 ή 34 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112 περ. 2).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται όταν οι επιχειρήσεις λαμβάνουν «χωρίς αντάλλαγμα» τις μετοχές λόγω κεφαλαιοποίησης διαφοράς αναπροσαρμογής. Αντιθέτως, όταν λαμβάνονται μετοχές

⁷⁰ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.237



«χωρίς ανταλλάγματα» λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών τότε χρεώνονται οι άνω λογαριασμοί 18 ή 34 και πιστώνεται ο λογαριασμός 76.00 «Εσοδα συμμετοχών» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 302/1999 Λογιστής 1999 σελ. 508).

Όταν οι μετοχές που λαμβάνονται «χωρίς αντάλλαγμα» προέρχονται από κεφαλαιοποίηση διαφοράς εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο δεν πρέπει να διενεργείται λογιστική εγγραφή με την ονομαστική αξία των λαμβανομένων μετοχών, αλλά μόνο απλή ποσοτική καταχώρησή τους δικαιολογείται να γίνεται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών (18 ή 34), γιατί η ονομαστική αξία των μετοχών αυτών έχει καταβληθεί κατά την κτήση των αρχικών μετοχών (απευθείας στην εκδότρια εταιρεία ή με αγορά από τρίτους) και επομένως περιλαμβάνεται στην καταβληθείσα αξία κτήσεώς τους και συνεπώς δεν είναι σωστό να αυξηθεί για δεύτερη φορά η αξία κτήσεως αυτής. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 302/1999 Λογιστής 1999 σελ. 508). Σημειώνεται ότι κεφαλαιοποίηση της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών Ν. 1753/πολ. 144/1977). Αντιθέτως υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου. (Υπ. Οικονομικών 1115824/πολ. 1230/1994).

Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των χρεογράφων επιλέγεται από την επιχείρηση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 7, περ. β) αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών (χρεόγραφα κ.λπ.) επιλέγεται, από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ. 7, της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. Δηλαδή, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως των χρεογράφων θα γίνει με τις εξής μεθόδους:

- (α) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- (β) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- (γ) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO)
- (δ) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή - Πρώτη εξαγωγή (LIFO)
- (ε) Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
- (στ) Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- (ζ) Μέθοδος του προτύπου κόστους

Όταν η επιχείρηση επιλέξει μία από τις άνω μεθόδους για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως των χρεογράφων, τη μέθοδο αυτή πρέπει να εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 7, περ. β) αναφέρει ότι 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 χρήσεως.

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει στο άρθρο 28, ότι για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών



Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε προηγούμενη παρ. 8.6.4).

Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής και χρεογράφων καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112 περ. 2).

Νόμιμα δικαιολογητικά. Με τα πινακίδια εκτελέσεως των εντολών αποδεικνύεται μόνο η κατάρτιση με τον χρηματιστή της χρηματιστηριακής συναλλαγής και όχι η εκτέλεση της κυρίας χρηματιστηριακής συναλλαγής η οποία αποδεικνύεται με τις αποδείξεις είσπραξης του τιμήματος ή την παράδοση των μετοχών (Εφ. Αθηνών 2654/1999, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2001, σελ. 377).⁷¹

7.4. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο)

7.4.1. Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα

Βάσει των διατάξεων του Ν. 2190/1 920 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 367/1994 για την αποτίμησή τους οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα κατανέμονται σε δύο κατηγορίες:

Στην **πρώτη** κατηγορία περιλαμβάνονται:

- α) Ο μετοχές ανωνύμων εταιριών (εισηγμένες και μη στο Χρηματιστήριο Αθηνών)
- β) Οι ομολογίες (κοινές, ΔΕΗ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- γ) Τα ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου με ρήτρα ECU, ΕΤΒΑ, ΕΤΕΒΑ, ΕΚΤΕ κλπ) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- δ) Οι τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.
 - (δα) Εισπρακτές μερισματαποδείξεις.
 - (δβ) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ.
- ε) Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας (ΕΠΕ. Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες κλπ.).

⁷¹ Αλφφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.237-238



Η αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων τα οποία κατέχουν στο τέλος της χρήσεως όλες οι επιχειρήσεις εκτός τραπεζών, γίνεται από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Λ.Σ., με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων υπολογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων που δημιουργούνται στους εξής λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ. δ, της παρ. 6, του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους άνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (στην περίπτωση που σχηματίζεται συμπληρωματική πρόβλεψη), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το προϊσχύσαν καθεστώς οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα που αναφέρονται στις άνω περιπτώσεις α, β, γ και δ αποτιμούνται στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεώς τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής οι δε διαφορές που προέκυπταν από την αποτίμηση καταχωρούντο στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 64.11. Επίσης, τα χρεόγραφα της περίπτωσης ε αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρεχούσης τιμής, οι δε διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση καταχωρούντο σε χρέωση του λογαριασμού 68.01 και πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στη **δεύτερη** κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κλπ.)⁷²

⁷² Αλφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.248

7.4.2. Τρέχουσα τιμή συμμετοχών και χρεογράφων

Ως τρέχουσα τιμή των συμμετοχών και των χρεογράφων θεωρείται:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή κατά τον Ν. 219011928 και τον Κ.Β.Σ.
- Εισηγμένοι στο χρηματιστήριο τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κλπ.)	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
- Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων	Ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
- Μετοχές ανωνύμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών - Συμμετοχές σε άλλες (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ν. 2190/1920	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους (Μέχρι 31.12.2002 κατά τον Κ.Β.Σ. οι έναντι μετοχές και συμμετοχές αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως)

Σημειώνεται, επίσης, ότι για τον υπολογισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνεται μεν υπόψη και το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», αλλά θα λαμβάνεται υπόψη και ο αριθμός των νέων μετοχών που υποχρεωτικά πρέπει να εκδοθούν, με την κεφαλαιοποίηση του άνω υπολοίπου, εκτός αν η διαφορά αναπροσαρμογής (ολόκληρη ή τμήμα της) χρησιμοποιείται για συμψηφισμό ζημιών, οπότε δεν εκδίδονται νέες μετοχές (εγκύκλιος Σώματος Ορκωτών Λογιστών 347/9.1.1989).

Όταν ο δημοσιευμένος ισολογισμός των άνω οικονομικών μονάδων (ανώνυμες εταιρίες με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, Ε.Π.Ε. και λοιπές προσωπικές εταιρίες) συνοδεύονται από Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή, για τον προσδιορισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μετοχών ή των μεριδίων της, ανάλογα θα λαμβάνονται υπόψη τα συγκεκριμένα ποσά τυχόν παρατηρήσεων του Πιστοποιητικού Ελέγχου, που επηρεάζουν (αφορούν) τη λογιστική καθαρή Θέση της εταιρίας.



Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (ΕΠΕ, προσωπικές κλπ.) και τους τυχόν τίτλους, με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, ως τρέχουσα τιμή θα ληφθεί η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των άνω επιχειρήσεων.

Εσωτερική λογιστική αξία μετοχής ανώνυμης εταιρίας ή μεριδίου άλλης νομικής μορφής εταιρίας είναι το πηλίκο της διαιρέσεως της λογιστικής καθαρής θέσεως που προκύπτει από τον ισολογισμό της οικείας εταιρίας με τον αριθμό του συνόλου του μετοχών ή μεριδίων της.

Λογιστική καθαρή θέση είναι το άθροισμα του καταβλημένου κεφαλαίου και των κάθε φύσεως αποθεματικών, πλέον το «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή μείον το «υπόλοιπο ζημιών εις νέο».

Ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας γίνεται από τη σχέση:

Λογιστική καθαρή θέση Σ2

Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων Σ1

Η λογιστική καθαρή θέση (Σ2) και ο αριθμός συνόλου μετοχών (Σ1) προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Λογιστική Καθαρή Θέση	Μετοχές ή Μερίδια	Αξία
Κεφάλαιο XXXX	XXXX	
Πλέον: Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		XXXX
Διαφορές αναπροσαρμογής	XXXX	XXXX
Επιχορηγήσεις επενδύσεων		XXXX
Αποθεματικά κεφάλαια		XXXX
Ποσά προοριζόμενα για αύξηση του κεφαλαίου	XXXX	XXXX
Πλέον: Κέρδη εις νέον,		XXXX
Μείον: Ζημιές εις νέον		(XXXX)
 Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		XXXX
Πλέον: Παρατηρήσεις από το πιστοποιητικό του		XXXX
η:		
Μείον: Ορκωτού Ελεγκτή		XXXX
Σύνολο	Σ1	Σ2

Ως τρέχουσα τιμή μετοχής κατά τον Κ.Β.Σ. νοείται μέχρι 31.12.2002 η αγοραία και όχι η «εσωτερική λογιστική» αξία αυτής. Τούτο προκύπτει, αφενός μεν, εκ του ότι ο Κ.Β.Σ. δεν παραπέμπει, για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, σε διατάξεις που βρίσκονται σε νομοθετήματα εκτός του εν λόγω Κώδικος, δηλαδή, σε διατάξεις, είτε του νόμου Περί ανωνύμων εταιρειών είτε άλλων νομοθετημάτων, ως εκ τούτου δε παρέπεται ότι ως «τρέχουσα τιμή» της μετοχής πρέπει να νοηθεί η κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. «τρέχουσα τιμή», δηλαδή η αγοραία αξία αυτής, αφετέρου δε, εκ του ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Π.Δ. 409/86, (το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920) δεν είναι εφαρμοστέες για τον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής της μετοχής κατά την απογραφή λήξης που διενεργείται βάσει του Κ.Β.Σ., αφού κατά τις διατάξεις αυτές, κατά τη ρητή διατύπωσή τους, η εσωτερική λογιστική αξία της μετοχής λαμβάνεται υπόψη ως τρέχουσα τιμή αυτής για την εφαρμογή αυτού του Νόμου» (περί ανωνύμων εταιρειών) και μόνο (Σ.τ.Ε. 61911998 ΔΦΝ 1998, σελ. 816).⁷³

7.5. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο

Ο φορολογικός νόμος επιβάλλει στις επιχειρήσεις διαφορετική μέθοδο αποτιμήσεως Και διαφορετικό λογιστικό χειρισμό της ενδεχόμενης και μη πραγματοποιηθείσας ζημίας από την υποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Η αποτίμηση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύουν από 1.1.2003.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

β) για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α' ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία

⁷³ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.249-251



κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της Καθαρής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης,

γ) οι μετοχές ανώνυμων εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

δ) τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Δηλαδή, όπως σημειώνουμε και στην Προηγούμενη Παρ. 9.7.2.3, από 1.1.2003 η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων κατά τον Κ.Β.Σ., γίνεται με τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος, (Μέχρι 31.12.2002 η μοναδική εξαίρεση αφορούσε εκτός από τις μετοχές τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και τις συμμετοχές στις λοιπές επιχειρήσεις που αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως).

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1039650/Πολ.Π01/1993 μέχρι 31.12.2002 δέχεται να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως) με βάση την αποτίμηση που διενεργείται με Τις διατάξεις του εμπορικού νόμου (Κωδ. Ν. 2190/1920), με την προϋπόθεση, όμως, ότι σε ιδιαίτερο χώρο του τηρουμένου βιβλίου απογραφών Θα καταχωρείται διακεκριμένα και η αποτίμηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.

Η πρόβλεψη που σχηματίζουν στο τέλος της χρήσεως οι επιχειρήσεις από την αποτίμηση των χρεογράφων λόγω υποτιμήσεως της αξίας κτήσεως, δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενη, αφού ο φορολογικός νόμος (άρθρο 38, παρ 3. Ν. 2238/1994) αναφέρει ότι η ζημία που προκύπτει στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων μεταφέρεται όχι στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά στη χρέωση των παρακάτω λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης:

Κωδικός	Λογαριασμός
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων



- 41.06.00 Βάσει του Α.Ν. 148/1967
- 41.06.01 Βάσει του Ν. 542/1977
- 41.06.02 Βάσει του Ν. 1249/1982
- 41.06.03 Βάσει του Ν. 1839/1989
- 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
- 41.08.00 Αφορολόγητο αποθεματικό από υπεραξία χρεογράφων (άρθρο 10. παρ. 4, Α.Ν. 148/1967)

Ειδικά η ζημία από αποτίμηση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικ. έτος 2001) κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των παρακάτω αποθεματικών ή ολόκληρο το ποσό αυτής εφόσον δεν υφίστανται τοιαύτα αποθεματικά, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού π.χ. λογαριασμός 16.19.50 «Ζημιές από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων αρ. 37, Ν. 2874/2000» και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επόμενων αυτής, Προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1 994, ως προς την άνω ζημία (άρθρο 37 παρ. 3, Ν. 2874/2000).

Το Ε.ΣΥ.Λ. αρχικά για το άνω θέμα και με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν πριν το Ν. 2459/1997 γνωμάτευσε (αρ. γνωμ. 171/1993, Λογιστής 1994 σελ. 226) ότι σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως αποθεματικού για την κάλυψη ζημίας ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 41 στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση». Αυτός ο χειρισμός πρέπει να γίνει και για τη διάθεση τμήματος του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πωλήσεως χρεογράφων για κάλυψη ζημιών εκ πωλήσεως χρεογράφων, τροποποιώντας τον τίτλο «Αποθεματικά προς διάθεση» του υποδείγματος του «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της παρ. 4.1.302 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

«Διάθεση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πωλήσεως χρεογράφων νόμου... για την κάλυψη ισόποσης ζημίας από πώληση χρεογράφων».

Σε περίπτωση που τα ποσά των άνω αποθεματικών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της ζημίας αυτής, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού, προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων (άρθρο 38, Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση από το Ν. 2459/1997).



Οι άνω φορολογικές διατάξεις, με τις οποίες επιβάλλεται να καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού ποσά ζημιών, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με ρητές διατάξεις της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στο Ν. 2190/1920 και στο Ε.Γ.Λ.Σ. και οι οποίες δεν είναι επιτρεπτό να τροποποιούνται με φορολογικούς νόμους, γιατί το κοινοτικό δίκαιο υπερέχει του εσωτερικού.

Στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το Ν. 2459/1997 η άνω διάταξη και τα ποσά των άνω ζημιών καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 288/1997 καθόρισε τους ειδικούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται η ζημία από την αποτίμηση ή πώληση χρεογράφων⁷⁴.

⁷⁴ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.260-262



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

8.1. Διάκριση των απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις όπως αυτές απεικονίζονται στο Ενεργητικό (κυκλοφορούν) διακρίνονται:

- Σε ενήμερες ή βεβαίας εισπράξεως
- Σε επισφαλούς εισπράξεως
- Σε ανεπίδεκτες εισπράξεως.⁷⁵

8.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως

Βεβαίας εισπράξεως είναι οι απαιτήσεις αυτές για τις οποίες δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι θα ρευστοποιηθούν. Η βεβαιότητα προέρχεται είτε από τη φερεγγυότητα του πελάτη, είτε από τις εγγυήσεις που κατέχει η επιχείρηση για κάλυψη των απαιτήσεων της από τους πελάτες.⁷⁶

8.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως

Επισφαλείς απαιτήσεις είναι αυτές που την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει η πιθανότητα ότι δεν θα εισπραχθούν στο σύνολό τους ή κατά ένα ποσοστό.

Ο θάνατος του οφειλέτη ή η κήρυξη σε κατάσταση πτωχεύσεως αυτού δεν μπορεί να χαρακτηρίσει κατ' αρχήν την απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Όμως, διαφαίνεται σαν πιθανός κίνδυνος ότι η επιχείρηση μπορεί να απωλέσει αυτήν, και μάλιστα ο κίνδυνος αυτός είναι περισσότερο πιθανός όταν η επιχείρηση στερείται επαρκών εγγυήσεων για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της.

Το ίδιο συμβαίνει και με τις απαιτήσεις κατά των πελατών της επιχείρησης, οι οποίες δημιουργήθηκαν από διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές ή είναι «παγωμένες», δηλαδή δεν κινούνται οι σχετικοί λογαριασμοί. Και στις περιπτώσεις αυτές, όπως έχουν κρίνει τα

⁷⁵ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.308

⁷⁶ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.308



δικαστήρια (σχετ. αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1313/1 977, 3249/1978 και 110/1975 & Φ.Ν. 1984 σελ. 200) οι απαιτήσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτες εισπράξεως, χωρίς συγχρόνως να αποδεικνύεται ότι οι άνω οφειλέτες είναι αφερέγγυοι. Διαφαίνεται, όμως, ένας πιθανός κίνδυνος απώλειας των.

Οι άνω απαιτήσεις, τις οποίες χαρακτηρίζει ο κίνδυνος ολικής ή μερικής απώλειας των, είναι επισφαλείς.

Οι επισφαλείς πελάτες παρακολουθούνται λογιστικά στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.301, περ. 10) στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξή τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποιήσεως), οι οποίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό από τους οικείους υπολογαριασμούς του 30 «Πελάτες».

Επίσης στο λογαριασμό 30.99 «Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Τέλος στους λογαριασμούς 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς» και 33.99 «Λοιποί χρεώστες επίδικοι» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών ή όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες αντίστοιχα. Στο λογαριασμό 33.97 μπορούμε να εντάξουμε το ποσό που υπεξαίρεσε υπάλληλος από το ταμείο της επιχείρησης. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως απαίτηση κατά το μέρος που αντισταθμίζεται με απαίτηση της επιχείρησης κατά του δράστη. Εάν, όμως, η επιχείρηση αποδείξει ότι δεν είναι πιθανή η ολική είσπραξή του τότε μπορεί να χαρακτηρίσει την άνω απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως (Σ.τ.Ε. 3143/1971 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1201). Επίσης, χρηματικά ποσά που πληρώνονται σε υπαλλήλους της επιχείρησης με τη μορφή των προκαταβολών μισθού για διευκόλυνσή τους μπορεί εφόσον συντρέχουν και οι άλλες νόμιμες προϋποθέσεις να εκπέσουν σαν επισφαλείς απαιτήσεις, γιατί συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα (Σ.τ.Ε. 640/1975 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1200).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 (σχετ. παρ. 8 περ. α') ότι οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται (αποτιμούνται) στον ισολογισμό στην πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξής του.

Η πιθανή αξία των επισφαλών απαιτήσεως κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού προκύπτει ως εξής:



Υπόλοιπα τέλους χρήσεως

Αρχική αξία απαιτήσεως	€ χχχχ
μείον: Πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως λόγω χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλούς	€ (χχχχ)
Πιθανή αξία άνω απαιτήσεως	€ χχχχ

Η πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως, λόγω χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλής, θα καταχωρηθεί στα βιβλία της με το σχηματισμό προβλέψεως. Το άρθρο 42ε του Κωδ. Ν. 2190 στην παρ. 14 αναφέρει ότι οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων, είναι υποχρεωτικός κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ' του Κωδ. Ν. 2190/1920), ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

Συνεπώς, στο τέλος της χρήσεως η επιχείρηση τις προβλέψεις, που θα σχηματίσει για να καλύψει τη ζημιά που θα υποστεί από τη μη είσπραξη των επισφαλών και επιδίκων απαιτήσεων, θα τις καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή, όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.405, παρ. 5, περ. ε').

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
83.11.00		χχχχ	
01		χχχχ	
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας		
83.11.99		χχχχ	
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00			χχχχ
01			χχχχ
	Ανάπτυξη σύμφωνα με τις		



ανάγκες κάθε μονάδας

44.11.99

XXXX

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία στις 31.12.2002 έκρινε ότι δύο πελάτες: ο Α (με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31.12.2002 € 800,00) και ο Β (με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31.12.2002 € 11100,00) είναι επισφαλείς αφού ο πρώτος πτώχευσε και ο δεύτερος απεβίωσε (η επιχείρηση υπολογίζει από τους κληρονόμους να εισπράξει € 600,00).

Τους άνω πελάτες στις 31.12.2002 τους μετέφερε από το λογαριασμό 30.00 «Πελάτες εσωτερικού» στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
30	Πελάτες		
30.97	Πελάτες επισφαλείς		
30.97.00	A	800,00	
30.97.01	B	1.000,00	
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00	A		800,00
30.00.01	B		1.000,00

Αιτιολογία: Χαρακτηρισμός πελατών ως επισφαλών ο πρώτος λόγω πτώχευσης ο δεύτερος λόγω θανάτου.

Επίσης στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για τους άνω επισφαλείς πελάτες € 1200,00 την οποία καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
83.11.00	Χρήσεως 1994	1.200,00	
44.	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00	Επισφαλής πελάτης Α		800,00
44.11.01	Επισφαλής πελάτης Β		400,00

Αιτιολογία: Σχηματισμός πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες.

Στην απογραφή 31.12.2002 οι άνω λογαριασμοί 30.97 και 44.11 θα καταχωρηθούν ως εξής:

Ενεργητικό: Απογραφή 31.12.2002		
Λογαριασμός 30.97	Λογαριασμός 44.11	Διαφορά



Επισφαλείς Πελάτες			Πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες			
Επωνυμία		Υπόλοιπο 31.12.2002	Επωνυμία		Υπόλοιπο 31.12.2002	
30.97.00	A	800,00	44.11.00	A	800,00	
30.97.01	B	1000,00	44.11.01	B	400,00	600,00
Σύνολα		1800,00			1200,00	600,00

Δηλαδή, οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις πελατών (και χρεωστών) σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε. παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Η άνω ζημιά, € 1.200,00, η οποία καταχωρείται στα βιβλία της επιχειρήσεως με το σχηματισμό προβλέψεως, μέχρι 29.6.1992 φορολογικά δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (Σ.τ.Ε. 4246/1979 Δ.&Ν. 1984 σελ. 1189), επειδή κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού δεν ήταν βέβαια και εκκαθαρισμένη, και ως εκ τούτου στη δήλωση φόρου εισοδήματος δηλώνεται ως «Δαπάνη που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση» ή «Λογιστική Διαφορά» (Σ.τ.Ε. 2962-72/1988 Δ.Φ.Ν. 1989 σελ. 1258 βλέπε επίσης και επόμενη παρ. 11.3).

Όταν, όμως, την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις, η άνω απαίτηση κριθεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, τότε η επιχείρηση έχει δικαίωμα να την εκπέσει φορολογικά. (Δ.Φ.Ν. 1977 σελ. 1238 και Σ.τ.Ε. 2968-72/1988 Δ.Φ.Ν. 1989 σελ. 1258).⁷⁷

8.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως

Ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις είναι εκείνες που δεν θεωρείται πιθανή η είσπραξη τους. (Σ.τ.Ε. 3083/1973 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1195).

Η πιθανότητα της μη εισπράξεως κρίνεται ανάλογα με τις συντρέχουσες για κάθε απαίτηση περιστάσεις, οι οποίες αφορούν κυρίως την αφερεγγυότητα του οφειλέτη. (Σ.τ.Ε. 2565/1974, και 3.662/1977 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1195).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί όπως οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται ολοσχερώς. (άρθρο 43, παρ. 8, περ. α').

Πότε μια απαίτηση είναι ανεπίδεκτη εισπράξεως είναι θέμα πραγματικό. Η κάθε περίπτωση κρίνεται μεμονωμένα και χωριστά με συνεκτίμηση των πραγματικών δεδομένων. Από την

⁷⁷ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.308-311



συνεκτίμηση αυτή πρέπει να προκύπτει το αφερέγγυο του οφειλέτη, δηλαδή ότι η απαίτηση της εταιρείας κατά του συγκεκριμένου οφειλέτη έχει απολεσθεί οριστικά.

Έτσι, αν ένας οφειλέτης έχει παύσει για μεγάλο χρονικό διάστημα τις πληρωμές του, έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως και επίσης από δικαστικές αποφάσεις βεβαιούται ότι αυτός δεν κατέχει καμιά περιουσία, τότε ο οφειλέτης αυτός είναι ανεπίδεκτος εισπράξεως (Σ.τ.Ε. 145/1981 και 2695/1981 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Επίσης, στην περίπτωση που ο οφειλέτης έχει πτωχεύσει και, εκτός τούτου, η περιουσιακή του κατάσταση παρουσιάζει ενεργητικό υπόλοιπο μόνο 470 δρχ. χωρίς να υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία, η απαίτηση αυτή κρίνεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. (Σ.τ.Ε. 3662/1977 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κύρηξη σε πτώχευση, ο Θάνατος, η διαμαρτύρηση συναλλαγματικών, η μη κίνηση του λογαριασμού του οφειλέτη, χωρίς να εξετάζονται και άλλα αντικειμενικά στοιχεία όπως είναι η περιουσιακή κατάσταση αυτού, η ύπαρξη ασφαλειών κ.λ.π., δεν αποδεικνύει το «ανεπίδεκτο της εισπράξεως». (Σ.τ.Ε. 191/1973 Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1199 και 3662/1977, Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Γιατί, στην περίπτωση αυτή μπορεί μεν να γίνει εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας και να βεβαιωθεί από το σύνδικο της πτωχεύσεως ότι δεν υφίσταται ενεργητικό προς ολική ή μερική κάλυψη της απαίτησης, πρέπει, όμως να ερευνηθεί η περίπτωση ασφαλείας για την πληρωμή της απαιτήσεως. (Σ.τ.Ε. 3662/1977, Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1200).

Και, τότε, που θα διαπιστωθεί ότι οι οφειλέτες είναι αφερέγγυοι, ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων, θα χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτοι εισπράξεως και θα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως.

Η διατίστωση της αφερεγγυότητας δεν απαιτείται να γίνει από το δικαστήριο. Το Στ.Ε. με τις αποφάσεις του 343/1970 και 1078/1982 (Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1197) έκρινε ότι για την απόδειξη της απαιτήσεως ως ανεπίδεκτου εισπράξεως δεν είναι απαραίτητη η δικαστική επιδίωξη της εισπράξεως της, όταν μάλιστα κρίνεται μάταιη η δικαστική επιδίωξη αποδεικνύουσα το αφερέγγυο του οφειλέτη.

Μπορεί να γίνει και με επιστολή του δικηγόρου της επιχείρησης που καθιστά σ' αυτή γνωστό ότι, παρά τις έρευνες που ενήργησε για την εξακρίβωση της περιουσιακή κατάσταση των οφειλετών που αναφέρει, δεν διαπίστωσε ότι αυτοί είναι φερέγγυοι ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων. (Πρωτ. Φ.Δ. Αθηνών 14036/1964, Δ.Φ.Ν. 1965, σελ. 262, Σ.τ.Ε. 2039/1994, Δ.Φ.Ν. 1996 σελ. 463).

Αν, όμως, η επιστολή του δικηγόρου δεν περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί η απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως (Δ.Φ.Ν. 1984, σελ. 1199).

Πάντως το Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις του (1949-1950/1974 Λ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1199) έκρινε ότι από καμιά διάταξη νόμου δεν Προκύπτει ότι ο δικηγόρος έχει αρμοδιότητα να συντάσσει έγγραφα με τα οποία να βεβαιώνεται η αφερεγγυότητα των πελατών της εταιρείας και συγχρόνως να έχουν αποδεικτική δύναμη δημοσίου εγγράφου δεσμεύοντας το δικαστήριο ως προς την έκπτωση των ανεπίδεκτων εισπράξεων απαιτήσεων.

Στην περίπτωση επισφαλών απαιτήσεων από πελάτες εξωτερικού, κριθούν αυτές ως ανεπίδεκτες βάσει εγγράφου αλλοδαπού δικηγόρου - συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι είναι αδύνατη η είσπραξη των οφειλόμενων ποσών, για να εκτιμηθεί από το δικαστήριο η επιστολή του δικηγόρου, δεν Πρέπει το άνω έγγραφο να συνοδεύεται από πιστοποιητικά υποθηκοφυλακείων ή αντίστοιχων αρχών του εξωτερικού από τα οποία να βεβαιώνονται ότι δεν υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη τα οποία Θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν τις σχετικές απαιτήσεις (Σ.τ.Ε. 3126/2000, Λογιστής 2003, σελ. 865).

Από το Ε.Γ.Α.Σ., η ζημιά των επιχειρήσεων από τις ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεως καταχωρείται στο λογαριασμό: 81.02.06 «Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» με πίστωση του λογαριασμού της ανεπίδεκτης απαιτήσεως.

Η άνω εγγραφή Πρέπει να γίνει τη χρήση που η συγκεκριμένη απαίτηση χαρακτηρίστηκε ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας και της αυτοτέλειας των χρήσεων που καθιερώνει το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Την ύπαρξη της άνω λογιστικής εγγραφής, απαιτούσε μέχρι 29.6.1992 και η φορολογία εισοδήματος, για τη φορολογική έκπτωση της ζημιάς από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επομένως, αν η επιχείρηση την άνω εγγραφή την είχε καταχωρήσει στα βιβλία της δεν μπορούσε να την εκπέσει φορολογικά σε μεταγενέστερες χρήσεις, ούτε να ανακαλέσει τη δήλωσή της (Σ.τ.Ε. 3501/1981 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1196).

Η άνω εγγραφή καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει σχηματίσει σχετική πρόβλεψη. Διαφορετικά, αν η επιχείρηση έχει σχηματίσει σχετικά πρόβλεψη, η διαγραφή του ανεπίδεκτου εισπράξεως πελάτη καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.χχ.	Στοιχεία επισφαλούς πελάτη	χχχχ	
30	Πελάτες		
30.97	Πελάτες επισφαλείς		



30.97.χχ Στοιχεία επισφαλούς πελάτη ΧΧΧΧ

Αιτιολογία: Διαγραφή επισφαλούς πελάτη χαρακτηρισθέντος ως ενεπιδέκτου εισπράξεως.

Παράδειγμα: Αν υποθέσουμε ότι ο πελάτης Β που αναφέρουμε στο προηγούμενο παράδειγμα χαρακτηριστεί στο τέλος της επομένης χρήσεως 2003 ως ανεπίδεκτος εισπράξεως για ολόκληρο το ποσό € 1.000,00, τη ζημιά που προκύπτει από το γεγονός αυτό, η επιχείρηση θα την καταχωρήσει στα βιβλία της με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.02	Έκτακτες ζημιές		
81.02.06	Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις.	600,00	
30	Πελάτες		
30.97	Επισφαλείς πελάτες		
30.97.01	Πελάτης Β		600,00

Αιτιολογία: Ζημιά από χαρακτηρισμό επισφαλούς πελάτη Β ως ανεπίδεκτου εισπράξεως.

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
44	Προβλέψεις		
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες		
44.11.01	Πελάτης Β	400,00	
30	Πελάτες		
30.97	Επισφαλείς πελάτες		
30.97.01	Πελάτης Β		400,00

Αιτιολογία: Διαγραφή επισφαλούς πελάτη Β χαρακτηρισθέντος ως ανεπίδεκτου εισπράξεως.⁷⁸

8.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές

Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας» (TRUE AND FAIR VALUE), τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό στην «πραγματική» τους αξία, δηλαδή στην αξία που προκύπτει με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, οι μεν ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις δεν πρέπει να αναγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αλλά να διαγράφονται (αποσβένονται) εξ ολοκλήρου, οι δε επισφαλείς απαιτήσεις να εμφανίζονται στον ισολογισμό

⁷⁸ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.311-314



με το ποσό που πιθανολογείται, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ότι θα εισπραχθεί από αυτές.

Η λογιστική θεωρία έχει αναπτύξει και η πράξη εφαρμόζει τις ακόλουθες μεθόδους αποοβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων:

Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων (SPECIFIC CHARGE OFF METHOD): Κατ' αυτήν οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται γνωστό ότι η συγκεκριμένη απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως, οπότε διενεργείται η εγγραφή αποσβέσεώς της.

Η μέθοδος αυτή κατακρίνεται γιατί παραβιάζει τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων (MATCHING PRINCIPLE).

Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού: Κατ' αυτή το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται από το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση από τους πελάτες.

Δεν έχουν, όμως, καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, η υπέρβαση των οποίων καθιστά μια απαίτηση (μη εξασφαλισμένη με εμπράγματα ασφάλεια) ως επισφαλή.

Τα χρονικά όρια καθορίζονται συνήθως από τις επιχειρήσεις. Εάν π.χ. η πιστωτική πολιτική μιας επιχειρήσεως είναι ένας μήνας, δηλαδή τα επί πιστώσει τιμολόγια πρέπει να εξοφλούνται από τους πελάτες μέσα σ' ένα μήνα από την παράδοση των εμπορευμάτων, και η επιχείρηση διαπιστώσει στο τέλος της χρήσεως ότι μεταξύ των υπολοίπων των πελατών περιλαμβάνονται και υπόλοιπα ανείσπρακτα περισσότερο από έξι μήνες, τότε βάσει της εφαρμοζόμενης τιμολογιακής πολιτικής, τα υπόλοιπα αυτά κρίνονται ως «επισφαλούς εισπράξεως».

Το τεχνικό γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν, γενικά, ότι είναι σε καθυστέρηση ή «ακίνητα» απαιτήσεις ή αποθέματα, αντίστοιχα, που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστο σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, αλλά και μέχρι τη ημερομηνία της επομένης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχο του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύλογα μπορεί να θεωρηθεί αμελητέα.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες παρακολουθούν την κίνηση των πελατών τους μηχανογράφησης, έχουν τη δυνατότητα, εκτός των άλλων πλεονεκτημάτων, να αναλύουν στο τέλος της χρήσεως τα οφειλόμενα υπόλοιπα των πελατών βάσει του χρόνου που παραμένουν ανεξόφλητα (ή βάσει της ηλικίας τους).

Προς τούτο, η μηχανογράφηση εκτυπώνει ένα αναλυτικό ισοζύγιο υπολοίπων πελατών με βάση το χρόνο που παραμένουν ανεξόφλητα. Εάν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση είχε στις



31.12.2002 απαιτήσεις από πελάτες € 100.000,00 η ανάλυση των υπολοίπων αυτών «κατά ηλικία» είναι η ακόλουθη:

Πελάτες		Χρεωστικά	Χρονικό διάστημα μη εξόφλησης των υπολοίπων				
Κωδικός	Επωνυμία	υπόλοιπα 31.12.2002	Έως 30 ημέρες	31 έως 60 ημέρες	61 έως 180 ημέρες	181 έως 360 ημέρες	Πέραν των 361 ημερών
ΣΥΝΟΛΑ		100.000,00	85.000,00	7.000,00	4.000,00	2.500,00	1.500,00

Εάν μέχρι τις 30.4.2003 (ημέρα που πρέπει η επιχείρηση να καταχωρήσει στο θεωρημένο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την απογραφή και τον ισολογισμό 31.12.2002) η επιχείρηση δεν έχει εισπράξει κανένα ποσό από τις οφειλόμενες απαιτήσεις πελατών πέραν των 360 ημερών € 1.500,00, τότε πρέπει να γίνει σχετική εγγραφή πρόβλεψης € 1.500,00 για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως 2002.

Εάν όμως, έχει εισπραχθεί από του άνω πελάτες κάποιο ποσό, τότε το ποσό της πρόβλεψης θα μειωθεί με το ποσό των εισπράξεων αυτών.

Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού: Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ποσοστό που υπολογίζεται επί των απαιτήσεων που έχει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως. Το ποσοστό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις

Σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις

Παράδειγμα: Επιχείρηση στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες με βάση την άνω μέθοδο την οποία υπολόγισε ποσοστιαία (2,7%) επί του εισπρακτέου στις 31.12.2002 ποσού από τους πελάτες € 300.000,00

Για τον προσδιορισμό του άνω ποσοστού (2,7%) η επιχείρηση συνέταξε τον εξής πίνακα:

Χρήση	Σύνολο απαιτήσεων από πελάτες στο τέλος της χρήσεως σε Ε	Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε €
1999	250.000,00	5.500,00
2000	230.000,00	6.500,00
2001	250.000,00	7.000,00
2002	270.000,00	8.000,00
Σύνολα	1.000.000,00	27.000,00



$$\frac{27.000,00}{1.000.000,00} = 2.7\%$$

Με το εκτιμώμενο ποσό απωλειών (300.000,00 x 2,7% =) € 8.100,00 γίνεται σχετική εγγραφή προβλέψεως για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2002.

Η επιχείρηση επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσεως 2002 με το ποσό δρχ. 8.100,00 για πρόβλεψη επισφαλών πελατών.

Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις: Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ένα ποσοστό επί των πωλήσεων της χρήσεως. Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις προηγούμενων (π.χ. 5 τελευταίων) χρήσεων}}{\text{Πωλήσεις επί πιστώσει προηγούμενων (Π.χ. 5 τελευταίων) χρήσεων}}$$

Παράδειγμα: Επιχείρηση στις 31.12.2002 σχημάτισε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες με βάση την άνω μέθοδο την οποία υπολόγισε ποσοστιαία (0,4%) επί του κύκλου εργασιών της χρήσεως 2002 € 2,5 χιλ.

Για τον προσδιορισμό του άνω ποσοστού (0,4%) συνέταξε τον εξής πίνακα:

Χρήση	Κύκλος εργασιών σε €	Απώλειες από επισφαλείς πελάτες σε €	
1998	1.950.000,00	10.000,00	
1999	2.000.000,00	11.000,00	<u>4,00</u>
2000	2.180.000,00	8.000,00	<u>0,00</u>
2001	2.320.000,00	6.000,00	
2002	2.450.000,00	9.000,00	
Σύνολα	10.900.000,00	44.000,00	0,4%

10.900.000,00

Με το εκτιμώμενο ποσό απωλειών (2.500.000,00 X 0,4% =) € 10.000,00 γίνεται η σχετική εγγραφή της προβλέψεως στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις.

Με τη μέθοδο αυτή επιτυγχάνεται ορθή αντιπαράθεση των εσόδων-εξόδων που υπαγορεύεται, όπως είπαμε, από τη βασική λογιστική αρχή (MATCHING PRINCIPLE), αφού η χρήση που ωφελήθηκε από το έσοδο της πωλήσεως επιβαρύνεται με την πρόβλεψη για πιθανή απώλεια της απαιτήσεως.



Μικτή μέθοδος: Ορισμένες επιχειρήσεις, κυρίως πολυεθνικές, εφαρμόζουν μια μικτή μέθοδο σχηματισμού πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.

Οι επιχειρήσεις αυτές σχηματίζουν «πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις» για τις εξής απαιτήσεις τους:

α. Όσες απαιτήσεις κρίθηκαν ως επισφαλείς και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς 30.97 και 33.97 (βλέπε παρ. 11.2.1)

β. Όσες απαιτήσεις παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα, κυρίως περισσότερο από ένα χρόνο (βλέπε παρ. 11.2.2)

γ. Υπολογίζουν το μέσο ποσοστό διαγραφών επί του κύκλου εργασιών των πέντε τελευταίων ετών και βάση αυτού του ποσοστού σχηματίζουν πρόσθετη πρόβλεψη (βλέπε παρ. 11.2.4).

Κατά τη γνώμη μας η μικτή μέθοδος είναι πιο κοντά στην αρχή της συντηρητικότητας την οποία επιβάλλει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 για τη σύνταξη των ισολογισμών (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ'), αφού ο σχηματισμός της πρόβλεψης λαμβάνει υπόψη του όλες τις παραμέτρους οι οποίες προσδιορίζουν το ύψος της (χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών, ανεξόφλητες απαιτήσεις για μεγάλο χρονικό διάστημα, στατιστικά στοιχεία από το παρελθόν για διαγραφές απαιτήσεων ως ανεπίδεκτων εισπράξεως).⁷⁹

8.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη

Κατά πάγια αρχή που ακολουθούσε ο φορολογικός νομοθέτης μέχρι 29.6.1992, δηλαδή πριν από το νόμο 2065/1992, οι προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονταν ως εκπεστέες από το φορολογητέο εισόδημα δαπάνες. Έπρεπε η απαίτηση να καταστεί επισφαλής με την έννοια που δίνει στον όρο η φορολογική νομολογία, δηλαδή «να καταστεί σφόδρα απίθανη η είσπραξή της», και να διαγραφεί αυτή «δι' οριστικής εγγραφής» από το ενεργητικό του ισολογισμού με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για να αναγνωρισθεί η έκπτωσή της από το φορολογητέο εισόδημα.

Συγκεκριμένα, η διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 περ. στ' του Ν.Δ. 3323/1955 όριζε ότι από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχειρήσεως εκπίπτονταν και «οι δι' οριστικών εγγραφών αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων». Ως οριστική δε εγγραφή εθεωρείτο η πίστωση του λογαριασμού της απαιτήσεως με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Από 1.1.2003, τροποποιήθηκε η Περ. θ, της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 με το άρθρο 5, παρ. 8, του Ν. 3091/2002, με αποτέλεσμα να εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, «οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν γίνει με οριστικές

⁷⁹ Αλφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.314-317



εγγραφές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλο Θέμα για την έκπτωση των δαπανών αυτών». Η νέα διάταξη ισχύει για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά.

Επομένως, για να διαγραφούν απαιτήσεις των επιχειρήσεων κατά πελατών και τρίτων ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και, στη συνέχεια, εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων πρέπει: α) να βεβαιώνεται ότι εξέλιπε κάθε πιθανότητα εισπράξεως των αντίστοιχων απαιτήσεων και β) να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία εξαρτάται η εν όλω ή εν μέρει είσπραξη τους όπως η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών (π.χ. ακίνητα) και η τυχόν ύπαρξη ασφαλειών για τις απαιτήσεις (π.χ. εγγραφή υποθήκης σε ακίνητο).

Εάν, επομένως, από τα απόγραφα αποφάσεων δικαστηρίων που αφορούν οφειλέτες επισφαλείς πελάτες για απαιτήσεις που έχει από αυτούς ανώνυμη εταιρεία, προκύπτει ότι αυτές παραμένουν ανεκτέλεστες λόγω αναξιοχρεότητας αυτών, στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της άνω ανώνυμης εταιρείας, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις. Επίσης, εάν από το πρόγραμμα αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου προκύπτει ότι στον πλειστηριασμό έχουν αναγγελθεί και άλλοι πιστωτές και σε συνδυασμό με την τιμή προσφοράς του ακινήτου προκύπτει ότι η επισφαλής απαίτηση (που είχε ασφαλισθεί με την υποθήκη επί του ακινήτου) δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί, τα στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις.⁸⁰

⁸⁰ Αλφραντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.317-318



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ - ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

9.1. Αποτίμηση απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθέσιμων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

α) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

β) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, κατά περίπτωση εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση) καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης.

Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

α1) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση α2', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του



λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος ή τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

α2) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

β1) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης,

β2) όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί



στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα.

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού (εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων), μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο

ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΈΞΟΔΑ

10.1. Έννοια πρόβλεψης

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος:

- A) Του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ή
- B) του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή ενδεχομένης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό:

- A) Το ακριβές μέγεθος τους, ή
- B) ο χρόνος πραγματοποίησης, ή
- Γ) το ακριβές μέγεθος και ο χρόνος πραγματοποίησης.⁸¹

10.2. Διάκριση προβλέψεων

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

10.2.1. Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί στην ομάδα 6 του Ε.Γ.ΛΣ.

⁸¹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.93



Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του Λ.68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» με αντίστοιχη πίστωση των πρώτων δέκα υπολογαριασμών του Λ. 44 «Προβλέψεις»(44.00 έως και 44.09).⁸²

10.2.2.Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του Λ. 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και του Λ. 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του Λ. 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» με αντίστοιχη πίστωση των δέκα επομένων υπολογαριασμών του Λ. 44 «Προβλέψεις» (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. επιχειρήσεις, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19.⁸³

10.3. Έννοια προβλέψεων, Λογιστικός χειρισμός Εγγραφές

10.3.1.Βάσει Εμπορικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με Το Ε.Γ.Α.Σ. πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού της επιχείρησης (οικονομικής μονάδας), σε βάρος του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του Ενεργητικού όπου κατά την ημερομηνία συντάξεως του Ισολογισμού είναι πιθανή ή πραγματοποιήσή τους ή ο χρόνος πραγματοποιήσεως ή και τα δύο. Τα προαναφερόμενα έχουν γίνει αποδεκτά και από το Κ.Ν. 2190/1920.

Ο Κ.Ν. 2190/1920 δεν κάνει διάκριση των επισφαλών απαιτήσεων της επιχείρησης σε προερχόμενες από οργανικά έσοδα ή προερχόμενες από ανόργανα έσοδα, και για τις δύο αυτές κατηγορίες απαιτήσεων προβλέπει το ίδιο σύστημα αποσβέσεως. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 8 του άρθρου 43 ορίζεται ότι «οι απαιτήσεις είναι ανεπίδεκτες είσπραξης,

⁸² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.93

⁸³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.93

αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά το σύνταξης του».

Συνεπώς σύμφωνα με τα προηγούμενα:

α) Οι απαιτήσεις που σίγουρα θα εισπραχθούν εμφανίζονται στον ισολογισμό σύνολό στο τους. Εφ' όσον υπάρχουν τοκοφόρες απαιτήσεις πρέπει να προστεθεί και ο δεδουλευμένος, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τόκος.

β) Οι επισφαλείς απαιτήσεις θα αποτιμηθούν και θα εμφανισθούν στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται με βάση τα υφιστάμενα στοιχεία κατά τη σύνταξη αυτού, ότι θα εισπραχθεί από αυτές. Για την απώλεια που πιθανόν να υπάρξει διενεργείται πρόβλεψη.

γ) Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις μπορούν να αποσβεσθούν στο σύνολό τους.

Σύμφωνα λοιπόν με όσα προαναφέρθηκαν προκύπτει ότι, για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, η υφιστάμενη εμπορική νομοθεσία προβλέπει το σύστημα της διενέργειας προβλέψεων κατά το χρόνο που εκδηλώνεται η επισφάλεια.⁸⁴

10.3.2.Βάσει Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Για τις προβλέψεις επισφαλών και επίδικων απαιτήσεων το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα ακόλουθα:

A) Οι προβλέψεις πιθανών ζημιών, που γίνονται για επισφαλείς και επίδικες απαιτήσεις κατά πελατών, καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 83.11 «Προβλέψεις για απαιτήσεις» με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για απαιτήσεις».

B) οι προβλέψεις για πιθανές ζημίες για τις απαιτήσεις που καταχωρούνται στους λογαριασμούς:

33.97 Χρεώστες επισφαλείς,

33.98 Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου,

33.99 Λοιποί χρεώστες επίδικοι,

καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 83.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Γ) Ο λογαριασμός 44.11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματιζόμενης προβλέψεως, με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαιτήσεως, όποτε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 «Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις».

Σχηματικά η λειτουργία του λογαριασμού 44.11 είναι η ακόλουθη:

⁸⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.100



44.11

Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Χρεώνεται	Πιστώνεται
A) Με την αξία των διαγραφομένων επισφαλών απαιτήσεων πελατών με πίστωση Λ.30.97	Με τις σχηματιζόμενες προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, με χρέωση του Λ.68.09.00 ή του Λ. 83.11
B) Με το ποσό των προβλέψεων που μεταφέρονται στα έσοδα με πίστωση του Λ.84.00.11	

Βλέπουμε λοιπόν ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε την ίδια μέθοδο αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων πελατών και χρεωστών, μέθοδος η οποία βασίζεται στη διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη των ζημιών από επισφαλείς απαιτήσεις, όχι κατά το χρόνο που γεννήθηκαν αυτές, αλλά κατά το χρόνο που εκδηλώνεται η επισφάλεια. Ο τρόπος αυτός ίσχυε μέχρι και την 31.12.1992 διότι ήταν εναρμονισμένος με τη φορολογική νομοθεσία που ίσχυε τότε.

Στη συνέχεια μετά την ψήφιση του Ν. 2065/1992, ο οποίος καθιέρωνε το σύστημα της διενέργειας προβλέψεων για ζημίες από απαιτήσεις κατά πελατών στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις, έγινε δεκτό ότι οι προβλέψεις για ζημίες από επισφαλείς απαιτήσεις διενεργούνται με χρέωση του λογαριασμού οργανικού εξόδου 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης και όχι του 83.11 που είναι λογαριασμός έκτακτου και ανόργανου εξόδου ο οποίος μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Οι βασικοί λόγοι για αυτό το χειρισμό είναι οι ακόλουθοι:

α) Η απώλεια χρημάτων από επισφαλείς απαιτήσεις πελατών αποτελεί αναμφισβήτητα οργανικό έξοδο, διότι είναι συνήθους φύσεως, συχνά επαναλαμβανόμενη κατά συνέπεια λοιπόν, πρέπει να καταχωρείται σε λογαριασμό της ομάδας 6 και όχι της ομάδας 8.

β) Η απώλεια χρημάτων από επισφαλείς απαιτήσεις πελατών συνδέεται με τα έσοδα πωλήσεων. Κατά συνέπεια, το έξοδο των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων πρέπει να μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», αφού στην πίστωση αυτού μεταφέρονται τα έσοδα πωλήσεων.



Ο Λογιστικός χειρισμός που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τις αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων ισχύει μόνο για την απόσβεση των επισφαλών κατά λοιπών χρεωστών δηλαδή των απαιτήσεων που δεν έχουν σχέση με τις πωλήσεις.⁸⁵

10.3.3.Βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004, οι οποίες τροποποίησαν τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, επανήλθαν οι προβλέψεις για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύστημα το οποίο έχει το πλεονέκτημα ότι η δαπάνη των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων βαρύνει τη χρήση στην οποία πραγματοποιείται η πώληση (γεννάται η απαίτηση) και όχι τη χρήση στην οποία εκδηλώνεται και πραγματοποιείται η απώλεια.

Ο φορολογικός νομοθέτης οδηγήθηκε στην επαναφορά του συστήματος της δημιουργίας προβλέψεων για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, λόγω των προβλημάτων που παρουσιάζει το σύστημα που καθιερώθηκε με το Ν. 3091/2002 και ίσχυσε για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004.

Ουσιαστικά η επαναφορά των προβλέψεων ισχύει για την απόσβεση οργανικών επισφαλών απαιτήσεων (προερχομένων από πωλήσεις), δεν μπορεί να εφαρμοσθεί όμως, για την απόσβεση λοιπών επισφαλών απαιτήσεων, δηλαδή απαιτήσεων που δεν προέρχονταν από πωλήσεις αλλά από άλλες αιτίες, πράγμα το οποίο δεν έχει γίνει ακόμα δεκτό από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών.

Οι προβλέψεις στηρίζονται στην ορθή αρχή ότι στη χρήση που γίνονται οι πωλήσεις πρέπει να γίνονται και οι προβλέψεις για την κάλυψη απωλειών που θα εκδηλωθούν σε επόμενες χρήσεις.

Οι προβλέψεις υπολογίζονται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού) μετά την αφαίρεση:

- Των επιστροφών ή εκπτώσεων,
- Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, Οργανισμούς επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,
- Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

⁸⁵ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.101-102



Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης — αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, Δήμους και Κοινότητες, Δημόσιες Επιχειρήσεις, Οργανισμούς ή επιχειρήσεις Κοινής Ωφέλειας και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

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 υπ' όψιν οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι δεν λαμβάνονται υπ' όψιν οι ακόλουθες πωλήσεις:

- Οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησεως (Π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη).
- Τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ, Ο.Τ.Α, ΔΕ.Κ.Ο, οργανισμούς κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών.
- Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
- Επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, προκύπτει ότι 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.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 -



726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών τα οποία αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΚΩΔΙΚΟΣ Ε.Σ.Υ.Ε.	ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ
502	Φωτιστικά και είδη διακόσμησης (πολύφωτα, λαμπατέρ, πορτατίφ και τα παρόμοια πλην ηλεκτρικών λαμπτήρων, πίνακες ζωγραφικής, κάδρα, κορνίζες, εικονίσματα τοίχου και επιτραπέζια, καθρέπτες κ.λπ.).
503	Καλύμματα δαπέδου (χαλιά, κιλίμια, μοκέτες, φλοκάτες, Ψάθες κ.λπ.).
521	Κουζίνες ηλεκτρικές.
522	Πλυντήρια ρούχων, στεγνωτήρια, σιδερωτήριο
523	Ψυγεία και καταψύκτες.
524	Πλυντήριο πιάτων.
525	Συσκευές θέρμανσης χώρου ή νερού (σόμπες πετρελαίου, ηλεκτρικές, φωταέριου, συσκευές κλιματισμού, ηλεκτρικά φορητά καλοριφέρ, ηλεκτρικοί και ηλιακοί θερμοσίφωνες κ.λπ.).
526	Ηλεκτρικές σκούπες και παρκετέζες.
527	Ραπτομηχανές και πλεκτομηχανές.
528	Λοιπές οικιακές συσκευές (ηλεκτρικά σίδερα, πετρογκάζ, φρυγανιέρες, τοστιέρες, ηλεκτρικά μάτια, μίξερ, ανεμιστήρες, απορροφητήρες, ψυγεία πάγου, μηχανές κοπής χόρτου με κινητήρα κ.λπ.).
721	Ραδιόφωνα, κασετόφωνο, μαγνητόφωνα, στερεοφωνικά συγκροτήματα.
722	Τηλεοράσεις, βίντεο.
723	Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και εκτυπωτές.
724	Ηλεκτρονικά παιχνίδια, συσκευές τηλεφώνου, συσκευές ραδιοεπικοινωνίας, συναγερμοί, ηλεκτρονικός εξοπλισμός κατοικίας κ.λπ.
725	Φωτογραφικές μηχανές, κινηματογραφικές μηχανές λήψεως ή προβολής και ο εξοπλισμός τους.



726

Μουσικά όργανα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1 992 (Κ.Β.Σ.), οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρήσεις ενοικίασεως αυτοκινήτων για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες εκδίδουν «απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και όχι τιμολόγιο. Επομένως και οι υπηρεσίες αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, εφ' όσον βεβαίως προκύπτουν από τα βιβλία τους οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς ιδιώτες και οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες.

Το ποσό των προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροισμένο με το ποσό των προβλέψεων που έγιναν σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού «Γραμμάτια εισπρακτέα», καθόσον ρητά στο νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες». Αντίθετα, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού.

Πρέπει να επισημανθεί ότι το μέγιστο ύψος των σχηματισμένων προβλέψεων (χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 30 «Πελάτες»), όπως εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης προκύπτει ειδικότερα από τους ακόλουθους υπολογαριασμούς αυτού, δηλαδή:

A.30.00 Πελάτες εσωτερικού

B. 30.01 Πελάτες εξωτερικού

Γ. 30.97 Πελάτες επισφαλείς

Δ.30.99 Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων

Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των επισφαλών απαιτήσεων (Λ. 30.97), όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή των πελατών ως επισφαλών είναι θέμα πραγματικό το κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και



δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι.

Σε περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβει στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στο αποτελέσματα χρήσεως. Όταν η επιχείρηση προβεί σε διαγραφή επισφαλών πελατών της με μείωση του ποσού της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» έχει την υποχρέωση βάσει των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004, για τους πελάτες για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα κ κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η επισφάλειά τους, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαιτήσεως υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ, θα πρέπει να γνωστοποιεί στον πελάτη της, με τρόπο που θα αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, ότι διέγραψε το ποσό της απαίτησής της, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επαλήθευση από την αρμόδια φορολογική αρχή της διαγραφής της υποχρέωσης αυτής και από τα βιβλία διαγραφέντος πελάτη.

Για τους επισφαλείς πελάτες που διαγράφει η επιχείρηση μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έχει υποχρέωση να συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση των διαγραφομένων πελατών με τα πλήρη στοιχεία για τον καθένα. Συγκεκριμένα, θα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο, ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δ.Ο.Υ. του πελάτη, ο Α.Φ.Μ. αυτού καθώς και το διαγραφέν ποσό.

Η συγκεντρωτική αυτή κατάσταση θα υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία τη επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία αντίγραφα μέχρι και την ημερομηνία υποβολής των λοιπών καταστάσεων (πελατών — προμηθευτών), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του Κ.Β.Σ.

Αν σε μία διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στον ως άνω λογαριασμό είναι μεγαλύτερο του 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 «Πελάτες» της διαχειριστικής αυτής περιόδου, το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα Χρήσεως» της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε εισοδήματος.

Πέραν της σχηματιζόμενης σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης. Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη



διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.

Ο επιχειρήσεις που πιθανόν χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με Δελτίο αποστολής, και στη συνέχεια εκδίδουν εκκαθαρίσεις, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδουν τιμολόγιο πωλήσεως. Το δικαίωμα αυτό έχει ο αντιπρόσωπος για τις χονδρικές πωλήσεις των ίδιων εμπορευμάτων στις οποίες προβαίνει.

Το γεγονός αυτό δικαιολογείται διότι εκείνος που έχει την επισφάλεια των πελατών είναι ο αντιπρόσωπος και σε καμία περίπτωση ο εντολέας, ο οποίος δεν συμβάλλεται με τους πελάτες, δεν διακινδυνεύει την είσπραξη των δόσεων, επιταγών κ.λπ. Κατά συνέπεια, μόνο ο αντιπρόσωπος έχει το δικαίωμα σχηματισμού προβλέψεων για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Η διενέργεια των προβλέψεων μέχρι τα νόμιμα ποσοστά είναι προαιρετική. Η επιχείρηση συνεπώς δικαιούται να μη διενεργεί προβλέψεις ή να διενεργεί με ποσοστά μικρότερα αυτών που ορίζονται στις κείμενες διατάξεις.

Ο χαρακτηρισμός από μία επιχείρηση μιας απαίτησης η οποία προέρχεται από πωλήσεις επισφαλούς, και η απόσβεσή της με οριστική εγγραφή, δεν δίνει στην επιχείρηση δικαίωμα να μειώσει τη φορολογητέα αξία της πράξης όσον αυτή αφορά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, διότι η διαγραφή μιας απαίτησης ως επισφαλούς δεν αποτελεί μερική ή συνολική ακύρωση της πώλησης.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τις διαχειριστικές περιόδους που ξεκίνησαν από 1.1.2005 και μετά, υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.



Συνεπώς, κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της χρήσης 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με 31.12.2009 υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης.⁸⁶

10.4.Ζημιογόνα γεγονότα που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της έγκρισής του.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) Νο 10 (αναθεωρημένο 1999) αναφέρει ότι «Γεγονότα μετά τη χρονολογία του ισολογισμού» είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκή μη, που επέρχονται μεταξύ της χρονολογίας του ισολογισμού και εκείνης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο (ή το διαχειριστή) για δημοσίευση και τα οποία μπορεί:

- (α) να υποδηλώνουν την ανάγκη προσαρμογών των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του δημοσιευμένου ισολογισμού ή
- (β) να απαιτούν αποκάλυψή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Διορθωτικά γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά τη χρονολογία του ισολογισμού και επιβάλλουν προσαρμογή στοιχείων του ισολογισμού. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 10 (αναθεωρημένο 1999) «μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της, για να αντανακλούν τα γεγονότα που αναπροσαρμόζουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού».

Υπάρχουν γεγονότα τα οποία μολονότι συμβαίνουν μετά τη χρονολογία του ισολογισμού, αντανακλώνται μερικές φορές στις οικονομικές καταστάσεις εξαιτίας νομικών υποχρεώσεων ή από την ειδική φύση τους π.χ. η επίλυση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης η οποία υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λήψη πληροφοριών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ότι ένα περιουσιακό στοιχείο του ισολογισμού είναι υποτιμημένο όπως π.χ. πτώχευση πελάτη, πώληση κάτω Του κόστους των

⁸⁶ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.102-107



αποθεμάτων κ.λπ., αποκάλυψη απατών ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι λανθασμένες κ.λπ. Στις περιπτώσεις αυτές χρειάζεται να γίνουν προσαρμογές των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της κλειόμενης χρήσεως αφού τα ζημιογόνα γεγονότα, που συμβαίνουν μετά τη χρονολογία του ισολογισμού παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του ισολογισμού της κλειόμενης χρήσεως. Επομένως, τα άνω γεγονότα δεν αναφέρονται στην έκθεση διαχείρισεως του διοικητικού συμβουλίου (ή του διαχειριστή) προς την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων (ή εταίρων), αλλά λαμβάνονται υπόψη στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της κλειόμενης χρήσεως.

Προς κατανόηση των ανωτέρω αναφέρουμε τα εξής παραδείγματα:

(α) Στις 20 Ιανουαρίου 2003 η ανώνυμη εταιρία πληροφορήθηκε ότι ένας πελάτης της πτώχευσε. Ο πελάτης εμφανίζει στις 31.12.2002 χρεωστικό υπόλοιπο € 20.000,00. Η ανώνυμη εταιρία για να αποτιμήσει την απαίτησή της από τον άνω πελάτη στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως (31.12.2002) Θα πρέπει να λάβει υπόψη της και το άνω γεγονός της πτώχευσης παρότι συνέβη μετά τη χρονολογία του ισολογισμού. Το γεγονός της πτώχευσης αποτελεί πρόσθετη απόδειξη των συνθηκών (επισφάλεια πελάτη λόγω μη είσπραξης της απαιτήσεως) που υπήρχαν κατά τη χρονολογία του ισολογισμού.

(β) Από έλεγχο που ενήργησαν οι ελεγκτές ασφαλιστικού οργανισμού (π.χ. ΙΚΑ) σε ανώνυμη εταιρία βεβαίωσαν με πράξη που συνέταξαν στις 30.1.2003 διαφορές ασφαλιστικών εισφορών € 10.000,00 επί των καταβληθέντων κατά το έτος 2002 αποδοχών στους εργαζόμενους, λόγω μη ορθής εφαρμογής της ασφαλιστικής νομοθεσίας από την επιχείρηση. Στον ισολογισμό της 31.12.2002 της ανώνυμης εταιρίας το άνω ποσό θα πρέπει να εμφανισθεί στις υποχρεώσεις, επειδή το γεγονός της 30.1.2003 (ασφαλιστική πράξη) αντανακλάται στον ισολογισμό εξαιτίας νομικής υποχρεώσεως που υπήρχε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2002 και επομένως και στις 31.12.2002.

(γ) Με την Υπουργική Απόφαση Ε 3789/128/15.3.1988 επιβλήθηκε έκτακτη εφάπαξ εισφορά στα κέρδη των επιχειρήσεων των χρήσεων που λήγουν μετά τις 30.12.1986. Η καταβολή της έκτακτης εισφοράς έγινε μέσα στο έτος 1988. Το Τεχνικό Γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών γνωμοδότησε ότι με το ποσό της πιο πάνω εισφοράς πρέπει να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε στις 31.12.1987 (με λογιστική εγγραφή ισολογισμού 31.12.1987, με χρέωση του λογαριασμού «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» και πίστωση «Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη») (έγγραφο 19/18.3.1988).

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, δηλαδή γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά την χρονολογία τον ισολογισμού και απαιτούν μόνο αποκάλυψη



τους στις οικονομικές καταστάσεις. Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν είναι ενδεδειγμένες οι προσαρμογές ενεργητικών και παθητικών στοιχείων, για γεγονότα που συμβαίνουν μετά τη χρονολογία του ισολογισμού, στις περιπτώσεις που τα γεγονότα αυτά δεν σχετίζονται με υφιστάμενες συνθήκες κατά τη χρονολογία του ισολογισμού. Τα ασυνήθιστα αυτά γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία, με την οποία συντάσσεται ο ισολογισμός, θα πρέπει να αποκαλύπτονται εφόσον επηρεάζουν την περιουσιακή κατάσταση ή τα αποτελέσματα ή γενικά τη θέση της επιχείρησης σε βαθμό που αυτά τα γεγονότα δεν θα πρέπει να παραμείνουν άγνωστα στους μετόχους και στους τρίτους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 10, (αναθεωρημένο 1999), παρ. 20, όταν μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι τέτοιας σπουδαιότητας, που η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού: α) τη φύση του γεγονότος, και β) μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματός του ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί. Πάντως, σε γενικές γραμμές, γίνεται αποκάλυψη των γεγονότων που συμβαίνουν στις επόμενες περιόδους της χρονολογίας του ισολογισμού και τα οποία αντιπροσωπεύουν ασυνήθιστες μεταβολές στην κατάσταση των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων κατά τη χρονολογία του ισολογισμού. Τέτοια γεγονότα είναι: ένας μεγάλος μετασχηματισμός μετά την ημερομηνία ισολογισμού, η πώληση μιας μεγάλης θυγατρικής μετά την ημερομηνία ισολογισμού, η ανακοίνωση μετά την ημερομηνία ισολογισμού ενός προγράμματος για να διακοπεί μια εκμετάλλευση ή κατάρτιση δεσμευτικών συμφωνιών για διάθεση περιουσιακών στοιχείων της διακοπείσας εκμετάλλευσης ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται στη διακοπείσα εκμετάλλευση, μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση μεγάλων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος μετά την ημερομηνία ισολογισμού, η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής εγκατάστασης από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ανακοίνωση ή έναρξη εφαρμογής, μιας μεγάλης αναδιάρθρωσης μετά την ημερομηνία ισολογισμού, μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών ή τίτλων μετατρέσιμων σε μετοχές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ανώμαλες ευρείες μεταβολές μετά την ημερομηνία ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή τιμές ξένου νομίσματος, μεταβολές στους συντελεστές φόρου εισοδήματος ή φορολογικοί νόμοι που ενεργοποιούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και οι οποίοι έχουν μια ουσιώδη επίδραση στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου, ανάληψη ουσιωδών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων μετά την ημερομηνία



ισολογισμού, π.χ., με την έκδοση ουσιαστικών εγγυήσεων και τέλος αναφέρουμε την έναρξη μεγάλης δικαστικής αμφισβητήσεως που ανακύπτει, μόνο, από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (Δ.Λ.Π. 10 (αναθεωρημένο 1999) παρ. 21).

Στις 15.1.2003 πυρκαγιά κατέστρεψε μια μεγάλη παραγωγική εγκατάσταση της επιχείρησης. Το Δ.Λ.Π. Νο 10 (αναθεωρημένο 1999) αναφέρει στην παρ. 21 ότι οι επιπτώσεις από το γεγονός αυτό εφόσον αντιπροσωπεύουν ασυνήθιστες μεταβολές αποκαλύπτονται με σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, (και στην έκθεση διαχειρίσεως), έτσι ώστε να δίνεται η ευχέρεια στους μετόχους και λοιπούς χρήστες των καταστάσεων αυτών να κάνουν και να πάρουν σωστές εκτιμήσεις και αποφάσεις. Γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά τη χρονολογία τον ισολογισμού και φανερώνουν ότι παύει η δραστηριότητα της επιχείρησης. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά τη χρονολογία του ισολογισμού μπορεί να φανερώνουν ότι η επιχείρηση, μερικά ή στο σύνολό της, παύει να είναι επιχείρηση με συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 10 (αναθεωρημένο 1999) παρ. 13 μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern) αν η Διεύθυνση της επιχείρησης προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει έτσι. Η επιδείνωση των οργανικών αποτελεσμάτων και της οικονομικής καταστάσεως μετά τη χρονολογία του ισολογισμού ενδέχεται να φανερώνει την ανάγκη να μελετηθεί, κατά πόσο είναι σωστή, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων να γίνει με βάση την εκδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για την επιχείρηση. Εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι του λοιπού κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο διάχυτη που το άνω Δ.Λ.Π. απαιτεί μια θεμελιώδη μεταβολή στη βάση της λογιστικής μάλλον, παρά μια αναπροσαρμογή στα ποσά που είναι καταχωρημένα μέσα στην αρχική βάση λογιστικής.⁸⁷

⁸⁷ Αληφαντής (2004), Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, σελ.363-364



Μέρος Γ'

Φορολογία & Διάθεση Κερδών

A.E. & E.Π.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

11.1. Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)

11.1.1. Γενικά Περί διάθεσης κερδών

Το καταστατικό της Α.Ε. αλλά και ο Κ.Ν. 2190/1920, καθορίζουν την αποθεματοποίηση και τον τρόπο διανομής των κερδών στους μετόχους αυτής.⁸⁸

11.1.2. Σχηματισμός αποθεματικών

Η Α.Ε. μπορεί να σχηματίσει αποθεματικά κεφάλαια:

- α) Από πρόβλεψη του καταστατικού της, ή
- β) εκμεταλλευόμενη διατάξεις σχηματισμού αφορολογήτων αποθεματικών επενδύσεων ή αφορολογήτων εκπτώσεων ειδικών διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.⁸⁹

11.2. Έννοια καθαρών κερδών

11.2.1. Έννοια καθαρών κερδών κατά τον Κ.Ν. 2190/1920

⁸⁸ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.128

⁸⁹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.128



Σύμφωνα με το Κ.Ν. 21 90/1 920 όπως αυτός ισχύει σήμερα, καθαρά κέρδη της Α.Ε. είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα:

- Του κόστους των πωληθέντων,
- των εξόδων,
- πάσης ζημίας,
- των κατά το νόμο αποσβέσεων, και
- παντός άλλου εταιρικού βάρους.⁹⁰

11.2.2. Καθαρά αποτελέσματα σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης είναι αυτά που εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, το υπόλοιπο του οποίου συμφωνεί με τον λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιήθηκαν από τις δραστηριότητες της εταιρίας κατά την κλειόμενη χρήση.⁹¹

11.2.3. Διάθεση των αποτελεσμάτων

Στο λογαριασμό 88 Αποτελέσματα προς διάθεση γίνεται η διάθεση (διανομή) των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 44 και 45 του Κ.Ν.2190/1920.⁹²

11.2.4. Προσδιορισμός των προς διάθεση καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών)

Σχετικά με τον προσδιορισμό των προς διάθεση καθαρών κερδών ακολουθείται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, η εξής διαδικασία:

	88.00 ή 88.01 (86.99)	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ
Μείον	88.03-04 (42.01-02)	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΖΗΜΙΩΝ) ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
Πλέον ή Μείον	88.06 (42.04)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

⁹⁰ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.129

⁹¹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.129

⁹² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.129



ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		
Μείον	88.08	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Ο.Γ.Α
Μείον	88.09	ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΟ! ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΙ
	ΕΑΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ Χ5%(41.02)	ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ
Πλέον	42.00	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
Πλέον	41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
88.99	88.99	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ακολουθείται η κάτωθι σειρά:

- α) Καλύπτονται οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων,
- β) Υπολογίζεται η κράτηση για το φόρο εισοδήματος,
- γ) Υπολογίζεται η κράτηση για το οριζόμενο από Το νόμο ή το καταστατικό ποσό για τακτικό αποθεματικό,
- δ) Υπολογίζεται η κράτηση για το διανεμόμενο στους μετόχους πρώτο μέρος,
- ε) Υπολογίζεται η κράτηση αποθεματικού για ίδιες μετοχές (εφ' όσον συντρέχει αυτή η περίπτωση)
- στ) Ακλουθεί η διανομή του υπολοίπου των καθαρών κερδών (καταβολή προσθέτου μερίσματος κλπ. σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό ή τις αποφάσεις της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας). Ενδεικτικά η διανομή μπορεί να περιλαμβάνει:
 - στ1) Πρόσθετο μέρος στους μετόχους,
 - στ2) Αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του Δ.Σ.,
 - στ3) Αμοιβές και ποσοστά από τα κέρδη στο προσωπικό,
 - στ4) Διάφορα αποθεματικά, κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι απαγορευτικές διατάξεις περί διανομής κερδών που προβλέπονται από την περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 σε συνδυασμό με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 43 και τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 44^α του Κ.Ν. 2190/1920. Το άρθρο 44^α προστέθηκε με το άρθρο 37 του Π.Δ. 409/1986 (Προσαρμογή στο άρθρο 15 της Δεύτερης Οδηγίας Ε.Ο.Κ.)

Με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 του Κ.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 νέο. Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 44^α του Κ.Ν. 2190/1920 και με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, ορίζεται ότι δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42^γ, είναι ή, μετά από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό, το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 44^α του Κ.Ν. 21 90/1920 εισάγονται και άλλοι περιορισμοί όσον αφορά το ποσό που επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους. Έτσι 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 και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

Επομένως, βασική προϋπόθεση για τη διανομή μερισμάτων ή την δημιουργία αποθεματικών είναι η προηγουμένη εξάλειψη των ζημιών.

Επίσης η κάλυψη των ζημιών μπορεί επίσης να γίνει προαιρετικά με τους παρακάτω τρόπους:

α) Με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με τις προϋποθέσεις των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 2190/1920 (Εκθεση Ορκωτού Ελεγκτή, απόφαση της καταστατικής γενικής συνέλευσης και έγκριση της αρμόδιας αρχής.) Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου λόγω συσσωρευμένων ζημιών καθίσταται υποχρεωτική στην περίπτωση που το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων είναι μικρότερο από το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου,

β) Με το τακτικό ή άλλα προαιρετικά αποθεματικά,

γ) Με την υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων.

Εξετάζοντας τα ανωτέρω και κατά τη φορολογική νομοθεσία πρέπει να επισημάνουμε ότι:

Η ζημία που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και δηλώθηκε μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους στην υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, συμψηφίζεται με τα δηλούμενα κέρδη των επομένων μένων πέντε (5) διαδοχικών χρήσεων, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Επίσης αναγνωρίζεται για συμψηφισμό η ζημία εφόσον έγινε προηγουμένως φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικώς και εφ' όσον δηλώθηκε από τον υπόχρεο μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους.

Η εξάλειψη των λογιστικών ζημιών με το τακτικό ή άλλα προαιρετικά ή αφορολόγητα αποθεματικά δεν εμποδίζει την φορολογική αναγνώριση των ζημιών αυτών (αφαίρεση από τα κέρδη της παρούσας χρήσης), αλλά δημιουργεί την υποχρέωση φορολόγησης εκείνων των αποθεματικών που είναι αφορολόγητα.⁹³

11.2.5. Τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Ν. 2190/1920 ετησίως αφαιρείται το 5% των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ο νόμος ορίζει το ελάχιστο ποσοστό αλλά το καταστατικό μπορεί να ορίζει την κράτηση μεγαλύτερου ποσοστού. Αν στο καταστατικό δεν υπάρχει ρύθμιση διαφορετική από αυτή που προβλέπει ο νόμος, δεν επιτρέπεται η κράτηση ποσοστού μεγαλύτερου του νομίμου εκτός και αν γίνει τροποποίηση του καταστατικού. Η κράτηση για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι υποχρεωτική αλλά μέχρι να φθάσει το τακτικό αποθεματικό το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου,
- Υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη και όχι στα φορολογητέα,
- Δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού όταν ο βαρύνων την εταιρεία φόρος εισοδήματος απορροφά το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως, καθώς και όταν το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία,
- γίνεται με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών (λειτουργεί ως αποθεματικό ειδικού σκοπού), άρα δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για άλλο σκοπό.

⁹³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.129-133



Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται όπως σχηματίζουν τακτικό αποθεματικό από τα καθαρά κέρδη της χρήσης που απομένουν, μετά το συμψηφισμό τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων και την αφαίρεση των εταιρικών βαρών.

Ως εταιρικό βάρος θεωρείται και ο φόρος εισοδήματος που βαρύνει τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίστανται αφορολόγητα έσοδα ή δεν πρόκειται να σχηματισθούν αφορολόγητα αποθεματικά, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη τα οποία προκύπτουν από τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών, δηλαδή με την προσθήκη στα λογιστικά κέρδη των δαπανών αυτών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	=	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	+	ΜΗ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	=	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	X	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Συνεπώς το τακτικό αποθεματικό θα υπολογισθεί εάν από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή το πραγματικό ποσό του φόρου εισοδήματος που βαρύνει την επιχείρηση.

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	=	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΙΟΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	+	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 5%
------------------------	---	---	---	------------------

Στις περιπτώσεις όμως που η επιχείρηση έχει:

- αφορολόγητα έσοδα, και για το τμήμα αυτών που δεν αντιστοιχεί στα διανεμόμενα κέρδη υποχρεούται να σχηματίσει αποθεματικό, ή
- προτίθεται να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά δημιουργείται πρόβλημα στον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού, διότι:



Τακτικό αποθεματικό	→	Συναρτάται άμεσα	→	Με το πραγματικό ποσό του φόρου εισοδήματος
Πρώτο μέρισμα	→	Συναρτάται άμεσα	→	Με το πραγματικό ποσό του φόρου εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό
Αφορολόγητο αποθεματικό	→	Συναρτάται άμεσα	→	Με το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα
Φόρος εισοδήματος	→	Συναρτάται άμεσα	→	Με το αφορολόγητο αποθεματικό

Παρατηρούμε ότι, υφίσταται αντικειμενική δυσκολία στον προσδιορισμό του τακτικού θεματικού, διότι πρώτα θα πρέπει να προσδιορισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό να υπολογισθεί και ο πραγματικός φόρος εισοδήματος, το αφορολόγητο θεματικό όμως με τη σειρά του προσδιορίζεται εφ' όσον έχει προσδιορισθεί το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα. Δύσκολη εξίσωση με πολλούς αγνώστους.

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών για να δώσει λύσει στο ανωτέρω πρόβλημα, την ΠΟΛ. 1120/1993 δέχτηκε ότι, όταν σχηματίζονται αφορολόγητα αποθεματικά τότε για τον προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού (και κατά συνέπεια του πρώτου μερίσματος), ως βάση υπολογισμού λαμβάνεται το ποσό που απομένει εάν από τα λογιστικά κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος ο οποίος αναλογεί σε αυτά.⁹⁴

ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	=	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	+	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	=	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΙΟΝ ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	X	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 5%

⁹⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.133-135

11.2.6. Πρώτο Μέρισμα

11.2.6.1. Διατάξεις που ίσχυαν πριν την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 με το Ν.3604/2007

Σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου β της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως αυτό ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 54 του Ν. 3604/2007, κρατείτο από τα καθαρά κέρδη μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό, ποσοστό 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, το οποίο διανέμεται ως μέρισμα. Το καταστατικό μπορούσε να προβλέπει ακόμη μεγαλύτερο ποσοστό ως πρώτο μέρισμα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις των Νόμων 876/1977, 2753/1999 και 2789/2000, οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά, κατ' έτος, στους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση (από τα καθαρά κέρδη) :

α) του τακτικού αποθεματικού, και

β) των κερδών από την πώληση μετοχών (δηλαδή συμμετοχών) οι οποίες κατέχονται από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανώτερη του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας.

Η περίπτωση β' ίσχυε εφόσον το παραπάνω προσδιοριζόμενο μέρισμα ήταν μεγαλύτερο από το προκύπτον από την εφαρμογή της τότε ισχύουσας διάταξης του άρθρου 45 παρ. περ. β' του Ν. 2190/20, δηλαδή του 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Α.Ν. 148/1967 εφαρμοζόταν εκείνη που έδινε το μεγαλύτερο μέρισμα.⁹⁵

11.2.6.2. Διατάξεις που ισχύουν μετά την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 με το Ν.3604/2007

Σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 54 του Ν. 3604/2007, ως πρώτο μέρισμα κρατείται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις των Νόμων 876/1977, και 2789/2000, συνεπώς οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά, κατ' έτος, στους

⁹⁵ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.135-137



μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση (από τα καθαρά κέρδη):

- α) του τακτικού αποθεματικού, και
- β) των κερδών από την πώληση μετοχών (δηλαδή συμμετοχών) οι οποίες κατέχονται από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανώτερη του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας.⁹⁶

11.2.6.3. Διάθεση υπολοίπου καθαρών κερδών

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Ν. 2190/20 το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται σύμφωνα με όσα προβλέπει το καταστατικό της εταιρίας, σε περίπτωση δε που το καταστατικό δεν ορίζει τη διανομή των υπολοίπων καθαρών κερδών, τότε η διανομή γίνεται απόφαση της γενικής συνέλευσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου.

Η διανομή μπορεί να περιλαμβάνει (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά):

- α) Διανομή πρόσθετου μερίσματος στους μετόχους.
- β) Αμοιβές, εκτός μισθών, μελών Δ.Σ. και διευθυνόντων.
- γ) Κράτηση εκτάκτου αποθεματικού για ειδικό σκοπό.
- δ) Διανομή κερδών, εκτός μισθού, στο προσωπικό, κ.λπ.⁹⁷

11.3. Φορολογία εισοδήματος

11.3.1. Γενικές διατάξεις φορολογίας ανωνύμων εταιρειών

Πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 2065/1992 οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες φορολογούντο για το συνολικό ποσό των κερδών που αποκτούσαν από τη δραστηριότητά τους μετά την αφαίρεση του μέρους των κερδών που διανεμόντο στους μετόχους για μερίσματα, αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου λοιπές αμοιβές και ποσοστά (εκτός των μισθών) στους Διευθυντές και το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Συνεπώς οι Ανώνυμες Εταιρείες φορολογούντο για αδιανεμήτα κέρδη αυτών.

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	ΜΕΙΟΝ	ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ↓	ΙΣΟΝ	ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ↓
		ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ

⁹⁶ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.137

⁹⁷ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.138



		ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ		ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ
--	--	-------------------	--	--------------

Ο Ν. 2065/1992 επέφερε ριζική μεταβολή στον τρόπο φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων συμπεριλαμβανομένων και των ανωνύμων εταιρειών. Με τις διατάξεις του νόμου αυτού, το σύνολο των φορολογητέων κερδών της ανώνυμης εταιρίας (ισολογισμών που έκλεισαν μετά την 30.6.1992), φορολογείται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Συνεπώς τα μερίσματα των μετόχων, οι αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου οι λοιπές αμοιβές και τα ποσοστά των Διευθυντών και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού καταβάλλονται ελεύθερα φόρου από το υπόλοιπο των κερδών που απέμενε μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	ΜΕΙΟΝ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΙΣΟΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	
				ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ	ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΑ

Ο αναλογών φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, αφαίρεση των ζημιών και των αφορολογητών αποθεματικών με το ποσοστό που ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Με την καταβολή του φόρου εισοδήματος επ' ονόματι της ανώνυμης εταιρείας επήρχετο πλήρης εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, των μετόχων για τα μερίσματα που ελάμβαναν και των λοιπών δικαιούχων για τις λοιπές αμοιβές ή ποσοστά τα οποία ελάμβαναν. Πρέπει να σημειωθεί ότι στα διανεμόμενα κέρδη υπό μορφή μερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών μελών Διοικητικού Συμβουλίου, και λοιπών αμοιβών των εργαζομένων δεν προβλέπετο από το νόμο παρακράτηση φόρου εισοδήματος, συνεπώς οι δικαιούχοι ελάμβαναν τα εισοδήματα αυτά καθαρά (ελεύθερα φόρου).

Επιπρόσθετα για αυτά τα εισοδήματα δεν προβλέπετο περαιτέρω φορολογία.⁹⁸

11.3.2. Αυτοτελής φορολογία διανεμομένων κερδών Α.Ε.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. 194/Α') στάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας

⁹⁸ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.138-139



Εισοδήματος) και πλέον επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή:

1. εκτός μισθού αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών,
2. αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού,
3. μερισμάτων ή προμερισμάτων που καταβάλλονται:
 - σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά,
 - σε ενώσεις προσώπων, και
 - σε ομάδες περιουσίας.

Η παρακράτηση αυτή διενεργείται ανεξάρτητα αν η καταβολή των κερδών γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, και ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις που θα πραγματοποιηθούν από την 1.1.2009 και μετά.

Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (Φ.Ε 30/Α'), όπως ισχύει.

Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των εισοδημάτων αυτών σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο δημόσιο εφ' άπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση.⁹⁹

11.3.3. Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος ανωνύμων εταιριών

Με τις διατάξεις του Ν.3296/2004 μειώθηκε σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι Α.Ε. ως ακολούθως:

⁹⁹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.139-145



	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
ΓΕΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	35%	32%	29%	25%
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΗΣΙΩΝ ΜΕ ΠΑΘΟΥΣΜΟ ΚΑΤΩ ΑΠΟ 3.100 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ	21%	19,20%	17,40%	15%

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν. 3697/2008 μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι Α.Ε., ως ακολούθως:

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΖΟΥΝ ΑΠΟ 1.1.2010	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΖΟΥΝ ΑΠΟ 1.1.2011	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΖΟΥΝ ΑΠΟ 1.1.2012	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΖΟΥΝ ΑΠΟ 1.1.2013	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΖΟΥΝ ΑΠΟ 1.1.2014
ΓΕΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	24%	23%	22%	21%	20%
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΗΣΙΩΝ ΜΕ ΠΑΘΟΥΣΜΟ ΚΑΤΩ ΑΠΟ 3.100 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ	14,4%	13,8%	13,2%	12,6%	12%

Στο φόρο που υπολογίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογίας προστίθεται συμπληρωματικό φόρος με συντελεστή 3% στα εισοδήματα από εκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση ή ιδιόχρηση ακινήτων και αφαιρούνται:

- ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως εφ' όσον υφίσταται.
- φόρος που πιθανόν παρακρατήθηκε.
- Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται, εφ' όσον υπάρχουν τέτοια εισοδήματα.
- Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που πιθανόν προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου καθώς και το



ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα.

Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα στην Ελλάδα. Τέλος όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.¹⁰⁰

11.3.4. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Στο ποσόν του συνολικού φόρου (κύριου και τυχόν συμπληρωματικού) και για το φορολογητέο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου καταβάλλεται προκαταβολή φόρου με ποσοστό 80%.

Ειδικά για τις ημεδαπές τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, το ποσοστό προκαταβολής του φόρου εισοδήματος είναι 100%.

Ο συντελεστής προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των Α.Ε., μειώνεται κατά 50% κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη των δραστηριοτήτων και ισχύει για εταιρείες που έχουν ιδρυθεί από 1.1.2005 και μετά.

Εξαιρείται η περίπτωση εταιρίας που κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά από:

- α) Εικονική λύση προηγούμενης εταιρίας και έχει τους ίδιους εταίρους, ή
- β) Διακοπή ατομικής επιχείρησης που είχε την ίδια δραστηριότητα στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση και μεταξύ των εταίρων — μετόχων της περιλαμβάνεται και το φυσικό πρόσωπο που είχε την ατομική επιχείρηση.

Επίσης η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τις εταιρίες που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν εκπίπτουν από το ποσό που σύμφωνα τα παραπάνω πρέπει να βεβαιωθεί, ενώ δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

¹⁰⁰ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ. 146-148



Πρέπει να σημειωθεί ότι, η προκαταβολή φόρου εισοδήματος δεν βεβαιώνεται στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών ανώνυμης εταιρίας που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και στις περιπτώσεις των εισοδημάτων που ορίζονται από τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994, δηλαδή στις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών ή αποθεματικών προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος της ανώνυμης εταιρίας είναι μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες, ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται στο εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου.

Αν τα φορολογητέα εισόδημα της ανώνυμης εταιρίας μειωθεί κατά ποσοστό 25% και πάνω η εταιρία δικαιούται, με αίτησή της προς τον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία της Δ.Ο.Υ., να ζητήσει τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε. Η αίτηση υποβάλλεται μέσα σε 9 μήνες από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται, το αργότερο μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της αίτησης να προβεί στην επαλήθευση της αίτησης και να ανακοινώσει στο φορολογούμενο το αποτέλεσμα του ελέγχου.¹⁰¹

11.3.5. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της εταιρίας Δ.Ο.Υ. νόμιμα υπογεγραμμένη από τον πρόεδρο του Δ.Σ. ή τον Διευθύνοντα Σύμβουλο και τον υπεύθυνο λογιστή φοροτεχνικό, και περιλαμβάνει τα εξής έντυπα:

Έντυπο Φ-01.010 (Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα), σε τρία αντίτυπα εκ των οποίων το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.

Έντυπο Ε3 (Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος, σε τρία αντίτυπα εκ των οποίων το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.

Οικονομικές καταστάσεις σε δύο αντίτυπο, ήτοι:

Ισολογισμός,

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως,

Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, και

¹⁰¹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.148-149



Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Αντίγραφο πρακτικού ΔΣ. νόμιμα υπογεγραμμένο και επικυρωμένο από τον Πρόεδρο του Δ.Σ. σχετικά με την έγκριση του ισολογισμού και τη διανομή των κερδών

Έντυπο Ε2 (Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων), εφ' όσον υπάρχουν έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, σε δύο αντίτυπα εκ των οποίων το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.

Τα ειδικά έντυπα που προβλέπονται σε περίπτωση σχηματισμού αφορολογήτων αποθεματικών-εκπτώσεων, αναπτυξιακών νόμων.

Βεβαιώσεις κερδών ή ζημιών στην περίπτωση που η εταιρία συμμετέχει σε άλλες εταιρίες, κοινωνίες ή κοινοπραξίες.

Βεβαιώσεις παρακρατημένων φόρων, εφ' όσον συντρέχει αυτή η περίπτωση.¹⁰²

¹⁰² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.149-150



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ε.Π.Ε.

12.1. Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

12.1.1. Γενικά περί διάθεσης κερδών

Το καταστατικό της ΕΠΕ, αλλά και ο Ν. 3190/1 955, καθορίζουν την αποθεματοποίηση και τον τρόπο διανομής των κερδών στους εταίρους που συνήθως είναι βάσει των ποσοστών συμμετοχής εκάστου στο εταιρικό κεφάλαιο.¹⁰³

12.1.2. Σχηματισμός αποθεματικών

Η Ε.Π.Ε. μπορεί να σχηματίσει αποθεματικά κεφάλαια:

- α) Από πρόβλεψη του καταστατικού της, ή
- β) εκμεταλλευόμενη διατάξεις σχηματισμού αφορολογήτων αποθεματικών επενδύσεων ή αφορολογήτων εκπτώσεων ειδικών διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.¹⁰⁴

12.1. Έννοια καθαρών κερδών

12.2.1. Έννοια καθαρών κερδών κατά το Ν. 3190/1955

Σύμφωνα με το Ν. 3190/1955 όπως αυτός ισχύει σήμερα, καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε. είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα:

- Α) του κόστους των πωληθέντων,
- Β) των εξόδων,
- Γ) πάσης ζημίας,
- Δ) των κατά το νόμο αποσβέσεων, και
- Ε) παντός άλλου εταιρικού βάρους.¹⁰⁵

¹⁰³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.120

¹⁰⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.120

¹⁰⁵ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.121

12.2.2. Καθαρά αποτελέσματα σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης είναι αυτά που εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, το υπόλοιπο του οποίου συμφωνεί με τον λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιήθηκαν από τις δραστηριότητες της εταιρίας κατά την κλειόμενη χρήση.¹⁰⁶

12.2.3. Διάθεση των αποτελεσμάτων

Στο λογαριασμό 88 Αποτελέσματα προς διάθεση γίνεται η διάθεση (διανομή) των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3190/1955.

12.2.4. Προσδιορισμός των προς διάθεση καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών)

Σχετικά με τον προσδιορισμό των προς διάθεση καθαρών κερδών ακολουθείται η εξής διαδικασία:

88.00 ή 88.01 (86.99)		ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ
Μείον	88.03-04 (42.01-02)	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΖΗΜΙΩΝ) ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
Πλέον ή Μείον	88.06 (42.04)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
Μείον	88.08	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Ο.Γ.Α.
Μείον	88.09	ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΙ
	ΕΑΝ ΥΠΑΡΧΕΙ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

¹⁰⁶ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.121



	X5%(41.02)	
Πλέον	42.00	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
Πλέον	41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
	88.99	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το τακτικό αποθεματικό και τα διανεμόμενα κέρδη, τυχόν αμοιβές διαχειριστών (εκτός μισθών), λοιπές παροχές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης των άνω ζημιών, των εταιρικών βαρών (φόρο εισοδήματος, λοιπούς μη ενσωματωμένους στα λειτουργικά κόστος φόρους) κ.λπ.

Στην περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν πλήρως οι δικαιούχοι ακολουθείται η κάτωθι σειρά:

- Αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη η κράτηση για τον φόρο εισοδήματος,
- Αφαιρείται το οριζόμενο από το νόμο ή το καταστατικό ποσό για τακτικό αποθεματικό,
- Ακολουθεί η διανομή (κέρδη σε εταίρους, κ.λπ. σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό.)

Το ποσό που διανέμεται στους εταίρους Πρέπει να έχει μειωθεί κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Επομένως, προϋπόθεση για τη διανομή μερισμάτων ή την δημιουργία αποθεματικών είναι η προηγούμενη εξάλειψη των ζημιών από τους λογαριασμούς:

- 42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο,
- 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

Επίσης η κάλυψη των ζημιών μπορεί επίσης να γίνει προαιρετικά με τους παρακάτω τρόπους:

- Με το τακτικό ή άλλα προαιρετικά αποθεματικά,
- Με την υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων.

Εξετάζοντας τα ανωτέρω και κατά τη φορολογική νομοθεσία πρέπει να επισημάνουμε ότι:

Η ζημία που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και δηλώθηκε μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους στην υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, συμψηφίζεται με τα δηλούμενα κέρδη των ξένων πέντε (5) διαδοχικών χρήσεων, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Επίσης αναγνωρίζεται για συμψηφισμό η ζημία εφόσον



έγινε προηγουμένως φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικώς και εφ' όσον δηλώθηκε από τον υπόχρεο μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους.

Η εξάλειψη των λογιστικών ζημιών με το τακτικό ή άλλα προαιρετικά ή αφορολόγητα αποθεματικά δεν εμποδίζει την φορολογική αναγνώριση των ζημιών αυτών (αφαίρεση από τα κέρδη της παρούσας χρήσης, αλλά δημιουργεί την υποχρέωση φορολόγησης εκείνων των αποθεματικών που είναι αφορολόγητα.¹⁰⁷

12.2.5. Τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 3190/1955 ετησίως αφαιρείται το 5% των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ο νόμος ορίζει το ελάχιστο ποσοστό αλλά το καταστατικό μπορεί να ορίζει την κράτηση μεγαλύτερου ποσοστού. Αν στο καταστατικό δεν υπάρχει ρύθμιση διαφορετική από αυτή που προβλέπει ο νόμος, δεν επιτρέπεται η κράτηση ποσοστού μεγαλύτερου του νομίμου εκτός και αν γίνει ποίηση του καταστατικού.

Η κράτηση για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Α) Είναι υποχρεωτική αλλά μέχρι να φθάσει το τακτικό αποθεματικό το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου,
- Β) Υπολογίζεται στα καθαρά (λογιστικά) κέρδη και όχι στα φορολογητέα,
- Γ) Δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού όταν ο βαρύνων την εταιρία φόρος εισοδήματος απορροφά το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως, καθώς και όταν το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία,
- Δ) γίνεται με σκοπό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών (λειτουργεί ως αποθεματικό ειδικού σκοπού), άρα δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για άλλο σκοπό.¹⁰⁸

12.2.6. Διάθεση υπολοίπου καθαρών κερδών.

Το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται σύμφωνα με όσα προβλέπει το καταστατικό της εταιρίας, σε περίπτωση δε που το καταστατικό δεν ορίζει τη διανομή των υπολοίπων καθαρών κερδών, τότε η διανομή γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων.

Η διανομή μπορεί να περιλαμβάνει (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά):

- Α) Κέρδη στους εταίρους,

¹⁰⁷ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.121-123

¹⁰⁸ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.123-124



- Β) Αμοιβές, εκτός μισθών, των διαχειριστών,
- Γ) Κράτηση εκτάκτου αποθεματικού για ειδικό σκοπό,
- Δ) Αφορολόγητα αποθεματικά,
- Ε) Διανομή κερδών στο προσωπικό, κ.λπ.¹⁰⁹

12.3. Φορολογία εισοδήματος

12.3.1. Φορολογητέα κέρδη

Τα φορολογητέα κέρδη της Ε.Π.Ε., προσδιορίζονται εφ' όσον στα καθαρά κέρδη προστεθούν τυχόν μη εκπιπτόμενες δαπάνες και αφαιρεθούν:

- α) Το σύνολο των εσόδων που φορολογήθηκαν αυτοτελώς ή φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο.
- β) Το σύνολο των κερδών από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, κερδών από αμοιβαία κεφάλαια, κερδών από συμμετοχές σε εταιρίες κ.λπ.
- γ) Τυχόν ζημιά από προηγούμενες χρήσεις.¹¹⁰

12.3.2. Συντελεστής φορολογίας — φόρος εισοδήματος

Με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 μειώθηκε σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι Ε.Π.Ε., ως ακολούθως:

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
ΓΕΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	35%	32%	29%	25%
Ε.Π.Ε. ΣΕ ΝΗΣΙΑ ΜΕ ΠΛΗΘΥΣΜΟ ΚΑΤΩ ΑΠΟ 3.100 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ	21%	19,20%	17,40%	15%

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν. 3697/2008 μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι Ε.Π.Ε. ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΑΠΟ ΤΗΝ
---	---	---	---	---

¹⁰⁹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.124

¹¹⁰ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.124



	1.1.2010	1.1.2011	1.1.2012	1.1.2013	1.1.2014
ΓΕΝΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	24%	23%	22%	21%	520%
Ε.Π.Ε. ΣΕ ΝΗΣΙΑ ΜΕ ΠΛΗΘΥΣΜΟ ΚΑΤΩ ΑΠΟ 3.100 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ	14,40%	13,80%	13,20%	12,60%	12%

Στο φόρο που υπολογίζεται με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογίας στο εναπομείναν ποσό προστίθεται συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3% στα εισοδήματα από εκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση ή ιδιόχρηση ακινήτων και αφαιρούνται:

- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε,
- Ο φόρος που παρακρατήθηκε, και
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό για εισοδήματα που προέκυψαν σε αυτό.

Με το φόρο εισοδήματος που προκύπτει εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη αυτά για τους εταίρους της Ε.Π.Ε. είτε είναι φυσικά είτε νομικά πρόσωπα.

Όταν το σύνολο των προκαταβλημένων και παρακρατημένων φόρων είναι μεγαλύτερο του συνολικού φόρου, αυτό συμψηφίζεται με το υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για καταβολή.¹¹¹

12.3.3. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Στο ποσόν του συνολικού φόρου (κύριου και τυχόν συμπληρωματικού και για το φορολογητέο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου καταβάλλεται προκαταβολή φόρου με ποσοστό 80%.

Ο συντελεστής προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των Ε.Π.Ε., μειώνεται κατά 50% κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη των δραστηριοτήτων και ισχύει για εταιρείες που έχουν ιδρυθεί από 1.1.2005 και μετά.

Εξαιρείται η περίπτωση εταιρίας που κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά από:

- α) Εικονική λύση προηγούμενης εταιρίας και έχει τους ίδιους εταίρους, ή
- β) Διακοπή ατομικής επιχείρησης που είχε την ίδια δραστηριότητα στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση και μεταξύ των εταίρων της περιλαμβάνεται και το φυσικό πρόσωπο που είχε την ατομική επιχείρηση.

Επίσης η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τις εταιρίες που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.¹¹²

¹¹¹ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.125-126

¹¹² Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.126

12.3.4. Καταβολή του φόρου

Ο φόρος καταβάλλεται:

α) Εφ' άπαξ, ή

β) σε οκτώ ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα και θεωρείται απαράδεκτη.

Δεν παρέχεται πλέον η έκπτωση 1,5% σε περίπτωση εφ άπαξ καταβολής διότι από το οικονομικό έτος 2007 και μετά καταργήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 4 του Ν. 3522/2006.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής καταβάλλονται όλες οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι και τέλη που προβλέπονται στο άρθρο 86 του Ν.2238/1994.¹¹³

12.3.5. Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της εταιρίας Δ.Ο.Υ. νόμιμα υπογεγραμμένη από το διαχειριστή αυτής και τον υπεύθυνο λογιστή φοροτεχνικό, και περιλαμβάνει τα εξής έντυπα

1. Έντυπο Φ-01.010 (Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα), σε τρία αντίτυπο εκ των οποίων το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.
2. Έντυπο Ε3 (Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος), σε τρία αντίτυπα εκ των το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.
3. Οικονομικές καταστάσεις σε δύο αντίτυπα, ήτοι:
 - 3α) Ισολογισμός,
 - 3β) Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως,
 - 3γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, και
 - 3δ) Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
4. Αντίγραφο πρακτικού της γενικής συνέλευσης των εταίρων νόμιμα υπογεγραμμένο και επικυρωμένο από το διαχειριστή σχετικά με την έγκριση του ισολογισμού και τη διανομή των κερδών

¹¹³ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.126-127



5. Έντυπο Ε2 (Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων), εφ' όσον υπάρχουν έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, σε δύο αντίτυπα εκ των οποίων το ένα υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο για την παραλαβή του υπάλληλο παραμένει στην επιχείρηση.
6. Τα ειδικά έντυπα που προβλέπονται σε περίπτωση σχηματισμού αφορολογήτων αποθεματικών-εκπτώσεων, αναπτυξιακών νόμων.
7. Βεβαιώσεις κερδών ή ζημιών στην περίπτωση που η εταιρία συμμετέχει σε άλλες εταιρίες, κοινωνίες ή κοινοπραξίες.
8. Βεβαιώσεις παρακρατημένων φόρων, εφ' όσον συντρέχει αυτή η περίπτωση.¹¹⁴

¹¹⁴ Κορομηλάς (2009), Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης, σελ.127-128



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13^ο

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ & ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ (Παράδειγμα Α.Ε.)

13.1. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που Συντάσσονται & Υποβάλλονται

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42α παράγραφος 1 του Ν.2190/1920 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται και υποβάλλονται είναι:

- Ο ισολογισμός
- Ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Ο πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, και
- Το προσάρτημα

Οι προαναφερθέντες καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά και υποβάλλονται σε δημοσιότητα.

Αρχικά γίνεται καταχώρηση – αφού πρώτα ελεγχθούν – οι πράξεις και τα στοιχεία στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται στην υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρεία. Στη συνέχεια, η ίδια υπηρεσία αλλά με δαπάνες της εταιρείας γίνεται δημοσίευση με ανακοίνωση στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Η σχετική ανακοίνωση αποστέλλεται προς το Εθνικό Τυπογραφείο αφού πρώτα έχει υπογραφεί από την εποπτεύουσα αρχή και θεωρημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την καταβολή όλων των σχετικών τελών.

Αποδεικτικό της παραπάνω δημοσίευσης προσκομίζεται στην εποπτεύουσα αρχή εντός μηνός από την εγγραφή της εταιρείας στο οικείο μητρώο. Σε αντίθετη περίπτωση υπάρχει η ποινή της διαγραφής.

Οι προς δημοσίευση οικονομικές καταστάσεις, η έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου για έγκριση των πεπραγμένων της χρήσης, καθώς και η έκθεση ελεγκτών, έχουν προθεσμία



επιβολής στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών είκοσι (20) ημέρες πριν από την Τακτική Γενική Συνέλευση που θα τις εγκρίνει.

Έπειτα, όλες οι οικονομικές καταστάσεις πλην του Προσαρτήματος δημοσιεύονται σε ημερήσια πολιτική και οικονομική εφημερίδα, καθώς και σε ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα της έδρας της.

Από την πλευρά της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τα φορολογικά έντυπα που πρέπει να συνταχθούν και να υποβληθούν είναι:

- Το έντυπο Ε3, το οποίο συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου και υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα.
- Το έντυπο Φ01-010, το οποίο αποτελεί τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου.

13.2. Παράδειγμα Α.Ε.

Μετά από εκτεταμένη ανάλυση για τη διαδικασία απογραφής και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, καθώς και για τον υπολογισμό φόρου εισοδήματος και διάθεσης κερδών, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθεί και ένα πρακτικό παράδειγμα, για την καλύτερη κατανόηση όσον προαναφέρθηκαν.

Μερικά στοιχεία για την ανώνυμη εταιρεία που θα εξετάσουμε:

Η ανώνυμη εταιρεία είναι φανταστική. Πρόκειται για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον κλάδο του εμπορίου και συγκεκριμένα με την χονδρική πώληση ξηρών καρπών. Η έδρα της είναι στη Βιομηχανική Περιοχή Ηρακλείου Κρήτης, οδός Α τετράγωνο 3. Η επωνυμία της είναι «Nuts Α.Ε.», με Α.Φ.Μ. 999998765 – Β' Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. Η εταιρεία διανύει την τέταρτη εταιρική

χρήση της και θα κλείσουμε τα βιβλία της για τη χρήση 01/01-31/12/2009.

Επιγραμματικά η διαδικασία που θα ακολουθήσουμε για να εξάγουμε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης, καθώς και τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της είναι η ακόλουθη:

- Παρουσίαση προσωρινού ισοζυγίου 31/12/2009,
- Υπολογισμός αποσβέσεων
- Τακτοποιητικές εγγραφές 31/12/2009
- Παρουσίαση οριστικού ισοζυγίου 31/12/2009,
- Φύλλο μερισμού εξόδων
- Εγγραφές κλεισίματος 31/12/2009



- Σύνταξη λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης
- Σύνταξη λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως
- Σύνταξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
- Σύνταξη ισολογισμού
- Σύνταξη προσαρτήματος

Χρήσιμες πληροφορίες:

Το κεφάλαιο της εταιρείας είναι 77.000,00€ και χωρίζεται σε 1.540 μετοχές με ονομαστική αξία 50,00€.

Οι μέτοχοι της εταιρείας είναι 5 και ο καθένας από αυτούς έχει στην κατοχή του 308 μετοχές. Σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας το τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε 5% επί των καθαρών κερδών.

Το πρώτο μέρος της εταιρείας είναι όπως άλλωστε ορίζει και ο νόμος το 6% του μετοχικού κεφαλαίου ή το 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού.

Οι αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου ανέρχονται στα 10.000,00€.

Για αυτή τη χρήση η εταιρεία υπολογίζει έκτακτο αποθεματικό σε ποσοστό 5% επί των καθαρών κερδών αφού αφαιρεθούν τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρος και αμοιβές Δ.Σ..

Μετά την αφαίρεση και του έκτακτου αποθεματικού υπολογίζεται δεύτερο μέρος 6%.

Όλα τα έξοδα πλην των αποσβέσεων των φορτηγών αυτοκινήτων, των καυσίμων και ένα μέρος των εξόδων μισθοδοσίας αποτελούν έξοδα διοίκησης.

Οι αποσβέσεις φορτηγών αυτοκινήτων, και τα έξοδα καυσίμων αποτελούν έξοδα διάθεσης.

Οι τακτικές αποδοχές και οι εργοδοτικές εισφορές σε ποσοστό 10% αποτελούν έξοδα διάθεσης. Το υπόλοιπο έξοδα διοίκησης.

Το τελικό απόθεμα έχει αποτιμηθεί με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους στα 43.000,00€ για τα εμπορεύματα με Φ.Π.Α. με 9% και στα 74.000,00€ για τα εμπορεύματα με Φ.Π.Α. με 19%.

13.3. Προσωρινό Ισοζύγιο 31/12/2009

A/A	Κωδικός λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
1	13.02.00.0001	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	25.000,00	
2	13.02.00.0002	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	26.000,00	



3	14.00.00.0000	Γραφείο (τεμάχια 3)	3.000,00	
4	14.00.01.0000	Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)	1.200,00	
5	14.03.00.0000	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)	2.400,00	
6	14.03.01.0000	Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)	900,00	
7	14.03.02.0000	Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)	300,00	
8	14.09.00.0000	Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)	1.200,00	
9	16.17.00.0000	Λογισμικό πρόγραμμα union γενική λογιστική για 3 χρήστες	892,50	
10	16.17.00.0001	Λογισμικό Πρόγραμμα union μισθοδοσία για 3 χρήστες	785,40	
11	20.00.00.0009	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%	34.500,00	
12	20.00.00.0019	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%	47.300,00	
13	20.01.00.0009	Αγορές Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%	1.134.500,00	
14	20.01.00.0019	Αγορές Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%	1.147.300,00	
15	20.95.00.0009	Επιστροφές Αγορών Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%		23.670,00
16	20.95.00.0019	Επιστροφές Αγορών Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%		63.200,00
17	30.00.00.0000	Παπαδάκης Γιώργος	15.000,00	
18	30.00.00.0001	Ξεπαπαδέας Αριστείδης	35.000,00	
19	30.00.00.0002	Σιμωνάκης Στέλιος	120.000,00	
20	30.00.00.0003	Κρασανάκη Μαρία	21.500,00	
21	30.00.00.0004	Μαραγκάκη Αικατερίνη	49.000,00	



22	30.00.00.0005	Ανδρουλάκης Ευάγγελος	80.000,00	
23	30.00.00.0006	Παπάς Κωνσταντίνος	25.900,00	
24	30.00.00.0007	Μαυροφοράκης Εμμανουήλ	40.000,00	
25	30.00.00.0008	Παπάζογλου Μαρίνα	69.700,00	
26	30.00.00.0009	Δημητράκης Αντώνης	37.000,00	
27	33.90.00.0000	Επιταγές Εισπρακτέες Μεταχρονολογημένες	389.000,00	
28	36.00.54.0005	Τέλη Κυκλοφορίας Επόμενης Χρήσης	2.000,00	
29	38.00.00.0000	Ταμείο	123.765,40	
30	38.03.00.0000	Καταθέσεις Όψεως	2.019.992,62	
31	40.00.00.0000	Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο		77.000,00
32	50.00.00.0000	Βιο-nuts Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώεως Α.Ε.		92.300,00
33	50.00.00.0001	BIO-par Α.Ε.		31.000,00
34	50.00.00.0002	Κούγιος Π. Α.Ε.Β.Ε.		26.700,00
35	50.00.00.0003	Κυριακούλης Φίλιππος Ε.Π.Ε.		17.000,00
36	50.00.00.0004	Σαραγιάς Χ. Αντώνιος		29.750,00
37	50.00.00.0005	Τσιτσάρης Ιωάννης		34.908,00
38	50.00.00.0006	Γιαννακάκης Ιάκωβος		46.202,00
39	50.00.00.0007	Sillas Ε.Π.Ε.		69.240,00
40	50.00.00.0008	Elements Α.Ε.		69.682,00



41	50.00.00.0009	Χαρίδημος & ΣΙΑ Ο.Ε.		3.737,00
42	53.00.00.0000	Αποδοχές πληρωτέες		34.563,83
43	53.90.00.0000	Επιταγές Πληρωτέες Μεταχρονολογημένες		43.750,00
44	54.00.01.0019	Φ.Π.Α. Παγίων Στοιχείων 19%	318,80	
45	54.00.02.0009	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 9%	2.120,00	
46	54.00.02.0019	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 19%	4.350,00	
47	54.00.06.0009	Φ.Π.Α. Δαπανών 9%	1.485,00	
48	54.00.06.0019	Φ.Π.Α. Δαπανών 19%	9.748,00	
49	54.00.07.0009	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 9%		4.756,00
50	54.00.07.0019	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 19%		6.973,00
51	54.03.00.0000	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών		1.937,90
52	55.00.00.0000	ΙΚΑ		15.228,82
53	60.00.00.0000	Τακτικές Αποδοχές	481.128,48	
54	60.03.00.0000	Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ	11.638,32	
55	62.03.00.0009	Δ.Ε.Η.	39.000,00	
56	62.03.00.0019	Ο.Τ.Ε.	22.200,00	
57	62.04.00.0000	Ενοικιο	120.000,00	
58	64.07.03.0019	Γραφική Ύλη & Λοιπά Υλικά Γραφείου	22.000,00	
59	64.08.00.0019	Καύσιμα	7.000,00	



60	64.08.01.0000	Υλικά Καθαριότητας	1.000,00	
61	70.00.00.0009	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 9%		2.296.567,94
62	70.00.00.0019	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 19%		3.183.469,03
63	81.03.02.0000	Κέρδη από Εκποίηση Μηχανημάτων		3.489,00
		ΣΥΝΟΛΑ	6.175.124,52	6.175.124,52

13.4.Υπολογισμός Αποσβέσεων

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων η εταιρεία ακολουθεί την σταθερή μέθοδο αποσβέσεων χρησιμοποιώντας τους ανώτερους συντελεστές αποσβέσεων ανάλογα με το πάγιο στοιχείο:

Φορτηγά αυτοκίνητα: 20%

Έπιπλα: 20%

Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και λογισμικό: 30%

Κλιματιστικά 30%

A/A	Κωδ. Λογ/μού	Περιγραφή Λογ/μού	Αξία	Συντ. Απόσβ.	Απόσβ.	Αναπόσβ. Αξία
1	13.02.00.0001	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	25.000,00	20%	5.000,00	20.000,00
2	13.02.00.0002	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	26.000,00	20%	5.200,00	20.800,00
3	14.00.00.0000	Γραφείο (τεμάχια 3)	3.000,00	20%	600,00	2.400,00
4	14.00.01.0000	Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)	1.200,00	20%	240,00	960,00
5	14.03.00.0000	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)	2.400,00	30%	720,00	1.680,00



6	14.03.01.0000	Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)	900,00	30%	270,00	630,00
7	14.03.02.0000	Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)	300,00	30%	90,00	210,00
8	14.09.00.0000	Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)	1.200,00	30%	360,00	840,00
9	16.17.00.0000	Λογισμικό πρόγραμμα υπιοη γενική λιγιστική για 3 χρήστες	892,50	30%	267,75	624,75
10	16.17.00.0001	Λογισμικό Πρόγραμμα υπιοη μισθοδοσία για 3 χρήστες	785,40	30%	235,62	549,78
		ΣΥΝΟΛΑ	61.677,90	-	12983,37	48694,53

13.5.Τακτοποιητικές Εγγραφές 31/12/2008

Μετά τον υπολογισμό των αποσβέσεων ακολουθούνται οι λογιστικές εγγραφές αποσβέσεων:

-----	-----	Χρέωση	Πίστωση
66.03.02.0001	Αποσβ. Φορτηγά Αυτοκ. ΗΚ3214	5.000	
66.03.02.0002	Αποσβ. Φορτηγ. Αυτοκ. ΗΚ4356	5.200	
13.99.02.0001	Αποσβεσμ. Φορτηγ. Αυτοκ. ΗΚ3214		5.000
13.99.02.0002	Αποσβεσμ. Φορτηγ. Αυτοκ. ΗΚ4356		5.200
	Αποσβέσεις Φορτηγών Αυτοκ.		
-----	-----		
66.04.00.0000	Αποσβέσεις Φραφείων	600	
66.04.00.0100	Αποσβέσεις Καρέκλας Γραφείου	240	
66.04.03.0000	Αποσβέσεις Η/Υ Apple	720	



66.04.03.0100 Αποσβέσεις Οθόνης Η/Υ	270	
66.04.03.0200 Αποσβέσεις Πληκτρολ. Η/Υ	90	
66.04.09.0000 Αποσβέσεις Κλιματιστικού	360	
14.99.00.0000 Αποσβεσμένο Γραφείο		600
14.99.00.0001 Αποσβεσμένες Καρέκλες Γραφ.		240
14.99.03.0000 Αποσβεσμένος Η/Υ Apple		720
14.99.03.0100 Αποσβεσμένη Οθόνη		270
14.99.03.0200 Αποσβεσμένο Πληκτρολ. Η/Υ		90
14.99.09.0000 Αποσβεσμένο Κλιματ/κο		360
Αποσβέσεις επίπλων & Ηλεκτρ. Εξοπλισμού		

66.06.17.0000 Αποσβες. Λογισμ. Προς. Γεν. Λογισ.	267,75	
66.06.17.0001 Αποσβ. Λογισμ.Προγ. Μισθοδοσια	235,62	
16.99.17.0000 Αποσβεσμ. Λογισμ.Προγρ.Γεν.Λογ.		267,75
16.99.17.0001 Αποσβεσμ.Λογισμ.Προγρ.Μισθοδ.		235,62

Γενικά Σύνολα	12.983,37	12.983,37

13.6.Παρουσίαση Οριστικού Ισοζυγίου 31/12/2008

ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ 31/12/2008				
Α/Α	ΚΩΔΙΚΟ Σ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	13.02.00.0001	Φορητό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	25.000,00	



2	13.02.00.0002	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	26.000,00	
3	13.99.02.0001	Αποσβεσμένο Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214		5.000,00
4	13.99.02.0002	Αποσβεσμένο Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356		5.200,00
5	14.00.00.0000	Γραφείο (τεμάχια 3)	3.000,00	
6	14.00.01.0000	Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)	1.200,00	
7	14.03.00.0000	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)	2.400,00	
8	14.03.01.0000	Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)	900,00	
9	14.03.02.0000	Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)	300,00	
10	14.09.00.0000	Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)	1.200,00	
11	14.99.00.0000	Αποσβεσμένο Γραφείο (τεμάχια 3)		600,00
12	14.99.00.0001	Αποσβεσμένες Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)		240,00
13	14.99.03.0000	Αποσβεσμενος Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)		720,00
14	14.99.03.0100	Αποσβεσμένη Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)		270,00



15	14.99.03.0200	Αποσβεσμένο Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)		90,00
16	14.99.09.0000	Αποσβεσμένο Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)		360,00
17	16.17.00.0000	Λογισμικό πρόγραμμα υπιοι γενική λογιστική για 3 χρήστες	892,50	
18	16.17.00.0001	Λογισμικό Πρόγραμμα υπιοι μισθοδοσία για 3 χρήστες	785,40	
19	16.99.17.0000	Αποσβεσμένο Λογισμικό Πρόγραμμα υπιοι γεν.λογιστική		267,75
20	16.99.17.0001	Αποσβεσμένο Λογισμικό Πρόγραμμα υπιοι μισθοδοσία		235,62
21	20.00.00.0009	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%	34.500,00	
22	20.00.00.0019	Αρχικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%	47.300,00	
23	20.01.00.0009	Αγορές Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%	1.134.500,00	
24	20.01.00.0019	Αγορές Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%	1.147.300,00	
25	20.95.00.0009	Επιστροφές Αγορών Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%		23.670,00
26	20.95.00.0019	Επιστροφές Αγορών Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%		63.200,00
27	30.00.00.0000	Παπαδάκης Γιώργος	15.000,00	



28	30.00.00.0001	Ξεπαπαδέας Αριστείδης	35.000,00	
29	30.00.00.0002	Σιμωνάκης Στέλιος	120.000,00	
30	30.00.00.0003	Κρασανάκη Μαρία	21.500,00	
31	30.00.00.0004	Μαραγκάκη Αικατερίνη	49.000,00	
32	30.00.00.0005	Ανδρουλάκης Ευάγγελος	80.000,00	
33	30.00.00.0006	Παπάς Κωνσταντίνος	25.900,00	
34	30.00.00.0007	Μαυροφοράκης Εμμανουήλ	40.000,00	
35	30.00.00.0008	Παπάζογλου Μαρίνα	69.700,00	
36	30.00.00.0009	Δημητράκης Αντώνης	37.000,00	
37	33.90.00.0000	Επιταγές Εισπρακτέες Μεταχρονολογημένες	389.000,00	
38	36.00.54.0005	Τέλη Κυκλοφορίας Επόμενης Χρήσης	2.000,00	
39	38.00.00.0000	Ταμείο	123.765,40	
40	38.03.00.0000	Καταθέσεις Όψεως	2.019.992,62	



41	40.00.00.0000	Καταβεβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο		77.000,00
42	50.00.00.0000	Βιο-nuts Ελληνική Εταιρεία		92.300,00
43	50.00.00.0001	Εμφιαλώεως Α.Ε.		31.000,00
44	50.00.00.0002	Κούγιος Π. Α.Ε.Β.Ε.		26.700,00
45	50.00.00.0003	Κυριακούλης Φίλιππος Ε.Π.Ε.		17.000,00
46	50.00.00.0004	Σαραγιάς Χ. Αντόνιος		29.750,00
47	50.00.00.0005	Τσιτσάρης Ιωάννης		34.908,00
48	50.00.00.0006	Γιαννακάκης Ιάκωβος		46.202,00
49	50.00.00.0007	Sillas Ε.Π.Ε.		69.240,00
50	50.00.00.0008	Elements Α.Ε.		69.682,00
51	50.00.00.0009	Χαρίδημος & ΣΙΑ Ο.Ε.		3.737,00
52	53.00.00.0000	Αποδοχές πληρωτέες		34.563,83
53	53.90.00.0000	Επιταγές Πληρωτέες Μεταχρονολογημένες		43.750,00



54	54.00.01.0019	Φ.Π.Α. Παγίων Στοιχείων 19%	318,80	
55	54.00.02.0009	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 9%	2.120,00	
56	54.00.02.0019	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 19%	4.350,00	
57	54.00.06.0009	Φ.Π.Α. Δαπανών 9%	1.485,00	
58	54.00.06.0019	Φ.Π.Α. Δαπανών 19%	9.748,00	
59	54.00.07.0009	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 9%		4.756,00
60	54.00.07.0019	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 19%		6.973,00
61	54.03.00.0000	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών		1.937,90
62	55.00.00.0000	ΙΚΑ		15.228,82
63	60.00.00.0000	Τακτικές Αποδοχές	481.128,48	
64	60.03.00.0000	Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ	11.638,32	
65	62.03.00.0009	Δ.Ε.Η.	39.000,00	
66	62.03.00.0019	Ο.Τ.Ε.	22.200,00	



67	62.04.00.0000	Ενοικιο	120.000,00	
68	64.07.03.0019	Γραφική Ύλη & Λοιπά Υλικά Γραφείου	22.000,00	
69	64.08.00.0019	Καύσιμα	7.000,00	
70	64.08.01.0000	Υλικά Καθαριότητας	1.000,00	
71	66.03.02.0001	Αποσβέσεις Φορτηγού Αυτοκινήτου με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	5.000,00	
72	66.03.02.0002	Αποσβέσεις Φορτηγού Αυτοκινήτου με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	5.200,00	
73	66.04.00.0000	Αποσβέσεις Γραφείων (τεμάχια 3)	600,00	
74	66.04.00.0100	Αποσβέσεις Καράκλας Γραφείου (τεμάχια 3)	240,00	
75	66.04.03.0000	Αποσβέσεις Ηλεκτρονικού Υπολογιστή Apple (τεμάχια 3)	720,00	
76	66.04.03.0100	Αποσβέσεις Οθόνης η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)	270,00	
77	66.04.03.0200	Αποσβέσεις Πληκτρολογίου η/υ (τεμάχια 3)	90,00	
78	66.04.09.0000	Αποσβέσεις Κλιματιστικού Samsung (τεμάχια 2)	360,00	
79	66.06.17.0000	Αποσβέσεις Λογισμικού προγράμματος union γεν.λογιστική	267,75	



80	66.06.17.0001	Αποσβέσεις Λογισμικού προγράμματος υπίον μισθοδοσία	235,62	
81	70.00.00.0009	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 9%		2.296.567,94
82	70.00.00.0019	Πωλήσεις Εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 19%		3.183.469,03
83	81.03.02.0000	Κέρδη από Εκποίηση Μηχανημάτων		3.489,00
		ΣΥΝΟΛΑ	6.188.107,89	6.188.107,89

13.7.Φύλλο Μερισμού

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ					
A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ
1	60.00.00.0000	Τακτικές Αποδοχές	481.128,48	433.015,63	48.112,85
2	60.03.00.0000	Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ	11.638,32	10.474,49	1.163,83
3	62.03.00.0009	Δ.Ε.Η.	39.000,00	39.000,00	
4	62.03.00.0019	Ο.Τ.Ε.	22.200,00	22.200,00	
5	62.04.00.0000	Ενοίκιο	120.000,00	120.000,00	
6	64.07.03.0019	Γραφική Ύλη & Λοιπά Έξοδα Γραφείου	22.000,00	22.000,00	



7	64.08.00.0019	Καύσιμα	7.000,00		7.000,00
8	64.08.01.0000	Υλικά Καθαριότητας	1.000,00	1.000,00	
9	66.03.02.0001	Αποσβέσεις Φορτηγού Αυτοκινήτου με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	5.000,00		5.000,00
10	66.03.03.0002	Αποσβέσεις Φορτηγού Αυτοκινήτου με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	5.200,00		5.200,00
11	66.04.00.0000	Αποσβέσεις Γραφείων	600,00	600,00	
12	66.04.00.0100	Αποσβέσεις Καρέκλας Γραφείου	240,00	240,00	
13	66.04.03.0000	Αποσβέσεις Η/Υ Apple	720,00	720,00	
14	66.04.03.0100	Αποσβέσεις Οθόνης η/υ	270,00	270,00	
15	66.04.03.0200	Αποσβέσεις πληκτρολογίου η/υ	90,00	90,00	
16	66.04.99.0000	66.04.99.0000	360,00	360,00	
17	66.06.17.0000	Αποσβέσεις Λογισμικού Προγράμματος Γενική Λογιστική	267,75	267,75	
18	66.06.17.0001	Αποσβέσεις Λογισμικού Προγράμματος Μισθοδοσία	235,62	235,62	



		ΣΥΝΟΛΑ	716.950,17	650.473,49	66.476,68
--	--	--------	------------	------------	-----------

13.8.Εγγραφές Κλεισίματος 31/12/2008

13.8.1.Εγγραφές Γενικής Εκμετάλλευσης

-----	-----	Χρέωση	Πίστωση
80.00.00	Λογαριασμός Γεν. Εκμετ/σης	2.363.600	
20.00.00.0009	Αποθέματα Αγαθών ΦΠΑ 9%		34.500
20.00.00.0019	Αποθέματα Αγαθών ΦΠΑ 19%		47.300
20.01.00.0009	Εισροές Εσωτερικού ΦΠΑ 9%		1.134.500
20.01.00.0019	Εισροές Εσωτερικού ΦΠΑ 19%		1.147.300
Μεταφορά αγορών στο Λογ. Γενικής εκμετάλλευσης			
-----	-----		
20.95.00.0009	Επιστροφές Αγορών εμπορ. ΦΠΑ 9%	23.670	
20.95.00.0019	Επιστροφές Αγορών εμπορ. ΦΠΑ 19%	63.200	
80.00.00	Λογαρ. Γενικής Εκμετάλλευσης		86.870
Μεταφορά Επιστροφών αγορών στο Λογ. Γεν. Εκμ/σης			
-----	-----		
70.00.00.0009	Πωλήσεις Εσωτερικού Χονδρ. 9%	2.296.567,94	
70.00.00.0010	Πωλήσεις Εσωτερικού Χονδρ.19%	3.183.469,08	
80.00.00	Λογαριασμός Γεν. Εκμετ/σης		5.480.036,97
Μεταφορά πωλήσεων στον Λογ. Γεν. Εκμετ/σης			
-----	-----		
20.02.00.0009	Τελικό Απόθεμα Αγ. Εμπορ. ΦΠΑ 9%	43.000	
20.02.00.0019	Τελικό Απόθεμα Αγ. Εμπορ. ΦΠΑ 19%	74.000	
80.00.00	Λογ. Γεν. Εκμετ/σης		117.000
Μεταφορά Τελικού Αποθέματος στον Λογ. Γεν. Εκμ/σης			
-----	-----		
80.00.00	Λογ. Γεν. Εκμ/σης	716.950,17	
60.00.00.0000	Τακτικές Αποδοχές		481.128,48
60.03.00.0000	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ		11.638



62.03.00.0009 ΔΕΗ ΦΠΑ 9%		39.000
62.03.00.0019 Τηλεφωνικά Τηλεγραφικά ΦΠΑ 19		22.200
62.04.00.0000 Ενοίκιο		120.000
64.07.03.0019 Γραφική ύλη-Λοιπά υλικά 19%		22.000
64.08.00.0019 Καύσιμα & λοιπά υλικά θέρμαν. 19%		7.000
64.08.01.0000 Υλικά Καθαριότητας		1.000
66.03.02.0001 Αποσβ. Φορτηγ. Αυτοκ. ΗΚ3214		5.000
66.03.02.0002 Αποσβ. Φορτηγ. Αυτοκ. ΗΚ4356		5.200
66.04.00.0000 Αποσβέσεις Γραφείων		600
66.04.00.0100 Αποσβ. Καρέκλας Γραφείου		240
66.04.03.0000 Αποσβ. Η/Υ Apple		720
66.04.03.0100 Αποσβ. Οθόνης Η/Υ		270
66.04.03.0200 Αποσβ. Πληητολογίου Η/Υ		90
66.04.09.0000 Αποσβέσεις Κλιματιστικού		360
66.06.17.0000 Αποσβ. Λογισμικού Προγρ. Γεν. Λογ.		267,75
66.06.17.0001 Αποσβ. Λογισμ. Προγρ. Μισθοδοσία		235,62
Μεταφορά εξόδων στον Λογ. Γενική εκμετ/ση		

Γενικά Σύνολα	8.764.457,14	8.764.457,14

13.8.2.Εγγραφές μεταφοράς αποτελεσμάτων στα Αποτελέσματα Χρήσεως

80.00.00 Λογ.. γεν. Εκμετ/σης	2.603.356,80	
80.01.01 Μικτά Αποτελ. (Κέρδη) Εκμετάλ.		2.603.356,80
Μεταφορά οργανικού αποτελέσματος στα μικτά αποτελέσματα		

80.02.00 Έξοδα διοικητικής Λειτουργίας	650.473,49	
80.02.02 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	66.476,68	
80.01.01 Μικτά Αποτελ. (Κέρδη) Εκμετάλ.		716.950,17
Μεταφορά Εξόδων μη προσδιοριστικών Αποτ/των στα μικτά Αποτ/τα		

80.01.01 Μικτά Αποτελ. (Κέρδη) Εκμετάλ.	3.320.306,97	



86.00.00 Μικτά Αποτελ. (Κέρδη ή Ζημίες Εκμ.)		3.320.306,97
Μεταφορά Μικτού Κέρδους στα Αποτελέσματα Χρήσης		
-----	-----	
86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	650.473,49	
86.00.04 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	66.476,68	
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		650.473,49
80.02.02 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης		66.476,68
Μεταφορά εξόδων διοίκησης & διάθεσης στα Αποτ. Χρήσης		
-----	-----	
81.03.02 Κέρδη εκποι. Μηχ-τεχ.Εκγ.	3.489	
86.02.01 Έκτακτα Κέρδη (Λ/81.03)		3.489
Μεταφορά Έκτακτων Κερδών Στα Αποτ. Χρήσης		
-----	-----	
86.00.00 Μικτά Αποτ. (Κέρδη ή Ζημίες Εκμ)	3.320.306,97	
86.99 Καθαρά Αποτ. Χρήσης		3.320.306,97
Μεταφορά Μικτών Κερδών σε καθαρά Κέρδη Χρήσης		
-----	-----	
86.99 Καθαρά Αποτ. Χρήσης	716.950,17	
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		650.473,49
80.02.02 Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης		66.476,68
Μεταφορά Εξοδ. Λειτουργ.& Διάθεσης στα Καθαρά Αποτ. Χρήσης		
-----	-----	
86.02.01 Έκτακτα Κέρδη (Λ/81.03)	3.489	
86.99 Καθαρά Αποτ. Χρήσης		3.489
Μεταφορά Εκτάκτων Κερδών στα Καθαρά Αποτ. Χρήσης		
-----	-----	
Γενικά Σύνολα	11.401.799,25	11.401.799,25
-----	-----	

13.8.3.Εγγραφές Διάθεσης Αποτελεσμάτων

-----	-----	
86.99 Καθαρά Αποτ. Χρήσης	2.606.845,80	
88.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης		2.606.845,80
Μεταφορά Καθαρών Κερδών σε διανομή Κερδών		



88.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης	2.606.845,80	
88.08.00 Φόρος Εισοδήματος		863.517,6
88.99 Κέρδη Προς Διάθεση		1.743.328,1
Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων Χρήσης προς διάθεση		
88.08.00 Φόρος Εισοδήματος	863.517,67	
54.07.00 Φόρος Εισοδήματος Φορλ. Κερδών		863.517,67
Καταλογισμός Φόρου Εισοδήματος		
88.99 Κέρδη Προς Διάθεση	1.743.328,13	
41.02.00 Τακτικό Αποθεματικό		87.166,4
41.05 Έκτακτα Αποθεματικά		53.325,2
42.00 Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο		952.389,0
53.01.01 Πρώτο Μέρισμα Πληρωτέο		579.656,6
53.01.02 Πρόσθετο Μέρισμα Πληρωτέο		60.790,7
53.08.01 Αμοιβές Δ.Σ		10.000,0
Γενικό Σύνολο	7.820.537,40	7.820.537,4

Ο φόρος εισοδήματος προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα παρουσιαστεί παρακάτω.

13.9.Παρουσίαση Ισοζυγίου για τις εγγραφές κλεισίματος Ισολογισμού

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΙΑ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 31/12/2008				
Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	13.02.00.0001	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214	25.000,00	
2	13.02.00.0002	Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356	26.000,00	
3	13.99.02.0001	Αποσβεσμένο Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ3214		5.000,00



4	13.99.02.0002	Αποσβεσμένο Φορτηγό Αυτοκίνητο με αρ.κυκλ.ΗΚ4356		5.200,00
5	14.00.00.0000	Γραφείο (τεμάχια 3)	3.000,00	
6	14.00.01.0000	Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)	1.200,00	
7	14.03.00.0000	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)	2.400,00	
8	14.03.01.0000	Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)	900,00	
9	14.03.02.0000	Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)	300,00	
10	14.09.00.0000	Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)	1.200,00	
11	14.99.00.0000	Αποσβεσμένο Γραφείο (τεμάχια 3)		600,00
12	14.99.00.0001	Αποσβεσμένες Καρέκλες Γραφείου (τεμάχια 3)		240,00
13	14.99.03.0000	Αποσβεσμένος Ηλεκτρονικός Υπολογιστής Apple (τεμάχια 3)		720,00
14	14.99.03.0100	Αποσβεσμένη Οθόνη η/υ 14ιντσών (τεμάχια 3)		270,00
15	14.99.03.0200	Αποσβεσμένο Πληκτρολόγιο η/υ (τεμάχια 3)		90,00
16	14.99.09.0000	Αποσβεσμένο Κλιματιστικό Samsung (τεμάχια 2)		360,00
17	16.17.00.0000	Λογισμικό πρόγραμμα union γενική λογιστική για 3 χρήστες	892,50	



18	16.17.00.0001	Λογισμικό Πρόγραμμα union μισθοδοσία για 3 χρήστες	785,40	
19	16.99.17.0000	Αποσβεσμένο Λογισμικό Πρόγραμμα union γεν.λογιστική		267,75
20	16.99.17.0001	Αποσβεσμένο Λογισμικό Πρόγραμμα union μισθοδοσία		235,62
21	20.02.00.0009	Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ9%	43.000,00	
22	20.02.00.0019	Τελικό Απόθεμα Εμπορευμάτων με ΦΠΑ19%	74.000,00	
23	30.00.00.0000	Παπαδάκης Γιώργος	15.000,00	
24	30.00.00.0001	Ξεπαπαδέας Αριστείδης	35.000,00	
25	30.00.00.0002	Σιμωνάκης Στέλιος	120.000,00	
26	30.00.00.0003	Κρασανάκη Μαρία	21.500,00	
27	30.00.00.0004	Μαραγκάκη Αικατερίνη	49.000,00	
28	30.00.00.0005	Ανδρουλάκης Ευάγγελος	80.000,00	
29	30.00.00.0006	Παπάς Κωνσταντίνος	25.900,00	
30	30.00.00.0007	Μαυροφοράκης Εμμανουήλ	40.000,00	
31	30.00.00.0008	Παπάζογλου Μαρίνα	69.700,00	



32	30.00.00.0009	Δημητράκης Αντώνης	37.000,00	
33	33.90.00.0000	Επιταγές Εισπρακτέες Μεταχρονολογημένες	389.000,00	
34	36.00.54.0005	Τέλη Κυκλοφορίας Επόμενης Χρήσης	2.000,00	
35	38.00.00.0000	Ταμείο	123.765,40	
36	38.03.00.0000	Καταθέσεις Όψεως	2.019.992,62	
37	40.00.00.0000	Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο		77.000,00
38	41.02.00	Τακτικό Αποθεματικό		87.166,41
39	41.05	Έκτακτο Αποθεματικό		53.325,26
40	42.00	Υπόλοιπο Κερδών εις Νέον		952.389,07
41	50.00.00.0000	Βιο-nuts Ελληνική Εταιρεία		92.300,00
42	50.00.00.0001	Εμφιαλώεωσ Α.Ε.		31.000,00
43	50.00.00.0002	Κούγιος Π. Α.Ε.Β.Ε.		26.700,00
44	50.00.00.0003	Κυριακούλης Φίλιππος Ε.Π.Ε.		17.000,00
45	50.00.00.0004	Σαραγιάς Χ. Αντώνιος		29.750,00



46	50.00.00.0005	Τσιτσάρης Ιωάννης		34.908,00
47	50.00.00.0006	Γιαννακάκης Ιάκωβος		46.202,00
48	50.00.00.0007	Sillas Ε.Π.Ε.		69.240,00
49	50.00.00.0008	Elements Α.Ε.		69.682,00
50	50.00.00.0009	Χαρίδημος & ΣΙΑ Ο.Ε.		3.737,00
51	53.00.00.0000	Αποδοχές πληρωτέες		34.563,83
52	53.01.01	Πρώτο Μέρισμα Πληρωτέο		579.656,60
53	53.01.02	Πρόσθετο Μέρισμα Πληρωτέο		60.790,79
54	53.08.01	Αμοιβές Δ.Σ.		10.000,00
55	53.90.00.0000	Επιταγές Πληρωτέες Μεταχρονολογημένες		43.750,00
56	54.00.01.0019	Φ.Π.Α. Παγίων Στοιχείων 19%	318,80	
57	54.00.02.0009	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 9%	2.120,00	
58	54.00.02.0019	Φ.Π.Α. Αγορών Εμπορευμάτων 19%	4.350,00	
59	54.00.06.0009	Φ.Π.Α. Δαπανών 9%	1.485,00	



60	54.00.06.0019	Φ.Π.Α. Δαπανών 19%	9.748,00	
61	54.00.07.0009	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 9%		4.756,00
62	54.00.07.0019	Φ.Π.Α. Πωλήσεων Εμπορευμάτων 19%		6.973,00
63	54.03.00.0000	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών		1.937,90
64	54.07.00	Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών		863.517,67
65	55.00.00.0000	ΙΚΑ		15.228,82
	ΣΥΝΟΛΑ		3.224.557,72	3.224.557,72

13.10.Εγγραφές Κλεισίματος Ισολογισμού

89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	40.800	
13.99.02.0001	Αποσβεσμ.Φορτ.Αυτοκ.ΗΚ3214	5.000	
13.99.02.0002	Αποσβεσμ.Φορτ.Αυτοκ.ΗΚ4356	5.200	
13.02.00.0001	Φορτηγό Αυτοκ. ΗΚ3214		25.00
13.02.00.0002	Φορτηγό Αυτοκ. ΗΚ4356		26.00

Μεταφορά Φορτηγών Αυτοκ. Σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος

89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	6.720	
14.99.00.0000	Αποσβεσμένο Γραφείο	600	
14.99.00.0001	Αποσβεσμένες Καρέκλες Γραφ.	240	
14.99.03.0000	Αποσβεσμένος Η/Υ Apple	720	
14.99.03.0100	Αποσβεσμένη Οθόνη	270	
14.99.03.0200	Αποσβεσμένο Πληκτρολόγιο	90	
14.99.09.0000	Αποσβεσμ. Κλιματιστικό	360	
14.00.00.000	Γραφείο		3.00
14.00.01.0000	Καρέκλες Γραφείου		1.20
14.03.00.0000	Η/Υ Apple		2.40
14.03.01.0000	Οθόνη Η/Υ		900
14.03.02.0000	Πληκτρολόγιο Η/Υ		300
14.09.00.0000	Κλιματιστικό		1.20

Μεταφορά επίπλων & Λ. Εξοπλισμού σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος

89.01	Ισολογισμός Κλεισίματος	1.174,53	
16.99.17.0000	Αποσβεσμ.Λογισμ.Προγ.Γεν.Λογ	267,75	
16.99.17.00001	Αποσβεσμ.Λογισμ.Προγ.Μισθοδ.	235,62	
16.17.00.0000	Λογισμ.Προγ.Γεν.Λογ.		892,5



16.17.00.0001 Λογισμ.Προγ.Μισθοδοσίας		785,4
Μεταφορά ασώματων ακινητοποιήσεων σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		
-----	-----	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	117.000	
30.00.00.0000 Παπαδάκης Γιώργος		15.000
30.00.00.0001 Ξεπαπαδέας Αριστείδης		35.000
30.00.00.0002 Σιμωνάκης Στέλιος		120.000
30.00.00.0003 Κρασανάκη Μαρία		21.500
30.00.00.0004 Μαραγκάκη Αικατερίνη		49.000
30.00.00.0005 Ανδρουλάκης Ευάγγελος		80.000
30.00.00.0006 Παπάς Κων/νος		25.900
30.00.00.0007 Μαυροφοράκης Εμμανουήλ		40.000
30.00.00.0008 Παπάζογλου Μαρίνα		69.700
30.00.00.0009 Δημήτρης Αντώνης		37.000
Μεταφορά Πελατών σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		
-----	-----	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	389.000	
33.90.00.0000 Επιταγές Ειπρακτές Μεταχρον.		389.000
Μεταφορά επιταγ.ων εισπρακτέων σε λογ. Ισολογ. Κλεισίματος		
-----	-----	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	2.000	
36.00.54.0005 Τέλη Κυκλοφορίας Επόμενης Χρήσης		2.000
Μεταφορά Μεταβατικών λογ. Σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		
-----	-----	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης	2.143.758,02	
38.00.00.0000 Ταμείο		123.765,40
38.03.00.0000 Καταθέσεις Όψεως		2.019.992,62
Μεταφορά χρηματικών διαθεσίμων σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		
-----	-----	
40.00.00.0000 Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	77.000	
41.02.00 Τακτικό Αποθεματικό	87.166,41	
41.05 Εκτακτα Αποθεματικά	53.325,26	
42.00 Υπόλοιπο Κερδών εις νεο	952.369,07	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		1.169.880,74
Μεταφορά Κεφαλαίων & Αποθεμάτων σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		
-----	-----	
50.00.00.0000 CocaCola Ελλην.ΕΤ.Εμφ.Χρήσης	92.300	
50.00.00.0001 Βιομ-Λεμ Α.Ε	31.000	



50.00.00.0002 Κουγιος Α.Ε.Β.Ε	26.700	
50.00.00.0003 Κυριακούλης Φίλιππος Ε.Π.Ε	17.000	
50.00.00.0004 Σεραγιάς Αντώνιος	29.750	
50.00.00.0005 Τσιτσάρης Ιωάννης	34.908	
50.00.00.0006 Γιαννάκης Ιάκωβος	46.202	
50.00.00.0007 Sillas Ε.Π.Ε	69.240	
50.00.00.0008 Elements Α.Ε	69.682	
50.00.00.0009 Χαριδήςμος & Σια Ο.Ε	3.737	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		420.519
Μεταφορά Προμηθευτών σε Λογ. Ισολογισμός Κλεισίματος		

53.00.00.0000 Αποδοχές Πληρωτέες	34.563,83	
53.01.01 Πρώτο Μέρισμα Πληρωτέο	579.656,60	
53.01.02 Πρόσθετο Μέρισμα Πληρωτέο	60.790,79	
53.08.01 Αμοιβές Δ.Σ	10.000	
53.90.00.0000 Επιταγές Πληρωτέες Μεταχον.	43.750	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		728.761,22
Μεταφορά Πιστωτών σε Λογ.Ισολογισμός Κλεισίματος		

54.00.07.0009 ΦΠΑ Πωλήσεων Εμπορ. 9%	4.756	
54.00.07.0019 ΦΠΑ Πωλήσεων Εμπορ 19%	6.973	
54.03.00.0000 Φορος Μισθωτών Υπηρεσιών	1.937,90	
54.07.00 Φορος Εισοδημ.Φορολ. Κερδών	863.517,67	
54.00.01.0019 ΦΠΑ παγίων στοιχείων 19%		318,80
54.00.02.0009 ΦΠΑ Αγορών Εμπορευμάτων 9%		2.120,00
54.00.02.0019 ΦΠΑ Αγορών Εμπορευμ. 19%		4.350,00
54.00.06.0009 ΦΠΑ Δαπανών-Εξόδων 9%		1.485,00
54.00.06.0019 ΦΠΑ Δαπανών-Εξόδων 19%		
		9.748,00
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		859.162,77
Μεταφορά Υποχρεώσεων-Φόροι σε Λογ. Ισολογ.		

55.00.00.0000 ΙΚΑ	15.228,82	
89.01 Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης		15.228,82
Μεταφορά Υποχρεώσεων ΙΚΑ σε Λογ. Ισολογ. Κλεισίματος		

Γενικά Σύνολα	6.418.110,27	6.418.110,27



13.11.Σύνταξη Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Λ/80) 31ης
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008

<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>		<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>	
1. Αποθέματα		1. Πωλήσεις	
Έναρξης			
Χρήσης			
20. Εμπορεύματα	81.800,00	70. Εμπορεύματα	5.480.036,97
2. Αγορές Χρήσης			
20. Εμπορεύματα	2.281.800,00		
20.95 Επιστροφές			
Εμπορευμάτων	86.870,00		
	2.276.730,00		
3. Μείον:			
Αποθέματα Τέλους			
Χρήσης			
20. Εμπορεύματα	117.000,00		
	117.000,00		
4. Οργανικά Έξοδα			
60. Αμοιβές &			
Έξοδα Προσωπικού	492.766,80		
62.	181.200,00		
Παροχές			
Τρίτων			
64. Διάφορα έξοδα	30.000,00		
66. Αποσβέσεις	12.983,37		
	716.950,17		
80.00 Κέρδη			
Εκμετάλλευσης			
ΣΥΝΟΛΟ	5.480.036,97	ΣΥΝΟΛΟ	5.480.036,97



13.12.Σύνταξη Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

(Λ/86)

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ
2008

I. Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		
Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)		
5.480.036,97		
Μείον: Κόστος Πωληθέντων		<u>3.320.306,97</u>
	<u>2.159.730,0</u>	
<u>0</u>		
Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης (κέρδη ή ζημιές)		
Μείον: 1. Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	<u>650.473,49</u>	
2. Έξοδα Λειτουργίας Διάθεσης	<u>66.476,68</u>	<u>716.950,17</u>
Μερικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης		<u>2.603.356,80</u>
II. Έκτακτα Αποτελέσματα		
1. Έκτακτα Κέρδη	<u>3.489,00</u>	<u>3.489,00</u>
Οργανικά & Έκτακτα Αποτελέσματα		<u>2.606.845,80</u>
Μείον: Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	<u>12.983,37</u>	
Μείον: Οι από αυτές ενσωματ.στο λειτουργικό κόστος	<u>12.983,37</u>	-
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ		<u>2.606.845,80</u>



13.13.Σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως προ Φόρων	2.606.845,80
Μείον: Φόρος Εισοδήματος 25%	651.711,45
Καθαρά Κέρδη προς Διάθεση	<u>1.955.134,35</u>

Η Διάθεση των Κερδών Γίνεται ως εξής:

1. Τακτικό Αποθεματικό (5%)	97.756,72
2. Α' Μέρισμα (35%)	684.297,02
3. Αμοιβές Δ.Σ.	10.000,00
4. Έκτακτο Αποθεματικό (3%)	58.654,03
5. Β' Μέρισμα (6%)	117.308,06
6. Υπόλοιπο Κερδών εις Νέον	987.118,52
ΣΥΝΟΛΟ	<u>1.955.134,35</u>



13.14.Σύνταξη Ισολογισμού

"ΑΙΝΙΛΟ ΑΕ"				
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008, 4η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2008)				
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΣΒΕΣ ΕΙΣ	ΑΝΑΠΟ- ΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ	
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
Ι. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗ ΣΕΙΣ				Ι. ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
1. Λογισμικά Προγράμματα	1.677,90	503,37	1.174,53	1. Καταβεβλημένο Μ.Κ. (1.540μτχ των 50,00€έκαστη)
Π. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗ ΣΕΙΣ				
5. Μεταφορικά Μέσα	51.000,00	10.200,00	40.800,00	<u>77.000,00</u>
6. Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός	<u>9.000,00</u>	<u>2.280,00</u>	<u>6.720,00</u>	
	<u>61.677,90</u>	<u>12.983,37</u>	<u>48.694,53</u>	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>48.694,53</u>	IV. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚ Α ΚΕΦΑΛΑΙΑ
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				1. Τακτικό αποθεματικό
Ι. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
1.Εμπορεύματα			<u>117.000,00</u>	
			<u>117.000,00</u>	4. Έκτακτο Αποθεματικό
II. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ				<u>53.325,26</u> <u>140.491,67</u>
1. Πελάτες			493.100,00	V. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ
2. Γραμμάτεια Εσπρακτέα			<u>389.000,00</u>	Υπόλοιπο Κερδών εις Νέον
			<u>882.100,00</u>	<u>952.389,07</u>
IV. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
1. Ταμείο			123.765,40	<u>1.169.880,74</u>
3. Καταθέσεις Όψεως			<u>2.019.992,62</u> <u>2.143.758,02</u>	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
				II. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣ ΜΕΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ				ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
				1. Προμηθευτές
				2. Γραμμάτεια Πληρωτέα
				5. Υποχρεώσεις σε Φόρους-Τέλη
				6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
				420.519,00
				43.750,00
				859.162,77
				15.228,82



ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

3.142.858,02

10. Μερίσματα

Πληρωτέα 640.447,39

11. Πιστωτές

Διάφοροι 44.563,83

ΣΥΝΟΛΟ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ 2.023.671,81

Ε.
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
1. Έξοδα Επόμενων
Χρήσεων

2.000,00

2.000,00

ΓΕΝΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
(Α+Β+Γ+Δ+Ε)

3.193.552,55

ΓΕΝΙΚΟ
ΣΥΝΟΛΟ

ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 3.193.552,55
(Α+Β+Γ)

13.15.Σύνταξη Προσαρτήματος

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ “ΑΙΝΙΛΟ Α.Ε.”

ΤΗΣ 31ης Δεκεμβρίου 2008

(βάση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 43α

του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει)

Παρ. 1. Σύντομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων – παρεκκλίσεις που έγιναν χάριν της αρχής της πραγματικής εικόνας.

α. Άρθρο 42α παρ. 3: Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου αυτού. Δεν έγινε

β. Άρθρο 42β παρ. 1: Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του Ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Δεν έγινε γ. Άρθρο 42β παρ. 2: Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζομένου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς. Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση

δ. Άρθρο 42β παρ. 3: Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτεί. Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση

ε. Άρθρο 42β παρ. 4: Συμπτώξεις λογαριασμών του Ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής. Δεν έγινε

στ. Άρθρο 42β παρ. 5: Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειομένης χρήσεως. Δεν χρειάστηκε να γίνουν

Παρ. 2. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων

α. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. α: Μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων, καθώς και των προβλέψεων για υποτιμήσεις τους.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους ή της αναπροσαρμοσμένης με βάση ειδικό νόμο αξίας τους, η οποία είναι προσαυξημένη με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις προβλεπόμενες από τον νόμο αποσβέσεις. 2. Τα

από αγορά προερχόμενα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, αναλώσιμα κ.λπ.) αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της κατά το τέλος της χρήσεως τρέχουσας τιμής αγοράς τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. 3. Η μέση τιμή κτήσεως όλων των αποθεμάτων προσδιορίστηκε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, η οποία ακολουθείται πάγια.

γ. Άρθρο 43 παρ. 2: Παρέκκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως. Δεν έγινε

δ. Άρθρο 43 παρ. 7 εδάφ. β: Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών. Δεν έγινε

ε. Άρθρο 43 παρ. 9: Ανάλυση και επεξήγηση της γενομένης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού «διαφορές αναπροσαρμογής». Δεν έγινε

Παρ. 3. Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκαταστάσεως

α. Άρθρο 43 παρ. 3 εδάφ. γ: Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) και/ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως δανείων ή πιστώσεων χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις παγίων στοιχείων. Δεν υπάρχουν τέτοια ποσά

β. Άρθρο 43 παρ. 5 εδάφ. δ: Προβλέψεις για υποτίμηση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Δεν σχηματίστηκαν

Παρ. 4. Μετοχικό Κεφάλαιο

α. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. δ: Κατηγορίες μετοχών, στις οποίες διαιρείται το Μετοχικό Κεφάλαιο:

-Κοινές μετοχές Αριθμός: 1.540, ονομαστικής αξίας: 50,00€,συνολική αξία: 77.000,00€

β. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. γ: Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου. Δεν εκδόθηκαν

γ. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. ιστ: Απόκτηση ιδίων μετοχών μέσα στην παρούσα χρήση. Δεν αποκτήθηκαν

Παρ. 5. Προβλέψεις και Υποχρεώσεις

α. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. στ: Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη. Δεν υπάρχουν

β. Άρθρο 43α παρ. 1 εδάφ. στ: Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες. Δεν υπάρχουν

Παρ. 6. Αποτέλεσμα Χρήσεως

α. Άρθρο 42ε παρ. 15 εδάφο β: Ανάλυση των λογαριασμών «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων», «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και «Εξοδα προηγούμενων χρήσεων». Δεν υπάρχουν

β. Άρθρο 42α παρ. εδάφ. ιζ: Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, η οποία ισχύει κάθε φορά. Δεν υπάρχουν

Ηράκλειο, 30 Απριλίου 2009

Ο πρόεδρος του Δ.Σ. Ο διευθύνων σύμβουλος Ο προϊστάμενος του Λογιστηρίου

.....

Α.Δ.Τ..... Α.Δ.Τ..... Α.Δ.Τ.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14^ο

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Α.Ε.

14.1. Γενικά

Για να πραγματοποιηθεί η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των Α.Ε., τα βήματα που ακολουθούνται είναι τα εξής:

Α/Α	Ενέργειες	Αρμόδιο όργανο	Προθεσμίες 1	Διατάξεις 2
1	Σύνταξη ετήσιων οικονομικών καταστάσεων 3	Οικονομικές Υπηρεσίες της Εταιρίας υπό την ευθύνη του ΔΣ		άρθρο 42α
2	Σύνταξη Έκθεσης Διαχείρισης 4	ΔΣ	...	άρθρο 43α παρ. 3
4	Πρόσκληση για σύγκληση ΔΣ 5	Ο Πρόεδρος του ΔΣ	2 εργάσιμες ημέρες πριν από τη συνεδρίαση του ΔΣ	άρθρο 20
5	Συνεδρίαση ΔΣ 6 (Πρακτικό Έγκρισης ετήσιων Ο.Κ. - Υιοθέτησης Έκθεσης ΔΣ - Σύγκλησης ΓΣ)	ΔΣ	...	άρθρο 21
3	Υπογραφή ετήσιων Ο.Κ.	3 διαφορετικά πρόσωπα 7	Μέχρι τη 10η ημέρα του 5ου μήνα από τη λήξη της εταιρικής χρήσης 8	άρθρο 42α παρ. 5
6	Έλεγχος από ελεγκτές (Έκθεση Ελέγχου ή Πιστοποιητικό Ελέγχου) 9	Ελεγκτές	...	άρθρα 36, 36α, 37
7	Δημοσίευση ετήσιων ο.κ στον τύπο 10	ΔΣ	20 πλήρεις ημέρες πριν από τη συνέλευση της ΓΣ 11	άρθρο 43β
8	Δημοσίευση της πρόσκλησης στον τύπο 12	Εταιρία	20 πλήρεις ημέρες πριν από τη συνέλευση της ΓΣ	άρθρο 26 παρ. 2, 2α, 3
9	Υποβολή στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας 13	Εταιρία	20 πλήρεις ημέρες πριν από τη συνέλευση της ΓΣ	άρθρα 26α 43β παρ. 3
10	Δημοσίευση ετήσιων Ο.Κ. (πλην του προσαρτήματος) και της πρόσκλησης στο ΦΕΚ	Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας 14	20 πλήρεις ημέρες πριν από τη συνέλευση της ΓΣ	άρθρο 43β παρ. 1
11	Δικαίωμα μετόχου να λάβει γνώση των ετήσιων Ο.Κ. και των σχετικών εκθέσεων 15	...	10 ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της ΓΣ	άρθρο 27 παρ. 1
12	Κατάθεση των μετόχων (& πληρεξούσιων) όσον μετόχων επιθυμούν να συμμετάσχουν στη ΓΣ	...	5 ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της ΓΣ 16	άρθρο 28
13	Τοιχοκόλληση πίνακα μετόχων που έχουν δικαίωμα ψήφου στη ΓΣ	Εταιρία	48 ώρες πριν από τη συνεδρίαση της ΓΣ	άρθρο 27 παρ. 2
14	Συνεδρίαση ΓΣ- Έγκριση Ο.Κ.	...	Μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της χρήσης 17	άρθρα 34, 35
15	Υποβολή στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας 18	ΔΣ	Εντός 20 ημερών από τη συνεδρίαση της ΓΣ	άρθρο 43β παρ. 6
16	Παρακολούθηση της πορείας δημοσίευσης στο ΦΕΚ	Εταιρία

14.2. Υποσημειώσεις

1. Σημειώνεται ότι χρειάζεται προσοχή στην ακριβή τήρηση των προθεσμιών αφού σύμφωνα με το άρθρο 63δ για κάθε εκπρόθεσμη υποβολή στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας στοιχείων της ΑΕ επιβάλλεται πρόστιμο 150€.
2. Όπου γίνεται αναφορά σε άρθρο χωρίς να ακολουθεί ο αριθμός του νόμου, νοείται ο ΚΝ 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών», όπως ισχύει.
3. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 4 παρ. 2), επομένως και όλες οι ΑΕ ανεξαρτήτως ύψους ετήσιων εσόδων - υποχρεούνται από το νόμο να συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (εφεξής «ετήσιες Ο.Κ.»). Οι Ετήσιες Ο.Κ. της ΑΕ περιλαμβάνουν: α) τον ισολογισμό, β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», γ) τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» και δ) το προσάρτημα. Οι ετήσιες Ο.Κ. συντάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 42α - 43α. Σημειώνεται ότι οι ΑΕ που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ενοποιημένες σε αυτές επιχειρήσεις καταρτίζουν επιπροσθέτως: α) «Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων» και β) «Κατάσταση ταμειακών όρων» (άρθρο 134 παρ. 1).
4. Η Έκθεση Διαχείρισης του ΔΣ, η οποία υποβάλλεται στην τακτική ΓΣ των μετόχων, περιέχει ανάλυση και πληροφόρηση πέραν από ότι παρέχουν οι ετήσιες Ο.Κ. Στην Έκθεση αυτή του ΔΣ αναλύεται όσο το δυνατόν διεξοδικότερα το περιεχόμενο των ετήσιων Ο.Κ., προς πλήρη ενημέρωση των ενδιαφερομένων προσώπων και περιέχεται σαφής εικόνα της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της εταιρίας και της θέσης της, καθώς και περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει. Επιπλέον, στην Έκθεση Διαχείρισης αναφέρονται: α) κάθε σημαντικό γεγονός που συνέβη από τη λήξη της χρήσης μέχρι την ημέρα υποβολής της έκθεσης, β) η προβλεπόμενη εξέλιξη της εταιρίας, γ) οι δραστηριότητες στον τομέα ερευνών και ανάπτυξης και δ) η ύπαρξη υποκαταστημάτων της εταιρίας.
5. Η πρόσκληση ΔΣ αναφέρει τον τόπο και τον χρόνο συνεδρίασης καθώς και τους μετόχους που έχουν δικαίωμα συμμετοχής και τα θέματα της ημερήσιας διάταξης. Το ΔΣ οφείλει να συνεδριάζει στην έδρα της εταιρίας (άρθρο 20 παρ. 1). Πάντως, το ΔΣ συνεδριάζει έγκυρα και εκτός της έδρας του όταν παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται όλα τα μέλη του και κανένα δεν αντιλέγει (άρθρο 20 παρ. 3). Μπορεί, τέλος, να

συνεδριάζει και με τηλεδιάσκεψη εάν προβλέπεται στο καταστατικό ή συναινούν όλα τα μέλη (άρθρο 20 παρ. 3α).

Τα θέματα ημερήσιας διάταξης είναι τα εξής:

1) Υποβολή και έγκριση των ετήσιων Ο.Κ. της χρήσης και ορισμός των προσώπων που θα υπογράψουν τις Ετήσιες Ο.Κ.

2) Υποβολή και έγκριση της έκθεσης διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου επί των ετήσιων Ο.Κ. της χρήσης.

3) Πρόσκληση Τακτικής ΓΣ. Προς αποφυγή περιττών δημοσιεύσεων ενδείκνυται στην πρόσκληση να ορίζεται και η επαναληπτική ΓΣ σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί απαρτία (άρθρο 29 παρ. 2). Τα θέματα ημερήσιας διάταξης της Τακτικής ΓΣ που θα αναφέρονται στην πρόσκληση είναι τα ακόλουθα:

α) υποβολή και έγκριση ετήσιων Ο.Κ. καθώς και της σχετικής έκθεσης διαχείρισης του ΔΣ και των ελεγκτών,

β) απαλλαγή των μελών του ΔΣ και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη αποζημίωσης για τη χρήση,

γ) εκλογή ελεγκτών για την επόμενη χρήση και καθορισμός της αμοιβής τους. Εκλογή τακτικών και αναπληρωματικών ελεγκτών και για την περίπτωση που είναι ορκωτοί ενός τακτικού και ενός αναπληρωματικού για την επόμενη χρήση υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται νόμιμη υποχρέωση (βλ. άρθρα 36, 36α και 42α ΚΝ 2190/1920). Σημειώνεται ότι προαιρετικά, ακόμα και αν δεν υφίσταται νόμιμη υποχρέωση, μπορούν να ορισθούν ελεγκτές,

δ) έγκριση αμοιβών των μελών ΔΣ.

6. Απαρτία υπάρχει όταν κατά τη συνεδρίαση του ΔΣ παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται οι μισοί συν ένα μέλος αυτού, ενώ ουδέποτε ο αριθμός των παριστάμενων συμβούλων δεν δύναται να είναι μικρότερος των 3. Οι αποφάσεις του ΔΣ λαμβάνονται έγκυρα με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και αντιπροσωπευμένων μελών (άρθρο 21). Η μη τήρηση έγγραφου τύπου πρακτικού απόφασης ΔΣ δεν επιφέρει ακυρότητα (βλ. ΑΠ 286/1980 ΕΕμπΔ 1980,601). Τέλος, η κατάρτιση και η υπογραφή πρακτικού από όλα τα μέλη του ΔΣ ή τους αντιπροσώπους τους ισοδυναμεί με απόφαση ΔΣ, ακόμα και αν δεν έχει προηγηθεί συνεδρίαση (άρθρο 21 παρ. 5).

7. Οι ετήσιες Ο.Κ. προτού εγκριθούν από τη ΓΣ πρέπει να έχουν υπογραφεί από 3 τουλάχιστον διαφορετικά πρόσωπα σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του ΔΣ περί ορισμού προσώπων που θα υπογράψουν. Τα πρόσωπα αυτά είναι τα εξής: α) ο

πρόεδρος του ΔΣ ή ο αναπληρωτής του, β) ο Διευθύνων Σύμβουλος και γ) ο υπεύθυνος για τη διεύθυνση του λογιστηρίου. Σε περίπτωση διαφωνίας οφείλουν να εκθέσουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη ΓΣ.

8. Η συνεδρίαση του ΔΣ και η υπογραφή των ετήσιων Ο.Κ. χρονολογικά τοποθετείται μεταξύ της ημερομηνίας περάτωσης της σύνταξης των Ο.Κ. και της ημερομηνίας υποβολής στην αρμόδια ΔΟΥ της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η οποία υποβάλλεται μέχρι τη 10η ημέρα του 5ου μήνα από την ημερομηνία λήξης της εταιρικής χρήσης, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν (άρθρο 107 παρ. 1 Ν 2238/1994). Δηλαδή ανάλογα εάν η εταιρική χρήση λήγει 31/12 ή 30/06, η ημερομηνία υποβολής δήλωσης είναι 10/5 και 10/11 αντίστοιχα.

9. Με το άρθρο 45 του Ν 3604/2007 αντικαταστάθηκε το άρθρο 36α με σκοπό να περιορισθεί η υποχρέωση ελέγχου μόνο στις αναγκαίες περιπτώσεις και να μην καταλαμβάνει «μικρές» ανώνυμες εταιρίες. Ο κανόνας που τίθεται πλέον είναι ότι οι ελεγκτές διορίζονται μόνο όπου απαιτεί ο νόμος. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση. Συγκεκριμένα:

Όσες εταιρίες έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών κάτω των 1.000.000 ευρώ, δεν έχουν υποχρέωση οποιουδήποτε ελέγχου. Σημειώνεται ότι προαιρετικά, ακόμα και αν δεν υφίσταται νόμιμη υποχρέωση, μπορούν να ελεγχθούν οι ετήσιες Ο.Κ. από ελεγκτές.

Όσες εταιρίες έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από το ποσό αυτό που όμως δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια του άρθρου 42α παρ. 6, ελέγχονται υποχρεωτικά είτε από έναν ορκωτό ελεγκτή είτε από 2 τουλάχιστον (μη ορκωτούς) ελεγκτές (βλ. και ΠΔ 475/1991).

Τέλος, όσες εταιρίες υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια του άρθρου 42α παρ. 6, πρέπει οι ετήσιες Ο.Κ. για να εγκριθούν έγκυρα από τη ΓΣ, να έχουν ελεγχθεί πρώτα από ελεγκτές του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1. Στην περίπτωση αυτή συντάσσεται Πιστοποιητικό Ελέγχου το οποίο δημοσιεύεται μαζί με τις ετήσιες Ο.Κ.

10. Η δημοσίευση γίνεται όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 43β παρ. 5, στις εφημερίδες και τα έντυπα που ορίζει το άρθρο 26 παρ. 2 (μία πολιτική, μία οικονομική και μία τοπική εφημερίδα). Ειδικότερα, τα στοιχεία που δημοσιεύονται στο τύπο και στο ΦΕΚ είναι τα εξής:

1. Ο ισολογισμός της εταιρίας,
2. ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως»,
3. ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» και

4. το πιστοποιητικό ελέγχου, μόνο για τις εταιρίες που ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές.
11. Για τον υπολογισμό των 20 ημερών συνυπολογίζονται και οι εξαιρετέες ημέρες, ενώ η ημέρα δημοσίευσης και η ημέρα συνεδρίασης της ΓΣ δεν υπολογίζονται (άρθρο 26 παρ. 1).
12. Η πρόσκληση δημοσιεύεται σε μία πολιτική, μία ημερήσια οικονομική και μία τοπική εφημερίδα (άρθρο 26 παρ. 2). Σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2α, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 Ν 3604/2007 , μόνο για τις εταιρίες με μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο, ισχύουν και οι εξής απλούστερες διαδικασίες: α) δημοσίευση της πρόσκλησης σε ημερήσια πολιτική ή οικονομική εφημερίδα ή β) αντικατάσταση της προαναφερόμενης δημοσίευσης με κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή ή με συστημένη επιστολή ή με ειδοποίηση μέσω e-mail.
13. Στην πράξη υποβάλλονται στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας τα εξής:
1. Τρία αντίγραφα των ετήσιων Ο.Κ., νόμιμα επικυρωμένα.
 2. Το προσάρτημα των ετήσιων Ο.Κ., νόμιμα επικυρωμένο.
 3. Επικυρωμένο αντίγραφο του πρακτικού του ΔΣ για την έγκριση των ετήσιων Ο.Κ. και τη σύγκληση ΓΣ.
 4. Επικυρωμένο αντίγραφο της έκθεσης διαχείρισης του ΔΣ προς τη ΓΣ για τη χρήση που έληξε.
 5. Επικυρωμένο αντίγραφο της έκθεσης των ελεγκτών προς τη ΓΣ για τη χρήση που έληξε.
 6. Τα φύλλα της πολιτικής - οικονομικής - τοπικής εφημερίδας που περιέχουν τη δημοσίευση του ισολογισμού της εταιρίας, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου (αν έχει προηγηθεί - υφίσταται έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές).
 7. Επικυρωμένο αντίγραφο της πρόσκλησης των μετόχων στην τακτική ΓΣ με τα θέματα της ημερήσιας διάταξης.
 8. Τα φύλλα της πολιτικής - οικονομικής - τοπικής εφημερίδας που περιέχουν την πρόσκληση των μετόχων στη ΓΣ.
 9. Διπλότυπο είσπραξης Δημοσίου Ταμείου και ΤΑΠΕΤ για τη δημοσίευση των Ο.Κ. στο ΦΕΚ (αξία ΤΑΠΕΤ: 544,67 ?).
 10. Διπλότυπο είσπραξης Δημοσίου Ταμείου και ΤΑΠΕΤ για τη δημοσίευση στο ΦΕΚ της πρόσκλησης των μετόχων στη ΓΣ (αξία ΤΑΠΕΤ: 289,72 ?).

14. Η δημοσίευση στο ΦΕΚ γίνεται μεν με επιμέλεια της Διεύθυνσης ΑΕ της οικείας Περιφέρειας, με δαπάνες όμως της εταιρίας (άρθρο 7β εδ. β'). Αυτό σημαίνει ότι η εταιρία πρέπει να έχει καταβάλει σε Δημόσιο Ταμείο το σχετικό παράβολο πλέον εισφοράς ΤΑΠΕΤ και να έχει υποβάλει το σχετικό διπλότυπο στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας.

15. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 4, με αίτηση οποιουδήποτε μετόχου, που υποβάλλεται στην εταιρία πέντε (5) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη γενική συνέλευση, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να παρέχει στη γενική συνέλευση τις αιτούμενες συγκεκριμένες πληροφορίες για τις υποθέσεις της εταιρίας, στο μέτρο που αυτές είναι χρήσιμες για την πραγματική εκτίμηση των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης.

16. Για τον υπολογισμό της πενθήμερης προθεσμίας δεν συνυπολογίζεται η ημέρα κατάθεσης.

17. Η τακτική ΓΣ συνέρχεται υποχρεωτικά τουλάχιστον μία φορά κάθε εταιρική χρήση και εντός 6 μηνών το πολύ από τη λήξη της χρήσης.

18. Στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας υποβάλλονται εντός 20 ημερών από της εγκρίσεως των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική ΓΣ:

1. Επικυρωμένο αντίγραφο του Πρακτικού της ΓΣ,
2. αντιτύπου των εγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων.
3. Διπλότυπο είσπραξης Δημοσίου Ταμείου και ΤΑΠΕΤ για τη δημοσίευση της εκλογής ελεγκτών στο ΦΕΚ (αξία ΤΑΠΕΤ: 289,72 ?)
4. Ανακοίνωση σε 3 αντίγραφα για δημοσίευση στο ΦΕΚ της εκλογής ελεγκτών.

Η μη τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης δεν θίγει το κύρος των αποφάσεων της ΓΣ, αλλά έχει σημασία για την έναρξη, τήρηση και υπολογισμό των διατάξεων των άρθρων 35α παρ. 2 και 35γ παρ. 2.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η ΓΣ προβεί σε τροποποιήσεις των ετήσιων Ο.Κ., οι τροποποιήσεις αυτές υποβάλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 7β παρ. 1β, στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας μέσα σε 20 ημέρες από τη συνεδρίαση της ΓΣ και εν συνεχεία δημοσιεύονται στο ΦΕΚ (τεύχος ΑΕ-ΕΠΕ).

19. Το σχετικό ΦΕΚ που θα δημοσιευτεί υποβάλλεται από την εταιρία όταν αυτό κυκλοφορήσει, στη Διεύθυνση ΑΕ της οικείας Περιφέρειας.¹¹⁵

¹¹⁵ Σπύρος Γ. Αλεξανδρής, Δικηγόρος LL.M., Μαντώ Χαρίτου, Δικηγόρος, δικ. Εταιρία «ΜΠΙΑΧΑΣ, ΓΡΑΜΜΑΤΙΔΗΣ & ΣΥΝΕΤΑΙΡΟΙ», <http://www.epixeirisi.gr>



Ελληνική

- Αληφαντής Γ. (2004), *Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως*, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
- Ηρειώτης Ν. (2007), *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εθνικό Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα
- ΤΑ ΝΕΑ (2005), *Άρθρο: Τα μυστικά της Διοίκησης Επιχειρήσεων*, Τεύχος 28
- Κορομηλάς Γ. (2009), *Λογιστικές-Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης*, εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα
- ΥΠΕΠΘ-ΚΕΕ (2008), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Γενική Γραμματεία Εκπαίδευσης Ενηλίκων, Αθήνα
- Γρηγοράκος Θ. (2008), *Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα
- Ναούμ Β. (1994), *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, εκδόσεις Interbooks, Αθήνα
- Μπατσινίλας - Πατατούκας (2010), *Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
- Σπύρος Γ. Αλεξανδρής, Δικηγόρος LL.M., Μαντώ Χαρίτου, Δικηγόρος, δικ. Εταιρία «ΜΠΑΧΑΣ, ΓΡΑΜΜΑΤΙΔΗΣ & ΣΥΝΕΤΑΙΡΟΙ»

Internet

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

Πηγή: <http://www.euretirio.com/2010/06/apografia.html#ixzz1xTw5H2Ed>