

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΘΕΜΑ: Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος και η διάθεσή του
στις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε. (Φορολογία κ.λ.π.).

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :

ΟΔΥΣΣΕΑΣ ΣΙΜΟΣ

ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :

ΜΠΕΓΙΟΓΛΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΚΟΥΤΣΟΝΙΚΟΛΗ ΜΑΡΙΑ

ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Τ.Ε.Ι. Π Α Τ Ρ Α Σ
Μ Α Ι Ο Σ 1 9 9 3



ΑΡΙΘΜΟΣ	988
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Πρόλογος.	i
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Α. ΟΜΑΔΑ 6.	
1. Έννοια των εξόδων.	1
2. Περιεχόμενο της ομάδας 6.	3
3. Τα έξοδα από φορολογική άποψη.	7
4. Τακτοποίηση και κλείσιμο λογ/σμών εξόδων στο τέλος της χρήσης.	8
Β. ΟΜΑΔΑ 7.	
1. Έννοια των εσόδων.	9
2. Περιεχόμενο της ομάδας 7.	10
3. Τα έσοδα από φορολογική άποψη.	13
4. Τακτοποίηση των λογαριασμών εσόδων στο τέλος της χρήσης.	14
Γ. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.	14
Δ. ΟΜΑΔΑ 8.	
1. Έννοια του αποτελέσματος.	19
2. Τα αποτελέσματα από φορολογική άποψη.	20
3. Περιεχόμενο της ομάδας 8.	22
Ε. Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Λογ/σμός 92.	35
Στ. Παράδειγμα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσης στην γενική λογιστική.	38
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ : Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.	
Α. Η Ο.Ε.	
1. Γενικά για την Ο.Ε.	55
2. Η διανομή των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης και οι λογιστικές εγγραφές της.	56

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Α.	57
Παράδειγμα.	57
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Β.	59
Παράδειγμα.	60
Παράδειγμα.	61
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Γ.	62
Παράδειγμα.	63
3. Η φορολογία εισοδήματος της Ομόρρυθμης Εταιρίας.	65
Παράδειγμα.	66
Β. Η Ε.Ε.	
1. Γενικά για την Ε.Ε.	68
Γ. Η Ε.Π.Ε.	
1. Γενικά για την Ε.Π.Ε.	71
2. Η διανομή των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης και οι λογιστικές εγγραφές της στην Ε.Π.Ε.	73
Περίπτωση Α.	76
Παράδειγμα.	77
Περίπτωση Β.	80
Παράδειγμα.	81
Παράδειγμα.	83
3. Φορολογία εισοδήματος Ε.Π.Ε.	85
Δ. Η Α.Ε.	
1. Γενικά για την Α.Ε.	90
2. Η διάθεση των αποτελεσμάτων στην Α.Ε. και οι λογιστικές εγγραφές της.	94
Περίπτωση Α.	99
Παράδειγμα.	99
Περίπτωση Β.	102
Παράδειγμα.	103
3. Η φορολογία εισοδήματος της Α.Ε.	105
Ε. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.	112

Π Ρ Ο Λ Ο Γ Ο Σ

Η εργασία αυτή περιλαμβάνει την πορεία που ακολουθούμε βάση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ως προς της διεξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος και εν συνεχεία το πως διατίθεται αφού φορολογηθεί, στις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε. βάση του νέου κώδικα φορολογικού εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Προσπαθήσαμε να είμαστε κατανοητοί χωρίς να μακρυγορήσουμε και χρησιμοποιώντας απλά και σαφή παραδείγματα.

Ευελπιστούμε πως δώσαμε μια ολοκληρωμένη εικόνα του θέματος όσο το δυνατόν πιο περιεκτικά και τεκμηριωμένα.

Σας ευχαριστούμε.

Οι σπουδαστές:

Μπέγλιου Αναστάσιος.

Κουτσονικολή Μαρία.

Αναγνωστόπουλος Γεώργιος.

Μ Ε Ρ Ο Σ

Π Ρ Ω Τ Ο

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Κατά το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως. Το κόστος εκπνέει όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του. Δηλαδή έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε με την προσδοκία δημιουργίας εσόδου. Επίσης έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετριοούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

Οι κυριότερες κατηγορίες των εξόδων είναι: α) το κόστος των στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των εσόδων, β) τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και τα ατυχήματα, γ) το κόστος άλλων στοιχείων εκτός από προϊόντα, δ) το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες. Στα έξοδα δεν περιλαμβάνονται: καταβολές έναντι δανείων, δαπάνες για απόκτηση στοιχείων του ενεργητικού και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω έξοδο υφίσταται: α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων. β) Όταν μία επένδυση πωλείτε, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση πάυει πια να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης. Έτσι το κόστος της επένδυσης που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά την στιγμή της πωλήσεως όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως.

Το έξοδο με κριτήριο τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται

διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο. Οργανικό έξοδο είναι αυτό που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας. Ανόργανο έξοδο είναι αυτό που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Αυτό το έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες.

Με κριτήριο την ενσωμάτωσή του ή μη στο λειτουργικό κόστος το έξοδο διακρίνεται σε ομαλό και ανώμαλο. Ομαλό έξοδο είναι αυτό που ενσωματώνεται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδος με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή την μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Ανώμαλο έξοδο είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται.

2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται σε λογαριασμούς, τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Διευκρινίζεται ότι στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται :

α) Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3 με εξαίρεση εκείνα που αφορούν ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγησή τους οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της ομάδας 1 με πίστωση του λογαριασμού 78.00 "Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων".

β) Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 "Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα".

γ) Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση.

δ) Οι πρόσθετες αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

ε) Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

στ) Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσης, καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 88.08 "Φόρος εισοδήματος".

Λογαριασμός 60 "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού".

Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της. Στους λογαριασμούς του 60 (δετεροβάθμιους) καταχωρούνται οι κάθε είδους

αμοιβές του έμμοθου και ημερομισθίου προσωπικού: 60.00 "αμοιβές έμμοθου προσωπικού", και 60.01 "αμοιβές ημερομισθίου προσωπικού". Επίσης τα διάφορα έξοδα που γίνονται για το προσωπικό, οι εργοδοτικές εισφορές καθώς και οι αποζημιώσεις απόλυσης. Οι λογαριασμοί των παραπάνω εξόδων είναι : 60.02 "Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού", 60.03 "Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμοθου προσωπικού", 60.04 "Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού", και 60.05 "Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία".

Λογαριασμός 61 "Αμοιβές και έξοδα τρίτων".

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται μ'αυτήν με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Έτσι έχουμε αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών, προμήθειες τρίτων, επεξεργασίες από τρίτους και λοιπές αμοιβές τρίτων έξοδα που καταχωρούνται σε αντίστοιχους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους του λογαριασμού 61.

Λογαριασμός 62 "Παροχές τρίτων".

Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων εκτός εκείνων που αφορούν την στέγαση του προσωπικού, τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφελείας, τα κάθε μορφής ασφάλιστρα εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού, τα κάθε είδους αποθήκευτρα, το κόστος επισκευής και συντήρησης παγίων στοιχείων και λοιπών στοιχείων του ενεργητικού καθώς και οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62.

Λογαριασμός 63 "Φόροι - Τέλη".

Στους υπολογαριασμούς του 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα

τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα εκτός : από τον φόρο εισοδήματος ο οποίος καταχωρείται στον λογαριασμό 88, από φόρους προηγούμενων χρήσεων, από φορολογικές ποινές και πρόστιμα, από το χαρτόσημο μισθοδοσίας και το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων.

Λογαριασμός 64 "Διάφορα έξοδα".

Στους υπολογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιονδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6. Κατά το λογιστικό σχέδιο οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 64 είναι : 64.00 "Έξοδα μεταφορών", 64.01 "Έξοδα ταξιδίων", 64.02 "Έξοδα προβολής και διαφημίσεως", 64.03 "Έξοδα εκθέσεων και διαφημίσεων", 64.04 "Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών", 64.05 "Συνδρομές - εισφορές", 64.06 "Δωρεές - Επιχορηγήσεις", 64.07 "Έντυπα και γραφική ύλη", 64.08 "Υλικά άμεσης ανάλωσης", 64.09 "Έξοδα δημοσιεύσεων", 64.10 "Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων", 64.11 "Διάφορες αποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων", και 64.12 "Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων".

Λογαριασμός 65 "Τόκοι και συναφή έξοδα".

Στον λογαριασμό 65 καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδος. Στους λογαριασμούς τόκων καταχωρούνται επίσης και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα.

Λογαριασμός 66 "Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος".

Στον λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της

οικονομικής μονάδας, δηλαδή στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1. Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85.

Ο λογαριασμός 67 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

Λογαριασμός 68 "Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως".

Στους υπολογαριασμούς του 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμετάλλευσης και σχετίζονται με τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44 "Προβλέψεις".

Ομιλος λογαριασμών 69 "Όργανικά έξοδα κατ'είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων".

Είναι όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης.

3. ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Από φορολογική άποψη αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ορισμένα μόνο από τα λογιστικά έξοδα. Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο από φορολογική άποψη πρέπει να συγκεντρώνει τις ακόλουθες προϋποθέσεις :

α) Να είναι μεταξύ εκείνων που αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο.

β) Να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία.

γ) Να αφορά το εισόδημα και όχι το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Αναγνωρίζονται π.χ. για έκπτωση τα έξοδα συντηρήσεως του μηχανήματος, ενώ τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση του μηχανήματος θεωρούνται δαπάνες κεφαλαίου και αποσβένονται τμηματικά.

δ) Να αναγράφεται σε λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως. Κατά το άρθρο 35 του νόμου 3323/1955 αναγνωρίζονται για έκπτωση μόνο τα έξοδα που αναγράφονται στα θεωρημένα από την εφορία, βιβλία που τηρεί η επιχείρηση.

ε) Να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά. Τα έξοδα που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και συνιστούν λογιστικές διαφορές που προστίθενται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως.

στ) Να αφορά την χρήση από τα έσοδα της οποίας πρόκειται να εκπέσει. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση έξοδα που σχετίζονται με έσοδα προγενέστερης ή μεταγενέστερης χρήσεως. Τα έξοδα εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία κατέστησαν δουλεμένα, ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν ή οφείλονται.

ζ) Να συμβάλλει στην παραγωγή του εισοδήματος. Το έξοδο πρέπει να συμβάλλει, άμεσα ή έμμεσα, στη διατήρηση της επιχειρήσεως ή στη δημιουργία εισοδήματος. Έτσι αναγνωρίζονται για έκπτωση τα έξοδα εκείνα που συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης.

η) Να αναλογεί στα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία. Τα έξοδα που αναλογούν στα έσοδα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος ή που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλεμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά την επόμενη χρήση γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως έτσι ώστε τα υπόλοιπα να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλεμένων εξόδων εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει.

Οι παραπάνω εγγραφές τακτοποιήσεως γίνονται με την βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών. Τον λογαριασμό 36 "Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού" και τον λογαριασμό 56 "Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού".

Στο τέλος της χρήσεως μετά την παραπάνω χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών εξόδων, τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης". Κατ'εξαίρεση δεν μεταφέρεται στον λογαριασμό αυτόν αλλά στον λογαριασμό 88.09 "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι" τα ποσά των φόρων και τελών που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 63 "Φόροι - Τέλοι", όπως είναι π.χ. ο φόρος ακίνητης περιουσίας.

Έτσι με τις παραπάνω εγγραφές μεταφοράς των υπολοίπων τους, οι λογαριασμοί της ομάδα 6 εξισώνονται.

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Εσοδο είναι η έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδος και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της.

Το χαρακτηριστικό των εσόδων από την πώληση υλικών αγαθών είναι ότι συνεπιφέρουν κόστος των πωλήσεων με το οποίο συσχετίζονται για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ο σύνδεσμος εσόδων από πωλήσεις και κόστους πωλήσεων είναι ασθενής.

Με κριτήριο την πηγή προελεύσεώς τους, τα έσοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα. Οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας.

Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Με κριτήριο τον βαθμό ομαλότητας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας τα έσοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα.

Ομαλά έσοδα είναι εκείνα που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ανώμαλα έσοδα είναι εκείνα που οφείλονται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά που, κάτω από κανονικές συνθήκες, δεν αναμένονται και η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη.

2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 7

Στην ομάδα 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και προέρχονται από την κύρια δραστηριότητα και τις παρεπόμενες της κυρίας δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Ειδικότερα στους λογαριασμούς της ομάδας 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων :

α) Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως.

β) Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με την δραστηριότητα των πωλήσεων.

γ) Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.

δ) Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων).

ε) Η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα, καθώς και η αξία βελτιώσεως των στοιχείων αυτών.

στ) Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν καταχωρούνται τα έκτακτα έσοδα και τα έκτακτα κέρδη, καθώς και τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς της ομάδας 8.

Λογαριασμός 70 "Πωλήσεις εμπορευμάτων".

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι πωλήσεις εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Η ανάπτυξή του γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στον λογαριασμό 20 των αποθεμάτων.

Λογαριασμός 71 "Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών".

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων της οικονομικής μονάδας. Αντιστοιχεί στον λογαριασμό 21 των αποθεμάτων και αναπτύσσεται με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού.

Λογαριασμός 72 "Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού".

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από τις πωλήσεις των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, των πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών ουσσκευασίας, των αναλώσιμων υλικών, των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων, των ειδών ουσσκευασίας και του άχρηστου υλικού. Ο λογαριασμός 72 αντιστοιχεί στους λογαριασμούς αποθεμάτων 22, 24, 25, 26 και 28.

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 72 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, κατά τρόπο όμως που να είναι δυνατή η ιδιαίτερη παρακολούθηση των παραπάνω κατηγοριών πωλήσεων.

Λογαριασμός 73 "Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)".

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού "έσοδα παρεπόμενων ασχολιών".

Λογαριασμός 74 "Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων".

Στον λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις πωλήσεων, δηλαδή ποσά που χορηγούνται στην οικονομική μονάδα με οποιονδήποτε τρόπο από το κράτος για την πραγματοποίηση πωλήσεων. Επίσης παρακολουθούνται τα έσοδα από επιστροφές δασμών και επιβαρύνσεων και επιστροφές τόκων λόγω

εξαγωγικής δραστηριότητας.

Λογαριασμός 75 "Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών".

Στον λογαριασμό 75 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα που προέρχονται από σχετικές με το κύριο αντικείμενο δραστηριότητές της. Σε υπολογαριασμούς του 75 τηρούνται λογαριασμοί για έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, για προμήθειες και μεσιτίες, για εκμίσθωση κτιρίων, εδαφικών εκτάσεων, μεταφορικών μέσων, εξοπλισμού, για έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό, εισπρατόμενα έξοδα αποστολής αγαθών καθώς και έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις.

Λογαριασμός 76 "Έσοδα κεφαλαίων".

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από : α) τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και β) από δάνεια που χορηγεί σε τρίτους.

Επισημαίνεται ότι αν οι δραστηριότητες από τις οποίες προέρχονται τα παραπάνω έσοδα συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδος τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό 73.

Ο λογαριασμός 77 είναι κενός και η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

Λογαριασμός 78 "Ιδιοπαράγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως".

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται δυο διαφορετικής φύσεως πιστωτικά μεγέθη στους εξής λογαριασμούς : 78.00 "Ιδιοπαράγωγή και βελτιώσεις παγίων" και 78.05 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως". Ο 78.00 πιστώνεται με το κόστος παραγωγής των παγίων που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με χρέωση των

αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1. Ο 78.05 πιστώνεται με τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματισθεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Ομίλος οργανισμών 79 "Οργανικά έσοδα κατ'είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων".

Είναι όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης.

3. ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Σύμφωνα με τις νομικές διατάξεις ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται: α) το τίμημα των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, β) το εισόδημα από οικοδομές, από εκμίσθωση γαιών, από κινητές αξίες, από συμμετοχές σε άλλες εμπορικές γενικά επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Ως ακαθάριστο εισόδημα μίας οικονομικής μονάδας λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της που προέρχονται από το σύνολο των πράξεων που έγιναν οριστικά μέσα στο διαχειριστικό έτος σε μετρητά ή σε πίστωση, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, εφόσον αυτά τηρούνται νομότυπα και κανονικά.

Ο φορολογικός νομοθέτης ακολουθεί τη βασική λογιστική αρχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων και δέχεται ότι τα έσοδα πρέπει να προέρχονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές και αποκλείει τις προβλέψεις εσόδων. Συμπίπτει συνεπώς η έννοια των φορολογητέων εσόδων με την λογιστική έννοια αυτών.

Φορολογητέα λοιπόν έσοδα, είναι κατ'αρχήν, τα λογιστικά έσοδα. Ορισμένα όμως έσοδα, είτε απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με βάση ειδικές διατάξεις, είτε φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο. Τα συνολικά επομένως, φορολογητέα έσοδα της χρήσεως είναι δυνατό να μην συμπίπτουν με τα συνολικά λογιστικά έσοδα αυτής και να απαιτείται

φορολογική αναμόρφωση αυτών.

4. ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Συμβαίνει συχνά πολλές πράξεις, που επιφέρουν αύξηση των εσόδων της χρήσεως να μην έχουν περατωθεί κατά την διάρκεια αυτής, ενώ αντίθετα συμβαίνει να έχουν περατωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έσοδα τα οποία αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσεις.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή έχουν προεισπραχθεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξή τους θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εσόδων εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει.

Οι εγγραφές τακτοποιήσεως γίνονται με την βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού, 36 "μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού", και παθητικού 56 "μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού".

Μετά τις εγγραφές τακτοποίησης τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7, στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης".

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (Λογαριασμός 44)

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος

πραγματοποιήσεως ή και τα δύο.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες :

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

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

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

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

Σχετικά με τον σχηματισμό και την χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες :

1) Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικοί αναξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

2) Οι προβλέψεις εκμετάλλευσης σχηματίζονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και

πίστωση των λογαριασμών 44.00 - 44.09. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις για τα οποία είχαν σχηματισθεί προβλέψεις καταχωρούνται κανονικά στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6. Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 78.05 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης", τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεώς τους, δηλαδή στον λογαριασμό 78.05 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη ή ίση με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Παράδειγμα.

Εστω μια πρόβλεψη 200.000 δραχ. για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Η εγγραφή είναι (σε τριτοβάθμιους) :

68.00.00 Προβλέψεις για αποζημίωση	200.000
προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
σε	
44.00.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	200.000
λόγω εξόδου από την υπηρεσία.	

Όταν στην επόμενη χρήση δοθεί αποζημίωση ύψους 180.000 το έξοδο θα καταχωρηθεί κανονικά στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.

Η ανάλογη καταχώρηση για την ήδη, από την προηγούμενη χρήση, σχηματισμένη πρόβλεψη θα είναι :

44.00.00 Προβλέψεις για αποζημίωση	180.000
------------------------------------	---------

προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

σε

78.05.00 Προβλέψεις για αποζημίωση	180.000
------------------------------------	---------

προσωπικού λόγω εξόδου

από την υπηρεσία.

3) Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός Α.Ε. οικονομικές μονάδες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή 18.01.19 με χρέωση του λογαριασμού 68.01 "Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε., επιχειρήσεις".

4) Οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 "Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων και πίστωση του λογαριασμού 44.10. Σε περίπτωση εκποίησης παγίου στοιχείου για το οποίο έχει προηγηθεί ο σχηματισμός πρόβλεψης η πρόβλεψη αυτή μεταφέρεται από τον λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου που εκποιείται.

5) Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" και πίστωση του λογαριασμού 44.11. Ο λογαριασμός 44.11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης με πίστωση του λογαριασμού της οικείας απαίτησης όποτε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη είσπραξης. Το υπόλοιπο της απαίτησης, που τυχόν μένει ακάλυπτο μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 "Ζημιές από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις".

Παράδειγμα.

Εστω ότι σχηματίζομαι στο τέλος της χρήσης μία πρόβλεψη 200.000

δρχ. για τον πελάτη μας "X" επειδή πιστεύουμε ότι δεν θα μας πληρώσει.

Οι εγγραφές (σε τριτοβαθμίου) είναι :

83.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	200.000
από πελάτες	
44.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς	200.000
απαιτήσεις από πελάτες.	

Στην νέα χρήση το συνολικό ποσό το οποίο ο πελάτης "X" δεν μας πλήρωσε είναι 230.000 δρχ.. Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι :

44.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	200.000
από πελάτες	
30.97.00 Επισφαλής πελάτης "X"	200.000

81.02.06 Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπραξης	30.000
απαιτήσεις	
30.97.00 Επισφαλής πελάτης "X"	30.000

6) Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτατα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σχηματίζονται με χρέωση, αντίστοιχα των λογαριασμών 83.12 "Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα", 83.13 "Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων" και 83.98 "Λοιπές έκτακτες προβλέψεις" με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών 44.12, 44.13 και 44.98. Οι έκτακτες ζημιές και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις καταχωρούνται

κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82. Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων ή ζημιάς αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 84.01 "Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους", τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τις ζημιές και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

7) Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσης με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 "Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Στα πλαίσια της λογιστικής αποτέλεσμα είναι η διαφορά μεταξύ εσόδου και εξόδου τα οποία έχουν αιτιώδη συνάφεια (δηλαδή τα έξοδα έγιναν με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων ή τα δεύτερα είναι αιτία των πρώτων). Όταν η διαφορά είναι θετική, δηλαδή τα έσοδα μεγαλύτερα από τα έξοδα, έχουμε κέρδος που αυξάνει την καθαρή θέση της επιχείρησης, ενώ όταν η διαφορά είναι αρνητική, έσοδα μικρότερα από έξοδα, έχουμε ζημία η οποία μειώνει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Η θετική διαφορά μεταξύ συνολικών εσόδων και εξόδων της χρήσης επικράτησε να καλείται λογιστικό κέρδος της χρήσης, ενώ η αρνητική διαφορά λογιστική ζημία χρήσης προς διάκριση αυτών από τα φορολογικά κέρδη και τη φορολογική ζημία της χρήσης.

Το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσης εμφανίζει το

υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτέλεσμα χρήσεως".

Το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε η επιχείρηση σε μια χρονική περίοδο είναι ίσο με την μεταβολή που επήλθε στην καθαρή της θέση κατά την περίοδο. Η μεταβολή αυτή μπορεί να διακριθεί :

α) Σε ουσιαστική μεταβολή της καθαρής θέσης. Κατά τον υπολογισμό αυτής λαμβάνονται υπόψη οι αξίες όχι μόνο των υλικών στοιχείων, αλλά και των άυλων στοιχείων που δημιουργεί με την δράση της η επιχείρηση π.χ. του goodwill, των εμπορικών συνεδριάσεων, του εργατικού δυναμικού.

β) Σε τυπική μεταβολή της καθαρής θέσεως. Κατά τον υπολογισμό της καθαρής θέσεως λαμβάνονται υπόψη μόνο τα γραμμένα σε βιβλία υλικά στοιχεία και από άυλα μόνο όσα αγοράστηκαν. Δεν λαμβάνονται συνεπώς, υπόψη τα άυλα στοιχεία τα οποία δημιουργήθηκαν από την δράση της επιχείρησης και τα οποία δεν είναι γραμμένα στα λογιστικά βιβλία.

Τα αποτελέσματα από άποψη εμπορικής νομοθεσίας ταυτίζονται με τα λογιστικά αποτελέσματα. Το καθαρό κέρδος, σε δεδομένη στιγμή, προκύπτει αν από την συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού αφαιρεθεί η συνολική αξία των στοιχείων του παθητικού στα οποία περιλαμβάνονται το μετοχικό κεφάλαιο και τα ήδη σχηματισμένα αποθεματικά.

Ο νόμος απαιτεί τα κέρδη που εμφανίζονται στον ισολογισμό και στον λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσης" να είναι πραγματικά καθαρά κέρδη. Ο νόμος θεωρεί ως πραγματοποιηθέντα κέρδη όχι μόνο εκείνα που εισέρευσαν στο ταμείο της επιχείρησης αλλά και εκείνα που εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού με την μορφή άλλων αξιών.

ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Το μέγεθος του αποτελέσματος από φορολογική άποψη δε συμπίπτει με το μέγεθος του κέρδους ή της ζημίας από άποψη λογιστικής και

εμπορικής νομοθεσίας. Και από φορολογική άποψη το κέρδος ή η ζημία είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων. Αλλά τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα λαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχύοντες κάθε φορά φορολογικούς νόμους και κανόνες, οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις δεν εμφανίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές και την εμπορική νομοθεσία.

Έτσι, στα λογιστικά έσοδα είναι δυνατό, να περιλαμβάνονται και έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας όπως είναι π.χ. οι τόκοι των καταθέσεων σε τράπεζες, οι τόκοι από ομολογίες εθνικών δανείων, η υπεραξία ακινήτων, τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό Ελληνική σημαία και άλλα. Επίσης στα λογιστικά έξοδα περιλαμβάνονται συνήθως και έξοδα που δεν αναγνωρίζονται από την φορολογούσα αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα όπως :

α) Τα έξοδα που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά, όπως έξοδα φιλοξενίας, αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίες δεν καλύπτονται με δελτία παροχής υπηρεσιών και μισθοί και ημερομίσθια για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.

β) Τα έξοδα που δεν είναι παραγωγικά κατά την άποψη της φορολογούσας αρχής, αν και καλύπτονται από κανονικά δικαιολογητικά όπως τα πρόσθετα τέλη Ι.Κ.Α. και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών και τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις φόρων.

γ) Σύμφωνα με την νομοθεσία που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες, δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα διανομή κερδών μίας χρήσης προτού συμφηφιστούν οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημίες προηγούμενων χρήσεων. Κατά την φορολογική νομοθεσία όμως, ο συμφηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημίες των πέντε προηγούμενων χρήσεων. Είναι έτσι δυνατό ο ισολογισμός εκμετάλλευσης να μην καταλείπει τελικά κέρδη, αλλά κατά την φορολογική νομοθεσία να υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

δ) Ορισμένες έκτακτες ζημιές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα καθαρά λογιστικά κέρδη προσαυξάνονται με τα κονδύλια που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και επί των κερδών που προσδιορίζονται μ' αυτόν τον τρόπο υπολογίζονται οι αφορολόγητες εκπτώσεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 8

Η 8η ομάδα περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών :

α) Αποτελεσματικούς λογαριασμούς ουσίας, με τους οποίους παρακολουθούνται :

- Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα καθώς και τα έκτακτα κέρδη και οι έκτακτες ζημιές (λογαριασμός 81).
- Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και για έξοδα προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 83).
- Τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 84).
- Οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (λογαριασμός 85).

β) Αποτελεσματικούς λογαριασμούς συγκεντρώσεως εσόδων - εξόδων, με τους οποίους προσδιορίζονται :

- Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης μικτά και καθαρά (λογαριασμοί 80.00 και 80.01).
- Τα οργανικά έσοδα και έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 80.02 και 80.03).
- Τα τελικά ολικά αποτελέσματα της χρήσεως και της διάθεσης αυτών (λογαριασμοί 86 και 88).

γ) Τον λογαριασμό 89 "Ισολογισμός" ο οποίος χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσης που αναφέρονται στον Ισολογισμό και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης.

Λογαριασμός 80 "Γενική εκμετάλλευση".

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Ο λογαριασμός 80 περιλαμβάνει τους ακόλουθους υπολογαριασμούς :

Λογαριασμός 88.00 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης".

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποίησε η οικονομική μονάδα από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της κατά την χρήση που κλείνει.

Κατά το τέλος της χρήσης στον παρόντα λογαριασμό μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7. Ευνόητο είναι ότι η μεταφορά των λογαριασμών αυτών γίνεται αφού προηγουμένως έχουν γίνει οι αναγκαίες τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπα τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλεμένα τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσεως, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί κατά το ακόλουθο παραστατικό διάγραμμα :

Λογαριασμός 80.01 "Μικτά αποτελέσματα. Κέρδη ή ζημιές εκμεταλλεύσεως".

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών) τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την κλειόμενη χρήση, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Κατά το τέλος της χρήσης στον λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν από τον λογαριασμό 80.00. Στην συνέχεια ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα με πίστωση του λογαριασμού 80.02 και πιστώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με χρέωση του λογαριασμού 80.03.

Μετά τις παραπάνω χρεωπιστώσεις το υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού 80.01 εμφανίζει τα μικτά αποτελέσματα τα οποία μεταφέρονται στον λογαριασμό 86.00.00 "αποτελέσματα χρήσεως / μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετάλλευσης".

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 80.01 έχει ως εξής :

Από 80.00 = καθαρή ζημιά	Από 80.00 = καθαρά κέρδη
Χρεώνεται: με τα μη	Πιστώνεται: με τα μη
προσδιοριστικά των	προσδιοριστικά των
μικτών αποτελεσμάτων	μικτών αποτελεσμάτων
έσοδα για την μεταφορά	έξοδα για την
τους στον 80.03	μεταφορά τους στον
Μικτό κέρδος εκμετάλλευσης	80.02
μεταφερόμενο σε πίστωση	Ζημία εκμετάλλευσης
του 86.00.00	μεταφερόμενη σε χρέωση
	του 86.00.00

Λογαριασμός 80.02 "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα, σύμφωνα με την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης (κοστολόγηση), τα οποία δεν βαρύνουν τα αποθέματα αλλά τα αποτελέσματα χρήσης. Εάν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει το σύστημα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διάθεσης και λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Όλα τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα είναι οργανικά έξοδα που παρακολουθούνται στην ομάδα 6. Τα χρεωστικά υπόλοιπα όλων των λογαριασμών της ομάδας αυτής μεταφέρονται στην χρέωση του 80.00 "Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης". Γι' αυτό προκειμένου να βρεθεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, με πίστωση του 80.01 "μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 80.02, το χρεωστικό υπόλοιπο του οποίου, στη συνέχεια μεταφέρεται στη χρέωση του 86 "αποτελέσματα χρήσεως".

Το παρακάτω διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 80.02 έχει ως εξής :

80.02 "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

Χρεώνεται με πίστωση του 80.01:	Μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με χρέωση αντίστοιχα :
Εξοδα διοικητικής λειτουργίας.	του 86.00.02
Εξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης.	του 86.00.03
Εξοδα λειτουργίας διάθεσης	του 86.00.04
Εξοδα συμμετοχών και χρεογράφων.	του 86.01.08
Διάφορες αποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.....	του 86.01.07
Διάφορες (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	του 86.01.08
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	του 86.01.09
.....

Λογαριασμός 80.03 "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που σχετίζονται με το κόστος πωληθέντων προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικρές ζημιές.

Όλα τα μη προσδιοριστικά των μικρών αποτελεσμάτων έσοδα είναι οργανικά έσοδα που παρακολουθούνται στην ομάδα 7. Τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας αυτής μεταφέρονται στην πίστωση

του 80.00 "Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης". Προκειμένου λοιπόν να βρεθεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης με χρέωση του 80.01 "μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" πιστώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 80.03, το πιστωτικό υπόλοιπο του οποίου, μεταφέρεται στην συνέχεια στην πίστωση του 86 "αποτελέσματα χρήσης".

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 80.03 έχει ως εξής :

80.03 "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

Μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης με πίστωση αντίστοιχα :	Με χρέωση του 80.01 Πιστώνεται με τα εξής ποσά :
του 86.00.01	Αλλα έσοδα εκμετάλλευσης (λογαριασμοί 78.05 και 74 και 75)
του 86.01.00	Έσοδα συμμετοχών (λογαριασμός 76.00)
του 86.01.01	Έσοδα χρεογράφων (λογαριασμός 76.01)
του 86.01.02	Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων (λογαριασμός 76.04)
του 86.01.03	Δουλεμένοι τόκοι γραμματειών εισπρακτέων (λογαριασμός 76.02)
	Λοιποί πιστωτικοί τόκοι (λογαριασμός 76.03)
	Λοιπά έσοδα κεφαλαίων (λογαριασμός 76.98)

Λογαριασμός 81 "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα".

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσης καθώς και τα αποτελέσματα που

πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες - εκτάκτων και ανόργάνων εξόδων και αποτελεσμάτων όπως : 81.00 "Έκτακτα και ανόργανα έξοδα", 81.01 "Έκτακτα και ανόργανα έσοδα", 81.02 "Έκτακτες ζημιές" και 81.03 "Έκτακτα κέρδη".

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" έτσι ώστε ο λογαριασμός 81 να εξισώνεται.

Λογαριασμός 82 "Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων".

Στον λογαριασμό 82 καταχωρούνται έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μεν μέσα στην χρήση, ο χρόνος όμως και η αιτία δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

Η ανάλυση του λογαριασμού 82 σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων όπως 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων" και 82.01 "έσοδα προηγούμενων χρήσεων. Στον λογαριασμό 82.00 καταχωρούνται φόροι και τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις και δημιουργούνται από πράξεις ή παραλήψεις προηγούμενων χρήσεων. Στον λογαριασμό 82.01 καταχωρούνται τα έσοδα που πραγματοποίησε η οικονομική μονάδα κατά την παρούσα χρήση τα οποία όμως αφορούν χρήσεις όπως : επιστροφές φόρων και τελών που είχαν καταβληθεί σε προηγούμενες χρήσεις, οι επιστροφές τόκων δανείων λόγω εξαγωγών που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις, οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων αποθεμάτων που εισήχθησαν και αναλώθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και επιχορηγήσεις που εισέπραξε η εταιρεία κατά την παρούσα χρήση για πωλήσεις στο εξωτερικό που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 82 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.02 "έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" έτσι ώστε ο λογαριασμός 82 να εξισώνεται.

Λογαριασμός 83 "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους".

Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα έχουμε αναπτύξει σχετικά με τις προβλέψεις (λογαριασμός 44). Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαρισμό 86.02.10 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους" έτσι ώστε ο λογαριασμός 83 να εξισώνεται.

Λογαριασμός 84 "Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Ο λογαριασμός 84 λειτουργεί σύμφωνα με όσα έχουμε αναπτύξει σχετικά με τις προβλέψεις (λογαριασμός 44). Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 84 μεταφέρονται στον υπολογαρισμό 86.02.03 "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" έτσι ώστε ο λογαριασμός 84 να εξισώνεται.

Ο παρών λογαριασμός εμφανίζεται ιδιαιτέρως στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως με τον τίτλο "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων". Η ξεχωριστή αυτή εμφάνιση των εσόδων υπαγορεύεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρηστών.

Λογαριασμός 85 "Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος".

Στον λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Υπενθυμίζουμε ότι οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο

λειτουργικό κόστος καταχωρούνται στον λογαριασμό 66.

Η χρέωση του παρόντος λογαριασμού γίνεται με πίστωση των αντιστοιχών λογαριασμών των στοιχείων που αποσβένονται της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.03 "μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων", έτσι ώστε ο λογαριασμός 85 να εξισώνεται.

Λογαριασμός 86 "Αποτελέσματα χρήσεως".

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης και χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημίας) που πραγματοποιήθηκαν από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας κατά την κλειόμενη χρήση.

Όπως είναι γνωστό, το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι η διαφορά μεταξύ των καθαρών θέσεων των ισολογισμών ενάρξεως και λήξεως της χρήσης. Η ανάλυση του αποτελέσματος αυτού, σε ομαδοποιημένα περιληπτικά μεγέθη εσόδων και εξόδων, καθώς και σε οργανικά και έκτακτα κέρδη και ζημιές, παρέχεται στον σχολιαζόμενο λογαριασμό.

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη προκύπτει :

- Από τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.
- Από τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα).
- Από τα έξοδα των λειτουργιών διάθεσης, διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης τα οποία δεν είναι διαμορφωτικά του μικτού αποτελέσματος.
- Από τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα).
- Από τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην χρήση.
- Από τις ζημιές που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην χρήση, αλλά

προέρχονται από δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν καλύπτονται από προβλέψεις.

- Από προβλέψεις για ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα.

- Από τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων στοιχείων.

Τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης (κέρδος ή ζημία) υπολογαριασμός 86.99 μεταφέρονται στην συνέχεια στον λογαριασμό 88.

Ο λογαριασμός 86 διαγραμματικά λειτουργεί ως εξής :

Λογαριασμός 86 <<Αποτελέσματα χρήσεως>>.

Χρεώνεται :

- * με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως με πίστωση του 80.01
- * με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικών ερευνών αναπτύξεως και διαθέσεως με πίστωση, αντίστοιχα, των λ/σμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02
- * με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων, με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση αντίστοιχα 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.09
- * με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα με πίστωση του 81.00
- * με τις έκτακτες ζημίες με πίστωση του 81.02

- * με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων με πίστωση του 82.00
- * με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους με πίστωση του 83
- * με τις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων με πίστωση του 85
- * με τα καθαρά κέρδη με πίστωση του 88.00

Πιστώνεται :

- * με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως με χρέωση του 80.1
- * με τα διάφορα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του 80.03.00
- * με τα έσοδα από συμμετοχές με χρέωση του 80.03.01
- * με τα έσοδα χρεογράφων με

χρέωση του 80.03.02

* με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του 80.03.03

* με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα με χρέωση του 80.03.04

* με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του 81.01

* με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του 81.03

* με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του 82.01

* με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του 84

* με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημιές με χρέωση του 88.01.

Ο λογαριασμός 87 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

Λογαριασμός 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση".

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών.

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για την συγκέντρωση καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης, των διαφορών

φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88 στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαρισμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Λογαριασμός 89 "Ισολογισμός".

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού χρήσης. Χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσης που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Στο τέλος της χρήσεως, στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, χρεώνεται ο λογαριασμός 89 με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του ισολογισμού, με πίστωση καθενός από αυτούς που έτσι μηδενίζονται, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών με χρέωση καθενός απ'αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται.

Οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού 89 ονομάζονται "εγγραφές κλείσιματος των λογαριασμών του ισολογισμού".

Με την έναρξη της χρήσης που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού, ο λογαριασμός 89 χρεώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς. Οι εγγραφές χρέωσης και πίστωσης του λογαριασμού 89 ονομάζονται "εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών του ισολογισμού".

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Λογαριασμός 92 "Κέντρα (θέσεις) Κόστους".

Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτό λέγονται και λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό.

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται σε πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς (92.00, 92.01, 92.02, 92.03 και 92.04) στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, δηλαδή της λειτουργίας παραγωγής, της διοικητικής λειτουργίας, της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, της λειτουργίας διαθέσεως, και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Στον λογαριασμό 92.00 "έξοδα λειτουργίας παραγωγής" συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα επιθυμεί την συγκέντρωση στον λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήματα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν την λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται. Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής περιλαμβάνει και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν την λειτουργία αυτή, τα οποία όμως δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής των υπολογαριασμών του 93 για να αποφεύγεται η νόθευση του κόστους των αποθεμάτων με υπολογιστικά έξοδα.

Στον λογαριασμό 92.01 "έξοδα διοικητικής λειτουργίας" συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν την λειτουργία αυτή, πλην των τόκων και συναφών εξόδων, καθώς και τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που επίσης αφορούν τη λειτουργία αυτή. Ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και για το λόγο αυτό μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 98.99 "αποτελέσματα χρήσεως".

Ο προσδιορισμός, στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης, των εξόδων διοίκησης, τα οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης, γίνεται μέσα από τα φύλλα μερισμού, με τα οποία μετασχηματίζεται το κατ'είδος κόστος σε λειτουργικό. Η κατάρτιση φύλλου μερισμού χωριστά για κάθε λογαριασμό της ομάδας 6 είναι όχι μόνο δυνατή αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις επιβάλλεται.

Κατά την γενική λογιστική τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας εμφανίζονται στον λογαριασμό 80.02.00 και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στον λογαριασμό 86.00.02.

Στον λογαριασμό 92.02 "έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης" συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοσκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν. Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης περιλαμβάνει όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν την λειτουργία αυτή εκτός από τόκους και συναφή έξοδα. Περιλαμβάνει επίσης τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν την λειτουργία αυτή.

Ο προσδιορισμός των εξόδων που αφορούν την λειτουργία αυτή γίνεται και εδώ μέσα από φύλλα μερισμού. Ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και έτσι μεταφέρεται σε

οικείο υπολογαριασμό του 98.99 "αποτελέσματα χρήσης".

Κατά την γενική λογιστική τα έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης εμφανίζονται στον λογαριασμό 80.02.01 και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στον λογαριασμό 86.00.03.

Στον λογαριασμό 92.03 "έξοδα λειτουργίας διάθεσης" συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας, στον οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν την λειτουργία αυτή, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα.

Από το κόστος λειτουργίας τα άμεσα έξοδα πωλήσεων μεταφέρονται σε υπολογαριασμό του 96.21 και το υπόλοιπο του κόστους λειτουργίας διάθεσης σε υπολογαριασμούς του 98.99.

Κατά την γενική λογιστική τα έξοδα λειτουργίας εμφανίζονται στον λογαριασμό 80.02.02 και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης στον λογαριασμό 86.00.04.

Στον λογαριασμό 92.04 "έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας" συγκεντρώνονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα των λειτουργιών παραγωγής, διοικητικής, ερευνών - ανάπτυξης και διάθεσης. Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας συγκεντρώνεται και παρακολουθείται στον λογαριασμό 92.01 "έξοδα διοικητικής λειτουργίας" λόγω των δυσκολιών και πολλές φορές της αδυναμίας να διαχωριστεί το κόστος αυτό από το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Για την κατάληξή του στο τέλος της χρήσης, καθώς και για την παρακολούθηση και πορεία του στην γενική λογιστική για τον λογαριασμό αυτό ισχύει ότι και για τον λογαριασμό 92.01.

Λογιστική διαδικασία προσδιορισμού των αποτελεσμάτων χρήσεως
στην Γενική Λογιστική (Παράδειγμα).

Οι λογαριασμοί εκμετάλλευσης (ομάδες 6 και 7) και τα αποθέματα (ομάδα 2) καθώς και η απογραφή λήξης της βιομηχανικής επιχείρησης "Ψ" είχαν κατά την 31/12/91 ως εξής (ποσά σε χιλιάδες δραχμές) :

Λογαριασμοί Αποθεμάτων Ομάδα 2	Απογραφή 31/12/90	Αγορές 1991	Απογραφή 31/12/91	Αναλώμενα ή Πωλημένα το 1991
20 Εμπορεύματα.	20.000	40.000	15.000	45.000
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.	350.000(1)	-	320.000(3)	30.000
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα.	25.000	-	20.000	5.000
23 Παραγωγή σε εξέλιξη.	20.000(2)	-	18.000	2.000(4)
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας.	120.000	400.000	150.000	370.000
25 Αναλώσιμα υλικά	12.000	40.000	10.000	42.000
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.	15.000	50.000	20.000	45.000
28 Είδη συσκευασίας.	8.000	20.000	8.000	20.000(5)
	<u>570.000</u>	<u>550.000</u>	<u>561.000</u>	<u>559.000</u>
	(1)	(2)	(3)	(4)
Αφορούν : προϊόν Π1	200.000	12.000	180.000	1.200
πρόϊόν Π2	<u>150.000</u>	<u>8.000</u>	<u>140.000</u>	<u>800</u>
	<u>350.000</u>	<u>20.000</u>	<u>320.000</u>	<u>2.000</u>

Το φύλλο μερισμού που καταρτίστηκε την 31/12/91 με βάση τα δεδομένα της αναλυτικής λογιστικής (ή εξωλογιστικά), έχει ως εξής :

Φύλλο μερισμού εξόδων και αναλωμένων αποθεμάτων.

Λογαριασμοί αποθεμάτων. <u>(Ομάδα 2)</u>	<u>Λειτουργίες</u>		<u>Παραγωγή</u>	
	Συνολικά ποσά		<u>Τμήμα Νο 1</u>	<u>Τμήμα Νο 2</u>
	<u>προς επιμερισμό.</u>			
24	370.000		200.000	167.000
25	42.000		18.000	19.000
26	45.000		26.000	18.000
28	<u>13.000</u>		<u>1.000</u>	<u>2.000</u>
	<u>470.000</u>		<u>245.000</u>	<u>206.000</u>

Λογαριασμοί αποθεμάτων <u>(Ομάδα 2)</u>	<u>Διοίκηση</u>	<u>Διάθεση</u>	<u>Χρηματοδότηση</u>	<u>Έρευνα -</u>
				<u>ανάπτυξη</u>
24	600	400		2.000
25	1.200	800		3.000
26	100	200		700
28	<u>600</u>	<u>9.000</u>		<u>400</u>
	<u>2.500</u>	<u>10.400</u>		<u>6.100</u>

Λογαριασμοί εξόδων. <u>(Ομάδα 6)</u>	Συνολικά ποσά		<u>Παραγωγή</u>	
	προς επιμερισμό		<u>Τμήμα Νο 1</u>	<u>Τμήμα Νο 2</u>
60	350.000		110.000	137.000
61	60.000		3.000	3.000
62	70.000		15.000	25.000
63	8.000		2.000	-

64	40.000	3.000	1.000
65	80.000	-	-
66	60.000	30.000	20.000
68	<u>8.000</u>	<u>2.000</u>	<u>3.000</u>
	<u>676.000</u>	<u>165.000</u>	<u>189.000</u>
	<u>1.146.000</u>	<u>410.000</u>	<u>395.000</u>

Λογαριασμοί
εξόδων

(Ομάδα 6).

	<u>Διοίκηση</u>	<u>Διάθεση</u>	<u>Χρηματοδότηση</u>	<u>Ερευνα- ανάπτυξη.</u>
60	50.000	45.000	-	8.000
61	12.000	37.000	-	5.000
62	14.000	10.000	-	6.000
63	3.000	3.000	-	-
64	26.000	8.000	-	2.000
65	-	-	80.000	-
66	6.000	3.000	-	1.000
68	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>
	<u>112.000</u>	<u>107.000</u>	<u>80.000</u>	<u>23.000</u>
	<u>114.500</u>	<u>117.400</u>	<u>80.000</u>	<u>29.100</u>

Λογαριασμοί
του 86 στους
οποίους μετα-
φέρονται

Υπόλοιπα

λογαριασμών
ομάδας 8

Λογαριασμοί
αποτελεσμάτων

Υπόλοιπα σε
χιλιάδες δραχμές

αντίστοιχα οι
λογαριασμοί.

81.00.04

Χρεωστικές συναλ-

4.000

86.02.07

λαγματικές διαφορές

81.01.04

Πιστωτικές συναλ-

	λαγματικές διαφορές	8.000	86.02.00
81.02.03	Ζημιές από εκποίηση μηχ/των	600	86.02.08
81.03.04	Κέρδη από εκποίηση επίπλων	400	86.02.01
81.03.07	Κέρδη από λαχνούς ομολογ. δανείων	1.000	86.02.01
82.00.00	Φορολογικά πρόσθετα και προσαυξήσεις	1.500	86.02.09
82.01.00	Επιχορηγήσεις πωλήσεων προηγ. χρήσεων	3.000	86.02.02
83.12.00	Προβλέψεις για εξαιρε- τικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	2.000	86.02.10
84.01.13	Εσοδα από χρησιμοποι- ημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	3.000	86.02.03
85.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	6.000	86.03.02

Εγγραφές για την κατάρτιση του λογαριασμού 80 "Γενική εκμετάλλευση".

80	Γενική εκμετάλλευση	570.000
80.00	Λογαριασμός Γενικής εκμετάλλευσης	
(σε)	20 εμπορεύματα	20.000
	21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	350.000
	22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	25.000
	23 Παραγωγή σε εξέλιξη	10.000
	24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες -	

υλικά συσκευασίας	120.000
25 Αναλώσιμα υλικά	12.000
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	15.000
28 Είδη συσκευασίας	8.000

Μεταφορά αξίας αποθεμάτων έναρξης

80 Γενική εκμετάλλευση	550.000
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	
(σε) 20 εμπορεύματα	40.000
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	400.000
25 Αναλώσιμα υλικά	40.000
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	50.000
28 Είδη συσκευασίας	20.000

Μεταφορά αξίας αγορών χρήσης

80 Γενική εκμετάλλευση	676.000
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	
(σε) 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	350.000
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	60.000
62 Παροχές τρίτων	70.000
63 Φόροι - Τέλη	8.000
64 Διάφορα έξοδα	40.000
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	80.000
66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	60.000
68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης	8.000

Μεταφορά των οργανικών εξόδων

20	Εμπορεύματα	15.000	
21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	320.000	
22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα	20.000	
23	Παραγωγή σε εξέλιξη	18.000	
24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας	150.000	
25	Αναλώσιμα υλικά	10.000	
26	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	20.000	
28	Είδη συσκευασίας	8.000	
	(σε) 80 Γενική εκμετάλλευση		561.000
	80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
	Μεταφορά αξίας αποθεμάτων λήξης.		

70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	80.000	
71	Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών	1.200.000	
72	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	20.000	
73	Πωλήσεις υπηρεσιών	5.000	
74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	80.000	
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	4.000	
76	Έσοδα κεφαλαίων	8.000	
78	Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης	20.000	
	(σε) 80 Γενική εκμετάλλευση		1.417.000
	80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
	Μεταφορά οργανικών εσόδων		

Εγγραφές κατάρτισης του λογαριασμού 86 "Αποτελέσματα χρήσης".

80 Γενική εκμετάλλευση	182.000	
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης		
(σε) 80 Γενική Εκμετάλλευση		182.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		

Μεταφορά του οργανικού κέρδους

80 Γενική Εκμετάλλευση		
80.02 Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		
80.02.00 Εξοδα διοικητικής λειτουργίας	114.500	
80.02.01 Εξοδα λειτουργίας ερευνών-ανάπτυξης	29.000	
80.02.02 Εξοδα λειτουργίας Διάθεσης	124.400	
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	80.000	
(σε) 80 Γενική Εκμετάλλευση		348.000
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		

Λογισμός κόστους των παραπάνω λειτουργιών με βάση στοιχεία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης ή εξωλογιστικών δεδομένων.

80 Γενική Εκμετάλλευση	112.000	
80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης		
(σε) 80 Γενική εκμετάλλευση		
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		
80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		104.000
80.03.01 Έσοδα συμμετοχών		8.000

Μεταφορά μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων στον λογαριασμό 80.03 από τον 80.01.

80	Γενική Εκμετάλλευση	
80.01	Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	418.000
80.03	Εσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.03.00	Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	104.000
80.03.01	Εσοδα συμμετοχών.	8.000
(σε) 86	Αποτελέσματα χρήσης	
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	418.000
86.00.01	Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	104.000
86.01	Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	
86.01.00	Εσοδα συμμετοχών	8.000

Μεταφορά των 80.01 και 80.03 στους αρμόδιους
υπολογαριασμούς του 86.

86	Αποτελέσματα χρήσης	
86.00	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	
86.00.02	Εξοδα Διοικητικής λειτουργίας	114.500
86.00.03	Εξοδα λειτουργίας Ερευνών- Ανάπτυξης	29.000
86.00.04	Εξοδα λειτουργίας Διάθεσης	124.400
(σε) 80	Γενική εκμετάλλευση	
80.02	Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	
80.02.00	Εξοδα Διοικητικής λειτουργίας	114.500
80.02.01	Εξοδα λειτουργίας Ερευνας-Ανάπτυξης	29.000
80.02.02	Εξοδα λειτουργίας Διάθεσης	124.000

Μεταφορά των υπολογαριασμών του 80.02 στους
αρμόδιους του 86.

86	Αποτελέσματα χρήσεως.		
86.01	Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.		
86.01.09	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		80.000
(σε) 80	Γενική εκμετάλλευση.		
80.02	Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.		
80.02.06	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		80.000

Μεταφορά του υπόλοιπου του λογαριασμού 80.02.06 στον 86.

86	Αποτελέσματα χρήσης		
86.02	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
86.02.07	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		4.000
86.02.08	Έκτακτες ζημιές		600
86.02.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.		1.500
86.02.10	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.		2.000
86.03	Αποσβέσεις παγίων.		
86.03.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων.		6.000
(σε) 81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα.		
81.00.04	Συναλλαγματικές διαφορές.		4.000
81.02	Έκτακτες ζημιές.		
81.02.03	Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων.		600
82	Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων.		
82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.		
82.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.		1.500
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.		
83.12	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους		

και έκτακτα έξοδα.

83.12.00	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα.	2.000
85	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.	
85.02	Αποσβέσεις μηχανημάτων.	
85.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων.	6.000

Μεταφορά των υπολογαριασμών των λογαριασμών
81, 82, 83 και 85 στους αρμόδιους του 86.

81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.	
81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα.	
81.01.04	Συναλλαγματικές διαφορές.	8.000
81.03	Έκτακτα κέρδη.	
81.03.04	Κέρδη από εκποίηση επίπλων.	400
81.03.07	Κέρδη από λαχνούς ομολ. δανείων.	1.000
82	Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.	
82.01	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	
82.01.00	Επιχορηγήσεις πωλήσεων προηγ. χρήσεων.	3.000
83	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.	
84.01	Έσοδα από χρη/νες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους.	
84.01.13	Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.	3.000
(σε) 86	Αποτελέσματα χρήσεως.	
86.02	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα.	
86.02.00	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα.	8.000
86.02.01	Έκτακτα κέρδη.	1.400
86.02.02	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων.	3.000
86.02.03	Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.	3.000

Μεταφορά υπολοίπων πιστωτικών λογαριασμών του 81, 82 και 84 στους αρμόδιους του 86.

86	Αποτελέσματα χρήσης.	
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης.	183.300
(σε) 88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης.	183.300

Μεταφορά του προκύψαντος καθαρού κέρδους από τον 86 στον 88.

Καθολικό των λογαριασμών 80 και 86.

80 Γενική Εκμετάλλευση.

80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης.

Από Αρχικά Αποθέματα.	570.000	Από Αποθέματα λήξης.	561.000
Από Αγορές Χρήσης.	550.000	Από Ομάδα 7	1.417.000
Από Ομάδα 6	676.000		
Σε 80.01	<u>182.000</u>		
	<u>1.978.000</u>		<u>1.978.000</u>

Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Σε 80.03	112.000	Από 80.00	182.000
Σε 86	<u>418.000</u>	Σε 80.02	<u>348.000</u>
	<u>530.000</u>		<u>530.000</u>

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Σε 86	112.000	Από 80.01	112.000
-------	---------	-----------	---------

80.02 Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Από 80.01 348.000 || Σε 86 348.000

||

86. Αποτελέσματα Χρήσης.

Από 80.02 348.000 | Από 80.01 418.000

Από 81 4.600 | Από 80.03 112.000

Από 82 1.500 | Από 81 9.400

Από 83 2.000 | Από 82 3.000

Από 85 6.000 | Από 84 3.000

362.100 |

Σε 88 183.300 |

545.400 | 545.400

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)

		Ποσά κλειόμενης Χρήσης.
<u>I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.</u>		
70, 71, 72, και 73 (70 έως κ' 73)-	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις).	1.305.000
86.00.00	Μείον: Κόστος Πωλήσεων.	<u>-887.000</u>
86.00.00 (80.01)	Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως.	418.000
86.00.01 (74, 75 κ' 78.05)	Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως.	<u>+104.000</u>
	<u>Σύνολο.</u>	522.000
ΜΕΙΟΝ:		
86.00.02 (92.01)	1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας.	114.500
86.00.03 (92.02)	2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών- αναπτύξεως.	124.400
86.00.04 (92.03)	3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως.	<u>29.100 - 268.000</u>
	Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως.	254.000
ΠΛΕΟΝ:		
86.01.00 (76.00)	1. Έσοδα συμμετοχών.	8.000
	Μείον :	
86.01.09 (65)	1. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα.	<u>80.000 - 72.000</u>
	Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως.	182.000
<u>II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα</u>		

86.02.00 (81.01)	1. Εκτακτα και ανόργανα έσοδα.	8.000	
86.02.01 (81.03)	2. Εκτακτα κέρδη.	1.400	
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων.	3.000	
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.	<u>3.000</u>	
			15.400
	Μείον :		
86.02.07 (81.00)	1. Εκτακτα και ανόργανα έξοδα.	4.000	
86.02.08 (81.02)	2. Εκτακτες ζημιές.	600	
86.02.09 (82.00)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.	1.500	
86.02.10 (83)	4. Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους.	<u>2.000</u>	<u>8.100 +7.500</u>
	Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές).		189.300
	ΜΕΙΟΝ:		
66 + 65	Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων.	66.000	
66	Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.	<u>60.000</u>	<u>6.000</u>
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων.		<u>183.300</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ (Λ/80)

ΧΡΕΩΣΗ.

ΠΙΣΤΩΣΗ.

1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσης.		1. Πωλήσεις.	
20 -Εμπορεύματα	20.000	70 -Εμπορευμάτων.	80.000
21 -Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.	350.000	71 -Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών.	1.200.000
22 -Υποπροϊόντα και υπολείμματα.	25.000	72 -Αχρηστού υλικού.	20.000
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη.	20.000		

24 -Πρώτες κ' βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας.	120.000		73 -Υπηρεσιών (έσοδα και παροχή υπηρεσιών)	<u>5.000</u>
25 -Αναλώσιμα υλικά.	12.000			<u>1.305.000</u>
26 - Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων.	15.000		2. Λοιπά Οργανικά έσοδα.	
28 - Είδη συσκευασίας.	<u>8.000</u>	570.000	74 -Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων.	80.000
2. Αγορές χρήσεως.				
20 - Εμπορεύματα.	40.000		75 -Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών.	4.000
24 -Πρώτες κ' βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας.	400.000		76 -Έσοδα κεφαλαίων.	8.000
25 -Αναλώσιμα υλικά.	40.000		78.05 -Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης.	<u>20.000</u>
26 - Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων.	50.000			<u>112.000</u>
28 -Είδη συσκευασίας.	<u>20.000</u>	<u>550.000</u>		
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών.		1.120.000		Συνολικά έσοδα. <u>1.417.000</u>

3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα

τέλους χρήσης.

20 - Εμπορεύματα.	15.000	
21 -Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.	320.000	
22 -Υποπροϊόντα και υπολείμματα.	20.000	
23 -Παραγωγή σε εξέλιξη.	18.000	
24 -Πρώτες κ' βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας.	150.000	
25 -Αναλώσιμα υλικά.	10.000	
26 -Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων.	20.000	
28 -Είδη συσκευασίας.	<u>8.000</u>	<u>561.000</u>
Αγορές και διαφορά (±) αποθεμάτων.		559.000

4. Οργανικά έξοδα.

60 -Αμοιβές και έξοδα προσωπικού.	350.000
-----------------------------------	---------

61 -Αμοιβές και έξοδα τρίτων.	60.000	
62 -Παροχές τρίτων.	70.000	
63 -Φόροι - Τέλη (ενσωματωμένα στο λειτουργικό κόστος).	8.000	
64 -Διάφορα έξοδα.	40.000	
65 -Τόκοι και συναφή έξοδά.	80.000	
66 -Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωμ. στο λειτουργικό κόστος.	60.000	
68 -Προβλέψεις εκμετάλλευσης.	<u>8.000</u>	<u>676.000</u>
Σύνολικό κόστος εσόδων.		1.235.000
80.00 Κέρδη εκμετάλλευσης.		<u>182.000</u>
		<u>1.417.000</u>

Μ Ε Ρ Ο Σ

Λ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

Γενικά για την Ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε)

Ομόρρυθμη εταιρία καλείται εκείνη, της οποίας όλοι οι έταίροι ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα. Απεριόριστα σημαίνει ότι κάθε έταίρος δεν ευθύνεται απέναντι στους τρίτους μέχρι το ποσό μόνο της συμμετοχής του στην εταιρία, αλλά και πέραν αυτού με την ιδιαίτερη περιουσία του. Αλληλέγγυα σημαίνει ότι κάθε έταίρος ευθύνεται και για τις υποχρεώσεις των άλλων εταίρων. Εάν συνεπώς οι πιστωτές της εταιρίας δεν ικανοποιηθούν από την περιουσία της εταιρίας, μπορούν να στραφούν εναντίον της ιδιαίτερης περιουσίας ενός μόνο εταίρου, του πλουσιότερου ασφαλώς και να ζητήσουν να ικανοποιηθούν απ' αυτόν για ολόκληρο το ποσό. Ο πλουσιότερος εταίρος δεν μπορεί να ζητήσει από τους πιστωτές να στραφούν εναντίον των άλλων εταίρων ή να ικανοποιηθούν και από τους άλλους σύμμετρα. Πληρώνοντας όμως, μπορεί ο ίδιος να στραφεί εναντίον των άλλων συνεταίρων του.

Από οικονομική άποψη, η εταιρία αυτή είναι πολύ διαδομένη κυρίως στον τομέα των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων γιατί : α) δεν απαιτείται από τον νόμο ελάχιστο ύψος κεφαλαίου για την σύσταση της εταιρίας και β) μπορεί να γίνει κανείς εταίρος σ' αυτήν εισφέροντας μόνο την προσωπική του εργασία δηλαδή χωρίς εισφορά υλικού κεφαλαίου.

Η συμμετοχή του εταίρου στην ομόρρυθμη εταιρία ονομάζεται εταιρική μερίδα και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να ενσωματωθεί σε τίτλο διαπραγματεύσιμο, σε αντίθεση προς ότι συμβαίνει στις καθαρά κεφαλαιούχες εταιρίες.

Το ιδρυτικό έγγραφο της Ο.Ε. ονομάζεται καταστατικό και περιέχει όλους τους όρους, βάσει των οποίων συνίσταται, λειτουργεί και διαλύεται η εταιρία. Ένα από τα βασικά στοιχεία του καταστατικού είναι η συμμετοχή κάθε εταίρου στο κεφάλαιο καθώς και στα κέρδη και στις ζημιές θέμα που θα μας απασχολήσει αμέσως παρακάτω.

Η διανομή των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης
και οι λογιστικές εγγραφές της.

Όπως αναφέραμε η κατανομή των κερδών και των ζημιών της χρήσης γίνεται με τα ποσοστά που προβλέπει το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας. Το καταστατικό μπορεί να ρυθμίζει ελεύθερα, δηλαδή χωρίς νομοθετικό περιορισμό, τον τρόπο κατανομής των αποτελεσμάτων χρήσης. Έτσι π.χ. είναι νόμιμο, να ορισθεί ότι ενώ οι τρεις εταίροι μετέχουν στο κεφάλαιο με αναλογία 50%, 30% και 20%, η αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα θα είναι αντίστοιχα 40%, 35% και 25%. Επιτρέπεται να ορισθεί ότι με την παραπάνω αναλογία κατανομής των κεφαλαίων, ότι η συμμετοχή στα κέρδη θα είναι 40%, 35%, 25% αλλά στις ζημιές 35%, 38%, 27%, δηλαδή επιτρέπεται η συμμετοχή στο κεφάλαιο να είναι διαφορετική από την συμμετοχή στα κέρδη, και αυτή διαφορετική από την συμμετοχή στις ζημιές.

Στην περίπτωση που το καταστατικό δεν αναφέρει τον τρόπο διανομής των αποτελεσμάτων η διανομή γίνεται με την συμμετοχή κάθε εταίρου στο κεφάλαιο.

Συνήθως τα καταστατικά των ομορρύθμων εταιριών προβλέπουν και την δημιουργία αποθεματικού κεφαλαίου. Έτσι αναγράφουν π.χ. ότι << από τα καθαρά ετήσια κέρδη ποσοστό 20% θα διατίθεται για την δημιουργία αποθεματικού κεφαλαίου >>. Αυτό είναι δυνατόν να χρησιμεύει για την κάλυψη έκτακτων ζημιών, για την διανομή κερδών σε μη κερδοφόρες χρήσεις, για την επαύξηση της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χωρίς την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο.

Στο σημείο αυτό θα κάνουμε μια ανάλυση των περιπτώσεων που υπάρχουν στην διανομή των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης, χρησιμοποιώντας κάποια παραδείγματα.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Α.

Όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης είναι πιστωτικό, παρουσιάζει δηλαδή κέρδος αυτό διανέμεται μεταξύ των εταίρων σύμφωνα με το καταστατικό. Αν υπάρχει στο καταστατικό άρθρο που να προβλέπει δημιουργία αποθεματικού πριν την διανομή γίνεται ο σχηματισμός του αποθεματικού. Τα κέρδη της χρήσης μεταφέρονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς εταίρων στο τέλος κάθε χρήσης.

Ουδέποτε βέβαια επιτρέπεται, με βάση την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου των Ο.Ε., η μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης στο εταιρικό κεφάλαιο και μετά στις εταιρικές μερίδες των εταίρων.

Κατά την διανομή των κερδών μεταξύ των εταίρων και τη δημιουργία του σχετικού αποθεματικού κεφαλαίου χρεώνεται ο λογαριασμός <<κέρδη προς διάθεση>> και πιστώνεται με τα ανάλογα ποσά ο λογαριασμός <<αποθεματικά καταστατικού>> και οι λογαριασμοί <<Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων>>.

Παράδειγμα.

Εστω η Ο.Ε. "ΑΛΦΑ" με τρεις εταίρους των Α. Γεωργίου, των Χ. Χρήστου, και των Ν. Νικολάου. Η συμμετοχή τους στα κέρδη είναι αντίστοιχα 40%, 35% και 25% όπως ορίζεται από το καταστατικό. Κάθε χρόνο κρατείται ποσό 20% επί των κερδών για τακτικό αποθεματικό και το υπόλοιπο διανέμεται στους εταίρους ανάλογα με τα ποσοστά που ορίζονται. Για την διαχειρηστική χρήση που κλείνει εμφανίζονται κέρδη χρήσης 2.700.000.

Οι εγγραφές διανομής είδους είναι :

Ποσό για τακτικό αποθεματικό : 2.700.000. x 20% = 540.000

Ποσό που θα διανεμηθεί στους εταίρους : 2.700.000 - 540.000 =
2.160.000

A. Γεωργίου	2.160.000 x 40% = 864.000
Χ. Χρήστου	2.160.000 x 35% = 756.000
Ν. Νικολάου	2.160.000 x 25% = 540.000

86	Αποτελέσματα χρήσης	
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης.	2.700.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης.	2.700.000

Μεταφορά στα κέρδη χρήσης.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης.	2.700.000
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	2.700.000

Μεταφορά στα κέρδη προς διάθεση.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	2.700.000
41	Αποθεματικά - Διάφορες αναπροσαρμογές - επιχορηγήσεις επενδύσεων.	
41.03	Αποθεματικά καταστατικού.	
41.03.00	Τακτικό Αποθεματικό.	540.000
33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός λογαριασμός Α. Γεωργίου.	864.000
33.07.01	Δοσοληπτικός λογαριασμός Χ. Χρήστου.	756.000
33.07.02	Δοσοληπτικός λογαριασμός Ν. Νικολάου.	540.000

Διάθεση των κερδών.

33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί Εταίρων.	

33.07.00	Δοσοληπτικός λογαριασμός Α. Γεωργίου.	864.000	
33.07.01	Δοσοληπτικός λογαριασμός Χ. Χρήστου.	756.000	
33.07.02	Δοσοληπτικός λογαριασμός Ν. Νικολάου.	540.000	
	38		Χρηματικά Διαθέσιμα.
	38.00		Ταμείο.
Εξώφληση των εταίρων για την			
αναλογία τους στα κέρδη.			
	38.00.00	Μετρητά.	2.160.000

Διευκρινίζουμε ότι σε περίπτωση που υπάρχουν υπόλοιπα κερδών προηγούμενης χρήσης, κατά την διανομή, αυτά αρχικά συμφιζούνται με τα κέρδη της χρονιάς που κλείνει και κατόπιν γίνεται η διάθεση με τον τρόπο που αναφέρεται παραπάνω.

Η περίπτωση αυτή είναι πολύ σπάνια, γιατί συνήθως στις Ο.Ε., αφού κρατηθούν ποσά που ορίζονται από το καταστατικό για αποθεματικά, το υπόλοιπο των κερδών διανέμεται ολόκληρο στους εταίρους.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Β

Όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού Αποτελέσματα χρήσης είναι χρεωστικό, δηλαδή παρουσιάζει ζημία, η ζημία διανέμεται μεταξύ των εταίρων κατά τα ποσοστά που ορίζονται από το καταστατικό. Κατά την διανομή αυτή γίνεται η εγγραφή στην οποία χρεώνονται οι Δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων και πιστώνεται ο λογαριασμός της ζημίας χρήσης.

Οι Δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων εφόσον παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο στον ισολογισμό στο ενεργητικό μέρος, πράγμα που σημαίνει ότι η εταιρία έχει απαίτηση από τους εταίρους να καταβάλλουν την αναλογία της ζημίας. Όμως κατά τον εμπορικό νόμο οι έταίροι της Ο.Ε. δεν υποχρεώνονται να αυξήσουν την εισφορά τους για να καλυφθεί η ζημία μετά την πραγματοποίησή της. Επίσης η εξάλειψη της ζημίας (και

η εμφάνιση απαίτησης της εταιρείας προς τους εταίρους μέσω των δοσοληπτικών λογαριασμών) αποκλείεται, γιατί αποτελεί καταστρατήγηση της αρχής της αλήθειας και ειλικρίνειας του ισολογισμού και μπορεί να οδηγήσει σε παραπλάνηση των τρίτων.

Στην πραγματικότητα λοιπόν η προηγούμενη εγγραφή δεν γίνεται και η ζημία χρήσης εμφανίζεται στον ισολογισμό με την προοπτική ότι θα καλυφθεί από τα κέρδη μελλοντικών κερδοφόρων χρήσεων. Σε περίπτωση που υπάρχουν και ζημιές προηγούμενων χρήσεων αυτές συμψηφίζονται με την ζημία της χρήσης που κλείνει.

Υπάρχει η περίπτωση το καταστατικό μίας Ο.Ε. να ορίζει την δημιουργία αποθεματικού για κάλυψη ζημίας επόμενης χρήσης. Έτσι σε περίπτωση που μία Ο.Ε σε παλαιότερη χρήση κερδοφόρα, έχει σχηματίσει τέτοιο αποθεματικό μπορεί να το χρησιμοποιήσει για να καλύψει μέρος της ζημίας ή ολόκληρη την ζημία αν αυτό επαρκεί.

Παράδειγμα.

Η Ο.Ε. "Χ" στο τέλος της χρήσης του 1990 εμφανίζει ζημία 370.000. Κατά την χρήση του 1988 είχε δημιουργηθεί αποθεματικό ειδικά για μελλοντικές ζημιολογόνες χρήσεις συνολικού ύψους 500.000. Μετά από συμφωνία των εταίρων αποφασίστηκε να χρησιμοποιηθεί αυτό το αποθεματικό για την εξάλειψη της ζημίας της χρήσης.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές χρήσης.	370.000	
	86	Αποτελέσματα χρήσης.	
	86.99	Καθαρά Αποτελέσματα χρήσης.	370.000

Μεταφορά του αποτελέσματος χρήσης.

41 Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής -
Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.

41.04 Ειδικά αποθεματικά.

41.04.00 Αποθεματικό για μελλοντικές

ζημιολογόνες χρήσεις. 370.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

88.01 Ζημίες χρήσης. 370.000

Χρησιμοποίηση αποθεματικού για κάλυψη ζημίας.

Γενικά σε περίπτωση λοιπόν που η χρήση παρουσιάζει ζημία οι έταιροι δεν μπορούν να πάρουν κάποιο χρηματικό ποσό για αμοιβή. Αυτό όμως δεν είναι απόλυτο. Υπάρχει η περίπτωση να έχει κρατηθεί σε προηγούμενες κερδοφόρες χρήσεις κάποιο αποθεματικό για διανομή κερδών σε μη κερδοφόρες χρήσεις. Σε αυτή την περίπτωση η διάθεση του αποθεματικού μεταξύ των εταίρων γίνεται με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της Ο.Ε.

Παράδειγμα.

Εστω η Ο.Ε. "Χ" με εταίρους τους Ν. Νίκου και Α. Δήμου οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με το ίδιο ποσοστό (δηλαδή 50%). Η εταιρεία για την χρήση που κλείνει παρουσιάζει ζημία χρήσης 300.000 δραχμές. Οι δύο έταιροι αποφασίζουν να περιμένουν για την κάλυψη της ζημίας το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης και παράλληλα αποφασίζουν, να διανέμουν αποθεματικό παλαιάς χρήσης ειδικά σχηματισμένο να διανεμηθεί σε μη κερδοφόρα χρήση, ύψους 130.000 δραχμών.

88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

88.01 Ζημίες χρήσης. 300.000

86 Αποτελέσματα χρήσης.

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης 300.000

Μεταφορά του αποτελέσματος χρήσης.

41	Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.	
41.04	Ειδικά Αποθεματικά.	
41.04.01	Αποθεματικά για διανομή κερδών σε ζημιογόνες χρήσεις.	130.000
33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Ν. Νίκου.	65.000
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Δ. Δήμου.	65.000

Διάθεση κέρδους σε εταίρους από ειδικό αποθεματικό.

33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Ν. Νίκου.	65.000
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Δ. Δήμου.	65.000
38	Χρηματικά Διαθέσιμα.	
38.00	Ταμείο.	
38.00.00	Μετρητά.	130.000

Εξόφληση εταίρων από διανομή αποθεματικού.

Περίπτωση Γ.

Υπάρχει η περίπτωση, κατά το τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης να έχει πιστωτικό υπόλοιπο, να παρουσιάζει δηλαδή κέρδη. Παράλληλα όμως να υπάρχει και ζημία προηγούμενης χρήσης.

Σε αυτή την περίπτωση, όπως είναι φυσικό, πρέπει να γίνει πρώτα κάλυψη της ζημίας και μετά η διανομή κερδών αν απομένουν. Όμως δεν επιτρέπεται να γίνει συμφηφισμός της ζημίας με το κέρδος κατευθείαν και το υπόλοιπο να διανεμηθεί στους εταίρους. Πρέπει να γίνει η κάλυψη

της ζημίας προηγούμενου έτους με χρέωση των δοσοληπτικών λογαριασμών εταιρών και πίστωση του λογαριασμού ζημίας, ώστε αυτός να εξισωθεί και στην συνέχεια να γίνει η διανομή των κερδών με τον τρόπο που έχει προαναφερθεί.

Αυτή είναι η σωστή λύση γιατί είναι δυνατό η συμμετοχή των εταιρών να είναι διαφορετική στα κέρδη και διαφορετική στην ζημία οπότε με οποιονδήποτε άλλο τρόπο θα προκύψουν διαφορές σε βάρος εταιρών.

Παράδειγμα.

Έχουμε την Ο.Ε. "ΑΛΒΑ". Οι εταίροι της Ο.Ε. είναι τρεις ο Β. Βασιλείου, ο Α. Αναστασάκης και ο Α. Μπαρές. Βάση του καταστατικού :

α) Στις κερδοφόρες χρήσεις κρατείται τακτικό αποθεματικό 20% επί των καθαρών κερδών, β) Οι έταίροι συμμετέχουν στα κέρδη με ποσοστά 50%, 30% και 20% αντίστοιχα και γ) Η συμμετοχή των εταιρών στις ζημίες είναι 40%, 30% και 30% αντίστοιχα. Στο τέλος της χρήσης η εταιρία παρουσιάζει κέρδος 800.000 δραχμές. Επίσης η εταιρία βαρύνεται με ζημία προηγούμενης χρήσης 420.000 δραχμές.

<u>Δοσοληπτικός Λογαριασμός</u>		<u>Δοσοληπτικός Λογαριασμός</u>		<u>Δοσοληπτικός Λογαριασμός</u>	
				<u>Λογαριασμός</u>	
<u>Β. Βασιλείου.</u>		<u>Α. Αναστασάκη.</u>		<u>Α. Μπαρές</u>	
168.000	| 320.000	126.000	| 192.000	126.000	| 128.000
152.000	|	66.000	|	2.000	|

Τακτικό Αποθεματικό : 800.000 x 20% = 160.000

33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Β. Βασιλείου.	168.000

33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Αναστασάκης.	126.000
33.07.02	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Μπαρές.	126.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.03	Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη.	420.000

Μεταφορά ζημίας στους λογαριασμούς εταιρών.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	800.000
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.	
41.03	Αποθεματικά καταστατικού.	
41.03.00	Τακτικό αποθεματικό.	160.000
33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Β. Βασιλείου.	320.000
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Αναστασάκης.	192.000
33.07.02	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Μπαρές.	128.000

Διάθεση των κερδών.

33	Χρεωστές Διάφοροι.	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Β. Βασιλείου.	152.000
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Αναστασάκης.	66.000
33.07.02	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Α. Μπαρές.	2.000
38	Χρηματικά Διαθέσιμα.	
38.00	Ταμείο.	
38.00.00	Μετρητά.	220.000

Εξόφληση εταιρών για αναλογία τους στα κέρδη.

Η Φορολογία εισοδήματος της Ομόρρυθμης εταιρίας.

Η φορολογία εισοδήματος νομικού προσώπου δημιουργεί σοβαρά προβλήματα. Από τα βασικότερα είναι : α) Ποιές από τις ενώσεις προσώπων, που αποτελούν εταιρίες του εμπορικού δικαίου θα φορολογηθούν ως νόμιμα πρόσωπα, δηλαδή θα θεωρηθούν ως αυτοτελή υποκείμενα φορολογικής υποχρέωσης και β) Ποιός ο ειδικότερος τρόπος φορολογίας αυτών των νομικών προσώπων.

Τα προβλήματα αυτά έχουν πρακτική σημασία γιατί η φορολογία είναι διαφορετική, όταν και φορολογικά αναγνωριστεί η νομική προσωπικότητα της εμπορικής εταιρίας, από εκείνη που θα ισχύσει εάν φορολογικά παραμερισθεί η νομική προσωπικότητα και θεωρηθεί ότι φορολογική υποχρέωση έχουν μόνο τα μέλη της εταιρίας δηλαδή οι έταιροι.

Για την Ομόρρυθμη εταιρεία ισχύει το παρακάτω καθεστώς πάνω στο θέμα της φορολογίας της. Η ομόρρυθμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να υποβάλλει κάθε χρόνο στον οικονομικό έφορο της έδρας της, δήλωση για τα αποτελέσματα που προέκυψαν κατά την λήγουσα διαχειρηστική περίοδο και για την κατανομή των κερδών ή των ζημιών μεταξύ των εταίρων. Τα καθαρά κέρδη της Ομόρρυθμης εταιρείας φορολογούνται στο σύνολό τους, ανεξάρτητα από το αν διανέμονται στο σύνολό τους, ή δεν διανέμεται τίποτα, ή ένα μέρος διανέμεται στους εταίρους και το άλλο παρακρατείται για αποθεματικά. Με τον φόρο όμως βαρύνονται οι εταίροι, με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη και όχι η εταιρεία. Συνεπώς τα κέρδη, από Ομόρρυθμη εταιρεία, χρήσεως για παράδειγμα 1/1/89 - 31/12/89 θεωρούνται κτηθέντα από τους εταίρους στο τέλος της χρήσης του 1989, οπότε θα δηλωθούν από αυτούς και θα φορολογηθούν κατά το 1990.

Σύμφωνα με τον νέο φορολογικό νόμο 2065/92 που ισχύει σήμερα τα καθαρά κέρδη της Ομόρρυθμης εταιρίας φορολογούνται με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από την φορολογία.

Επίσης αφαιρείται και επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις Ομόρρυθμους έταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικατούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται σε ποσοστό 50% επί των κερδών της εταιρίας σύμφωνα με την αρχική δήλωση.

Με την επιβολή φόρου μετά την αφαίρεση και της επιχειρηματικής αμοιβής εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών της Ο.Ε. και των εταίρων.

Παράδειγμα.

Η Ο.Ε. "Χ" έχει τρεις εταίρους τους Α, Β και Γ. Η συμμετοχή τους στα κέρδη είναι 40%, 30% και 30% αντίστοιχα και ο Β και ο Γ είναι και διαχειριστές της εταιρίας. Τα κέρδη της χρήσης που κλείνει για την Ο.Ε. ανέρχονται σε 4.000.000 δραχμές και η εταιρία δεν έχει άλλα κέρδη που να απαλλάσσονται από την φορολογία.

Α' Τρόπος.

Επιχειρηματική αμοιβή : $4.000.000 \times 50\% = 2.000.000$
Καθαρά φορολογητέα κέρδη : $4.000.000 - 2.000.000 = 2.000.000$
Φόρος επί των κερδών : $2.000.000 \times 35\% = 700.000$
Οπότε στους εταίρους διανέμονται κέρδη ως εξής :

Α : $1.300.000 \times 40\% = 520.000$

Β : $1.300.000 \times 30\% = 390.000$

Γ : $1.300.000 \times 30\% = 390.000$

Β' Τρόπος.

Επιχειρηματική Αμοιβή : $4.000.000 \times 50\% = 2.000.000$
Καθαρά φορολογητέα κέρδη : $4.000.000 - 2.000.000 = 2.000.000$

Η διανομή των κερδών στους εταίρους έχει ως εξής :

$$Α : 2.000.000 \times 40\% = 800.000$$

$$Β : 2.000.000 \times 30\% = 600.000$$

$$Γ : 2.000.000 \times 30\% = 600.000$$

Φόρος επί των κερδών κάθε εταίρου :

$$Α : 800.000 \times 35\% = 280.000$$

$$Β : 600.000 \times 35\% = 210.000$$

$$Γ : 600.000 \times 35\% = 210.000$$

Και με αυτόν τον τρόπο έχουμε, αν αθροίσουμε τους φόρους και των τριών εταίρων, φόρο επί των κερδών, όπως και με τον Α' Τρόπο, 700.000 δραχμές.

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ (Ε.Ε.)

Ετερόρρυθμη εταιρία (Ε.Ε.) είναι η εταιρία που ιδρύεται μεταξύ ενός ή περισσότερων προσώπων που ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα και ενός ή περισσότερων προσώπων που ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους, δηλαδή περιορισμένα.

Απ' τον παραπάνω ορισμό φαίνεται πως στην ετερόρρυθμη εταιρία, ένα τουλάχιστον πρόσωπο (συνεταίρος) ευθύνεται περιορισμένα δηλαδή μέχρι του ποσού εισφοράς του. Ο συνεταίρος ή οι συνεταίροι που ευθύνονται περιορισμένα λέγονται ετερόρρυθμοι συνεταίροι (ή εταίροι), σ' αντίθεση με το συνεταίρο ή τους συνεταίρους που ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για τα χρέη της εταιρίας και οι οποίοι λέγονται ομόρρυθμη συνεταίροι (ή εταίροι). Αρα στην Ε.Ε. υπάρχει ένας τουλάχιστον ομόρρυθμος και ένας τουλάχιστον ετερόρρυθμος συνεταίρος.

Στην Ε.Ε. όπως και στην Ο.Ε. δεν παρατηρούνται διαφορές στις λογιστικές εγγραφές κατά τη σύσταση και λειτουργία της εταιρίας κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και κατά τη φορολογία της.

Όμως στο σημείο της διάθεσης και με το σκεπτικό του περιορισμένου της ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου, θα εξετάσουμε αναλυτικότερα την περίπτωση στην οποία τα αποτελέσματα της χρήσεως κλείνουν με ζημιά.

Στη περίπτωση που η ζημιά αυτή δεν υπερβαίνει το εταιρικό κεφάλαιο οι λογιστικές εγγραφές του καταλογισμού της ζημιάς στους εταίρους είναι αντίστοιχες με τις Ο.Ε. (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ α) Περίπτωση).

Στην περίπτωση όμως που η ζημιά υπερβαίνει το κεφάλαιο, που καταβλήθηκε, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν πρόκειται να εμφανισθεί σαν χρεωστής της εταιρίας, όπως γίνεται με τον ομόρρυθμο εταίρο, γιατί ο ετερόρρυθμος ευθύνεται μέχρι το ποσό της εισφοράς του. (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ β) Περίπτωση).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Ετερόρρυθμη εταιρία αποτελείται απ'τον ομόρρυθμο Α με κεφάλαιο 1.000.000 δραχμών και τους ετερόρρυθμους Β και Γ με κεφάλαια από 500.000 δραχμές ο καθένας. Εστω ότι η πρώτη χρήση έκλεισε : α) Με ζημιά 800.000 δρχ., β) Με ζημιά 2.400.000 δρχ..

α) Περίπτωση Ζημιás 800.000 δρχ.

		>>	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές χρήσεως.	800.000	
86	Αποτελέσματα χρήσεως.		
86.99	Καθαρά Αποτ/τα χρήσης.		800.000
Προέκυψε ζημιά κατά τη χρήση.			
		>>	
33	Χρεωστές Διάφοροι.		
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.	800.000	
33.07.00	Δοσοληπτικός λογαριασμός ομόρρυθμου εταίρου Α.	400.000	
33.07.01	Δοσοληπτικός λογαριασμός ετερόρρυθμου εταίρου Β.	200.000	
33.07.02	Δοσοληπτικός λογαριασμός ετερόρρυθμου εταίρου Γ.	200.000	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές Χρήσεως.		800.000
Διανομή Ζημιás μεταξύ των εταίρων.			
		>>	

β) Περίπτωση Ζημιás 2.400.000 δρχ.

		>>	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές χρήσης.	2.400.000	
86	Αποτελέσματα χρήσης.		

86.99	Καθαρά Αποτ/τα χρήσης.		2.400.000
Πρόεκυψε ζημιά κατά τη χρήση.			
>>			
Σε μεταφορά.			
Από μεταφορά.			
>>			
33	Χρεωστές διάφοροι.		
33.07	Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταιρών.		2.400.000
33.07.00	Δοσοληπτικός λογ/σμός ομόρρουθμου εταιρού Α.	1.400.000	
33.07.01	Δοσοληπτικός λογ/σμός ετερόρρουθμου εταιρού Β.	500.000	
33.07.02	Δοσοληπτικός λογ/σμός ετερόρρουθμου εταιρού Γ.	500.000	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές χρήσεως.		2.400.000
Διανομή της ζημιάς μεταξύ των εταιρών.			
>>			

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)

Εταιρία περιορισμένης ευθύνης λέγεται η εταιρία εκείνη, της οποίας το κεφάλαιο είναι διηρημένο σε ίσα μερίδια, τα οποία δεν μπορούν να παρασταθούν με μετοχές, και της οποίας ο κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι το ποσό της συμμετοχής του, δηλαδή περιορισμένα. Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης αποτελεί ενδιάμεσο τύπο μεταξύ των προσωπικών και των κεφαλαιουχικών εταιριών και από οικονομική άποψη προορίζεται για επιχειρήσεις μέσου μεγέθους.

Για την σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτείται : α) Η σύνταξη καταστατικού, β) Η κοινή εισφορά και γ) Η σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων εταίρων. Το καταστατικό πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα εξής : α) το ονοματεπώνυμο - Επάγγελμα - Κατοικία - Ιθαγένεια των εταίρων, β) την εταιρική επωνυμία, γ) την έδρα και τον σκοπό της εταιρίας, δ) την ιδιότητα της εταιρίας ως περιορισμένης ευθύνης, ε) το κεφάλαιο της εταιρείας, την μερίδα συμμετοχής και τα τυχόν περισσότερα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου καθώς και βεβαίωση των ιδρυτών ότι καταβλήθηκε το κεφάλαιο, στ) την διάρκεια της εταιρείας. Επίσης στο καταστατικό μπορούν να περιληφθούν και άλλες συμφωνίες των εταίρων όπως για συμπληρωματικές εισφορές, για ειδικά αποθεματικά, για την μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας υπό ορισμένες προϋποθέσεις καθώς και για την λύση της εταιρίας για λόγο που δεν προβλέπεται από τον νόμο.

Αντίγραφο του καταστατικού κατατίθεται στον γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας εντός μηνός από την ημερομηνία της σύνταξής του και καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο. Περίληψη του καταστατικού μαζί με τον αριθμό της καταχώρησης δημοσιεύονται στο δελτίο των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Από την ημέρα της δημοσίευσης αρχίζει η νομική προσωπικότητα της εταιρίας.

Η διοίκηση της Ε.Π.Ε. ανατίθεται σε δύο όργανα, στην γενική συνέλευση των εταίρων και στους διαχειριστές. Η γενική συνέλευση των εταίρων αποτελεί το ανώτατο διοικητικό όργανο της εταιρίας, όπως και στις ανώνυμες, και διακρίνεται στην τακτική, την έκτακτη και την καταστατική. Η τακτική συνέλευση συγκαλείται κατά κανόνα από τους διαχειριστές υποχρεωτικά εντός τριών μηνών από την λήξη της εταιρικής χρήσης και αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού και την διάθεση των κερδών.

Η έκτακτη γενική συνέλευση συγκαλείται επίσης από τους διαχειριστές, όταν την ζητήσουν ένας ή περισσότεροι εταίροι που να αντιπροσωπεύουν το 1/20 τουλάχιστον του εταιρικού κεφαλαίου και εφόσον προσδιορίσουν τα προς συζήτηση θέματα. Η καταστατική γενική συνέλευση συγκαλείται επίσης από τους διαχειριστές και έχει σκοπό τη μετατροπή των όρων καταστατικού.

Οι διαχειριστές ή διαχειριστής είναι όργανα της εταιρίας που διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις στο όνομα της εταιρίας, αλλά και την εκπροσωπούν. Ο νόμος καθορίζει τον τρόπο διορισμού του διαχειριστή, τις αρμοδιότητές του καθώς και τις υποχρεώσεις του. Είναι δυνατό ένας ή περισσότεροι εταίροι της Ε.Π.Ε. να είναι και διαχειριστές της. Ο διορισμός διαχειριστή από την γενική συνέλευση, πρέπει να δημοσιεύεται και στο δελτίο των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Η αμοιβή του διαχειριστή καθορίζεται ελεύθερα μεταξύ αυτού και της εταιρίας και μπορεί να είναι μηνιαία ή ποσοστό επί των κερδών και αναγράφεται συνήθως στην πράξη με την οποία διορίζεται.

Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. κατά τον ιδρυτικό νόμο 3190/55 δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 200.000 δραχμών, που μάλιστα πρέπει να έχει καταβληθεί ολόκληρο κατά την σύσταση της εταιρίας. Επομένως στην Ε.Π.Ε., αντίθετα με ότι ισχύει στην Α.Ε., δεν είναι δυνατή η τμηματική καταβολή κεφαλαίου. Από το ελάχιστο ύψος εταιρικού κεφαλαίου που επιβάλεται από τον νόμο τα μισά τουλάχιστον, πρέπει να καταβληθούν σε

μετρητά.

Το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου απαιτείται να υπάρχει όχι μόνο κατά την σύσταση της εταιρίας, αλλά και κατά την διάρκεια της ζωής της, γι' αυτό και δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση να μειωθεί το κεφάλαιο (με τροποποίηση του καταστατικού) κάτω από τις 200.000 δραχμές.

Το εταιρικό κεφάλαιο αποτελείται από τα εταιρικά μερίδια τα οποία είναι ίσα μεταξύ τους. Η μερίδα συμμετοχής του εταίρου στην εταιρία αποτελείται από ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια, ουδέποτε όμως από τμήμα εταιρικού μεριδίου. Σε μία Ε.Π.Ε. οι μερίδες συμμετοχής είναι τόσες όσοι είναι και οι εταίροι. Εάν ένα εταιρικό μερίδιο περιέλθει σε πολλούς εταίρους, οφείλουν αυτοί να υποδείξουν με έγγραφό τους κοινό εκπρόσωπο.

Η ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΗΣ ΣΤΗΝ Ε.Π.Ε.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Ε.Π.Ε. (ο ισολογισμός του αποτελέσματος χρήσης, ο πίνακας διάθεσης κερδών και το προσάρτημα) καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση τις διατάξεις των άρθρων του Ν. 2190/20. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι σχετικές εκθέσεις των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρίας καταβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται από τον νόμο (Γραμματεία Πρωτοδικείου - Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και για τον έλεγχό τους ισχύει ό,τι και για την Α.Ε.. Ο πίνακας διάθεσης κερδών γίνεται όπως και στην Ανώνυμη Εταιρία βάση του παραδείγματος του Λογιστικού Σχεδίου.

Για να ληφθεί έγκυρη απόφαση από την Γενική συνέλευση της Ε.Π.Ε. σχετικά με την διάθεση των κερδών βάση των οικονομικών καταστάσεων αυτές θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από 2 τουλάχιστον

ελεγκτές. Πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι οι μικρές Ε.Π.Ε., οι οποίες δεν πληρούν κάποιες προϋποθέσεις του νόμου απαλλάσσονται τελείως του ελέγχου.

Κατ'αναλογία των όσων ισχύουν στην Α.Ε. και αντίθετα μ'αυτά που ισχύουν στις προσωπικές εταιρίες η Ε.Π.Ε. είναι υποχρεωμένη από τον νόμο να αφαιρεί το ένα εικοστό ή το 5% τουλάχιστον των ετήσιων καθαρών κερδών για τον σχηματισμό αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή πάυει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φτάσει το ένα τρίτο ($1/3$) του κεφαλαίου. Ως κεφάλαιο νοείται όχι το αρχικό αλλά το εκάστοτε κεφάλαιο.

Συνεπώς αν η Ε.Π.Ε. έχει κεφάλαιο 300.000 δραχμές η προς δημιουργία αποθεματικού κράτηση πάυει να είναι υποχρεωτική, όταν το αποθεματικό αυτό ανέλθει σε 100.000 δραχμές. Αν όμως αργότερα η εταιρία αυξήσει το κεφάλαιό της σε π.χ. 600.000, η υποχρέωση αναβιώνει, μέχρις ότου το αποθεματικό φθάσει το $1/3$ του νέου ύψους του κεφαλαίου. Που αντίθετα ισχύουν αν η εταιρεία μειώσει το κεφάλαιό της, δηλαδή πάυει ενδεχόμενα η υποχρέωση για αφαίρεση του 5% αν το ύψος του υφιστάμενου ήδη αποθεματικού είναι ίσο ή υπερβαίνει το νέο ύψος του κεφαλαίου.

Μετά την αφαίρεση του 5% των κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού τα υπόλοιπα διατίθενται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και την απόφαση της γενικής συνέλευσης για την δημιουργία έκτακτων αποθεματικών, για αμοιβές διαχειριστών και για μερίσματα. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει αναλογία συμμετοχής στα κέρδη διαφορετική από την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο. Επίσης είναι δυνατό η αναλογία συμμετοχής στα κέρδη να είναι διαφορετική από την αναλογία στις ζημιές, περίπτωση όμως που δεν ρυθμίζεται από τον νόμο.

Από λογιστική άποψη οι εγγραφές κατανομής των αποτελεσμάτων δεν έχουν διαφορά από τις αντίστοιχες εγγραφές στην ομόρρυθμη εταιρία. Η διαφορά ενδεχόμενα θα είναι ότι στην Ε.Π.Ε., στο άρθρο κατανομής των

κερδών θα είναι οπωσδήποτε πιστωμένος ο λογαριασμός του τακτικού αποθεματικού (αν το ύψος του δεν έχει φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου) ενώ προσωπικές εταιρίες γενικά, όπως ξέρουμε, δεν υπάρχει υποχρέωση από τον νόμο για την δημιουργία αποθεματικών.

Υπόδειγμα Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων της Ε.Π.Ε. (Α/88).

	Ποσά κλειόμενης Χρήσεως 1974	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1973
88.00 ή 88.01 (86.99) Καθαρά αποτε- λέσματα (κέρδη ή ζημιές χρήσεως).
88.02-04 (42.00-02) (+) ή (-) : Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων.
88.06 (42.04) (+) ή (-) : Διαφορές Φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.
88.07 (Υπολογισμοί 41) (+). Αποθεματικά προς διάθεση.	<u>.....</u>	<u>.....</u>
Σύνολο.
ΜΕΙΟΝ :		
88.99 Λοιποί μη ενσωματωμένη στο λειτουργικό κόστος φόροι.
88.99 Κέρδη προς διάθεση ή
88.98 Ζημιές εις νέο	<u>(-.....)</u>	<u>(-.....)</u>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :		
41.02 1. Τακτικό αποθεματικό.
53.14 2. Διανεμόμενα στους		

	εταίρους κέρδη.	.....	.....
41.03	3. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις).	.....	.....
41-04-05	4. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός).	.....	.....
41.08	5. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις).	.....	.....
53.08	6. Αμοιβές από ποσοστά διαχειριστών.	.....	.....
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	.....	.....

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Α.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης όπως αυτά προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματος χρήσης" αυξάνονται ή μειώνονται από τις διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους. Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης και εφ'όσον είναι κέρδος διατίθεται με βάση το καταστατικό.

Όταν υπάρχουν κέρδη προηγούμενης χρήσης, ως υπόλοιπο κερδών εις νέο πριν την διάθεση συμφωνούνται με τα κέρδη της χρήσης που κλείνει. Πρωταρχικά τα λογιστικά κέρδη της χρήσης διατίθενται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενης χρήσης. Όταν υπάρχει ανάλυπτη ζημία προηγούμενων χρήσεων κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσης δεν επιτρέπεται για τον σχηματισμό αποθεματικού αμοιβές, διαχειριστών, και κατά μεγαλύτερο λόγο να διανέμεται στους εταίρους πριν καλυφθεί η ζημία. Μετά την κάλυψη της ζημίας ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Η

κράτηση αυτή υπολογίζεται επί των καθαρών λογιστικών κερδών της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων. Το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση της κράτησης για το τακτικό αποθεματικό διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Οι εταίροι Α, Β και Γ της βιομηχανικής Ε.Π.Ε. "ΕΜΠΟΡΙΚΗ" συμμετέχουν στο κεφάλαιο καθώς και στις ζημιές της εταιρίας με ποσοστά 40%, 30% και 30% αντίστοιχα ενώ κατά το καταστατικό τα κέρδη διανέμονται με τα ποσοστά 40%, 35% και 25% αντίστοιχα. Το κεφάλαιο της εταιρίας ανέρχεται σε 6.000.000 δραχμές και ο λογαριασμός του τακτικού αποθεματικού είναι πιστωμένος με το ποσό του 1.200.000. Από το καταστατικό ορίζεται ότι η αμοιβή του διαχειριστή "Χ" προσδιορίζεται σε 1,5% επί των καθαρών κερδών και ότι στις κερδοφόρες χρήσεις κρατείται ποσοστό 10% επί των κερδών για σχηματισμό ειδικού αποθεματικού για κάλυψη ζημιών επομένων χρήσεων. Κατά το κλείσιμο της προηγούμενης χρήσης η επιχείρηση παρουσίασε σαν αποτέλεσμα ζημία 900.000 δραχμές. Στην χρήση που κλείνει ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο 6.320.000 και κατά τον έλεγχο προσδιορίστηκε φόρος μη ενσωματωμένος στο λειτουργικό κόστος 260.000 δραχμές. Μετά την κάλυψη των υποχρεώσεων το τυχόν υπόλοιπο κερδών διανέμεται στους εταίρους ως μέρισμα.

α) Από το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης πρώτα θα αφαιρεθεί η ζημία της προηγούμενης χρήσης και οι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι για να προσδιοριστούν τα κέρδη προς διάθεση.

$$6.320.000 - 900.000 - 260.000 = 5.160.000. \text{ (κέρδη προς διάθεση).}$$

β) Θα κρατηθῆ το 5% των καθαρών κερδών ως τακτικό αποθεματικό αφού το ύψος του δεν έχει καλύψει ακόμα το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

$$5.160.000 \times 5\% = 258.000 \text{ (Τακτικό Αποθεματικό).}$$

γ) Θα γίνει η κράτηση για ειδικό αποθεματικό και θα προδιοριστεί και η αμοιβή του διαχειριστή.

$$5.160.000 \times 10\% = 516.000 \text{ (Ειδικό Αποθεματικό).}$$

$$5.160.000 \times 1,5\% = 77.400 \text{ (Αμοιβή Διαχειριστή).}$$

δ) Το υπόλοιπο των κερδών θα διανεμηθεί στους εταίρους κατά τον τρόπο που ορίζει το καταστατικό.

$$\text{Εταίρος Α : } 4.308.600 \times 40\% = 1.723.440$$

$$\text{Εταίρος Β : } 4.308.600 \times 35\% = 1.508.010$$

$$\text{Εταίρος Γ : } 4.308.600 \times 25\% = 1.077.150$$

86	Αποτελέσματα Χρήσης.	
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	6.320.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	6.320.000

Μεταφορά Αποτελέσματος.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	900.000
88.03	Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	900.000

Κάλυψη ζημίας προηγούμενης χρήσης.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	260.000
88.09	Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	
	φόροι	260.000

Εγγραφή για τους μη ενσωματωμένους

φόρους στο λειτουργικό κόστος.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης.	5.160.000

88.99 Κέρδη προς διάθεση. 5.160.000

Προσδιορισμός κερδών για διάθεση.

88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

88.99 Κέρδη προς διάθεση. 5.160.000

41 Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής
- Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.

41.02 Τακτικό Αποθεματικό. 258.000

41.04 Ειδικά Αποθεματικά.

41.04.00 Αποθεματικά για κάλυψη ζημιών επομένων
χρήσεων. 516.000

53 Πιστωτές Διάφοροι.

53.08 Δικαιούχοι Αμοιβών.

53.08.00 Διαχειριστής "Χ". 77.400

33 Χρεωστές Διάφοροι.

33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.

33.07.00 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Α. 1.723.440

33.07.01 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Β. 1.508.010

33.07.02 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Γ. 1.077.150

Διανομή καθαρών κερδών χρήσης.

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

88.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδος) 6.320.000

88.03 ~~κατ.~~ Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων
χρήσεων (ζημία). 900.000

Σύνολο : 5.420.000

ΜΕΙΟΝ :

88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό
κόστος φόροι. 260.000

88.99	Κέρδη προς διάθεση.	5.160.000
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :		
41.02	Τακτικό αποθεματικό.	258.000
53.14	Διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη.	4.308.600
41.04	Ειδικά αποθεματικά.	516.000
53.08	Αμοιβές Διαχειριστών.	<u>77.400</u>
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	<u>0</u>

ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ Β.

Όταν κατά το τέλος τη χρήσης στην εταιρία προκύψουν ζημιές αυτές καλύπτονται είτε από κάποιο ειδικό Αποθεματικό που έχει δημιουργηθεί γι' αυτό τον σκοπό είτε με συμπληρωματικές εισφορές των εταίρων, είτε τέλος με την ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου. Εάν δεν μπορούν να καλυφθούν αναγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού με την ελπίδα ότι θα καλυφθούν από μελλοντικές κερδοφόρες χρήσεις. Σε περίπτωση που υπάρχουν και ζημιές προηγούμενων χρήσεων αυτές συμφωνούνται με τις ζημιές της χρήσης που κλείνει. Όταν όμως το καταστατικό αναγράφει διαφορετικό τρόπο διανομής των ζημιών από την διανομή των κερδών, οι ζημιές εμφανίζονται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων για να καλυφθούν είτε από τις συμπληρωματικές εισφορές των εταίρων, είτε από τα μελλοντικά κέρδη της εταιρίας που θα αντιστοιχούν σε κάθε εταίρο.

Η περίπτωση κάλυψης ζημίας από αποθεματικό δεν διαφέρει σε κανένα σημείο στις λογιστικές εγγραφές από την αντίστοιχη περίπτωση στην Ο.Ε. έτσι για σχετικό παράδειγμα παραπέμπουμε στο αντίστοιχο κεφάλαιο.

Στις Ε.Π.Ε. όπως και στις Ανώνυμες εταιρίες, οι εταίροι δεν υποχρεούνται για τα χρέη της εταιρίας πέρα από την ατομική τους εισφορά. Δεν είναι δυνατό να συμφωνηθεί απεριόριστη ευθύνη του εταίρου για τις εταιρικές υποχρεώσεις, γιατί αυτό αντίκειται στην φύση της εταιρίας αυτής ως περιορισμένης ευθύνης. Επιτρέπεται όμως να καθιερωθεί υποχρέωση του εταίρου για συμπληρωματική εισφορά από τις

ακόλουθες προϋποθέσεις :

α) Να έχουν συμπερηληφθῆ στο καταστατικό διατάξεις για συμπληρωματικές εισφορές των εταίρων. Με τις διατάξεις του καταστατικού πρέπει να προσδιορίζεται και το μέγεθος των συμπληρωματικών εισφορών, το οποίο, σε καμιά περίπτωση, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το αρχικό κεφάλαιο.

β) Οι συμπληρωματικές εισφορές πρέπει να γίνονται για την κάλυψη ζημιών που βεβαιώθηκαν στον ισολογισμό, ο οποίος πρέπει να έχει εγκριθεί από την γενική συνέλευση των εταίρων.

γ) Να ληφθεί απόφαση από την γενική συνέλευση των εταίρων με πλειοψηφία τουλάχιστον των 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν τα 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

Οι συμπληρωματικές εισφορές καταβάλλονται από όλους τους εταίρους ανάλογα με την συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρίας (δηλαδή κατά λόγο των εταιρικών τους μεριδίων) μέσα σε ένα μήνα από την σχετική πρόσκληση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Η Ε.Π.Ε. "Χ" έχει ως εταίρους τον Α και Β. Το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται σε 400.000 δρχ. και αποτελείται από 20 μερίδια των οποίων η κατανομή ανάμεσα στους εταίρους είναι ίση.

Από την γενική συνέλευση των εταίρων αποφασίστηκε να καληφθεί η ζημία της χρήσης που εμφανίστηκε και ανέρχεται σε 180.000 δρχ. με συμπληρωματική εισφορά των εταίρων.

33 Χρεωστές Διάφοροι.

33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.

33.07.00 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Α. 90.000

33.07.01 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Β. 90.000

40 Κεφάλαιο.

40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο.

40.06.01 Κεφάλαιο Συμπληρωματικών Εισφορών. 180.000

Εγγραφή για την συμπληρωματική εισφορά εταίρων.

38 Χρηματικά Διαθέσιμα.

38.00 Ταμείο.

38.00.00 Μετρητά. 180.000

33 Χρεωστές Διάφοροι.

33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.

33.07.00 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Α. 90.000

33.07.01 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Β. 90.000

Καταβολή χρημάτων από τους εταίρους.

40 Κεφάλαιο.

40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο.

40.06.01 Κεφάλαιο Συμπληρωματικών Εισφορών. 180.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

88.01 Ζημιές χρήσης. 180.000

Κάλυψη ζημίας.

Μετά τις παραπάνω εγγραφές η εταιρία δεν θα εμφανίζει πλέον ζημία. Ήταν δυνατό βέβαια η εισφορά των εταίρων να καλύπτει μόνο μέρος της ζημίας. Σ' αυτή την περίπτωση η επιχείρηση θα εμφάνιζε ζημία μειωμένη όμως κατά το ποσό των συμπληρωματικών εισφορών των εταίρων.

Στην περίπτωση που αποφασισθῆ από την Ε.Π.Ε. η ζημία χρήσης να καλυφθῆ με μείωση του κεφαλαίου θα πρέπει να γίνει τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης και επομένως απαιτούνται οι όροι δημοσιότητας που απαιτούνται σε κάθε τροποποίηση. Αποκλειστικά αρμόδιου, για να αποφασίσει την μείωση του κεφαλαίου, είναι η γενική συνέλευση των

εταίρων. Με οποιονδήποτε τρόπο και αν γίνει η μείωση δεν επιτρέπει ο νόμος να κατέλθη το εταιρικό κεφάλαιο κάτω των 200.000 δραχμών, ούτε τα εταιρικά μερίδια κάτω των 10.000 δραχμών.

Η περίπτωση αυτή θα προκύψει όταν δεν υπάρχει υποχρέωση των εταίρων για συμπληρωματικές εισφορές και προϋπόθεσή της είναι ότι η ζημία δεν καλύπτει το 1/2 του κεφαλαίου ή και παραπάνω διότι τότε συγκαλείται υποχρεωτικά η γενική συνέλευση των Εταίρων για να αποφασίσει είτε την μείωση του κεφαλαίου είτε την διάλυση της εταιρίας.

Από τεχνική άποψη, η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει :

- Είτε με μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μεριδίων.
- Είτε με μείωση του αριθμού των μεριδίων.
- Είτε ταυτόχρονα με μείωση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων και με μείωση του αριθμού τους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.

Εστω η Ε.Π.Ε. "Χ" με κεφάλαιο 1.000.000 (50 μερίδια των 20.000 κατανεμόμενα στους τρεις εταίρους ως εξής : Α 25, Β 10, Γ 15 μερίδια). Η γενική συνέλευση των εταίρων αποφάσισε να μειώσει το κεφάλαιο της Εταιρίας κατά 700.000 δραχμές για να καλύψει τσόποση ζημιά που εμφάνισε η χρήση.

Σ' αυτή την περίπτωση θα πραγματοποιηθῆ μείωση και τις ονομαστικής αξίας των μεριδίων και του αριθμού των μεριδίων ως εξής :

Η ονομαστική αξία των μεριδίων θα γίνει 10.000 δραχμές (το κατώτατο όριο που ορίζει ο νόμος).

Ο αριθμός των μεριδίων θα είναι 30 κατανεμημένα ως εξής :

Α 15 (50%), Β 6 (20%), Γ 9 (30%) μερίδια.

Ετσι θα διατηρηθεί και η αναλογία συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο.

40	Κεφάλαιο.		
40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο.	700.000	
33	Χρεωστές Διάφοροι.		
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.		
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Α.		350.000
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Β.		140.000
33.07.02	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Γ.		210.000

Μείωση Κεφαλαίου για κάλυψη ζημίας.

33	Χρεωστές Διάφοροι.		
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων.		
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Α.	350.000	
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Β.	140.000	
33.07.02	Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρου Γ.	210.000	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.01	Ζημιές χρήσεις.	700.000	

Καταβολή για εξάλειψη ζημιών.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 3190/55 και 3323/55 η Ε.Π.Ε. δεν αποτελεί υποκείμενο φόρου και τα κέρδη που πραγματοποιούσε φορολογούνταν στο όνομα κάθε εταίρου ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη, με βάση τις διατάξεις του νόμου για την φορολογία φυσικών προσώπων.

Με τον νόμο 2065/92, ο οποίος ισχύει σήμερα, η Ε.Π.Ε. αποτελεί υποκείμενο φόρου. Φορολογείται δηλαδή για τα κέρδη της η ίδια σαν νομικό πρόσωπο. Αντικείμενο του φόρου στην Ε.Π.Ε. αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει γι' αυτήν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Όταν όμως στα εισοδήματα της Ε.Π.Ε. συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά κέρδη προκειμένου να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη της Ε.Π.Ε.

Για την Ε.Π.Ε. ως χρόνος κτήσης των εισοδημάτων της, θεωρείται η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από την συνέλευση των εταίρων. Μέσα σε ένα μήνα από την ημερομηνία αυτή πρέπει να υποβληθεί δήλωση από την Ε.Π.Ε., στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία της έδρας της, για τα αποτελέσματα που προέκυψαν στην χρήση που έκλεισε.

Σε περίπτωση που η χρήση στην Ε.Π.Ε. κλείνει με ζημία, η ζημία αυτή παραμένει στην Ε.Π.Ε. και εμφανίζεται στον ισολογισμό της. Η Ε.Π.Ε. είναι υποχρεωμένη και σε αυτήν την περίπτωση, να υποβάλλει δήλωση στον οικονομικό έφορο της έδρας της για το αποτέλεσμα που προέκυψε. Σύμφωνα με το νόμο 2065/92 όπως και στην περίπτωση του κέρδους έτσι και στην περίπτωση ζημίας, η ζημία δεν διανέμεται μεταξύ των εταίρων. Δεν μπορούν δηλαδή οι εταίροι της Ε.Π.Ε. να την χρησιμοποιήσουν στην προσωπική δήλωση εισοδήματός τους, ως αφαιρετικό στοιχείο των εισοδημάτων τους.

Σύμφωνα με τον νόμο ο συντελεστής φορολογίας επί των κερδών της Ε.Π.Ε. είναι 35%. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά της επιχειρηματικής αμοιβής. Για τον προσδιορισμό των κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε., η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής διαχειριστές εταίρους δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

Για την επιχειρηματική αμοιβή προβλέπονται τα εξής :

α) Θεωρείται ότι λαμβάνεται μόνο από φυσικά πρόσωπα που είναι ταυτόχρονα και εταίροι και διαχειριστές της Ε.Π.Ε. Επομένως αν για παράδειγμα ανώνυμη εταιρία συμμετέχει σε Ε.Π.Ε. και παράλληλα έχει την διαχείρησή της , η ανώνυμη εταιρεία δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή.

β) Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές εταίρους συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρίας με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής και οι οποίοι δεν μπορεί να είναι περισσότεροι από τρεις.

γ) Ως ποσοστό συμμετοχής του καθενός εταίρου διαχειριστή λαμβάνεται αυτό που διαθέτει κατά τον χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της Ε.Π.Ε.

δ) Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες από μία Ε.Π.Ε. ή σε άλλες προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες) αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή μόνο από μία εταιρία κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

ε) Αν σε Ε.Π.Ε. διαχειριστές εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τους δικαιούμενους 3 πρώτους επιχειρηματικής αμοιβής δηλώσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία που συμμετέχει τότε στην περίπτωση αυτή δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή ο αμέσως επόμενος διαχειριστής εταίρος από τους υπόλοιπους που έχει

το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής από αυτούς.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των συνολικών καθαρών κερδών που υπόκεινται σε φορολογία και που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας και ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του κάθε ενός διαχειριστού εταίρου που δικαιούται να λάβει αυτή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Σε περίπτωση εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την Ε.Π.Ε. θεωρείται ότι δεν χορηγείται επιχειρηματική αμοιβή στους διαχειριστές εταίρους και τα συνολικά κέρδη της Ε.Π.Ε. θα φορολογηθούν επ'ονόματί της με συντελεστή 35%.

Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, τα οποία δεν διανέμονται, καθώς επίσης αν η Ε.Π.Ε. σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή των αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Αν εταίροι Ε.Π.Ε. λαμβάνουν βάση καταστατικού ή κατόπιν συμφωνίας, μισθό κατά την διάρκεια της χρήσης, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν ως διαχειριστές αυτής οι μισθοί αυτοί δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια την λογιστική αναμόρφωση των προεκυψάντων από τα βιβλία αποτελεσμάτων που λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου οι μισθοί αυτοί πρέπει να προστεθούν ως λογιστική διαφορά. Στην συνέχεια από το ήμισυ των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν θα ληφθεί η επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών εταίρων ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής σε κέρδη η οποία θα φορολογηθεί στο όνομά τους με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος δηλαδή με βάση τη φορολογική κλίμακα του νόμου 3323/55.

Είναι αυτονόητο ότι οι εταίροι διαχειριστές δεν θα φορολογηθούν

και για τους μισθούς που λαμβάνουν κατά την διάρκεια της χρήσης γιατί, στην περίπτωση αυτή θα είχαμε διπλή φορολογία των μισθών αφού αυτοί δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. Οι μισθοί αυτοί θεωρούνται ότι καταβάλλονται στους διαχειριστές εταίρους έναντι επιχειρηματικής αμοιβής αφού ο λόγος για τον οποίο παρέχονται είναι ο ίδιος (υπηρεσίες διαχειριστού).

Ο διαχειριστής έταυρος της Ε.Π.Ε. θα φορολογηθεί ως εισόδημά του από εμπορικές επιχειρήσεις με το ποσό της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής, το ύψος της οποίας καθορίζεται από τον νόμο, αναξάρτητα αν το ποσό του μισθού που εισέπραξε κατά την διάρκεια της χρήσης για τις υπηρεσίες του είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής.

Παράδειγμα Φορολογίας Εισοδήματος της Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. "ΑΛΒΑ" κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1/92 - 31/12/92 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάση του ισολογισμού 17.000.000 δραχμές. Στην εταιρία συμμετέχουν ανώνυμη εταιρία με ποσοστό συμμετοχής 40% και οι εταίροι (φυσικά πρόσωπα) Α με ποσοστό συμμετοχής 30%, Β με ποσοστό συμμετοχής 20% και Γ με ποσοστό συμμετοχής 10%. Υπεύθυνοι για την διαχείριση της εταιρίας είναι η ανώνυμη εταιρία και οι εταίροι Α και Β οι οποίοι για τις υπηρεσίες τους, εισέπραξαν κατά την διάρκεια της χρήσης συνολικά μισθούς 3.000.000 (250.000 x 12) και 2.400.000 (200.000 x 12) αντίστοιχα. Οι μισθοί αυτοί είχαν αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας κατά τον χρόνο της καταβολής των. Η γενική συνέλευση των εταίρων συνήλθε στις 28/3/93 και ενέκρινε τον ισολογισμό. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η εταιρία προέβη σε αναμόρφωση των προκυψάντων από τον ισολογισμό κερδών με την προσθήκη δαπανών ύψους 7.000.000 δραχμών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (3.000.000 + 2.400.000 = 5.400.000 δρχ. μισθοί των διαχειριστών και 1.600.000 δρχ έσοδα

αυτοκινήτων, προσαυξήσεις κλπ.).

Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, ο οφειλόμενος από την Ε.Π.Ε. φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται ως εξής :

- Καθαρά κέρδη βάση ισολογισμού.	17.000.000 δρχ.
- Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές.	<u>7.000.000</u> δρχ.
Σύνολο δηλωθέντων κερδών.	24.000.000 δρχ.

- Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή (24.000.000 x 50%). 12.000.000 δρχ.

- Επιχειρηματική αμοιβή Α διαχειριστή - εταίρου
(12.000.000 x 30%) 3.600.000 δρχ.

- Επιχειρηματική αμοιβή Β διαχειριστή - εταίρου
(12.000.000 x 20%). 2.400.000 δρχ.
6.000.000 δρχ.

- Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου :
24.000.000 - 6.000.000 = 18.000.000 δρχ.

- Φόρος εισοδήματος που αναλογεί :
18.000.000 x 35% = 6.300.000 δρχ.

Στο παράδειγμά μας διευκρινίζουμε τα εξής : α) Η ανώνυμη εταιρία παρά το γεγονός ότι είναι διαχειριστής της Ε.Π.Ε. και ο μεγαλύτερος έταίρος αυτής, δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή γιατί δεν αποτελεί φυσικό πρόσωπο. β) Παρά το γεγονός ότι στην εταιρία υπάρχουν τρία φυσικά πρόσωπα εταίροι, ο τρίτος από αυτούς δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή γιατί δεν προσέφερε στην εταιρία υπηρεσίες διαχειριστού. γ) Οι εταίροι Α και Β θα φορολογηθούν για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για 3.600.000 δρχ. και 2.400.000 δρχ., αντίστοιχα, κατά το επόμενο οικονομικό έτος (1994).

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ Α.Ε.

Ανώνυμη εταιρία λέγεται η εταιρία εκείνη της οποίας το μὲν κεφάλαιο είναι διηρημένο σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι δε εταίροι (μέτοχοι) ευθύνονται μέχρι το ποσό της μετοχής τους. Συνεπώς αν οι μέτοχοι ήδη εκπλήρωσαν την υποχρέωσή τους, δηλαδή κατέβαλαν το ποσό που ανέλαβαν να εισφέρουν, δεν έχουν καμία παραπέρα προσωπική ευθύνη, αν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν οι δανειστές της.

Η μετοχή είναι ένα έγγραφο, στο οποίο ενσωματώνονται όλα τα δικαιώματα ήτοι της συμμετοχής του στο κεφάλαιο, στα κέρδη, στη διοίκηση και στον έλεγχο της εταιρίας και μεταβιβάζεται από πρόσωπο σε πρόσωπο ελεύθερα εκτός αν το καταστατικό θέτει περιορισμούς. Οι μετοχές διακρίνονται σε ονομαστικές, ανώνυμες, προνομιούχες και μετοχές επικαρπίας.

Ονομαστικές λέγονται οι μετοχές που αναγράφουν το όνομα του κατόχου το οποίο σημειώνεται επίσης και στο βιβλίο των μετοχών. Έχουν το πλεονέκτημα ότι η εταιρία γνωρίζει πάντοτε τον κάτοχό τους και παρουσιάζουν δυσχέρειες στην μεταβίβασή τους από μέτοχο σε μέτοχο. Ανώνυμες μετοχές λέγονται εκείνες που δεν φέρουν το όνομα του κατόχου και μεταβιβάζονται με απλή παράδοση όπως τα κινητά πράγματα. Προνομιούχες λέγονται οι μετοχές που έχουν προνόμιο έναντι των κοινών μετοχών, είτε γιατί λαμβάνουν πρώτες το πρώτο μέρος, είτε γιατί λαμβάνουν πρώτες την αξία τους κατά την εκκαθάριση της εταιρίας, είτε τέλος γιατί λαμβάνουν μέρος και στις χρήσεις που δεν γίνεται διανομή μερίσματος, γιατί τα κέρδη είναι ελάχιστα. Τέλος μετοχές επικαρπίας λέγονται οι μετοχές που δίδονται στους μετόχους των οποίων οι μετοχές πληρώθηκαν και θα εξωφληθούν από την εταιρία στην ονομαστική τους αξία στην περίπτωση τμηματικής απόσβεσης του κεφαλαίου.

Το κεφάλαιο της Α.Ε., λόγω της σημασίας που έχει για τους

δανειστές της ορίζεται από διατάξεις του νόμου που το αφορούν. Παραβλέποντας ειδικές διατάξεις, που αφορούν ορισμένες Α.Ε. όπως τραπεζικές, οι λοιπές ανώνυμες εταιρίες πρέπει να έχουν ελάχιστο κεφάλαιο ίσο μεν προς 5.000.000 αν καλυφθεί από τους ιδρυτές, ίσο δε προς 10.000.000 δρχ. αν καλυφθεί από το κοινό δημόσια εγγραφή. Τα ποσά αυτά πρέπει να έχουν καταβληθεί κατά την σύσταση της εταιρίας και για ακρίβεια μέσα σε δύο μήνες από την σύστασή της.

Κατά την ιδιωτική κάλυψη του κεφαλαίου όλες οι μετοχές αναλαμβάνονται από δύο ή περισσότερους ιδρυτές. Κατά την δημόσια ή διαδοχική κάλυψη του κεφαλαίου, οι ιδρυτές θέτουν το κεφάλαιο της εταιρίας σε δημόσια εγγραφή. Η δημόσια εγγραφή πρέπει αναγκαστικά να γίνει μέσω τράπεζας και απαιτείται γι' αυτήν η παροχή αδειας από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς.

Πρέπει να τονίσουμε εδώ ότι η καταβολή του κεφαλαίου αντίθετα με την κάλυψή του δεν αποτελεί όρο σύστασης της Α.Ε. Ο νόμος επιτρέπει να ορίζεται τμηματική καταβολή του κεφαλαίου, δηλαδή ότι μόνο τμήμα του συνολικού κεφαλαίου θα καταβάλλεται κατά την σύσταση και ότι το υπόλοιπο θα καταβάλλεται σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο. Πρέπει όμως να τονισθεί, ότι ως μερική καταβολή κατά τον νόμο νοείται η καταβολή τμήματος της αξίας κάθε μετοχής και όχι η πλήρης εξόφληση ορισμένων μετοχών κατά την σύσταση και η παροχή προθεσμίας πληρωμής για τις υπόλοιπες.

Για να ιδρυθεί μια ανώνυμη εταιρία κατά το Ελληνικό δίκαιο πρέπει να συνηπάρχουν τα εξής στοιχεία : α) Σύμβαση. β) Καταστατικό. γ) Έγκριση και δημοσίευση του καταστατικού. Η σύμβαση γίνεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν το δικαίωμα να ενεργούν εμπορικές πράξεις, άσχετα εάν μπορούν να αποκτήσουν και το επάγγελμα του εμπόρου ή όχι.

Το καταστατικό πρέπει να είναι δημόσιο, να συντάσσεται δηλαδή ενώπιον συμβολαιογράφου και να περιέχει τα εξής στοιχεία : α) την επωνυμία και

τον σκοπό της εταιρίας, β) την έδρα της εταιρίας. γ) την διάρκεια, δ) το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου και τον τρόπο της καταβολής του, ε) τον αριθμό των μετόχων, στ) την σύγκληση των γενικών συνελεύσεων, ζ) τα δικαιώματα των μετόχων και των ελεγκτών, η) την σύνταξη του λοσολογισμού και την διάθεση των κερδών, θ) την διάλυση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της και ι) κάθε άλλο στοιχείο που είναι απαραίτητο για την ίδρυση, την λειτουργία, και την διάλυση της εταιρίας.

Η έγκριση του καταστατικού και η χορήγηση της άδειας σύστασης της Α.Ε. παρέχονται από τον αρμόδιο Νομάρχη της έδρας της εταιρίας και δημοσιεύονται στο τεύχος των Ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης, που είναι παράρτημα της εφημερίδας, της κυβερνήσεως. Από την ημέρα της δημοσίευσης αρχίζει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας.

Τα όργανα τα οποία προβλέπει ο νόμος για την Α.Ε. είναι τρία : η γενική συνέλευση των μετόχων, το διοικητικό συμβούλιο και οι ελεγκτές.

Η γενική συνέλευση των μετόχων είναι το βουλευτικό όργανο της εταιρίας, δηλαδή το όργανο με το οποίο σχηματίζεται η εταιρική βούληση. Η γενική συνέλευση συγκαλείται από το διοικητικό συμβούλιο τακτικά μεν μια φορά τον χρόνο και υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από την λήξη της εταιρικής χρήσης με αντικείμενο κυρίως την έγκριση του λοσολογισμού, των διαθέσιμων ετήσιων κερδών και τον διορισμό των ελεγκτών της επόμενης χρήσης, έκτακτα δε όποτε κρίνεται αναγκαίο.

Το διοικητικό συμβούλιο της Α.Ε. έχει σαν έργο του την διεκείρση και εκπροσώπηση της εταιρίας, που θα ήταν δύσκολο να γίνει από το σύνολο των μετόχων. Το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη που όμως επιτρέπεται να μην είναι μέτοχοι. Η θητεία των μελών διοικητικού συμβουλίου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα έξι έτη, αλλά οι σύμβουλοι είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι. Το διοικητικό

συμβούλιο σύμφωνα με τον νόμο συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά τον μήνα στην έδρα της εταιρίας.

Στην ανώνυμη εταιρία δεν είναι δυνατός ο έλεγχος της διοικήσεως από μέρος των ιδίων των μετόχων, αφ' ενός λόγω του μεγάλου συνήθως αριθμού αυτών, αφετέρου διότι ένας τέτοιος έλεγχος θα δημιουργούσε προβλήματα διαρροής απορρητών της εταιρίας. Γι' αυτό ο έλεγχος αυτός διενεργείται από άλλα πρόσωπα τους ελεγκτές, οι οποίοι ασκούν τον λεγόμενο τακτικό έλεγχο, δεδομένου ότι στην ανώνυμη εταιρία ασκούνται και άλλοι έλεγχοι. Οι τακτικοί ελεγκτές εκλέγονται από την γενική συνέλευση για την επόμενη εταιρική χρήση, ανέρχονται σε δύο με ισάριθμους αναπληρωματικούς και η θητεία τους είναι ετήσια, με δυνατότητα να ανανεώνεται απεριόριστα. Κατά τη διάρκεια της χρήσης οφείλουν να παρακολουθούν την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, να προβαίνουν στις αναγκαίες υποδείξεις προς το διοικητικό συμβούλιο, σε περιπτώσεις δε παραβάσεως του νόμου ή του καταστατικού να αναφέρονται στην γενική συνέλευση της εταιρίας. Μετά την λήξη της χρήσης οφείλουν να ελέγξουν τον ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης και να υποβάλλουν προς την τακτική γενική συνέλευση έκθεση σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου τους.

Τέλος πρέπει να αναφέρουμε ότι η Α.Ε. έχει από τον νόμο την εμπορική ιδιότητα. Κατά τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων η Α.Ε. εντάσσεται στην τρίτη κατηγορία τηρήσεως βιβλίων από τον χρόνο συστάσεώς της ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιεί. Επομένως τα βιβλία που έχει υποχρέωση να τηρήσει είναι : Ημερολόγιο, γενικό καθολικό, αναλυτικό καθολικό για τον κάθε περιληπτικό λογαριασμό του γενικού λογαριασμού, βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις, βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου υπό προϋποθέσεις, βιβλίο μετοχών, μητρώου μετόχων, βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου και τέλος βιβλίο πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων.

Η διάθεση των αποτελεσμάτων στην Α.Ε.
και οι λογιστικές εγγραφές της.

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

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

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

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

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

βρει την χρυσή τομή που θα εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους.

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διάθεσης των καθαρών κερδών της χρήσης. Γι' αυτό, τις σχετικές με τη διάθεση των κερδών διατάξεις, του καταστατικού, ο νόμος τις κατέταξε στις θεμελιώδεις, αφού καταστατικό το οποίο δεν περιέχει διατάξεις περί διαθέσεως των καθαρών κερδών είναι παράνομο.

Αλλά ο νόμος δεν αφήνει ελεύθερο το καταστατικό να ορίσει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ορίζει επίσης τα πλαίσια μέσα στα οποία το καταστατικό πρέπει να καθορίζει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ο νόμος επιβάλλει την κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και από το υπόλοιπο την κράτηση άλλου ποσοστού για την καταβολή πρώτου μερίσματος στους μετόχους και αφήνει στο καταστατικό την ελευθερία να καθορίσει τη διάθεση του υπόλοιπου των κερδών.

Τη διάθεση των κερδών αποφασίζει κατ' αρχή το Δ.Σ. της εταιρίας. Η απόφαση όμως αυτή αποτελεί απλώς πρόταση του Δ.Σ. προς την γενική συνέλευση για τον τρόπο διανομής των κερδών. Η τακτική γενική συνέλευση έχει αποκλειστικό δικαίωμα να εγκρίνει τον πίνακα διανομής των κερδών όπως καταρτίστηκε από το Δ.Σ. σύμφωνα με το υπόδειγμα του λογιστικού σχεδίου που παραθέτουμε.

Ο << Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων >> κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στην Α.Ε.

	Ποσά	Ποσά
	κλειόμενης	κλειόμενης
	<u>χρήσης 1984.</u>	<u>χρήσης 1983.</u>
88.00 ή 88.01 (86.99) Καθαρά αποτελέσ-		
ματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως.
88.02-04 (42.00-02) (+) ή (-) :		
Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή		

	ζημιών) προηγούμενων χρήσεων.	.....	.....
88.06	(42.04) (+) ή (-) : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.	(-.....)	.....
88.07	(Υπολογισμοί 41) (+): Αποθεματικά προς διάθεση.	.....	.....
	ΣΥΝΟΛΟ	.....	.....
88.08	ΜΕΙΟΝ:		
	1. Φόρος εισοδήματος.		
88.09	2. Λοιποί μη ενσωμα- τωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι.	.....	.....
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	.....	.....
88.98	Ζημιές εις νέο.	(-.....)	(-.....)
	<u>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</u>		
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό.	.....	.....
53.01	2. Πρώτο μέρισμα.	.....	.....
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα.	.....	.....
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις).	.....	.....
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός).	.....	.....
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις).	.....	.....
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου.	.....	.....
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	.....	.....

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης όπως προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματος χρήσης αυξάνονται ή μειώνονται με τις διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους. Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστούν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης και εφ'όσον είναι κέρδος διατίθενται.

Τα λογιστικά κέρδη της χρήσης διατίθενται πρωταρχικά για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προηγούμενων χρήσεων, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσης δεν επιτρέπεται να διατίθενται για τον σχηματισμό αποθεματικών και κατά μεγαλύτερου λόγου να διανέμεται στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων κ.λ.π.

Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό που είναι υποχρεωτική με την έννοια ότι επιβάλεται από τον νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Μόνη προϋπόθεση για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού από την εταιρία είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπη ζημιά καμία υποχρέωση της εταιρίας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που υπάρχουν στην εταιρία. Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών κερδών της χρήσης και προ της αφαίρεσης από τα κέρδη αυτά του φόρου εισοδήματος. Συνεπώς από τα κέρδη της χρήσης διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά, η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών κερδών της χρήσης. Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στην χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Τέλος πρέπει να αναφέρουμε ότι το

ποσοστό της κράτησης για τακτικό αποθεματικό είναι τουλάχιστον 5% επί των καθαρών κερδών (εξαιρούνται ασφαλιστικές και τραπεζικές Α.Ε.), και ελάχιστο όριο μέχρι καλύψεως του οποίου η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική, είναι το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου.

Ακολουθεί η κράτηση για καταβολή πρώτου μερίσματος. Ο υπολογισμός του ποσού για πρώτο μέρισμα είναι σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή βάση διατάξεως νεώτερου νόμου, σε ποσοστό όχι κατώτερο του 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού.

Παράδειγμα : Η Α.Ε. "Χ" έχει καταβλημένο Μ.Κ. 10.000.000 δραχμές κατά την χρήση δε το 1990 παρουσίασε κέρδη 3.000.000 δρχ. το ποσό μερίσματος υποχρεούται να καταβάλλει :

α) $10.000.000 \times 6\% = 600.000$ δρχ. βάση του νόμου 2190/20

β) Τακτικό αποθεματικών : $3.000.000 \times 5\% = 150.000$

$$3.000.000 - 150.000 = 2.850.000$$

Μέρισμα : $2.850.000 \times 35\% = \underline{997.500}$.

Η εταιρία είναι υποχρεωμένη και καταβάλλει ως μέρισμα το ποσό των 997.500 δρχ. διότι αυτό είναι ανώτερο από το μέρισμα που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2190/20. Αν όμως το καταβλημένο κεφάλαιο της εταιρίας ήταν 20.000.000 δρχ. τότε κατά τον 2190 το μέρισμα θα ανέρχονταν σε 1.200.000 δρχ. ($20.000.000 \times 6\%$) οπότε η εταιρία θα ήταν υποχρεωμένη να καταβάλλει το ποσό αυτό στους μετόχους αφού είναι ανώτερο από το ποσό των 997.500 δρχ.

Μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού :

α) για την δημιουργία έκτακτων αποθεματικών όπως αναγράφει το καταστατικό ή αποφασίζει η γενική συνέλευση, β) για την διανομή β' μερίσματος στους μετόχους, γ) για διανομή κερδών σε κατόχους ιδρυτικών

τίτλων και δ) για αμοιβές μελών του Διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού της εταιρίας.

Περίπτωση Α.

Σε περίπτωση που ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο δηλαδή κέρδος χρήσης ακολουθείται η προβλεπόμενη από τον νόμο και το καταστατικό διανομή κερδών. Σε περίπτωση που υπάρχει υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης αυτό συμψηφίζεται με το κέρδος της χρήσης που κλείνει και συμπεριλαμβάνεται στην διανομή. Όμως σε περίπτωση που κατά την προηγούμενη χρήση υπάρχει ζημία αναγκαστικά καλύπτεται πρωταρχικά η ζημία από τα κέρδη της χρήσης που κλείνει και μετά ακολουθεί η διανομή του υπολοίπου των κερδών.

Παράδειγμα.

Η βιομηχανική Α.Ε. "Χ" έχει μετοχικό κεφάλαιο 120.000.000 δραχμές διηρημένα σε 12.000 μετοχές των 10.000 δραχμών η μία. Το μετοχικό κεφάλαιο είναι καταβεβλημένο ολοσχερώς και οι μετοχές είναι ονομαστικές. Κατά την χρήση που έκλεισε το 1990, η εταιρία πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 13.806.000 δραχμές ενώ η προηγούμενη χρήση έκλεισε με ζημία ύψους 1.137.000 δραχμές. Σύμφωνα με τον νόμο, τις διατάξεις του καταστατικού και την απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων η διανομή των κερδών θα γίνει ως εξής :

α) 5% των καθαρών ετήσιων κερδών θα διατεθεί για την δημιουργία του τακτικού αποθεματικού.

β) 6% επί του μετοχικού κεφαλαίου ή 35% επί των καθαρών ετήσιων κερδών για α' μείρισμα.

γ) 8% επί του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του α' μερίσματος για την δημιουργία του έκτακτου

αποθεματικού.

δ) Ποσό 720.000 δραχμών για β' μέρισμα.

ε) 10% επί του υπολοίπου για μερίσματα ιδρυτικών τίτλων.

στ) 16% επί του υπολοίπου για αμοιβές Δ.Σ.

ζ) Το υπόλοιπο, εάν υπάρχει, φέρεται στον λογαριασμό "υπόλοιπο κερδών σε νέο". Συμπληρωματικά σημειώνουμε ότι το τακτικό αποθεματικό που έχει σχηματίσει ήδη η Α.Ε. ανέρχεται σε 32.000.000 δραχμές και ο φόρος εισοδήματος προσδιορίστηκε σε 2.456.000 δραχμές.

	Διανεμόμενα.	Μη διανεμόμενα
1. Τακτικό αποθεματικό		
12.669.000 x 5%		633.450
2. Α' μέρισμα		
120.000.000 x 6% = <u>7.200.000</u>	7.200.000	
12.035.550 x 35% = 4.212.442		
3. Φόρος εισοδήματος	2.456.000	
4. Εκτακτο Αποθεματικό.		
4.835.550 x 8%		386.844
5. Β' μέρισμα.	720.000	
6. Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων		
3.728.706 x 10%	372.870	
7. Αμοιβές Δ.Σ.		
3.355.836 x 16%	536.934	
8. Υπόλοιπο εις νέο.		362.902
	11.285.804	1.383.196

86 Αποτελέσματα χρήσης.

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης. 13.806.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης. 13.806.000

Μεταφορά του αποτελέσματος

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης.	13.806.000
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	13.806.000

Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	3.593.000
88.03	Ζημίες προηγούμενης χρήσης.	
	προς κάλυψη.	1.137.000
88.08	Φόρος εισοδήματος και εισφορά Ο.Γ.Α.	2.456.000

Κάλυψη ζημίας και φόρου εισοδήματος από τα κέρδη.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.	
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	10.213.000
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής.	
	Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.	
41.02	Τακτικό Αποθεματικό.	633.450
41.05	Εκτακτο Αποθεματικό.	386.844
53	Πιστωτές Διάφοροι.	
53.01	Μερίσματα Πληρωτέα.	
53.01.00	Α' Μέρισμα.	7.200.000
53.01.01	Β' Μέρισμα.	720.000
53.08	Δικαιούχοι Αμοιβών.	
53.08.00	Αμοιβές Δ.Σ.	536.934
53.08.01	Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων πληρωτέα.	372.870
42	Αποτελέσματα εις νέο.	
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	362.902

Ως πίνακας διανομής κερδών.

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων της Α.Ε. "Χ" (κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.).

88.00	Καθαρά αποτελέσματα κέρδη χρήσης.	13.806.000
Μείον		
88.03	Υπόλοιπο Αποτελέσματος προηγούμενης χρήσης (ζημίας).	<u>1.137.000</u>
	Σύνολο:	12.669.000
Μείον		
88.08	Φόρος εισοδήματος.	<u>2.456.000</u>
88.99	Κέρδη προς διάθεση.	10.213.000
<u>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :</u>		
41.02	Τακτικό Αποθεματικό.	633.450
53.01	Πρώτο Μέρισμα.	7.200.000
53.01	Πρόσθετο Μέρισμα.	720.000
41.05	Εκτακτο Αποθεματικό.	386.844
53.08	Δικαιούχοι Αμοιβών.	909.804
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	<u>362.902</u>

Περίπτωση Β.

Σε περίπτωση που ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο τότε η χρήση της επιχείρησης κλείνει με ζημία. Η ζημία μπορεί να παραμείνει στην εταιρία και να συμφωνηθεί με τυχόν προηγούμενες ζημιές, με την ελπίδα να αξαλειφθεί σε μελλοντικές κερδοφόρες χρήσεις. Επίσης είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί από την εταιρία κάποιο αποθεματικό για την κάλυψη της ζημίας.

Πρέπει να αναφέρουμε ότι το καταστατικό της εταιρίας δεν είναι δυνατό να περιλάβει διάταξη, σύμφωνα με την οποία οι μέτοχοι να

υποχρεώνονται σε συμπληρωματικές εισφορές για την κάλυψη ζημιών, όπως αυτό είναι δυνατό στις προσωπικές εταιρίες και στις Ε.Π.Ε.

Η εξάλειψη της ζημίας με την διάθεση οποιουδήποτε αποθεματικού (νόμιμου καταστατικού, Φορολογουμένου ή αφορολόγητου) είναι προαιρετική. Μπορούμε να πούμε ότι η εταιρία μπορεί αλλά δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει αποθεματικό για την κάλυψη ζημίας και μόνο στην περίπτωση που η εταιρία απώλεσε από ζημιές τα 9/10 του μετοχικού κεφαλαίου θα πρέπει να δεχτούμε ότι η εταιρία έχει υποχρέωση να καλύψει τις ζημιές μερικά ή ολικά με την διάθεση αποθεματικών που υπάρχουν στην εταιρία.

Από το καταστατικό μπορεί να προβλέπεται ή η γενική συνέλευση να αποφασίσει την δημιουργία αποθεματικών για κάλυψη ζημίας μελλοντικής χρήσης. Ακόμη η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει την απόσβεση ζημίας με χρησιμοποίηση οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν έχει ειδικό προορισμό ή οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν προβλέπει από τον νόμο ή το καταστατικό και το οποίο σχηματίστηκε με απλή απόφαση της Γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Ειδικότερα σημειώνουμε ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά είναι ελεύθερα αποθεματικά δηλαδή έχουν σχηματιστεί με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Γι' αυτό, η διάθεσή τους για την κάλυψη είναι δυνατή, αρκεί να ληφθεί σχετική απόφαση από τακτική συνέλευση των μετόχων.

Παράδειγμα.

Η Α.Ε. "SOULIS" κατά την διαχειριστική χρήση 1990 έκλεισε με ζημία 800.000 δραχμές. Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων που συνήλθε στις 30/3/1991 αποφάσισε την μερική κάλυψη της ζημίας με έκτατο αποθεματικό ύψους 680.000 δραχμών που είχε σχηματίσει σε παρελθούσες χρήσεις.

41	Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής Επιχορηγήσεις Επενδύσεων.		
41.05	Εκτακτα Αποθεματικά.		
41.05.00	Εκτακτο αποθεματικό.	680.000	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.07	Λογ/μός αποθεματικών προς διάθεση.		680.000

Χρησιμοποίηση αποθεματικού.

88	Αποτελέσματα προς διάθεση.		
88.07	Λογ/μός αποθεματικών προς διάθεση.	680.000	
42	Αποτελέσματα εις νέο.		
42.01	Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο.		680.000

Κάλυψη ζημίας με αποθεματικό.

Από τη φορολογία υιοθετείται η βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς, χωρίς να συσχετίζονται με τα αποτελέσματα των επομένων χρήσεων. Η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει εξαίρεση από τη βασική αυτή αρχή σε ότι αφορά την ζημία με την οποία κλείνουν οι χρήσεις ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και για ορισμένο μόνο χρόνο. Οι κατηγορίες των επιχειρήσεων αυτών είναι οι εξής :

- α) Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα τρία επόμενα οικονομικά έτη.
- β) Οι γεωργικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη.
- γ) Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις.
- δ) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις.

Υπάρχει συνεπώς διαφορά μεταξύ της εμπορικής και φορολογικής

νομοθεσίας. Είναι λοιπόν δυνατό ο ισολογισμός μίας χρήσεως να μην αφήνει τελικώς κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων, ενώ σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, στην ίδια χρήση είναι δυνατό να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, για τα οποία η εταιρία υποχρεούται να καταβάλει φορο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος συνεπάγεται την απώλεια κεφαλαίων της επιχείρησης, που επιφέρει ζημία στην ίδια την επιχείρηση.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε.

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του Ν. 2065/92 που ισχύει σήμερα έχουν επέλθει σημαντικές μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος της Α.Ε., τόσο σε σχέση με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος όσο και στον τρόπο φορολόγησής του.

Η σημαντικότερη μεταβολή που επέρχεται με τον παρόντα νόμο, έγκειται στο ότι, ο φόρος πλέον υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα, διανεμόμενο και μη, επ'ονόματι τού νομικού προσώπου. Ο συντελεστής φόρου ορίστηκε σε 35%, ανεξάρτητα από το αν τα κέρδη προέρχονται από εμπορική ή βιομηχανική δραστηριότητα.

Ετσι λοιπόν τα διανεμόμενα κέρδη των Α.Ε. (μερίσματα, αμοιβές και ποσοστά των μελών του Α.Σ., εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά διευθυντών, κέρδη που διανέμονται στο προσωπικό), είναι πλέον αφορολόγητα και σε ουδεμία παρακράτηση φόρου υπόκεινται, καθόσον αυτά φορολογούνται στο όνομα της Α.Ε.

Επίσης για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος ο νόμος ορίζει ότι, όταν μεταξύ των εσόδων, υπάρχουν και έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, τα οποία έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, αυτά αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου. Ακόμη, αν μεταξύ των εσόδων υπάρχουν και αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό

τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αυτά κατ' αρχήν αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου. Αν όμως το νομικό πρόσωπο, η Α.Ε., προβεί σε διανομή μέρους των κερδών, τότε προστίθεται στην παραπάνω διαφορά το μέρος των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Ο επιμερισμός γίνεται με βάση τα διανεμόμενα κέρδη, αφού προηγουμένως γίνει αναγωγή τους σε μικτά, με την προσθήκη σ' αυτά του αναλογούντος φόρου σε σχέση με τα συνολικά κέρδη, όπως προκύπτουν από τον ισολογισμό του νομικού προσώπου. Σημειώνεται εδώ, ότι τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τα κέρδη τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της Α.Ε. πρέπει να λάβουμε υπόψιν μας και την διάταξη σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκεινται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα :

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

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

Η διάταξη της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζεται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που καταλογίζεται στην Α.Ε. εκπίπτουν ποσά φόρων :

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο.

Παράδειγμα.

Έχουμε μία ανώνυμη βιομηχανική εταιρία με έδρα την Αθήνα της οποίας το μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 1.000.000.000 δραχμές. Το τακτικό αποθεματικό της την 31/12/92 ανέρχεται σε 200.000.000 δραχμές. Τα κέρδη της χρήσης 1/1/92 - 31/12/92 είναι 800.000.000 ενώ το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της για την ίδια περίοδο ήταν 4.000.000.000 δραχμές. Στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης περιλαμβάνονται και : αφορολόγητα έσοδα 40.000.000 που είναι τόκοι εντόκων γραμματίων, έσοδα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης 50.000.000 δρχ. για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 10% 5.000.000 δρχ. που είναι τόκοι καταθέσεων προθεσμίας.

Με το ανωτέρω ποσό του φόρου είναι χρεωμένος ο λογαριασμός 33.13.06 "παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους". Επίσης την 31/12/92 υπάρχει στον λογαριασμό 65 " χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα" υπόλοιπο 300.000.000 δραχμές.

Η διοίκηση της εταιρίας αποφάσισε :

- α) Να σχηματίσει το κατά νόμο υποχρεωτικό τακτικό αποθεματικό.
- β) Να διανείμει τον κατά το νόμο πρώτο μέρισμα.

γ) Να σχηματίσει το ανώτατο ποσό αφορολόγητου αποθεματικού που διακαιούται με βάση του Ν. 1892/90.

δ) Να δώσει καθαρές αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ύψους 19.500.000 δρχ.

ε) Να διανείμει στο προσωπικό από τα μέλη καθαρό ποσό ύψους 39.000.000 δρχ.

στ) Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει ως υπόλοιπο κερδών εις νέο, με σκοπό να διανεμηθεί σε μελλοντικές χρήσεις.

Ζητείται να προσδιοριστούν τα παραπάνω ποσά, καθώς και ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας και να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

1. Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού.

Κέρδη χρήσεως 800.000.000 \times 5% = 40.000.000 δρχ.

2. Υπολογισμός του μερίσματος.

α) Με βάση το άρθρο 45 του ν. 2190/20

Μετοχικό κεφάλαιο 1.000.000.000 \times 6% = 60.000.000 δρχ.

β) Με βάση το άρθρο 1 του ν. 876/1979

Κέρδη χρήσης 800.000.000 δρχ.

Μείον : Τακτικό Αποθεματικό 40.000.000 δρχ.

760.000.000 δρχ \times 35% = 266.000.000 δρχ.

Αρα η εταιρία θα διανέμει υποχρεωτικά ως μέρισμα το ποσό των 266.000.000 δρχ.

3. Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού.

Η εταιρία δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 30% των αδιανεμήτων κερδών, μετά την αφαίρεση του ποσού που διατέθηκε για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. (Περιοχή Α).

Κέρδη χρήσης. 800.000.000 δρχ.

Μείον: Τακτικό αποθεματικό. 40.000.000 δρχ.

Μέρισμα. 266.000.000 δρχ.

Αμοιβές μελών Δ.Σ. 30.000.000 δρχ. (1)

Διανομή στο προσωπικό.	60.000.000 δρχ. (2)	<u>396.000.000 δρχ.</u>
Κέρδη επί των οποίων θα υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό.		404.000.000 δρχ.
		<u>χ 30%</u>
Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 1892/90.		<u>121.200.000 δρχ.</u>
(1) Αναγωγή του καθαρού ποσού σε μικτό (19.500.000/65% = 30.000.000)		
(2) Αναγωγή του καθαρού ποσού σε μικτό (39.000.000/65% = 60.000.000)		

4. Υπολογισμός των δαπανών που αφορούν αφορολόγητα κατά ειδικό τρόπο έσοδα.

Χρεωστικοί τόκοι χρήσεως.	300.000.000 δρχ.
Σύνολο εσόδων χρήσεως.	4.000.000.000 δρχ.
Σύνολο αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατ'ειδικό τρόπο εσόδων (40.000.000 + 50.000.000 = 90.000.000 δρχ.)	
Ποσό χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα :	
300.000.000 χ (90.000.000/4.000.000.000) :	6.750.000 δρχ.
Λοιπές δαπάνες που αναλογούν στα παραπάνω έσοδα :	
90.000.000 χ 5% =	<u>4.500.000 δρχ.</u>
Σύνολο δαπανών	11.250.000 δρχ.

5. Υπολογισμός των αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατ'ειδικό τρόπο εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Σύνολο κερδών χρήσης.	800.000.000 δρχ.
Διανεμόμενα κέρδη (μικτά μετά φόρου) :	
Μέρισμα.	266.000.000 δρχ.
Αμοιβές Δ.Σ.	30.000.000 δρχ.

Διανομή στο προσωπικό. 60.000.000 δρχ.

Σύνολο. 356.000.000 δρχ.

Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη : $90.000.000 \times (356.000.000/800.000.000) =$
 $= 40.050.000$ δρχ.

6. Υπολογισμός του φόρου που παρακρατήθηκε από τα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα τα οποία αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε.

Φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα 50.000.000 δρχ.

Ποσό που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε. :

$50.000.000 \times (356.000.000/800.000.000) = 22.250.000$

χ 10%

Φορος που αναλογεί. 2.225.000

Το ανωτέρο ποσό θα εκπέσει από το φόρο εισοδήματος της Α.Ε. Το υπόλοιπο ποσό των $(5.000.000 - 2.225.000) = 2.775.000$ θα μεταφερθεί στην χρέωση των κερδών προς διανομή και στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί μαζί με τον φόρο εισοδήματος.

7. Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος.

Κέρδη χρήσεως. 800.000.000 δρχ.

Πλέον: Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα και

φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο

έσοδα.

11.250.000 δρχ.

811.250.000 δρχ.

Μείον: Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'

ειδικό τρόπο έσοδα.

90.000.000 δρχ.

721.250.000 δρχ.

Πλέον: Αυτά που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.	<u>40.050.000</u> δραχ.
	761.300.000 δραχ.
Μείον: Αφορολόγητο αποθεματική του Ν.1892/90.	<u>121.200.000</u> δραχ.
Φορολογητέα κέρδη.	640.100.000 δραχ.
	<u>χ 35%</u>
Φόρος εισοδήματος της Α.Ε.	<u>224.035.000</u> δραχ.

Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως.	800.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος (224.035.000 + 2.775.000)	<u>226.810.000</u>
<u>Κέρδη προς διάθεση.</u>	<u>573.190.000</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

1. Τακτικό αποθεματικό.	40.000.000
2. Πρώτο Μέρισμα.	172.900.000 (1)
3. Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν 1892/90.	121.200.000
4. Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου.	19.500.000
5. Διανομή κερδών στο προσωπικό.	39.000.000
6. Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	<u>180.590.000</u>
	<u>573.190.000</u>

(1) 266.000.000 χ 65% = 172.900.000

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ Ε.Γ.Λ.Σ. (ΕΜΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ)
2. Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.
(ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ <<ΠΑΜΙΣΟΣ>>)
3. Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων.
(ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ ΙΓΝΑΤΙΑΔΗ)
4. Λογιστική εμπορικών εταιριών και βιομηχανική.
(ΓΡΗΓΟΡΙΟΥ ΣΦΑΚΙΑΝΟΥ)
5. Λογιστική Εταιριών (ΙΩΑΝΝΟΥ ΝΤΟΜΑΛΗ).
6. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. (ΕΛΚΕΠΑ).
7. Ο Ισολογισμός των Ανώνυμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης (ΕΜΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ).
8. Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. (ΕΜΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ).
9. Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ"
(ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ "ΠΑΜΙΣΟΣ").

