

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ
ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΝΤΟΥΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ 7614
ΜΕΝΤΟΝΗ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ 7706
ΛΙΑΜΠΟΥ ΜΑΡΙΑ 7843

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΑΛΟΜΟΙΡΗΣ ΠΕΤΡΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ
ΜΑΡΤΙΟΣ 2011

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το τέλος χρήσης ορίζεται ως ένα από τα βασικά και αναπόσπαστα συστατικά της Λογιστικής επιστήμης , καθώς εξυπηρετεί την εύρυθμη λειτουργία πασών των επιχειρήσεων αλλά και στην εξαγωγή της καθαρότητας του οικονομικού αποτελέσματος αυτών. Συνεπώς, μια προσπάθεια προσέγγισης της έννοιας και της χρησιμότητας του τέλους χρήσης κρίνεται απαραίτητη.

Ένας από τους τρόπους κατανόησης του περιεχομένου αλλά και της ύπαρξης των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσης, είναι η περιγραφή των προπαρασκευών που ορίζονται, ώστε να καταλήξουμε σε αυτές καθαυτές τις εγγραφές τέλους χρήσης και συνάμα στον προσδιορισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος. Επιπροσθέτως, στο αποτέλεσμα, εξαντλούνται και λόγω αυτού , υφίστανται οι λογισμικές εργασίες τέλους χρήσης. Επομένως , η διαδικασία αποκαλύπτει και καταδεικνύει το νόημα των εργασιών. Έτσι , κάνουμε αναφορά για την απογραφή της περιουσίας της επιχείρησης, στην οποία εμπεριέχονται ενσώματες-ασώματες ακινητοποιήσεις, αποθέματα και απαιτήσεις , χρεόγραφα και συμμετοχές. Όμως δεν επικεντρώσαμε μόνον εκεί , καθώς αναφερθήκαμε και στην αποτίμηση αυτών.

Επιπλέον , συμπεριλάβαμε σχηματισμό προβλέψεων για επισφαλές και κινδύνους που ελλοχεύουν. Ακόμα, έγινε χρήση πρακτικού παραδείγματος ΑΕ ως πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω , όπως και απόδειξη με νούμερα των λογιστικών εγγραφών που είναι απαραίτητες, ώστε να καταλήξουμε και να αποκρυσταλλώσουμε στο χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα.

Συμπερασματικά, η χρήση της μεθόδου αυτής συμβάλλει για να ασχοληθούμε με τις εργασίες τέλους χρήσης , να κατανοήσουμε το βαθύτερο περιεχόμενο τους, τον ρόλο που εξυπηρετούν αλλά και τον λόγο της ύπαρξης τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος.....	6
Κεφάλαιο 1 ^ο : Απογραφή.....	8
1.1. Γενικά	8
1.2. Χρόνος σύνταξης απογραφής.....	9
1.3. Έννοια επαγγελματικής περιουσίας & αποθεμάτων.....	10
1.4. Απογραφή περιουσιακών στοιχείων.....	12
1.5. Απογραφή Ενάρξεως και Λήξεως.....	16
1.6. Είδη Απογραφής.....	17
1.7. Διαδικασία Απογραφής.....	18
1.8. Σκοπός της Απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνονται.....	19
1.9. Λογιστικοποίηση Διαφορών Απογραφής.....	22
1.10. Καταστροφή αποθεμάτων.....	25
1.11. Ελλείμματα / Πλεονάσματα κατά την παραλαβή εμπορευμάτων.....	28
1.12. Η Σημασία της Απογραφής.....	29
Κεφάλαιο 2ο: Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.....	31
2.1. Έννοια των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βάσει της και Ελληνικής νομοθεσίας.....	31
2.2. Έννοια των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βάσει των Δ.Λ.Π.....	32
2.3. Αυξήσεις ενσώματων ακινήτοποιήσεων.....	35
2.4. Μείωση της αξίας των ενσώματων ακινήτοποιήσεων.....	38
2.5. Αποσβέσεις ενσώματων ακινήτοποιήσεων.....	41
2.6. Αρχές Λογισμού των Αποσβέσεων.....	43
2.7. Απογραφή Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	43
2.8. Αναπροσαρμογή της Αξίας των Παγίων των Επιχειρήσεων.....	45
2.9. Αποτίμηση Κτιρίων – Εγκαταστάσεων κτιρίων – Τεχνικών έργων.....	46
Κεφάλαιο 3ο: Αποτίμηση Ασώματων Ακινήτοποιήσεων.....	49
3.1. Αποτίμηση αποθεμάτων.....	49
3.2. Βασικές υποκατηγορίες αποθεμάτων.....	50

3.3.	Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	51
3.4.	Αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.....	61
3.5.	Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	63
3.6.	Αποτίμηση απαιτήσεων.....	66
3.7.	Αποτίμηση απαιτήσεων υπόχρεων σε ξένο νόμισμα.....	71

Κεφάλαιο 4ο: Προβλέψεις.....74

4.1.	Η έννοια των προβλέψεων.....	74
4.2.	Διακρίσεις των προβλέψεων.....	75
4.3.	Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων.....	75
4.4.	Σχηματισμός και επαύξηση προβλέψεων.....	76
4.5.	Η Πρόβλεψη για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.....	77
4.6.	Προβλέψεις για Υποτίμηση Γηπέδων.....	78
4.7.	Προβλέψεις για «Έκτακτους Κινδύνους» ή για «Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων».....	79

Κεφάλαιο 5ο: Φορολογία κερδών Α.Ε.....80

5.1.	Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου.....	80
5.2.	Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Α.Ε.....	80
5.3.	Πως φορολογούνται τα κέρδη των Α.Ε.....	82
5.4.	Ποσά που προστίθενται επιπλέον στον κύριο φόρο.....	83
5.5.	Ποσά που αφαιρούνται στον κύριο φόρο.....	84
5.6.	Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων Α.Ε.....	84
5.7.	Τρόπος καταβολής φόρου.....	86

Κεφαλαίο 6ο: Η Διάθεση των κερδών της Α.Ε.....87

6.1.	Η Έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε.....	87
6.2.	Πολιτική στη διάθεση των κερδών-πολιτική μερισμάτων.....	88
6.3.	Τα όρια εξουσίας της τακτικής γενικής συνελεύσεως για την διανομή κερδών.....	90
6.4.	Κέρδη που διανέμονται	91

6.5.	Απαγορεύσεις και περιορισμοί στη διανομή κερδών	92
6.6.	Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της Α.Ε.....	94
6.7.	Κάλυψη ζημιών.....	97
6.8.	Τα Αποθεματικά.....	99
6.9.	Το μέρισμα των μετόχων από τα κέρδη της χρήσεως.....	102
6.10.	Διάθεση του υπολοίπου των κερδών.....	104

Κεφάλαιο 7ο : Πρακτικό μέρος

7.1.	Παράδειγμα Α.Ε.....	106
7.2.	Παράδειγμα διάθεσης κερδών και υπολογισμού φόρου εισοδήματος Ανώνυμης Εταιρείας.....	125
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		133

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το θέμα της πτυχιακής εργασίας είναι οι εργασίες τέλους χρήσης. Οι εργασίες τέλους χρήσης αποτελούν ένα απαραίτητο κομμάτι της λογιστικής που χρησιμεύει στο προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος και κατ' επέκταση της καθαρής θέσης της επιχειρήσεως. Το λογιστικό λοιπόν αποτέλεσμα καθώς και η εύρεση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως αποτελούν καθοριστικά στοιχεία για την αποτύπωση της θέσης της επιχειρήσεως και σαν οργανισμός και σαν κοινωνικό κύτταρο. Άλλωστε το νόημα της ύπαρξης των επιχειρήσεων δεν είναι μόνο τα κέρδη για τον επιχειρηματία αλλά και βασική πηγή συλλογής φόρων του δημοσίου.

«Εργασίες τέλους χρήσης» μπορεί να οριστεί η διαδικασία, οι λογιστικές εγγραφές αλλά και η μέθοδος που συγκεντρώνουν τα λογιστικά γεγονότα που λαμβάνουν χώρα σε όλη τη διάρκεια της χρήσης με τη βοήθεια των οποίων καταλήγει στο να προσφέρει στον επιχειρηματία ,στο δημόσιο αλλά και σε κάθε ενδιαφερόμενο το πιο ουσιώδες στοιχείο που αφορά μια επιχείρηση, δηλαδή το λογιστικό αποτέλεσμα. Αυτό με τη σειρά του αποτελεί τη βάση για το προσδιορισμό φόρων , μερισμάτων αλλά και αποθεματικών (τακτικών ή έκτακτων) ή αδιανέμητων κερδών .

Τέλος, Στην πτυχιακή αυτή εργασία, θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε και να αναλύσουμε σε βάθος, θεωρητικά και πρακτικά, τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης που πρέπει να γίνουν για κάθε επιχείρηση κατά τις 31/12 κάθε έτους, από τον λογιστή, πριν τη σύνταξη του «Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης», της «Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως» και του «Ισολογισμού».

Στην πτυχιακή αυτή εργασία, θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε και να αναλύσουμε σε βάθος, θεωρητικά και πρακτικά, τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης που πρέπει να γίνουν για κάθε επιχείρηση κατά τις 31/12 κάθε έτους, από τον λογιστή, πριν τη σύνταξη του «Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης», της «Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως» και του «Ισολογισμού».

Κατά τη διαδικασία των εργασιών τέλους χρήσης ένας λογιστής οφείλει να κάνει Τα ακόλουθα:

- Απογραφή της περιουσίας
- Αποθέματα
- Οικόπεδα – Κτίρια
- Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων
- Αποτίμηση κτιρίων
- Αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων

- Αποτίμηση αποθεμάτων
- Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων
- Αποτίμηση απαιτήσεων
- Αποτίμηση απαιτήσεων – υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα
- Σχηματισμός προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα
- Φορολογία διάθεσης κερδών
- Φορολογία και διάθεση κερδών Α.Ε.
- Φορολογία και διάθεση κερδών Ε.Π.Ε.
- Χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται και υποβάλλονται

Κεφάλαιο 1ο: Απογραφή

1.1. Γενικά

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταχώρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας δηλαδή του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης της επιχείρησης, που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που διενεργείται η απογραφή, συνήθως στο τέλος της χρήσης. Τα δεδομένα που προκύπτουν από τη διεξαγωγή της απογραφής χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη του ισολογισμού της επιχείρησης.

Η απογραφή βάσει των κανόνων της Λογιστικής, απαιτείται να είναι λεπτομερής και πραγματική, να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, διότι με αυτήν επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός του εξαγομένου λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) της χρήσης (Εγκ. Υπ. οικ. 117/1968 και 40/1977).

Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Οι επιχειρήσεις αυτές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνουν σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής τους περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί κλπ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Η επιχείρηση που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.

1.2. Χρόνος σύνταξης απογραφής

Σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., για τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ΄ κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων, ιδίων και τρίτων γίνεται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή (εικοστή) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Η αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού. Σημειώνεται ότι για κάθε ημέρα καθυστέρησης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών επιβάλλεται και ένα πρόστιμο. Η καταχώρηση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας καθώς και η αποτίμηση αυτής περατούνται εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η παραπάνω προθεσμία δε μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Εντός της ίδιας προθεσμίας συντάσσονται και οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, που προβλέπονται από το άρθρο 29 του Κ.Β.Σ., δηλαδή ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού. Τα βιβλία του Κ.Β.Σ., εκτός: α) των πρόσθετων βιβλίων που αναφέρονται στις παρ.1 έως και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και β) του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν. Η επιχείρηση εντός των άνω προθεσμιών μπορεί να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί τις τροποποιητικές εγγραφές να τις καταχωρήσει εντός των προθεσμιών αυτών στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού.

1.3. Έννοια επαγγελματικής περιουσίας & αποθεμάτων

Ως επαγγελματική περιουσία του επιτηδευματία θεωρείται: α) το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού που έχουν σχέση με την άσκηση του επαγγέλματός του, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, μηχανήματα, μέσα μεταφοράς κ.λπ.), τα αποθέματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας, προϊόντα, εμπορεύματα κ.λπ.), τα χρεόγραφα, τα γραμμάτια εισπρακτέα, κάθε είδους επαγγελματική απαίτηση, τα διαθέσιμα κ.λπ., β) το σύνολο των στοιχείων του παθητικού, όπως είναι τα βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια και κάθε είδους επαγγελματική υποχρέωση του επιτηδευματία σε τρίτους που υπάρχει κατά την ημέρα της απογραφής και γ) το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας, όπως είναι τα αποθεματικά κάθε μορφής, κεφάλαιο κ.λπ.

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

Αποθέματα, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά, όπως προσδιορίζονται από την παράγραφο 2.2.200 περίπτωση 3 του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως τα:

- Εμπορεύματα (Λ.20), δηλαδή τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται με σκοπό να μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται,
- Έτοιμα προϊόντα (Λ.21), δηλαδή τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται με σκοπό την πώλησή τους,

- Ημιτελή προϊόντα (Λ.22), δηλαδή τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση,
- Υποπροϊόντα (Λ.22), δηλαδή τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια,
- Υπολείμματα (Λ.22), δηλαδή υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα,
- Παραγωγή αγαθών σε εξέλιξη (Λ.23), δηλαδή οι πρώτες ύλες, τα βοηθητικά υλικά, τα ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία,
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Λ.24), δηλαδή τα υλικά αγαθά που προορίζονται για βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση για παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων,
- Υλικά συσκευασίας (Λ.24), δηλαδή τα υλικά αγαθά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των προϊόντων, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία,
- Αναλώσιμα υλικά (Λ.25), δηλαδή υλικά αγαθά που προορίζονται να αναλωθούν για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της,

- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (Λ.26), δηλαδή τα υλικά αγαθά που προορίζονται να αναλωθούν για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού,
- Είδη συσκευασίας (Λ.28), δηλαδή τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται για συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων και παραδίδονται 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.

1.4. Απογραφή περιουσιακών στοιχείων

Τα αποθέματα, όπως αυτά προσδιορίζονται παραπάνω, που κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία ή σε τρίτους κ.λπ., καταμετρούνται και καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών χωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Ως ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος θεωρείται αυτός που διακρίνεται χωρικά από άλλο. Έτσι, ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος είναι το κεντρικό, το υποκατάστημα, η αποθήκη, οι εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία. Κατά τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 3856/1974), ως ξεχωριστοί αποθηκευτικοί χώροι θεωρούνται και οι αυτοτελείς χώροι που δεν επικοινωνούν μεταξύ τους, έστω κι αν βρίσκονται στο ίδιο κτίριο ή στον ίδιο όροφο. Επίσης, αν στο ίδιο ή σε συνεχόμενα κτίρια, στεγάζονται περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι, επιτρέπεται να συντάσσεται ενιαία απογραφή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αυτούς. Γενικότερα, η απογραφή των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους και υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα γίνεται σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις, των οποίων το ένα αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Σε χώρους που βρίσκονται στον ίδιο νομό ή στο ίδιο νησί με την έδρα ή ακόμη και σε απόσταση

μικρότερη των 50 χλμ από αυτή, παρέχεται η ευχέρεια καταχώρισης απευθείας στο βιβλίο της έδρας, διακεκριμένα.

Η εγγραφή καταχώρισης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει:

- το είδος του αγαθού,
- την ποσότητα του αγαθού,
- τη μονάδα μέτρησης, που είναι η ίδια με την μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό,
- την κατά μονάδα αξία, με την οποία αποτιμάται το αγαθό και
- τη συνολική αξία κάθε αγαθού.

Το είδος του αγαθού, η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης αυτού καταχωρούνται στην προθεσμία που ορίζεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 17 του Κώδικα. Η κατά μονάδα αξία, καθώς και η συνολική αξία καταχωρούνται στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου (17). Τονίζεται ότι η ποσότητα κάθε είδους αγαθού καταχωρείται με μία εγγραφή για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Δεν επιτρέπεται, δηλαδή, για το ίδιο αγαθό να γίνονται δύο ή περισσότερες εγγραφές για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

- Απογραφή παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, πλην των επίπλων και σκευών, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το κάθε ένα χωριστά. Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο στο βιβλίο απογραφών αναγράφεται:

- η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένη με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών ή βελτιώσεων,
- οι αποσβέσεις του και
- η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένο μητρώο παγίων, στο οποίο καταχωρεί αναλυτικά για κάθε πάγιο τα πιο πάνω δεδομένα, τότε στο βιβλίο απογραφών μπορεί να καταχωρεί τα πάγια κατά ομοειδείς κατηγορίες (π.χ. κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.), με αναγραφή της συνολικής, κατά κατηγορία παγίων, αξίας κτήσης, τις συνολικές αποσβέσεις και τη συνολική αναπόσβεστη αξία τους, π.χ.:

Μηχανήματα Αξία κτήσης $10.000,00 \cdot 10\% =$ Αποσβέσεις $1.000,00$

$10.000,00 - 1.000,00 =$ Αναπόσβεστη αξία $9.000,00$

Όταν η αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου έχει αποσβεστεί ολοσχερώς, αλλά το πάγιο αυτό στοιχείο εξακολουθεί να βρίσκεται στην κυριότητα του επιτηδευματία, τότε στο βιβλίο απογραφών εμφανίζεται με αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού (0,01€) .

➤ Απογραφή επίπλων και σκευών.

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να μην καταχωρούνται αναλυτικά στην απογραφή, όπως τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, αλλά ομαδοποιημένα κατά συντελεστή απόσβεσης (π.χ. έπιπλα με συντελεστή 10% κ.λπ.), με αναγραφή της συνολικής, κατά ομάδα, αξίας κτήσης τους, των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας τους, π.χ.:

Έπιπλα Αξίας κτήσης $20.000,00 \cdot 10\% =$ Αποσβέσεις $2.000,00$

$20.000,00 - 2.000,00 =$ Αναπόσβεστη αξία $18.000,00$

➤ Απογραφή λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. πελάτες, προμηθευτές, δάνεια, χρεόγραφα κ.λπ.), που παρακολουθούνται με περιληπτικούς γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών του γενικού καθολικού, εφόσον γίνεται ανάλυση του καθενός λογαριασμού σε θεωρημένες καταστάσεις ή θεωρημένα ισοζύγια (π.χ. ισοζύγιο πελατών, προμηθευτών κ.λπ.). Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις κατά είδος μετοχές (π.χ. μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Α.Ε. "Ψ", μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Α.Ε. "Χ", προνομιούχες μετοχές, κοινές κ.λπ., ομολογίες Ελληνικού Δημοσίου κ.λπ.), με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας του.

➤ Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ακόμη τα αποθέματα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου για οποιοδήποτε λόγο (φύλαξη, πώληση κ.λπ.). Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία καθενός τρίτου καταχωρούνται στην απογραφή χωριστά από τα περιουσιακά στοιχεία του επιτηδευματία, τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα, με αναγραφή και του σκοπού για τον οποίο βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία (π.χ. για φύλαξη, για πώληση κ.λπ.).

Βλέπουμε, λοιπόν, ότι η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων δεν εξυπηρετεί μόνο φορολογικούς σκοπούς, αλλά αποτελεί απαραίτητη διαδικασία για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Παράλληλα, η ανάπτυξη των ελληνικών λογιστικών προτύπων (του ΕΓΛΣ και των εκάστοτε κλαδικών λογιστικών σχεδίων, συμπεριλαμβανομένων και των γνωματεύσεων του ΣΛΟΤ - πρώην ΕΣΥΛ) έγινε με σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο των φορολογικών διατάξεων, όσο και των αρχών λειτουργίας των προαναφερόμενων νομικών προσώπων.

1.5. Απογραφή Ενάρξεως και Λήξεως

➤ Απογραφή Ενάρξεως

Κατά το χρόνο έναρξης της λειτουργίας των επιχειρήσεων πρέπει να πραγματοποιηθεί απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας την οποία οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (μέτοχοι, εταίροι, επιχειρηματίας) έθεσαν στη διάθεση της (άρθρο 9, Εμπορικού Νόμου). Την υποχρέωση αυτή έχουν οι ανώνυμες εταιρείες από το άρθρο 41, παρ.1, του Κωδ. Ν.2190/1920, αλλά και κάθε επιχείρηση (επιτηδευματίας) που τηρεί τα λογιστικά βιβλία της κατά το διπλογραφικό σύστημα. Η υποχρέωση προκύπτει από την διάταξη του άρθρου 27, παρ. 2, του Κ.Β.Σ. η οποία αναφέρει τα εξής: ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων. Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή έναρξεως της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10, παρ.2, του Κ.Β.Σ., στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 2237/1192).

➤ Απογραφή 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 αντιγράψει σε ειδικό βιβλίο απογραφών. Επίσης οι διαχειριστές των ΕΠΕ υποχρεούνται μια φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσεως, να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και

του Παθητικού της ΕΠΕ, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ΕΠΕ καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή (άρθρο 22, παρ.1, Ν.3190/1955).

1.6. Είδη Απογραφής

Η απογραφή διακρίνεται ως προς

➤ Τον χρόνο διεξαγωγής της σε:

- Απογραφή που συντάσσεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δηλαδή διενεργείται στο τέλος στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και σκοπό έχει τη σύνταξη του ισολογισμού.
- Απογραφή που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις, όπως λύση και εκκαθάριση, πτώχευση, και χωρίς υποχρέωση επανάληψης.

➤ Την έκταση που καλύπτει σε:

- Γενική απογραφή, όταν καλύπτει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της επιχείρησης. 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, κλπ.
- Μερική απογραφή, όταν καλύπτει ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού ή/και του παθητικού για να διαπιστωθεί το πραγματικό ύψος του περιουσιακού στοιχείου ή της αντίστοιχης υποχρέωσης. Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική. Τη χρησιμοποιούμε για να ελέγξουμε τα αποθέματα και τις λοιπές υλικές αξίες της επιχείρησής μας.

Τέλος, με κριτήριο το αντικείμενο έχουμε τις διάφορες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που απογράφονται, π.χ. απογραφή παγίων ή αποθεμάτων.

1.7. Διαδικασία Απογραφής

Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού μπορούν να απογραφούν εκτός από την Καθαρή θέση. Στο λογαριασμό της «Καθαρής Θέσεως» άλλωστε καταχωρούνται όλες οι διαφορές (ελλείμματα και πλεονάσματα) που εμφανίζονται κατά τη διεξαγωγή της.

Για όλους τους υπόλοιπους λογαριασμούς η διαδικασία περιλαμβάνει φυσική καταμέτρηση και αξιολόγηση είτε των φυσικών αντικειμένων στην περίπτωση των υλικών περιουσιακών στοιχείων(π.χ. πάγια, αποθέματα), είτε την εξακρίβωση της ύπαρξης τίτλων, δικαιωμάτων ή απαιτήσεων στην περίπτωση των άυλων στοιχείων (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις).

Σε κάθε περίπτωση εκτός από την ύπαρξη του στοιχείου εξετάζουμε και την ποιότητα του (π.χ. απαξιωμένα πάγια/αποθέματα, ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις).

Η απογραφή σε σχέση με τον τρόπο που διενεργείται διακρίνεται σε:

- Φυσική ή εξωτερική ή εξωλογιστική, όταν τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται και προσδιορίζονται πραγματικά, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων.
- Θεωρητική ή εσωτερική ή εσωλογιστική, όταν προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως.

Όταν διενεργείται θεωρητική απογραφή είναι σκόπιμο να γίνεται και πραγματικός έλεγχος συμφωνίας, έστω και δειγματοληπτικά, μερικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων της επιχείρησης ή έλεγχος των λογιστικών εγγραφών με τα παραστατικά έγγραφα.

Η απογραφή καταγράφεται σύμφωνα με την δομή των λογαριασμών της επιχείρησης, με καταχώρηση πάντοτε στο κατώτερο δυνατό επίπεδο ανάλυσης.

1.8. Σκοπός της Απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνονται

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

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά κατ' είδος, και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Κατά την απογραφή αποτιμώνται όλα τα περιουσιακά στοιχεία με την ίδια νομισματική μονάδα.

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

➤ 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 από το τέλος της χρήσεως η οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων κοινοποιεί στα διάφορα τμήματα (λογιστήριο, αποθήκες, τμήμα πωλήσεων, διεύθυνση παραγωγής κ.λ.π.) οδηγίες σχετικά με την απογραφή 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 ζημία) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα.

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

- Εάν τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά, δηλαδή κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους σωστά και χωρίς δυσκολίες.
- Εάν υπάρχουν αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά, πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά».
- Εάν υπάρχουν αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων».

➤ Πραγματοποίηση της απογραφής:

- αναγνώριση στοιχείων απογραφής:

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

- καταμέτρηση στοιχείων απογραφής:

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

- Μονάδα μετρήσεως:

Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται και παρακολουθεί λογιστικά τα αποθέματα στο βιβλίο αποθήκης.

- Πρωτόκολλα καταμέτρησης:

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

- 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 να περιορίζουν τα λάθη, και να τα συγκρίνει με τα αντίστοιχα των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης.

- Επεξεργασία καταστάσεως απογραφής αποθεμάτων:

Οι απογραφές των αποθεμάτων πρέπει να γίνονται από δύο ομάδες απογραφής. Τα απογραφέντα στοιχεία αντιπαραβάλλονται μεταξύ των δύο ομάδων και αν διαπιστωθούν διαφορές, τότε οι δύο ομάδες καταμετρούν μαζί εκ νέου τα συγκεκριμένα αποθέματα και τακτοποιούν ή οριστικοποιούν τις διαφορές.

Στη συνέχεια παραδίδουν τις καταστάσεις απογραφής στον προϊστάμενο λογιστηρίου ο οποίος συγκρίνει τις απογραφείσες ποσότητες με τα λογιστικά υπόλοιπα των αποθηκών. Εάν διαπιστώσει σημαντικές διαφορές οι οποίες δεν οφείλονται σε φυσιολογικές φύρες, τότε επισκέπτεται την αποθήκη μαζί με τους απογραφείς και τον αποθηκάριο και ερευνούν τους λόγους της δημιουργίας των διαφορών.

- Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών:

Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, όπως αναγνωρίσθηκε και καταμετρήθηκε από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., επιτηδευματίας που εντάσσεται στην τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

- Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων:

Η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας (που γίνεται με την αξία που έχει κατά την ημέρα της απογραφής) στο τέλος της χρήσεως αποβλέπει στον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας.

Συνέπειες από την λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής:

- φορολογικές συνέπειες: ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών.
- συνέπειες από τον εμπορικό νόμο 2190/1920.

1.9. Λογιστικοποίηση Διαφορών Απογραφής

Οι διαφορές απογραφής πρέπει να λογιστικοποιούνται άμεσα με λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης. Νόμιμα δικαιολογητικά των εγγράφων αυτών αποτελούν τα πρωτόκολλα καταμέτρησης επί των οποίων πρέπει να υπάρχουν οι εγκριτικές υπογραφές της διοίκησης της επιχείρησης ή συνημμένο σχετικό πρακτικό (διοικητικού συμβουλίου, διαχειριστή κλπ.). Ειδικότερα τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα αποθεμάτων καταχωρούνται στις καρτέλες αποθήκης της αναλυτικής λογιστικής κατά ποσότητα και αξία. Με τη λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής, οι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού εμφανίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως στο τέλος της χρήσεως.

➤ Γενική λογιστική

Στη γενική λογιστική, οι διαφορές απογραφής όλων των κατηγοριών αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών, προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λ.π.) επηρεάζουν την αξία απογραφής των αποθεμάτων λήξεως και κατ' επέκταση το κόστος πωλήσεων και το οργανικό αποτέλεσμα της χρήσεως και δεν είναι αναγκαίο, αλλά ούτε και δυνατό, να γίνει καμιά ιδιαίτερη εγγραφή για τις διαφορές αυτές (ελλείμματα και πλεονάσματα). Πιο συγκεκριμένα,

- Για τα ελλείμματα:

Χρέωση	Πίστωση
97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	94 Αποθέματα
97.10.00 Διαφορές απογραφών	94.20 Εμπορεύματα
97.10.00.00 Ελλείμματα	
97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων	
.....

Χρέωση	Πίστωση
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	97 Διαφορές ενσωματώσεως και κατ
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	97.10.00 Διαφορές απογραφών
98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και κατ.	97.10.00.00 Ελλείμματα
.....	97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων

- Για τα πλεονάσματα:

Χρέωση	Πίστωση
94 Αποθέματα	97 Διαφορές ενσωματώσεως και κατ/μού
94.20 Εμπορεύματα	97.10.00 Διαφορές απογραφών
	97.10.00.01 Πλεονάσματα
	97.10.00.01.20 Εμπορευμάτων

Χρέωση	Πίστωση
97 Διαφορές ενσωματώσεως και κατ/μού	97.10.00.01.20 Εμπορευμάτων
97.10.00 Διαφορές απογραφών	98 Αναλυτικά αποτελέσματα
97.10.00.01 Πλεονάσματα	98.99 Αποτελέσματα χρήσεως
	98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και κατ/μού

Αν πρόκειται για ελλείμματα ή πλεονάσματα υλικών που βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία, αντί του 94 κινείται ο λογαριασμός 93 κόστος παραγωγής. Κατά το ΕΓΛΣ ο λ. 97.10 μεταφέρεται στον 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

1.10. Καταστροφή αποθεμάτων

Πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο είναι το «πρωτόκολλο καταστροφής» που συντάσσεται από επιτροπή υπαλλήλων της επιχειρήσεως που συγκροτείται με απόφαση των νόμιμων οργάνων της (λ.χ. του Δ.Σ.), η οποία προβαίνει σε συγκεκριμένη ημέρα και ώρα στην καταστροφή των αγαθών και στη σύνταξη και υπογραφή σχετικού «πρωτοκόλλου καταστροφής αποθεμάτων». Κρίνεται σκόπιμο η επιχείρηση, με αίτησή της στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στην οποία υπάγεται, να ζητήσει την παρουσία αρμόδιου υπαλλήλου της ΔΟΥ στην καταστροφή των αγαθών. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δικαιούται (και δεν υποχρεούται) να εκδώσει σχετική εντολή ελέγχου για τη διαπίστωση της καταστροφής των αγαθών. Επίσης κρίνεται σκόπιμο να καλείται και ο ορκωτός ελεγκτής της εταιρίας, εφόσον αυτή υπόκειται στον έλεγχο του ΣΟΕ. Γίνεται πάντως δεκτό ότι για την κατάρτιση του πρωτοκόλλου καταστροφής δεν απαιτείται η συμμετοχή δημοσίου οργάνου.

Σκόπιμο είναι η απόφαση περί καταστροφής των αποθεμάτων να ληφθεί από το Δ.Σ της εταιρίας, το οποίο να ορίσει και τα μέλη της επιτροπής που θα προβεί στην καταστροφή των αποθεμάτων.

Αποφάσεις του ΣΤΕ 2936/1988 και 3422/1991, σύμφωνα με τις οποίες νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχειρήσεως πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον ΚΒΣ ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων.

➤ Λογιστική αντιμετώπιση

Σύμφωνα με την Γνωμάτευση 51/1282/1990, το κόστος των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα, λόγω λήξεως της ημερομηνίας καταναλώσεώς τους ή από άλλη αιτία, χαρακτηρίζεται έκτακτη ζημία και αντιμετωπίζεται ως εξής:

- Στη Γενική λογιστική:

Χρέωση	Πίστωση
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα
81.02 Έκτακτες ζημίες	78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθ.
81.02.10 Ζημίες από καταστ. ακατάλληλων αποθεμάτων	

- Στην Αναλυτική λογιστική:

Χρέωση	Πίστωση
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες	

Επίσης σε θεωρημένη αποθήκη μαζί με τις εγγραφές γίνεται και η τακτοποίηση των μερίδων της αποθήκης:

Χρέωση	Πίστωση
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλ
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλ.
90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα	96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
90.07.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων	96.22.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλ. αποθ.

Χρέωση	Πίστωση
96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	94 Αποθέματα
96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων	94.20 Εμπορεύματα
96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων - Τεκμαρτών εσόδων	96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
96.20.78.11 Κόστος καταστραφέντων ακατάλληλων αποθ.	96.22.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλ. αποθ.

Ο Φ.Π.Α. που εξεπέστη κατά την αγορά των εμπορευμάτων, πρώτων υλών κ.λπ. δεν επιστρέφεται στο Δημόσιο στην περίπτωση που στη συνέχεια τα εμπορεύματα, πρώτες κ.λπ. ύλες ή τα παραχθέντα από αυτές προϊόντα καταστρέφονται, κλέπτονται ή χάνονται, εφόσον η ζημία αποδεικνύεται με νόμιμα δικαιολογητικά. (33 Παρ 1β του Ν.2859/2000).

1.11. Ελλείμματα / Πλεονάσματα κατά την παραλαβή εμπορευμάτων

Σύμφωνα με την γνωμάτευση 231/2208/1994, ο λογιστικός χειρισμός ελλειμμάτων και πλεονασμάτων αγοραζόμενων αγαθών ταχτοποιείται ως εξής:

- Σύμφωνα με τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (παράγρ. 2.2.203 - 2.2.205 και 5.215) και τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρα 7 και 8 Π.Δ. 186/1992), δεν επιτρέπεται για τα διαπιστούμενα κατά την παραλαβή αγορασμένων αγαθών ελλείμματα ή πλεονάσματα να διενεργούνται εγγραφές «πρόβλεψης της αξίας των διαφορών κατά το χρόνο της ποσοτικής καταχώρησης των ελλειμμάτων».
- Σύμφωνα με τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και τις βασικές λογιστικές αρχές, με την αξία των ποσοτικών ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων, που διαπιστώνονται κατά την παραλαβή αγοραζόμενων αγαθών, χρεώνεται ή, ανάλογα, πιστώνεται ο προμηθευτής (στο λογαριασμό 50), με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών αγορών Ομάδα 2 και λογαριασμού 94 καθώς και των ενταγμένων στο 94 μερίδων αποθήκης.
- Για την ιδιαίτερη εμφάνιση των ελλειμμάτων και πλεονασμάτων, όπως απαιτεί και η ερμην. εγκύκλιος του Κ. Β. Σ. (Π.Δ. 186/1992) υπ' αριθ. 3/1992 στην παράγρ. 8.6.4, οι προηγούμενες τακτοποιητικές λογιστικές εγγραφές επιβάλλεται να διενεργούνται ως ακολούθως:
 - Κατά την παραλαβή των αγαθών, οι εγγραφές χρεώσεως των λογαριασμών αγορών της Ομάδας 2 και του πρωτοβάθμιου 94 καθώς και των (κάτω από τον 94 τηρούμενων) μερίδων αποθήκης και αντίστοιχης πιστώσεως του προμηθευτή στο λογαριασμό 50 , θα γίνονται με βάση τα δεδομένα του τιμολογίου του προμηθευτή (ποσότητες και αξίες).
 - Για τα διαπιστούμενα κατά την παραλαβή ελλείμματα θα διενεργείται αμέσως και οπωσδήποτε την ίδια ημέρα, εγγραφή χρεώσεως του προμηθευτή και αντίστοιχης πιστώσεως των λογαριασμών αγορών (ομάδας 2 και 94) καθώς και των μερίδων αποθήκης (δηλ. του βιβλίου αποθήκης που είναι η τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών του 94), με την αιτιολογία «ελλείμματα τιμολογίου Νο xxx» και έτσι, τελικά, στις μερίδες αποθήκης και τους οικείους λογαριασμούς αγορών θα απομείνει η ποσότητα που πραγματικά παραλήφθηκε και εισήχθηκε στην αποθήκη, με την αντίστοιχη αξία της. Για την εγγραφή αυτή θα εκδίδεται αριθμημένο

αθεώρητο Δελτίο Συμψηφιστικής Εγγραφής που θα φέρει τα πλήρη στοιχεία (φίρμα κ.λπ.) της επιχειρήσεως και θα υπογράφεται αρμοδίως, στο οποίο θα επισυνάπτονται και τα σχετικά αποδεικτικά των ελλειμμάτων στοιχεία (ζυγολόγια, αποδεικτικά παραλαβής κ.λπ.). Στα δικαιολογητικά των εγγραφών αυτών απαραίτητως θα επισυνάπτονται και τα μεταγενεστέρως λαμβανόμενα οικεία πιστωτικά τιμολόγια του προμηθευτή.

- Για τα διαπιστούμενα πλεονάσματα θα γίνονται ανάλογες των προηγούμενες λογιστικές εγγραφές.
- Όπως τονίζεται και στην προαναφερθείσα ερμην. εγκύκλιο του Κ.Β.Σ., οι περιπτώσεις να προκύπτουν ελλείμματα και πλεονάσματα δεν πρέπει να έχουν μεγάλη συχνότητα και πάντως η συχνότητα τους και το ύψος τους πρέπει να δικαιολογείται από την ιδιομορφία των αγαθών ή από άλλες ειδικές συνθήκες.

Επιπλέον εάν κατά την αγορά αγαθών διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα θα πρέπει οι μερίδες της αποθήκης να ενημερώνονται με ποσοτικά με τα πραγματικά , και να επισυνάπτονται μαζί όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν τις διαφορές. Επίσης τα περιστατικά αυτά δεν θα πρέπει να συμβαίνουν σε μεγάλη συχνότητα εκτός ειδικών περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με την ιδιομορφία του είδους, π.χ. καύσιμα.

1.12. Η Σημασία της Απογραφής

Η σωστή απογραφή θεωρείται σημαντική γιατί μέσω αυτής επαληθεύεται η ακρίβεια των λογιστικών καταχωρήσεων και αποκαλύπτονται τα πραγματικά ελλείμματα ή/και πλεονάσματα. Αυτά τα ελλείμματα/πλεονάσματα αποκαλύπτουν την καλή ή κακή διαχείριση της επιχειρηματικής περιουσίας. Επίσης, μέσω της απογραφής ο λογιστής μπορεί να αποκαταστήσει το ακριβές μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Όπως έχει προαναφερθεί, η απογραφή απεικονίζει με κάθε λεπτομέρεια τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Άλλωστε αυτό είναι και το ουσιώδες

αντικείμενο της απογραφής γιατί, μέσω αυτής καταστρώνεται ο Ισολογισμός και ο προσδιορισμός του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης για κάθε οικονομική χρήση. Ο Ισολογισμός κατά μια έννοια είναι ο συνοπτικός πίνακας της απογραφής.

Κεφάλαιο 2ο: Αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

2.1. Έννοια των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βάσει της και Ελληνικής νομοθεσίας

Πάγια ενεργητικά στοιχεία χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από την επιχείρηση όχι με πρόθεση μεταπώλησης αλλά μακροχρόνιας επιχειρηματικής κατοχής και εκμετάλλευσης με την ίδια περίπου μορφή. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν και τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Ως ενσώματα χαρακτηρίζονται εκείνα τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη του έτους. Στην κατηγορία των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται:

- Εδαφικές εκτάσεις (λογ.10), όπως είναι οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, λατομεία, μεταλλεία, φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται:
 - Εδαφικές εκτάσεις που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής π.χ. οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δηλαδή δεν φθείρονται από την χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και επομένως δεν αποσβένονται.
 - Εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα π.χ. ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία.
- Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (λογ.11)
 - Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

- Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως υδραυλικές, ηλεκτρικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.
- Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.
 - Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (λογ.12)
 - Μεταφορικά μέσα (λογ.13)
 - Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός (λογ.14)

Κάθε ενσώματη ακινητοποίηση έχει εύλογη και λογιστική αξία. Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Αντίθετα, λογιστική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα στοιχείο αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση συσσωρευμένων αποσβέσεων και ζημιών απομείωσης. Ως ζημιά απομείωσης νοείται το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Τέλος, ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής πώλησης και αξίας λόγω της χρήσης ενός στοιχείου.

2.2. Έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει των Δ.Λ.Π.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της. Επιπλέον, ο προσδιορισμός αν μία δαπάνη αντιπροσωπεύει στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων, μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση μπορεί να εκτιμήσει με επαρκή βεβαιότητα ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άνω περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση όταν συγχρόνως έχει παραλάβει και τους κινδύνους του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Πριν συμβεί αυτό, η συναλλαγή για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να ακυρωθεί, χωρίς ουσιαστική ποινή, οπότε το στοιχείο δεν καταχωρείται ως ενσώματη ακινητοποίηση.
- Η αξία κτήσεως, αυτού του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

➤ Ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως ενσώματων ακινητοποιήσεων

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως καταχωρούνται συνήθως στα αποθέματα και βαρύνουν τα έξοδα όταν αναλώνονται. Όμως, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερες της μίας χρήσεως. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντηρήσεως μπορεί να χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μία χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

➤ Ενσώματες ακινητοποιήσεις με επιμέρους στοιχεία διαφορετικής διάρκειας ωφέλιμης ζωής.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι σωστό να κατανέμεται η συνολική αξία κτήσεως ενός πάγιου στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε επιμέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό, συμβαίνει όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν ωφέλειες στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό, ούτως ώστε να απαιτείται η χρήση διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεων και μεθόδων.

- Ενσώματα στοιχεία αποκτώμενα για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντολογικούς.

Η απόκτηση τέτοιων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος πάγιου στοιχείου, μπορεί να είναι αναγκαία για να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της.

- Μεταβολές ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως μεταβάλλονται είτε θετικά είτε αρνητικά, δηλαδή αυξάνονται και μειώνονται. Οι κυριότερες μεταβολές των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι οι εξής:

Αυξήσεις οριστικές	Μειώσεις οριστικές
Αγορά	Πώληση
Ιδιοκατασκευή	Κατεδάφιση, καταστροφή
Δωρεά από τρίτο	Δωρεά σε τρίτο
Εισφορά από τρίτο	Εισφορά σε τρίτο
Αναπροσαρμογή αξίας	
	Μειώσεις κατά πρόβλεψη
	Πρόβλεψη υποτίμησης

2.3. Αυξήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

- Αξία κτήσεως βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία στην τιμή κτήσεως ή στο κόστος ιδιοκατασκευή τους. Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί), δαπάνες διαμορφώσεως χώρων , δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας κ.λ.π. και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Ειδικά για τα ακίνητα αξίας κτήσεως είναι η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως ακινήτων αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

- Αξία κτήσεως βάσει των Δ.Λ.Π.

Βάσει του Δ.Λ.Π. 16, η άνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, όπως επίσης και τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας και της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσεως, δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτός εάν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του παγίου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας (Δ.Λ.Π. 16). Ειδικά για τα ακίνητα τιμή κτήσεως είναι η αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο αποκτήσεως αυτών προσαυξανόμενη βάσει του Δ.Λ.Π. 16 με τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, κ.λ.π.). Αντιθέτως, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα αυτά δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως του ακινήτου, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Επίσης, όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου της ενσώματης ακινητοποίησης εκτείνεται πέραν των συνήθως πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως χρηματοοικονομικό έξοδο (Δ.Λ.Π. 16).

➤ Εισφορά ενσώματης ακινητοποιήσεως

Στην έννοια της τιμής κτήσεως, περιλαμβάνεται η αξία εκτιμήσεως όταν τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εισφέρονται σε είδος στην επιχείρηση ή λόγω μετασχηματισμού (μετατροπής, συγχώνευσης, εξαγοράς, διάσπασης) επιχείρησης και για το λόγο αυτό εκτιμώνται από εμπειρογνώμονες.

➤ Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματης ακινητοποίησης

Μετά την αρχική καταχώρηση, μια ενσώματη ακινητοποίηση μπορεί να εμφανίζεται με την αναπροσαρμοσμένη αξία στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, ή βάση του Δ.Λ.Π. 16 η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιορισθούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία ισολογισμού από επαγγελματίες εκτιμητές.

Το Δ.Λ.Π. 16 εισάγει δύο τρόπους αναπροσαρμογής των παγίων:

- Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων.
- Αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου.

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου, τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Παραδείγματα κατηγοριών παγίων στοιχείων είναι: Εδαφικές εκτάσεις, γήπεδα και κτίρια, μηχανήματα, πλοία, αεροπλάνα, οχήματα, έπιπλα και σκεύη, εξοπλισμός γραφείου.

➤ Ιδιοκατασκευή ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στην έννοια του κόστους ιδιοκατασκευής περιλαμβάνεται:

Η τιμολογιακή αξία αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την ιδιοπαραγωγή της ιδιοκατασκευής

(πλέον) Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

(πλέον) Κόστος κατεργασίας των άνω υλικών ώστε οι ιδιοκατασκευές να φθάσουν στην τελική τους μορφή

(πλέον) Άμεσα επιρριπτά έξοδα για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται (π.χ. κόστος διαμόρφωσης χώρου, επαγγελματικές αμοιβές σε μηχανικούς, αρχιτέκτονες κ.λ.π.).

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 το κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξάνεται με το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης χώρου, αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης περιουσιακού στοιχείου.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων, όπως και των αγοραζόμενων στοιχείων. Επίσης, δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της ιδιοκατασκευής ασυνήθη ποσά φύρας ή αδράνειας.

➤ Δωρεάν απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στην χρέωση των άνω λογαριασμών της 1^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρείται και η δωρεάν απόκτηση ακινήτων, μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων με πίστωση του λογαριασμού 41 «Αποθεματικά». Ως αξία κτήσεως των ακινήτων αναγράφεται η αντικειμενική αξία αυτών ενώ των μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων η τρέχουσα αξία αυτών στην αγορά.

- Προσθήκες και βελτιώσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

Η άνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις τους. Αντιθέτως, οι συντηρήσεις και επισκευές των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

2.4. Μείωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Οι μειώσεις της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων διακρίνονται σε οριστικές και σε κατά πρόβλεψη.

- Οριστική μείωση περιουσιακού στοιχείου ενσώματου παγίου.

Οριστικές μειώσεις της αξίας κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η πώληση, η καταστροφή, η κατεδάφιση, η δωρεά σε τρίτο, καθώς και η εισφορά σε επιχείρηση τρίτου ενσώματων ακινητοποιήσεων κυριότητας της επιχείρησης.

Κατά την οριστική μείωση της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης ο λογαριασμός του ενεργητικού μετατρέπεται σε λογαριασμό αποτελέσματος αφού το περιουσιακό στοιχείο δεν υπάρχει πλέον και από την μεταβολή αυτή της περιουσίας, η επιχείρηση έχει ένα κέρδος ή ζημία. Για το λόγο αυτό στη χρέωση της ενσώματης ακινητοποίησης του παγίου μεταφέρονται, εκτός από την τιμή κτήσεως, τα διάφορα έξοδα που δημιουργήθηκαν είτε κατά την αρχική απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης (π.χ. φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων) εμφανιζόμενα στα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» με αναπόσβεστο υπόλοιπο κατά το χρόνο της μείωσης είτε κατά τη μετέπειτα μείωση, ως «έξοδα πωλήσεως», ενώ στην πίστωση μεταφέρονται οι μέχρι το χρόνο της μείωσης διενεργηθείσες αποσβέσεις καθώς επίσης και όλα τα έσοδα που προέρχονται είτε από την αρχική επιχορήγηση για απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης είτε λόγω της μείωσης (τίμημα λόγω πωλήσεως, αποζημίωση ασφαλιστικής εταιρείας, λόγω καταστροφής του παγίου κ.λ.π.).

- Κατά πρόβλεψη μείωση αξίας ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Κατά πρόβλεψη μειώσεις της αξίας κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων συνιστούν οι προβλέψεις υποτίμησης της αξίας των π.χ. λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτων, λόγω τεχνολογικής απαξίωσης, κ.λ.π.

- Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μην συνεχισθεί, σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

Οι άνω προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα-οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από την χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Συνεπώς, οι εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεως τους, επειδή προσδίδουν αξία σε αυτά. Όταν όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

➤ Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει υποτιμηθεί όταν αυτή σε δεδομένη χρονική στιγμή είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησεως του άνω περιουσιακού στοιχείου κατά την παραπάνω χρονική στιγμή και της αξίας χρήσεως αυτού.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Προβλέψεις ταμιακών εισροών από την συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή εισπράξεις από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
- Προβλέψεις ταμιακών ροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Οι προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν πληρωμές για μελλοντικά γενικά έξοδα, τα οποία μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μια λογική συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- Καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται ή πληρώνονται για την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής του.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει αυτό να είναι μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών*, δηλαδή να παράγει έσοδα και να δημιουργεί έξοδα.

*μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών: είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Η αναγνώριση της μονάδας, που δημιουργεί ταμιακές ροές, ενός περιουσιακού στοιχείου εμπνεκλείει κρίση.

2.5. Αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής της.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, εκτός από τα οικόπεδα, τα γήπεδα και τα αγροτεμάχια, δεν έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. Η αξία τους κάθε χρόνο μειώνεται και η μείωση αυτή οφείλεται είτε στη χρησιμοποίησή τους είτε στην πάροδο του χρόνου είτε στην οικονομική απαξίωση. Η απαξίωση αυτή λοιπόν αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και καταχωρείται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του πρωτοβαθμίου 66 «Αποσβέσεις». Επίσης να αναφερθεί σε αυτό το σημείο ότι οι αποσβέσεις υπολογίζονται κατά το τέλος της χρήσης και καταχωρούνται λογιστικά με χρέωση των υπολογαριασμών 66 και πίστωση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών των παγίων ...99.

Επομένως, κάθε ενσώματη ακινητοποίηση έχει μια ωφέλιμη διάρκεια ζωής κατά την οποία υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Στην οικονομία συναντάμε τις παρακάτω μεθόδους αποσβέσεων:

➤ Ποσοτική Μέθοδος:

$$\text{Αποσβεστέα Αξία Παγίου} \times \frac{\text{Μονάδες Παραχθέντος Έργου Χρήσης}}{\text{Συνολικές Μονάδες Παραγωγής Ωφέλιμης Ζωής Παγίου}}$$

➤ Χρονική Μέθοδος:

$$\text{Αποσβεστέα Αξία Παγίου} \times \frac{\text{Μονάδες Χρόνου Χρησιμοποίησης Παγίου}}{\text{Συνολικές Μονάδες Χρόνου Ωφέλιμης Ζωής Παγίου}}$$

Ως αποσβεστέα αξία ενός αποσβεσίμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος παραγωγής ή τιμή κτήσεως ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που έχει επιβληθεί από τον νόμο), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία* του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Επίσης σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να προσθέσουμε στην παραπάνω αποσβεστέα αξία τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων οι οποίες γίνονται επιπλέον.

*Υπολειμματική αξία είναι η αξία που μπορούμε να εισπράξουμε σε περίπτωση πώλησης του παγίου μετά τη λήξη της παραγωγικής του ζωής μέσα στην επιχείρηση.

Επίσης θα πρέπει να αναφέρουμε ότι έχουμε και 2 ακόμα εναλλακτικές μεθόδους: «Μέθοδος της Σταθερής Απόσβεσης» είναι η μέθοδος αυτή, στην οποία η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβεσίμο πάγιο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα και τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνονται κάθε χρόνο με σταθερό ποσό εξόδου απόσβεσης. Εάν όμως, γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεων κάθε χρόνο η μέθοδος ονομάζεται «Μέθοδος της Φθίνουσας Απόσβεσης». Στην περίπτωση όμως, που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο αυτό στοιχείο, η απόσβεση υπολογίζεται με τη μέθοδο της «Λειτουργικής Εντάσεως» ή «Μέθοδος των Παραγόμενων Μονάδων».

Εκ πρώτης όψεως η σταθερή μέθοδος φαίνεται να πλεονεκτεί διότι παρουσιάζει δύο μεγάλα πλεονεκτήματα. Είναι απλή και επιβαρύνει κάθε χρήση με το ίδιο σταθερό ποσό. Και, από καθαρά οικονομικής και λειτουργικής απόψεως ένα πάγιο με την πάροδο του χρόνου έχει και αυξημένο κόστος συντήρησης, και μειωμένη απόδοση (λόγω φυσιολογικής φθοράς). Συνεπώς δεν είναι οικονομικά λογικό να επιβαρύνουμε τα αποτελέσματα με το ίδιο ποσό απόσβεσης διαχρονικά όταν τα επιπλέον κόστη του παγίου αυξάνονται. Με βάση τα παραπάνω η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης πλεονεκτεί, διότι επιβαρύνει περισσότερο τις αρχικές χρήσεις που το πάγιο έχει χαμηλότερο κόστος λειτουργίας και ελαφρύνει τις μεταγενέστερες όπου το πάγιο έχει αυξημένα κόστη λειτουργίας.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητα του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισεως της περιουσίας μιας επιχειρήσεως μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των παγίων στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά από ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι τα ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου μπορεί να είναι βραχύτερη από ότι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι θέμα κρίσεως, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχειρήσεως από όμοια στοιχεία.

2.6. Αρχές Λογισμού των Αποσβέσεων

Ο λογισμός των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων γίνεται, βάσει της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, με τις εξής αρχές:

- Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.
- Τα ποσοστά αποσβέσεων καθορίζονται από τις διατάξεις της νομοθεσίας.
- Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, λατομεία, μεταλλεία αγοράζουν, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με την φθίνουσα μέθοδο.
- Οι αποσβέσεις πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από την χρονική στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Εάν το πάγιο χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει κατά την διάρκεια της χρήσεως οι αποσβέσεις υπολογίζονται με δωδεκατημόρια.
- Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που παραμένουν σε αδράνεια πέραν των έξι μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές.
- Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αναλύονται στην απογραφή.

2.7. Απογραφή Ενσώματων Ακινητοποιήσεων

Για κάθε ενσώματη ακινητοποίηση αναγράφεται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον:

- Η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- οι αποσβέσεις τους και
- η αναπόσβεστη αξία του.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

➤ Μητρώο Παγίων Στοιχείων

Για την διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για την λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά, από τις 01/01/2003, από τους επιτηδευματίες με βιβλία Γ΄ κατηγορίας, «Μητρώο Παγίων Στοιχείων», όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ., το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου βαθμού). Από αυτό πρέπει να προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία:

- Το είδος του παγίου.
- Ο κωδικός λογαριασμού του στο Ε.Γ.Λ.Σ.
- Η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκατάστασης του παγίου.
- Η ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας του καθώς και η ημερομηνία αδράνειας του.
- Τυχόν κτήση με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη εμπραγμάτων βαρών πάνω του.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις (σε πώληση, καταστροφή).
- Τα στοιχεία και αίτια του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής.

➤ Αποτίμηση Παγίων Στοιχείων

Τα πάγια αποτιμώνται με την αξία απόκτησης των. Η αξία αυτή είναι προσαυξημένη με:

- το κόστος εγκατάστασης των
- το κόστος προσθηκών, επεκτάσεων και βελτιώσεων και μειωμένη με:
- τις συσσωρευμένες Αποσβέσεις.

2.8. Αναπροσαρμογή της Αξίας των Παγίων των Επιχειρήσεων

Με τον όρο «αναπροσαρμογή» εννοούμε την αποκατάσταση της πραγματικής τρέχουσας αξίας των παγίων με βάση:

- Τις τιμές τις αγοράς ή/και τις εκτιμήσεις πιστοποιημένων εκτιμητών (κάτι το οποίο επιτρέπεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά όχι με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Ελληνική Νομοθεσία).
- Ή την Νομοθετικά γενικά επιβαλλόμενη κατά τακτά χρονικά διαστήματα με βάση συντελεστές για ορισμένες κατηγορίες παγίων (κάτι το οποίο γίνεται στην Ελλάδα με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Ελληνική Νομοθεσία).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/18-12-2004 δίνονται οδηγίες στις επιχειρήσεις για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της ως ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Για τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το υπουργείο οικονομικών προκύπτει αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιείται, αποκλειστικά από την επιχείρηση, με κάθε πρόσφορο μέσο, από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτών εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή, από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία. εκτίμηση αξίας από Τραπεζικούς οργανισμούς για λήψη δανείων κ.τ.λ.). Περαιτέρω, προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσης.

Η δήλωση της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

Επίσης, φόρος που οφείλεται καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις (3) μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του αντιστοίχου εξαμήνου.

Τέλος, προβλέπεται, ότι οι επιχειρήσεις που θα αναπροσαρμόσουν την 31/12/2004 υποχρεωτικά ή προαιρετικά, την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από τα Ν. 2065/1992. Λόγω της διάταξης αυτής, η καταβολή του φόρου που προκύπτει, θα έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του Ν. 2065/1992. Δηλαδή, οι ανώνυμες εταιρίες που θα προβούν, με 31/12/2004, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (κτιρίων ή γηπέδων) στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο 2% ή 8%, κατά περίπτωση.

Λογιστικά η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων γίνεται με χρέωση του λογαριασμού του παγίου και πίστωση των λογαριασμών 54.09.07 «Φόροι Ακίνητης Περιουσίας» και 41.07 « Διαφορές από Αναπροσαρμογή της Αξίας Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων».

2.9. Αποτίμηση Κτιρίων – Εγκαταστάσεων κτιρίων – Τεχνικών έργων

➤ Γενικά

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχτεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες. Σε διαφορετική περίπτωση καταχωρούνται στους λογαριασμούς 12.01 ή 14.

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Στους λογαριασμούς 11.01 -11.02 παρακολουθούνται όλα τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν τις μεταφορές της επιχείρησης και όχι μόνο αυτής. Βιομηχανοστάσια είναι τα κτίρια, οι μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις, τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα και τα συνεχόμενα με αυτά οικόπεδα και αποθήκες που χρησιμοποιούνται ειδικά για τη λειτουργία της βιομηχανίας (ή βιοτεχνίας). Επίσης, στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμόρφωσης γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων που φθείρονται (όπως τα έξοδα κατεδάφισης). Στους λογαριασμούς 11.07-11.10 καταχωρείται το κόστος ανέγερσης κτιρίων, οι βελτιώσεις, τα έξοδα διαμόρφωσης των εδαφικών εκτάσεων κ.λπ. που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η επιχείρηση έχει δικαίωμα να τα χρησιμοποιεί για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα έργα αυτά περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου, χωρίς αντάλλαγμα. Τέλος, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής δραστηριότητας της επιχείρησης ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της, ούτε και ενοικιάζονται σε τρίτους, παρακολουθούνται στου λογαριασμούς 11.14-11.17 καθώς και 11.21 έως και 11.24.

➤ Αποτίμηση κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τα έξοδα επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς αυτούς και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις. Να σημειωθεί ότι ειδικά για τα κτίρια ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.

Επίσης, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο «μητρώο παγίων στοιχείων», και στη συνέχεια, τα ίδια αυτά στοιχεία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων- εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

➤ Απογραφή κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

Εφόσον η επιχείρηση διαθέτει γήπεδα ή οικόπεδα θα πρέπει να προσεχθούν τα εξής:

- Η αξία των κτιρίων 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 κτιρίων υπολογίζονται από τη 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.

Κεφάλαιο 3ο: Αποτίμηση Ασώματων Ακινήτοποιήσεων

3.1. Αποτίμηση αποθεμάτων

Η έννοια και απογραφή των αποθεμάτων έχει ειπωθεί σε προηγούμενο κεφάλαιο οπότε και συνεχίζουμε με την αποτίμηση τους.

Τα αποθέματα, όπως αυτά προσδιορίζονται στην περίπτωση 3 της παραγράφου 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ (Εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λ.π.), πλην των υπολειμμάτων των υποπροϊόντων και των ελαττωματικών προϊόντων αποτιμούνται κατ' είδος ως εξής:

- Στην τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, αν αυτή είναι χαμηλότερη της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.
 - Στην τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής, όταν αυτή είναι μικρότερη της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
 - Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. (παρ.28.1 άρθρο 28 εγκ.3/24.11.1992)
- ✓ Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Για τον υπολογισμό της τρέχουσας τιμής αγοράς, λαμβάνονται υπόψη και τα ειδικά έξοδα αγοράς. (περίπτ. 8 παρ. 2.2.205). Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με

αναλογία γενικών (εμμέσων) εξόδων αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας), που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. (περίπτ. 9 παρ. 2.2.205).

- ✓ Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως. (περίπτ. 10 παρ. 2.2.205) .(παρ.28.1.1 άρθρο 28 εγκ.3/24.11.1992).

3.2. Βασικές υποκατηγορίες αποθεμάτων

➤ Αποτίμηση υποπροϊόντων

Τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την 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.

➤ Αποτίμηση υπολειμμάτων

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας(π.χ. αποβάμβακα, αποκόμματα χαρτιού). Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους. Αν όμως τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι, που τα αποτιμούν συνήθως στην τιμή χρησιμοποίησής τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Αν τα υπολείμματα αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, τότε δεν αποτιμούνται, ούτε και περιλαμβάνονται στην απογραφή.

3.3. Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Μπορείτε να επιλέξετε μία από τις παρακάτω μεθόδους υπολογισμού για την αποτίμηση αποθέματος:

- Κινητός Μέσος
- FIFO
- LIFO
- Κατά Τιμοκατάλογο
- Τελευταία Υπολογισμένη Τιμή
- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Μπορείτε επίσης να ορίσετε διάφορα κριτήρια για να περιορίσετε την επιλογή για αποτίμηση αποθέματος.

Μπορείτε να επιλέξετε διαφορετική μέθοδο αποτίμησης για την αποτίμηση αποθέματος αποθήκης, αν χρειαστεί, και μπορείτε επίσης να μεταφέρετε τα αποτελέσματα στη λογιστική. Αν χρησιμοποιήσετε τη μέθοδο κινητού μέσου, θα υπολογίσετε τις ίδιες τιμές με αυτές που βρίσκονται στο υποσύστημα της λογιστικής. Όταν έχετε πλέον επιλέξει μέθοδο αποτίμησης, προτείνουμε να συνεχίσετε να χρησιμοποιείτε την ίδια μέθοδο.

• Κινητός Μέσος

Το SAP Business One αποτιμά τα αποθέματά σας με την τιμή κινητού μέσου σε μία συνεχή βάση. Αυτό σημαίνει ότι εκτελείται αποτίμηση βάσει των αντίστοιχων ποσοτήτων και τιμών για κάθε παραλαβή και έκδοση εμπορευμάτων και ότι η τιμή κινητού μέσου ενημερώνεται ανάλογα. Η τιμή αποτίμησης υπολογίζεται καθώς η ποσότητα πολλαπλασιάζεται με τη μέση τιμή. Οι υποθετικές τιμές θα αυξηθούν με τον καιρό, τα είδη στο απόθεμα θα υπερτιμηθούν. Το κέρδος δεν είναι τόσο υψηλό όσο στη μέθοδο FIFO αλλά είναι υψηλότερο από ότι στη μέθοδο LIFO.

- FIFO

Σε αυτή τη μέθοδο υπολογισμού το σύστημα υποθέτει ότι τα είδη που εισάγονται πρώτα στην αποθήκη, εξάγονται και πρώτα. Αυτό σημαίνει ότι η χορήγηση εμπορευμάτων υπολογίζεται με τις τιμές που ισχύουν για τις πρώτες παραλαβές εμπορευμάτων. Για παράδειγμα, αν αγοράσετε ένα είδος με τρεις διαφορετικές τιμές σε τρεις διαφορετικές περιπτώσεις, το σύστημα θα υποθέσει ότι τα πρώτα είδη που θα πουλήσετε προέρχονται από την πρώτη παράδοση. Αυτό σημαίνει ότι οι τιμές από την πρώτη εντολή αγοράς χρησιμοποιούνται για την πώληση και τον υπολογισμό του αντίστοιχου μικτού κέρδους, μέχρι να εξαντληθεί η ποσότητα από το πρώτο παραστατικό αγοράς. Σε αυτό το σημείο το σύστημα χρησιμοποιεί την τιμή για τα είδη από τη δεύτερη εντολή αγοράς. Οι υποθετικές τιμές θα αυξηθούν με τον καιρό, τα είδη στο απόθεμα θα αποτιμηθούν με τις υψηλότερες τιμές τους από τα τελευταία παραστατικά αγорών.

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος A	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000
10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2€	8000
15/9/08	Αγορά κιλά 5000x3€	15000
8/10/08	Αγορά κιλά 4500x2€	9000
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000
3/10/08	Πώληση κιλά 4000x5€	20000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήση με τη μέθοδο F.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000$.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά.

Έχουμε τα 4500 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 2€ και τα 2500 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 5000 κιλών προς 3€) και η τιμή τους είναι $2500 \times 3€$.

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{(4500 \times 2) + (2500 \times 3)}{7000} = \frac{9000 + 7500}{7000} = 2,35\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,35) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι :7000 x 2,10 = 14700.

- LIFO

Σε αυτή τη μέθοδο υπολογισμού το σύστημα υποθέτει ότι τα είδη που παραλήφθηκαν τελευταία θα εξαχθούν από την αποθήκη τελευταία.. Αν αγοράσετε ένα είδος με τρεις διαφορετικές τιμές σε τρεις διαφορετικές περιπτώσεις , τα είδη που αγοράστηκαν τελευταία θα πουληθούν πρώτα. Οι υποθετικές τιμές θα αυξηθούν με τον καιρό για τα τρία παραστατικά τιμών, η ποσότητα στο απόθεμα θα αποτιμηθεί με τις κατώτερες τιμές από το πρώτο παραστατικό αγορών. Συνεπώς, η τιμή του αποθέματος θα είναι κατώτερη στη μέθοδο FIFO.

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000
10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2€	8000
15/9/08	Αγορά κιλά 5000x3€	15000
8/10/08	Αγορά κιλά 4500x2€	9000
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000
3/10/08	Πώληση κιλά 4000x5€	20000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι (1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) – (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 – 9500 = 7000.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€. Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την πρώτη αγορά.

Έχουμε τα 1000 κιλά της απογραφής, τα 2000 κιλά από την πρώτη αγορά και 4000 από την δεύτερη αγορά.

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{(1000 \times 1) + (2000 \times 3) + (4000 \times 2)}{7000} = \frac{1000 + 6000 + 8000}{7000} = 2.14\epsilon$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $7000 \times 2,10 = 14700$.

- Ανά Τιμοκατάλογο

Μπορείτε να χρησιμοποιήσετε έναν από τους τιμοκαταλόγους που ορίζονται στο σύστημα για να αποτιμήσετε τα αποθέματα αποθήκης. Όταν επιλέγετε αυτή τη μέθοδο, το σύστημα εμφανίζει ένα επιπλέον πεδίο που περιέχει μια λίστα των τιμοκαταλόγων που ορίζονται στο σύστημα. Κάντε κλικ στο πτυσσόμενο εικονίδιο στα δεξιά του πεδίου και επιλέξτε την καταχώριση που θέλετε από την παρεχόμενη λίστα. Κατόπιν, το σύστημα χρησιμοποιεί τις τιμές που ορίζονται για τα είδη στον τιμοκατάλογο.

- Τελευταία Υπολογισμένη Τιμή

Μπορείτε επίσης να εκτελέσετε την αποτίμηση βάσει των τελευταία υπολογισμένων τιμών. Σε αυτή την περίπτωση, το σύστημα χρησιμοποιεί τα τελευταία υπολογισμένα έξοδα για κάθε είδος. Αν εκτελέσετε αποτίμηση με τη μέθοδο FIFO για παράδειγμα, και κατόπιν εκτελέσετε αποτίμηση για τα τελευταία υπολογισμένα έξοδα, το σύστημα θα αποτιμήσει τα είδη χρησιμοποιώντας

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το κόστος των πωληθέντων όσο και η αξία των αποθεμάτων αποτιμούνται στην μέση σταθμική τιμή κτήσεως

$\text{ΜΕΣΗ ΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ} =$ $\frac{\text{ΑΞΙΑ ΑΡΧΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ} + \text{ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΡΧ. ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ}}{\text{ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ}}$ <p>και την τελευταία τιμή που ορίστηκε για είδος στη μέθοδο FIFO.</p>
--

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000
10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2€	8000
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1000 + 2000 + 4000) - (1500 + 1000 + 3000) = 1500$ κιλά. Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€.

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης του με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους του, καθώς και η τιμή αποτίμησης του στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Βρίσκουμε τη μέση σταθμική τιμή κτήσης, τι ποσό δηλαδή κόστισε κατά μέσο όρο το κάθε κιλό.

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης της περιόδου}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης της περιόδου}} + \frac{\text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσης}}{\text{Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}} =$$
$$\frac{1000}{1000 + 6000} + \frac{(6000 + 8000)}{7000} = \frac{15000}{7000} = 2,14\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι: $1500 \times 2,10 = 3150$.

- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

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

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου Υπολοίπου}} + \frac{\text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα νέας αγοράς}} =$$

Συμφώνα με την προηγούμενη μέθοδο, το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσης και κατά συνέπεια, αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν έχει τη δυνατότητα στη διάρκεια της χρήσης να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού, σαν μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιείται εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών. Η συγκεκριμένη μέθοδος είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000
10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
10/1/08	Σύνολο κιλά 3000x2,33€	7000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x2,33€	3500
21/1/08	Υπόλοιπο κιλά 1500x2,33€	3500
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x2,33€	2330
30/4/08	Υπόλοιπο κιλά 500x2,33€	1165
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2,00€	8000
30/6/08	Σύνολο κιλά 4500x2,036€	9165
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x2,036	6108
07/9/08	Υπόλοιπο κιλά 1500x2,036	3054
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6,00€	18000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου, καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

$$\frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου}} + \frac{\text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα νέας αγοράς}} =$$
$$\frac{1000 + 6000}{1000 + 2000} = \frac{7000}{3000} = 2,33 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$
$$\frac{1165 + 8000}{500 + 4000} = \frac{9165}{4500} = 2,036 \text{ μέση τιμή υπολοίπου}$$

Η τιμή κτήσης με τη μέθοδο αυτή είναι 2,036 το κιλό και στην απογραφή θα είναι $(1000 + 2000 + 4000) - (1500 + 1000 + 3000) = 1500 \times 2,036 = 3054$.

- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Όταν τα αποθέματα αποτελούνται από ογκώδη αγαθά (π.χ. αυτοκίνητα, σκάφοι) ή από μικρές ποσότητες που έχουν μεγάλη αξία (π.χ. κοσμήματα, πολύτιμοι λίθοι) και είναι εφικτό να αριθμούνται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα κατά το χρόνο αγοράς ή παραγωγής τους, όταν δηλαδή τα 66 επιμέρους στοιχεία έχουν εξατομικευμένα χαρακτηριστικά, είναι δυνατό τα αποθέματα να παρακολουθούνται με το πραγματικό κόστος κάθε στοιχείου.

Έτσι, είναι δυνατό να προσδιορίζεται το πραγματικό ειδικό – εξατομικευμένο κόστος των πωλούμενων και των μενόντων αποθεμάτων. Δηλαδή, αν μπορεί να προσδιορίζεται από ποιες ειδικές αγορές προέρχονται οι ποσότητες που αποτελούν τα αποθέματα τέλους χρήσης, τότε τα αποθέματα αυτά μπορεί να αποτιμούνται στις ειδικές τιμές κτήσης αυτών.

Η συγκεκριμένη μέθοδος συσχετίζει τη ροή του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους και μπορεί να εφαρμόζεται με περιοδική ή με διαρκή απογραφή των αποθεμάτων.

Η μέθοδος αυτή απαιτεί εξατομικευμένη παρακολούθηση κάθε στοιχείου και για το λόγο αυτό εφαρμόζεται σπάνια στην πράξη. Επίσης, η μέθοδος στερείται συχνά αντικειμενικότητας, αφού έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει τα αποτελέσματα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. για τη μέθοδο αυτή ορίζει τα εξής: Κατά τη μέθοδο αυτήν, τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών). 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 αγοράς ή παραγωγής τους.

Παράδειγμα:

Έστω ότι μια επιχείρηση έχει προς πώληση 3 εξατομικευμένα αυτοκίνητα που απέκτησε αντί € 10.000, 15.000, 17.000 και πουλάει ένα αντί € 20.000. Το κόστος του αυτοκινήτου που πωλήθηκε και το μικτό κέρδος εξαρτάται από το αυτοκίνητο που επιλέχθηκε προς πώληση.

- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από τις σύγχρονες βιομηχανικές επιχειρήσεις για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και την, για εσωτερική χρήση, αποτίμηση αυτών. Ένα ιδανικό ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και προτύπου κόστους καταχωρούνται σε συγκεκριμένο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημικατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις αντίστοιχες λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα, αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια σπάντα τιμή.

Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δε μπορεί να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για τη σύνταξη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα εξής: Κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που πιθανόν θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ξεχωριστά.

- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Το βασικό ή φυσιολογικό απόθεμα πρέπει να διατηρείται σε μια μόνιμη βάση για την εξασφάλιση της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. Γι' αυτό το βασικό απόθεμα μοιάζει με πάγιο στοιχείο και ως προς την ποσότητα και ως προς την αξία, και όπως είναι γνωστό τα πάγια στοιχεία πρέπει να αποτιμούνται στην αξία κτήσεως τους. Με την αποτίμηση του βασικού αποθέματος στη σταθερή αξία κτήσης του αποφεύγεται ο επηρεασμός των αποτελεσμάτων της χρήσης με κέρδη ή ζημιές από την αποτίμηση των αποθεμάτων που έχει στη κυριότητα της η επιχείρηση.

Αλλά, για την ομαλή λειτουργία της, η επιχείρηση κρατάει συνήθως αποθέματα μεγαλύτερα από τα κανονικά. Αυτά τα αποθέματα (υπεραποθέματα) θεωρούνται σαν προσωρινή αύξηση και καταχωρούνται στο κόστος κτήσης. Οι εξαγωγές θεωρούνται ότι γίνονται από τα υπεραποθέματα και αποτιμούνται με βάση τη μέθοδο L.I.F.O., αν και συχνά χρησιμοποιείται η F.I.F.O και το μέσο κόστος.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζει τη μέθοδο αυτήν και ορίζει ότι: Κατά τη μέθοδο αυτήν τα αποθέματα τέλους χρήσης 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 δραστηριότητας της επιχείρησης. 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 κτήσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα)αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης: του μέσου σταθμικού κόστους, του κυκλοφοριακού μέσου όρου και της F.I.F.O.

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε μεταβάλλεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, μπορεί να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμηση της.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος, όπως και η L.I.F.O., στοχεύει στη σύγκριση του τρέχοντος κόστους των πωλούμενων με τα τρέχοντα έσοδα των πωλήσεων και, συνεπώς, δεν απέχει πολύ από τη L.I.F.O. Η εφαρμογή όμως της μεθόδου αυτής δεν μπορεί να είναι γενική, επειδή τα αποθέματα μεταβάλλονται κατά ποσότητα, ποιότητα και αξία.

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
09/01/08	Απόθεμα κιλά 1500x1€	1500
12/02/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
22/01/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
20/05/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/06/08	Σύνολο κιλά 3000x2€	6000
05/09/08	Πώληση κιλά 6000x3€	18000
06/10/08	Υπόλοιπο κιλά 5500x2€	11000
09/09/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000
03/11/08	Υπόλοιπο κιλά 4000x5€	20000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο του βασικού αποθέματος, καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1500 + 2000 + 3000 + 6000 + 5500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 18000 - 9500 = 8500$.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,30€. Έστω ότι το ελάχιστο απόθεμα είναι 1000 κιλά, αυτό θα αποτιμηθεί με τη τιμή του 1€ που είναι τιμή κτήσης και τα υπόλοιπα 7500 κιλά, με μία από τις άλλες μεθόδους, έστω με την μέθοδο F.I.F.O. Οπότε θα έχουμε:

$$\frac{(1000 \times 1) + (5500 \times 2) + (2000 \times 3)}{8500} = \frac{1000 + 11000 + 6000}{8500} = 2,12€$$

Και στην απογραφή θα είναι $8500 \times 2,12 = 18020$, επειδή το 2,12 είναι μικρότερο από το 2,30.

3.4. Αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Αρχικά να πούμε ότι η απογραφή των ασώματων ακινητοποιήσεων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με βάση την αξία κτήσεώς τους, προσαυξημένη με το κόστος εγκατάστασής τους, το κόστος προσθηκών, εγκατάστασης και βελτιώσεων και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους. Η λογιστική παρακολούθησή τους ολοκληρώνεται όταν πάψει να υφίσταται απογραφή αυτών, και αυτό γίνεται μόνον όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις τους και στη συνέχεια μεταφερθούν στον κύριο λογαριασμό τους.

➤ Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

- Λογαριασμοί που αφορούν τις ασώματες ακινητοποιήσεις

16. Ασώματες ακινητοποιήσεις

16.00 Υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill)

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

16.01.01 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licenses)

- 16.01.02 Σήματα
- 16.01.03 Μέθοδοι (Know How)
- 16.01.04 Πρότυπα
- 16.01.05 Σχέδια
- 16.02 Δικαιώματα (πχ παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- 16.02.000 Δικαιώματα απογραφής
- 16.02.020 Δικαιώματα απαλλασσόμενα και εξαιρούμενα του Φ.Π.Α.
(Ίδια ανάλυση γίνεται και για τους παρακάτω λογαριασμούς 16.11 – 16.98, εκτός των συναλλαγματικών διαφορών που η ανάλυση γίνεται υποχρεωτικά κατά δάνειο ή πίστωση)
- 16.03 Λοιπές παραχωρήσεις
- 16.04 Δικαιώματα χρήσης ενσώματων
- 16.05 Λοιπά δικαιώματα
- 16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως
- 16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- 16.99.02 Αποσβεσμένα δικαιώματα (πχ παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- 16.99.03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις
- 16.99.04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
- 16.99.05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα

➤ Τα κύρια χαρακτηριστικά των ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ

- Δεν έχουν φυσική υπόσταση
- Εξασφαλίζουν στον κάτοχό τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα
- Παρέχουν μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση
- Έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή

➤ Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

- Λογαριασμοί που αφορούν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

- 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης
- 16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων
- 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών
- 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων
- 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως
- 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
- 16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως
- 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων
- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Τέλος, όσο αφορά την αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, γίνεται στην αξία κτήσεως τους, η οποία μειώνεται με τις αποσβέσεις που προκύπτουν κάθε έτος καθώς και των νόμιμων απαξιώσεών τους.

3.5. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

➤ Χρεόγραφα

Τα χρεόγραφα αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν αμέσως προσόδου. Επίσης, παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στο λογαριασμό 34 «χρεόγραφα». (Βραχυχρόνιες απαιτήσεις ομάδα 3 απαιτήσεις και διαθέσιμα)

- **Κατηγορίες χρεογράφων**

- ✓ Μετοχές ανώνυμων εταιριών(ονομαστικές και ανώνυμες)
- ✓ Ομολογίες(ομολογιακών δανείων του κράτους Ν.Π.Δ.Δ, δημοσίων επιχειρήσεων και ανωνύμων εταιριών)
- ✓ Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- ✓ Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων.
- ✓ Ομόλογα τραπεζών.

➤ **Συμμετοχές**

Συμμετοχή στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης είναι το δικαίωμα το οποίο παρέχει η ελληνική νομοθεσία σε οποιαδήποτε επιχείρηση ανεξαρτήτως νομικής μορφής, το δικαίωμα αυτό καταχωρείται στους υπολογισμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18.(συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ομάδα 1 πάγιο Ενεργητικό).

Δύο είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στις συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις: Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν. Αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

- 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 Ν 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 περ. α) ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

γ) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας 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 τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 30.6.2005 οι ανωτέρω μετοχές ή συμμετοχές μπορεί να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης τους.

δ) Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, 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.

ε) Το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 28 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για την αποτίμηση των πάσης φύσεως τίτλων και χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Ακολουθεί παράδειγμα για την κατανόηση τους:

- Χρεόγραφα:

1) ΜΕΤΟΧΕΣ Α.Ε. ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ

Τιμή κτήσης: 4.000€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: —

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στην τιμή κτήσης 4.000€

2) ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΜΕΤΟΧΗ

Τιμή κτήσης: 1.000€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: 850€

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στη μέση χρηματιστηριακή τιμή 850€ (μετοχές ομολογιών και λοιπών χρεογράφων εισηγμένες στο χρηματιστήριο)

3) ΕΝΤΟΚΑ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Τιμή κτήσης: 3.800€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: 5.000€

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στην τιμή κτήσης 3.800€ (χρεόγραφα και τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακή κατάθεσης)

ΕΙΔΙΚΑ ΟΙ ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΑΠΟΤΙΜΟΥΝ ΤΙΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΤΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ ΤΟΥΣ ΣΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΜΕΤΑΞΥ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΤΙΜΗΣ ΤΟΥΣ . ΑΡΘΡΟ28 §5 ΚΒΣ ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΕΙ ΑΠΟ 1/1/95 ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 20 §13 Ν. 2386/96.

- Φορολογική αντιμετώπιση από την αποτίμηση χρεογράφων στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Από την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, μπορεί να προκύψει είτε κέρδος είτε ζημιά, σε τέτοια περίπτωση φορολογικά το αντιμετωπίζουμε ως εξής:

Το αποτέλεσμα της αποτίμησης μεταφράζεται ως πίστωση για το κέρδος και ως χρέωση για την ζημιά των λογαριασμών αποθεματικά από χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης τα οποία μπορούν να προέρχονται είτε από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους με βάσει τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 , είτε από την πώληση μετοχών με βάσει τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος , είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάσει τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της ζημιάς , το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά από χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον. Όσο αφορά τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτούνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

3.6. Αποτίμηση απαιτήσεων

Στην ομάδα 3 παρακολουθούνται οι αξιώσεις που έχει η επιχείρηση κατά φυσικών ή νομικών προσώπων και τα χρηματικά διαθέσιμά της. Ειδικότερα παρακολουθούνται οι παρακάτω κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων οι οποίες χωρίζονται σε:

- βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
- αξιόγραφα
- χρηματικά διαθέσιμα .

Βραχυπρόθεσμες είναι οι απαιτήσεις που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα στην επόμενη χρήση και περιλαμβάνουν τους εξής λογαριασμούς:

➤ **ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

- ΠΕΛΑΤΕΣ(λ.30).Παρακολουθεί τις απαιτήσεις των επιχειρήσεων(και κατά εξαίρεση υποχρεώσεις όπως , π.χ: ο λογαριασμός 30.05 προκαταβολές πελατών)από τους πελάτες τους. Αυτέ οι απαιτήσεις απορρέουν κυρίως λόγω πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών με πίστωση προς αυτούς.
- ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ(λ.32).Καταχωρίζονται τα ποσά που καταβάλλονται για την προμήθεια αγαθών από το εξωτερικό(εισαγωγές υλών, μηχανημάτων κ.λ.π).
- ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ(λ.33).Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που κατά κανόνα δεν προέρχονται από πωλήσεις, π.χ απαιτήσεις κατά προσωπικού, κατά Δημοσίου, κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων κ.λ.π αλλά και επισφαλείς χρεώστες, επιταγές εισπρακτέες κ.λ.π.
- ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ(λ.35).Παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης από το προσωπικό της για ποσά που έχει καταβάλει σε αυτούς με σκοπό την εκτέλεση διαφόρων εργασιών της, όπως π.χ. ταξίδια, εκτελωνισμοί κ.λ.π.
- ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ(λ.36).Περιλαμβάνουν τους εξής λογαριασμούς: Έξοδα επόμενων χρήσεων, Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα, Αγορές υπό παραλαβή.

➤ **ΑΞΙΟΓΡΑΦΑ**

- ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ(λ.31).Παρακολουθεί τις απαιτήσεις κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους , όπως είναι τα γραμμάτια σε διαταγή και οι συναλλαγματικές.
- ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ(λ.34).Παρακολουθεί τα έγγραφα τα οποία περιέχουν αξίωση παροχής και για τα οποία η αγορά είναι δυνατών να διαμορφώνει τιμή διαφορετική από την αναγραφόμενη σε αυτά, όπως π.χ. είναι οι μετοχές, οι ομολογίες, τα μερέδια αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λ.π.

➤ ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Στα χρηματικά διαθέσιμα(λ.38), περιλαμβάνονται τα μετρητά τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό ταμείο(λ.38.00), οι καταθέσεις όψεως(λ.38.03), οι εισπρακτέες επιταγές που δεν είναι μεταχρονολογημένες και τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια.

• Απογραφή απαιτήσεων και διαθεσίμων

Πριν γίνει η αποτίμηση θα πρέπει να αναφερθούμε στην απογραφή των απαιτήσεων, δηλαδή στην ενημέρωση και συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία των πελατών ή των λοιπών χρεωστών, για αυτό το λόγο στέλνονται σε όλους επαληθευτικές επιστολές από τις απαντήσεις των οποίων θα ελεγχθούν οι εγγραφές και θα συμφωνηθούν τα υπόλοιπα. Κατά αυτό τον έλεγχο πιθανόν να βρεθούν υπόλοιπα πελατών τα οποία έχουν παραμείνει για μεγάλο χρονικό διάστημα ανείσπραχτα και πιθανόν να υποκρύπτουν πιθανή επισφάλεια , δηλαδή ζημία λόγο του ποσού το οποίο οφείλεται. Για ορισμένες κατηγορίες απαιτήσεων, η απογραφή είναι εσωλογιστική, ενώ για άλλες είναι εξωλογιστική, δηλαδή φυσική.

Για τα διαθέσιμα (ταμείο και λογαριασμών όψεως) γίνεται καταμέτρηση μετρητών και λογιστικοποίηση τυχόν πρόχειρων αποδείξεων μέχρι 31/12 ή 30/6, και συμφωνία των υπολοίπων με τα extrails των τραπεζών.

Τέλος για την απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή αυτών που είναι στα χέρια της επιχείρησης και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Για όσες είναι σε τράπεζες πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή τους και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς.

➤ Αποτίμηση απαιτήσεων

Η αποτίμηση των απαιτήσεων τους (και βέβαια και των υποχρεώσεων τους) και ο χαρακτηρισμός τυχόν απαιτήσεων ως επισφαλών αλλά και οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων, είναι δύο σημαντικά θέματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις, κυρίως κατά την σύνταξη των ισολογισμών τέλους χρήσεως. Η αποτίμηση αναφέρεται στην αξία με την οποία θα εμφανίζονται οι απαιτήσεις (και υποχρεώσεις) στον ισολογισμό , αν δηλαδή θα εμφανίζονται με την πραγματική

αξία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή την ονομαστική τους αξία.

Το δεύτερο θέμα αναφέρεται στον τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των επισφαλών απαιτήσεων, αυτών δηλαδή που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως. Αυτά τα θέματα διευθετούνται με νομοθετικές ρυθμίσεις που εκδίδονται κατά καιρούς. Καθορίζονται επίσης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γεγονός που υπογραμμίζει τη σημασία που έχει η υιοθέτηση των ΔΠΛ από τις επιχειρήσεις.

Για να κατανοήσουμε καλύτερα τον τρόπο που κινούνται οι απαιτήσεις δίδονται παρακάτω δύο παραδείγματα, ένα με φερέγγυο πελάτη και ένα με επισφαλή πελάτη.

Παράδειγμα κίνησης ενός φερέγγυου πελάτη:

Την 1/7/20XX η επιχείρηση Κ πώλησε εμπορεύματα είδος Β αντί 4.500.000€ με ετήσια πίστωση στον πελάτη Ρ, ο οποίος αποδέχθηκε ισόποση συναλλαγματική της, και λήξης την 30/6/20X1(στην τιμή των 4.500.000€ είναι ενσωματωμένοι τόκοι 500.000€).

1/7/20XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
A)31.00 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΣΤΟ ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΟ	4.500.000€	
B)70.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		
70.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΙΔΟΣ Β		4.000.000€
76.02 ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΙ ΤΟΚΟΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ		250.000€
31.06 ΜΗ ΔΟΥΛ/ΝΟΙ ΤΟΚΟΙ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ		250.000€

Στο τέλος της χρήσης 20XX, η απαίτηση των 4.500.000€ αποτιμάται στην παρούσα αξία της, 4.250.000€. Αυτή είναι ίση με την ονομαστική αξία της συναλλαγματικής μειωμένη κατά το ποσό των μη δεδουλευμένων τόκων.

Παράδειγμα κίνησης ενός επισφαλή πελάτη:

Ο πελάτης Δ χρωστάει στην επιχείρησή μας 200€ και κρίνεται ως επισφαλής με πιθανό ποσοστό απώλειας 70%.

(31/12)	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
A) 30.97 ΠΕΛΑΤΗΣ ΕΠΙΣΦΑΛΗΣ Δ	200€	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00 ΠΕΛΑΤΗΣ Δ		200€
B) 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔ	140€	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤ		140€
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		31/12
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤ	200€	
ΠΡΟΒΛ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦ ΑΠΑΙΤ	<u>140€</u>	
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	340€	

Εάν την επόμενη χρήση ο επισφαλής πελάτης Δ κρίνεται ανεπίδεκτος είσπραξης(διαγράφεται από τα λογιστικά βιβλία).

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝ. ΑΠΟΤ		
ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΝΕΠΙΔ ΕΙΣΠΡ ΑΠ	60€	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦ ΑΠΑΙΤ	140€	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		
ΕΠΙΣΦΑΛΗΣ ΠΕΛΑΤΗΣ Δ		200€

Στη συνέχεια βλέπουμε τι σημαίνει να αξιοποιούνται οι απαιτήσεις και πως λειτουργεί η είσπραξή τους:

- Αξιοποίηση απαιτήσεων

Όταν εκχωρούμε στην τράπεζα απαιτήσεις που μας είναι ενσωματωμένες σε πιστωτικούς τίτλους και αυτή τις προεξοφλεί με το τρέχον επιτόκιο, εισπράτουμε ένα ποσό που είναι ίσο με την ονομαστική αξία των τίτλων μειωμένη κατά το ποσό του προεξοφλητικού τόκου και των εξόδων της τράπεζας. Η εκχώρηση απαιτήσεων στην τράπεζα σε εγγύηση βραχυπρόθεσμων δανείων καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 31.02 με πίστωση του 31.00. Το δάνειο που εξασφαλίζουμε αναγράφεται στην πίστωση του λογαριασμού 52. Εάν προπληρώνουμε τους τόκους και τα έξοδα της τράπεζας, τότε καταχωρούμε τα στοιχεία αυτά στην χρέωση του λογαριασμού 65.03. Η μεταβίβαση (των επιχειρήσεων για κάλυψη οφειλών προς τρίτους) καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 50.00 και στην πίστωση του λογαριασμού 31.04 .

- Είσπραξη απαιτήσεων

Στην χώρα μας οι επιχειρήσεις αναθέτουν στις τράπεζες την είσπραξη των απαιτήσεων τους. Οι εκχωρημένες απαιτήσεις παρουσιάζονται στην χρέωση του λογαριασμού 31.01 και στην πίστωση του 31.00. Τα προπληρωμένα έξοδα εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού 65.98. Στην περίπτωση που η τράπεζα επιστρέψει ανείσπρακτες τις συναλλαγματικές που είχαμε δώσει για είσπραξη, τότε τις παρουσιάζουμε στην χρέωση του λογαριασμού 31.03. Εάν πάλι πιστεύουμε ότι ο πελάτης έγινε επισφαλής, τότε τις καταχωρούμε στην χρέωση του λογαριασμού 30.97 με πίστωση του λογαριασμού 31.01. Όταν οι συναλλαγματικές που δίνουμε στις τράπεζες για είσπραξη σε ευρώ είναι σε ξένο νόμισμα, χρεώνουμε το λογαριασμό 31.08 και πιστώνουμε το λογαριασμό 31.07 με την ονομαστική αξία τους σε ευρώ.

3.7. Αποτίμηση απαιτήσεων υπόχρεων 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, αποτιμούνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

- 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.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες εικονίζονται στις ακόλουθες διατάξεις:

- 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, καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:
- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμφητισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση ΑΒ' 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.
- 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 μέρος το οποίο δεν συμφηφίζεται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.
- 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:
- 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.

- 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 , μεταφέρονται 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.
- 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.

Κεφάλαιο 4ο: Προβλέψεις

4.1. Η έννοια των προβλέψεων

Η πρόβλεψη συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσεως, και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού όταν κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση.

Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας. Ενώ δηλαδή ένα έσοδο ή ένα κέρδος αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν είναι πραγματοποιημένο, όταν δηλαδή έχει εισπραχθεί ή έχει δημιουργήσει απολύτως καθορισμένη και διεκδικήσιμη απαίτηση, ένα έξοδο ή μία ζημία αναγνωρίζονται λογιστικώς από τη στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής τους. Η πρόβλεψη αποτελεί τη λογιστική αναγνώριση αυτής της πιθανότητας.

Γεγονότα που μπορεί να εμφανίζουν πιθανότητες ζημιών ή εξόδων για την οικονομική μονάδα είναι διάφορα, όπως για παράδειγμα, προοπτικές για μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να διακανονισθούν σε ξένο νόμισμα, ενδεχόμενες επισφάλειες απαιτήσεις κ.α.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση τόσο της πιθανότητας αυτής όσο, πολλές φορές, και του πόσου της ενδεχόμενης επιβαρύνσεως που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίηση της ενέχουν σημαντικό υποκειμενικό στοιχείο. Για αυτό κατά την διενέργεια των προβλέψεων θα πρέπει να συλλέγονται και να αξιολογούνται όλα εκείνα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που μπορούν να τη θεμελιώσουν και να την δικαιολογήσουν. Με αυτή την προϋπόθεση η διενέργεια των προβλέψεων είναι υποχρεωτική.

4.2. Διακρίσεις των προβλέψεων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες :

➤ Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τα οργανικά έξοδα της χρήσεως.

➤ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό προβλέψεων. Οι ζημίες αυτές και τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τις έκτακτες και ανόργανες ζημίες και έξοδα της κλειόμενης χρήσεως ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

4.3. Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων

Οι προβλέψεις παρακολουθούνται με τους δευτεροβάθμιους του λογαριασμού 44 «προβλέψεις», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων εμφανίζουν σωρευτικά τις ήδη σχηματισμένες και από προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν πιθανολογούμενα έξοδα εκμεταλλεύσεως, λογαριασμοί 44.00-44.09 ή έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα, λογαριασμοί 44.10-44.19..ή έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα λογαριασμοί 44.10-44.19 και 44.98..... σύμφωνα με τη βασική διάκριση των προβλέψεων που δέχεται το ΕΓΛΣ σε προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 44 είναι εκείνες που γίνονται για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., επιχειρήσεις. Αυτές καταχωρούνται στη πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19 αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών.

Ο λογαριασμός 44 αναλύεται σε δευτεροβάθμιους κατ' είδος προβλέψεως. Επί πλέον, καθένας από τους λογαριασμούς 40.00-40.09 των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους με τίτλους 40.0x.00 «σχηματισμένες προβλέψεις» και 40.0x.01 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις»

Στα πλαίσια του λογιστικού χειρισμού των προβλέψεων, χρησιμοποιούνται και οι λογαριασμοί:

- 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Αναλύεται σε δευτεροβάθμιους που αντιστοιχούν στους λογαριασμούς 44.00-44.09, εκτός από τον 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις
- 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως». Αναλύεται σε τριτοβάθμιους, κατά είδος προβλέψεων, σε απόλυτη αντιστοιχία με τους 44.00-44.98
- 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» Αναλύεται σε δευτεροβάθμιους, κατά είδος προβλέψεων, σε απόλυτη αντιστοιχία με τους λογαριασμούς 44.10-44.19 και 44.98
- 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» Περιλαμβάνει τους δευτεροβάθμιους:
- 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», οι τριτοβάθμιου του οποίου αντιστοιχούν απόλυτα προς τους δευτεροβάθμιους 44.10-4.19 και 44.98
- «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιου του οποίου αντιστοιχούν προς τους δευτεροβάθμιους 44.10-44.19 κι 44.98.

4.4. Σχηματισμός και επαύξηση προβλέψεων

- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεων

Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται- και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του λογαριασμού 44 προβλέψεις. Στο τριτοβάθμιο επίπεδο οι προβλέψεις καταχωρούνται στους υπολογισμούς «Σχηματισμένες προβλέψεις» του 44.

Αν πρόκειται για προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών σε λοιπές εκτός από Α.Ε. επιχειρήσεις, τότε αντί του λογαριασμού 44 πιστώνεται, κατά περίπτωση, ο λογαριασμός 18.00.19 ή ο 18.01.19

Όπως είναι ευνόητο, η χρέωση του λογαριασμού 68 συνεπάγεται επιβάρυνση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, στον οποίο θα μεταφερθεί το υπόλοιπο του 68 στο τέλος της χρήσεως

➤ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους σχηματίζονται- και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 83 « Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» με κίνηση των αντίστοιχων κατά είδος προβλέψεως δευτεροβάθμιων.

Η χρέωση του λογαριασμού 83 έχει ως επακόλουθο να μην επιβαρύνεται με τις προβλέψεις αυτές ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» όπου μεταφέρεται το υπόλοιπο του 83 στο τέλος της χρήσεως.

4.5. Η Πρόβλεψη για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Μία σημαντική πρόβλεψη είναι αυτή με την οποία οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα τους με τα ποσά που θα υποχρεωθούν να καταβάλλουν στο προσωπικό τους κατά την έξοδο του από την υπηρεσία.

Όπως είναι γνωστό, η εργατική νομοθεσία επιβάλλει στους εργοδότες να καταβάλουν αποζημίωση στο προσωπικό που απολύεται, το ύψος της οποίας εξαρτάται από τα έτη κατά τα οποία ο απολυόμενος απασχολήθηκε στην επιχείρηση. Σε περίπτωση που ο εργαζόμενος αποχωρεί λόγω συνταξιοδότησεως δικαιούται επίσης αποζημίωση που ισούται προς το 50% αυτής που θα έπαιρνε αν τον απέλυαν, ή προς το 40% εφόσον δικαιούται να λάβει σύνταξη και από επικουρικό ταμείο.

Είναι προς το συμφέρον τόσο της επιχείρησης όσο και των εργαζομένων να σχηματίζεται πρόβλεψη που να καλύπτει το σύνολο των αποζημιώσεων που πρέπει να καταβάλει η επιχείρηση αν απολυθεί όλο το προσωπικό της. Για αυτό και η πρόβλεψη αυτή επιβάλλεται από την νομοθεσία των περισσότερων οικονομικά προηγμένων χωρών.

Από τη σχηματισμένη πρόβλεψη που εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό 44.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την

υπηρεσία» καλύπτονται, με χρησιμοποίηση ισόποσου τμήματός της, οι αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου λόγω συνταξιοδότησης.

Στο τέλος κάθε χρήσης γίνεται νέος προσδιορισμός του ύψους των αποζημιώσεων που θα δικαιούται το προσωπικό και το υπόλοιπο του λογαριασμού της σχηματισμένης προβλέψεως προσαρμόζεται προς τα νέα δεδομένα.

4.6. Προβλέψεις για Υποτίμηση Γηπέδων

Οι προβλέψεις για την υποτίμηση γηπέδων διενεργούνται για να καλύψουν τυχόν ζημιά που μπορεί να προκύψει κατά την απομάκρυνση ενός γηπέδου από την επιχείρηση, λόγω πώλησης ή απαλλοτρίωσης. Ένα γήπεδο μπορεί να υποτιμηθεί λόγω της θέσης του ή της προηγούμενης χρήσης του.

Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται:

Χρέωση: 83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων

Πίστωση: 44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων

Από τη στιγμή που έχουν λογιστικοποιηθεί οι προβλέψεις υποτίμησης γηπέδων, σε περίπτωση εκποίησης του γηπέδου, έχουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εάν η πώληση γίνεται με ζημιά μεγαλύτερη ή ίση με το ποσό της αρχικής πρόβλεψης τότε η αρχική πρόβλεψη μεταφέρεται ολόκληρη στην πίστωση του λογαριασμού του γηπέδου για να μετριάσει ή ακόμη και να εξαφανίσει τη ζημιά.
- Εάν η πώληση γίνεται με ζημιά μικρότερη από το ποσό της αρχικής πρόβλεψης τότε μέρος μόνο της αρχικής πρόβλεψης ίσο με το μέγεθος για να εξαφανίσει τη ζημιά. Το υπόλοιπο ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις».
- Εάν η πώληση γίνεται με κέρδος τότε ολόκληρη η αρχική πρόβλεψη μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις».

4.7. Προβλέψεις για «Έκτακτους Κινδύνους» ή για «Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων»

«Έκτακτους κινδύνους» έχουμε όταν πρόκειται να συμβούν γεγονότα επαναλαμβανόμενα και εκτός της συνηθισμένης παραγωγικής και εμπορικής λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. καταστροφή αποθεμάτων, καταστροφή μηχανημάτων, κτιρίων, κλοπές κ.λ.π.). Οι προβλέψεις αυτές λογιστικοποιούνται ως εξής:

Χρέωση: 83.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ή

Πίστωση: 44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

Όταν οριστικοποιηθεί το ύψος της ζημιάς σε επόμενη χρήση και πληρωθεί αυτή ή ταχτοποιηθεί με πίστωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου (αν πρόκειται για καταστροφή αποθεμάτων ή παγίων κ.λ.π.), συναντάμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εάν η ζημιά είναι ίση ή μεγαλύτερη από την αρχική πρόβλεψη τότε κάνουμε την ακόλουθη εγγραφή:

Χρέωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις

- Εάν η ζημιά είναι μικρότερη από την αρχική πρόβλεψη τότε κάνουμε την ακόλουθη εγγραφή:

Χρέωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις

Πίστωση: 84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις

Κεφάλαιο 5ο: Φορολογία κερδών Α.Ε.

5.1. Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου

- Αντικείμενο του φόρου για τις ημεδαπές Α.Ε. είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος. Για τον προσδιορισμό των κερδών που δεν φορολογούνται ή αυτά που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, γίνεται διαχωρισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με τα φορολογούμενα έσοδα αλλά και αφορολόγητα. Επιπλέον, για τις ημεδαπές Α.Ε. οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη.
- Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές Α.Ε., ανεξάρτητα εάν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι.

5.2. Προσδιορισμός των καθαρών κερδών στις Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη της Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την Α.Ε.

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται:

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί
- Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες Εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω περιπτώσεων εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος, που ορίζονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε.

Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε. και συνδεδεμένου με διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας με συγγενικό δεσμό εκπίπτουν μόνο εάν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

- Εκτός από τις πιο πάνω δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. αφαιρούνται κατά περίπτωση και οι παρακάτω δαπάνες, εφόσον φυσικά γίνει παρακράτηση φόρου σ' αυτές με συντελεστή 35% ή 40% ή 37,5% ανάλογα(άρθρο 105 Ν. 2238/94)
- Τα πόσα που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των δικών της προνομιούχων τίτλων, για την εξαγορά τους.
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κάτοχους των ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κάτοχους των δικών της προνομιούχων μετοχών, εφόσον οι τόκο αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα (παρ. 2 άρθρο 24 του Κ.Ν. 2190/1920)
- Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά οι παροχές που μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά, οι οποίες γίνονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ. ή διευθυντές και γενικά σε πρόσωπα που εκπροσωπούν νόμιμα την ανώνυμη εταιρία.

Τέλος, για τις ασφαλιστικές Α.Ε. εκπίπτουν ως δαπάνες και τα παρακάτω ποσά:

- Τα μαθηματικά αποθέματα ασφάλειας ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
- Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν όταν αυτά υπολογίζονται πάνω στα καθαρά ασφάλιστρα με συντελεστή, που ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.
- Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, όταν αυτές καθορίζονται μεπραγματογνωμοσύνη.

Το πόσο που απομένει μετά τις παρακρατήσεις που προαναφέρθηκαν αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τέλος για την εξερεύνηση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζονται τα εξής:

- Στην περίπτωση των εταιριών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας τα κέρδη ή οι ζημιές της εταιρίας προκύπτουν μόνο από τα τηρούμενα βιβλία μ βάση τους ισχύοντες κανόνες.
- Ενώ στη περίπτωση των εταιριών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη ή οι ζημιές της εταιρίας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.

5.3. Πως φορολογούνται τα κέρδη των Α.Ε.

Από τον ισολογισμό της Α.Ε. προκύπτουν τα συνολικά πραγματικά καθαρά κέρδη. Από τα συνολικά αυτά κέρδη, αφαιρούνται η τυχόν ζημιά του προηγούμενου έτους ή των προηγούμενων 5 ετών, κατά περίπτωση. Επίσης, αφαιρούνται τα μερίσματα εκείνα ή τα κέρδη που προέρχονται από συμμετοχή της Α.Ε. σε άλλες εταιρίες, διότι τα εισοδήματα αυτά φορολογήθηκαν στις αντίστοιχες εκείνες εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν (άρθρο 106 παρ. 1 Ν 2238/1994). Στη συνέχεια, στα ίδια αυτά συνολικά κέρδη προστίθενται τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και αφαιρούνται τα αφορολόγητα έσοδα και τα κέρδη που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Μετά από τις πιο πάνω προσθαφαιρέσεις, το υπόλοιπο των κερδών που απομένει ονομάζεται «φορολογητέα κέρδη» και φορολογείται με συντελεστή 24%

Αν όμως γίνει και διανομή κερδών (που συνήθως γίνεται) και υπάρχουν συγχρόνως και αφορολόγητα έσοδα (π.χ. έσοδα από τόκους έντοκων γραμματίων του Δημοσίου κλπ.) ή κέρδη που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο(αυτοτελώς) με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης(π.χ. έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπές τράπεζες κλπ.) ή κέρδη που προσδιορίστηκαν κατά ειδικό τρόπο (π.χ. για την διάφορα των κερδών , όταν τα πραγματικά κέρδη είναι πιο μεγάλα από τα τεκμαρτά κέρδη των τεχνικών εταιριών) Τότε για τον προσδιορισμό των κερδών που φορολογούνται γίνονται τα εξής:

Προσδιορίζεται πρώτα το ποσοστό των συνολικών καθαρών κερδών που διανέμεται. στη συνέχεια με το ποσοστό αυτό πολλαπλασιάζονται τα αφορολόγητα έσοδα, τα κέρδη που φορολογήθηκαν αυτοτελώς καθώς και τα κέρδη που προσδιορίστηκαν με βάση το άρθρο 34.

Τα πόσα αυτά όμως που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη προσαυξάνονται πρώτα με ανάγωση και με το πόσο του φόρου που αναλογεί σε αυτά ο οποίος είναι 40%.

5.4. Ποσά που προστίθενται επιπλέον στον κύριο φόρο

➤ Συμπληρωματικός φόρος 3%

Σε περίπτωση που η Α.Ε. έχει εισοδήματα και από ακίνητα, τότε υποβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από τα ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, οικίες κλπ). Δηλαδή, όλο το εισόδημα από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών και από εκμίσθωση γαιών που δεν απαλλάσσονται του φόρου, αθροιστικά λαμβανόμενο, υπόκειται και σε συμπληρωματικός φόρος 3% .

Το ποσό του συμπληρωματικός φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από τον κύριο φόρο που αναλογεί στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε.

Αν η Α.Ε. απαλλάσσεται από τον κύριο φόρο, τότε απαλλάσσεται και από τον συμπληρωματικό φόρο.

➤ Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη χρήση

Για τον υπολογισμό του προκαταβλητέου φόρου πολλαπλασιάζεται καταβλητέος φόρος(κύριος φόρος και συμπληρωματικός) με το 80%

Σε περίπτωση που στο δηλωμένο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή(φόρος από τόκους χορηγηθέντων δανείων)το ποσό του φόρου που προκαταβάλλεται μειώνεται με το πόσο του φόρου που παρακρατήθηκε στη πηγή.

Σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα έχει υποστεί σημαντική μείωση (πάνω από 25%) τότε μπορεί ο λογιστής της Α.Ε. να ζητήσει με αίτηση τη μείωση αναλογικά του προκαταβλητέου φόρου.

Δεν υπολογίζεται προκαταβολή στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε. που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με βάση ειδικών διατάξεων νόμων(άρθρο 111 Ν.2238/94)

5.5. Ποσά που αφαιρούνται στον κύριο φόρο

- Ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε
- Ο προκαταβλημένος φόρος, δηλαδή ο φόρος που είχε προκαταβληθεί τον προηγούμενο χρόνο και αφορούσε τα εισοδήματα αυτής της χρήσης
- Οι παρακρατημένοι φόροι στην αλλοδαπή. Δηλαδή, αν είχε προκαταβληθεί μεγαλύτερο πόσο φόρου στην αλλοδαπή, για εισοδήματα που προέκυψαν εκεί, τότε ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το φόρο του εισοδήματος της αλλοδαπής που αναλογεί στην Ελλάδα.
- Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των κερδών που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης όταν αυτά διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα φορολογικά κέρδη της Α.Ε.

Το τελικό πόσο που προκύπτει από τις παραπάνω προσθέσεις και αφαιρέσεις από τον κύριο φόρο, είναι το πόσο του όρου που οφείλεται να καταβάλλει η Α.Ε. στη Δ.Ο.Υ. για τα κέρδη της χρήσης.

5.6. Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων Α.Ε.

Η Α.Ε. υποχρεώνεται να υποβάλλει τη δήλωση του φόρου εισοδήματος της μέχρι τις 10 του πέμπτου μήνα, από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και αν η 10η μέρα είναι αργία, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την επόμενη 11η ή 12η κλπ. εργάσιμη για το δημόσιο ημέρα. Για παράδειγμα: Α.Ε. που η διαχειριστική της χρήση λήγει στις 31/12, υποβάλλει τη δήλωσή της μέχρι τις 10/05 του αμέσως επόμενου έτους

Οι προθεσμίες υποβολής της δήλωσης παρατείνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦ.Μ. με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνονται μέσα σε 11 εργάσιμες μέρες, ως εξής:

ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2010

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕ Σ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ ΩΝ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ											
Όλες οι ημεδαπές Α.Ε. που κλείνουν ισολογισμό στις	ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟ ΤΕΛΕΥΤΑΙΟ ΨΗΦΙΟ ΤΟΥ Α.Φ.Μ. ΩΣ ΕΞΗΣ:											
31.12.2009 και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας											ΑΦΜ σε	ΑΦΜ σε
υποκαταστήματα αλλοδαπών Α.Ε. εφόσον υφίσταται	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	ΑΦΜ	10 ή 20 ή	60 ή 70
διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολο-	σε 1	σε 2	σε 3	σε 4	σε 5	σε 6	σε 7	σε 8	σε 9		30 ή 40 ή	ή 80 ή
γίας μεταξύ Ελλάδος και της χώρας στην οποία βρίσκεται											50	90 ή 00
η έδρα της αλλοδαπής εταιρίας.	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι	Μέχρι
	10.5.10	11.5.10	12.5.10	13.5.10	14.5.10	17.5.10	18.5.10	19.5.10	20.5.10	21.5.10	25.5.10	

5.7. Τρόπος καταβολής φόρου

Μαζί με την δήλωση καταβάλλεται και η πρώτη δόση (1/5) του φόρου εισοδήματος και του χαρτόσημου, στη περίπτωση που υπάρχουν εισοδήματα από ακίνητα, καθώς και του προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος.

ο υπόλοιπο ποσό του φόρου εισοδήματος καταβάλλεται στους αμέσως επόμενους 4 μήνες σε ίσα μηνιαία ποσά. (1η δόση 10/05, 2η δόση 30/06, 3η δόση 31/07)

Αν όλος ο φόρος καταβληθεί μέσα στη προθεσμία της 1ης δόσης γίνεται έκπτωση 2,5%στο καταβαλλόμενο ποσό.

Κεφαλαίο 6ο: Η Διάθεση των κερδών της Α.Ε.

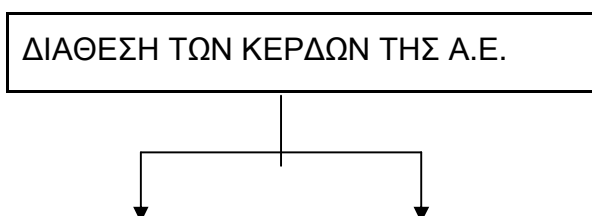
6.1. Η Έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε.

Σκοπός κάθε επιχειρήσεως, συνεπώς και της ανώνυμης εταιρίας, είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή τους στους φορείς της εταιρίας, δηλαδή στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για τη συμβολή τους στη πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους, λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρεώσεως.

Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, δεν διανέμεται, αλλά με βάση διάταξης του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, παραμένει στην εταιρία με τη μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Ο όρος λοιπόν, διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή, η οποία περιλαμβάνει τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρία, όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρία.

Σχηματικά η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρίας μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



ΔΙΑΝΟΜΗ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται, είτε από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων, είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά, δηλαδή :

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ} \\ \hline \text{Α} \\ \hline \text{ΚΕΡΔΗ} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{ΚΕΡΔΗ} \\ \hline \text{ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ} \\ \hline \text{Σ} \\ \hline \text{ΧΡΗΣΗΣ} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ} \\ \hline \text{ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩ} \\ \hline \text{Ν} \\ \hline \text{ΧΡΗΣΕΩΝ} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ΔΙΑΝΕΜΗΣΙΜΑ} \\ \hline \text{Α} \\ \hline \text{ΑΠΟΘ/ΚΑ} \\ \hline \end{array}$$

Η κατά τον νόμο (άρθρο 45 ν.2190/1920) υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα πόσα που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά

Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη(μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν.

6.2. Πολιτική στη διάθεση των κερδών-πολιτική μερισμάτων

Η τακτική που ακολουθεί η διοίκηση της εταιρίας σχετικά με τη διάθεση των κερδών της χρήσης, δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσεως μεταξύ διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών λέγεται πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων ή ακόμη και πολιτική σταθεροποίησης των μερισμάτων. Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρία κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αυτής.

Τη διάθεση των κερδών διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις. Η μία που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στη διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μίας ή της άλλης τάσεως και η διοίκηση της εταιρίας πρέπει, αφού σταθμίσει με σύνεση τους παράγοντες αυτούς, να βρει τη χρήση τομή που θα εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους.

➤ Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν υπέρ της διανομής των κερδών:

- Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρίας επιβάλλουν την διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους των κερδών κάτι που δεν μπορεί να αγνοήσει η διοίκηση άλλα μέχρι ενός ορισμένου σημείου
- Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η εταιρία με σκοπό τη διανομή υψηλών μερισμάτων
- Μία κατηγορία μετόχων αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατό μεγαλύτερων μερισμάτων. Για αυτό και στη χρήση ακόμη που η εταιρία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος.
- Η προσέλευση είτε ίδιων είτε ξένων κεφαλαίων υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων.
- Η μη διανομή μερίσματος, έστω και σε μία χρήση, πιθανόν να έχει δυσμενές συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο.

➤ Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν στο να μη διανεμόμουν το σύνολο των κερδών τους σε μετρητά είναι:

- Το καταστατικό της εταιρίας να πιθανόν να επιβάλλει το σχηματισμό διάφορων αποθεματικών και οπωσδήποτε το τακτικό που επιβάλλεται από τον νόμο.
- Η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση αυτών των ευεργετικών διατάξεων οι επιχειρήσεις δεν διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση.
- Η επέκταση της επιχειρήσεως επιβάλλει την αυτοχρηματοδότηση της με αδιανέμητα κέρδη, τα οποία είτε τα χρησιμοποιεί σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιεί ως κεφάλαιο κίνησης.
- Η ρευστότητα της επιχείρησης και γενικά η ανάγκη της διατηρήσεως του αναγκαίου κεφαλαίου κίνησης υποχρεώνει την εταιρία στην δημιουργία αποθεματικών.
- Οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Έτσι οι διευθυντές εφαρμόζουν μία σχετικά σταθερή

πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μερίσματος μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μέλλον να διατηρήσουν σταθερό το μέρισμα. Για αυτό παρακρατούν κέρδη από τις πολύ κερδοφόρες χρήσεις για να διαθέτουν πληρωμή μερισμάτων στις χρήσεις όπου τα κέρδη δεν επαρκούν για τη διανομή σταθερού μερίσματος.

- Ο βαθμός δανειακής επιβάρυνσης και η δυνατότητα εξεύρεσης ξένων κεφαλαίων. Οι επιχειρήσεις που έχουν δυνατότητα εξεύρεσης δανειακών κεφαλαίων μπορούν να ακολουθούν λιγότερο συντηρητική πολιτική μερίσματος και να διανέμουν μεγαλύτερο ποσοστό από τα κέρδη από τις υποχρεωμένες επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται σε αδυναμία περαιτέρω δανεισμού και οι οποίες έχουν ανάγκη των κερδών για να μπορούν να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους,
- Η έκταση της διασποράς των μετοχών της Α.Ε. Στις εταιρίες με μικρή διασπορά μετοχών επικρατεί η τάση της διανομής μικρών μερισμάτων γιατί οι μέτοχοι στην πλειονότητα τους έχουν μεγάλα εισοδήματα και φορολογούνται με υψηλούς συντελεστές φορολογίας. ενώ στις εταιρίες με μεγάλη διασπορά μετοχών οι μέτοχοι στην πλειονότητα τους είναι μικροεισοδηματίες και φορολογούνται με χαμηλούς συντελεστές έτσι επικρατεί η τάση της εταιρίας για μεγαλύτερη διανομή μερισμάτων.
- Από τις αποφάσεις των νομισματικών αρχών ή από τους πιστωτές πολλές φορές επιβάλλεται μία ορισμένη σχέση ίδιων και ξένων κεφαλαίων. Η σχέση αυτή επιτυγχάνεται και με τη δημιουργία αποθεματικών ή την κεφαλαιοποίηση κερδών.
- Οι πιστωτές πολλές φορές υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη της ή τις δανειακές συμβάσεις της επιχείρησης με τους πιστωτές της (Τράπεζες κλπ) τίθεται ως προϋπόθεση

6.3. Τα όρια εξουσίας της τακτικής γενικής συνελεύσεως για την διανομή κερδών

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διαθέσεως των καθαρών κερδών της χρήσεως. Καταστατικό που δεν περιέχει σύμφωνα με τον νόμο διατάξεις περί διαθέσεως των καθαρών κερδών είναι παράνομο και δεν είναι δυνατόν να τύχει διοικητικής εγκρίσεως.

Άλλα ο νόμος δεν αφήνει ελεύθερο το καταστατικό να ορίσει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ορίζει και τα πλαίσια μέσα στα οποία το καταστατικό πρέπει να καθορίζει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ο νόμος επιβάλλει την κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και από το υπόλοιπο την κράτηση άλλου ποσοστού για την

καταβολή πρώτου μερίσματος στους μετόχους και αφήνει στο καταστατικό την ελευθερία να καθορίσει την διάθεση των υπόλοιπων κερδών.

Για να επέλθει αλλαγή στη διανομή των κερδών πρέπει, μέσα στα πλαίσια του νόμου, να τροποποιηθεί το καταστατικό. Το καταστατικό όπως είπαμε δεν μπορεί να παρέχει πλήρη ελευθερία στη γενική συνέλευση να διανέμει κατά βούληση τα κέρδη. Σύμφωνα με τον νόμο όμως είναι η διάταξη του καταστατικού που επιτρέπει στη γενική συνέλευση να ορίζει κατά βούληση τον τρόπο διαθέσεως του υπόλοιπου των κερδών που μένει μετά την αφαίρεση από αυτά το ποσοστού του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος. Σε περίπτωση σιωπής του καταστατικού, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της γενικής συνέλευσης να αποφασίσει κατά τη συνθήκη της απαρτία και πλειοψηφίας για τη διάθεση του υπόλοιπου των κερδών.

Την διάθεση των κερδών αποφασίζει κατ' αρχή το Δ.Σ. της εταιρίας. Η απόφαση όμως αποτελεί απλώς πρόταση του Δ.Σ. προς την γενική συνέλευση για τον τρόπο διανομής των κερδών. Η τακτική γενική συνέλευση έχει αποκλειστικό δικαίωμα να εγκρίνει τον πίνακα διανομής κερδών όπως καταρτίστηκε από το Δ.Σ. ή και να το τροποποιήσει, μέσα όμως στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού. Η απόφαση της γενικής συνέλευσης περί της διάθεσης των κερδών αποτελεί προϋπόθεση κύρους της εγκρίσεως του ισολογισμού, γιατί χωρίς αυτή δε νοείται έγκριση των αντίστοιχων κονδυλίων του ισολογισμού(αποθεματικών, μερισμάτων κτλ.)

Στην περίπτωση που η γενική συνέλευση τροποποιήσει τον πίνακα διάθεσης κερδών που κατάρτισε το Δ.Σ. είναι αναγκαίο να δημοσιεύθει και πάλι ο ισολογισμός και οι συνοδευόντες από αυτόν πίνακες, δηλαδή ο πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και ο πίνακας διάθεσης κερδών. Στο Δελτίο Α.Ε. της εφημερίδας κυβερνήσεως και να υποβληθεί εκ νέου στη διοίκηση.

6.4. Κέρδη που διανέμονται

Τα διανεμόμενα κέρδη είναι δυνατόν να προέρχονται από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, από κέρδη παλαιότερων χρήσεων εις νέο και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

Η κατά τον νόμο διανομή κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και δεν αφορά τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από αποθεματικά.

Συμφώνα με την διάταξη του (άρθρου 2 του ν. δ. 2065/1992) τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

6.5. Απαγορεύσεις και περιορισμοί στη διανομή κερδών

Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή των κερδών από τον νόμο :

Με την διάταξη του άρθρου 43 του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών , έκτος αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

Συμφώνα με την διάταξη αυτή απαγορεύεται να γίνει διανομή μερίσματος στους μετόχους, ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. , μερισμάτων σε κάτοχους κοινών ιδρυτικών τίτλων, τόκων σε κάτοχους κερδοφόρων ομολογιών και γενικά να διανεμηθούν κέρδη της κλειόμενης χρήσης ή κέρδη παρελθούσας χρήσης, έκτος αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο:

- Των εξόδων εγκαταστάσεως εκτός από τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- Των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως
- Των παραχωρήσεων και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Είναι μικρότερο από το άθροισμα των:

- ο Προαιρετικών αποθεματικών και
- ο Του υπολοίπου των κερδών εις νέο

Προαιρετικά αποθεματικά θεωρούνται τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετοχών, τα οποία είναι: -τα ελεύθερα αποθεματικά(τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με ελεύθερη απόφαση της τακτικής συνέλευσης π.χ. τα αφορολόγητα αποθεματικά) -τα καταστατικά αποθεματικά(τα αποθεματικά που αποσκοπούν στην ενίσχυση των μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν π.χ. το έκτακτο αποθεματικό)

-το τακτικό αποθεματικό(το αποθεματικό που σχηματίζεται πέρα από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο που, καθορίζεται από τον νόμο ή το καταστατικό).

Δηλαδή τα αποθεματικά που πρέπει να συναθροίζονται και το άθροισμα αυτών να συγκρίνεται με το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω εξόδων είναι όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατόν να διανεμηθούν με απλή απόφαση της τακτικής συνελεύσεως των μετόχων.

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

<p>1. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ XXX</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ έξοδα ιδρύσεως και πρώτης Εγκαταστάσεως ▪ συν/κες διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων XXX ▪ τόκοι κατασκ/κης περιόδου XXX λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως XXX ▪ έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων ▪ έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου XXX ▪ διαφορά εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών XXX ▪ έξοδα αναδιοργανώσεως λοιπά έξοδα πολ. Αποσβ. XXX <p>2. ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ</p> <p>3. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ</p> <p>4. ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ</p> <p>A</p>	<p>1. προαιρετικά αποθεματικά</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ελεύθερα αποθεματικά XXX ▪ καταστατικά αποθεματικά XXX ▪ τακτικό αποθεματικό XXX <p>2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ XXX</p> <p>3. ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΝ μείον φόρος εισοδήματος XXX</p> <p>B</p>
---	--

Μέγιστο ποσό διατιμήσιμων κερδών είναι η θετική διαφορά των συνόλων B και A.

Η διάταξη αναφέρεται για διανομή κερδών και συνεπώς δεν απαγορεύει την αποθεματικοποίηση αυτών ούτε και τη διάθεση κερδών για κάλυψη ζημιών και

στις περιπτώσεις που δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί τα έξοδα εγκαταστάσεως κλπ.

Απαγόρευση διανομής κερδών όταν δεν εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα της επιχείρησης

Ο νόμος 2190/1920 αποβλέποντας προφανώς την βιωσιμότητα της επιχείρησης ορίζει με το άρθρο 44 τα εξής:

- Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας είναι ή, μετά από την διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από τον νόμο ή το καταστατικό. Το πόσο αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το πόσο που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.
- Το πόσο που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις καθώς και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα πόσα που επιβάλλονται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών συμφώνα με τον νόμο και το καταστατικό

Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων

Για να γίνει διανομή των κερδών της χρήσης πρέπει να έχουν προηγούμενος εγκριθεί, από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, από τις οποίες προκύπτουν και τα προς διάθεση κέρδη.

6.6. Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της Α.Ε.

Σύμφωνα με τον νόμο (ν.2190/1920) τα προς διάθεση κέρδη χρήσεως ή αλλιώς τα καθαρά κέρδη της χρήσεως μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς ΟΓΑ που αναλογούν πάνω στα κέρδη αυτά, διαθέτονται με την παρακάτω σειρά:

Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πίστα. Δεν επιτρέπεται, η μεταβολή της γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, όπως προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», αυξάνονται ή μειώνονται με:

- Τις «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»
- Τους «λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους»

Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και εφόσον είναι κέρδος διατίθεται με την ακόλουθη σειρά:

- Το καθαρό κέρδος της χρήσεως διατίθεται πρωταρχικά με την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προηγούμενων χρήσεων, κανένα πόσο από τα κέρδη της χρήσεως δεν επιτρέπεται να διαθέτουμε για το σχηματισμό αποθεματικών και κατά μεγάλο λόγο να διανέμεται στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ. κτλ. Γιατί παρόλο που προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού απορροφήθηκαν από ζημίες προηγούμενων χρήσεων. Εξαιρέση από το βασικό αυτό κανόνα αποτελούν οι έκτακτες ζημίες οι οποίες είναι δυνατόν να αποσβεστούν τμηματικά
- Ακολουθεί η κράτηση για το τακτικό αποθεματικό. Η κράτηση αυτή υπολογίζεται επί του ποσού των καθαρών κερδών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη του φόρου εισοδήματος καθώς και των ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

- Ακολουθεί η κράτηση για την διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος.
- Σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσεως κατέχονται από την ανώνυμη εταιρία δίκες της μετοχές, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσεως των μετόχων αυτών. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσεως μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.
- Τέλος, ακλουθεί η διανομή του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση των παραπάνω κρατήσεων. Το υπόλοιπο αυτό διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού της Α.Ε.

Σε περίπτωση όπου τα κέρδη δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν όλοι οι δικαιούχοι πλήρως στην έκταση που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, ακολουθείται η εξής σειρά:

- Αρχικά θα παρακρατηθεί από τα καθαρά κέρδη η κράτηση για φόρο εισοδήματος των κερδών της χρήσεως
- Ακολουθεί η παρακράτηση, από τα καθαρά κέρδη, του πόσου που ορίζεται από το καταστατικό ή το νόμο για κράτηση προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού
- Ακολουθεί η κράτηση για την καταβολή μερίσματος στους μετόχους και στους λοιπούς δικαιούχους, σύμφωνα με το καταστατικό ή το νόμο

Σχηματικά η σειρά στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής:

ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

1.	ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
2.	ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών , διανεμομένων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενης χρήσης και των αφορολόγητων αποθεμάτων)
3.	ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ (υπολογιζόμενη επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος)
4.	ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

5.	ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης) - Πρόσθετο μέρισμα - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ. - Μέρισμα στο προσωπικό - Αποθεματικά(φορολογημένα και αφορολόγητα) κτλ.
----	---

6.7. Κάλυψη ζημιών

➤ Κάλυψη ζημιών με κέρδη επόμενων χρήσεων

- Από άποψη νομική:

Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προγενέστερης χρήσεως, κανένα πόσο κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους , στα μέλη του Δ.Σ. και λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, έκτακτου κλπ) γιατί μπορεί να προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση αλλά δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προγενέστερων χρήσεων.

Εξάλλου το άρθρο 44 του ν 2190/1920 ορίζει ότι, όταν υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων δεν επιτρέπεται να διαθέτονται τα κέρδη χρήσεως για διανομή στους μετόχους ή για σχηματισμό αποθεματικών αλλά τα κέρδη της χρήσεως χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν οι ζημιές αυτές, γιατί στην ουσία δεν υπάρχουν κέρδη για διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων.

Για την υποχρέωση εξαλείψεως των ζημιών με κέρδη των επόμενων χρήσεων ισχύουν γενικά τα εξής:

- Η εξάλειψη των ζημιών με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων είναι υποχρεωτική, εφόσον και καθόσον πραγματοποιούνται κέρδη, γιατί τα κέρδη αυτά ούτε σε μερίσματα ούτε σε αποθεματικά μπορούν να διατεθούν.
- Η εξάλειψη των ζημιών είναι υποχρεωτική σε περίπτωση που η εταιρία επιθυμεί να διανείμει μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ. κλπ από κέρδη προηγούμενων χρήσεων(αποθεματικά ή κέρδη εις νέο)

- Η εξάλειψη των ζημιών είναι υποχρεωτική αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, όπως προσδιορίζονται στον ισολογισμό, είναι μικρότερο από το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου και συντρέχει περίπτωση ανακλήσεως της αδείας συστάσεως της εταιρίας από τη Διοίκηση
- Η εξάλειψη της ζημιάς με τη διάθεση οποιοδήποτε αποθεματικού είναι υποχρεωτική

Συμπέρασμα, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι η εταιρία μπορεί, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη, να χρησιμοποιήσει αποθεματικό (τακτικό ή έκτακτο) για την κάλυψη της ζημιάς και μόνο στην περίπτωση που η εταιρία απώλεσε από ζημιές τα 9/10 του μετοχικού κεφαλαίου της, θα πρέπει να δεχτούμε ότι έχει υποχρέωση να καλύψει τις ζημιές μερικά ή ολικά με τη διάθεση.

➤ Από άποψη φορολογική:

Ο φορολογικός νομοθέτης υιοθετεί τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς, χωρίς να συσχετίζονται με τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

Η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει εξαίρεση από τη βασική αυτήν αρχή σε ότι αφορά τη ζημιά με την οποία κλείνουν οι χρήσεις ορισμένων κατηγοριών κατηγοριών επιχειρήσεων:

- Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη
- Οι γεωργικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη
- Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις
- Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις

Η κάλυψη των ζημιών συνεχίζεται από χρήση σε χρήση μέχρι να καλυφθούν πλήρως από τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων.

Είναι δυνατόν ο ισολογισμός μιας χρήσεως να μην αφήνει τελικά κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων, ενώ, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, στην ίδια χρήση είναι δυνατόν να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, για τα οποία η εταιρία υποχρεούται να καταβάλει φόρο. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο φόρος συνεπάγεται την απώλεια κεφαλαίων της επιχείρησης, που επιφέρει ζημιά στην ίδια την επιχείρηση.

➤ Από άποψη λογιστική:

Η χρήση 2010 της βιομηχανίας Α.Ε. έκλεισε με ζημιά 300.000€, που καλύπτεται από τα κέρδη της επόμενης χρήσης 20011. Η κάλυψη της ζημιάς θα εμφανιστεί οπωσδήποτε στον πίνα θέσεως κερδών της χρήσεως 2011.

Θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση (83.03 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη)	300.000	
42 Αποτελέσματα εις νέο (42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο)		300.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Κέρδη προς διάθεση)	300.000	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.03 Ζημίες προηγ. Χρήσεως προς κάλυψη)		300.000

6.8. Τα Αποθεματικά

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 Ετησίως αφαιρείται το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού. Ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού δεν είναι υποχρεωτικός στη περίπτωση που ξεπερνάει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

➤ Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών κερδών της χρήσεως και πριν την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς σε Ο.Γ.Α. από τα καθαρά κέρδη.

Αν εκτός από τα κέρδη της χρήσεως διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών κερδών της χρήσεως

Σε περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στη χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού.

Το καταστατικό ή η γενική συνέλευση των μετόχων δε μπορούν να ορίσουν άλλη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού.

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της τρέχουσας χρήσεως είναι δυνατό να παρακρατηθεί από τα αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

➤ Ποσοστό κράτησεως για τακτικό αποθεματικό

Ο νόμος ορίζει ότι ετησίως αφαιρείται το 5% των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Το καταστατικό της εταιρίας μπορεί να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο από του 5% αλλά όχι όμως και μικρότερο αυτού.

Η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο από το καταστατικό της εταιρίας γιατί η αύξηση του ποσοστού αυτού επηρεάζει το ποσό των διανεμόμενων κερδών, την διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Έκτος αν το καταστατικό αφήνει στην απόλυτη κρίση της γενικής συνέλευσης των μετόχων να αποφασίσει για την διανομή των πέρα από του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος κερδών και τα προς διανομή κέρδη επαρκούν για το σκοπό αυτό.

Αν σε μία χρήση δεν έγινε κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή η χρήση δεν άφησε καθαρά κέρδη ή αν η κράτηση που έγινε υπολείπεται από εκείνη που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, επειδή τα κέρδη είναι ανεπαρκή, κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το οριζόμενο από το καταστατικό ποσοστό και δεν θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

Αν το τακτικό αποθεματικό μειωθεί εξαιτίας χρησιμοποιήσεως μέρους ή ολόκληρου για την κάλυψη της ζημιάς μιας χρήσεως, η κράτηση που γίνεται στην επόμενη χρήση θα είναι η προβλεπόμενη από το καταστατικό, διαφορετικά από τον νόμο, ανεξάρτητα αν αυτή καλύπτει ή όχι το ποσό του αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε. Το ίδιο θα συμβεί και στην περίπτωση που, πριν χρησιμοποιηθεί το αποθεματικό, είχε διακοπεί η κράτηση για σχηματισμό του, επειδή αυτό είχε φτάσει το όριο που καθορίζει το καταστατικό ή ο νόμος.

Επίσης ο νόμος ορίζει ότι ο σχηματισμός αποθεματικού αφαίρεσης παύει να είναι υποχρεωτική άμα φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστο όριο μέχρι κάλυψης του οποίου η κράτηση τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτική είναι το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό όμως μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό αλλά όχι και μικρότερο από το οριζόμενο από τον νόμο.

Η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό γιατί η κράτηση επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Αν το καταστατικό ορίσει ότι η γενική συνέλευση αποφασίζει για την διανομή των κερδών της χρήσεως που απομένουν μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα ή αν το καταστατικό σιωπά για την διανομή των κερδών αυτών, η συνέλευση τότε μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πάνω από το όριο που ο νόμος ή το καταστατικό θέτει.

➤ Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωση για κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται να καλύψει μόνο τη ζημιά που προκύπτει με την σύνταξη του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, ως χρεωστικό υπόλοιπο.

Έκτακτη ζημιά που προέκυψε π.χ. από σεισμό, δεν είναι δυνατό να καλυφτεί κατά τη διάρκεια της χρήση με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού γιατί η ζημιά αυτή είναι δυνατό να καλυφτεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσεως.

Πέρα από το υποχρεωτικό όριο, τακτικό αποθεματικό είναι δυνατόν, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, να κεφαλοποιήθει, να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμα και να διανεμηθεί στους μετόχους.

6.9. Το μέρισμα των μετόχων από τα κέρδη της χρήσεως

➤ Είδη μερισμάτων

Τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της τρέχουσας χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων. Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι:

- Μέρισμα σε μετρητά: για να αποφασίσει η γενική συνέλευση τη διανομή μερίσματος σε μετρητά, πρέπει πρωταρχικά να υπάρχουν κέρδη της τρέχουσας χρήσης ή της προηγούμενης αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά. Η ρευστότητα λοιπόν μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης.
- Μέρισμα σε μετοχές: όταν η εταιρία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε, άλλα ταυτόχρονα να ικανοποιήσει και τους μετόχους με το πόσο του μερίσματος, εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει, χωρίς αντάλλαγμα, στους μετόχους ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο μετοχές.
- Μερίσματα σε περιουσιακά στοιχεία: πρόκειται για μερίσματα που καταβάλλεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έκτος από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως τα χρεόγραφα εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων, εμπορεύματα, οικόπεδα και άλλες επενδύσεις, τα οποία όμως παρουσιάζουν προβλήματα κατά τη διανομή.
- Μερίσματα σε Scrip: στην αλλοδαπή έχει επινοηθεί η προσωρινή αναβολή της καταβολής του μερίσματος στις περιπτώσεις που η εταιρία πραγματοποιεί μεν κέρδη αλλά αντιμετωπίζει προσωρινή ταμιακή ρευστότητα. Έτσι εκδίδει και παραδίδει στους μετόχους αντί για μετρητά ένα πιστωτικό τίτλο, που περιλαμβάνει υπόσχεση της εταιρίας να καταβάλλει το πόσο που αναγράφεται στον τίτλο, συνήθως σε καθορισμένη ημερομηνία ή σε ημερομηνία που θα καθοριστεί μεταγενέστερα και το οποίο καλείται scrip.

➤ Υπολογισμός μερίσματος των μετόχων

Το μέρισμα που υποχρεωτικά διανέμεται στους μετόχους καθορίζεται κατά δύο τρόπους:

- Σε συνάρτηση με το κεφάλαιο

Από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται το απαιτούμενο ποσό διά τη καταβολή πρώτου μερίσματος 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου

- Σε συνάρτηση προς τα καθαρά κέρδη της χρήσεως

Οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά στους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού.

➤ Πρώτο μέρισμα

Ο μέτοχος έχει δικαίωμα στα κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό. Επί του υπόλοιπου αυτού ο μέτοχος έχει δικαίωμα πόσου 6% επί του καταβεβλημένου ποσού της μετοχής του, εκτός αν το καταστατικό ορίζει μεγαλύτερο ποσοστό.

Εφόσον το καταστατικό της εταιρίας ή η απόφαση περί αυξήσεως του κεφαλαίου δεν αναφέρει τίποτα, σε περίπτωση όπου κατά τη διάρκεια της χρήσεως αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο οι μέτοχοι δικαιούνται μέρισμα ανάλογο προς το χρόνο που διέρρευσε η μετοχή, από την καταβολή της μέχρι της λήξεως της χρήσης. Και αυτό γιατί το ποσό που ορίζει το καταστατικό είναι ετησίως βάσεως.

Για παράδειγμα: Α.Ε. είχε την 31/12/2010 κεφάλαιο 300.000€, από το οποίο το ½ καταβλήθηκε 1/07/2011 το πρώτο μέρισμα της χρήσεως 2011, σε περίπτωση πραγματοποίησης κερδών, θα υπολογιστεί:

$$300.000\text{€} \times 6\% \times 12/12 = 18.000\text{€}$$

$$300.000\text{€} \times 6\% \times 6/12 = 9.000\text{€}$$

Συνολικό μέρισμα: 27.000€

Αν το υπόλοιπο των κερδών δεν επαρκεί για να καταβληθεί ολόκληρο το μέρισμα, το δικαίωμα του μετόχου περιορίζεται στο υπόλοιπο των κερδών. Αν σε μία χρήση δεν απομείνουν κέρδος, γιατί ολόκληρο απορροφήθηκε από την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και για φόρο εισοδήματος της εταιρίας, ο μέτοχος δεν αποκτά δικαίωμα για το υπόλοιπο που απομένει.

Ο μέτοχος κοινών ή μετοχών με απλό προνόμιο δεν έχει δικαίωμα να αξιώσει να του καταβληθεί το μέρισμα που δεν έλαβε σε μία χρήση από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Τέτοιο δικαίωμα έχει μόνο ο κάτοχος μετοχών με συσσωρευτικό προνόμιο.

Το δικαίωμα για το μέρισμα αποκτούν εξίσου όλοι οι μέτοχοι. Άλλα όταν υπάρχουν προνομιούχοι αυτοί προηγούνται επί του μερίσματος. Οι κοινοί μέτοχοι αποκτούν δικαίωμα για το μέρισμα μόνο μετά την ικανοποίηση του δικαιώματος των προνομιούχων και εφόσον υπολείπεται ποσό από το κέρδος που διανέμεται.

6.10. Διάθεση του υπολοίπου των κερδών

➤ Καθορισμός του υπολοίπου των κερδών

Το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις προκύπτει αν από το σύνολο των καθαρών κερδών αφαιρεθούν:

- Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό
- Ο φόρος εισοδήματος επί της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό
- Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους

Και διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού. Το καταστατικό της εταιρίας θα πρέπει να καθορίζει τον τρόπο που διατίθεται το υπόλοιπο των κερδών. Επίσης είναι δυνατό το καταστατικό της εταιρίας να αναθέσει στη γενική συνέλευση των μετόχων την αρμοδιότητα να αποφασίσει για τη διάθεση του υπολοίπου των κερδών. Σε περίπτωση οπου το καταστατικό δεν αναφέρεται στον τρόπο διανομής του υπολοίπου των κερδών, ούτε ορίζει όργανο, τότε αποφασίζει η γενική συνέλευση. Άλλα η γενική συνέλευση όμως δεν είναι απόλυτα ελεύθερη για την διανομή του υπολοίπου των κερδών, γιατί η διανομή πρέπει να εξυπηρετεί τους καταστατικούς σκοπούς της εταιρίας και όχι σκοπούς άσχετους με το αντικείμενο της δράσεως της.

➤ Πρόσθετο μέρισμα

Το καταστατικό δυνατό να ορίζει ότι όλο ή τμήμα των κερδών, που απομένει μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για την καταβολή του πρώτου μερίσματος στους προνομιούχους και κοινούς μετόχους, διανέμεται στους μετόχους. Είναι δυνατό, επίσης, η διανομή προσθέτου μερίσματος να αποφασιστεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όταν αυτή νομιμοποιείται να αποφασίσει σχετικά.

Σε περίπτωση όπου η καταβολή του κεφαλαίου έγινε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, το πρόσθετο μέρισμα υπολογίζεται ανάλογα προς το χρόνο που διέρρευσε από την καταβολή μέχρι τη λήξεως της χρήσης. Πάντως η γενική συνέλευση έχει αρμοδιότητα να αποφασίσει αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρως μέρισμα όσο και οι παλιές μετοχές ή μειωμένου μερίσματος. Αρμόδιο όργανο να αποφασίσει τη διανομή πρόσθετου μερίσματος είναι η τακτική γενική συνέλευση.

➤ Διάθεση κερδών σε τρίτους

Σε περίπτωση όπου έχει αναθέσει στη γενική συνέλευση των μετόχων η διανομή του υπόλοιπου των κερδών, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη διάθεση κερδών τρίτους.

Τρίτοι είναι πρόσωπα που δεν έχουν δικαίωμα στα κέρδη της εταιρίας ούτε από το καταστατικό ούτε από κάποια σύμβαση μεταξύ αυτών και της εταιρίας. Αν υπάρχει σχετική σύμβαση, έχουμε παραχώρηση κερδών σε τρίτους και όχι διάθεση κερδών σε τρίτους. Σε αυτή την περίπτωση δεν υπάρχει ούτε καταστατική ούτε συμβατική υποχρέωση της εταιρίας για διάθεση κερδών στους τρίτους, αλλά η γενική συνέλευση των μετόχων προβαίνει στη διάθεση αυτή.

Για διάθεση κερδών προς τρίτους μιλάμε μόνο μετά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσεως. Τα διατιθέμενα στους τρίτους ποσά δεν αποτελούν «εταιρικό βάρος», έξοδο της χρήσης, αλλά αντλούνται από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Για παράδειγμα : η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει να ενισχύσει το ασφαλιστικό επικουρικό ταμείο του προσωπικού της, διαθέτοντας ορισμένο πόσο από τα κέρδη της χρήσεως. Η εταιρία δεν έχει υποχρέωση ούτε από το καταστατικό ούτε από σύμβαση να προβεί στη διάθεση κερδών στους οργανισμούς αυτούς.

Κεφάλαιο 7ο : Πρακτικό μέρος

7.1. Παράδειγμα Α.Ε.

Στις 01/01/2011 ιδρύεται επιχείρηση με την επωνυμία "ΒΗΤΑ Α.Ε." και με αντικείμενο δραστηριότητας, παραγωγή και πώληση ψυγείων, αγορά και μεταπώληση συσκευών από ηλεκτρικές κουζίνες.

Στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού, ο αρχικός Ισολογισμός της Α.Ε. είναι:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
Διαθέσιμα 38. Ταμείο	60000	40. Κεφάλαιο 60000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 60000		ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 60000

Κατά τη διάρκεια του έτους 2011 πραγματοποιήθηκαν τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα:

• Γεγονός 5/1/2011

1. Πλήρωσε στην Β' Δ.Ο.Υ. Χανίων με το Δ.Ε.10 για φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου το 1% του κεφαλαίου.
2. Πλήρωσε στο ταμείο Νομικών ΑΠΟΔ.20 ποσό ίσο με το 0,5% του κεφαλαίου.
3. Πλήρωσε στο ταμείο Πρόνοιας δικηγόρων ΑΠΟΔ.15 ποσό ίσο με το 1% του κεφαλαίου.
4. Πλήρωσε στο επιμελητήριο για εγγραφή της εταιρείας 50€

ΚΩΔ	5/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις & έξ. πολ. απ.		1550	
16.10	Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκτ	1550		
16.10.000	Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκτ	1550		
	Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου	600		
	Ταμείο νομικών	300		
	Ταμείο πρόνοιας	600		
	Εγγραφή στο επιμελητήριο	50		
38	Χρηματικά Διαθέσιμα			1550
38.00	Ταμείο	1550		
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης	1550		
	Πληρωμή αρχικών εξόδων			

- **Γεγονός 7/1/2011**

Η επιχείρηση αγοράζει 10 τόνους σίδηρο (α' ύλη) με τιμή 5€/κιλό συν 23% ΦΠΑ από την "ΜΕΤΑΛΛΟ Α.Ε." με πίστωση με το ΤΔΑ Νο 15.

ΚΩΔ	7/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες		50000	
24.01	Αγορές χρήσης	50000		
24.01.023	Αγορές χρήσης με 23%	50000		
54	Υποχρ. από φόρους-τέλη		1150	
54.00	ΦΠΑ	1150		
54.00.223	ΦΠΑ αγορών με 23%	1150		

50	Προμηθευτές			51150
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	51150		
50.00.00	"ΜΕΤΑΛΛΟ Α.Ε."	51150		
	Αγορά πρώτων υλών ως ΤΔΑ Νο 15/7-1- 2011 'ΜΕΤΑΛΛΟ Α.Ε."			

- **Γεγονός 08/1/2011**

Η επιχείρηση αγοράζει δύο φιάλες οξυγόνου (αναλώσιμο υλικό) με τιμή 250€ την μία συν 23% ΦΠΑ από την "Μαρινάκης Ο.Ε." το μισό μετρητοίς και το υπόλοιπο με πίστωση με το ΤΔΑ Νο 32.

ΚΩΔ	08/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
25	Αναλώσιμα υλικά		500	
25.01	Αγορές χρήσης	500		
25.01.023	Αγορές χρήσης με 23%	500		
54	Υποχρ. από φόρους-τέλη		115	
54.00	ΦΠΑ	115		
54.00.223	ΦΠΑ αγορών με 23%	115		
50	Προμηθευτές			307,5
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	307,5		
50.00.001	"Μαρινάκης Ο.Ε."	307,5		
38	Χρηματικά διαθέσιμα			307,5
38.00	Ταμείο	307,5		
38.00.000	Ταμείο επιχείρησης	307,5		
	Αγορά αναλ. Υλ. ως ΤΔΑ Νο32/08-1- 2011 "Μαρινάκης Ο.Ε."			

- **Γεγονός 10/1/2011**

Η επιχείρηση πούλησε με πίστωση 100 ηλεκτρικές κουζίνες χονδρικά (εμπορεύματα) στον "Στεφανάκη ΟΕ", προς 3000€ την κάθε μια συν 23% ΦΠΑ με το ΤΔΑ Νο35.

ΚΩΔ	10/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30	Πελάτες		369000	
30.00.	Πελάτες εσωτερικού	369000		
30.00.000	"Στεφανάκης ΟΕ"	369000		
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων			300000
70.00	Πωλήσεις εσωτερικού	300000		
70.00.023	Πωλ.χονδρικής	300000		
54	Υποχρεώσεις από φόρους –τέλη			69000
54.00	ΦΠΑ	69000		
54.00.723	ΦΠΑ πωλήσεων με 23%	69000		
	Ηλεκτρικές κουζίνες στον "Στεφαν. ΟΕ" ως ΤΔΑ Νο35/10-1-2011			

- **Γεγονός 11/1/2011**

Η επιχείρηση αγόρασε από SATO έπιπλα αξίας 4000€ συν ΦΠΑ 23% με το ΤΔΑ Νο38, καθώς επίσης Η/Υ από MICROSOFT OFFICE ΑΕ αξίας 1500€ συν ΦΠΑ 23% με το ΤΔΑ Νο41, η πληρωμή γίνεται με γραμμάτια λήξης 5/4/11 και 10/3/11, αντίστοιχα.

ΚΩΔ	11/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
14	Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός		5500	
14.00	Έπιπλα	4000		

14.00.00	Έπιπλα γραφείων	4000		
14.03	Η/Υ & ηλεκτρονικά συστήματα	1500		
14.03.00	Η/Υ	1500		
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		1265	
54.00	ΦΠΑ	1265		
54.00.123	ΦΠΑ αγορών παγίων	1265		
51	Γραμμάτια πληρωτέα			6765
51.00	Γραμμάτια πληρωτέα	6765		
51.00.000	Γραμμ. σε SATO	4920		
51.00.001	Γραμμ. σε MICR.OFF	1845		
	Αγ.επ.ως ΤΔΑΝο38 με γρ.Λ.5/4/11 & αγ.Η/Υ ως ΤΔΑΝο41 με γρ.Λ.10/3/11			

- **Γεγονός 12/1/11**

Ο Χίος Αργύρης (λογιστής) θα ταξιδέψει στην Αθήνα, με σκοπό να διευθετήσει μια συμφωνία ψυγείων. Ο χρόνος απουσίας του από την επιχείρηση θα είναι τριήμερος. Έστω ότι θα απουσιάσει Παρασκευή, Σάββατο και Κυριακή. Ζήτησε προκαταβολή 500€.

ΚΩΔ	12/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
35	Λογ/μοί διαχειρ.προκατ. & πιστώσεων		500	
35.01	01 Προσωπικό-λογ/μοί προς απόδοση	500		
35.01.000	Χίος Αργύρης	500		
38	Χρηματικά διαθ			500
38.00	Ταμείο	500		
38.00.000	Ταμείο επιχ/σης	500		
	Καταβολή αμοιβής εκτός έδρας στον			

	Χίο Αργύρη.			
--	-------------	--	--	--

Σύμφωνα με την μισθοδοσία του μηνός Ιανουαρίου οι ημερολογιακές εγγραφές έχουν ως εξής:

ΚΩΔ	12/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
64	Διάφορα έξοδα		1448	
64.01	Έξοδα ταξιδιών	1448		
64.01.000	Έξοδα ταξ. εσωτ. χωρίς ΦΠΑ & χωρίς παρακράτηση φόρου	1150		
64.01.001	Έξοδα ταξ. εσωτ. χωρίς ΦΠΑ & με παρακράτηση φόρου	298		
35	Λογ/μοί διαχ.προκατ. & πιστώσ			500
35.01	Προσωπικό-λογ/μοί προς απόδ.	500		
35.01.000	Χίος Αργύρης	500		
53	Πιστωτές διάφοροι			861,58
53.00	Αποδοχές προσωπ. Πληρωτέες	861,58		
53.00.000	Αποδοχές εκτός έδρας	861,58		
54	Υποχρεώσεις από φόρους –τέλη			86,42
54.03	Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπ.	86,42		
54.03.001	Φόρος αμοιβών εκτός έδρας Αμοιβή & έξοδα εκτός έδρας Χίου Αργ.	86,42		
	Αμοιβή & έξοδα εκτός έδρας Χίου Αργ.			

ΚΩΔ	12/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53	Πιστωτές διάφοροι		861,58	
53.00	Αποδοχές προσωπ. Πληρωτέες	861,58		
53.00.000	Αποδοχές εκτός έδρας	861,58		
38	Χρηματικά διαθ			861,58
38.00	Ταμείο	861,58		
38.00.000	Ταμείο επιχ/σης	861,58		
	Καταβολή στον Χίο αμοιβ. εκτός έδρ.			

➤ Εγγραφές Τακτοποίησης

1. Υπολογισμός και εγγραφές αποσβέσεων

Στο τέλος κάθε χρόνου γίνεται και υπολογισμός των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Έστω, ότι τα ποσοστά για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που εξετάζουμε για το έτος 20011 είναι τα εξής:

- 15% ποσοστό απόσβεσης για το λογαριασμό 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
 - 20% ποσοστό απόσβεσης για το λογαριασμό 13 Μεταφορικά Μέσα
- Όσον αφορά το λογαριασμό 16.10, αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία. Εμείς θα την κάνουμε τμηματικά, οπότε έχουμε: $1550/5 \text{ έτη} = 310/\text{έτος}$

α) Σύμφωνα με τα πιο πάνω ποσοστά, οι αποσβέσεις για το έτος 2011 υπολογίζονται ως εξής:

13	Μεταφορικά μέσα	
13.02.000	Αυτοκίνητα φορτηγά	$25000 \cdot 20\% = 5000\text{€}$ αποσβέσεις
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	
14.00.000	Έπιπλα γραφείου	$4000 \cdot 15\% = 600\text{€}$ αποσβέσεις
14.03.000	Ηλεκτρονικοί υπολογιστές	$1500 \cdot 15\% = 225\text{€}$ αποσβέσεις
	Σύνολο	$5500 \cdot 15\% = 825\text{€}$ αποσβέσεις
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	
16.10.000	Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκ.	$1550/5 = 310\text{€}$ αποσβέσεις

Στη συνέχεια με τα αντίστοιχα ποσά των αποσβέσεων γίνεται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, η ακόλουθη εγγραφή:

ΚΩΔ	12/1/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματομ. στο λειτουργικό κόστος		6135	
66.03	Αποσβ. μεταφορικών μέσων	5000		
66.03.002	Αποσβ. αυτοκινήτων-φορηγών	5000		
66.04	Αποσβ.επίπλων & λοιπ. Εξοπλ	825		
66.04.000	Αποσβέσεις επίπλων	600		
66.04.003	Αποσβέσεις Η/Υ	225		
66.05	Αποσβ.ασώματων ακινητοποιήσεων & εξόδων πολυετούς απόσβεσης	310		
66.05.010	Αποσβ.εξ.ίδρυσης & α'εγκατάστ	310		
13	Μεταφορικά μέσα			5000
13.99	Αποσβεσμένα μεταφ.-μέσα	5000		
13.99.002	Αποσβεσμ. φορηγά-αυτοκίν	5000		
14	Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός			825
14.99	Αποσβ.έπιπλα & λοιπ. Εξοπλ	825		
14.99.000	Αποσβεσμένα έπιπλα	600		
14.99.003	Αποσβεσμένοι Η/Υ	225		
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις & έξοδα πολυετούς απόσβεσης			310
16.99	Αποσβεσμ.	310		

	ασώματες ακινητοπ. & έξοδα πολυετούς απόσβεσης			
16.99.010	Αποσβ.έξοδα ίδρ.& α' εγκατ	310		
	Υπολογισμός αποσβέσεων ετος 2011			

➤ Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσης (λογιστικά)

ΚΩΔ.	31/12/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80	Γενική εκμετάλλευση		450500	
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	450500		
80.00.000	Λογ. γεν. εκμετάλ. χρήσης 2011	450500		
20	Εμπορεύματα			
400000				
20.01	Αγορές χρήσης	400000		
20.01.023	Αγορές εμπ/των ΦΠΑ 23%	400000		
24	Πρώτες & βοηθητικές ύλες			
50000				
24.01	Αγορές χρήσης	50000		
24.01.023	Αγορές χρήσης με 23%	50000		
25	Αναλώσιμα υλικά			
500				
25.01	Αγορές χρήσης	500		
25.01.023	Αγορές χρήσης με 23%	500		
	Μεταφορά αγορών στο λογ/σμό γεν. εκμετάλ. χρήσης 2007 (80.00.000)			

ΚΩΔ.	31/12/2011	ΒΟΗΘ/ΚΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80	Γενική εκμετάλλευση		35819,24	
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	35819,24		
80.00.000	Λογ. γεν. εκμετάλ. χρήσης 2011	35819,24		
60	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού			
22536,24				
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	17400		
60.00.000	Τακτικές αποδοχές	17400		
60.03	Εργοδ.εισ/ρές & επιβαρ.έμμ.πρ.	5136,24		
60.03.000	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	5136,24		
61	Αμοιβές & έξοδα τρίτων			
2000				
61.00	Αμοιβές & έξοδα ελεύθ.επαγγ. υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος	2000		
61.00.000	Αμοιβή δικ.απαλ/νου του ΦΠΑ	2000		
62	Παροχές Τρίτων			
2300				
62.00	Ηλεκτρ. Ρεύμα Παραγωγής	1500		
62.00.000	Ηλεκτρ. Ρεύμα Παρ.Διαδικ.	1500		
62.03	Τηλεπικοινωνίες	800		
62.03.000	Τηλεφωνικά ΟΤΕ	800		
64	Διάφορα έξοδα			
2848				
64.01	Έξοδα ταξιδίων	1448		
64.01.000	Έξοδα ταξ.εσωτ.χωρίς ΦΠΑ & χωρίς παρακράτηση φόρου	1150		
64.01.001	Έξοδα ταξ. εσωτ. χωρίς ΦΠΑ & με παρακράτηση φόρου	298		
64.02	Έξοδα προβολής & διαφήμισης	1000		
64.02.003	Διάφ.απο λοιπά μέσα ενημέρ.	1000		
64.07	Έντυπα και γραφική ύλη	400		
64.07.003	Γραφ. ύλη & λοιπά υλικά γραφ.	400		
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματ.στο λειτουργ. κόστος			
6135				
66.03	Αποσβ. μεταφορικών μέσων	5000		
66.03.002	Αποσβ. αυτοκινήτων-φορτηγών	5000		
66.04	Αποσβ.επίπλων & λοιπ. εξοπλ.	825		
66.04.000	Αποσβέσεις επίπλων	600		
66.04.003	Αποσβέσεις Η/Υ	225		
66.05	Αποσβ.ασώματων ακινητοπ. & εξόδων πολυετούς απόσβεσης	310		
66.05.010	Αποσβ.εξ.ίδρυσης & άεγκατ. Μεταφορά εξόδων στο λογ. Γεν.εκμετάλ. χρήσ. 2011 (80.00.000)	310		

<u>31/12/2011</u>		
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	525000
70.00	Πωλήσεις εσωτερικού	525000
70.00.023	Πωλ. χονδρικής με 23%	525000
71	Πωλ. προϊόντων έτοιμων & ημιτ.	445000
71.00	Πωλ. προϊόντων στο εσωτερικό	445000
71.00.023	Πωλ. προϊόντων χονδρ. με 23%	445000
80	Γενική εκμετάλλευση	
970000		
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	970000
80.00.000	Λογ. γεν. εκμετάλ. χρήσης 2011 Μεταφ.των πωλήσεων στο λογ. γεν. εκμετάλ. χρήσης 2011 (80.00.000.)	970000

<u>ΚΩΔ.</u>	<u>31/12/2011</u>	<u>ΒΟΗΘ/ΚΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80	Γενική εκμετάλλευση		483680,76	
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	483680,76		
80.00.000	Λογ. γεν. εκμετάλ. χρήσης 2011	483680,76		
80	Γενική εκμετάλλευση			483680,76
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	483680,76		
80.00.001	Καθαρά κέρδη εκμετάλ. 2011 Προσδιορ. καθαρών κερδών εκμετάλ.	483680,76		

<u>31/12/2011</u>		
80	Γενική εκμετάλλευση	483680,76
80.00	Λογ/μός γενικής εκμετάλλευσης	483680,76
80.00.001	Καθαρά κέρδη εκμετάλ. 2011	483680,76
80	Γενική εκμετάλλευση	
483680,76		
80.01	Μικτά αποτ/τα εκμετάλλευσης	483680,76
80.01.000	Μικτά αποτ/τα εκμετ. 2011 Μεταφορά καθαρών κερδών στα μικτά αποτ/τα εκμετάλ. 2011 (80.01.000)	483680,76

<u>31/12/2011</u>		
80	Γενική εκμετάλευση	35819,24
80.02	Έξοδα μη προσδ. των μικτών απ/των	35819,24
80.02.000	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	21491,54
80.02.002	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	14327,7
80	Γενική εκμετάλευση	35819,24
80.01	Μικτά αποτ/τα εκμετάλευσης	35819,24
80.01.000	Μικτά αποτ/τα εκμετάλ. 2011	35819,24
	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών Αποτελεσμάτων	

<u>31/12/2011</u>		
80	Γενική εκμετάλλευση	519500
80.01	Μικτά αποτ/τα εκμετάλλευσης	519500
80.01.000	Μικτά αποτ/τα εκμετάλ. 2011	519500
80	Γενική εκμετάλευση	
519500		
80.01	Μικτά αποτ/τα εκμετάλευσης	519500
80.01.001	Μικτά κέρδη εκμετάλ. 2011	519500
	Προσδιορισμός μικτών κερδών 2011	

<u>ΚΩΔ.</u>	<u>31/12/2011</u>	<u>ΒΟΗΘ/ΚΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80	Γενική εκμετάλευση		519500	
80.01	Μικτά αποτ/τα εκμετάλευσης	519500		
80.01.001	Μικτά κέρδη εκμετάλ. 2011	519500		
86	Αποτελέσματα χρήσης			519500
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλευσης	519500		
86.00.000	Μικτά κέρδη εκμετάλ.	519500		
	Μεταφορά των κερδών από τον λογ. 80.01.001 στο λογ/σμό 86.00.000			

<u>31/12/2011</u>		
86	Αποτελέσματα χρήσης	35819,24
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλευσης	35819,24
86.00.002	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	21491,54
86.00.004	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	14327,7
80	Γενική εκμετάλευση	35819,24
80.02	Έξοδα μη προσδ. μικτών απ/των	35819,24
80.02.000	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	21491,54
80.02.002	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	14327,7
	Μεταφορά του λογ.80.02 στο λογ.86	

<u>31/12/2011</u>			
86	Αποτελέσματα χρήσης		35819,24
86.99	Καθαρά αποτ/τα χρήσης	35819,24	
86.99.000	Καθαρά αποτ/τα χρήσης 2011	35819,24	
86	Αποτελέσματα χρήσης		35819,24
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	35819,24	
86.00.002	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	21491,54	
86.00.004	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	14327,7	
	Μεταφορά του λογ. 86.00.002 & 86.00.004 στο λογ/σμό 86.99.000		

<u>31/12/2011</u>			
86	Αποτελέσματα χρήσης		519500
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	519500	
86.00.000	Μικτά κέρδη εκμετάλλ.	519500	
86	Αποτελέσματα χρήσης		519500
86.99	Καθαρά αποτ/τα χρήσης	519500	
86.99.000	Καθαρά αποτ. χρήσης 2011	519500	
	Μεταφορά του λογ. 86.00.000 στο λογ/σμό 86.99.000		

<u>ΚΩΔ.</u>	<u>31/12/2011</u>	<u>ΒΟΗΘ/ΚΑ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
86	Αποτελέσματα χρήσης		483680,76	
86.99	Καθαρά αποτ/τα χρήσης	483680,76		
86.99.000	Καθαρά αποτ/τα χρήσης 2011	483680,76		
88	Αποτ/τα προς διάθεση			483680,76
88.00	Καθαρά αποτ/τα χρήσης	483680,76		
88.00.000	Καθαρά κέρδη χρήσης 2011	483680,76		
	Μεταφορά του λογαριασμού 86.99.000 στο λογ/σμό 88			

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Από το σύνολο των εξόδων της ομάδας 6 το 60% αφορά τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και το 40% αφορά έξοδα λειτουργίας διάθεσης.

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

Απογραφή 31/12/2011

	Αναλυτική στήλη	Συγκεντρωτική στήλη
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
<u>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</u>		
13 Μεταφορικά μέσα		20000,00
13.02.000 Αυτοκίνητα-φορτηγά	25000,00	
<u>μείον</u>		
13.99.002 Αποσβ/να αυτοκίνητα-φορτηγά	-5000,00	
14 Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός		4675,00
14.00.000 Έπιπλα γραφείου	4000,00	
14.03.000 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές	1500,00	
<u>μείον</u>		
14.99.000 Αποσβεσμένα έπιπλα	-600,00	
14.99.003 Αποσβεσμένοι Η/Υ	-225,00	
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις		1240,00
16.10.000 Έξοδα ίδρυσης & άεγκατ/σης	1550,00	
<u>μείον</u>		
16.99.010 Αποσβ/να εξ. ίδρ. & άεγκ/σης	-310,00	
Σύνολο ακινητοποιήσεων		<u>25915,00</u>
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ		
α) Αποθέματα		
20 Εμπορεύματα		
0,00		
20.01.019 Αγορά εμπ/των με ΦΠΑ 23%	0,00	
24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες		
24.01.019 Αγορές χρήσης με ΦΠΑ 23%	0,00	
25 Αναλώσιμα υλικά		
25.01.019 Αγορές χρήσης με ΦΠΑ 23%	0,00	
β) Απαιτήσεις		
30 Πελάτες		296230,00
30.00.000 Στεφανάκης Ο.Ε.	157000,00	
30.00.001 Χρυσάφνης Ο.Ε.	114240,00	
30.00.002 Φραγκεδάκης Ο.Ε.	24990,00	
31 Γραμμάτια εισπρακτέα		147560,00
31.00.000 Γραμμ.Χρυσάφνης Λ.3/4/11	76160,00	
31.00.001 Γραμμ.Φραγκεδάκης Λ.20/4/11	71400,00	
33 Χρεώστες διάφοροι		484388,12
33.00.000 Πρ/βολή στον Χίο Αργύρη	0,00	
33.00.001 Πρ/βολή στον Χρήστου Γεωρ.	0,00	
33.03.000 Μέτοχος Κ. Μαυράκης	0,00	
33.03.001 Μέτοχος Χ. Σκαράκης	0,00	
33.03.002 Μέτοχος Θ. Βροντάκης	0,00	
33.03.003 Μέτοχος Α. Αποστολάκης	0,00	

33.13.000 Προκαταβολή φόρου εισοδημ.	78598,12	
33.90.000 Επιταγή εισπρ. Σταμέλου Ο.Ε.	291550,00	
33.90.001 Επιταγή εισπρ. Χρυσάκης Ο.Ε.	114240,00	
35 Λογ.διαχ.-προκατ. & πιστώσεων		0,00
35.01.000 Χίος Αργύρης		0,00
Σύνολο κυκλοφορούντος		<u>928178,12</u>
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38 Ταμείο		344431,88
38.00.000 Χρηματικά διαθέσιμα	344431,88	
Σύνολο διαθεσίμων		<u>344431,88</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>1298525,00</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

40 Κεφάλαιο		60000,00
40.00.000 Κατ/μένο μετοχικό κεφάλαιο	60000,00	
40.02.000 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	0,00	
41 Αποθ/κά-διαφορές αναπ/γής		242138,03
41.02.000 Τακτικό αποθεματικό επιχ/σης	18138,03	
41.05.000 Έκτακτο αποθεματικό επιχ/σης	224000,00	
42 Αποτελέσματα εις νέο		4,65
42.00.001 Υπόλοιπο κερδών χρήσης 2011	4,65	
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		<u>302142,68</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
50 Προμηθευτές		491172,50
50.00.000 Μέταλλο Α.Ε.	59500,00	
50.00.001 Μαρινάκης Ο.Ε.	297,50	
50.00.002 ΤΟΥΤΑ	14875,00	
50.00.003 ΗΛ.ΣΥΘ. Α.Ε.	416500,00	
51 Γραμμάτια πληρωτέα		7735,00
51.00.000 Γραμμ. σε SATO Λ.5/4/11	4760,00	
51.00.001 Γραμμ. σε Microsoft Λ.10/3/11	1785,00	
51.00.002 Γραμμ. σε COSMOS Λ.14/3/11	1190,00	
53 Πιστωτές διάφοροι		194992,89
53.00.000 Αποδοχές εκτός έδρας	0,00	
53.00.001 Αποδ. πληρ. διοικ. υπαλλήλων	0,00	
53.01.000 Μερίσματα ανώνυμων μετοχών	120617,89	
53.08.000 Παπαδόπουλος Νικόλαος	0,00	

53.90.000 Επιταγή πληρ/τέα στην ΤΟΥΟΤΑ	14875,00	
53.90.001 Επιταγή πληρ/τέα στην ΗΛ.ΣΥΘ.	59500,00	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		294244,29
54.00.119 ΦΠΑ αγορών παγίων με 23%	0,00	
54.00.219 ΦΠΑ αγορών με 23%	0,00	
54.00.609 ΦΠΑ δαπανών με 13%	0,00	
86		
54.00.619 ΦΠΑ δαπανών με 23%	0,00	
54.00.719 ΦΠΑ πωλήσεων με 23%	0,00	
54.00.999 Απόδοση εκκαθάριση ΦΠΑ	92357,00	
54.03.000 Φόρος μισθωτών υπηρεσιών	1882,56	
54.03.001 Φόρος από αμοιβές εκτός έδρας	86,42	
54.04.000 Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγ.		400,00
54.07.000 Φόρος εισοδ. χρήσης 2011	0,00	
54.08.000 Λογ. εκκ/σης φόρων χρήσ.2011	199518,31	
55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί	8237,64	
55.00.000 Λογ. τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ		8237,64
Σύνολο υποχρεώσεων		<u>996382,32</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		<u>1298525,00</u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/2011 ΒΗΤΑ Α.Ε.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Αξία κτήσης

Απ/σεις Αναπόσβ. Αξία

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

13 Μεταφορικά μέσα	25000,00	5000,00	20000,00
14 Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	5500,00	825,00	4675,00
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις	1550,00	310,00	1240,00
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	32050,00	6135,00	25915,00

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

α) Αποθέματα

20 Εμπορεύματα			0,00
24 Πρώτες & βοηθητικές ύλες			0,00
25 Αναλώσιμα υλικά			0,00

β) Απαιτήσεις

30 Πελάτες			296230,00
31 Γραμμάτια εισπρακτέα			147560,00
33 Χρεώστες διάφοροι			484388,12
35 Λογ. διαχ. προκ.& πιστώσεων			0,00
Σύνολο κυκλοφορούντος			928178,12

ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38 Χρηματικά διαθέσιμα			344431,88
Σύνολο διαθεσίμων			344431,88

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

1298525,00

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

40 Κεφάλαιο			60000,00
41 Αποθεματικά			242138,03
42 Αποτελέσματα εις νέον			4,65
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			302142,68

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

50 Προμηθευτές			491172,50
51 Γραμμάτια πληρωτέα			7735,00
53 Πιστωτές διάφοροι			194992,89
54 Υποχ/σεις από φόρους-τέλη			294244,29
55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί			8237,64
Σύνολο υποχρεώσεων			996382,32

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

1298525,00

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2011 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ)

Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	Ποσά κλειόμενης χρήσης 2011
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) έτοιμ. προϊόντων	445000,00
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) εμπορευμάτων	525000,00
Μείον Κόστος πωληθέντων	-450500,00
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης	519500,00
Μείον Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-21491,54
Μείον Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	-14327,70
Καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρων)	483680,76
Κόστος Πωληθέντων= Αρχικό Απόθεμα+Αγορές-Τελικό Απόθεμα	
Κόστος Πωληθέντων= 0+450500-0	
Κόστος Πωληθέντων= 450500	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

	Ποσά κλειόμενης χρήσης 2011
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	483680,76
Μείον φόρος εισοδήματος	-120920,19
Κέρδη προς διάθεση	362760,57
<u>Η διάθεση των κερδών, γίνεται ως εξής:</u>	
Τακτικό αποθεματικό	18138,03
Πρώτο μείρισμα	120617,89
Ειδικά & έκτακτα αποθεματικά	224000,00
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	4,65
ΣΥΝΟΛΟ	362760,57

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2011 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ)

ΧΡΕΩΣΗ	Ποσά κλειόμενης χρήσης 2011
<u>Αγορές χρήσης</u>	
20 Εμπορεύματα	400000,00
24 Α΄ & βοηθητικές ύλες	50000,00
25 Αναλώσιμα υλικά	500,00
<u>Σύνολο αρχικών αποθεμάτων & αγορών</u>	<u>450500,00</u>
<u>Μείον Αποθέματα τέλους χρήσης</u>	
20 Εμπορεύματα	0,00
<u>Αγορές & διαφορά (+ -) αποθεμάτων</u>	<u>450500,00</u>
<u>Οργανικά έξοδα</u>	
60 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	22536,24
61 Αμοιβές & έξοδα τρίτων	2000,00
62 Παροχές τρίτων	2300,00
64 Διάφορα έξοδα	2848,00
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσ/νων στο λειτουργικό κόστος	6135,00
<u>Σύνολο οργανικών εξόδων</u>	<u>35819,24</u>
<u>Κέρδη εκμετάλλευσης</u>	<u>483680,76</u>
ΣΥΝΟΛΟ	<u>970000,00</u>
ΠΙΣΤΩΣΗ	
<u>Πωλήσεις</u>	
70 Εμπορευμάτων	525000,00
71 Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	445000,00
<u>Σύνολο πωλήσεων</u>	<u>970000,00</u>
ΣΥΝΟΛΟ	<u>970000,00</u>

7.2. Παράδειγμα διάθεσης κερδών και υπολογισμού φόρου εισοδήματος Ανώνυμης Εταιρείας

Δεδομένα

Τα δεδομένα της επιχείρησης ΒΗΤΑ Α.Ε.. για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών και την υποβολή δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000 ευρώ
Κέρδη εις νέο προηγ. Χρήσεων	30.000 ευρώ
Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	300.000 ευρώ
Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	55.000 ευρώ
Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	12.000 ευρώ
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000 ευρώ
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	22.000 ευρώ

Τα έσοδα της εταιρείας αναλύονται ως εξής:

Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	1.300.000 ευρώ
Έσοδα από συμμετοχές	20.000 ευρώ
Έσοδα από ακίνητα	60.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου	10.000 ευρώ
Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	30.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	5.000 ευρώ
Σύνολο	1.425.000 ευρώ

Παρακρατημένος φόρος από καταθέσεις	4.000 ευρώ
Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200 ευρώ
Προκαταβολή φόρου έναντι κερδών προηγ. Χρήσεως	40.000 ευρώ

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας σε συνεδρίασή του προτείνει προς τα Γενική Συνέλευση της Εταιρείας:

1. Το σχηματισμό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού
2. Τη διανομή του προβλεπόμενου από το νόμο υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος
3. Τη χορήγηση αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. ποσού ύψους 100.000 ευρώ
4. Το υπόλοιπο ποσό της διάθεσης κερδών να αχθεί σε λογαριασμό κερδών εις νέο.

Βήματα για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών

Με βάση τα παραπάνω, από το λογιστήριο της επιχείρησης γίνονται οι παρακάτω ενέργειες:

➤ Τακτικό Αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Ν.2190/20 ετησίως το 1/20 των κερδών διατίθεται για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού. Ο σχηματισμός του Τακτικού Αποθεματικού είναι υποχρεωτικός μέχρι το ποσό να φτάσει στο ένα τρίτο του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Ο σχηματισμός γίνεται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση κάθε ζημίας και κάθε εταιρικού βάρους (όπως του φόρου εισοδήματος).

Το Τακτικό Αποθεματικό θα υπολογισθεί ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
Μείον: Διαφορές φορ. Ελέγχου πρ. Χρήσεων	55.000,00
	<u>595.000,00</u>
Μείον: Ο φόρος που αναλογεί (24%)	148.750,00
Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	<u>227.120,00</u>
Τακτικό Αποθεματικό: 446.250 X 5% =	22.312,50

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΧΨ - Α.Ε.					
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ					
					ΠΟΣΑ
	88.00(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως			650.000,00
Μείον	88.03 (42.01)	Ζημίες προηγ.χρήσεων προς κάλυψη			0,00
	88.04 (42.01)	Ζημίες προηγ/νης.χρήσεων προς κάλυψη			0,00
	42.04	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου			55.000,00
	88.09	Λοιποί μη ενσ/νοι στο λειτουρ.Κόστος Φόροι			0,00
		Υπόλοιπο Κερδών			595.000,00
Μείον	88.08	Φόρος εισοδήματος Α χ Β Φόρος(Αναλογούν)	595.000,00	24%	148.750,00
		Υπόλοιπο Κερδών			446.250,00
Μείον	41.02	Τακτικό Αποθεματικό χ 5%	446.250,00		22312.50
		Υπόλοιπο Κερδών			423.937,50

➤ **Διανομής Μερίσματος**

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν.148/1967 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν.876/1979 και το άρθρο 3, παρ. 18 του Ν.2753/99, οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν ως πρώτο μέρισμα ποσοστό ίσο με το 35% των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του Τακτικού Αποθεματικού, των τυχόν ζημιών προηγουμένων χρήσεων του φόρου εισοδήματος και εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσό που ορίζεται απ' το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/1920.

Στην περίπτωση που το ποσόν του μερίσματος με βάση τις διατάξεις του άρθ. 3 του Α.Ν.148/1967, είναι μεγαλύτερο του προβλεπόμενου από το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/20, η Γενική Συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τα εξής:

- Με πλειοψηφία 70% τουλάχιστον, να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μέρισμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2β, του άρθ. 45 του Κ.Ν.2190/20.
- Σημειώνεται ότι με πλειοψηφία 100% του καταβεβλημένου Μ.Κ. η εταιρία μπορεί να μη διανέμει ούτε πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρίας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ. (Απόφαση Ν.Σ.Κ. 723/6.10.1972).

Υπολογισμός μερίσματος

Υπολογισμός Μερίσματος, άρθρο 1, Ν.876/79

Υπόλοιπο καθαρών κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	446.250,00
Μείον: Τακτικό Αποθεματικό	22.312,50
Υπόλοιπο για σχηματισμό α' μερίσματος	423.937,50
Επί συντελεστή α' μερίσματος	35%
	148.378,13

Διανεμόμενα Κέρδη

Α' μέρισμα	148.378,13
Αμοιβές μελών Δ.Σ.	100.000,00
Διανεμόμενα κέρδη	248.378,13

Αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα

Το αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα υπολογίζεται ως εξής: Από το συνολικό ποσό των αφορολογήτων εσόδων αφαιρείται το μέρος των αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, προσαυξημένο με τον αναλογούντα φόρο

Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα = $\frac{\text{Διανεμόμενα Κέρδη} * \text{Αφορολόγητα Έσοδα}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}}$

Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα $\frac{248.378,13 * 40.000,00}{650.000,00} = 15.284,31$

Πλέον: Αναλογών Φόρος (32/68) $\frac{5.094,94}{20.379,25}$

Αφορολόγητα έσοδα	40.000,00
Μείον: Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα	20.379,25
Αφορολόγητο Αποθεματικό από Έσοδα Αφορολόγητα	<u>19.620,75</u>

Σημείωση: Αφορολόγητα Έσοδα στο παράδειγμα είναι τα “Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου” (10.000,00) και “Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων” (30.000,00).

➤ Λογιστικές διαφορές

Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 “Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α. Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β. Ποσοστό 5% (πέντε τοις εκατό) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.”

Με βάση τα παραπάνω και με δεδομένο ότι υπάρχουν μη εκπιπτόμενες δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, καθώς και πρόστιμα και προσαυξήσεις, οι λογιστικές διαφορές εξευρίσκονται ως εξής:

Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	12.000,00
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000,00

Αφορολόγητα έσοδα	40.000,00
Έσοδα από συμμετοχές	20.000,00
	<hr/>
	60.000,00

Δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο που δεν εκπίπτουν από τη Φορολογία Εισοδήματος (60.000,00 * 5%=)	3.000,00	3.000,00
--	----------	----------

Αναλογία χρεωστικών τόκων (1)	926,32
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών	<hr/> 5.678,00

(1) Η Αναλογία χρεωστικών τόκων υπολογίζεται :

Χρεωστικοί τόκοι * Αφορολόγητα έσοδα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα

$$\frac{22.000 * 60.000,00}{1.425.000,00} = 926,32$$

2. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές	26.926,32
	<hr/> 676.926,32

Μείον: Έσοδα συμμετοχών	20.000,00
Αποθ. από αφορολ. έσοδα	19.620,75
	<hr/> 39.620,75

Φορολογητέα κέρδη	<hr/> 637.305,57
--------------------------	-------------------------

Φόρος Εισοδήματος

α. Κύριος Φόρος Εισοδήματος 637.305,57 * 24%	
=	159.326,39
β. Συμπληρ/κός φόρος εις/τος 60.000,00 * 3% =	1.800,00
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	<hr/> 161.126,39

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Φόρος Εισοδήματος	161.126,39
Επί συντελεστή προκαταβολής	80%
Σύνολα	<hr/> 128.901,11

Μείον: Παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος		
από τόκους καταθέσεων	400,00	
από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200,00	7.600,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		
κερδών επόμενης χρήσης		52.901,11
<u>Φόρος Εισοδήματος για καταβολή</u>		
Φόρος Εισοδήματος		136.126,39
Πλέον: προκαταβολή Φ.Ε. επ. Χρήσης		101.301,11
Σύνολα		237.427,50
Μείον: Προκαταβολή κερδών προηγ. Χρήσης	40.000,00	
Παρακρατημένος φόρος τόκων καταθέσεων	400,00	
Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200,00	47.600,00
Σύνολο υποχρέωσης φόρου		189.827,50

➤ **Εγγραφές διάθεσης κερδών και φόρου εισοδήματος**

Μετά τον προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού, του μερίσματος, του φόρου και της προκαταβολής του φόρου ακολουθούν οι εγγραφές του φόρου, της προκαταβολής φόρου και της Διάθεσης Κερδών, που έχουν ως εξής:

Όλοι οι υπολογαριασμοί του 88 έχουν πλέον μηδενιστεί και τα υπόλοιπά τους έχουν μεταφερθεί στον **88-99**, προκειμένου να γίνει η διανομή.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού **80-00-00** δημιουργήθηκε ως εξής:

<u>ΕΓΓΡΑΦΗ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</u>		
	Χρέωση	Πίστωση
88-99-00 Κέρδη προς διάθεση	388.873,61	
41-02-00 Τακτικό Αποθεματικό		22.312,50
53-01-00 Μερίσματα πληρωτέα		148.378,13
53-08-00 Αμοιβές μελών Δ.Σ.		100.000,00
41-90-00 Αποθεματικό από απαλλασσόμενα		
της φορολογίας έσοδα		19.620,75
42-00-00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		98.562,23

Με την εγγραφή ο λογαριασμός 88-99 κλείνει και έτσι ολοκληρώνεται η σειρά των εγγραφών διανομής των κερδών της χρήσης.

➤ **Πίνακας Διάθεσης Κερδών**

Κατόπιν αυτών ο Πίνακας Διάθεσης Κερδών διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ.88)

ΚΩΔ.ΛΟΓ.ΣΧΕΔΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Ποσά κλειόμενης Χρήσης 2008
88.00	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως	650.000,00
88.02-04 (42.00-02)	Πλέον: Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών) προηγούμενων χρήσεων	30.000,00
88.06 (42.04)	Μείον: Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	55.000,00
	Σύνολο	625.000,00
	Μείον:	
88.08	1. Φόρος εισοδήματος	136.126,39
	Κέρδη προς διάθεση	388.873,61
	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	22.312,50
53.01	2. Πρώτο μέρος	148.378,13
	-	
41.90	6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	19.620,75
53.08	Αμοιβές από ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου	100.000,00
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	98.562,23
		388.873,61

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

- ΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΣΑΚΕΛΛΗΣ
- ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε. – Ε.Π.Ε. , ΣΑΚΕΛΛΗΣ
- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ Ν. ΣΑΡΣΕΝΤΗ- ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΣΠ. ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΥ
- ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΧΡΗΣΤΟΥ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ
- ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΥ
- ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ – Κ.Β.Σ., ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ – ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ – ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ
- ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ Π. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΠΗΓΕΣ:

- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.minfin.gr>
- <http://www.forin.gr>

