

Α.Τ.Ε.Ι. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΝΟΜΟΥ 2190 (άρθρα 41-49, 51-53^α)
ΠΕΡΙ Α.Ε.



ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΔΟΞΑΣΤΑΚΗ ΚΑΛΛΙΟΠΗ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΦΟΙΤΗΤΗΣ:
ΑΝΔΡΙΟΠΟΥΛΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2013

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα μελέτη αφορά την πτυχιακή μου εργασία που κατέθεσα στο τμήμα Λογιστικής του ΑΤΕΙ Κρήτης και έχει ως αντικείμενο τις ειδικές διατάξεις του νόμου 2190 περί Ανωνύμων Εταιρειών για τα άρθρα 41 έως 49 και 51 έως 53^α.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές που συμμετείχαν στη συγκεκριμένη εργασία και ιδιαίτερα την κυρία Δοξαστάκη Καλλιόπη η οποία ως επιβλέπων καθηγήτρια μου προσέφερε πολύτιμη βοήθεια για την ολοκλήρωσή της.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω επίσης την οικογένειά μου για τη στήριξή της καθόλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Ανδριόπουλος Γιώργος,
Ιανουάριος 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	7
ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ (ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ) ΚΑΙ	
ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ Α.Ε.	7
1.1 Απογραφή	7
1.1.1 Έννοια απογραφής.....	7
1.1.2 Καταμέτρηση	8
1.1.3 Καταγραφή	8
1.2 Τηρούμενα Βιβλία	11
1.2.1 Λογιστικά Βιβλία.....	11
1.2.2 Διοικητικά Βιβλία.....	12
1.2.3 Γλώσσα και νόμισμα τήρησης των βιβλίων	13
1.2.4 Κυρώσεις λόγω μη τήρησης των βιβλίων.....	13
1.2.5 Τόπος Τήρησης Βιβλίων.....	13
1.2.6 Διάρκεια Εταιρικής Χρήσης.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	16
ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.....	16
2.1 Γενικές Αρχές	16
2.2 Ασώματες ακινητοποιήσεις ή Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	17
2.2.1 Γενικά	17
2.2.2 Υπεραξία.....	17
2.2.3 Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.....	18
2.2.4 Παραχωρήσεις Δικαιωμάτων.....	18
2.3 Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης.....	18
2.3.1 Γενικά	18
2.3.2 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.....	19
2.3.3 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για πάγια στοιχεία	19
2.3.4 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	20
2.3.5 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης.....	20
2.3.6 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακού δανείου.....	21
2.3.7 Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών.....	21
2.3.8 Έξοδα αναδιοργάνωσης.....	21
2.3.9 Λοιπά Έξοδα.....	22
2.4 Ενσώματες ακινητοποιήσεις.....	22
2.4.1 Γενικά	22
2.4.2 Αξία κτήσης	22
2.4.3 Υποτίμηση	23
2.4.4 Ειδικά θέματα αποσβέσεων	24
2.4.5 Ενδιαφέροντα θέματα σχετικά με την κατεδάφιση, ανέγερση και	
απόκτηση κτιρίων	25
2.4.6 Βελτιώσεις και Προσθήκες σε ακίνητα τρίτων	27
2.4.7 Δωρεάν απόκτηση παγίων στοιχείων	28
2.5 Εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και εμπράγματα ενσώματων	
ακινητοποιήσεων	28

2.5.1	Γενικά	28
2.6	Συμμετοχές και χρεόγραφα.....	29
2.6.1	Γενικά	29
2.6.2	Τιμή αποτίμησης.....	30
2.6.3	Αξία κτήσης.....	31
2.6.4	Τρέχουσα τιμή	32
2.6.5	Συμμετοχές και χρεόγραφα σε ξένο νόμισμα.....	34
2.6.6	Ίδιες μετοχές	34
2.6.7	Συνδεδεμένες επιχειρήσεις	35
2.7	Αποθέματα	36
2.7.1	Γενικά	36
2.7.2	Τιμή αποτίμησης.....	37
2.7.3	Αξία κτήσης.....	38
2.7.4	Τρέχουσα τιμή αγοράς.....	38
2.7.5	Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	39
2.7.6	Προσδιορισμός μέσης τιμής κτήσης.....	39
2.7.7	Διάφορα θέματα αποτίμησης.....	41
2.8	Απαιτήσεις	41
2.8.1	Γενικά	42
2.8.2	Διάκριση	42
2.8.3	Φορολογική αντιμετώπιση πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.....	43
2.9	Απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα.....	44
2.9.1	Γενικά	44
2.9.2	Ειδικότερος χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών.....	44
2.10	Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα	46
2.11	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία....	47
2.12	Λογαριασμοί τάξεως.....	48
2.13	Υποκαταστήματα	49
2.14	Περιουσιακά στοιχεία της Α.Ε. που βρίσκονται στο εξωτερικό	50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3..... 50

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΈΚΘΕΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ..... 50

3.1	Έννοια οικονομικών καταστάσεων	50
3.2	Τι απεικονίζουν οι οικονομικές καταστάσεις.....	51
3.3	Δομή και περιεχόμενο ισολογισμού	52
3.4	Δομή και περιεχόμενο του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως	53
3.5	Δομή και περιεχόμενο του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.....	54
3.6	Δομή και περιεχόμενο της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.....	54
3.7	Περιεχόμενο του προσαρτήματος.....	55
3.8	Ορισμένα θέματα σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.....	56
3.8.1	Συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις.....	56
3.8.2	Βιβλία στα οποία καταχωρούνται οι οικονομικές καταστάσεις.....	56
3.8.3	Αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων	56
3.8.4	Κατάρτιση, έγκριση και δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων ..	57
3.8.5	Τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων.....	58
3.8.6	Ελαττωματικότητα των οικονομικών καταστάσεων	59
3.9	Περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.....	60
3.10	Οικονομικές καταστάσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων	61

3.11 Έκθεση διαχείρισης διοικητικού συμβουλίου	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	62
ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ.....	
4.1 Έννοιες καθαρών κερδών και κερδών προς διάθεση	
4.2 Προϋποθέσεις για τη νόμιμη διανομή των κερδών	63
4.3 Σειρά διάθεσης των κερδών.....	64
4.4 Συμψηφισμός κερδών με ζημίες προηγούμενων χρήσεων.....	64
4.5 Φόρος εισοδήματος.....	64
4.6 Τακτικό αποθεματικό.....	65
4.7 Πρώτο μέρισμα	65
4.8 Χρόνος καταβολής του μερίσματος.....	66
4.9 Τρόπος διάθεσης του υπολοίπου των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση του πρώτου μερίσματος.....	67
4.10 Διανομή εικονικών κερδών.....	67
4.11 Διανομή κερδών στους εργαζόμενους.....	67
4.12 Διανομή προσωρινού μερίσματος (προ μέρισμα).....	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	69
ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΟΠΤΕΙΑ.....	69
5.1 Κρατική εποπτεία	69
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	72

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, η οποία επέφερε τη διεύρυνση των οικονομικών συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος έθεσαν τις βάσεις για την δημιουργία της μεγάλης σύγχρονης επιχείρησης, η οποία, για τη λειτουργία της και την ανάπτυξη της παραγωγικής της διαδικασίας, απαιτεί να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσω παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σημαντικού ύψους, είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρίας, γιατί αυξάνονται υπέρμετρα οι συνέπειες ως προς τον χρηματοδότη, σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών της επιχείρησης, γιατί τότε οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του.

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας, γιατί επιτρέπει να αμβλυνθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν εμπόδιο στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Την ανάπτυξη, λοιπόν, της Α.Ε. υπαγόρευσαν βασικά οι εξής λόγοι:

1. Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους,
2. Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που απορρέει από την συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων,
3. Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου - μετόχου, ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Έτσι, αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από έγγραφους τίτλους (μετοχές), οι οποίοι μπορούν να μεταβιβασθούν, ενώ ο κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Ο νόμος που διέπει τον θεσμό της Α.Ε. και που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί και ως ιδρυτικός, ψηφίσθηκε το 1920 και είναι γνωστός ως "ΝΟΜΟΣ ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ 2190/1920" και αποτελείται από 72 άρθρα. Ο νόμος αυτός ακόμη και σήμερα, έπειτα από συμπληρώσεις και τροποποιήσεις, αποτελεί τον βασικό πυρήνα της νομοθεσίας για τις ανώνυμες εταιρίες, κωδικοποιημένος με το Β.,174/1963.

Ριζικές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις έγιναν με τα Π.,409/1986 και 498/1987 με τα οποία προσαρμόσθηκε η νομοθεσία για τις Α.Ε. προς τις οδηγίες των Ευρωπαϊκών Οικονομικών Κοινοτήτων.

Στο μεταξύ, τροποποιήσεις κυρίως στην φορολογία των Α.Ε. επέφεραν οι νόμοι 2065/1992, 2238/1994 και ο 2579/1998.

Με το Ν. 3843/58 επιβλήθηκε φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων. Μέχρι τότε ίσχυε το σύστημα της φορολογίας καθαρών προσόδων του Ν.1640/1919. Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιριών, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων υπήχθησαν στη φορολογία νομικών προσώπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ (ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ) ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ Α.Ε.

1.1 Απογραφή

Σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 2190/1920,¹ μία Α.Ε. τόσο κατά την έναρξη της λειτουργίας της, όσο και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης, όπως αυτή καθορίζεται από το καταστατικό, είναι υποχρεωμένη να διενεργεί την προβλεπόμενη από το άρθρο 9 του εμπορικού νόμου απογραφή. Ο ίδιος ο νόμος δεν παρέχει ο ίδιος τις πληροφορίες για την απογραφή αλλά παραπέμπει στο άρθρο 9 του εμπορικού νόμου. Στο άρθρο αυτό ορίζεται ότι κάθε έμπορος οφείλει να πραγματοποιεί κάθε έτος ιδιόγραφη απογραφή των κινητών και ακινήτων πραγμάτων του και της περιουσίας του και στη συνέχεια να την αντιγράψει σε ειδικό βιβλίο απογραφών.

Επειδή η εμπορική νομοθεσία δεν οδηγεί στην έννοια και στον τρόπο διενέργειας της απογραφής καταφεύγουμε στη λογιστική επιστήμη και στη φορολογική νομοθεσία.

1.1.1 Έννοια απογραφής

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών με τις οποίες προσδιορίζεται και καταγράφεται λεπτομερώς κατά είδος και ποσότητα σε αξία ενιαίου νομίσματος, η πραγματική περιουσία μίας επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή. Περιλαμβάνει 2 στάδια:

1. Λεπτομερή και ακριβή ποσοτικό προσδιορισμό
2. Αποτίμησή τους σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920²

Στην έννοια της αποτίμησης αναφέρονται και τα άρθρα 27 και 17 του Κ.Β.Σ.

Σκοπός της απογραφής είναι ο προσδιορισμός της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Για την πραγματοποίησή της απαιτείται προηγουμένως ιδιαίτερη προετοιμασία ώστε να εντοπιστούν τα στοιχεία που αποτελούν πραγματικά

¹ άρθρο 41 του Ν. 2190/1920

² άρθρο 43 του Ν. 2190/1920

την επαγγελματική περιουσία και να ταξινομηθούν ώστε να είναι ευκολότερη και ορθότερη η καταμέτρησή τους.

1.1.2 Καταμέτρηση

Με τον όρο καταμέτρηση εννοούμε το ποσοτικό μέτρημα των παγίων, των συμμετοχών, των αποθεμάτων, των χρεογράφων, των αξιόγραφων και του ταμειακού διαθέσιμου (δηλ. εξωλογιστική απογραφή), αλλά και ορισμένων στοιχείων της περιουσίας τα οποία δεν είναι δεκτικά ποσοτικής μέτρησης. Καταμέτρηση θεωρείται και η συμφωνία μεταξύ λογιστικών και πραγματικών υπολοίπων (εσωλογιστική απογραφή).

Υπάρχουν, βέβαια, και περιπτώσεις που τα αποθέματα λόγω της φύσης είναι αδύνατο να καταμετρηθούν, για παράδειγμα στις βιομηχανίες αλατιού. Στις περιπτώσεις αυτές λαμβάνεται υπόψη το λογιστικό υπόλοιπο της καρτέλας αποθήκης.

Τα καταμετρημένα στοιχεία θα πρέπει να αναγράφονται σε ειδικές καταστάσεις, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης με στοιχεία όπως χώρος ταξινόμησης, ποσότητες, ημερομηνία καταμέτρησης, διαφορές με λογιστικά βιβλία κ.ά.

Οι διαφορές που προκύπτουν επιβάλλεται να θέτονται υπόψη της διοίκησης ώστε να διερευνώνται και να λογιστικοποιούνται με εγγραφές τέλους χρήσης.³

1.1.3 Καταγραφή

Καταγραφή είναι η καταχώρηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού της καταμετρημένης επαγγελματικής περιουσίας της εταιρείας. Αναλυτικότερα:

1. Κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται ιδιαιτέρως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού με την αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσανξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων, προσθηκών ή βελτιώσεων, με τις αποσβέσεις του και την αναπόσβεστη αξία. Εάν η εταιρεία τηρεί θεωρημένο μητρώο παγίων στοιχείων, τότε επιτρέπεται η αναγραφή των παραπάνω στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων. Από 01/01/2003 η τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων

³ Δημήτρης Παρ., Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων , 1ος τόμος , 7η έκδοση , εκδόσεις Σακκούλα

είναι υποχρεωτική και σε αυτήν θα πρέπει να αναγράφεται το κάθε πάγιο στοιχείο και στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών η καταγραφή κάθε στοιχείου να γίνεται ανά ομάδες και όχι ιδιαιτέρως για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης πάγιου στοιχείο αυτό θα παραμένει στο μητρώο παγίων στοιχείων με την αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, εφόσον παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

2. Τα έπιπλα και σκευή καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά συντελεστή απόσβεσης με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους. Με τον ίδιο τρόπο καταχωρούνται από 01/01/2003 καις το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.
3. Οι μετοχές, οι ομολογίες και λοιπά χρεόγραφα, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά είδος με την ποσότητά τους, την αξία κτήσης τους και την τρέχουσα αξία τους.
4. Τα αποθέματα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού ή σε θεωρημένες καταστάσεις κατά αποθηκευτικό χώρο, είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, μονάδα αξίας και συνολική αξία. Κατ' εξαίρεση, τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται σε ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο μπορούν να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού ενιαία. Η καταχώρηση αυτή γίνεται ενιαία με μία εγγραφή για ολόκληρη ποσότητα κάθε είδους.

Στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα σε υποκατάστημα στο οποίο εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταχώρησή τους θα γίνεται όπως παραπάνω στο βιβλίο, όμως, απογραφών και ισολογισμού που τηρεί το κατάστημα. Σε άλλη περίπτωση η καταχώρησή τους γίνεται μόνο ποσοτικά σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις και το ένα αντίγραφο αποστέλλεται στο κεντρικό όπου θα καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που διατηρεί. Σε περίπτωση, δε, που το κατάστημα ή ο αποθηκευτικός χώρος που δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα βρίσκεται στον ίδιο νομό με την έδρα ή στο ίδιο νησί, είτε σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων, τότε η καταχώρηση γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας.⁴

Σε περίπτωση που μία εταιρεία διενεργεί περιοδικές απογραφές στη διάρκεια του

⁴ Δημήτρης Παρ., Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων , 1ος τόμος , 7η έκδοση , εκδόσεις Σακκούλα

έτους, έχει το δικαίωμα να μη διενεργεί πραγματική απογραφή στο τέλος χρήσης. Σε αυτήν την περίπτωση εφαρμόζεται η μέθοδος της «διαρκούς απογραφής», στην οποία η ποσοτική απογραφή επιτυγχάνεται με τη διαρκή λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης όλων των ειδών αποθεμάτων.

5. Για τα λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που παρακολουθούνται με περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορούν να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μόνο τα υπόλοιπα των οικείων λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση κάθε λογαριασμού σε θεωρημένες καταστάσεις ή θεωρημένα ισοζύγια.
6. Όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, στις εγκαταστάσεις της εταιρείας, καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά είδος και ποσότητα, στην περίπτωση που δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή άλλα πρόσθετα βιβλία.
7. Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνεται με την αναγραφή κωδικών αριθμών αντί της περιγραφής τους. Θα πρέπει όμως να η κωδικοποίηση αυτή να έχει καταχωρηθεί σε θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή άλλο θεωρημένο βιβλίο. Στην περίπτωση χρήσης διεθνούς κωδικολογίου η καταγραφή του σε ειδικό βιβλίο δεν είναι απαραίτητη.
8. Η απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου δεν είναι απαραίτητο να καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών όταν δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν πάγια ή αποθέματα.

Η καταμέτρηση, σε ότι αφορά αποθέματα, διενεργείται την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής χρήσης (30/06 ή 31/12). Η καταγραφή αυτής στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού θα πρέπει να γίνεται μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν, όμως, αφορά τα λοιπά στοιχεία της περιουσίας θα πρέπει αυτά να καταχωρηθούν μέσα σε 4 μήνες για τις ανώνυμες εταιρείες ή σε 3 για τις Ε.Π.Ε., ή σε 6 μήνες για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς όμως οι ημερομηνίες αυτές να υπερβούν την προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Πληροφοριακά ως αποθήκη νοείται κάθε ανεξάρτητος από το κεντρικό ή υποκατάστημα της εταιρείας επαγγελματικός χώρος στον οποίο παραμένουν αγαθά με σκοπό τη διαφύλαξή τους μέχρι να προωθηθούν στην αγορά και στον οποίο δεν πραγματοποιείται καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα. Ως υποκατάστημα θεωρείται κάθε επαγγελματικός χώρος εκτός της έδρας της εταιρείας, στον οποίο πραγματοποιείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν αυτή διενεργείται κατόπιν εντολής της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος, σε

εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Ο χώρος στον οποίο πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών δε θεωρείται υποκατάστημα, όπως και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι.

Σε ό, τι αφορά τα τυχόν ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την ποσοτική μέτρηση των αποθεμάτων, αυτά λογιστικοποιούνται στην αναλυτική λογιστική και παράλληλα ενημερώνονται οι αναλυτικές μερίδες αποθήκης κατά ποσότητα και αξία, ενώ στη γενική λογιστική δεν πραγματοποιείται καμία εγγραφή.⁵

1.2 Τηρούμενα Βιβλία

1.2.1 Λογιστικά Βιβλία

Τα προβλεπόμενα βιβλία τρίτης κατηγορίας που υποχρεούνται να τηρούν οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε., τόσο από τη λογιστική επιστήμη όσο και από το συνδυασμό των άρθρων 7 και 17 του κ. Β. Σ. είναι:

- Το γενικό ημερολόγιο σε περίπτωση που τηρείται το κλασικό ή ιταλικό σύστημα τήρησης βιβλίων. Σε αυτό καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης.
- Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο και αναλυτικά ημερολόγια, όταν τηρείται το συγκεντρωτικό σύστημα τήρησης βιβλίων.
- Γενικό καθολικό
- Αναλυτικά καθολικά
- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού
- Μητρώο πάγιων στοιχείων
- Βιβλίο αποθήκης και παραγωγής κοστολογίου
- Λοιπά πρόσθετα βιβλία

Η τήρηση των παραπάνω βιβλίων θα πρέπει να συνδυασθεί με τις αναφορές των άρθρων 24 και 2 του Π.Δ. 186/1992 στον τρόπο και τον τρόπο μηχανογραφικής τήρησής τους.⁶

⁵ Δημήτρης Παρ., Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων , 1ος τόμος , 7η έκδοση , εκδόσεις Σακκούλα

⁶ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. , Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νικη 2004.

Στην περίπτωση ύπαρξης υποκαταστήματος όπου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τότε τηρούνται από αυτό ξεχωριστά βιβλία τρίτης κατηγορίας, τα δεδομένα των οποίων ενσωματώνονται σε εκείνα της έδρας ξεχωριστά, ως τελικό μόνο αποτέλεσμα μέσα στην προθεσμία κλεισίματος ισολογισμού.

1.2.2 Διοικητικά Βιβλία

Οι Α.Ε. είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις τόσο της φορολογικής όσο και της εμπορικής νομοθεσίας να τηρούν επιπλέον βιβλία πρακτικών γενικής συνέλευσης των μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς επίσης και βιβλίο μετοχών, του οποίου η τήρηση είναι προαιρετική σε περίπτωση που οι μετοχές τους δεν είναι ονομαστικές.

Το βιβλίο μετοχών, των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. ανώνυμων εταιρειών, πρέπει να εκτυπώνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, αναλυτικά με όλες τις κινήσεις του έτους. Οι εισηγμένες εταιρείες οφείλουν να εκτελούν την αντίστοιχη εκτύπωση στο ίδιο χρονικό διάστημα αλλά μόνο για τους κατόχους μετοχών κατά το τέλος χρήσης, με την προϋπόθεση ότι οι αναλυτικές κινήσεις φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με δυνατότητα εκτύπωσης.

Σε περίπτωση μη ενημέρωσης ή πλημμελούς τήρησης του βιβλίου μετοχών προκύπτει η ακυρότητα της εγγραφής στο βιβλίο και ανυπαρξία μεταβίβασης για τις Α.Ε., όχι όμως και μεταξύ των μερών, για τα οποία η μεταβίβαση παραμένει ισχυρή. Αν η Α.Ε. αρνείται να προβεί σε ενημέρωση του βιβλίου μετοχών μπορεί να καταδικαστεί με βάση το άρθρο 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας αλλά δεν μπορεί να ζητηθεί η λήψη ασφαλιστικών μέτρων, δηλαδή, να εξαναγκαστεί η Α.Ε. προς ενημέρωση του βιβλίου μετόχων (Πρωτ. Αθ. 2959/87). Μπορεί, λοιπόν, να καταδικαστεί ο εκπρόσωπος της Α.Ε. στο να κατονομάσει προφορικά ενώπιον του δικαστηρίου τους ονομαστικούς μετόχους οι οποίοι και νομιμοποιούνται τελικά, ως τέτοιοι, όχι, όμως, από το χρόνο της προφορικής αυτής δήλωσης, αλλά από την ημερομηνία της τελεσίδικης απόφασης του δικαστηρίου.⁷

⁷ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. , Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νική 2004

1.2.3 Γλώσσα και νόμισμα τήρησης των βιβλίων

Τα βιβλία της Α.Ε. κατά την εμπορική και τη φορολογική νομοθεσία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα. Από 01/01/2002 όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να τηρούν τα βιβλία τους, να εκδίδουν τα στοιχεία τους και να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις μόνο σε ευρώ, αφού αποτελεί πλέον το εθνικό νόμισμα. Εξαιρέσεις υπάρχουν, εφόσον επιτραπεί νόμιμα, σε περιπτώσεις όπως:

1. Για τις ιδρυόμενες επιχειρήσεις με κεφάλαια εξωτερικού, η τήρηση βιβλίων σε ξένο νόμισμα
2. Εμφάνιση σε ξένο νόμισμα ορισμένων ασφαλιστικών δραστηριοτήτων
3. Σε ξένη γλώσσα, εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό ή την απόφαση της Γ.Σ., των ναυτικών εταιρειών
4. Στις ξένες εταιρείες που υπάγονται στους Α.Ν.89/67 και 378/68 η τήρηση βιβλίων σε ξένη γλώσσα
5. Τα ξενόγλωσσα στοιχεία που λαμβάνονται από επιχειρήσεις του εξωτερικού

1.2.4 Κυρώσεις λόγω μη τήρησης των βιβλίων

Εκτός των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, προβλέπονται για παραβάσεις στην τήρηση βιβλίων της Α.Ε., ο υπουργός εμπορίου μπορεί να ανακαλέσει την άδεια λειτουργίας της, ή να την αναστείλει για περίοδο μέχρι 6 μήνες, κατόπιν αιτιολογικής έκθεσης από ορκωτό ελεγκτή. Σε αυτήν την περίπτωση η Α.Ε. μπορεί μέσα σε 20 μέρες από τη λήψη της απόφασης να υποβάλλει τις αντιρρήσεις της.⁸

1.2.5 Τόπος Τήρησης Βιβλίων

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, εκτός από τα βιβλία του υποκαταστήματος. Κατ' εξαίρεση, με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μπορεί να τηρούνται σε άλλο τόπο που να βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Τα πρόσθετα βιβλία τηρούνται πάντα στον τόπο της επαγγελματικής εγκατάστασης όπου ασκείται η

⁸ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. , Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νικη 2004

δραστηριότητα.

1.2.6 Διάρκεια Εταιρικής Χρήσης

Σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2190/1920, η εταιρική χρήση δεν μπορεί να υπερβαίνει τους 12 μήνες, με εξαίρεση την πρώτη χρήση που μπορεί να οριστεί για διάστημα, το οποίο δεν υπερβαίνει, όμως τους 24 μήνες. Αν και αφήνεται να εννοηθεί ότι η διάρκεια της εταιρικής χρήσης μπορεί να είναι μικρότερη των 12 μηνών, η περίπτωση αυτή αποκλείεται με τα άρθρα 42^α, 43 και 43β του Ν. 2190.1920, που ορίζουν ότι, οι οικονομικές καταστάσεις είναι ετήσιες, όσο και στο άρθρο 26 του Κ.Β.Σ. στο οποίο αναφέρεται ότι η διαχειριστική περίοδος είναι δωδεκάμηνη.

Εξαίρεση από τα παραπάνω αποτελεί εκτός από την πρώτη χρήση και η τελευταία μέσα στην οποία λύεται η εταιρεία. Επίσης, σε περίπτωση εκκαθάρισης, η διαχειριστική περίοδος διαρκεί όσο και η ίδια η εκκαθάριση.

Η διαχειριστική περίοδος λήγει την 30/06 ή την 31/12 κάθε έτους, με επιλογή της εταιρείας κατά την έναρξη εργασιών της. Εξαίρεση σε αυτό, με το δικαίωμα να κλείνουν σε διαφορετική ημερομηνία τη διαχειριστική τους περίοδο έχουν:

1. Το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, κλείνοντας κατά το διάστημα που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.
2. Η ημεδαπή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει αλλοδαπή επιχείρησης με ποσοστό κεφαλαίου 50% , τουλάχιστον.
3. Η ημεδαπή επιχείρηση, στο κεφάλαιο της οποία συμμετέχει με ποσοστό, τουλάχιστον 50%, αλλοδαπή επιχείρηση και ανήκει έτσι στην παραπάνω περίπτωση (β).

Η αλλαγή της διαχειριστικής περιόδου είναι επιτρεπτή εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν και εφόσον εγκριθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν αίτησης της εταιρείας το αργότερο ένα μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας διάρκεια ζητείται να μεταβληθεί. Σε 3 περιπτώσεις είναι αρκετή μία απλή γνωστοποίηση:

1. Όταν πρόκειται για αλλαγή του χρόνου λήξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, που η διάρκειά της είχε οριστεί με το καταστατικό σε χρόνο μικρότερο των 24 μηνών, με απλή αλλαγή του καταστατικού.

2. Όταν πρόκειται για αλλαγή χρόνου λήξης επιχείρησης που ανήκουν στις παραπάνω περιπτώσεις εμπλοκής αλλοδαπής επιχείρησης, για προσαρμογή του χρόνου λήξης με αυτόν την αλλοδαπής. Απαιτείται, βεβαίως, προσκόμιση στη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής ή οικονομικής αρχής.

3. Όταν πρόκειται για αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της περιόδου.

Σε περίπτωση που η εταιρεία προέρχεται από μετασχηματισμό εταιρείας (μετατροπή ή συγχώνευση), αυτή δεν μπορεί να ορίσει 12μηνη πρώτη χρήση, εφόσον το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε από οποιαδήποτε από τις μετασχηματισμένες εταιρείες. Η προερχόμενη, όμως, από το μετασχηματισμό εταιρεία μπορεί να επιλέξει χρόνο λήξης χρήσης διαφορετικό από εκείνο που εφάρμοζε η παλαιά εταιρεία.⁹

⁹ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. , Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νικη 2004

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

2.1 Γενικές Αρχές

Τα ποσά των περιουσιακών στοιχείων, που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αποτιμώνται; σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζει το άρθρο 43 του Ν.2190/1920, λαμβανομένου, όμως, υπόψη και του άρθρου 42ε του νόμου αυτού.

Η αποτίμηση γίνεται με βάση τόσο την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, όσο και των ακόλουθων γενικών αρχών:

1. Η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας πρέπει να θεωρείται δεδομένη, αλλιώς θα πρέπει να εφαρμοστούν άλλοι κανόνες αποτίμησης.
2. Οι μέθοδοι αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζονται πάγια, χωρίς να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση
3. Η αρχή της συντηρητικότητας πρέπει να εφαρμόζεται πάντοτε.
 - i. Σε κάθε χρήση να περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν σε αυτήν και όχι ανύπαρκτα ή αβέβαια
 - ii. Να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και ζημιές που αφορούν, τόσο τις προηγούμενες χρήσεις, όσο και την κλειόμενη
 - iii. Να διενεργούνται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις
4. Τα έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση να λογίζονται σε αυτή ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους
5. Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού πρέπει να αποτιμώνται ιδιαίτερω
6. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών χρήσης πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με αυτά του ισολογισμού κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης

Παρέκλιση από τα παραπάνω επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και θα πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα επαρκώς αιτιολογημένη, με παράθεση

της επίδρασης της στην περιουσιακή διάρθρωση και τα αποτελέσματα χρήσης.¹⁰

2.2 Ασώματες ακινητοποιήσεις ή Άυλα περιουσιακά στοιχεία

2.2.1 Γενικά

Η συγκεκριμένη κατηγορία αφορά τα ασώματα αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό την παραγωγική τους χρησιμοποίηση για χρονικό διάστημα πέρα του έτους και μπορούν αν αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.

Διακρίνονται σε δικαιώματα και σε πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις. Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους καταχωρούνται με την αξία κτήσης τους. Υπάρχει περίπτωση να καταβάλλεται, πέραν του εφάπαξ ποσού, και ένα ποσό ετησίως ή μόνο η δεύτερη περίπτωση υπολογιζόμενο στα έσοδα από την εκμετάλλευση του άυλου παγίου, τότε το ποσό αυτό καταχωρείται στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Τα άυλα στοιχεία που δημιουργούνται από την εταιρεία δεν απεικονίζονται λογιστικά, εκτός αν έγιναν αξιόλογα έξοδα που είναι υποκείμενα σε τμηματική απόσβεση.

2.2.2 Υπεραξία

Η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή την συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης και η οποία ισούται με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της. Πρόκειται, δηλαδή, για τη διαφορά της τρέχουσας αξίας της επιχείρησης και της πραγματικής καθαρής αξίας.

Η υπεραξία αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, που δεν είναι δυνατό να υπερβούν την πενταετία. Αν η υπεραξία συνίσταται στη διαφορά που προκύπτει λόγω καταβολής χρηματικού ποσού μεγαλύτερου από τη συνολική περιουσία της εξαγοραζόμενης εταιρείας, τότε αυτή εκπίπτει και φορολογικά ως έξοδο πρώτης εγκατάστασης.¹¹

¹⁰ Καβαλάκης Γεώργιος, Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Δεδεμάδη

¹¹ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

2.2.3 Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας

Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας παρέχουν στην εταιρεία το πλεονέκτημα της μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η προστασία του οικείου δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής κάποιου προϊόντος. Τα δικαιώματα αυτά καταχωρούνται με την αξία κτήσης τους στον ισολογισμό, μόνο, εφόσον υπάρχει βάσιμη προσδοκία για την αποδοτική και παραγωγική χρησιμοποίησή τους, αλλιώς το αναπόσβεστο υπόλοιπό τους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης. Αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα, ανάλογα με το χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησης κάθε δικαιώματος. Η δαπάνη για την αγορά εμπορικού σήματος αποσβένεται σε 10 χρήσεις με έναρξη αυτής, μέσα στην οποία άρχισε η εκμετάλλευση χρήσης του.¹²

2.2.4 Παραχωρήσεις Δικαιωμάτων

Οι παραχωρήσεις δικαιωμάτων' εκμετάλλευσης ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων, χρήσης ενσώματων παγίων, μισθωτικών δικαιωμάτων, καθώς και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, που γίνονται στην εταιρεία έναντι ανταλλάγματος (προσαυξημένου με τα ειδικά έξοδα) που αποτελεί την αξία κτήσης τους, με την οποία αυτά καταχωρούνται στον ισολογισμό, εφόσον όμως, από την εκμετάλλευσή τους η επιχείρηση προσδοκά, βάσιμα, την πραγματοποίηση εσόδων, αλλιώς θα πρέπει η αξία τους να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσης.

2.3 Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

2.3.1 Γενικά

Πρόκειται για έξοδα ειδικής φύσης, τα οποία εξυπηρετούν την παραγωγική δραστηριότητα της εταιρείας, όχι μόνο για μία χρήση αλλά για περισσότερες και γίνονται τόσο για την ίδρυση και αρχική οργάνωσή της, όσο και για την επέκταση και

¹² Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

αναδιοργάνωσή της, καθώς επίσης και για την απόκτηση διαρκώ Αξία κτήσης, των εξόδων αυτών, με την οποία και αποτιμώνται είναι, για μεν την απόκτησή τους από τρίτους, το ποσό που καταβλήθηκε σε αυτούς προσαυξημένο με τα ειδικά έξοδα απόκτησης τους, για δε τη δημιουργία τους από την εταιρεία, τα έξοδα που δαπανήθηκαν και για τα προερχόμενα από συγχώνευση ή από εισφορά σε είδος, η αξία εκτίμησης της, κατά νόμο, επιτροπής ν μέσωσν εκμετάλλευσης και για το λόγο αυτό καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό. Αξία κτήσης, των εξόδων αυτών, με την οποία και αποτιμώνται είναι, για μεν την απόκτησή τους από τρίτους, το ποσό που καταβλήθηκε σε αυτούς προσαυξημένο με τα ειδικά έξοδα απόκτησης τους, για δε τη δημιουργία τους από την εταιρεία, τα έξοδα που δαπανήθηκαν και για τα προερχόμενα από συγχώνευση ή από εισφορά σε είδος, η αξία εκτίμησης της, κατά νόμο, επιτροπής. Στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης περιλαμβάνονται:

2.3.2 Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, που αφορούν τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού, δημόσιας προβολής της ίδρυσης, κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου και διοίκησης, που γίνονται μέχρι την έναρξη της κυρίας δραστηριότητας, καθώς και τα έξοδα εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται, είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

2.3.3 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για πάγια στοιχεία

Οι συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων, που προκύπτουν κατά την τμηματική ή ολοσχερή εξόφληση, καθώς και κατά την αποτίμηση στο τέλος της χρήσης, των δανείων σε ξένο νόμισμα, τα οποία λήφθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων στοιχείων. Αυτές αποσβένονται ως ακολούθως:

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, αφού προηγουμένως συμψηφιστούν με τυχούσες πιστωτικές της προηγούμενης χρήσης, αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη συμβατική χρονική διάρκεια του δανείου, από τη λήξη της κλειόμενης χρήσης, μεταφερόμενες στα αποτελέσματα χρήσης.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, που αντιστοιχούν σε ληξιπρόθεσμα ποσά δανείων, μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης στα αποτελέσματα, ενώ οι αντίστοιχες πιστωτικές καταχωρούνται στο παθητικό του ισολογισμού με τον τίτλο «Λοιπές Προβλέψεις». Σε περίπτωση, που μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η απόσβεση αρχίζει από τη λήξη ή τη διακοπή αυτής.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, αφού προηγουμένως μειώσουν τις τυχούσες χρεωστικές (είτε της κλειόμενης χρήσης, είτε προηγούμενων), κατά το υπόλοιπό τους ή ολόκληρο το ποσό - αν δεν υπάρχουν χρεωστικές - μεταφέρονται, αν μεν προέκυψαν κατά την εξόφληση των δόσεων του δανείου στα αποτελέσματα χρήσης (έσοδα), αν δε προέκυψαν κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης (του δανείου σε Ξ.Ν) στο παθητικό του ισολογισμού με τον τίτλο «Λοιπές προβλέψεις» και την επόμενη χρήση, αφού προηγουμένως συμψηφίσουν τυχούσες χρεωστικές, θα μεταφερθούν στα έσοδα αυτής (παρ.3 άρθ. 43 Ν.2190/1920).¹³

2.3.4 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, που προκύπτουν από δάνεια χρησιμοποιούμενα αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων κατά τη χρονική περίοδο μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας της εταιρείας, ή της νέας μονάδας με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται, είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία (παρ.3 αρθ. 43 Ν.2190/1920).

2.3.5 Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης

Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης, που πραγματοποιούνται για αναζήτηση επιστημονικών και τεχνολογικών μεθόδων και γνώσεων, με σκοπό την αξιοποίησή τους στους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της εταιρείας. Αν, όμως, τα έξοδα αυτά, δεν αφορούν πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, τότε αυτά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης αποσβένονται, είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση.

¹³ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους; με εξαίρεση αυτές που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια(παρ.3 αρθ. 43 Ν.2190/1920).

2.3.6 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακού δανείου

Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων, που γίνονται για την αύξηση του κεφαλαίου των επιχειρήσεων εταιρικής μορφής. όπως τα έξοδα τροποποίησης καταστατικού, εκτύπωσης νέων μετοχών, δημοσίευσης προσκλήσεων, οι αμοιβές συμβολαιογράφων και δικηγόρων καθώς και τα παρόμοια έξοδα που πραγματοποιούνται στις περιπτώσεις έκδοσης ομολογιακών δανείων. Αποσβένονται, είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.¹⁴

2.3.7 Διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών

Οι διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών που προκύπτουν από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστικής τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφλησή τους σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Αποσβένονται δε, με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησής του ομολογιακού δανείου(παρ.3 αρθ. 43 Ν.2190/1920).

2.3.8 Έξοδα αναδιοργάνωσης

Τα έξοδα αναδιοργάνωσης, στα οποία περιλαμβάνονται τα έξοδα μελετών, οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα και με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών, που προκύπτουν από σημαντικές επεκτάσεις ή αλλαγές στην οργανωτική της δομή. καθώς και στην εμπορική ή παραγωγική δραστηριότητα της εταιρείας. Αποσβένονται. είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (παρ. 3 αρθ.

¹⁴ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

43 Ν.2190/1920). Ειδικά, τα λογισμικά προγράμματα των Η/Υ που εντάσσονται στην κατηγορία των εξόδων αναδιοργάνωσης αποσβένονται. Είτε εφάπαξ μέσα στην χρήση που αποκτήθηκαν, είτε με ετήσιο συντελεστή 30% (αρθ.12 Π.Δ. 100/98). Αν όμως αυτά παρέχονται στους υπαλλήλους της εταιρείας για τηλεργασία, αποσβένονται εφάπαξ μέσα στη χρήση που αποκτήθηκαν (παρ.1θ αρθ 31 Ν.223811994).

2.3.9 Λοιπά Έξοδα

Τα λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης στα οποία περιλαμβάνονται άλλες περιπτώσεις εξόδων, που δεν ανήκουν σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες, πλην, όμως δικαιολογείται η ένταξή τους στην κατηγορία των εξόδων εγκατάστασης. Και αυτά αποσβένονται, είτε εφάπαξ στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία¹⁵

2.4 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

2.4.1 Γενικά

Πρόκειται για τα υλικά αγαθά (πάγια) που αποκτά η εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιηθούν ως μέσα της δραστηριότητάς της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα γήπεδα - οικόπεδα, τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία, οι αγροί - φυτείες - δάση, τα κτίρια - τεχνικές εγκαταστάσεις - τεχνικά έργα, τα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός και τέλος, τα ποσά τα οποία δαπανώνται για την κατασκευή ενσώματων πάγιων που δεν έχουν ολοκληρωθεί στο τέλος της χρήσης, καθώς και οι προκαταβολές για την αγορά τους.

2.4.2 Αξία κτήσης

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην αξία κτήσης ή τους κόστους

¹⁵ (παρ.3 άρθ. 43 Ν.2190/1920).

ιδιοκατασκευής τους, προσ αυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένης με τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις (παρ. 5 αρθ. 43 Ν.219011920).

Αξία κτήσης των ενσώματων πάγιων που αποκτώνται από τρίτους είναι η τιμή αγοράς τους, όπως αυτή αναγράφεται στο δικαιολογητικό αγοράς. Ειδικά για κινητά ενσώματα πάγια στοιχεία, η αξία αυτή μειώνεται με τις εκπτώσεις και προσ αυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Αξία κτήσης των ενσώματων πάγιων στοιχείων, τα οποία προέρχονται από ιδιοκατασκευή ή ιδιοπαραγωγή, είναι το κόστος παραγωγής ή ιδιοπαραγωγής τους, ενώ σε περίπτωση συγχώνευσης ή εισφοράς σε είδος είναι η αξία εκτίμησης της, κατά νόμο, αρμόδιας επιτροπής. Επίσης, σε περίπτωση αναπροσαρμογής με βάση ειδικό νόμο, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει είναι η νέα αξία κτήσης για το μέλλον.

Ειδικά, τα έξοδα κτήσης ακινήτων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων), δεν προσ αυξάνουν την αξία κτήσης τους, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα εγκατάστασης θεωρούμενα ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, αποσβενόμενα είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.¹⁶

2.4.3 Υποτίμηση

Σε περίπτωση υποτίμησης κάποιου ενσώματου στοιχείου, ανεξάρτητα αν υπάγεται σε απόσβεση και εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, έτσι ώστε αυτό να αποτιμηθεί στην υποτιμημένη τρέχουσα αξία, η οποία, βέβαια, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, θα είναι μικρότερη από την τιμή κρήσης του. Δηλαδή, ο νόμος απαιτεί η υποτίμηση να μην οφείλεται σε προσωρινά και έκτακτα περιστατικά, οπότε αυτή θα είναι προσωρινή, αλλά θα πρέπει να προκύπτει από αντικειμενικά δεδομένα και να προβλέπεται ότι θα έχει διάρκεια. Η πρόβλεψη αυτή βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης, εμφανιζόμενη ιδιαίτερος στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης ή στο προσάρτημα, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη.

¹⁶ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. ,Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νική 2004

2.4.4 Ειδικά θέματα αποσβέσεων

Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή όχι κερδών και αρχίζει από το χρόνο χρήσης ή λειτουργίας του πάγιου στοιχείου. Οι αποσβέσεις διενεργούνται, βασικά, με τη σταθερή μέθοδο, δηλαδή με τον υπολογισμό των προβλεπόμενων από το Π.Δ. 100/98, συντελεστών απόσβεσης για κάθε πάγιο στοιχείο, στην αξία κτήσης αυτού.

Όμως, για τα μηχανήματα και το μηχανολογικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις παρέχεται η ευχέρεια διενέργειας αποσβέσεων και με τη φθίνουσα μέθοδο. Η μέθοδος που θα επιλέξουν οι επιχειρήσεις θα πρέπει να εφαρμόζεται πάγια. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή οι προβλεπόμενοι συντελεστές απόσβεσης υπολογίζονται στο, κάθε φορά, υπόλοιπο αναπόσβεστης αξίας κάθε παγίου.

Σχετικές διευκρινίσεις:

1. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από 6 μήνες υπολογίζονται για το διάστημα αυτό με μειωμένους συντελεστές.
2. Σε περίπτωση πρόσκαιρης διακοπής της χρησιμοποίησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης προκειμένου αυτά να επισκευαστούν ή να συντηρηθούν, οι αποσβέσεις σε αυτά, θα διενεργηθούν κανονικά για όλη τη χρήση (Σ.τ.Ε 1889/1985).
3. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση, λειτουργεί συνεχώς και τα πάγια στοιχεία της δεν απομακρύνονται από αυτή, αλλά πραγματοποιεί έσοδα σε ορισμένους μήνες της διαχειριστικής χρήσης (Σ.τ.Ε 3309/1987).
4. Κανονικά για τα πάγια στοιχεία που παραμένουν σε αδράνεια συνεχώς δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Όμως, αν το μη χρησιμοποιούμενο πάγιο στοιχείο απαξιώνεται οικονομικά, τότε η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει πρόβλεψη για υποτίμηση της αξίας του.
5. Οι αποσβέσεις, οικιών (π.χ. διαμερίσματα) που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης πλην, όμως, δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της (Σ.τ.Ε 2443/96).
6. Από τις διατάξεις του φορολογικού νόμου (παρ. 1 στ άρθ.31 Ν .2238/94) προβλέπεται ότι, οι νέες επιχειρήσεις (δηλαδή, αυτές που ιδρύονται μετά από

την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.2556/1997 στο Φ.Ε.Κ., που είναι η 23.12.1997), κατά τις 3 πρώτες διαχειριστικές χρήσεις τους, οι οποίες έπονται εκείνης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους και για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους έχουν τη δυνατότητα, είτε να μη διενεργούν καθόλου αποσβέσεις σε αυτά, είτε να διενεργούν μεν αποσβέσεις, αλλά να χρησιμοποιούν ως συντελεστές απόσβεσης το 50% των οικείων συντελεστών απόσβεσης.

7. Επίσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (παρ. Ιστ αρθ.31 Ν.2238/94) πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης καθενός είναι μέχρι ευρώ 600 μπορούν να αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στη χρήση που αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή λειτούργησαν.
8. Οι αποσβέσεις πάγων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων προμηθευτής είναι υπεράκτια εταιρεία (offshore) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκτός αν ο υπόχρεος προσκομίσει στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η δαπάνη αγοράς αυτών ανταποκρίνεται προς τις τρέχουσες αγοραίες αξίες, οπότε στην περίπτωση αυτή η απόσβεση διενεργείται με βάση τις αξίες αυτές.

2.4.5 Ενδιαφέροντα θέματα σχετικά με την κατεδάφιση, ανέγερση και απόκτηση κτιρίων

1. Σε περίπτωση κατεδάφισης κτιρίου, που δεν έχει αποσβεστεί εξολοκλήρου, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στο λογαριασμό με Κ.Α. 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης», και κατά την απόσβεσή της, δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα έξοδα κατεδάφισης του κτιρίου αυτού, αν μεν, δεν ανεγερθεί νέο κτίριο, θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό με Κ.Α. 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» αν δε, ανεγερθεί νέο κτίριο, τότε αυτά θα προσαυξηθούν την αξία κτήσης του (δηλαδή, το κόστος ανέγερσής του). Επιπροσθέτως, η αξία κτήσης θα προσαυξηθεί και με τα ποσά που ενδεχόμενα θα καταβληθούν, σαν αποζημιώσεις στους ενοικιαστές του παλιού κτιρίου.
2. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση αποκτά κτίριο με αντιπαροχή ολόκληρου ή μέρους του οικοπέδου της, όπου, δηλαδή, η κατασκευάστρια εταιρεία εξοφλείται με τη μεταβίβαση σε αυτή της

ανάλογης έκτασης του οικοπέδου, τότε:

Για μεν την κατασκευάστρια εταιρεία ως αξία κτήσης του μέρους του κτιρίου που περιέρχεται σε αυτή (π.χ. 10 διαμερίσματα σε σύνολο 15 που κατασκευάστηκαν), θεωρείται το συνολικό κόστος (δηλαδή, των 15 διαμερισμάτων) ανέγερσης του κτιρίου (χωρίς αξία οικοπέδου). Για την παραχώρηση του μέρους του κτιρίου (δηλαδή, των 5 διαμερισμάτων) στην επιχείρηση-ιδιοκτήτρια του οικοπέδου δε θα διενεργείται καμία λογιστική εγγραφή σε λογαριασμούς ουσίας.

Το συνολικό κόστος ανέγερσης του κτιρίου θα πρέπει να κατανεμηθεί σε αξία οικοπέδου και αξία κτιρίου με βάση την έκταση του μέρους του κτιρίου (δηλαδή, των 5 διαμερισμάτων) που περιέρχεται στην επιχείρηση-ιδιοκτήτρια του οικοπέδου. Συνεπώς, ως αξία οικοπέδου για την κατασκευάστρια, θεωρείται το κόστος ανέγερσης του μέρους του κτιρίου που περιέρχεται στην επιχείρηση-ιδιοκτήτρια του οικοπέδου (Γνωμ. Ε.Σ.Υ.Α. 30/1988).

Για την επιχείρηση – ιδιοκτήτρια του οικοπέδου ως αξία κτήσης του μέρους του κτιρίου (δηλαδή, των 5 διαμερισμάτων) που περιήλθε σε αυτή, θεωρείται η αξία ολόκληρου ή μέρους του οικοπέδου που δόθηκε, στην κατασκευάστρια εταιρεία, ως αντιπαροχή. Έτσι, λοιπόν, η επιχείρηση-ιδιοκτήτρια του οικοπέδου θα μεταφέρει την ανάλογη αξία από το λογαριασμό του οικοπέδου στο λογαριασμό του κτιρίου. Συνεπώς, το κτίριο θα εμφανιστεί με την ιστορική του αξία που θα ισούται με την αντίστοιχη ιστορική αξία του οικοπέδου (Γνωμ. Ε.Σ.Υ.Α. 284/1997).

3. Σε περίπτωση ανέγερσης κτιρίου από επιχείρηση (μισθώτρια εταιρεία) σε έδαφος (οικόπεδο ή γήπεδο) κυριότητας τρίτου (εκμισθώτρια εταιρεία) με τη συμφωνία ότι η μισθώτρια εταιρεία έχει δικαίωμα χρήσης για ορισμένο χρόνο μετά τη λήξη του οποίου το κτίριο περιέρχεται στην εκμισθώτρια εταιρεία χωρίς αντάλλαγμα τότε:

Η μισθώτρια εταιρεία (κατασκευάστρια του κτιρίου), θα εμφανίσει το κόστος, τόσο της ανέγερσης του κτιρίου, όσο και των διαμορφώσεων της εδαφικής έκτασης στο λογαριασμό «Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα».

Προς αποκατάσταση της ζημιάς που θα υποστεί αυτή, από την απόδοση του κτιρίου στο συμφωνημένο χρόνο, στον κύριο του εδάφους, εξομοιούμενη με απώλεια κεφαλαίου, η μισθώτρια εταιρεία δικαιούται να σχηματίζει κάθε χρόνο, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία (παραγ.Ιζ, αρθ.31 Ν.2238/94) «αποθεματικό προς αποκατάσταση του ενεργητικού». Ουσιαστικά, όμως, δεν πρόκειται για αποθεματικό, αλλά για αποσβέσεις που θα υπολογίζονται ανάλογα με το χρόνο της

συμβατικής χρησιμοποίησης του κτιρίου, οι οποίες εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα.¹⁷

Αν, όμως η μισθώτρια εταιρεία πρόκειται να εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους, τότε το σχετικό ποσό της αποζημίωσης αφαιρείται από το κόστος ανέγερσης του κτιρίου και επί του υπόλοιπου κόστους που απομένει υπολογίζονται οι αποσβέσεις. Εννοείται, βέβαια, ότι η μισθώτρια εταιρεία θα φορολογηθεί για το εισόδημα της από οικοδομές, που προκύπτει, είτε από την εκμίσθωση του κτιρίου, είτε από την ιδιοχρησιμοποίησή του.

Η εκμισθώτρια εταιρεία (ιδιοκτήτρια του εδάφους), θα εμφανίσει το κόστος κατασκευής του κτιρίου, με βάση σχετικά στοιχεία που θα της χορηγήσει η κατασκευάστρια επιχείρηση, στη χρέωση του λογαριασμού «Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα», με πίστωση του λογαριασμού «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού/ έσοδα επομένων χρήσεων».

Στο τέλος δε, κάθε χρήσης, αφενός μεν, θα μεταφέρει το αναλογούν ποσό (από τους «Μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού») στα έσοδα της κλειόμενης χρήσης θεωρούμενο ως εισόδημα από οικοδομές και αφετέρου δε, θα υπολογίζει αποσβέσεις, σύμφωνα με τους συντελεστές του Π.Δ. 100/98.

Πάντως, οι αποσβέσεις αυτές, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, σύμφωνα και με την υπ' αριθμό 2282-5/1993 απόφαση του Σ.τ.Ε.

4. Σε περίπτωση που διενεργούνται προσθήκες και βελτιώσεις σημαντικής αξίας σε μισθωμένα ακίνητα (κυριότητας τρίτων), εμφανίζονται στο λογαριασμό «Κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα». Αν, όμως, πρόκειται για έξοδα διαμόρφωσης χώρων των μισθωμένων ακινήτων μικρής αξίας, τότε αυτά εμφανίζονται στο λογαριασμό «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», στην κατηγορία των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (Γνωμ. Ε.Σ. γ.Λ. 116/1992).

2.4.6 Βελτιώσεις και Προσθήκες σε ακίνητα τρίτων

Πάντως, ανεξάρτητα από τον τρόπο εμφάνισής τους, οι βελτιώσεις και προσθήκες σε

¹⁷ Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. ,Δημήτριος Ι. Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νικη 2004

μισθωμένα ακίνητα. αποσβένονται ανάλογα με την διάρκεια της μίσθωσης. Αν, όμως, ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτό, είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/98, τότε εφαρμόζεται ο δεύτερος.¹⁸

2.4.7 Δωρεάν απόκτηση παγίων στοιχείων

Σε περίπτωση απόκτησης παγίων στοιχείων από δωρεές τρίτων, θα πρέπει κανονικά, ο οικείος λογαριασμός του πάγιου στοιχείου να χρεωθεί με την πραγματική του αξία και να πιστωθεί ένας λογαριασμός αποθεματικού. Οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται κανονικά επί της αξίας του στοιχείου, πλην όμως, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει ποσό ίσο με την ετήσια απόσβεση να μεταφέρεται από το αποθεματικό, στα έσοδα της χρήσης. Υπάρχει και η άποψη ότι, αντί να πιστώνεται το αποθεματικό, να πιστώνονται απευθείας τα έσοδα της χρήσης στην οποία αποκτήθηκε δωρεάν το πάγιο στοιχείο.

2.5 Εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και εμπράγματα ενσώματων ακινητοποιήσεων

2.5.1 Γενικά

Σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920,¹⁹ τα μεν εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητα, απεικονίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, οι δε εμπράγματα ασφάλειες που χορηγούνται από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Όμοια παρουσίαση γίνεται επίσης και για κάθε μορφή εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρεία.

Τα εμπράγματα δικαιώματα (δικαιώματα εξουσίας στο πράγμα και εναντίων πάντων), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αστικού κώδικα, διακρίνονται: α) σε εμπράγματα δικαιώματα επί ιδίου πράγματος, στα οποία ανήκει μόνο, η κυριότητα, β) σε εμπράγματα δικαιώματα επί αλλότριου πράγματος, στα οποία ανήκουν οι

¹⁸ (παραγ. 1 γ, αρθ.31, Ν.2238/94).

¹⁹ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

προσωπικές δουλείες και οι πραγματικές δουλείες και γ) στα εμπράγματα βάρη.

Τα υπέρ της εταιρείας εμπράγματα βάρη (υποθήκη, προσημείωση και ενέχυρο) σε πράγματα (ακίνητα και κινητά) τρίτων, πρέπει να αναφέρονται κάτω από τον ισολογισμό ή στο προσάρτημα με μνεία της έκτασης τους και της απαίτησης που εξασφαλίζουν, με ιδιαίτερη αναφορά εκείνων που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Όσον αφορά την αξία κτήσης της επικαρπίας (προσωπική δουλεία), αλλά και την αξία κτήσης της ψιλής κυριότητας, αυτές εμφανίζονται κατά περίπτωση σε ιδιαίτερους και με ανάλογους τίτλους υπολογαριασμούς των λογαριασμών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, «εδαφικές εκτάσεις» ή «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα». Στο ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας του κτιρίου, δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις έχει ο επικαρπωτής ή, ανάλογα, ο ψιλός κύριος. Τα ποσά που καταβάλλονται για απόκτηση δικαιωμάτων πραγματικών δουλειών, δηλαδή, για το εμπράγματο δικαίωμα που συστήνεται υπέρ άλλου ακινήτου και παρέχει ωφέλεια στον κύριο αυτού (δηλαδή, του άλλου ακινήτου) καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς του πρωτοβαθμίου (Κ.Α.Ι Ο) «Εδαφικές εκτάσεις» ή ανάλογα με τη φύση τους, στο λογαριασμό (Κ.Α.16.05) «δικαιώματα πραγματικών δουλειών».

Τέλος, σε περίπτωση αγοράς από την εταιρεία, τίτλου δικαιώματος μεταφοράς συντελεστή δόμησης, το αντίτιμο αγοράς προσαυξάνει την αξία κτήσης του ωφελούμενου οικοπέδου της, ενώ στην περίπτωση που η ιδιοκτήτρια του βαρυνόμενου οικοπέδου εταιρεία κάνει η ίδια χρήση του δικαιώματος αυτού, η αναλογούσα στο μεταφερόμενο συντελεστή δόμησης αξία του βαρυνόμενου οικοπέδου προσαυξάνει την αξία κτήσης του ωφελούμενου οικοπέδου της.²⁰

2.6 Συμμετοχές και χρεόγραφα

2.6.1 Γενικά

Συμμετοχές καλούνται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία, αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή

²⁰ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

τους. Λογιστικά οι συμμετοχές αυτές καταχωρούνται ανάλογα, στους λογαριασμούς (Κ.Α.18.00) «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και (Κ.Α. 1 8.0 1) «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» και εμφανίζονται στον ισολογισμό, στο πάγιο ενεργητικό, με το αιτιολογικό ότι θεωρούνται πάγιας μορφής επένδυση.

Σύμφωνα με την ερμηνεία του Ε.Γ.Α.Σ. επειδή η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε, καθώς και των εταιρικών μεριδίων των προσωπικών εταιρειών δεν είναι εύκολη, συμπεραίνεται ότι η απόκτησή τους γίνεται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, θεωρουμένων ως πάγια επένδυση, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής. Αντίθετα, για τις μετοχές πρέπει να συντρέχουν και οι δύο προϋποθέσεις γιατί αλλιώς, οι μετοχές ανήκουν στην κατηγορία των χρεογράφων.

Χρεόγραφα, είναι οι τίτλοι που αποκτώνται από την εταιρεία με σκοπό την τοποθέτηση των κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση άμεσης προσόδου, δηλαδή, οι ομολογίες τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα ρέπος και οι μετοχές για τις οποίες δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμμετοχές. Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.²¹

2.6.2 Τιμή αποτίμησης

Η αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, δηλαδή οι μετοχές, οι ομολογίες, τα λοιπά χρεόγραφα, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε εκτός Α.Ε. επιχειρήσεις (με εξαίρεση τα χρεόγραφα και τους τίτλους που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν είναι εισαγμένα στο Χρηματιστήριο), σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 43 του Ν 2190/1920, γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αυτών.

Ειδικά, τα κάθε φύσης χρεόγραφα και τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, τραπεζικά ομόλογα κ.λ.π) αποτιμώνται στην κατά είδος παρούσα αξία τους, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό με Κ.Α. 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και

²¹ Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008

χρεογράφων», με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών που δημιουργούνται στους λογαριασμούς με Κ.Α.18 και 34.

Κατά τον επαναυπολογισμό των προβλέψεων που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσης αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους οικείους αντίθετους λογαριασμούς με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσης και

Ανάλογα είτε με χρέωση του λογαριασμού με Κ.Α. 68, αν πρόκειται για συμπληρωματική πρόβλεψη, είτε με πίστωση του λογαριασμού με Κ.Α.84 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» αν πρόκειται για μερική ή ολική μείωση της πρόβλεψης.

Κατ' εξαίρεση, οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα, αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και χρεογράφων τους, στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους²²

2.6.3 Αξία κτήσης

Ως αξία κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων θεωρείται το ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτησή τους. Τα ειδικά έξοδα απόκτησής τους δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης, αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Σε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου που γίνεται με μερική καταβολή, οι μετοχές που αποκτούνται από τη συμμετέχουσα σε αυτή Α.Ε., καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των συμμετοχών με τη συνολική αξία τους και για το οφειλόμενο ποσό πιστώνεται ο λογαριασμός (Κ.Α.53.06) «οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών», ο οποίος εμφανίζεται στον ισολογισμό αφαιρετικά από τις συμμετοχές. Για τις μετοχές που λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα από θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες, είτε λόγω αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων τους, είτε λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών και αδιανέμητων κερδών, ως αξία κτήσης θεωρείται η ονομαστική τους αξία. Αντίθετα, για τις μετοχές που λαμβάνονται, επίσης, χωρίς αντάλλαγμα λόγω κεφαλαιοποίησης της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, η αξία κτήσης τους, που συμπίπτει με την ονομαστική αξία τους, είναι μηδενική, αφού η αξία αυτή καταβλήθηκε κατά την απόκτηση των αρχικών μετοχών.

Δηλαδή, αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που καταβάλλεται, είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής ή του

²² (άρθρ. 20 Ν.2386/96).

χρεογράφου, καθώς επίσης και η ονομαστική αξία των τίτλων που παρέχονται στην επιχείρηση χωρίς αντάλλαγμα. Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομόλογα, έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, κ.λ.π), αν μεν η αγορά γίνεται κατά την έκδοση του τίτλου η αξία κτήσης ισούται με την αξία έκδοσης, αν δε η αγορά γίνεται σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης, η αξία κτήσης είναι μεγαλύτερη της αξίας έκδοσης και η διαφορά ισούται με το δουλευμένο τόκο. Μάλιστα δε, με την υπ' αριθμό 94/1992 γνωμοδότηση του Ε.Σ.Υ.Α. προβλέπονται οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρείται η πραγματική αξία κτήσης επιμερισμένη σε «αξία κτήσης τίτλων» και σε «δουλευμένους τόκους αγορασμένων τίτλων». Σύμφωνα, επίσης, με την παράγραφο 6 του άρθρου 43 του Ν.219011920.²³ η μέση αξία κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων, προσδιορίζεται με μια από τις παραδεγμένες μεθόδους υπολογισμού της μέσης τιμής κτήσης που εφαρμόζονται για τα αποθέματα (δηλαδή, του μέσου σταθμικού κόστους ή LIFO κ.λ.π.).

Επισημαίνουμε στο σημείο αυτό ότι, η τιμή κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων είναι πάντοτε η αρχική (πραγματική) τιμή κτήσης, δηλαδή, αυτή που καταβλήθηκε για την απόκτησή τους και συνεπώς σε καμία περίπτωση ως τιμή κτήσης δεν μπορεί να θεωρηθεί η αξία της αποτίμησης τους στο τέλος της προηγούμενης χρήσης.

Εξαιρετικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογίες, ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου, τραπεζικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χ.Α.Α. γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δηλαδή, χωρίς το δουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία κτήσης τους είναι η καθαρή τιμή τους όπως αυτή διαμορφώνεται στο Χ.Α.Α. και η οποία καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «Αξία κτήσης τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.²⁴

2.6.4 Τρέχουσα τιμή

Η τρέχουσα τιμή ορίζεται ανάλογα με την κατηγορία των συμμετοχών και χρεογράφων ως ακολούθως:

1. Για τους εισαγμένους στο ΧΑ.Α τίτλους (μετοχές, ομολογίες κ.λ.π), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

²³ παράγραφο 6 του άρθρου 43 του Ν.219011920

²⁴ Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008

2. Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
3. Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν είναι εισαγμένες στο ΧΑΑ., τις συμμετοχές σε άλλες - πλην Α.Ε. - επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/20, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών, των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Η εσωτερική λογιστική αξία, είναι αυτή που προκύπτει από τη διαίρεση της λογιστικής καθαρής θέσης της εταιρείας με το συνολικό αριθμό των μετοχών της. Αντίθετα, όμως, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), η αποτίμηση των περιπτώσεων αυτών γίνεται στην τιμή κτήσης τους και όχι, στην εσωτερική λογιστική αξία τους.
4. Κατά παρέκλιση των όσων αναφέρουμε παραπάνω στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο (3) και σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.2579/1998, ως τρέχουσα τιμή μετοχών του Χ.Α.Α. Α.Ε., τις οποίες απέκτησε Α.Ε. μέσω ιδιωτικής τοποθέτησης από το Ελληνικό Δημόσιο, θεωρείται η τιμή κτήσης των μετοχών αυτών κατά την ιδιωτική τοποθέτηση.

Η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας ισούται με το αλγεβρικό άθροισμα του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου όλων των αποθεματικών, της διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, της διαφοράς αναπροσαρμογής καθώς και του υπολοίπου κερδών ή ζημιών.

Κατεξάιρηση, οι συμμετοχές σε μη εισαγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες, καθώς και στις λοιπές, πλην Α.Ε., εταιρείες δεν πρέπει να αποτιμούνται στην εσωτερική λογιστική αξία τους, εφόσον αυτή υπολείπεται ουσιωδώς της τρέχουσας (αγοραίας) αξίας τους που προκύπτει από αναμφισβήτητα και αξιόπιστα στοιχεία, κατά παρέκλιση από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2190/20 προκειμένου να μη θιγεί η αρχή της πραγματικής εικόνας, αλλά να αποτιμούνται στην αξία κτήσης τους που είναι μεγαλύτερη από την εσωτερική λογιστική αξία τους.²⁵

²⁵ Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008

2.6.5 Συμμετοχές και χρεόγραφα σε ξένο νόμισμα

Μεγάλη ιδιαιτερότητα παρουσιάζει η αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων σε ξένο νόμισμα. Το πρόβλημα εντοπίζεται στο γεγονός ότι η τρέχουσα τιμή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται σε ευρώ με την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αυτό έχει σαν συνέπεια, αφενός μεν, οι κανόνες αποτίμησης των συμμετοχών και χρεογράφων και ιδιαίτερα η αρχή της συντηρητικότητας να εφαρμόζεται, μόνο, στις αξίες σε ευρώ, όχι όμως και στις αξίες σε Ξ.Ν και αφετέρου δε, σε αρκετές περιπτώσεις να εμφανίζεται η σε ευρώ τρέχουσα αξία μεγαλύτερη από την αξία κτήσης, παρότι οι αξίες αυτές σε Ξ.Ν. είναι αντίστροφες. Για να μη συμβαίνει αυτό, θα έπρεπε η τρέχουσα αξία σε Ξ.Ν. να μετατρέπεται σε ευρώ με την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχών και χρεογράφων, όπως άλλωστε αυτό προβλέπεται από την.²⁶

2.6.6 Ίδιες μετοχές

Οι ίδιες μετοχές της ανώνυμης εταιρείας, οι οποίες εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία των χρεογράφων του κυκλοφορούντος, ενεργητικού, αποτιμούνται στην τιμή κτήσης τους και παράλληλα η Α.Ε. υποχρεούται να σχηματίσει ισόποσο (με την αξία κτήσης των μετοχών). «αποθεματικό για ίδιες μετοχές» από τα κέρδη της οικείας χρήσης. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης, από τα οποία επιτρέπεται να αφαιρεθούν προηγουμένως, μόνο τα αναγκαία ποσά για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και για τη διανομή του πρώτου μερίσματος, σύμφωνα άλλωστε με την παράγραφο 13 του άρθρου 43 του Ν.2190/1920. Αν δεν υπάρχουν κέρδη για σχηματισμό τέτοιου αποθεματικού, τότε ο λογαριασμός «ίδιες μετοχές» θα εμφανιστεί αφαιρετικά από το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων. Ο χειρισμός αυτός, επιβάλλεται από το Ν. 2190/1920 (παρ.13 άρθ. 42 ε). για την εξασφάλιση της ακεραιότητας του μετοχικού κεφαλαίου και της πληροφόρησης των τρίτων, γιατί η απόκτηση ίδιων μετοχών ισοδυναμεί ουσιαστικά, με την επιστροφή στους μετόχους του αντίστοιχου ποσού που κατέβαλαν κατά τη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου. Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε ότι οι ίδιες μετοχές λαμβανονται υπόψη για το υπολογισμό της απαρτίας στη Γ.Σ., πλην όμως δεν έχουν δικαίωμα ψήφου²⁷.

²⁶ παράγραφο 6 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., όχι, όμως, και από το Ν.2190/1920

²⁷ (παρ.4 αρθ.16 Ν.2190/1920)

2.6.7 Συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Ο νόμος 2190/1920 (άρθρ. 42ε), ²⁸επιβάλλει, όπως οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές εμφανίζονται, μόνο, στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί από το υπόδειγμα του ισολογισμού του άρθρου 42γ, που παραπέμπει σε αυτό του Ε.Γ.Λ.Δ (Π.Δ 1123/80).

Για την εφαρμογή, λοιπόν του νόμου συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι :

Οι επιχειρήσεις εκείνες, που μεταξύ τους υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Τέτοια σχέση υπάρχει, καταρχή, όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου μιας άλλης (θυγατρικής) ή των δικαιωμάτων ψήφων μιας άλλης (θυγατρικής).

Επίσης, τέτοια σχέση υπάρχει όταν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις και επιπλέον η πλειοψηφία αυτή, σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης.

Τέτοια σχέση υπάρχει, ακόμα, όταν μια επιχείρηση ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της άλλης.

Το ίδιο ισχύει και όταν μια επιχείρηση συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της άλλης.

Επίσης, τέτοια σχέση υπάρχει όταν μια επιχείρηση ασκεί δεσπίζουσα επιρροή σε μια άλλη (θυγατρική), δηλαδή, όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει άμεσα ή έμμεσα (μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής) τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και συγχρόνως ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή στη λειτουργία αυτής.

Πέρα από τις επιχειρήσεις που μεταξύ τους υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική και οι θυγατρικές αυτών (μητρικής και θυγατρικής), θεωρούνται ως συνδεδεμένες καθώς, και οι θυγατρικές τους.

Τέλος, τέτοια σχέση υπάρχει και όταν μεταξύ των επιχειρήσεων υπάρχει ενιαία διεύθυνση με βάση εταιρικές συμφωνίες ή με όρους του καταστατικού και επίσης, τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά οργάνά τους, αποτελούνται κατά πλειοψηφία

²⁸ Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008

από τα ίδια πρόσωπα ²⁹.

2.7 Αποθέματα

2.7.1 Γενικά

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση και τα οποία:

- α) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
- β) βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων,
- γ) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών,
- δ) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων και
- ε) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων, που πρόκειται να πωληθούν.

Τα αποθέματα διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, δηλαδή, σε αυτά που προέρχονται από αγορές και σε αυτά που προέρχονται από παραγωγή.

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν:

- α) τα εμπορεύματα, δηλαδή τα αγαθά που αποκτώνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους, στην κατάσταση που αγοράζονται,
- β) οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, δηλαδή, τα αγαθά που αποκτώνται με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους, για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων,
- γ) τα υλικά συσκευασίας, δηλαδή, τα αγαθά που αποκτώνται με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους, για τη συσκευασία των προϊόντων, ώστε αυτά να είναι στην κατάσταση εκείνη, στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στους πελάτες,
- δ) τα είδη συσκευασίας, δηλαδή, τα αγαθά που αποκτώνται, επίσης, για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους, διακρινόμενα σε επιστρεπτέα και σε μη επιστρεπτέα,
- ε) τα αναλώσιμα υλικά, δηλαδή, τα αγαθά που αποκτώνται προκειμένου να αναλωθούν, για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και

²⁹ (άρθρ. 42ε και 96 Ν. 2190120)

βοηθητικών υπηρεσιών της επιχείρησης και

στ) τα ανταλλακτικά πάγιων, στοιχείων, δηλαδή, τα αγαθά που αποκτώνται προκειμένου να αναλωθούν για τη συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης.

Στα προερχόμενα από παραγωγή αποθέματα ανήκουν:

α) τα έτοιμα προϊόντα, δηλαδή, τα αγαθά που παράγονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους,

β) τα ημιτελή προϊόντα, δηλαδή, τα σε ορισμένο στάδιο ή στάδια κατεργασμένα αγαθά, που είναι έτοιμα, είτε για παραπέρα βιομηχανική επεξεργασία, είτε για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση και

γ) η παραγωγή σε εξέλιξη, δηλαδή, πρώτες και βοηθητικές ύλες, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (αμοιβές προσωπικού, γενικά βιομηχανικά έξοδα κ.α.). τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή και στο τέλος αυτής βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας.

2.7.2 Τιμή αποτίμησης

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης (προκειμένου για τα αγοραζόμενα) ή του κόστους παραγωγής τους (προκειμένου για τα παραγόμενα) και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υποπροϊόντα, δηλαδή, αυτά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες, αποτιμώνται αν μεν προορίζονται για πώληση, με την πιθανή τιμή πώλησής τους μειωμένης με τα άμεσα έξοδα πώλησης, αν δε, πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην επιχείρηση, με την τιμή αγοράς τους ή άλλων ισοδύναμης αξίας.

Τα υπολείμματα, δηλαδή, τα κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, που κατά κανόνα είναι άχρηστα (και τα οποία όταν απορρίπτονται αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας) ή ακατάλληλα για παραπέρα αξιοποίηση, αποτιμώνται στην

πιθανή τιμή πώλησης μειωμένης με τα άμεσα έξοδα πώλησης.

Τα συμπαράγωγα, δηλαδή, τα παραγόμενα, συγχρόνως, δύο ή και περισσότερα προϊόντα από την ίδια πρώτη ύλη και την ίδια παραγωγική διαδικασία και τα οποία έχουν ενιαίο κόστος, αποτιμώνται με την αξία που προκύπτει, από την κατανομή του ενιαίου κόστους-μειωμένου με την αξία αποτίμησης των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων-μεταξύ των συμπαραγώγων, με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

Τα ελαττωματικά, ανάλογα με τον προορισμό τους, αποτιμώνται ως ακολούθως :

α) Αν αυτά πρόκειται να πωληθούν σε μικρότερη τιμή, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό, μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η δε διαφορά αποτελεί κόστος παραγωγής των κανονικών προϊόντων.

β) Αν αυτά πρόκειται να πωληθούν με μικρή έκπτωση, αποτιμώνται όπως και τα κανονικά προϊόντα και συνεπώς προκύπτει ενιαίο κατά προϊόν κόστος παραγωγής.

γ) Αν αυτά, επανεισάγονται στην παραγωγή με σκοπό να διορθωθεί το ελάττωμα, αποτιμώνται κόστος παράγωγής τους, αφού με τα πρόσθετα έξοδα κατεργασίας, επιβαρύνεται το σύνολο της παραγωγής (δηλαδή κανονικών και ελαττωματικών).

δ) Αν αυτά για διάφορους λόγους επαναχρησιμοποιούνται στην παραγωγή σαν πρώτη ύλη, αποτιμούνται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστούν.³⁰

2.7.3 Αξία κτήσης

Ως αξία κτήσης των αγοραζόμενων αποθεμάτων θεωρείται η τιμολογιακή αξία αγοράς, δηλαδή, η αναγραφόμενη στα τιμολόγια, μειωμένη με τις εκπτώσεις και απαλλαγμένη με τους φόρους που βαρύνουν τους τρίτους και προσ αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού (π.χ. ναύλα, ασφάλιστρα, δασμοί).

2.7.4 Τρέχουσα τιμή αγοράς

Ως τρέχουσα τιμή αγοράς θεωρείται η τιμή στην οποία η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό από την αγορά με συνήθεις όρους και κανονικές

³⁰ (άρθρ. 42ε και 96 Ν. 2190120)

συνθήκες κατά την ημερομηνία σύνταξης της απογραφής. Ως τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής θεωρείται το κόστος με το οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματά της ομοίως κατά την ημερομηνία απογραφής.

2.7.5 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η οποία λαμβάνεται υπόψη σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής, θεωρείται η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι θα πωληθεί σε συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένης με τα αναμενόμενα έξοδα πώλησης και το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας αν πρόκειται για ημιέτοιμα ή για παραγωγή σε εξέλιξη.

2.7.6 Προσδιορισμός μέσης τιμής κτήσης

Η μέση τιμή κτήσης των αποθεμάτων που προέρχονται είτε από αγορά είτε από ιδιοπαραγωγή, προσδιορίζεται με την εφαρμογή μίας από τις παραδεγμένες μεθόδους όπως αυτές προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ Ι Ι 23/80) και οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, σύμφωνα με την οποία το άθροισμα των αξιών του αποθέματος έναρξης της περιόδου και των αγορών της οικείας περιόδου στην τιμή κτήσης, διαιρείται με το άθροισμα των ποσοτήτων του αποθέματος έναρξης της περιόδου και των αγορασμένων στην οικεία περίοδο.

Η μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή του κυκλοφοριακού μέσου όρου), σύμφωνα με την οποία, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με διαίρεση των αξιών του προηγούμενου υπολοίπου και της νέας αγοράς στην τιμή κτήσης, δια των ποσοτήτων του προηγούμενου υπολοίπου και της νέας αγοράς.

Η μέθοδος F.I.F.O (πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή), σύμφωνα με την οποία, η πρώτη εισαγωγή (αγορά) θεωρείται ότι εξάγεται πρώτη και συνεπώς, τα αποθέματα απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και βέβαια, αποτιμώνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν.

Η μέθοδος L.I.F.O (τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή), σύμφωνα με την οποία, η

τελευταία εισαγωγή θεωρείται ότι εξάγεται πρώτη και συνεπώς τα αποθέματα απογραφής προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές, αποτιμώμενα στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν.

Η μέθοδος του βασικού αποθέματος, σύμφωνα με την οποία, τα αποθέματα απογραφής διακρίνονται στο βασικό απόθεμα ασφαλείας, δηλαδή, στο ελάχιστο που κρίνεται αναγκαίο για την ομαλή πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης και στο προοριζόμενο για την εξυπηρέτηση των μελλοντικών αναγκών της. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην τιμή της αρχικής κτήσης του, το δε επιπλέον απόθεμα (υπεραπόθεμα), με μια από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, σύμφωνα με την οποία, τα αποθέματα αποτιμώνται, όχι κατά είδος αλλά κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, θεωρούμενες ότι έχουν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμησή τους, αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο αγοράς ή παραγωγής τους.

Η μέθοδος του πρότυπου κόστους, σύμφωνα με την οποία τα αποθέματα αποτιμώνται με προκαθορισμένο κόστος, που έχει υπολογιστεί πριν πραγματοποιηθεί, με εξειδικευμένους υπολογισμούς με βάση πραγματικές μετρήσεις. Η αποτίμηση, με την μέθοδο αυτή μπορεί να γίνει και με το προϋπολογιστικό κόστος που διαφέρει από το πρότυπο, στο ότι με αυτό, επιχειρείται πρόβλεψη του κόστους και συνεπώς προσπάθεια προσέγγισης του πραγματικού κόστους. Η μέθοδος αυτή, εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι, οι ενδεχόμενες αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου ή προϋπολογιστικού και πραγματικού κόστους, θα επιμεριστούν στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματα.

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει οποιαδήποτε από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, πλην, όμως, αυτή που θα επιλέξει θα πρέπει να την εφαρμόζει πάγια. Απόκλιση από τον κανόνα αυτό επιτρέπεται, σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών ή ύπαρξης σοβαρών λόγων, με την προϋπόθεση, όμως, ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα αναφέρονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή της μεθόδου, καθώς και η επίδραση που είχε αυτή, στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.³¹

³¹ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

2.7.7 Διάφορα θέματα αποτίμησης

1. Οι μέθοδοι της τελευταίας τιμής αγοράς, καθώς και της έκπτωσης ποσοστού μικτού κέρδους δε θεωρούνται παραδεδεγμένες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής. Η δεύτερη μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στις επιχειρήσεις εκείνες που νόμιμα που δεν τηρούν αποθήκη, κατά ποσότητα και αξία για τις εισαγωγές.
2. Είναι επιτρεπτό να εφαρμόζονται από την επιχείρηση, περισσότερες από μία μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, αρκεί η κάθε μέθοδος να εφαρμόζεται πάγια για την αποτίμηση διακεκριμένης κατηγορίας των αποθεμάτων της. Επίσης, η καταχώρηση στην απογραφή του ίδιου αγαθού με διαφορετική αποτίμηση είναι νόμιμη, εφόσον αυτή ακολουθείται πάγια από την επιχείρηση (Σ.τ.Ε 224/1988).
3. Για τα αποθέματα, τα οποία για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν παρουσιάζουν καμιά κίνηση, δηλαδή, παραμένουν ακίνητα και συνεπώς θεωρούνται ότι έχουν υποστεί μερική απαξίωση, θα πρέπει η επιχείρηση να σχηματίσει ανάλογη πρόβλεψη για πιθανή ζημιά.
4. Η λογιστική παρακολούθηση και αποτίμηση των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται για κάθε υποκατάστημα της επιχείρησης χωριστά. είτε σε αυτό εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, είτε όχι, με την προϋπόθεση ότι οι όποιες διακινήσεις αποθεμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του υποκαταστήματος που αποστέλλει τα αποθέματα, όπως το κόστος αυτό προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης (Γνωμ. Ε.Σ.Υ.Α 258/1995). Πάντως η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.
5. Επίσης, ως τιμή κτήσης ή κόστους παραγωγής στο εξής, του αποθέματος που αποτιμήθηκε στην τρέχουσα ή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι η τιμή αποτίμησης του στην προηγούμενη απογραφή.

2.8 Απαιτήσεις

2.8.1 Γενικά

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τις μακροπρόθεσμες και τις βραχυπρόθεσμες.

Μακροπρόθεσμες είναι εκείνες, που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και καταχωρούνται στον ισολογισμό στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού.

Βραχυπρόθεσμες είναι, τόσο εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης, όσο και το μέρος εκείνο των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέο, επίσης μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και καταχωρούνται στον ισολογισμό στην κατηγορία του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Τα ίδια ακριβώς ισχύουν ανάλογα και για τις υποχρεώσεις, οι οποίες καταχωρούνται διακεκριμένα στο μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο παθητικό του ισολογισμού.

2.8.2 Διάκριση

Όλες οι απαιτήσεις διακρίνονται παραπέρα, σε ασφαλούς ή βεβαίας, επισφαλούς και ανεπίδεκτης είσπραξης.

Ασφαλούς είσπραξης απαιτήσεις (ή και ενήμερες), είναι αυτές για τις οποίες υπάρχει η βεβαιότητα, είτε λόγω φερεγγυότητας του πελάτη ή του χρεώστη, είτε λόγω εξασφαλίσεων που υπάρχουν για την κάλυψη της απαίτησης, ότι θα ρευστοποιηθούν.

Οι απαιτήσεις αυτές, αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Επισφαλείς απαιτήσεις, είναι αυτές για τις οποίες δεν υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα ρευστοποιηθούν στο σύνολό τους ή έστω, κατά ένα μέρος και καταχωρούνται στον ισολογισμό διακεκριμένα με τον τίτλο «επισφαλείς επίδικοι πελάτες και χρεώστες» .

Παρότι, για να χαρακτηριστεί μια απαίτηση ως επισφαλής, πρέπει να αποδεικνύεται ότι ο οφειλέτης είναι αφερέγγυος (π.χ. ο θάνατος του οφειλέτη ή η κήρυξη σε κατάσταση πτώχευσης ή η ύπαρξη διαμαρτυρημένων συναλλαγματικών δεν αρκούν για να στοιχειοθετήσουν την αφερεγγυότητα του οφειλέτη), εντούτοις, το γεγονός ότι διαφαίνεται κίνδυνος μη είσπραξης μιας απαίτησης, δημιουργεί στην επιχείρηση υποχρέωση για χαρακτηρισμό της ως επισφαλής.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις, αποτιμώνται στην πιθανή τους αξία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προκύπτει αν από την αρχική αξία μιας

απαίτησης αφαιρεθεί η πιθανή ζημιά λόγω μερικής ή ολικής μη ρευστοποίησής της. Ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις, είναι αυτές για τις οποίες η ρευστοποίηση τους κρίνεται αδύνατη από πραγματικά γεγονότα (π.χ. πτώχευση οφειλέτη που στην πτωχευτική του περιουσία δεν υπάρχει ενεργητικό ή άσκηση κατά του οφειλέτη όλων των, προβλεπόμενων από το νόμο, ένδικων μέσων χωρίς αποτέλεσμα). Οι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις, σύμφωνα με το Ν.2190/1920 (παρ. 8 αρθ.43),³² αποσβένονται ολοσχερώς και συνεπώς, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

2.8.3 Φορολογική αντιμετώπιση πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (παρ. 1 θ, αρθ. 31, Ν. 2238/94), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, η οποία υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (αφαιρουμένων των επιστροφών ή εκπτώσεων, της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ., καθώς επίσης, του φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών και καπνού και λοιπών φόρων), καθώς και σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης αξίας στις αποδείξεις λιανικής πώλησης με πίστωση ορισμένων διαρκών καταναλωτικών αγαθών.

Το ποσό της παραπάνω πρόβλεψης δεν μπορεί σε κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με αυτό που σχηματίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις, να είναι μεγαλύτερο από το 35% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης αφαιρουμένων των υπολοίπων που αφορούν Δημόσιο, δήμους, κοινότητες, οργανισμούς κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. Τυχόν υπερβάλλον ποσό πρόβλεψης (δηλαδή, μεγαλύτερο από το -35% του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών), μεταφέρεται, στα έσοδα της οικείας χρήσης υπαγόμενο σε φόρο εισοδήματος. Τέλος, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 104 7166/πολ 1142/1997 εγκύκλιο του υπουργείου οικονομικών, σε περίπτωση που η επιχείρηση προβαίνει σε διαγραφή επισφαλών πελατών, έχει υποχρέωση για αυτούς που δεν ασκήθηκαν ένδικα μέσα και το υπόλοιπο τους υπερβαίνει το ποσό των ευρώ 600, να γνωστοποιεί στον πελάτη της ότι διέγραψε το ποσό της απαίτησής της. Για τους

³² Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

πελάτες αυτούς η επιχείρηση έχει επίσης, την υποχρέωση να συντάσσει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ (Π.Δ., 186/1992).

2.9 Απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα

2.9.1 Γενικά

Καταρχήν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. (δηλαδή εκτός ευρώ), καθώς και τα διαθέσιμα σε Ξ.Ν, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των ευρώ, που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς κατά Ξ.Ν, χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, με τον τρόπο που ορίζουν οι ειδικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (π.Δ. 1123/80).

Πάντως, οι όποιες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των διαθεσίμων (καταθέσεις και ταμεία)των χρεογράφων και τίτλων γενικά, του πάγιου ενεργητικού (εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων) και των αποθεμάτων σε Ξ.Ν., μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, που προέκυψαν (είτε οι χρεωστικές, είτε οι πιστωτικές). Ως επίσημη τιμή των νομισμάτων των χωρών εκτός ζώνης ευρώ λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα άλλωστε και με την υπ' αριθμό 309/2001 γνωμοδότηση του Ε.Σ.Υ.Λ. οι αναγραφόμενες στο δελτίο ισοτιμιών αναφοράς Ε.Κ.Τ. (Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα) της Τράπεζας Ελλάδος, στο οποίο δημοσιεύονται καθημερινά οι τιμές συναλλάγματος σε ευρώ (δηλαδή οι τιμές αναφοράς του ευρώ προς τα ξένα νομίσματα).

2.9.2 Ειδικότερος χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών

α) Για το χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών, που προκύπτουν από την αποτίμηση των δανείων ή πιστώσεων σε Ξ.Ν. που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αναφερόμαστε παραπάνω.

β) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση, κατά Ξ.Ν., των

βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων (με εξαίρεση τα χρεόγραφα) και υποχρεώσεων, αν μεν είναι χρεωστικές, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης (έκτακτα και ανόργανα έξοδα), αν δε είναι πιστωτικές, παραμένουν στο λογαριασμό με Κ.Α 44 «προβλέψεις» (στον οποίο και παρακολουθούνται) και εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού στη δε επόμενη χρήση μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης (έκτακτα και ανόργανα έσοδα).

γ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση, κατά Ξ.Ν., των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων (με εξαίρεση τις συμμετοχές) και υποχρεώσεων, αν μεν είναι χρεωστικές μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης (έκτακτα και ανόργανα έξοδα), αν δε είναι πιστωτικές, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης (έκτακτα και ανόργανα έσοδα) το τμήμα που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση και το υπόλοιπο παραμένει στο λογαριασμό με Κ.Α. 44 «Προβλέψεις». Στην επόμενη χρήση το υπόλοιπο αυτό (αφού συμψηφιστεί με τυχούσες χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές), μεταφέρεται στα έκτακτα και ανόργανα έσοδα κατά το τμήμα εκείνο που αναλογεί στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν στη νέα χρήση. Επισημαίνεται στο σημείο αυτό ότι στην περίπτωση κατά την οποία οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και καθυστερεί η εξυπηρέτησή τους, εξομοιώνονται με μακροπρόθεσμες και συνεπώς οι συναλλαγματικές διαφορές τους, πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως και των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

δ) Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων σε Ξ.Ν. αναφερόμαστε σε προηγούμενη παράγραφο.

ε) Στην περίπτωση κατά την οποία, η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει προθεσμιακή κατάθεση σε Ξ.Ν., που εξομοιώνεται με «ρέπος», και για την οποία είναι από την αρχή γνωστή η τιμή με την οποία θα γίνει η επαναγορά σε ευρώ από την τράπεζα, τότε η αποτίμηση θα γίνει στην παρούσα σε ευρώ αξία τέλους χρήσης γιατί στην περίπτωση αυτή η απαίτηση σε Ξ.Ν. έχει μετατραπεί σε απαίτηση σε ευρώ (Γνωμ.Ε.Σ. Υ.Λ. 235/1995).

στ) Επίσης, αν για την εξόφληση των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. έχει γίνει προαγορά συναλλάγματος, η σε ευρώ αξία του οποίου είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, τότε αυτή είναι και η πραγματική σε ευρώ αξία των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. και συνεπώς, με αυτή θα αποτιμηθούν οι οικείες υποχρεώσεις. (Γνωμ. Ε.:Σ.Υ.Λ. Ι 9811 994 και 21411994).

ζ) Όσον αφορά τη συναλλαγματική διαφορά που θα προκύψει από την προ αγορά του Ξ.Ν., αυτή θα πρέπει να κατανεμηθεί σε ολόκληρη τη διάρκεια της σύμβασης προαγοράς συναλλάγματος και όχι, να επιβαρύνει εξολοκλήρου τη χρήση μέσα στην οποία έγινε η προαγορά του Ξ.Ν. (υπ' αριθμό 1024028/20111996 εγκύκλιος υπουργείου οικονομικών).

η) Τέλος, τόσο οι χρεωστικές, όσο και οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από την αποτίμηση, των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των τραπεζών και των πιστωτικών ιδρυμάτων καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.³³

2.10 Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 42 ε και 43 του Ν. 2190/20, προκύπτει ότι, κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσης, υποχρεωτικά λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη χρήση ή τις προηγούμενες, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης..

Συνεπώς, σε μια τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη για κινδύνους και έξοδα, προοριζόμενη να καλύψει ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις, τόσο της κλειόμενης χρήσης, όσο και των προηγούμενων, που διαφαίνονται πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού. Η πρόβλεψη αυτή, παρότι βέβαια δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος ή ο χρόνος που θα προκύψουν οι κίνδυνοι και οι ζημιές, πρέπει να καλύπτει τα αναγκαία όρια και να σχηματίζεται κάθε χρόνο. Ειδικά, οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και εμφανίζονται στο ενεργητικό αυτού, αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Η πρόβλεψη για έξοδα, αν μεν, αφορά έξοδα εκμετάλλευσης που τα αίτια της δημιουργίας τους εμφανίστηκαν στην κλειόμενη χρήση, καταχωρείται στο λογαριασμό με Κ.Α 68 «Προβλέψεις εκμετάλλευσης», αν δε αφορά έκτακτα έξοδα, που τα αίτια της δημιουργίας τους εμφανίστηκαν, τόσο στην κλειόμενη χρήση, όσο και στις προηγούμενες, καταχωρείται στο λογαριασμό με Κ.Α. 83 «Προβλέψεις για έκτακτους

³³ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

κινδύνους». Όταν σε επόμενη χρήση (από εκείνη μέσα στην οποία σχηματίστηκε η πρόβλεψη), πραγματοποιηθεί τελικά η ζημιά αυτή θα πρέπει να καταχωρηθεί στο λογαριασμό (Κ.Α.82.00). «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και παράλληλα με τη σχηματισμένη πρόβλεψη σε προηγούμενες χρήσεις και ανεξάρτητα από το ύψος της θα χρεωθεί ο λογαριασμός (Κ.Α.44) «προβλέψεις» και θα πιστωθεί ο λογαριασμός (Κ.Α.84. 91) «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης». Αυτός, άλλωστε, είναι και ο ορθότερος λογιστικός χειρισμός, οποίος προτείνεται και με την υπ' αριθμό 91/1992 γνωμοδότηση του Ε.Σ. Υ.Λ. (από τους τρεις τρόπους που υποδεικνύονται στη γνωμοδότηση αυτή). Τέλος, επισημαίνουμε ότι, η δαπάνη της πρόβλεψης επειδή δεν είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη κατά το χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε.(Σ.τ.Ε 4246/1 979,2968-2972/1988).³⁴

2.11 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου 42ε του Ν.2190/1920. οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης καλύπτουν, τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου, παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες, να καταχωρήσουν στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Κατά την ερμηνεία του δεύτερου εδαφίου της παραπάνω διάταξης, γίνεται δεκτό ότι, σαν πρώτη χρήση εφαρμογής δεν είναι, μόνο, η χρήση 1987 (σύμφωνα με το Π.Δ 409/86), αλλά οποιαδήποτε μεταγενέστερη, που η επιχείρηση αποφάσισε ή θα αποφασίσει, να σχηματίσει τέτοια πρόβλεψη.

Πάντως, η παραπάνω διάταξη και κυρίως, μετά και την έκδοση της υπ' αριθμό 205/1988 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., επικρίθηκε με δριμύτητα από τους περισσότερους επιστήμονες της λογιστικής επιστήμης. Και αυτό γιατί, ο νόμος υποχρεώνει τις

³⁴ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

επιχειρήσεις να σχηματίζουν πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού, μόνο, λόγω συνταξιοδότησης και όχι, και λόγω απόλυσης, (δηλαδή, λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας του μισθωτού από την εταιρεία) από την δεδομένου ότι, η αποζημίωση λόγω απόλυσης είναι βέβαιη δαπάνη, αφού αυτή θα καταβληθεί σε όσους απολυθούν ή αποχωρήσουν λόγω συνταξιοδότησης (μόνο σε ορισμένους, που θα αποχωρήσουν οικιοθελώς, πριν στοιχειοθετήσουν το δικαίωμα συνταξιοδότησης, δεν θα καταβληθεί η αποζημίωση).

Επιπλέον δε, η υπ' αριθμό 205/1988 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κατέληξε στο συμπέρασμα., ότι η πρόβλεψη αυτή πρέπει να σχηματίζεται, μόνο, για το προσωπικό εκείνο που έχει συμπληρώσει τις προϋποθέσεις για τη συνταξιοδότηση και όχι για το σύνολο των δουλευμένων αποζημιώσεων λόγω συνταξιοδότησης που οφείλει η επιχείρηση σε όλο το προσωπικό της κατά το χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, τη γνωμοδότηση αυτή υιοθέτησε, άλλωστε το υπουργείο οικονομικών, που αποφάσισε ότι μόνο η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού το οποίο συμπληρώνει το δικαίωμα συνταξιοδότησης στην επόμενη χρήση αναγνωρίζεται φορολογικά, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Αυτό, όμως, έχει σαν συνέπεια αφενός μεν, να μην επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός του σωστού κόστους παραγωγής, αφού η πρόβλεψη για την αποζημίωση του προσωπικού, είτε λόγω απόλυσης, είτε λόγω συνταξιοδότησης χωρίς να έχει στοιχειοθετηθεί τέτοιο δικαίωμα, θα συμπεριλαμβανόταν στο λειτουργικό κόστος και αφετέρου δε, να θίγεται η βιωσιμότητα της επιχείρησης με την εμφάνιση ανύπαρκτων κερδών των οποίων, η διανομή ισοδυναμεί, ουσιαστικά, με διανομή των κεφαλαίων της επιχείρησης.

2.12 Λογαριασμοί τάξεως

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 42ε του Ν.2190/1920,³⁵ στους λογαριασμούς τάξεως απεικονίζονται, κυρίως, τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις, καθώς και οι εμπράγματα ασφάλειες των οποίων σχετικές αναλύσεις αναφέρονται στο προσάρτημα. Τα ποσά των λογαριασμών τάξεως αποτελούν ιδιαίτερο άθροισμα που δεν προστίθεται στα συνολικά αθροίσματα του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού. Πρόκειται, δηλαδή για λογαριασμούς ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται χρήσιμες πληροφορίες (και για αυτό καλούνται και λογαριασμοί μνείας) καθώς και γεγονότα που δημιουργούν

³⁵ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας με πιθανότητα όμως, να επέλθει τέτοια μεταβολή στο μέλλον (Γρηγοράκος). Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10 (πρωτοβάθμιος λογαριασμός 0), χωρίς να υπάρχει καμιά δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας, τόσο της γενικής, όσο και της αναλυτικής λογιστικής.

2.13 Υποκαταστήματα

Καταρχήν, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42β του Ν. 2190/1920, εταιρεία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έξοδα και έσοδα των υποκαταστημάτων της και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεοαπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 43 του Ν. 2190/1920, τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα (εκτός ευρώ) στοιχεία υποκαταστημάτων που έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό μετατρέπονται σε ευρώ με τους ακόλουθους τρόπους:

α) Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, με εξαίρεση τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, καθώς και οι κινητές αξίες (χρεόγραφα και λοιποί τίτλοι), μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) κάθε πάγιου στοιχείου ή κινητής αξίας.

β) Τα αποθέματα μετατρέπονται σε ευρώ με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους (αγοράς ή παραγωγής).

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

δ) Τα έξοδα και έσοδα μετατρέπονται σε ευρώ με τη μέση τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία αυτά αναφέρονται. Για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής αθροίζονται οι μέσες τιμές αγοράς και πώλησης του ξένου νομίσματος που ίσχυαν κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά το τέλος κάθε μήνα αυτής και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της

περιόδου προσαυξημένου κατά μια μονάδα.

Σημειώνουμε ότι, σύμφωνα, επίσης, με την παράγραφο 10 του άρθρου 43 του 2190/1920, για τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, για τις κινητές αξίες (χρεόγραφα και λοιποί τίτλοι) και για τα αποθέματα εφαρμόζονται, κατά περίπτωση, οι διατάξεις των παραγράφων 5,6 και 7. του άρθρου 43 του ίδιου νόμου σχετικά με τους κανόνες αποτίμησής τους. Οι ενδεχόμενες συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν από τις παραπάνω μετατροπές του πάγιου ενεργητικού καταχωρούνται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Οι διαφορές που θα προκύψουν από τις μετατροπές των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καταχωρούνται εάν είναι χρεωστικές σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως, εάν είναι πιστωτικές στο λογαριασμό Κ.Α. 44 «Προβλέψεις». Εάν, όμως πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από υποχρεώσεις για δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για απόκτηση πάγιων στοιχείων, αυτές καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

2.14 Περιουσιακά στοιχεία της Α.Ε. που βρίσκονται στο εξωτερικό

Σε περίπτωση που δε λειτουργεί υποκατάστημα, για τη μετατροπή των περιουσιακών στοιχείων σε ευρώ στοιχείων της εταιρείας που βρίσκονται στο εξωτερικό εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και χρησιμοποιείται η τρέχουσα τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΈΚΘΕΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

3.1 Έννοια οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις αποβλέπουν βασικά στην πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων προσώπων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και κυρίως των μετόχων, πιστωτών, πελατών, τραπεζών και της δημόσιας διοίκησης. Κυρίως όμως χρησιμοποιούνται για την ενημέρωση των χρηματοδοτών της επιχείρησης για να

παρουσιάσουν την χρηματοοικονομική της θέση και την ικανότητά της να πραγματοποιεί κέρδη.

Σύμφωνα με το Ν. 2190/20, οι οικονομικές καταστάσεις ή ετήσιοι λογαριασμοί, περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Όλα αυτά τα έγγραφα ελέγχονται για να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη γενική συνέλευση τουλάχιστον από 2 ελεγκτές ή ορισμένες φορές από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν και το λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, ο οποίος όμως δε δημοσιοποιείται.³⁶

3.2 Τι απεικονίζουν οι οικονομικές καταστάσεις

Εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

Ο ισολογισμός περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που είχε η εταιρεία κατά το χρόνο κλεισίματος. Τα κονδύλια του ισολογισμού προκύπτουν από τις αληθινές ποσότητες, αποτιμημένες με τις νόμιμες διατάξεις και αυτά των αποτελεσμάτων χρήσης προκύπτουν με βάση τις παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές. Τέλος, οι τίτλοι των λογαριασμών απεικονίζουν πραγματικά το περιεχόμενό τους.

Η πραγματική εικόνα, όμως, δεν συμπίπτει με την αλήθεια, αφού οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων βασίζονται, σύμφωνα με το νόμο, στην αρχή της συντηρητικότητας και συνεπώς, οι αξίες αποτίμησης δεν ανταποκρίνονται στις αληθινές αξίες των περιουσιακών στοιχείων. Ο νόμος επιβάλλει ο ισολογισμός να δείχνει όχι, μόνο, την πραγματική εικόνα αλλά και να είναι σαφής, δηλαδή, να μην αφήνει αμφιβολίες για το περιεχόμενό του.

Βασικές αρχές που διέπουν τη δομή του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

1. Η δομή τους, και η εμφάνισή τους, απαγορεύεται να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση.

³⁶ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

2. Όλοι οι λογαριασμοί καταχωρούνται και στις τρεις καταστάσεις, ξεχωριστά, με τη σειρά και την αρίθμηση που καθορίζεται.
3. Λογαριασμός για τον οποίο δεν υπάρχει ποσό, ούτε στην κλειόμενη, ούτε στην προηγούμενη χρήση, παραλείπεται μαζί με τον αριθμό του.
4. Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων.
5. Απαγορεύεται η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό.
6. Επιτρέπεται η παραπέρα ανάλυση των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων.
7. Επιτρέπεται η προσθήκη και άλλων λογαριασμών, εάν το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς, λαμβάνοντας ενδιάμεση αρίθμηση.
8. Επιτρέπεται η συγχώνευση λογαριασμών ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης εάν οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα, τα ποσά τους είναι ασήμαντα και δε θίγεται η αρχή της εμφάνισης με απόλυτη σαφήνεια της πραγματικής εικόνας.
9. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σε 2 τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαραθέτονται τα αντίστοιχα ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης.
10. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού έχει σχέση με περισσότερους από έναν υποχρεωτικούς λογαριασμούς, καταχωρείται σε αυτόν που προσιδιάζει περισσότερο.
11. Οι αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά.
12. Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά.³⁷

3.3 Δομή και περιεχόμενο ισολογισμού

Ο ισολογισμός στηρίζεται στην εξίσωση Ενεργητικό = Ίδια κεφάλαια + Υποχρεώσεις.
Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και

³⁷ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

στο δεξιό σκέλος οι - υπό την ευρεία έννοια- υποχρεώσεις στις οποίες περιλαμβάνονται και τα ίδια κεφάλαια, που αποτελούν υποχρεώσεις προς τους μετόχους ή εταίρους αόριστης λήξης.

Στον ισολογισμό τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται αντιστρόφως του βαθμού ρευστοποίησης, από τα πάγια στα μετρητά, και οι υποχρεώσεις αντιστρόφως του βαθμού ληκτικότητάς τους από το μετοχικό κεφάλαιο στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Το ενεργητικό περιλαμβάνει το οφειλόμενο κεφάλαιο, τα έξοδα εγκατάστασης, το πάγιο ενεργητικό (ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς και συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις), το κυκλοφορούν ενεργητικό (αποθέματα, απαιτήσεις, χρεόγραφα, διαθέσιμα) και τέλος οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

Το παθητικό περιλαμβάνει τα ίδια κεφάλαια προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα, υποχρεώσεις (μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες) και τέλος, τους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού.

3.4 Δομή και περιεχόμενο του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

Για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως έχει υιοθετηθεί ο κάθετος τύπος. Όπου τα ποσά των εσόδων και εξόδων ομαδοποιούνται σε κατηγορίες προσθαφαιρούμενα.

Αναγράφεται καταρχήν ο κύκλος εργασιών, δηλαδή, το καθαρό ύψος των πραγματοποιημένων εσόδων από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μέσα στο πλαίσιο συνήθους δραστηριότητας, αφαιρούμενων των εκπτώσεων πωλήσεων και των φόρων του δημοσίου.

Αφαιρετικά καταχωρείται το κόστος πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών και στη συνέχεια αναγράφεται το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Στη συνέχεια, καταχωρούνται τα έσοδα εκμετάλλευσης, τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, των ερευνών – ανάπτυξης, διάθεσης και τα μη κοστολογημένα έξοδα.).

Επίσης, τα έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα, τα κέρδη από την πώληση αυτών, οι τόκοι - έσοδα, οι προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημιές αυτών και οι τόκοι - έξοδα. Τέλος, καταχωρούνται τόσο τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα. Δηλαδή, αυτά που δεν προέρχονται από τη συνηθισμένη και ομαλή δραστηριότητα της εταιρείας. αλλά από περιπτωσιακά γεγονότα ή έκτακτες

πράξεις και εργασίες, όσο και τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή, αυτά που πραγματοποιούνται μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων.

3.5 Δομή και περιεχόμενο του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη και σε αυτόν καταχωρείται, καταρχήν, το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσης. Σε αυτό προσθέτονται αλγεβρικά το υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων. οι διαφορές φορολογικού ελέγχου. επίσης, προηγούμενων χρήσεων και τα αποθεματικά προς διάθεση. Στη συνέχεια, αφαιρούνται ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, προσδιοριζόμενων. έτσι. των κερδών προς διάθεση ή των ζημιών σε νέο. Αν το αποτέλεσμα είναι κέρδος. ακολουθεί η διάθεσή του, και πιο συγκεκριμένα, καταχωρείται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το τακτικό αποθεματικό, το πρώτο μέρος, το αποθεματικό για ίδιες μετοχές, το πρόσθετο μέρος, τα αποθεματικά, οι αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ. και το υπόλοιπο κερδών σε νέο.

3.6 Δομή και περιεχόμενο της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Στην κατάσταση λογαριασμού εκμετάλλευσης. εμφανίζεται συγκεντρωμένη η ετήσια δραστηριότητα της εταιρείας και καταρτίζεται σε δύο στήλες.

Στην αριστερή καταχωρούνται:

- α) Τα αποθέματα έναρξης, εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών. ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας.
- β) Οι αγορές των παραπάνω αναφερόμενων αγαθών. .
- γ) Αφαιρετικά τα αποθέματα λήξης αυτών
- δ) Τα οργανικά έξοδα (δηλαδή. οι λογαριασμοί με Κ.Α. 60 - 66 και 68).
- ε) Και τέλος, αφαιρετικά από τα οργανικά έξοδα, η ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις των παγίων καθώς και η ιδιόχρηση ή η καταστροφή αποθεμάτων.

Στη δεξιά στήλη καταχωρούνται:

- α) Οι .πωλήσεις κατά είδος (εμπορεύματα. προϊόντα έτοιμα και ημιτελή κ.λ.π).

β) Τα οργανικά έσοδα (δηλαδή. οι λογαριασμοί με Κ.Α.. 74, 75 και 76).

Συνεπώς, με τον τρόπο αυτό, προκύπτει το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως αυτό εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης με τον τίτλο «ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Και η κατάσταση αυτή, χορηγείται στους μετόχους 10 ημέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση, πλην, όμως, δεν υποβάλλεται σε δημοσιότητα.³⁸

3.7 Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο παρέχονται πρόσθετες και επεξηγηματικές πληροφορίες, με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση του περιεχομένου τους. στο προσάρτημα να περιλαμβάνονται, τουλάχιστο, και οι ακόλουθες πληροφορίες:

- α) Πληροφορίες για τη σύντομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων .
- β) Πληροφορίες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.
- γ) Πληροφορίες για το πάγιο ενεργητικό και τα έξοδα εγκατάστασης
- δ) Πληροφορίες για τις συμμετοχές, σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% στο κεφάλαιο άλλων εταιρειών.
- ε) Πληροφορίες για τα αποθέματα.
- στ) Πληροφορίες για το μετοχικό κεφάλαιο.
- ζ) Πληροφορίες για τις υποχρεώσεις και τις προβλέψεις.
- η) Πληροφορίες για τις αμοιβές, τις προκαταβολές και τις πιστώσεις σε όργανα της διοίκησης.
- θ) Πληροφορίες για τις εγγυήσεις και τις εμπράγματα ασφάλειες, που χορηγήθηκαν από την εταιρεία στις ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς και για αυτές που χορηγήθηκαν υπέρ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- ι) Πληροφορίες για τα αποτελέσματα χρήσης.
- ια) Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων.

³⁸ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

3.8 Ορισμένα θέματα σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις

3.8.1 Συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις

Οι μικρού μεγέθους εταιρείες -δηλαδή, αυτές που δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια που είναι: σύνολο ενεργητικού ποσού ευρώ 1.500.000, καθαρός κύκλος εργασιών ποσού ευρώ 3.000.000 και μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, ο οποίος θα περιλαμβάνει, μόνο τους λογαριασμούς του υποδείγματος ισολογισμού που χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς και με την προϋπόθεση ότι θα διαχωρίζονται οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Επίσης, οι μικρού μεγέθους εταιρείες, δικαιούνται να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.

3.8.2 Βιβλία στα οποία καταχωρούνται οι οικονομικές καταστάσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης, πρέπει να καταχωρούνται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού. Επιπρόσθετα, οι οικονομικές καταστάσεις, με εξαίρεση το λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, πρέπει να καταχωρούνται και στο βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ.

3.8.3 Αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων

Οι λόγοι για τους οποίους οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία για τη σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων τρίτων μερών είναι σύμφωνα με τον Ε. Σακέλλης, καθηγητής του Πάντειου Πανεπιστημίου και ορκωτός ελεγκτής λογιστής, στο βιβλίο του «ο Πανδέκτης του Λογιστή» είναι:

- α) Δεν αποκαλύπτεται η συνεισφορά της επιχείρησης στο κοινωνικό σύνολο. δηλαδή, η κοινωνικοοικονομική αποδοτικότητα που θα μπορούσε να αποκαλυφθεί με τη σύνταξη ενός κοινωνικού ισολογισμού.
- β) Δεν καταρτίζεται και δεν δημοσιεύεται η «κατάσταση ταμιακής ροής», ή «πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης», με την οποία παρέχονται πληροφορίες για τις πηγές και τις χρήσεις των χρηματοοικονομικών πόρων της επιχείρησης
- γ) Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας καταρτίζονται με βάση τα κελεύσματα

της φορολογικής νομοθεσίας, με συνέπεια να παραβιάζονται οι παραδεγμένες λογιστικές αρχές

δ) Οι οικονομικές καταστάσεις νοθεύονται από τις επιδράσεις (έστω. σήμερα, χαμηλές) του πληθωρισμού.³⁹

3.8.4 Κατάρτιση, έγκριση και δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων

Ο νόμος δεν ορίζει, ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές τελικά καταρτίζονται από το Δ.Σ. που κατέχει και τη διαχειριστική εξουσία. Το γεγονός ότι, αυτές καταρτίζονται στην πράξη από το λογιστήριο της εταιρείας κατόπιν εντολής του Δ.Σ. δεν σημαίνει ότι παραβιάζεται ο νόμος.

Το μέχρι τότε πρέπει να καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις δεν ορίζεται από τον νόμο 2190/1920. Το πότε προσδιορίζεται από συνδυασμό διατάξεων άρθρων. Αν το Δ.Σ. δεν καταρτίσει έγκαιρα τις οικονομικές καταστάσεις απειλείται με φυλάκιση ή χρηματική ποινή. Επίσης, η μη υποβολή στο υπουργείο εμπορίου οικονομικών καταστάσεων για 3 συνεχείς χρήσεις μπορεί να οδηγήσει στην ανάκληση της άδειας σύστασής της.

Μετά τη σύστασή τους πρέπει να υποβάλλονται μέσα σε 20 μέρες πριν από τη συνεδρίαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, στο υπουργείο εμπορίου ή στην υπηρεσία του υπουργείου εμπορίου της νομαρχίας. Στο διάστημα αυτό θα πρέπει και να δημοσιεύονται με επιμέλεια της Διοίκησης και με έξοδα της εταιρείας στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε της εφημερίδας της κυβερνήσεως, σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα, σε ημερήσια οικονομική εφημερίδα, σε ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα.

Αν οι ελεγκτές έχουν παρατηρήσεις ή αρνούνται την έκφραση γνώμης τότε αυτό πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται.

Δέκα μέρες πριν από την τακτική Γ.Σ. κάθε μέτοχος έχει δικαίωμα να ζητήσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και εκθέσει Δ.Σ. και ελεγκτών. Η παράλειψη υποβολής των καταστάσεων στο υπουργείο, δε συνεπάγεται ακυρότητα της έγκρισής τους από τη Γ.Σ., αλλά από φορολογικής άποψης συνεπάγεται τη φορολόγηση των κερδών της τεκμαρτά, με εξωλογιστικό τρόπο.

³⁹ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

3.8.5 Τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων

Η τακτική Γ.Σ. έχει δικαίωμα και να τροποποιήσει ή και να απορρίψει τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό γίνεται κυρίως λόγω αλλαγής της πρότασης του Δ.Σ. για τη διάθεση κερδών. Οι τροποποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να τίθενται υπόψη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή για τη χορήγηση νέου πιστοποιητικού ελέγχου τροποποιημένων από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων οικονομικών καταστάσεων. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει επίσης να υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Η έγκρισή των τροποποιημένων καταστάσεων από την έκτακτη Γ.Σ. δεν απαιτείται, αν όμως απορριφθούν απαιτείται η εκ νέου έγκρισή τους.

Μετά την πάροδο των προθεσμιών δεν μπορούν να γίνουν, για οποιοδήποτε λόγο, τροποποιητικές εγγραφές του ισολογισμού. Η ανώνυμη εταιρεία στερείται, λοιπόν του δικαιώματος να διορθώσει τυχόν λάθος στα αποτελέσματα χρήσης και να υποβάλλει νέα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση που η τακτική Γ.Σ. δεν εγκρίνει ή τροποποιήσει τη διάθεση κερδών ή δε συνέλθει εντός εξαμήνου από τη λήξη χρήσης, η Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του παραπάνω εξαμήνου, εφόσον στα καθαρά της κέρδη περιλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισμένα ή φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια έσοδα για την Α.Ε. οποιαδήποτε τροποποίηση διανομής κερδών, δεν είναι δυνατό να τροποποιήσει τα φορολογητέα κέρδη. Αν, όμως, περιλαμβάνονται και εισοδήματα αφορολόγητα ή κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενα και η τακτική γενική συνέλευση τροποποιήσει τα διανεμόμενα κέρδη τότε διαφοροποιείται ανάλογα και ο φόρος εισοδήματος. Στην περίπτωση που δε συγκληθεί η γενική συνέλευση μέσα στο εξάμηνο από τη λήξη χρήσης και μεταξύ των κερδών της Α.Ε. υπάρχουν τέτοιου είδους εισοδήματα και έχει γίνει διανομή κερδών, τότε θεωρείται ως μη γενόμενη και η υποχρέωση θα είναι για διαφορετικό φόρο, μικρότερο. Εάν η Γ.Σ. συνέλθει μετά την πάροδο του εξαμήνου, μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση και εγκρίνει μερικά ή ολικά τη διάθεση των κερδών, τότε πρέπει να υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση εισοδήματος εντός 30 ημερών από την ημερομηνία έγκρισης. Ο νόμος δεν προβλέπει προθεσμία για την κατάρτιση των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει όμως να συνταχθούν σε εύλογο χρονικό διάστημα και να υποβληθούν σε δημοσιότητα μέσα σε 20 ημέρες από την ημερομηνία τροποποίησής τους από τη Γ.Σ.

Ειδικές περιπτώσεις:

1. Αν η απόφαση της Γ.Σ. στην οποία εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις ακυρωθεί από το δικαστήριο, κατόπιν αίτησης των μετόχων που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου με αιτιολογικό την απόκρυψη κερδών, οι αναμορφωμένες από το Δ.Σ. οικονομικές καταστάσεις δε χρειάζεται να εγκριθούν από την έκτακτη Γ.Σ.
2. Οι οικονομικές καταστάσεις της κλειόμενης χρήσης δεν είναι δυνατό να εγκριθούν χωρίς να εγκριθούν αυτές των προηγούμενων χρήσεων επειδή οι καταστάσεις αποτελούν συνέχεια των προηγούμενων και τα κονδύλια που παρουσιάζει ισολογισμός είναι σωρευτικά.
3. Η έκτακτη Γ.Σ. δεν έχει την εξουσία να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν ήδη εγκριθεί από την τακτική Γ.Σ.
4. Η τακτική Γ.Σ. έχει τη δυνατότητα να αποφασίσει την τροποποίηση κονδυλίων ισολογισμών προηγούμενων χρήσεων, με την προϋπόθεση ότι δε θίγονται δικαιώματα μετόχων ή τρίτων.
5. Αδιανέμητα κέρδη της κλειόμενης χρήσης που εγκρίθηκαν από την τακτική Γ.Σ. δεν μπορούν να διανεμηθούν με μεταγενέστερη αλλά μέσα στην ίδια χρήση.
6. Η απόφαση έκτακτης Γ.Σ. για διάθεση ή κεφαλοποίηση αποθεματικών και αδιανέμητων κερδών προηγούμενων χρήσεων είναι άκυρη, γιατί η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται με τροποποίηση της διάθεσης κερδών που έχει εγκριθεί από την τακτική Γ.Σ. σε προηγούμενες χρήσεις.
7. Αν η τακτική Γ.Σ. αποφασίσει διανομή κερδών, πέρα από το υποχρεωτικό μέρισμα, η απόφαση αυτή δεν μπορεί να τροποποιηθεί με μεταγενέστερη έκτακτη Γ.Σ.

3.8.6 Ελαττωματικότητα των οικονομικών καταστάσεων

Στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του Ν.2190/1920 ή δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία κατάρτισής τους, τόσο αυτές όσο και η απόφαση της τακτικής Γ.Σ. για την έγκρισή τους πάσχουν από ελάττωμα.

Εάν, μάλιστα, εγκρίθηκαν οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες η περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας εμφανίζεται μεγαλύτερη από την πραγματική, τότε θεωρείται

άκυρη. Εάν, δε, διανεμηθούν και τα μη πραγματικά κέρδη, τότε προκύπτει θέμα ποινικής και αστικής ευθύνης.. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που διανεμηθούν μεν πραγματικά κέρδη, χωρίς, όμως, την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη Γ.Σ.

Αντίθετα, στην περίπτωση που η τακτική Γ.Σ. εγκρίνει οικονομικές καταστάσεις στις οποίες, κατά παράβαση του νόμου, η περιουσιακή θέση της εταιρείας εμφανίζεται πολύ χειρότερη από την πραγματική, με συνέπεια τη μη διανομή μερίσματος ή τη διανομή μικρότερου από το πρέπον, τότε η απόφαση αυτή είναι ακυρώσιμη.

Εφόσον το δικαστήριο ακυρώσει την απόφαση, διατάσσει τις μεταβολές που πρέπει να γίνουν, το Δ.Σ., δε, έχει υποχρέωση να αναπροσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις και να επανακαθορίσει το διανεμητέο εισόδημα. Το ακυρώσιμο της απόφασης μπορούν να ζητήσουν μέτοχοι, τουλάχιστον 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου εφόσον παρέστησαν στη Γ.Σ. και αντιτάχθηκαν στη ληφθείσα απόφαση καθώς και κάθε μέλος του Δ.Σ..⁴⁰

3.9 Περιοδικές οικονομικές καταστάσεις

Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν τριμηνιαίες και εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις (περιοδικές, προσωρινές, ενδιάμεσες). Οι προσωρινές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν ελάχιστο περιεχόμενο, υπογράφονται και δημοσιεύονται μέσα σε 2 μήνες από τη λήξη της οικείας περιόδου σε 1 τουλάχιστον εφημερίδα εθνική και μεγάλης κυκλοφορίας και, τέλος, υποβάλλονται στο Χ.Α.Α. Στο τέλος των περιοδικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρατίθενται τα ακόλουθα:

- α) Οι βασικές λογιστικές αρχές που εφαρμόστηκαν.
- β) Τα εμπράγματα βάρη - αν υπάρχουν - στα πάγια στοιχεία
- γ) Όλες οι επίδικες διαφορές της εταιρείας. καθώς και οι αποφάσεις δικαστηρίων που ενδέχεται να έχουν σημαντική επίπτωση στην οικονομική κατάσταση της εταιρείας.
- δ) Ο αριθμός του απασχολούμενου στην εταιρεία προσωπικού
- ε) Κάθε άλλη ουσιώδης για τους επενδυτές πληροφορία σχετική με την πορεία των εργασιών της εταιρείας.

⁴⁰ Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007

3.10 Οικονομικές καταστάσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων

Μία τραπεζική επιχείρηση έχει ιδιαιτερότητες σε σχέση με τις υπόλοιπες αφού αυτή ενεργεί κατά κύριο λόγο πιστωτικές πράξεις και παράλληλα δέχεται καταθέσεις αποδοτέες. Η τραπεζική επιχείρηση στην Ελλάδα λειτουργεί μόνο με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας και συνεπώς διέπεται από το Ν.2190/1920.

Οι βασικές αρχές κατάρτισης και παρουσίασης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων δε διαφέρουν για τις τράπεζες από αυτές των λοιπών επιχειρήσεων, εκτός ορισμένων αποκλίσεων. Αυτό που διαφέρει είναι η δομή και το περιεχόμενό τους στις οποίες περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τα στοιχεία των υποδειγμάτων του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Τραπεζών. Συγκεκριμένα:

1. Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στον ισολογισμό των τραπεζών καταχωρούνται κατά τη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης τους ή αντίστοιχα, ληκτότητάς τους. Δηλαδή, το ενεργητικό αρχίζει με το ταμείο και τα διαθέσιμα και τελειώνει με τα πάγια. Το παθητικό, δε, αρχίζει με τις υποχρεώσεις από καταθέσεις τρίτων και τελειώνει με τα ίδια κεφάλαια.
2. Στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τα έσοδα και τα έξοδα εμφανίζονται ανάλογα με τη φύση τους, αποκαλυπτομένων, έτσι, των τύπων και των μορφών τους.
3. Η δομή και το περιεχόμενο του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων των τραπεζών είναι όμοια με των λοιπών επιχειρήσεων.
4. Η δομή και το περιεχόμενο της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, είναι σχεδόν πανομοιότυπα με αυτά των λοιπών επιχειρήσεων, με μόνη τη διαφορά στο σκέλος των εσόδων τα οποία αναλύονται ως εξής:
 - Έσοδα από τόκους χορηγήσεων
 - Έσοδα από λοιπούς τόκους
 - Έσοδα συμμετοχών
 - Έσοδα χρεογράφων
 - Έσοδα από προμήθειες
 - Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
 - Πιστωτικές διαφορές από πράξεις σε συνάλλαγμα
5. Το προσάρτημα των τραπεζών, περιλαμβάνει καταρχήν, τις ίδιες πληροφορίες, όπως και αυτό των λοιπών επιχειρήσεων και επιπλέον, ορισμένες πληροφορίες

σχετικά με ειδικά τραπεζικά θέματα.

3.11 Έκθεση διαχείρισης διοικητικού συμβουλίου

Ταυτόχρονα με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από το Δ.Σ. πρέπει να συνταχθεί και η έκθεση διαχείρισης του προς την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Η έκθεση αυτή, αναφέρεται στη διαχείριση της χρήσης.

Η έκθεση αυτή πρέπει να περιέχει σαφή και πραγματική εικόνα της εξέλιξης των εργασιών και της οικονομικής θέσης της εταιρείας, καθώς επίσης και πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της έρευνας και ανάπτυξης. Επιπλέον, πρέπει να περιλαμβάνει και τα ακόλουθα:

- Τα κατεχόμενα χρεόγραφα κατά είδος, τιμή μονάδας και αξία
- Το διαθέσιμο συνάλλαγμα με ανάλυση κατά είδος και μέση τιμή απόκτησής τους
- Οι οικοδομές και γενικά τα ακίνητα της εταιρείας με ανάλυση κατά κτίριο, είδος, θέση και τιμή απόκτησης ή κατασκευής του
- Τα τυχόν υποκαταστήματα της εταιρείας.
- Οποιοδήποτε σημαντικό γεγονός, που έχει συμβεί στο χρονικό διάστημα μεταξύ των ημερομηνιών λήξης της εταιρικής χρήσης και υποβολής της έκθεσης διαχείρισης.⁴¹

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

4.1 Έννοιες καθαρών κερδών και κερδών προς διάθεση

Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα

⁴¹ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

πραγματοποιημένα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, κάθε ζημίας, των νόμιμων αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους.

Καθαρά κέρδη είναι αυτά που εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, δηλαδή αυτά που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη, και συνεπώς δεν επιτρέπεται η διανομή τους.

Λογιστικά καθαρά κέρδη είναι το αλγεβρικό άθροισμα των μεγεθών: καθαρά κέρδη χρήσης - διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων – φόρος εισοδήματος χρήσης – λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι. Αν από τα λογιστικά καθαρά κέρδη χρήσης αφαιρεθεί το τυχόν υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων προκύπτει το ποσό στο οποίο θα υπολογιστεί το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρος της χρήσης.

Κέρδη προς διάθεση (κλειόμενης και προηγούμενων χρήσεων) είναι το αλγεβρικό άθροισμα των μεγεθών: λογιστικά καθαρά κέρδη χρήσης + υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων + αποθεματικά προς διάθεση. Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν τόσο αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, όσο και αποθεματικά προς διάθεση, τότε, πράγματι, τα λογιστικά καθαρά κέρδη ισούνται με τα κέρδη προς διάθεση.

4.2 Προϋποθέσεις για τη νόμιμη διανομή των κερδών

Τα διανεμητέα καθαρά κέρδη δεν μπορούν να διανεμηθούν αν δεν πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις.

- Μέχρι την απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός από το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου κερδών σε νέο.
- Δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, είναι ή μετά τη διανομή αυτή θα γίνει, κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου προσαυξημένο με τα αποθεματικά, των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό.

4.3 Σειρά διάθεσης των κερδών

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών. Η διάθεση των κερδών πραγματοποιείται με την εξής σειρά:

1. συμψηφισμός ζημιών παρούσας ή και προηγούμενων χρήσεων
2. αφαίρεση του αναλογούντα στα κέρδη φόρου εισοδήματος
3. σχηματισμός τακτικού αποθεματικού
4. διανομή μερίσματος στους μετόχους
5. διάθεση του υπολοίπου κερδών κατά πώς ορίζει το καταστατικό

4.4 Συμψηφισμός κερδών με ζημίες προηγούμενων χρήσεων

Εάν στην κλειόμενη χρήση προέκυψαν κέρδη και στις προηγούμενες υπήρχαν ζημίες, θα πρέπει προηγουμένως αυτές να καλυφθούν από τα κέρδη της κλειόμενης και αν συνεχίσουν να υφίστανται κέρδη, τότε να διανεμηθούν.

Αν στην κλειόμενη προέκυψαν ζημίες και στις προηγούμενες υπήρχαν κέρδη, μπορεί να γίνει διανομή κερδών, αν προηγουμένως οι ζημιές καλυφθούν, είτε με τακτικό αποθεματικό ή με άλλα προαιρετικά αποθεματικά, είτε με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, είτε, τέλος, με την υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων.

4.5 Φόρος εισοδήματος

Από τα καθαρά κέρδη της χρήσης θα πρέπει να αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος. Κανονικά θα πρέπει να αφαιρείται ο πραγματικός φόρος, αυτός που υπολογίζεται στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας. Με διευκρίνηση του υπουργείου οικονομικών προκειμένου να υπολογιστεί, τόσο το τακτικό αποθεματικό, όσο και το πρώτο μέρισμα, θα αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη, ο «αναλογούντας φόρος εισοδήματος», υπολογιζόμενος στα λογιστικά καθαρά κέρδη. Πρόκειται για θεωρητικό αναλογούντα

φόρο, υπολογιζόμενο στο σύνολο των πραγματικών λογιστικών κερδών της χρήσης. Ο τρόπος αυτός υπολογισμού χρησιμοποιείται μόνο για να προσδιοριστεί το τακτικό αποθεματικό και το υποχρεωτικό πρώτο μέρος, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων εμφανίζεται πάντα ο πραγματικός φόρος και όχι ο θεωρητικός.⁴²

4.6 Τακτικό αποθεματικό

Από τα καθαρά κέρδη αφαιρείται ετησίως το εικοστό, 5%, τουλάχιστον αυτών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή δεν είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό ανέλθει στο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Για την εφαρμογή της διάταξης λαμβάνεται υπόψη το ονομαστικό κεφάλαιο, ανεξάρτητα εάν αυτό είναι οφειλόμενο ή και αποσβεμένο. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

Δεδομένου ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού προβλέπεται από το νόμο προς το συμφέρον της εταιρείας, ο συμψηφισμός του με ζημίες δεν είναι υποχρεωτικός. Η γενική συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση σχηματισμού του τακτικού αποθεματικού και πέρα του νόμιμου υποχρεωτικού, εκτός αν υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό. Διαφορετικά, είναι δυνατό να αποφασιστεί μόνο από γενική συνέλευση με ομόφωνη απόφαση ή αν γίνει τροποποίηση του καταστατικού.

Η εταιρεία επιτρέπεται να αντλήσει την κράτηση για τακτικό αποθεματικό που αναλογεί στα κέρδη της κλειόμενης χρήσης, από σχηματισμένα σε προηγούμενες χρήσεις αποθεματικά. Το τακτικό αποθεματικό δεν μπορεί να διανεμηθεί στους μετόχους. Στην περίπτωση ζημιάς, για να καλυφθεί χρησιμοποιείται πρώτα το έκτακτο αποθεματικό και εάν αυτό δεν επαρκεί, τότε χρησιμοποιείται το τακτικό. Επίσης, το τακτικό αποθεματικό, εκτός από την κάλυψη ζημιών, μειώνεται και με την ακάλυπτη ζημιά, από πώληση μετοχών ή αποτίμηση μετοχών και ομολογιών επειδή απαγορεύεται ρητά από το νόμο την καταχώρηση ζημιών στον ισολογισμό.

4.7 Πρώτο μέρος

Στο υπόλοιπο κερδών που απομένει, αφού αφαιρεθούν ο αναλογούντας φόρος

⁴² Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό, γίνεται ο υπολογισμός του πρώτου μερίσματος.

Το πρώτο μέρισμα ορίζεται σε ποσοστό 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να διανείμει στους μετόχους ως πρώτο μέρισμα το μεγαλύτερο ποσοστό μεταξύ του 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και του ποσοστού 35% επί των καθαρών κερδών. Για την ορθή σύγκριση αυτών των μεγεθών, το μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να μειωθεί με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος. Αν το 35% των καθαρών κερδών είναι μεγαλύτερο από το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, τότε η γενική συνέλευση με πλειοψηφία ποσοστού, τουλάχιστο, 65% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, μπορεί να αποφασίσει τη διανομή μικρότερου μερίσματος, όχι, όμως, κατώτερου από το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφάλαιο.

Το ποσό του μη διανεμόμενου μερίσματος θα πρέπει να μεταφερθεί σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο μέσα σε μια τετραετία από το χρόνο σχηματισμού του, θα πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί με έκδοση δωρεάν μετοχών στους δικαιούχους μετόχους. Όμως, η γενική συνέλευση με πλειοψηφία ποσοστού, τουλάχιστο 70% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, μπορεί να αποφασίσει τη διανομή μικρότερου μερίσματος από το 35% των καθαρών κερδών και μέχρι το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, χωρίς καμιά υποχρέωση για αποθεματοποίηση και στη συνέχεια για κεφαλαιοποίηση του μη διανεμόμενου μερίσματος.

4.8 Χρόνος καταβολής του μερίσματος

Ο μέτοχος δικαιούται να απαιτήσει την είσπραξη του πρώτου μερίσματος μέσα σε 2 μήνες από την απόφαση της γενικής συνέλευσης με την οποία εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις. Η γενική συνέλευση δεν μπορεί με την ίδια ή και με μεταγενέστερη απόφασή της να παρατείνει το χρόνο καταβολής του πρώτου μερίσματος εκτός αν συναινέσουν όλοι οι μέτοχοι. Η αξίωση αυτή του μετόχου για το μέρισμα παραγράφεται μέσα σε μια πενταετία από το τέλος της χρήσης στην οποία γεννήθηκε η απαίτηση, υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.

4.9 Τρόπος διάθεσης του υπολοίπου των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση του πρώτου μερίσματος

Στην περίπτωση που μετά τη διανομή του πρώτου μερίσματος απομένουν κέρδη, το υπόλοιπο αυτό διατίθεται σύμφωνα με αυτά που καθορίζει το καταστατικό της εταιρείας.

Έτσι, εάν προβλέπει περαιτέρω διανομή, η τακτική γενική συνέλευση δεσμεύεται και οφείλει να το διανείμει ως πρόσθετο μέρισμα. Εάν η Γ.Σ. δε διανείμει το υπόλοιπο κερδών προκείμενου να σχηματίσει έκτακτο αποθεματικό, η απόφαση αυτή είναι άκυρη.

Εξαίρεση υπάρχει για την τακτική Γ.Σ. με εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία που μπορεί τα διανεμητέα κέρδη, με βάση το καταστατικό, να τα διαθέσει για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών, παρεχόμενων στους μετόχους δωρεάν αντί πρόσθετου μερίσματος.

Εάν το καταστατικό δεν προβλέπει τον τρόπο διάθεσης του υπολοίπου, γίνεται δεκτό ότι τα κέρδη αυτά διανέμονται στους μετόχους, εκτός εάν η εταιρεία, κατά αντικειμενική κρίση, τα έχει ανάγκη.

4.10 Διανομή εικονικών κερδών

Κάθε ποσό που διανέμεται στους μετόχους κατά παράβαση των διατάξεων περί καθαρών κερδών και διανομής τους καθώς και περί διανομής προμερισμάτων, επιστρέφεται από αυτούς που το εισέπραξαν, αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι μέτοχοι γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι η διανομή που έγινε σε αυτούς δεν ήταν σύννομη.

4.11 Διανομή κερδών στους εργαζόμενους

Αν το καταστατικό δεν ορίζει τον τρόπο διάθεσης του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος, αλλά παραχωρεί την εξουσία αυτή στη Γ.Σ. ή εάν δεν προβλέπεται από το καταστατικό, τότε παρέχεται η ευχέρεια στην τακτική γενική συνέλευση να διαθέσει το υπόλοιπο κερδών στους μετόχους αλλά και σε τρίτους.

Τρίτοι θεωρούνται τα πρόσωπα εκείνα που δεν έχουν δικαίωμα στα κέρδη της εταιρείας,

ούτε από το καταστατικό, ούτε και από κάποια συμβατική υποχρέωση της εταιρείας προς αυτούς. Αν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, τότε πρόκειται για παραχώρηση κερδών και όχι για διανομή. Τρίτοι θεωρούνται και οι εργαζόμενοι.

4.12 Διανομή προσωρινού μερίσματος (προ μέρισμα)

Παρότι το καταβλητέο μέρισμα στους μετόχους προσδιορίζεται, μόνο, με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση, εντούτοις ο Ν.2190/1920, θέλοντας να διευκολύνει τη διανομή, στους μετόχους κερδών τα οποία δεν είναι αναγκαία στην εταιρεία και παραμένουν σε αυτή, ως πλεονάζοντα διαθέσιμα επιτρέπει τη διανομή τους, με τη μορφή προσωρινού μερίσματος (προμέρισμα).

Επιτρέπεται η διανομή προσωρινών μερισμάτων ή ποσοστών με την προϋπόθεση ότι 20, τουλάχιστον, ημέρες πριν από αυτή, θα πρέπει να δημοσιευθεί τόσο σε μια εφημερίδα εκδιδόμενης στην Αθήνα με ευρεία κυκλοφορία, κατά την κρίση του διοικητικού συμβουλίου, όσο και στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ). λογιστική κατάσταση για την εταιρική περιουσία, υποβαλλόμενη και στο υπουργείο εμπορίου. Η διανομή αυτή, δεν μπορεί να υπερβεί το 1/2 των καθαρών κερδών, που εμφανίζονται στη λογιστική κατάσταση.⁴³

⁴³ Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΟΠΤΕΙΑ

5.1 Κρατική εποπτεία

Η θέσπιση από τον Ν.2190/1920 κρατικής εποπτείας αποβλέπει στην προστασία των ποικίλων συμφερόντων που εμπλέκονται με τη λειτουργία της ανώνυμης εταιρείας, λόγω συμμετοχής σε αυτή προσώπων με διαφορετικά ή και συγκρουόμενα συμφέροντα, λόγω έλλειψης ευθύνης των μετοχών αλλά και συμβατικών δεσμών μεταξύ αυτών, καθώς και λόγω εξάρτησης του Δ.Σ. από την πλειοψηφία των μετόχων.

Η άσκηση της κρατικής εποπτείας, η οποία επεκτείνεται και στα υποκαταστήματα και πρακτορεία αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών ασκείται από τις αρμόδιες, κατά τόπο, νομαρχίες, με εξαίρεση ορισμένες σημαντικής μορφής εταιρείες, όπως οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές και αυτές που έχουν μετοχές τους εισηγμένες στο Χ.Α.Α., των οποίων η εποπτεία ασκείται από το υπουργείο εμπορίου. Για τις εταιρείες αυτές ασκείται ειδικότερη κρατική εποπτεία από τις οικείες αρμόδιες αρχές, όπως η Τ.τ.Ε., το υπουργείο ανάπτυξης και την επιτροπή κεφαλαιαγοράς.

Ο νόμος διακρίνει μεταξύ εποπτείας που ασκείται κατά την ίδρυση της ανώνυμης εταιρείας, την τροποποίηση του καταστατικού της και εποπτείας κατά τη λειτουργία της εταιρείας.

Η πρώτη, αφορά την τήρησή των διατάξεων του νόμου και κυρίως τη νομιμότητα του καταστατικού, την εξακρίβωση της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου και την αποτίμηση των εισφορών σε είδος. Πάντως, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις σύστασης της εταιρείας, η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να εγκρίνει το καταστατικό της και να χορηγήσει την άδεια σύστασής της.

Η εποπτεία κατά τη λειτουργία της εταιρείας έχει ευρύτατο περιεχόμενο, καθώς περιλαμβάνει, κυρίως, την τήρηση των διατάξεων του νόμου, του καταστατικού και των αποφάσεων της γενικής συνέλευσης, την εξακρίβωση της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και την παράσταση εκπροσώπου της Διοίκησης στη γενική συνέλευση στις περιπτώσεις όπου, είτε στη γενική συνέλευση παραβρίσκεται ένας μόνο μέτοχος (άρθ. 32 Ν.2190/1920), είτε όποτε αυτό κρίνει ο υπουργός εμπορίου.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο εκπρόσωπος αυτός, δικαιούται να διακόψει

τη συνεδρίαση της Γ.Σ., αν παραβιάζεται ο νόμος, ή το καταστατικό αναφορικά με τη σύγκληση αυτής ή με τη συζήτηση σε αυτή, ή με τον τρόπο διεξαγωγής της συνεδρίασης. Η διακοπείσα, με τον τρόπο αυτό Γ.Σ. , συγκαλείται και πάλι από το διοικητικό συμβούλιο. του καταστατικού μη προβλέποντος διαφορετικά για τη σύγκληση της επαναληπτικής Γ.Σ., σε 10 το πολύ, ημέρες από τη διακοπείσα και πάντως, χωρίς μεταξύ των ημερομηνιών δημοσίευσης της πρόσκλησης και της συνεδριάσεώς της Γ.Σ. να μεσολαβούν περισσότερες από 10 ημέρες.

Επιπλέον, μορφή κρατικής εποπτείας είναι και η δυνατότητα ανάκλησης από τη Διοίκηση της έγκρισης του καταστατικού της άδειας σύστασης της εταιρείας. Τέλος η κρατική εποπτεία επεκτείνεται και στον έλεγχο της νομιμότητας των οικονομικών καταστάσεων αλλά και της οικονομικής διαχείρισης και λειτουργίας της εταιρείας, ο οποίος ασκείται, όμως, μόνο, από τους ελεγκτές που προβλέπονται.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Οι ανώνυμες εταιρείες στην Ελλάδα είναι μία μορφή εταιρειών που αρχίζει να αναπτύσσεται τα τελευταία δεκαπέντε (15) χρόνια. Η κοινωνία της Ελλάδος λειτούργησε και σε αυτόν τον τομέα καταλυτικά ώστε οι περισσότερες ανώνυμες εταιρείες στην χώρα μας να είναι καθαρά οικογενειακές και μικρές σχετικά σε όγκο. Μετά την έντονη είσοδο του χρηματιστηρίου στην καθημερινότητα των ανωνύμων εταιρειών , η εικόνα αυτή μεταβλήθηκε. Εισήλθαν νέοι όροι στην γλώσσα των ανωνύμων, μα και νέες διαδικασίες , όπως εξαγορές εταιρειών, συγχωνεύσεις, αγοραπωλησίες μετοχών .

Η επιλογή λειτουργίας μιας επιχείρησης ως ανωνύμου , για την εν λόγω χρονική στιγμή στην χώρα μας , δεν είναι και η καλύτερη δυνατή, όπου βέβαια υπάρχει επιλογή . Το φορολογικό πλαίσιο λειτουργίας των ανωνύμων δεν είναι και το καλύτερο δυνατό , αλλά πολύ περισσότερο οι διαδικασίες ίδρυσης και εν συνεχεία οι όποιες διαδικασίες δημοσίευσης αποφάσεων των ανωνύμων και δυσχεραίνουν την λειτουργία της εταιρείας και αυξάνουν τα κόστη λειτουργίας αλλά κυρίως παρεμποδίζουν την ευελιξία της.

Βέβαια το τοπίο ελαφρώς αλλάζει. Οι φορολογικές διατάξεις των τελευταίων ετών μείωσαν τους συντελεστές φορολόγησης και των εταιρειών και των αμοιβών των μετόχων αυτών. Ο νέος νόμος 3604/2007 επέφερε αρκετές αλλαγές σχετικές με το κόστος των εταιρειών .

Τα πιο σημαντικά βήματα όμως και υποσχέσεις παραμένουν στα <<συρτάρια>> των υπουργείων. Δεσμεύσεις όπως απλούστευση διαδικασιών ίδρυσης, φορολογική ελάφρυνση και σε ορισμένες περιπτώσεις απαλλαγή σε εταιρείες που χρησιμοποιούν νέες καινοτόμες μεθόδους ή μεθόδους προστασίας του περιβάλλοντος δεν εφαρμόστηκαν μέχρι και σήμερα . Όπως επίσης και η κατάργηση φόρων υπέρ τρίτων ή κρατήσεων προς τρίτους δεν είναι για την ώρα εφικτή να αποφασιστεί.

Παρόλα αυτά η ανώνυμη εταιρεία έχει το πλεονέκτημα ότι προστατεύει τους μετόχους από περιπτώσεις πτωχεύσεων ή εμπλοκής σε κακοδιαχείριση . Επίσης δίνει πάντα την δυνατότητα ανάπτυξης και είναι εισιτήριο για κάθε επιχειρηματία σε μεγαλύτερα πεδία δράσης ,στον Ελλαδικό χώρο αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Δημήτρης Παρ., Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων , 1ος τόμος , 7η έκδοση , εκδόσεις Σακκούλα
- Δημήτριος Ι. Καραγιάννης ,Φ.Π.Α. Δηλώσεις ,12η έκδοση , Θεσ/νικη 2008
- Καβαλάκης Γεώργιος , Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Δεδεμάδη
- Λογιστικά , Κοστολόγηση , Φοροτεχνικά , Γ.Λ.Σ. , Κ.Β.Σ. ,Δημήτριος Ι.
- Καραγιάννης , 19η Έκδοση , Θεσ/νικη 2004.
- Κωδικοποίηση Νόμου 2190/1920 Περί Αωνόμων Εταιρειών, Αθανάσιος Γ. Δημήτρακας, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2007
- Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008
- Λογιστική Εταιρειών, Βασίλη Ν. Σαρσέντη- Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτο, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008
- Πεταλάς. Θ. Κων/νος Ειδικές Διατάξεις Ν 2190/1920 (άρθρα 42-49,51-53) περί ΑΕ

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.gus.gr
- www.gsis.gr
- www.fle.gr