

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ: ΣΔΟ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΜΕΛΕΤΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 2190/20
ΟΠΩΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ
409/86

ΚΑΚΚΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΜΠΟΥΡΑΖΑΝΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΣΑΡΑΚΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

κ. ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ



ΠΑΤΡΑ 1990

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	1037
----------------------	------



Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Σελίδα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Α): Επιτροπή του άρθρου 9	1
--Ισολογισμός Α.Ε. πριν την τροποποίηση	3
-Κατάρτιση Ισολογισμού - Αποτελέσματα Χρήσεως	5
-Σύνταξη Ισολογισμού	9
-Έλεγχος Ισολογισμού	10
-Εχεμύθεια Ελεγκτών Α.Ε.	12
--Υποχρεώσεις και δικαιώματα ελεγκτών Α.Ε.	12
-Δικαίωμα ελεγκτών να ζητήσουν Έγκριτη Γενική Συνέλευση	15
-Ποιά πρόσωπα μπορούν να ορισθούν ελεγκτές Α.Ε.	16
-Ελεγκτές από το Σώμα Οριστών Λογιστών	16
-Υπογραφή Ισολογισμού	18
-Έγκριση Ισολογισμού	21
-Δημοσίευση Ισολογισμού	22
-Υποβολή Ισολογισμού στην εποπτεύουσα αρχή	23
-Υποβολή Ισολογισμού στην Οικονομική Εφορία	24
-Διάθεση Καθαρών Κερδών Α.Ε.	24
-Υπόδειγμα Ισολογισμού του 2190/20	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Β): Προεδρικό Διάταγμα 409/1986	30
-Επιτροπή του άρθρου 9 μετά την τροποποίηση	33
-Αρχές Ισολογισμού	35
-Κατάρτιση του Ισολογισμού και των Α.Χ. μετά την τροποποίηση	52
-Εμφάνιση - Σύνταξη Ισολογισμού	55
-Έλεγχος Ισολογισμού	55
-Υπογραφή Ισολογισμού	56

	Σελίδα
-Δημοσίευση Ισολογισμού	58
-Διανομή αποτελεσμάτων	61
-Απογραφή και Αποτίμηση στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού	62
-Οδηγίες του Γ.Λ.Σ. για την απογραφή	62
-Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής	63
-Κατάσταση Ισολογισμού	66
-Εμφάνιση-Σύνταξη κατάστασης Ισολογισμού	68
-Υπόδειγμα Ισολογισμού τέλους χρήσεως	76
-Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως	81
-Κατηγορίες κονδυλίων	82
-Υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμού Α.Χ.	86
-Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων (ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ)	88
-Κατηγορίες κονδυλίων	90
-Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	91
-Κατηγορίες κονδυλίων	91
-Υπόδειγμα Καταστάσεως λογαριασμού Γ.Εκμεταλλεύσεως	93
-Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των Α.Χ.	96
-Περιεχόμενο του προσαρτήματος	96
-Υπόδειγμα προσαρτήματος	105
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Γ)	
-Κριτική της τροποποίησης του 2190/20 από το Π.Σ. 409/86	121
-Βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων	122
 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	138

ΑΦΙΕΡΩΣΗ

Αφιερώνεται στους γονείς μας για την κάθε είδους υποστήριξη, που μας προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια, βασική προϋπόθεση για την επιτυχή έκβαση της προσπάθειάς μας.

Επίσης στην καθηγήτριά μας κ. Δ. Παπαδάτου για την πολύτιμη υποστήριξη και βοήθειά της που χωρίς αυτή θα ήταν αδύνατη η συνέχεια της προσπάθειάς μας, χαρακτηριστικό δείγμα της οποίας βρίσκεται στα χέρια σας αυτή τη στιγμή.

Τέλος αφιερώνεται στους εκπαιδευτικούς του Τ.Ε.Ι Πάτρας και στους σπουδαστές του, σαν ελάχιστο δείγμα της δουλειάς και γενικά της προσπάθειας που γίνεται εκεί στον τομέα της εκπαίδευσης και της σύνδεσής της με την παραγωγή με την ευχή μας να συνεχισθεί και να αποδίδει καρπούς καθημερινά.

Πάτρα 1990

Οι εκπαιδευτικοί: Χ. ΚΑΚΚΟΣ

Γ. ΜΠΟΥΡΑΖΑΝΗΣ

Β. ΣΑΡΑΚΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τα δεδομένα του Νόμου 2190/20 όπως ίσχυε μέχρι την έκδοση του προεδρικού διατάγματος 409/86 υπήρχε μία τακτική σύνταξης και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Ο παλιός νόμος 2190/20 είχε αφιερωμένο το πέμπτο κεφάλαιό του (άρθρα 41-46), ~~στην σύνταξη της απογραφής, την κατάρτιση και εμφάνιση του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.~~ Στη σύνταξη της απογραφής, την κατάρτιση και εμφάνιση του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Συγχρόνως όμως σε άλλες διάσπαστες διατάξεις του, καθορίζοταν οι όροι ελέγχου του Ισολογισμού και των Βιβλίων κατά προέκταση, της Ανώνυμης Εταιρείας, τα πρόσωπα που υπογράφουν τον Ισολογισμό για να είναι έγκυρος και τη διαδικασία εγκρίσεώς του από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και τη Γενική Συνέλευση. Άρθρα 36, 36α, 37 (φωτο)

Τα άρθρα 42Α, 42Β, 42Γ και 42Δ περιέχουν διατάξεις που αφορούν στην κατάρτιση και κυρίως την εμφάνιση του Ισολογισμού. Αντίθετα το άρθρο 43 του Κ.Ν. 2190/20 αναφέρεται στην αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης το άρθρο 42Α του Κ.Ν. 2190/20 περί ανωνύμων εταιρειών δίνει τη δική του άποψη σχετικά με τις διακρίσεις του Μετοχικού Κεφαλαίου.

Με την είσοδό της στην Ε.Ο.Κ., η Ελλάδα ήταν αναγκασμένη να προσαρμόσει τη νομοθεσία της στις οδηγίες της της Ε.Ο.Κ. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα την τροποποίηση του πιο πάνω νόμου.

Η παρουσίαση και η μορφή αυτών των τροποποιήσεων είναι και το αντικείμενο της εργασίας μας το οποίο πραγματευόμαστε παρακάτω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

1. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - Α.Χ. ΑΝΩΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ - Νόμος 2190/20

1.1. Αποτίμηση κατά την εισφορά των περιουσιακών στοιχείων άρθρο 9 του Ν.Δ. 2190/20



Κατά την ίδρυση της Α.Ε. εκτός των άλλων και εφ' όσον εισφέρονται σ' αυτή από τους εταίρους, εισφορές σε είδος, είναι απαραίτητη και η εξακρίβωση της αξίας αυτών. Αυτό είναι και το αντικείμενο των εργασιών της Επιτροπής εκτιμήσεως εισφερομένων ειδών που προβλέπεται από το άρθρο 9 του Ν.Δ. 2190/20

Έτσι βάσει του άρθρου 9, η εξακρίβωση και ο προσδιορισμός της αξίας των εισφορών σε είδος, γίνεται μετά από γνωμοδότηση Επιτροπής αποτελούμενης από έναν ή δύο ανώτερους δημόσιους υπαλλήλους, από έναν αντιπρόσωπο του Επιμελητηρίου και έναν ιδιώτη.

Οι δημόσιοι αυτοί υπάλληλοι καθώς και ο αντιπρόσωπος του Επιμελητηρίου, που μετέχουν στην Επιτροπή διορίζονται με Υπουργική απόφαση. Ο δε ιδιώτης που προβλέπεται, βάσει του άρθρου, ορίζεται από τους ίδιους τους εταίρους που ενεργούν την εισφορά σε είδος. Ο ορισμός των μελών της Επιτροπής πρέπει να γίνεται μέσα σε 15 μέρες από την υποβολή της σχετικής αίτησης στο Υπουργείο Εμπορίου, και η γνωμοδότηση της Επιτροπής πρέπει να υποβάλλεται μέσα σε δύο μήνες από τον ορισμό των μελών της.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου καθορίζονται τα οδοιπορικά έξοδα και η αποζημίωση των μελών της πιο πάνω Επιτροπής τα οποία βαρύνουν τους ενδιαφερόμενους εταίρους και κατατίθενται απ' αυτούς στο Δημόσιο Ταμείο σαν έσοδα.

Το έργο της Επιτροπής αυτής δεν περιορίζεται μόνο κατά την ίδρυση της Α.Ε., αλλά επεκτείνεται και σε κάθε αύξηση του μετοχικού κεφα-

λαίου που κάνει η Α.Ε. μέσω των εταίρων της με εισφορές σε είδος πάντα, γιατί εκεί ακριβώς έγκειται και επικεντρώνεται το έργο της εν λόγω επιτροπής, το οποίο δεν είναι άλλο από την αποτίμηση των εις είδος εταιρικών εισφορών.

Θα πρέπει ακόμα να αναφερθεί ότι οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου οι οποίες γίνονται με εισφορές σε είδος, είναι άκυρες, εάν δεν εξακριβωθεί η αξία τους μέσω της Επιτροπής που προβλέπει το άρθρο 9 του Κ.Μ. 2190/20.

Σε ότι αφορά τη δημοσιότητα των εκθέσεων αποτίμησης των εισφορών σε είδος, όπως επιβάλλεται από το προαναφερόμενο άρθρο παράγραφος 6, πραγματοποιείται με τη δημοσίευση των εκθέσεων αυτών μέσω του "δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης" της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

Τέλος βάσει του άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 5261 "περί συγχωνεύσεως ανωνύμων Εταιριών", όταν γίνεται συγχώνευση μεγάλων επιχειρήσεων ο Υπουργός Εμπορίου μπορεί να επιτρέψει την μη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 9 περί εκτιμήσεως των εισφορών σε είδος.

1.2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ
ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ Ν. 2190/20

Για τον Ισολογισμό γενικώς, περιέχει διατάξεις το άρθρο 42 του Κ.Φ.Σ. πριν την τροποποίηση της ισχύουσας νομοθεσίας. Και ειδικά για τον Ισολογισμό της Α.Ε. τα άρθρα 41 και επόμενα του Κ.Ν. 2190/20.

Υποχρεωτικά από το νόμο συντάσσουν Ισολογισμό στο τέλος κάθε χρήσεως (διαχειριστικής περιόδου) οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία (τρίτης) τέταρτης κατηγορίας και συνεπώς όλες οι ανώνυμες εταιρείες. Συγκεκριμένα το άρθρο 42 του Κ.Φ.Σ. προβλέπει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία (τέταρτης) τρίτης κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση Ισολογισμό της επιχείρησής του.

Η χρήση (διαχειριστική περίοδος) περιλαμβάνει συνήθως 12-μηνο χρονικό διάστημα. Όμως κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος είναι δυνατόν να είναι και μικρότερη του 12-μήνου. Κατ'εξαιρέσειν, προκειμένου για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης (τέταρτης) κατηγορίας η διαχειριστική περίοδος της ενάρξεως των εργασιών της επιχείρησης (πρώτη χρήση) είναι δυνατόν να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του 12-μήνου χρονικό διάστημα όχι όμως μεγαλύτερο των 24 μηνών. Συνήθως οι επιχειρηματίες της κατηγορίας αυτής κλείνουν την διαχειριστική περίοδο την 30η Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης (τέταρτης) κατηγορίας στο τέλος κάθε χρήσης (διαχειριστικής περιόδου) προβαίνει στην καταμέτρηση, αποτίμηση και απογραφή αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας, που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι πράξεις οι οποίες επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ'αυτή ή αναφέρονται κατ'οποιονδήποτε τρόπο στον Ισολογισμό της και εφόσον τα στοιχεία γι'αυτές περιέχονται στην επιχείρηση μετά την λήξη της χρήσεως καταχωρούνται στο ημερολόγιο εγγράφων Ισολογισμού λογιζόμενες σαν ημερολογιακές πράξεις Ισολογισμού. Αυτές όμως οι πράξεις του Ισολογισμού καθώς και το κλείσιμό του πρέπει να περατωθούν μέσα στους δύο επόμενους μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

Κατόπιν εγκρίσεως του Οικονομικού Εφόρου, μετά από σχετική αίτηση, η προθεσμία αυτής των δύο μηνών είναι δυνατόν να παραταθεί εφόσον συντρέχουν γι'αυτό ειδικοί λόγοι. Η παράταση αυτή που δίνεται από τον Οικονομικό Έφορο δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των έξι (6) μηνών για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων και αλλοδαπών επιχειρήσεων ή των δύο (2) μηνών για τις άλλες επιχειρήσεις. Πάντως σε τελική ανάλυση η προθεσμία αυτή δεν μπορεί σε καμμία περίπτωση να υπερβεί την προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

1.3. Κατάρτιση του Ισολογισμού και του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως

Ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός Α.Χ. καταρτίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες όπου παρατίθενται τα αντίστοιχα ομοειδή κονδύλια της τρέχουσας και προηγούμενης χρήσεως.

Όταν υπάρχουν στην Εταιρεία ακινητοποιημένα περιουσιακά στοιχεία πάνω στα οποία υπάρχουν εμπράγματα βάρη, πρέπει η αναφορά αυτών των στοιχείων να γίνεται με τέτοιο ώστε να φαίνονται τα εμπράγματα βάρη.

Οι απαιτήσεις της εταιρείας κατά των μετόχων και κατά των μελών του Δ.Σ. πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς από τις υπόλοιπες απαιτήσεις, ή υποχρεώσεις της εταιρείας.

Οι τίτλοι των λογαριασμών οι οποίοι αναφέρονται στον Ισολογισμό και στον λογαριασμό Α.Χ. πρέπει να είναι σαφής και να ανταποκρίνονται πλήρως στα στοιχεία που περιέχονται.

Απαγορεύεται στον Ισολογισμό και στον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως να περιλαμβάνονται στο ίδιο κονδύλιο ανομοιογενή στοιχεία όπως επίσης ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού και παθητικού ομοειδών ή μη και εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.

Οι αποσβέσεις των στοιχείων του Ενεργητικού πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικώς από τα στοιχεία αυτά. Πρέπει επίσης να εμφανίζονται στον Ισολογισμό και οι μετοχές επικαρπίας ή οι ιδρυτικοί τίτλοι που τυχόν έχει εκδόσει η εταιρεία. Κάθε Α.Ε. η οποία διατη-

ρεί υποκαταστήματα υποχρεούται να συμπεριλαμβάνει στον ετήσιο Ισολογισμό της τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία των υποκαταστημάτων της είτε ξεχωριστά, είτε συγχωνευμένα με τα στοιχεία της αλλά κατόπιν συμφητισμού αμοιβαίων χρεωπαιτήσεων μεταξύ υποκαταστημάτων αφ' ενός και υποκαταστημάτων και κεντρικού αφετέρου.

Κατόπιν τούτων θα αναφερθούμε αναλυτικά στην κατάρτιση του Ισολογισμού και του Λογισμού Α.Χ. αρχίζοντας από τον Ισολογισμό.

Ο Ισολογισμός πρέπει να είναι συντεταγμένος με απόλυτη σαφήνεια και τρόπο ώστε να είναι δυνατόν να φαίνεται εύκολα σίγουρα και πραγματικά η οικονομική θέση της εταιρείας. Πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά τα κατωτέρω στοιχεία: α) Στο σκέλος του Ενεργητικού τα Πάγια Περιουσιακά στοιχεία κατά της εξής διακρίσεις: Γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα και μηχανικές εγκαταστάσεις, μέσα μεταφοράς, εργαλεία και όργανα, έπιπλα και σκεύη, άυλα αγαθά και δικαιώματα (διπλώματα ευρυστεχνίας, σήματα κ.λ.π). Μετοχές και Εταιρικές μερίδες, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (μεγαλύτερες του 1 έτους) και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο προορισμένο για την πάγια εκμετάλλευση της εταιρείας.

Τα κύκλοφορούντα Π.Σ. εμφανίζονται κι αυτά στο σκέλος του Ενεργητικού κάθε Ισολογισμού κατά της εξής διακρίσεις:

I. Ενσώματα αγαθά, πρώτες ύλες και υλιανά προϊόντα ημιεπεξεργασμένα, έτοιμα προϊόντα, υποπροϊόντα, υλιανά συσκευασίας, εμπορεύματα τρίτων ή καθ'οδών, καύσιμες ύλες.

II. Εισπρακτέες αξίες, βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, απαιτήσεις από πελάτες, ανταποκριτές, πόσιντορες, προαναβολές προς τρίτους, απαιτήσεις από χρεώστες, συναλλαγματικές και γραμμάτια εισπρακτέα, σέξιες προς είσπραξη, αποθωτήρια, χρεώγραφα, μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έξοδα επομένης χρήσεως και κάθε άλλο περιουσιακό στοι-

χείο ταχείας κυκλοφορίας.

Στο ίδιο επίσης σκέλος του Ισολογισμού καταχωρούνται και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως: Τράπεζες (λογαριασμοί όψεως και βραχυπρόθεσμοι), συνάλλαγμα, Ταμείο, ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο ασφαλούς και άμεσης ρευστοποίησης.

III. Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού των παρελθόντων χορήσεων αφ' ενός και της κλειόμενης. αφ' ετέρου καταχωρείται επίσης στο σκέλος του Ενεργητικού κάθε Ισολογισμού.

(B) Στο σκέλος του Παθητικού: (I). Το κεφάλαιο και τα αποθεματικά κατά τις εξής διακρίσεις: Μετοχικό κεφάλαιο (όπου, πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική αξία κάθε μετοχής), η διαφορά εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο, αποθεματικά κατά νόμο, αποθεματικά καταστατικού, ειδικά αποθεματικά, φορολογικών διατάξεων και η πιστωτική διαφορά που ενδεχομένως προκύψει από την αναπροσαρμογή του Ισολογισμού.

Επίσης στο σκέλος του Παθητικού καταχωρείται και κάθε άλλο στοιχείο που αποτελεί πρόσθετο ίδιο κεφάλαιο.

Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων Ενεργητικού και οι προβλέψεις για υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού (εφόσον δεν έχουν αφαιρεθεί από τα στοιχεία που αφορούν καταχωρούνται κι αυτές στο σκέλος του παθητικού).

Στη συνέχεια της κατάρτισης και ενώ αναφερόμαστε πάντα στο σκέλος του παθητικού έχουμε τις υποχρεώσεις της επιχείρησης με πρώτες τις μικροπρόθεσμες, στις οποίες περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης πέραν του ενός έτους. Μετά έχουμε τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις στις οποίες περιλαμβάνονται όλες οι

λοιπές υποχρεώσεις της εταιρείας που απαραίτητα διακρίνονται σε κρατήσεις υπέρ τρίτων παλιών χρήσεων και κρατήσεις υπέρ τρίτων που αφορούν την χρήση που κλείνει, μερίσματα πληρωτέα, μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού (έσοδα επομένης χρήσεως) τα οποία αναγράφονται ξεχωριστά.

Το αδιάθετο υπόλοιπο των καθαρών κερδών είναι προφανώς υποχρέωση της εταιρείας γι' αυτό και εμφανίζεται στο σκέλος του παθητικού. Στο ίδιο σκέλος επίσης εμφανίζονται οι λογαριασμοί τάξεως που περιλαμβάνουν ξένα περιουσιακά στοιχεία και αμφοτεροβαρείς συμβάσεις. Η διάταξη αυτή που προαναφέρουμε είναι δυνατόν να τροποποιηθεί, εάν ειδικός κλάδος της επιχείρησης απαιτεί ιδιαίτερη διαρρύθμιση του Ισολογισμού.

Στη συνέχεια θα επικεντρώνουμε το ενδιαφέρον μας φωτίζοντας κατά το δυνατόν περισσότερο τη κατάσταση του λογαριασμού ΑΧ. ο οποίος πρέπει απαραίτητα να ακολουθεί τον Ισολογισμό και να είναι πλήρης και σαφής και να εμφανίζει πραγματικά τα επιτευχθέντα κέρδη και τις πραγματοποιηθείσες ζημιές της χρήσης στην οποία αναφέρεται.

Πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά προσθαφαιρούμενα, εκτός αν η επιχείρηση είναι ενταγμένη σε ειδικό κλάδο, ο οποίος απαιτεί ιδιαίτερη διαρρύθμιση των στοιχείων του λογαριασμού Α.Χ., τα παρακάτω κουνύλια:

(I) Το μικτό κέρδος της επιχείρησης το οποίο προκύπτει με την αφαίρεση του κόστους παραγωγής. Από το μικτό κέρδος που προκύπτει από την παραπάνω αφαίρεση αφαιρούνται: Τα έξοδα διοικήσεως, τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και τα έξοδα διαθέσεως των προϊόντων ή υπηρεσιών. Στο κέρδος που προκύπτει από την κυρίως δράση της εταιρείας προστίθονται τα έσοδα ή κέρδη από συμμετοχή

σε άλλες εταιρείες, τα έσοδα ή κέρδη από άλλες δραστηριότητες και τα έκτακτα έσοδα ή κέρδη. Από το άθροισμα όλων αυτών αφαιρούνται οι έκτακτες επιβαρύνσεις, ζημιές στο μέτρο που δεν βαρύνουν το κόστος πωλήσεων.

Τέλος, από τα κέρδη που προκύπτουν από τα παραπάνω αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος που αναλογούν σ'αυτά.

(II) Ο λογαριασμός Α.Χ. πρέπει πάντα να ακολουθείται από πίνακα ο οποίος εμφανίζει τον τρόπο διάθεσης των καθαρών κερδών. Σ'αυτό τον πίνακα πρέπει να εμφανίζεται και το υπόλοιπο των καθαρών κερδών ή η ζημία των προηγούμενων χρήσεων προσθετικώς ή αφαιρετικώς από το σύνολο των καθαρών κερδών της κλειομένης χρήσης.

1.4. Σύνταξη

Οι υπό εκκαθάριση τελούσες ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να συντάσσουν Ισολογισμό στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, τον οποίο και υποβάλλουν στην αρμόδια οικονομική Εφορία μαζί με την δήλωση εισοδήματος και στην εποπτεύουσα αρχή.

Ο Ισολογισμός ακολουθεί την σύνταξη της απογραφής και στηρίζεται στα δεδομένα αυτής, προς τα οποία και προσαρμόζει με τις κατάλληλες εγγραφές τα λογιστικά βιβλία.

Οι πράξεις Ισολογισμού (δηλαδή προσδιορισμού και συγκέντρωσης αποτελεσμάτων, αποσβέσεως παγίων στοιχείων, προσαρμογής των λογαριασμών στα δεδομένα της απογραφής, κλεισίματος των βιβλίων και ανοίγματος αυτών) μπορούν να καταχωρηθούν στα ίδια βιβλία, που χρησιμοποιήθηκαν σ'όλη την διάρκεια της εταιρικής χρήσεως, ειδίως εάν στη νέα χρήση θα χρησιμοποιηθεί άλλη σειρά βιβλίων.

Ημερολόγιο εγγραφών Ισολογισμού, δηλαδή ιδιαίτερο βιβλίο για την καταχώρηση των πράξεων Ισολογισμού, χρησιμοποιείται, ότνα με την αλλαγή της χρήσεως δεν χρησιμοποιείται νέα σειρά βιβλίων ώστε να μην εμπλέκονται οι εγγραφές Ισολογισμού με εκείνες των τρέχουσων συναλλαγών της νέας χρήσεως και επέρχεται καθυστέρηση στην ενημέρωση των βιβλίων.

1.5. Έλεγχος

Η ελληνική νομοθεσία επιβάλλει, όπως ο Ισολογισμός της Α.Ε. υπογράφεται από διάφορα υπεύθυνα πρόσωπα, εγκρίνεται από αρμόδια όργανα της εταιρείας (διοικητικό συμβούλιο, γενική συνέλευση), δημοσιεύεται σε διάφορες εφημερίδες και υποβάλλεται στις εντεταλμένες για τον έλεγχο δημόσιες αρχές.

Αναλυτικότερα ο Ισολογισμός της Α.Ε., όπως αναφέρθηκε και στην εισαγωγή, για να υποβληθεί στη γενική Συνέλευση των μετόχων και να πάρει αυτή απόφαση εγκρίσεώς του, πρέπει να έχει ελεγχθεί από δύο ελεγκτές ή από έναν που θα είναι όμως μέλος του Σώματος των Οριστών Λογιστών (άρθρα 36 και επ. Κ.Ν.2190/20).

1.5.1. Ο Κ.Ν. 2190/20 στο τέταρτο κεφάλαιό του ορίζει τα όργανα ελέγχου της ανώνυμης εταιρείας. Συγκεκριμένα στο άρθρο 31 παρ. 1 προβλέπει ότι για να ληφθεί έγκυρη απόφαση εγκρίσεως του Ισολογισμού από την γενική συνέλευση των μετόχων, πρέπει ο Ισολογισμός να έχει ελεγχθεί από δύο τουλάχιστον ελεγκτές.

Το έργο των ελεγκτών της ανώνυμης εταιρείας δεν είναι μόνο ο έλεγχος του Ισολογισμού. Κατά το άρθρο 37 του ίδιου νόμου,

οι ελεγκτές οφείλουν στην διάρκεια της χρήσης να παρακολουθούν την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας και έχουν το δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου-μέσα στα οποία περιλαμβάνονται και τα πρακτικά της γενικής συνέλευσης των μετόχων και των συνεδριάσεων του διοικητικού Συμβουλίου. Ακόμα έχουν το δικαίωμα-όταν διαπιστώνουν παραβάσεις του νόμου ή του καταστατικού-να αναφέρουν τούτο στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και στην εποπτεύουσα αρχή.

Από όλα τα παραπάνω συμπεραίνουμε τη σπουδαιότητα που θέλησε ο νομοθέτης να προσδώσει στο έργο των ελεγκτών.. Δυστυχώς, όμως, η πρόθεση αυτή του νομοθέτη δεν μπόρεσε να υλοποιηθεί στην πράξη και σε πολλές περιπτώσεις η όλη διαδικασία του ελέγχου των Α.Ε. από τους ελεγκτές, που προβλέπουν οι προμνησθείσες διατάξεις, παραμένει μια εντελώς τυπική διαδικασία.

Για το έργο του ελέγχου των ανώνυμων εταιρειών-όπως αυτό σκιαγραφήθηκε με συντομία παραπάνω-ο νόμος 2190/20 καθιέρωσε το θεσμό των ελεγκτών της ανώνυμης εταιρείας. Οι ελεγκτές αυτοί είναι πρόσωπα που συγκεντρώνουν ορισμένα προσόντα, αλλά δεν μπορούν να είναι υπάλληλοι εξαρτημένης εταιρείας ή πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κ.Ν. 2190/20 (μέλη του διοικητικού συμβουλίου και συγγενείς αυτών μέχρι και του δεύτερου βαθμού). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου δε μπορούν να είναι ούτε υπάλληλοι της ίδιας της ανώνυμης εταιρείας.

Ωστόσο, παρέχει και τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτές της ανώνυμης εταιρείας μέλη του Σ.Ο.Α. οπότε στην περίπτωση αυτή αρκεί και ένας οριστός λογιστής (άρθρο 36 παρ. 1 εδ. 2 Κ.Ν. 2190/20).

Υποχρέωση, κατά τα άνω, για πρόσληψη ελεγκτών υπέχουν μόνο οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες. Αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες που

εργάζονται στην Ελλάδα, νομίως, κατά οποιοδήποτε τρόπο δεν έχουν υποχρέωση να ορίσουν ελεγκτές για να ελέγξουν τη δραστηριότητά τους ή τον ισολογισμό που τυχόν συντάσσουν τα εδώ εγκατεστημένα υποκαταστήματά τους.

1.5.2. Εχεμύθεια ελεγκτών: Τιμωρείται με φυλάκιση τριών μηνών κάθε ελεγκτής Α.Ε. που δεν τήρησε απόλυτη εχεμύθεια σχετικά με όσα πληροφορήθηκε κατά την άσκηση των καθηκόντων του, για την λειτουργία της εταιρείας. Με την ίδια ποινή τιμωρείται και ο ελεγκτής που δεν δήλωσε τυχόν κώλυμα το οποίο υπάρχει και τον εμποδίζει να ασκήσει τα καθήκοντά του.

1.5.3. Υποχρεώσεις και Δικαιώματα Ελεγκτών Α.Ε.: Το άρθρο 37 του Κ.Ν. 2190/20 αναφέρει τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες των ελεγκτών. Οι ελεγκτές οφείλουν, σε όλη την διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθούν την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας. Έχουν δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιοδήποτε βιβλίου ή λογαριασμού ή εγγράφου. Οι ελεγκτές έχουν την υποχρέωση να κάνουν κάθε αναγκαία υπόδειξη στο διοικητικό συμβούλιο και σε περιπτώσεις παραβάσεως του νόμου ή του καταστατικού, να αναφέρονται στην εποπτεύουσα αρχή.

Παρά την σαφήνεια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 37, που αναφέρει τα παραπάνω, στην πράξη οι ελεγκτές της ανώνυμης εταιρείας σπανίως επιτυγχάνουν να εφαρμόσουν την επιταγή αυτού του νόμου. Και τούτο γιατί η αμοιβή, που, συνήθως ορίζεται για τους ελεγκτές του νόμου 2190/20, είναι τόσο χαμηλή έως ασήμαντη, ώστε δεν του επιτρέπει να ασχοληθούν με το έργο της παρακολούθησεως-όπως το εννοεί ο νόμος. Παράλληλα τα πρόσωπα που ορίζονται ως ελεγκτές-ανεξάρτητα από τις γνώσεις και το κύρος που διαθέ-

τούν-μπορεί να βρίσκονται σε θέση τέτοια, που δεν διευκολύνει το έργο τους. Είναι προφανές ότι χροιάζεται επιτυχέστερη νομοθετική ρύθμιση. Πρέπει να τονισθεί εδώ, ότι οι ελεγκτές που προέρχονται από το Σ.Ο.Α. δεν αντιμετωπίζουν τις δυσκολίες αυτές, γιατί εργάζονται σύμφωνα με τον κανονισμό τους και τον νόμο και δεν έχουν χρονικούς περιορισμούς ούτε άλλους επηρεασμούς στην εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Μετά την λήξη της χρήσεως (συνεχίζει η παρ. 1 του άρθρου 37) οι ελεγκτές υποχρεούνται να ελέγξουν τον Ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και να συντάξουν την επ'αυτών έκθεσή τους, την οποία υποβάλλουν στη γενική συνέλευση των μετόχων. Στην έκθεσή τους αυτή οι ελεγκτές αναγράφουν τα πορίσματα του ελέγχου που διενήργησαν σε όλη την διάρκεια της χρήσεως και όχι μόνο στον Ισολογισμό. Αυτό προκύπτει από την διατύπωση της παρ. 1 του άρθρου 37, που απαιτεί παρακολούθηση της λογιστικής και διαχειριστικής καταστάσεως της εταιρείας και έλεγχο της ακριβείας και νομιμότητας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας.

Το παραπάνω άρθρο δίνει και το ελάχιστο περιεχόμενο της έκθεσεως των ελεγκτών προς την γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικότερα η έκθεση αυτή πρέπει να αναφέρει:

α) Αν τα αρμόδια πρόσωπα της εταιρείας έδωσαν στους ελεγκτές όλες τις πληροφορίες που είχαν ανάγκη για να επιτελέσουν το έργο τους.

β) Αν οι ελεγκτές έλαβαν γνώση του απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων της εταιρείας.

γ) Αν τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής (μόνο για τις βιομηχανικές εταιρείες).

δ) Αν άλλαξε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Η παρ. 2 του άρθρου 37 καθιερώνει την υποχρέωση των ελεγκτών να παρίστανται στην γενική συνέλευση των μετόχων και να παρέχουν κάθε πληροφορία σχετικά με τον έλεγχο που διερεύνησαν στα βιβλία και τον Ισολογισμό της εταιρείας κατά τα άνω από την διατύπωση της διατάξεως αυτής δεν προκύπτει ότι μπορεί να υποστηριχθεί αιυρότητα της γενικής συνελεύσεως σε περίπτωση που δεν παρέστησαν σ' αυτήν οι ελεγκτές. Από τον συνδυασμό των διατάξεων παρ. 2 του άρθρου 37 και των παρ. 4-παρ. 5 του άρθρου 39 του Κ.Ν. 2190/20 εξάγεται ότι οι ελεγκτές επιτρέπεται να παρέχουν στους μετόχους τις πληροφορίες που τους ζητούνται μόνο εάν δεν έχει αντίρρηση το διοικητικό συμβούλιο. Γιατί το διοικητικό συμβούλιο έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών στους μετόχους <<ένεκα αποχρώντος λόγου>>.

Τέλος η παρ. 3 του άρθρου 37 καθιερώνει την αρχή της ευθύνης των ελεγκτών απέναντι στην εταιρεία. Οι ελεγκτές, κατά την διάταξη αυτή, ευθύνονται για κάθε πταίσμα, υποχρεούμενοι σε αποζημίωση της εταιρείας. Η ευθύνη αυτή των ελεγκτών δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί (π.χ. στο καταστατική της εταιρείας). Η αξίωση της εταιρείας για αποζημίωσή της εις μέρος των ελεγκτών από πταίσμα τους παραγράφεται μετά διετία.

Οι ελεγκτές της ανώνυμης εταιρείας τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι ογδόντα χιλιάδων δραχμών ή με τη μία των ποινών αυτών αν ενήργησαν από αμέλεια. Σε περίπτωση, όμως, υπάρξεως δόλου τιμωρούνται δια φυλάκισεως και μεγαλύτερας των τριών μηνών (άρθρα 57 και 63 β Κ.Ν;

2190/20).

Οι ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών που δεν τήρησαν απόλυτη ευ-
χευότητα, σχετικά με όσα πληροφορήθηκαν για τη λειτουργία της
εταιρείας την οποία έλεγξαν τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τρεις
μήνες. Με την ίδια ποινή τιμωρούνται και οι ελεγκτές, που δεν
δήλωσαν κώλυμα ασκήσεως ελέγχου, αν υπηρετούν κατά οποιοδήποτε
τρόπο στην εταιρεία ή είναι μέλη του διοικητικού Συμβουλίου
ή είχαν τις παραπάνω ιδιότητες οποτεδήποτε σε διάστημα δύο χρό-
νων πριν την ημέρα που τους ανακοινώθηκε (και δέχθηκαν) το διο-
ρισμό τους ως ελεγκτές (άρθρου 63γ παρ. 1 Κ.Ν. 2190/20).

Τα μέλη του διοικητικού Συμβουλίου και κάθε υπάλληλος
της εταιρείας που εκ προθέσεως αρνείται να δώσει τις πληροφο-
ρίες και τα στοιχεία, τα οποία ζητούν οι ελεγκτές τιμωρείται
με χρηματική ποινή, μέχρι 100.000 δραχμές (άρθρο 63 γ παρ. 1).

1.54. Δικαίωμα ελεγκτών να ζητήσουν έκτακτη γεν. συνέλευση:

Οι ελεγκτές δικαιούνται να ζητήσουν με αίτησή τους από τον Πρό-
εδρο του διοικητικού Συμβουλίου την σύγκληση έκτακτης γενικής
συνελεύσεως των μετόχων. Η συνέλευση αυτή συγκαλείται υποχρεω-
τικά από το διοικητικό συμβούλιο μέσα σε δέκα ημέρες από την η-
μέρα επιδόσεως της αιτήσεως των ελεγκτών και η ημερήσια διάτα-
ξη αυτής έχει ως θέμα της το περιεχόμενο της αιτήσεως. Ο νόμος
ορίζει προθεσμία δέκα ημερών εντός της οποίας το διοικητικό
συμβούλιο πρέπει να προσκαλέσει τη γενική συνέλευση, αλλά δεν
τάσσει χρονικά όρια μέσα στα οποία πρέπει αυτή να συγκληθεί.
Οποσδήποτε η χρονολογία της συνεδριάσεως της γενικής συνελεύ-
σεως δε μπορεί να προσδιορισθεί σε χρόνο που να απέχει υπερβο-
λικά από τη χρονολογία επιδόσεως της αιτήσεως γιατί αυτό θα ή-
ταν αντίθετο με την αρχή της καλής πίστεως και θα συνιστούσε

κατάχρηση δικαιώματος (άρθρο 281 Α.Κ.).

1.5.5. Ποιά πρόσωπα μπορούν να ορισθούν ελεγκτές Α.Ε.:

Όταν μία ανώνυμη εταιρεία δεν υποχρεούται από κάποια διάταξη νόμου να προσλάβει τους ελεγκτές της από το Σ.Ο.Λ., τότε γεννάται το θέμα ποιά πρόσωπα μπορεί να χρησιμοποιήσει για το έργο αυτό. Τα προσόντα των προσώπων αυτών ορίζει το άρθρο 36α του Κ.Ν. 2190/20 που έχει ως εξής: (αναφορά-φωτοτυπία του άρθρου αυτού).

1.5.6. Ελεγκτές Α.Ε. από το Σ.Ο.Λ.: Ο θεσμός των ελεγκτών των ανωνύμων εταιρειών που καθιερώνει ο Κ.Ν. 2190/20 δεν έχει σχέση με τους ορκωτούς λογιστές (τα μέλη, δηλαδή του Σ.Ο.Λ.), καίτοι και οι δύο (ελεγκτές του νόμου 2190/20 και ορκωτοί λογιστές) χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό. Αυτό συμβαίνει γιατί ο νόμος για τις ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύθηκε το 1920 και το Σ.Ο.Λ. ιδρύθηκε μετά από τριάντα πέντε χρόνια.

Βέβαια, ο Κ.Ν. 2190/20 στο άρθρο 36 παρ. 1 εδ. 2 αναφέρει ότι οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες έχουν το δικαίωμα να προσλάβουν τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Λ. και ότι στην περίπτωση αυτή αρκεί ένας ορκωτός λογιστής, αλλά η διάταξη αυτή τέθηκε με την παρ. 3 του Ν.Δ. 3329/55.

Εξ άλλου, οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων χρεώγραφα είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο υποχρεούνται να ζητούν για τον έλεγχό τους τον ορισμό από το Σ.Ο.Λ. ορκωτού λογιστή (άρθρο 4 παρ. 2 Α.Ν. 148/67). Υποχρεωτικά, επίσης, χρησιμοποιούν μέλη του Σ.Ο.Λ. ως ελεγκτές οι χρηματιστηριακές, Τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες.

Σε όσες ανώνυμες εταιρείες χρησιμοποιούνται ορκωτοί λογιστές (είτε υποχρεωτικά από τον νόμο είτε από δική τους πρωτο-

βουλία), αυτούς ειλέγει η γενική συνέλευση των μετόχων από κατάλογο που περιλαμβάνει τα ονόματα έξη (6) τουλάχιστον ορκωτών λογιστών. Ο κατάλογος αυτός χορηγείται από το εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Α. στην εταιρεία πέντε τουλάχιστον ημέρες πριν την γενική συνέλευση (άρθρο 36 παρ. 2 εδ. 2 Κ.Ν. 2190).

Το ποσό της αμοιβής των ορκωτών λογιστών, που χρησιμοποιούνται από την ανώνυμη εταιρεία, ορίζεται από το εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Α.. Αν η εταιρεία θεωρήσει ότι η κατά τον τρόπο αυτό ορισθείσα αμοιβή είναι υπερβολική, έχει το δικαίωμα να ζητήσει τον περιορισμό της από τον Υπουργό Εμπορίου, ο οποίος μέσα σε ένα μήνα πρέπει να εκδώσει απόφαση που να καθορίζει το οριστικό ποσό της αμοιβής (άρθρο 36 παρ. 2 εδ. 2 Κ.Ν.2190/20).

Οι ορκωτοί λογιστές, όταν περατώσουν το έργο τους, χορηγούν στην εταιρεία που έλεγξαν ένα πιστοποιητικό. Σ' αυτό αναφέρουν ότι έλεγξαν τον Ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελεσμάτων, βεβαιώνουν ότι αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και σημειώνουν με συντομία όλα τα στοιχεία που απαιτεί το άρθρο 37 του Κ.Ν. 2190/20. Επίσης, στο πιστοποιητικό αυτό οι ορκωτοί λογιστές καταχωρούν τις σπουδαιότερες παρατηρήσεις τους σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και των διαφόρων λογαριασμών.

Γενικά οι ορκωτοί λογιστές που έχουν ορισθεί ως ελεγκτές μια ανώνυμης εταιρείας ενεργούν όπως ορίζει ο Κ.Ν. 2190/20 στα σχετικά άρθρα του. Εγκαθίστανται στα γραφεία της έδρας αυτής (λογιστήριο) επί όσο χρόνο είναι απαραίτητος για να ελέγξουν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρικής χρήσεως για την οποία ορίστηκαν ελεγκτές. Αν κρίνουν σκόπιμο επισκέπτονται τα υποκα-

ταστήματα, τις αποθήκες κ.λ.π. χώρους της εταιρείας, όπου συμπληρώνουν το ελεγκτικό έργο τους.

Οι ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Α. έχουν τα ακόλουθα πλεονεκτήματα:

α)Στις εταιρείες αυτές δικαίωμα να ζητήσει έλεγχο της εταιρείας από το Δικαστήριο έχει μειοψηφία που εκπροσωπεί το ένα δέκα (1/10) του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.Ενώ στις εταιρείες, που δεν χρησιμοποιούν οριστούς λογιστές, το δικαίωμα αυτό έχουν μέτοχοι αντιπροσωπεύοντες το ένα εικοστό (1/20) του καταβλημένου κεφαλαίου.

β)Η επιτροπή του χρηματιστηρίου μπορεί να ζητήσει τον ίδιο έλεγχο με απόφαση της πλειοψηφίας των 3/4 των μελών της και όχι με απόφαση των 2/3 αυτών, όπως γίνεται για ανώνυμες εταιρείες που δεν έχουν ορίσει τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Α.. Εδώ πρόκειται πάντοτε για εταιρείες που οι μετοχές τους έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο.

γ)Τον ίδιο έλεγχο δικαιούται να ζητήσει ο Υπουργός Εμπορίου μετά από γνώμη της Επιτροπής Ανωνύμων Εταιρειών, ενώ για τις εταιρείες που δεν έχουν οριστούς λογιστές ως ελεγκτές, ο Υπουργός μπορεί να ζητήσει τον έλεγχο χωρίς την γνώμη της επιτροπής (άρθρο 37α του Κ.Ν.2190/20).

1.6. Υπογραφή Ισολογισμού

Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας κατάρτισης, σύνταξης και ελέγχου του Ισολογισμού ακολουθεί η υπογραφή του από τα αρμόδια όργανα της εταιρείας.

Αναλυτικότερα ο Ισολογισμός της Α.Ε., υπογράφεται από τα

αιόλουθα πρόσωπα:

(α) Από τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και αν δεν υπάρχουν τέτοιοι σύμβουλοι από ένα απλό μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται απ' αυτό.

(β) Από το πρόσωπο που έχει την γενική διεύθυνση της εταιρείας. Τέτοιο πρόσωπο είναι ο Γενικός Διευθυντής. Αν δεν υπάρχει ο γενικός διευθυντής, τότε στην θέση του μπορεί να υπογράψει άλλο πρόσωπο που ορίζεται από το διοικητικό συμβούλιο και έχει διεύθυντικά καθήκοντα στην εταιρεία. Θα μπορούσε στην θέση αυτή να υπογράψει και ο διευθύνων σύμβουλος, οπότε τη θέση αυτού θα πάρει κάποιος άλλος σύμβουλος.

(γ) Από τον διευθυντή (προϊστάμενο) λογιστηρίου.

Όλα τα παραπάνω πρόσωπα ορίζονται στην παράγραφο 12 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/20. Να σημειωθεί ότι η εποπτεύουσα αρχή δεν δέχεται υπογραφή του Ισολογισμού από λιγότερα των τριών πρόσωπα, όταν π.χ. συμπέτουν οι ιδιότητες του διευθύνοντος συμβούλου και του γενικού διευθυντή ή του γενικού διευθυντή λογιστηρίου στο ίδιο πρόσωπο.

Η παρ. 12 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/20 ορίζει ότι για να ληφθεί έγκυρη απόφαση επί του Ισολογισμού από την γενική Συνέλευση πρέπει αυτός να έχει υπογραφεί από τα ανωτέρω πρόσωπα. Επίσης η παράγραφος 1 του άρθρου 36 του ίδιου νόμου ορίζει ότι για να ληφθεί εγκύρως απόφαση από την γενική συνέλευση επί του Ισολογισμού, πρέπει αυτός να έχει ελεγχθεί από δύο ελεγκτές.

Ειδικότερα για την υπογραφή του Ισολογισμού από τον Προϊστάμενο του λογιστηρίου, η παρ. 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ.

απαλείει όπως αυτός συγκεντρώνει τα εξής προσόντα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 50.000.000 δραχ.: α) Πτυχίο ανωτάτης σχολής της ημεδαπής της οποίας το σύνολο των ωρών διδασκαλίας μαθημάτων υποχρεωτικής παρακολούθησεως αναφέρεται τουλάχιστο κατά 50% στις οικονομικές επιστήμες με υποχρεωτικό το μάθημα της λογιστικής ή ανεγνωρισμένο πτυχίο ισοτιμης ανώτατης σχολής της αλλοδαπής. β) Πενταετή τουλάχιστον συναφή προϋπηρεσία σε λογιστικοοικονομικό κλάδο δημοσίου ή Ιδιωτικού τομέα. Κατ'εξαίρεση, ο υποψιτάμενος του λογιστηρίου που δεν έχει τα ανωτέρω τυπικά προσόντα, μπορεί να υπογράψει Ισολογισμό επιχειρήσεως, στην οποία εργάζεται και της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 50.000.000 δραχ. εάν από το έτος 1965 μέχρις και τις 30.4.1977 (που τέθηκε σε ισχύ το Π.Δ. 99/77 περί Κ.Φ.Σ.) έχει υπογράψει Ισολογισμούς τριών τουλάχιστον συνεχών ή μη χρήσεως της ίδιας ή διαφόρων επιχειρήσεων.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύβλιό του 40/77 παρ. 199 διευκρίνησε ότι από τα στοιχεία που συγκεντρώσε το τυπικό προσόν για την υπογραφή Ισολογισμών επιχειρήσεως, της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 50.000.000 δραχμές έχουν οι πτυχιούχοι της Ανωτάτης Σχολής Οικονομικών και Εμπορικών επιστημών και των Ανωτάτων Βιομηχανικών Σχολών.

Κυρώσεις για παραβάσεις της υπογραφής του Ισολογισμού από πρόσωπα που δεν έχουν το δικαίωμα αυτό, κατά παράβαση της παρ. 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ. επιβάλλονται χωριστά στον επιτηδευματία και σ'αυτόν που υπέγραψε παράνομα. Το άρθρο 47 του Κ.Φ.Σ. προβλέπει πρόστιμο για τους παραβάτες μέχρι 120.000 δραχ. και σε περίπτωση υποτροπής μέχρι και του τετραπλάσιου. (Εγκ.

40/77 παρ. 199 Υπ.Οικ.).

1.6.1. Έγκριση Ισολογισμού από το Δ.Σ.

Από τις διατάξεις των παρ. 7 και 12 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/20 προκύπτει ότι ο Ισολογισμός της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να εγκριθεί από το Δ.Σ. και κατόπιν Γ.Σ. (η οποία ε-πίσης, εγκρίνει τον Ισολογισμό).

Το Δ.Σ. εγκρίνει τον Ισολογισμό, σε μία συνεδρίασή του, που χρονολογικά τοποθετείται ανάμεσα στην ημερομηνία περατώ-σεως του και στην ημερομηνία υποβολής στην αρμόδια Οικονομική Εφορία της δηλώσεως φορολογίας Εισοδήματος (που πρέπει να συ-νοδεύεται).

1.6.2. Έγκριση Ισολογισμού από τη Γ.Σ.

Σε δύο σημεία ο νόμος 2190/20 (παρ. 1 άρθρο 36 και παρ. 12 άρθρο 43) αναφέρει ότι η γενική συνέλευση των μετόχων παίρ-νει απόφαση επί του Ισολογισμού της Εταιρείας. Για να λάβει όμως η συνέλευση έγκυρη απόφαση, ο Ισολογισμός πρέπει να έ-χει ελεγχθεί από τους ελεγκτές που προβλέπει το άρθρο 36 και να έχει υπογραφεί από τα πρόσωπα των προηγούμενων παραγράφων και τα οποία προβλέπει το άρθρο 43 (Διευθύνων Σύμβουλος, Γεν. Διευθυντής, Διευθυντής Λογιστηρίου). Ο Ισολογισμός εγκρίνε-ται στην ετήσια τακτική γενική συνέλευση των μετόχων που συ-νέχεται το αργότερα σε έξι μήνες μετά την λήξη της διαχειρι-στικής χρήσεως. (Μπορεί και να εγκριθεί και από έκτακτη γε-νική συνέλευση ο Ισολογισμός, όταν η τακτική γενική συνέλευ-ση δεν ενέκρινε τον αρχικό και ζήτησε την σύνταξη νέου). Πά-ντως σε όλες τις περιπτώσεις ο Ισολογισμός εγκρίνεται με από-

λυτη πλειοψηφία των εκπροσωπούμενων στην γενική συνέλευση μετόχων.

Η Γενική Συνέλευση εγκρίνει τον Ισολογισμό του λογαριασμού ΑΧ. και την ανάλυσή του καθώς και τον πίνακα διαθέσεως των καθαρών κερδών. Αν η γενική συνέλευση δεν εγκρίνει τον Ισολογισμό ή απλώς τον πίνακα διαθέσεως των κερδών και προτείνει τροποποιήσεις, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να προσαρμόσει τον Ισολογισμό προς τις υποδείξεις της, κάνοντας τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές και δημοσιεύοντας εκ νέου τον διορθωμένο Ισολογισμό μόνο στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και υποβάλλοντάς τον στην Οικονομική Εφορία με συμπληρωματική δήλωση και στην οικεία νομαρχία. Θα επακολουθήσει νέα έκτακτη γεν. συνέλευση που θα εγκρίνει τον τροποποιημένο Ισολογισμό.

1.7. Δημοσίευση του Ισολογισμού

Κατά την παρ. 9 του 43 του Κ.Ν. 2190/20, ο Ισολογισμός των ανώνυμων εταιρειών και το πιστοποιητικό των οριστών λογιστών, οσάκις αυτός ελέγχεται από το Σ.Ο.Λ. δημοσιεύεται είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από την ημέρα της γενικής συνελεύσεως στις εξής εφημερίδες:

α) Στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, β) Σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα από αυτές που ειδίδονται στην Αθήνα και κυκλοφορούν σε ολόκληρη την χώρα, κατά την κρίση του διοικητικού Συμβουλίου, γ) σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα απ' αυτές που ειδίδονται ανελλιπώς καθημερινά, από τριετίας τουλάχιστον και έχουν κυκλοφορία 5.000 τουλάχιστον φύλλα την ημέρα. Στην αρχή κάθε έτους ο Υπουργός Εμπορίου ειδίδει απόφαση στην οποία ορί-

ζει ποιές οικονομικές εφημερίδες έχουν το δικαίωμα να δημοσιεύσουν Ισολογισμούς και προσκλήσεις.

Εφόσον η εταιρεία εδρεύει εκτός της περιοχής του Δήμου Αθηναίων, ο Ισολογισμός πρέπει να δημοσιευθεί και σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα, από αυτές που εκδίδονται στην έδρα της εταιρείας και εάν δεν εκδίδεται καμία εφημερίδα εκεί, σε μία εφημερίδα της έδρας του νομού εκτός των ορίων του οποίου η εταιρεία έχει την έδρα της (άρθρο 26 σε συνδυασμό με την παρ. 9 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/20).

Σε περίπτωση, που η γενική συνέλευση δεν εγκρίνει τον Ισολογισμό (που έχει, ήδη δημοσιευθεί) και επιβάλλει τη σύνταξη νέου Ισολογισμού, αυτός πρέπει να δημοσιευθεί πάλι στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (άρθρο 4 παρ. 1 Π.Δ. 16/1/1930) όχι όμως και στις άλλες εφημερίδες.

1.7.1. Υποβολή Ισολογισμού στην εποπτεύουσα αρχή (Νομαρχία).

Αντίγραφο του Ισολογισμού της εταιρείας και των επ' αυτού εκθέσεων του διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από την ημέρα της γενικής συνελεύσεως. Η εποπτεύουσα αρχή μαζί με τα παραπάνω ζητάει και τα εξής: α)Κυρωμένο αντίγραφο των πρακτικών της συνεδριάσεως του Δ.Συμβουλίου κατά την οποία πάρθηκε απόφαση για την σύγκληση της γενικής συνελεύσεως. β)Κυρωμένο αντίγραφο της προσκλήσεως. γ)Από ένα φύλλο των εφημερίδων στις οποίες δημοσιεύθηκε η πρόσκληση και ο Ισολογισμός.

1.7.2. Υποβολή Ισολογισμού στην Οικονομική Εφορία

Μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται στην αρμόδια Οικονομική Εφορία εντός τετραμήνου από τη λήξη της εταιρικής χρήσεως επισυνάπτεται και αντίγραφο του Ισολογισμού καθώς και απόσπασμα πρακτικών της συνεδριάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου κατά την οποία εγκρίθηκε ο Ισολογισμός.

1.8. Διάθεση καθάρων κερδών Α.Ε.

Ο Κ.Ν. 2190/20 ορίζει τον τρόπο διαθέσεως των ετησίων καθάρων κερδών της Α.Ε., που, σε συνδυασμό με το άρθρο 3 του ΑΝ. 1148/67, έχει ως εξής:

α) Από το σύνολο των ετήσιων καθάρων κερδών αφαιρείται υποχρεωτικώς το ένα εικοστό αυτών τουλάχιστον προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή καύει να είναι υποχρεωτική, μόλις ο λογαριασμός του τακτικού αποθεματικού φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση (συμψηφισμό) του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού <<κέρδη και ζημιές>> πριν από κάθε διανομή μερίδματος (άρθρο 44).

β) Στη συνέχεια αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος, που πρέπει να είναι ποσοστό έξι τοις εκατό (6%) τουλάχιστον του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 45 και 2β Κ.Ν. 2190/20). Για το ίδιο θέμα το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/67 ορίζει ότι οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν κάθε χρόνο στους μετόχους τους ποσοστό από τα ετήσια καθαρά κέρδη, τουλάχιστον 35% εφόσον το ποσοστό αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσοστό 6% επί του μετο-

χικνού κεφαλαίου. Η διάταξη αυτή του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67 δεν εφαρμόζεται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 80% του καταβλημένου κεφαλαίου αποφασίσει τούτο. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρισμα κεφαλαιοποιείται και εκδίδονται νέες μετοχές που παραδίδονται στους δικαιούχους μετόχους. Επίσης η διάταξη του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67 περί υποχρεωτικής διανομής στους μετόχους ποσοστού κερδών 35% τουλάχιστον δεν εφαρμόζεται ούτε υπάρχει υποχρέωση κεφαλοποιήσεως, εάν η γενική συνέλευση με πλειοψηφία τουλάχιστον 95% αποφασίσει τούτο.

γ) Αν υπάρξει υπόλοιπο κερδών αυτό διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού. Από την παραπάνω διατύπωση της περίπτωσης (γ), που είναι επιταγή του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/20, προκύπτει το συμπέρασμα, ότι μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίζει πως θα διατίθεται το υπόλοιπο των ετησίων καθαρών κερδών της εταιρείας μετά τις υποχρεωτικές κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα. Γι' αυτό σκόπιμο είναι να υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας.

Ωστόσο, η νομολογία δέχεται ότι η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει ομόφωνα όπως το σύνολο των κερδών της χρήσεως (μετά την αφαίρεση, πάντως, της κρατήσεως για το τακτικό αποθεματικό) χρησιμοποιηθεί προς αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Συμπερασματικά, η γενική συνέλευση των μετόχων, όταν παρίσταται ή εκπροσωπείται το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου, μπορεί να αποφασίσει αιόμα και τη μη διανομή του πρώτου μερίσματος με σκοπό την χρησιμοποίησή του για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, επειδή αυτό δεν θίγει τα συμφέροντα των δανειστών της εταιρείας, αλλά μάλλον τα διασφαλίζει καλύτερα.

Η απόφαση όμως πρέπει να είναι ομόφωνη.

Σε καμιά περίπτωση, πάντως, η γενική συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει μη διανομή κερδών στους μετόχους για τις επόμενες χρήσεις.

Η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων, δεν μπορεί νόμιμα να αποφασίσει για τροποποίηση του Ισολογισμού γιατί συνέρχεται κατά το χρόνο που αυτός έχει καταστεί οριστικός. Επομένως, η έκτακτη γενική συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή στους μετόχους έκτακτου αποθεματικού προηγούμενων χρήσεων, εφόσον η ίδια νομική αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του Ισολογισμού, που έχει εγκριθεί και οριστικοποιηθεί από τη τακτική γενική συνέλευση. Σε περίπτωση, όμως, που επακολουθήσει έγκριση της απόφασης της έκτακτης γενικής συνελεύσεως από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση θεραπεύεται η αιυρότητα της πρώτης.

1.8.1. Υποβολή υπεύθυνης δηλώσεως κατά την εξόφληση των μερισμάτων ποδείξεων

Με την διάταξη του άρθρου 22 του Ν.820/1978 όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 18 του Ν.876/1979 ορίζεται ότι οι κομιστές ανωνύμων μετοχών, μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο υποχρεούνται κατά την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων σε υποβολή υπεύθυνης δηλώσεως του Ν.Δ. 105/1969 ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών, ανεξάρτητα αν η εξόφληση γίνει με μετρητά ή με πίστωση των ατομικών λογαριασμών των μετόχων.

1.8.2. Διανομή προσωρινού μερίσματος.

Η διανομή προσωρινού μερίσματος ή ποσοστών επιτρέπεται μόνο εφόσον είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν δημοσιευθεί σε μία ημερήσια εφημερίδα των Αθηνών και στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως λογιστική κατάσταση περί της εταιρικής περιουσίας. Η κατάσταση αυτή υποβάλλεται και στην εποπτεύουσα αρχή. Το κατά τον τρόπο αυτό διανεμόμενα κέρδη δεν μπορούν να υπερβούν το ήμισυ των αναφερομένων στη λογιστική κατάσταση καθαρών κερδών (άρθρο 46 Κ.Ν. 2190/20). Επομένως η λογιστική κατάσταση περί της οποίας μιλάει ο νόμος είναι ένας προσωρινός (αλλά πάντως εσωλογιστικός) Ισολογισμός.

31/12/1983

31/12/1984

31/12/1983

31/12/1983

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ	31/12/1984	31/12/1983	31/12/1984	31/12/1983
I. ΠΑΓΙΟ				
A. ΕΝΔΟΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ				
1. Γήραδα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Οικόδομοι	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
3. Μηχανήματα-Εγκαταστάσεις	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον Αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
4. Μέσα Μεταφορές	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον Αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
5. Εργαλεία και Όργανα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον Αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
6. Έπιπλα και Έξυπν	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον Αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
B. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ				
7. Συμμετοχές	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
8. Εγγυήσεις	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
9. Συγγενείς Έπιτοχές	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
10. Μέτοχοι-Φόροι Υπεραξίας Ν.1249/82	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Γ. ΛΟΙΠΟ ΠΑΓΙΟ				
11. Έξοδα πώτης εμποδίστησης	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Μεζον Αποθήκες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Υδάτινο	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
12. Διάφορα αναποσασυγής Ν.542/1977	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ				
II. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ				
A. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ				
1. Πρώτες ύλες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Υαλό συσκευασίας και βοηθητικό υαλό	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
3. Ανταλλακτικά	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
4. Ημικατεργασμένα προϊόντα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
5. Έτοιμα προϊόντα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
6. Υποπροϊόντα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
7. Προκαταβολές για αγορά βύθιας.	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
B. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ				
8. Πελάτες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
9. Συγγενείς Έπιτοχές	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
10. Άδεια προσημιού	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
11. Μέτοχοι-Φόροι Υπεραξίας Ν.1249/82	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
12. Διάφορα Χρηματικά Λογαριασμοί	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
13. Γραμμάτια εισπρακτέα στο χαρτοφυλάκιο	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
14. Λοιπές αξίες στο χαρτοφυλάκιο	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
15. Γραμμάτια εισπρακτέα στις Τράπεζες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
16. Χορήγηση	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ				
III. ΔΙΑΒΕΣΙΜΟ				
1. Καταθέσεις όψεως σε Τράπεζες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Ταμείο	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Διάφορες εκπτώσεις όσθρ. 9 Ν. 2190/20	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
I. ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ				
1. Μετατικό Κεφάλαιο (188.000 Μετοχές 960 Σοκ. η κάθε υ(α)	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Τεκνικά Αποθεματικά	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
3. Αποσπασμένη Κρίση Ν. 942/1949	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
4. Αποσπασμένη Κρίση Ν. 1213/1955	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
5. Αποσπασμένη Αποθεματικό ΑΝ 147/1967 Επενδύσεων	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
6. Αποσπασμένη Αποθεματικό ΝΑ 1078/1971 Επενδύσεων	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
7. Αποσπασμένη Αποθεματικό ΝΑ 1078/1971.	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Κεφαλαίου Κλήσεως	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
8. Έκτακτο Αποθεματικό	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
II. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
1. Άδεια από Τράπεζες	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Ελληνικό Δημόσιο-Φόρος Υπεραξίας Ν.1249/82	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
III. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
1. Προμηθευτές	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
2. Προκαταβολές πελατών	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
3. Τράπεζες-Βασικηρόθετες όψεως όψεων	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
4. Τράπεζες-Βασικηρόθετες χρηματοδοτήσεις	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
5. Ελληνικό Δημόσιο-Φόρος Υπεραξίας Ν.1249/82	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
6. Ελληνικό Δημόσιο-Λοιπός Φόρος	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
7. Ασφαλιστικά(Οργανισμός (εισφοράς κλειστής χρήσεως)	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
8. Διάφοροι Πιστωτικοί Λογαριασμοί	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
9. Έξοδα Οετιλόμενα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
10. Μεταβλητά μετά φόρον πληρωτέα	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Υπεραξία εκπτώσεως όσθρ. 9 Ν. 2190/1920	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

	ΧΡΗΣΗ 1984	ΧΡΗΣΗ 1983
Μικτό κέρδος από βιομηχανοποίηση	XXXX	XXXX
Πριμοδοτήσεις εξαγωγών	XXXX	XXXX
Τόκοι από πελάτες	XXXX	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
Μείον		
Έξοδα Διοικήσεως	XXXX	XXXX
Έξοδα Χρηματοδοτήσεως	XXXX	XXXX
Έξοδα Διαθέσεως	XXXX	XXXX
Υπόλοιπο	XXXX	XXXX
Μείον		
Σύνολο τακτικών αποσβέσεων	XXXX	XXXX
Μείον:Κοστολογηθείσες	XXXX	XXXX
Υπόλοιπο	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
Πλέον:Πρόσθετες αποσβέσεις	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
	XXXX	XXXX
Πλέον		
Τόκοι εντόκων δανείων	XXXX	XXXX
συναλλαγματικές διαφορές	XXXX	XXXX
Διάφορα έσοδα	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
	XXXX	XXXX
Μείον:Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων	<u>XXXX</u>	-
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	XXXX	XXXX
Μείον:Φόρος Εισοδήματος Δ'Κατηγορίας:		
-Για κέρδη χρήσεως 1983 που επιτέθηκε το 1984	XXXX	-
-Για κέρδη χρήσεως 1984	<u>XXXX</u>	<u>-</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗ	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

	ΧΡΗΣΗ 1984	ΧΡΗΣΗ 1983
Καθαρά κέρδη Χρήσεως	XXXX	XXXX
Μείον:Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	-	XXXX
	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
ΕΙΣ:		
Τακτικό Αποθεματικό	XXXX	XXXX
Μερίσματα χρήσεως	XXXX	XXXX
Αφορολ.Αποθεματικό Επενδύσεων άρ. 3 ΝΔ 1078/71	XXXX	XXXX
Αφορολ.Αποθ.Κεφαλαίου Κίνησης άρθρ.4 ΝΔ 1078/71	XXXX	XXXX
Έκτακτο Αποθεματικό	-	XXXX
ΣΥΝΟΛΟ	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:Η διανομή κατά τη χρήση μερίσματος μικρότερου του 35% των κερδών αυτής, πρέπει να εγκριθεί σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν.876/79 με ειδική απόφαση της Τακτικής Γεν.Συνελεύσεως των Μετόχων με πλειοψηφία του 95% τουλάχιστου του Μετοχικού Κεφαλαίου της Εταιρείας.

Πάτρα 28 Φεβρουαρίου 1985

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.

Ο ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ. ΚΑΙ

Ο Δ/ΝΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Ι. ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 409/86

Α. Γενικά περί Π.Δ. 409/86.

Στο ΦΕΚ/Α/28.11.86 δημοσιεύθηκε το Π.Δ. 409/12.12.86, περί προσαρμογής του νόμου 2190/20 <<περί ανωνύμων εταιρειών>> (όπως αυτό κωδικοποιήθηκε με το Β.Δ. 174/65) προς το σχετικό δίκαιο της Ε.Ο.Κ.. Η προσαρμογή αυτή γίνεται με βάση τα άρθρα 4 και 5 του Ν.1338/83 για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στη χώρα μας, και σύμφωνα με τις ειδικότερες οδηγίες της Ε.Ο.Κ. 65/151/9.3.68, 77/91/13.12.76, 78/660/25.7.78 και μεριές της 83/349/13.7.83. Αυτά ακριβώς ορίζει το άρθρο 1 του Π.Δ. 409/86, με περισσότερα λόγια. Τα υπόλοιπα άρθρα του Π.Δ. 409/86 τροποποιούν ή αντικαθιστούν πολλά άρθρα του Κ.Ν. 2190/20. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι επερχόμενες τροποποιήσεις στο Κ.Ν. 2190/20-παρά το πλήθος τους-δεν θίγουν ουσιαστικά τις βασικές λειτουργίες της ανώνυμης εταιρείας στη χώρα μας. Είναι κάποιες τροποποιήσεις, κυρίως επί τυπικών και λεπτομερεισιών θεμάτων. Έτσι, μπορεί να επιτυγχάνεται κάποια προσαρμογή του ελληνικού περί ανωνύμων εταιρειών δικαίου στις οδηγίες της ΕΟΚ, αλλά δυστυχώς δεν επέρχεται ο τόσο απαραίτητος εκσυγχρονισμός του θεσμού της ανώνυμης εταιρείας, και αυτό γιατί γενναίος εκσυγχρονισμός της περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσίας θα ήταν για παράδειγμα η τροποποίηση και παροχή των κινήτρων για τη στροφή των ιδιωτικών καταθέσεων προς επένδυση στο μετοχικό κεφάλαιο, ο εκσυγχρονισμός του Χρηματιστηρίου Αξιών, η φορολογική ελάφυνση των μικρομετόχων, η προστασία της μειοψηφίας κ.α..

Βάσει όμως του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και φυσικά του Π.Δ. 409/86 δεν θα πρέπει να παραλείψουμε το σκεπτικό της ανατροπής, της αρρωστημένης πλέον, σχέσης μεταξύ <<οικογενειακών>> Α.Ε. και Α.Ε. εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Σαφώς είναι μικρότερος ο αριθμός των Α.Ε. των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο, από τον αριθμό των Ανωνύμων Εταιρειών που βιώνουν εντός Χρηματιστηρίου. Συνέπεια αυτής της ανισότητας ήταν, και εξακολουθεί μέχρι σήμερα να είναι, η περιορισμένη έγταση της κεφαλαιοαγοράς, και το πεδίο δράσης των επενδυτών, που δρουν στο Χρηματιστήριο, αρκετά περιορισμένο. Αποτέλεσμα αυτής της κατάστασης είναι οικονομικοί πόροι άμεσα εκμεταλλεύσιμοι, να παραμένουν ανεικμετάλλευτοι σε βάρος των εταιρειών.

Με την αξιοπιστία και διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, που υπόσχεται με την εφαρμογή του το ΕΓΛΣ η οποία μας βρίσκει απόλυτα σύμφωνους, επιχειρείται έμμεσα ή άμεσα η άμβλυνση αυτής της ανισότητας και σε τελική φάση η ανατροπή αυτής της σχέσης μεταξύ των εταιρειών που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο, και αυτών που παραμένουν εντός χρηματιστηρίου.

Η δεύτερη αυτή κατηγορία εταιρειών, εντός χρηματιστηρίου, κρατούσε <<τις πόρτες>> κλειστές για τους επενδυτές. Αυτό ισχύει και σήμερα, δηλαδή οι μετοχές αυτών των εταιρειών κυκλοφορούν σταθερά στα χέρια ενός συγκεκριμένου αριθμού μετόχων, και συνεπώς μακριά από τους ενδιαφερόμενους επενδυτές εντός εταιρείας. Το παραπάνω δικαιολογεί και την ονομασία αυτής της κατηγορίας των εταιρειών σαν οικογενειακές και κλειστές. Αλλά και

οι εταιρείες οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο δεν μπορούμε να πούμε πως έχουν κορεσθεί από τη συσσώρευση των κεφαλαίων των επενδυτών. Γενικά η κεφαλαιοαγορά είναι περιορισμένη και οι επενδυτές επιφυλακτικοί. Αυτό γιατί, όντας εκτός εταιρείας οι πληροφορίες που μπορούν να έχουν στα χέρια τους από τις οικονομικές καταστάσεις είναι περιορισμένες και όχι πάντα ακριβείς και με σαφήνεια. Το γεγονός αυτό δημιουργεί ερωτηματικά για την τύχη μιάς μελλοντικής επένδυσης, η οποία τελικά ίσως δεν πραγματοποιείται. Το ΕΓΑΣ επιβάλλει και επιφέρει έναν νέο τρόπο σύνταξης, παρουσίασης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Μ'αυτόν καθ'αυτόν τον τρόπο θ'ασχοληθούμε παρακάτω.

Αυτό που ενδιαφέρει εδώ είναι ότι μ'αυτόν τον τρόπο <<βγαίνουν>> προς τα έξω αρκετά σημαντικότερα στοιχεία από-τι στο παρελθόν παρουσιαζόμενα μ'έναν διαφορετικό τρόπο, ο-πωσδήποτε πιο ξεκάθαρο. Και όχι μόνο αυτό, αλλά βλέπουν το φως της δημοσιότητας και νέες οικονομικές καταστάσεις όπως το Προ-σάρτημα αναμφίβολα χρήσιμες στους επενδυτές.

Όλα αυτά σαφώς και αποτελούν κίνητρα για την ανάπτυξη της κεφαλαιοαγοράς αφού οι προσφέροντες τα κεφάλαια επενδυτές έ-χουν στα χέρια τους μια πιο σαφή εικόνα της εταιρείας που θα δεχθεί την μελλοντική επένδυσή τους. Τελικά άρχισε να διαφαίνε-ται πως όταν νομοθετούν στην Ελλάδα έπαυσαν να έχουν υπόψη μό-νο τους Ταμειακούς στόχους. Το Π.Δ. 409/86 έχει 42 άρθρα, αλλά τα θέματα της ανώνυμης εταιρείας που θίγει είναι δυσαναλόγως λί-γα, και από αυτά, τα ουσιαστικά, ακόμα πιο λίγα. Πολλές από τις νέες διατάξεις είναι καινοφανείς, ασαφής ή αντικρουόμενες με άλ-

λες διατάξεις που αναφέρονται σε θέματα τυπικά, γνωστά στην πράξη από δεκαετιών. (π.χ. θέματα δημοσιότητας).

1.1.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΕΙΣΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΤΟΥ ΑΡ. 9 ΤΟΥ
Κ.Ν. 2190/20 ΚΑΤΟΠΙΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΜΕ ΤΟ Π.Δ.409/86

Με το άρθρο 9 του Π.Δ. 409/86 τροποποιείται μερικές το άρθρο 9 του Κ.Ν.2190/20, σύμφωνα με το οποίο η εξακρίβωση της αξίας των εισφερομένων (για τη σύσταση και για κάθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.) ειδών γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής. Η επιτροπή αυτή αποτελείται από εμπειρογνώμονες. Ένας ή δύο δημόσιοι υπάλληλοι με πτυχίο ανωτάτης σχολής ή από έναν ή δύο Ορκωτούς Λογιστές τους ΣΟΛ και από έναν εμπειρογνώμονα του οικείου Επιμελητηρίου.

Προηγουμένως και προ της τροποποίησεως υπήρχε και τέταρτο μέλος σ'αυτή την επιτροπή. Το τέταρτο αυτό μέλος-το οποίο καταργήθηκε τώρα με το Π.Δ. 409/86-ήταν εκπρόσωπος του εισφέροντος το είδος για εκτίμηση. Τώρα οι επιτροπές αυτές που ορίζονται με απόφαση του νομάρχη, είναι πάντοτε τριμελείς και τα μέλη τους δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες στις παραπάνω επιτροπές συμμετέχουν υποχρεωτικά Ορκωτός ή Ορκωτοί Λογιστές θα καθοριστούν με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου. Για τη συγκρότηση της εκτιμητικής αυτής επιτροπής του άρθρου 9 υποβάλλεται αίτηση στην οικεία νομαρχία, συνοδευόμενη από παράβολο δημοσίου ταμείου και διάφορα στοιχεία αποδεικτικά της αξίας των εισφερομένων ειδών. (π.χ. πρόσφατος ισολογισμός, ή τιμολόγιο, ή συμβόλαιο αγοράς κ.λ.π.): Θα πρέπει να αναφέρουμε επίσης ότι τα μέλη της Επιτροπής αυτής ορίζονται με πράξη του Υπουργείου Εμπο-

ρίου μέσα σε 15 μέρες από την υποβολή της σχετικής αίτησης στο Υπουργείο, και η γνωμοδότηση της Επιτροπής πρέπει να υποβάλλεται μέσα σε 2 μήνες από τον ορισμό των μελών της. Τα οδοιπορικά έξοδα καθώς και η αποζημίωση των μελών της Επιτροπής καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου, και βαρύνουν τους ενδιαφερομένους. Για τον καθορισμό της αποζημίωσης των Ορκωτών Λογιστών του ΣΟΛ που συμμετέχουν στην Επιτροπή, λαμβάνοντας υπ'όψη οι σχετικές διατάξεις του Ν.Δ. 3329/1955 <<Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών>>. Η αποζημίωση αυτή και πάλι βαρύνει τους ενδιαφερόμενους ενεργώντας την εισφορά σε είδος μετόχους.

Η έκθεση της επιτροπής αποτιμήσεως των εισφορών σε είδος υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β του Π.Δ. 409/86 που όμως δεν είναι του αμέσου ενδιαφέροντός μας.

Εξ αρχής είναι φανερό η αλλαγή της δομής της επιτροπής εκτιμήσεως-εισφερομένων-ειδών, η οποία έλαβε χώρα με το Π.Δ. 409/86 το οποίο τροποποίησε αρκετά άρθρα του 2190/20. Έτσι τα μέλη της επιτροπής αυτής από 4 που ήταν πριν την τροποποίηση γίνονται μετά από αυτήν 3, έχοντας παραμερίσει στο περιθώριο το 4ο μέλος, εκπρόσωπο του εισφέροντος το είδος για εκτίμηση-αποτίμηση. Ρητά επίσης ορίζεται ότι τα μέλη των επιτροπών αυτών δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. Μέσα στην τροποποίηση του άρθρου 9 από το Π.Δ. 409/86 διαφαίνεται επίσης κάποιος διαχωρισμός ορισμένων περιπτώσεων στις οποίες μέλη των επιτροπών εκτιμήσεως-εισφερομένων ειδών πρέπει να είναι υποχρεωτικά Ορκωτός ή ορκωτοί λογιστές. (Όλα τα παραπάνω είναι βασικά συστατικά για να εξασφαλισθεί κατά το δυνατόν περισσότερο ή αντικειμενική και αμερόληπτη κρίση της

επιτροπής, και θεσπίσθηκαν ακριβώς για το σκοπό αυτό.)

1.2. ΑΡΧΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86 που αναφέρθηκε πιο πάνω και αντικατέστησε το άρθρο 43γ του Κ.Ν. 2190/20 ορίζει ρητά ότι από την εφαρμογή του Π.Δ. 409/86 (δηλαδή από 1/1/87) και στο εξής ο Ισολογισμός της Ανώνυμης Εταιρείας θα καταρτίζεται σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώνει το Γ.Λ.Σ.. Οι βασικές αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού είναι:

1.Η αρχή της συντηρητικότητας

I.Η διεθνώς παραδεγμένη και καθολικά εφαρμοζόμενη αρχή της συντηρητικότητας (προνοίας, συνέσεως), η οποία πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως (Ισολογισμού-αποτελεσμάτων), συνίσταται στο ότι, από τις διάφορες μεθόδους αποτιμήσεως και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως, τις οποίες αποδέχεται και διδάσκει η επιστήμη της ιδιωτικής οικονομικής και λογιστικής, πρέπει να επιλέγονται και να εφαρμόζονται πάγια, εκείνες, με τις οποίες προσδιορίζονται τα μικρότερα κέρδη και εμφανίζεται η λιγότερη ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως.

II.Με την εφαρμογή της βασικής αρχής της συντηρητικότητας δεν επιδιώκεται, σκόπιμα, η απόκρυψη κερδών και η υποτιμημένη εμφάνιση της περιουσίας της επιχειρήσεως, αλλά στοχεύεται να εξασφαλισθεί βιωσιμότητα στην επιχείρηση, την οποία οι σύγχρονες αντιλήψεις, πολύ ορθά, θεωρούν κύτταρο της κοινω-

νωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην ανάπτυξη της οικονομίας κάθε χώρας.

III. Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρictων ή αβέβαιων κερδών και η διανομή τους στους μετόχους και στο Δημόσιο (με τη μορφή μερίσματος και φόρων), γιατί ουσιαστικά διανέμονται, μερικά ή ολικά τα κεφάλαια της επιχειρήσεως (ίδια ή ξένα), με τις γνωστές συνέπειες (η επιχείρηση θα οδηγηθεί σε αφανισμό και έτσι θα παύσει να παράγει αγαθά και να απασχολεί εργαζόμενους κ.λ.π.). Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών αποβλέπει η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας από την οποία πηγάζουν οι εξής βασικοί κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως και του λογαριασμού αποτελεσμάτων που τον συνοδεύει:

α) Οι κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων βασίζονται στη μέθοδο της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής (ιστορικό κόστος κτήσεως).

β) Τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αποτιμούνται στην αξία κτήσεως ή του κόστους ιδιοπαραγωγής, σε περίπτωση δε μείωσης της αξίας αυτής (λόγω απαξιώσεως κλπ) σχηματίζεται πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση να γίνεται στη χαμηλότερη αξία (βλ. άρθρο 35 της 4ης οδηγίας ΕΟΚ). Οι συμμετοχές και τα χρεώγραφα καθώς και τα αποθέματα, αποτιμούνται στη χαμηλότερη αξία τους, μεταξύ του ιστορικού κόστους κτήσεώς τους (τιμής κτήσεως ή κόστους παραγωγής) και της κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού τρέχουσας αξίας τους.

γ) Στα έσοδα της χρήσεως καταχωρούνται μόνο εκείνα που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση και είναι βέβαια και πραγματικά (δηλ. απαγορεύονται απολύτως οι <<προβλέψεις>> εσόδων).

δ) Πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις, σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για όλους τους κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων που εμφανίστηκαν μέσα στη χρήση και μέχρι περάτωσης των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, άσχετα αν τα αίτιά τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις. Δηλαδή τα μεν έσοδα απαιτείται να είναι οπωσδήποτε βέβαια και πραγματικά (και συνεπώς δεν νοούνται <<προβλέψεις>> εσόδων), ενώ αντίθετα, προκειμένου για πιθανές ζημιές ή έξοδα ή πιθανές υποτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού, πρέπει να σχηματίζονται σχετικές προβλέψεις, έστω και αν υπάρχουν μόνο απλές ενδείξεις πιθανότητας επελεύσεως της ζημίας ή πραγματοποίησεως του εξόδου ή της υποτιμήσεως.

ε) Πρέπει να διενεργούνται οι κανονικές αποσβέσεις και να σχηματίζονται οι ανάλογες προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν η χρήση καταλείπει κέρδη ή ζημιές.

στ) Πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως όλα τα βέβαια έσοδα και όλα τα βέβαια καθώς και όλα τα πιθανά έξοδα που την αφορούν, ανεξάρτητα από την ημερομηνία εισπράξεως των εσόδων και πληρωμής των εξόδων.

IV. Η 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ., αφενός απαιτεί ρητά την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, αφετέρου όλοι οι κανόνες αποτιμήσεως που προβλέπει βασίζονται στην αρχή αυτή.

2. Η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων.

1. Το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχειρήσεως είναι μία συ-

νεχής και αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή από αυτή αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών-χρημάτων), που συστηματικά καταγράφει και παρακολουθεί η λογιστική σε ενιαίο νόμισμα. Αυτό το συνεχές κύκλωμα των εισροών και εκροών αρχίζει με την έναρξη της λειτουργίας της επιχειρήσεως και τελειώνει με τη διάλυσή της, όταν και όποτε συμβεί αυτή, οπότε και προκύπτουν και τα συνολικά και οριστικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Η διακοπή, όμως, της λειτουργίας της επιχειρήσεως και η διάλυσή της συμβαίνει, κατά κανόνα, μετά από πολλά χρόνια (μετά από δεκαετίες ή και αιώνες μετά), ενώ επιτακτικές ανάγκες, που πηγάζουν, τόσο μέσα από την επιχείρηση (για να λαμβάνονται σωστές επιχειρηματικές αποφάσεις κ.λ.π.), όσο και από τις σχέσεις της προς τα έξω (τους τρίτους, το Κράτος κ.λ.π.), επιβάλλουν να προσδιορίζονται οικονομικά αποτελέσματα και σε σύντομα και τακτικά χρονικά διαστήματα και όχι μόνο στο τέλος της ζωής της επιχειρήσεως. Έτσι, για την κάλυψη των επιτακτικών αυτών αναγκών, καθιερώθηκε διεθνώς η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως, η διάρκεια της οποίας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. (Κατ'εξαίρεση (βλ. άρθρο 33 Ν.Δ. 3323/1955 και άρθρο 40 Κ.Φ.Σ. του Π.Δ. 99/1977), η διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως ενάρξεως των εργασιών της επιχειρήσεως επιτρέπεται να είναι, είτε μικρότερη των δώδεκα μηνών, είτε μεγαλύτερη, μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες (βλ. και άρθρο 42 Ν.2190/20), η δε διαχειριστική χρήση λήξεως (διακοπής) των εργασιών επιτρέπεται να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών. Αυτοί οι κανόνες είναι υποχρεωτικοί για τις σχέσεις της επιχειρήσεως προς τα έξω, ενώ για τις εσωτερικές ανάγκες, όπως είναι αυτόνοητο, επιτρέπεται να

προσδιορίζονται αποτελέσματα και για μικρότερα της χρήσεως χρονικά διαστήματα, τα οποία καλούνται βραχύχρονα αποτελέσματα (μηνιαία, διμηνιαία κ.λ.π.), και των οποίων η γνώση από τη Διοίκηση της επιχειρήσεως είναι απαραίτητη, για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Σημειώνεται, ότι, από ειδικές διατάξεις (Π.Δ.360/1985) επιβάλλεται, στις ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, να δημοσιεύουν ορισμένα οικονομικά στοιχεία της δραστηριότητας και των αποτελεσμάτων του πρώτου εξαμήνου κάθε χρήσεως.

II. Έχει σχεδόν επικρατήσει διεθνώς η συνήθεια, η διαχειριστική χρήση να συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος και συνεπώς να λήγει την ημέρα λήξεως και του ημερολογιακού έτους (την 31 Δεκεμβρίου). Λίγες είναι οι εξαιρέσεις της συνήθειας αυτής, οι οποίες αφορούν κυρίως τις εποχιακές επιχειρήσεις.

Η νομοθεσία (άρθρο 33 Ν.Δ. 3323/1955 και άρθρο 40 Κ.Φ.Σ. του Π.Δ. 99/1977) επιβάλλει την υποχρέωση, η διαχειριστική χρήση να λήγει την 30 Ιουνίου ή την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, κατ' επιλογή της επιχειρήσεως, με την υποχρέωση η επιλεγείσα ημερομηνία να τηρείται παγίως, της αλλαγής της επιτρεπομένης μόνο για εξαιρετικούς λόγους και μετά από σχετική έγκριση του οικονομικού Εφόρου. Παρέχεται δε (από τη νομοθεσία), η ευχέρεια στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και στις θυγατρικές εταιρείες τους, να κλείνουν ισολογισμό την ημερομηνία που κλείνει τον ισολογισμό η αλλοδαπή επιχείρηση.

III. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως. Οι δύο αυτές αρχές είναι αλ-

ληπένδετες. Η μία προϋποθέτει την άλλη, διότι για να προσδιορισθούν τα οικονομικά αποτελέσματα στο τέλος κάθε χρήσεως, πρέπει να διακοπεί, λογιστικά, το συνεχές και αδιάκοπο κύκλωμα της εισροφής στην επιχείρηση και εκροής, από αυτή, αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών, χρημάτων) και να συσχετιστούν συστηματικά μεταξύ τους, οι αξίες που εισέρρευσαν στην επιχείρηση κατά την διάρκεια της χρήσεως (οι οποίες αποκαλούνται <<έσοδα>>), με εκείνες που εξέρρευσαν από την επιχείρηση κατά την ίδια χρήση (και αποκαλούνται <<έξοδα>>), αφού προηγουμένως γίνονται χρονική τακτοποίησή τους, κατά την οποία, αφενός αφαιρούνται οι αξίες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις (προπληρωμένα έξοδα, προεισπραγμένα έσοδα κ.λ.π.), αφετέρου προστίθενται οι αξίες που αφορούν τη χρήση αυτή αλλά περιλήφθηκαν ή θα περιληφθούν στο συναλλακτικό κύκλωμα άλλων χρήσεων (δηλαδή γίνονται προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα που αφορούν την παρούσα χρήση αλλά θα οριστικοποιηθούν και θα κληρωθούν στις επόμενες, λογιστικοποιούνται τα ποσά εξόδων και εσόδων που αφορούν αυτή τη χρήση αλλά δεν είναι απαιτητά μέχρι τη λήξη της κ.λ.π., κ.λ.π.).

Με τον όρο <<αυτοτέλεια>> εννοούμε τον πλήρη διαχωρισμό μεταξύ των διαχειριστικών χρήσεων, της οικονομικής δραστηριότητας και των εσόδων και εξόδων που απορρέουν από αυτή, έτσι ώστε κάθε χρήση να περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα και έξοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας τα οποία συνέβησαν μέσα στη χρήση αυτή.

3. Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησης των ίδιων λογιστικών μεθόδων και αρχών.

1. Τα αποτελέσματα που προσδιορίζονται στο τέλος κάθε χρή-

σεως, με το κλείσιμο του λογιολογισμού, θα προέρχονται αποκλειστικά από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας μόνο εάν, για τον προσδιορισμό τους, εφαρμόζονται πάγια οι ίδιες λογιστικές μέθοδοι και αρχές. Δηλαδή εάν εφαρμόζονται πάγια οι ίδιοι κανόνες αποτιμής των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, οι ίδιες αρχές και διαδικασίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών (κατανομής εξόδων, μεθόδων κοστολογήσεως κ.λ.π.), οι ίδιες μέθοδοι και αρχές διενεργείας αποσβέσεων, σχηματισμού προβλέψεων κ.λ.π..

Οποιαδήποτε αλλαγή στις λογιστικές αρχές, σε σχέση με εκείνες που εφαρμόστηκαν την προηγούμενη χρήση (όπως π.χ. αλλαγή στις μεθόδους αποτιμής των αποθεμάτων, ή αλλαγή στη διαδικασία και στις αρχές διενεργείας αποσβέσεων ή σχηματισμού προβλέψεων ή προσδιορισμού του κόστους παραγωγής κ.λ.π.), επηρεάζει άμεσα, τόσο την εμφάνιση της χρηματοοικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως στον λογιολογισμό της, όσο και τα αποτελέσματα της χρήσεως. Εάν π.χ. μια επιχείρηση χρησιμοποιήσει, για την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως (F.I.F.O.), ενώ την προηγούμενη χρήση είχε χρησιμοποιήσει την αντίστροφη της σειράς εξαντλήσεως μέθοδο (L.I.F.O.), τότε θα προκύψει διαφορετική αξία αποθεμάτων καθώς και ισόποσα διαφορετικό ύψος αποτελεσμάτων από πωλήσεις από εκείνα που θα προέκυπταν αν εφαρμοζόταν η μέθοδος που είχε εφαρμοστεί την προηγούμενη χρήση (δηλ. η L.I.F.O.). Το ίδιο συμβαίνει και εάν γίνει κάποια μεταβολή στις μεθόδους, τις αρχές ή διαδικασίες λογισμού του κόστους, σε σχέση με εκείνες που είχαν εφαρμοστεί την προηγούμενη χρήση.

II. Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ίδιων λογιστικών μεθόδων και αρχών, δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται απολύτως οποιαδήποτε αλλαγή, αιόμα και αν αυτή γίνεται για λόγους βελτιώσεως. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις επιτρέπονται μεταβολές. Έχει γίνει, γενικά, δεκτό από την επιστήμη και την πρακτική και έχει υιοθετηθεί από τη νομοθεσία, ότι μεταβολές επιτρέπονται μόνο εφόσον συντρέχουν (αθροιστικά) οι εξής προϋποθέσεις:

(α) Η μεταβολή να επιβάλλεται από εξαιρετικούς λόγους.

(β) Οι εξαιρετικοί λόγοι που επέβαλαν την μεταβολή να αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, με πλήρη αιτιολόγηση της λύσεως που προκρίθηκε.

(γ) Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις να παρατίθενται οι επιδράσεις της μεταβολής στην περιουσιακή διάθροση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχειρήσεως.

4. Η αρχή της συνέχισεως της δραστηριότητας της επιχειρήσεως.

I. Για να εφαρμοσθούν οι παραδεγμένοι κανόνες αποτιμήσεως, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, πρέπει να θεωρείται ως δεδομένο, ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα για άοριστο χρόνο. Γιατί, διαφορετικά, πρέπει να εφαρμοσθούν άλλοι κανόνες αποτιμήσεως. Δηλαδή, οι εφαρμοστέοι κανόνες αποτιμήσεως εξαρτώνται, κατά κύριο λόγο, από τις προοπτικές που υπάρχουν για το μέλλον της επιχειρήσεως. Εάν επιχείρηση έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής, το δεδομένο αυτό θα επηρεάσει άμεσα τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, των προβλέψεων κ.λ.π.. Επίσης, εάν η επιχείρηση πρόκειται να διακόψει, τη λειτουργία της και να

διαλυθεί, τότε πρέπει να καταρτισθεί υσολογισμός ρευστοποιήσεως, δια της αποτιμώσεως των περιουσιακών στοιχείων στην αξία ρευστοποιήσεώς τους. Αντίθετα, εάν η συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, για αόριστο χρόνο, προδιαγράφεται ομαλή, τότε, για την κατάρτιση του υσολογισμού τέλους χρήσεως, τα περιουσιακά στοιχεία θα αποτιμηθούν με βάση τους γενικά παραδεγμένους κανόνες αποτιμώσεως (εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας και αποτίμηση στην χαμηλότερη τιμή, μεταξύ των τιμών κτήσεως και τρέχουσας κ.λ.π.).

5. Η αρχή του δουλευμένου των εξόδων και επιβαρύνσεως κάθε χρήσεως με το σύνολο των βέβαιων καθώς και των πιθανών εξόδων που την αφορούν.

I. Η αρχή αυτή είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων (ανωτ. παράγ. 2), καθώς και της αρχής συντηρητικότητας (ανωτ. παράγ. 1).

Κάθε χρήση βαρύνεται με το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν (αναλώθηκαν) μέσα σ' αυτή, για απόκτηση (δημιουργία, πραγματοποίηση) εσόδων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πληρώθηκαν ή θα πληρωθούν τα έξοδα. Δεν έχει καμμία σημασία αν ορισμένα έξοδα πληρώθηκαν προκαταβολικά την προηγούμενη χρήση ή άλλα θα πληρωθούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις, γιατί καθοριστικό στοιχείο είναι ο σκοπός της πραγματοποιήσεως (αναλώσεως) του εξόδου. Αποκλειστικός δε σκοπός της πραγματοποίησεως εξόδων από την επιχείρηση, είναι η απόκτηση (δημιουργία) εσόδων.

II. Κάθε χρήση επιβαρύνεται, όχι μόνο με τα βέβαια έξοδα που την αφορούν, αλλά και με τις ανάγκαιες προβλέψεις για την

μάλυψη του συνόλου των πιθανών εξόδων ή ζημιών καθώς και των πιθανών υποτιμήσεων στοιχείων του ενεργητικού, η πραγματοποίηση των οποίων εμφανίστηκε ως πιθανή μέσα στη χρήση και μέχρι περατώσεως των εγγραφών κλεισίματος του λολογισμού, έστω και αν τα αίτια της δημιουργίας τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις. Δηλαδή επιβάλλεται να σχηματίζονται σχετικές προβλέψεις, έστω και αν υπάρχουν μόνο απλές ενδείξεις πιθανότητας επελεύσεως της ζημίας ή πραγματοποιήσεως του εξόδου ή της υποτιμήσεως.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών επιβάλλεται από την αρχή της συντηρητικότητας (ανωτ. παραγρ. I υπό ΙΙΙ) και αποβλέπει στον αποκλεισμό του κινδύνου της εμφάνισης ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών, με τη διανομή των οποίων θα ετίθετο σε σοβαρότατο κίνδυνο η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως. Όπως τονίζεται στην επόμενη παράγραφο προκειμένου περί εσόδων ισχύουν αντίθετοι κανόνες οι οποίοι απαγορεύουν αυστηρώς το σχηματισμό προβλέψεων για πιθανά έσοδα, αποβλέποντας και αυτοί στον αποκλεισμό του κινδύνου εμφάνισης ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών.

6. Η αρχή της καταχωρήσεως στα έσοδα κάθε χρήσεως μόνο των πραγματοποιημένων και βέβαιων εσόδων που την αφορούν.

I. Και η αρχή αυτή-όπως και η προηγούμενη-είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων (ανωτ. παράγρ. 2), καθώς και της αρχής της συντηρητικότητας (ανωτ. παραγρ. I).

Στα έσοδα κάθε χρήσεως καταχωρούνται τα βέβαια ποσά εσόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, καθώς και εκείνα (τα ποσά εσόδων) που τα αίτια της δημιουργίας τους (πραγματοποιήσεως

τους) ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις, αλλά εικαθαρίστηκαν και οριστικοποιήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή.

Γενικά, το έσοδο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε, όταν ολοκληρωθεί η πώληση και παραδοθεί το αγαθό (μεταβιβαστεί η κυριότητα του αγαθού) ή όταν παρασχεθεί η υπηρεσία, ανεξάρτητα από το χρόνο που εισπράχθηκε ή θα εισπραχθεί το αντίτιμο της πώλησεως ή η αμοιβή για την υπηρεσία που παρασχέθηκε, γιατί καθοριστικό στοιχείο είναι ο χρόνος ολοκληρώσεως της πώλησεως και παραδόσεως του αγαθού καθώς και της παροχής της υπηρεσίας και όχι ο χρόνος εισπράξεως του αντιτίμου ή της αμοιβής.

II.Ενώ σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τα έξοδα (βλ.προηγούμενη παράγρ. υπό II), κάθε χρήση επιβαρύνεται, εκτός από τα βέβαια έξοδα, και με τις αναγκαίες προβλέψεις για την κάλυψη του συνόλου των πιθανών εξόδων, ζημιών ή υποτιμήσεων στοιχείων του ενεργητικού, αντίθετα, προκειμένου περί των εσόδων, απαγορεύεται απολύτως ο σχηματισμός προβλέψεων για πιθανά έσοδα. Ο λόγος της ρητής αυτής απαγορεύσεως είναι αυτονόητος. Με την καταχώρηση στα έσοδα της χρήσεως και πιθανών και αβέβαιων ποσών εσόδων, προσαυξάνονται με τα ποσά αυτά τα κέρδη της χρήσεως η διανομή των οποίων θέτει σε σοβαρότατο κίνδυνο τη βιωσιμότητα της επιχειρήσεως. Για την αποτροπή του κινδύνου αυτού, στα έσοδα κάθε χρήσεως καταχωρούνται μόνο τα βέβαια και εικαθαρισμένα ποσά εσόδων.

7.Η αρχή του συσχετισμού των πραγματοποιημένων εσόδων με τα έξοδα που αναλώθηκαν για την πραγματοποίησή τους.

I.Το συνεχές και αδιάκοπο κύκλωμα της εισροής στην επιχείρηση και της εκροής, από αυτή, αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών και χρημάτων) αρχίζει με την έναρξη της λειτουργίας της ε-

πιχειρήσεως και τελειώνει με τη διάλυσή της, οπότε και προκύπτουν και τα συνολικά και οριστικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Η διακοπή όμως, της λειτουργίας της επιχειρήσεως και η διάλυσή της συμβαίνει, κατά κανόνα, μετά από πολλά χρόνια από την έναρξη της λειτουργίας της (μετά από δεκαετίες ή και αιώνες ακόμα), ενώ επιτακτικές ανάγκες, που πηγάζουν μέσα από την επιχείρηση (για να διοικείται σωστά) καθώς και από τις σχέσεις της προς τα έξω (τους τρίτους, το Κράτος κ.λ.π.), επιβάλλουν να προσδιορίζονται οικονομικά αποτελέσματα και σε σύντομα και ταυτά χρονικά διαστήματα και όχι μόνο στο τέλος της ζωής της επιχειρήσεως. Για την κάλυψη των επιτακτικών αυτών αναγκών καθιερώθηκε διεθνώς, με κανόνες που έχουν περιληφθεί στις νομοθεσίες όλων των χωρών, η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως, η διάρκεια της οποίας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα και καλύπτει κατά κύριο λόγο τις σχέσεις της επιχειρήσεως προς τα έξω, ενώ για τις ειδικές εσωτερικές ανάγκες η διεθνής πρακτική έχει καθιερώσει την τεχνική των βραχύχρονων αποτελεσμάτων (μηνιαίων, διμηνιαίων κ.λ.π.).

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως καθώς και κάθε βραχύχρονης περιόδου (μηνός, διμήνου κ.λ.π.) επιτυγχάνεται, αφενός με την αναλυτική καταγραφή σε ενιαίο νόμισμα και τη συστηματική παρακολούθηση, από τη λογιστική, του συνεχούς κυκλώματος της εισροής στην επιχείρηση και της εκροής από αυτή αξιών, και αφετέρου με το συσχετισμό των αξιών που εισέρχουσαν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή της βραχύχρονης περιόδου και οι οποίες καλούνται έσοδα, με εκείνες που εξέρχουσαν από την επιχείρηση κατά την ίδια περίοδο και απομα-

λούνται έξοδα, αφού προηγούμενα γίνει η χρονική τακτοποίησή τους, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ.α-νωτ.παράγρ. 2' υπό ΙΙΙ) σε συνδυασμό με τις αρχές που περιγράφονται στις δύο προηγούμενες παραγράφους (υπ' αριθ. 5 και 6).

ΙΙ.Ως έξοδο νοείται η ανάλωση αγοραστικής δυνάμεως στην προσπάθεια δημιουργίας και αποκτήσεως μεγαλύτερης αγοραστικής δυνάμεως από εκείνη που ανασλώθηκε. Η αγοραστική δύναμη που δημιουργείται καλείται έσοδο, και εάν είναι μεγαλύτερη από εκείνη που ανασλώθηκε, η διαφορά καλείται κέρδος, ενώ εάν είναι μικρότερη η διαφορά καλείται ζημία. Με την αρχή του συσχετισμού επιδιώκεται ο σωστός προσδιορισμός της διαφοράς αυτής (του κέρδους ή της ζημίας), συνεπώς για να επιτευχθεί ο επιδιωκόμενος σκοπός πρέπει να συσχετίζονται οι προσπάθειες (τα έξοδα) με τις αντίστοιχες επιτεύξεις (τα έσοδα) της αυτής χρήσεως ή βραχύχρονης περιόδου, γιατί <<γενεσιουργός αιτία του ε-ξόδου είναι το έσοδο>>.

Ανάλωση του εξόδου (ή του κόστους) είναι η εξαφάνιση του δια της επιβαρύνσεως του αντίστοιχου εσόδου που πραγματοποιήθη-κε από αυτό. Η ανάλωση των εξόδων επέρχεται:

-των μεν άμεσων, όταν πωληθούν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες, στο κόστος παραγωγής των οποίων είναι ενσωματωμένα

-των δε έμμεσων (διοικήσεως, χρηματοδοτήσεως, διαθέσεως ερευνών και αναπτύξεως), όταν πραγματοποιηθούν τα έσοδα της χρήσεως, χάρη των οποίων δαπανήθηκαν (για την εξασφάλιση από-ρρικτης και εύρυθμης λειτουργίας της επιχειρήσεως κατά την δι-άρκεια της χρήσεως).

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησεως

του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως μιάς επενδύσεως σε υλικό αγαθά και υπηρεσίες (δαπανώ για την αγορά, ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων)..

III.Ο όρος <<συσχετισμός>> υποδηλώνει η στενή σχέση που υπάρχει, μεταξύ των εξόδων που αναλώθηκαν και των αντίστοιχων εσόδων που πραγματοποιήθηκαν ως αποτέλεσμα της αναλώσεως των εξόδων αυτών. Δηλαδή, για να προσδιοριστεί το (συνολικό ή κατ' είδος) μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της χρήσεως ή της βραχύχρονης περιόδου, συγκρίνονται τα έξοδα που αναλώθηκαν με τα αντίστοιχα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την ανάληψη των εξόδων αυτών. Τα έξοδα αυτά που αναλώθηκαν και συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν, συνθέτουν το κόστος των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράχθηκαν από την ανάληψη των εξόδων και από την πώληση των οποίων πραγματοποιήθηκαν τα αντίστοιχα έσοδα. Πέρα, όμως, από τα έξοδα που συνθέτουν το κόστος των παραχθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών, αναλώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως (ή της βραχύχρονης περιόδου) και ορισμένα άλλα έξοδα, απαραίτητα για την απρόσκοπη και εύρυθμη λειτουργία της επιχειρήσεως κατά την περίοδο αυτή, τα οποία ονομάζονται έμμεσα έξοδα. Τα έξοδα αυτά είναι χρονικά έξοδα και συνθέτουν το κόστος λειτουργίας των λοιπών υπηρεσιών της επιχειρήσεως, δηλαδή εκείνων που δεν ασχολούνται άμεσα με την παραγωγή (προϊόντων ή υπηρεσιών) γι' αυτό και το κόστος αυτό βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως. Πρόκειται για το λειτουργικό κόστος:

της διοικητικής λειτουργίας

-της λειτουργίας διαθέσεως (ως προς τα έμμεσα ή γενικά έξοδα πωλήσεων, γιατί τα άμεσα και ειδικά έξοδα πωλήσεων βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων)

-της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (τόκοι και συναφή έξοδα)

-της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, κατά το μέρος που δεν αφορά πραγματικά παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.

Συνεπώς, ο συσχετισμός των εξόδων που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως (ή της βραχύχρονης περιόδου), μετά αντίστοιχα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν την ίδια χρήση από την ανάλωση των εξόδων αυτών, γίνεται σε δύο στάδια. Σε πρώτο στάδιο συσχετίζονται, τα έξοδα που αναλώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, κατά τρόπο άμεσο, με τα αντίστοιχα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν την ίδια χρήση και την άμεση ανάλωση των εξόδων αυτών και προσδιορίζονται, από το συσχετισμό αυτό, τα (συνολικά ή κατ'είδος) μετὰ αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημίες). Στη συνέχεια, σε δεύτερο στάδιο, τα αποτελέσματα αυτά συσχετίζονται με τα έμμεσα και χρονικά έξοδα, που αναλώθηκαν για να εξασφαλιστεί η εύρυθμη και απρόσκοπτη λειτουργία της επιχειρήσεως κατά τη διάρκεια της χρήσεως (κέρδος ή ζημία), αφού ληφθούν υπόψη και τα τυχόν έκτακτα έσοδα και έξοδα.

8.Η αρχή της εφαρμογής των κανόνων του ιστορικού κόστους

Η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, που είναι η πρώτη και σπουδαιότερη βασική λογιστική αρχή, προϋποθέτει την υιοθέτηση και εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους (βλ. ανωτ. παράγρ. 1 υπό III), σύμφωνα με την οποία, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, στα λογιστικά βιβλία της επιχειρή-

σεως, με την αξία της κτήσεώς τους ή του κόστους παραγωγής τους, η οποία αποτελεί και τη βάση για την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους (της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής), πέρα από το ότι αποτελεί βασικό μέσο εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας, έχει και το σπουδαίο ότατο πλεονέκτημα της αντικειμενικότητας. Πράγματι, ειτός από τις περιπτώσεις του σχηματισμού των προβλέψεων και-σε ολιγότερη έκταση-της δυνάμεως των αποσβέσεων, όπου είναι δυνατό να επεμβαίνει η υποκειμενική εκτίμηση, η μέθοδος του ιστορικού κόστους λειτουργεί βάσει αντικειμενικών κανόνων, οι οποίοι δεν αφήνουν περιθώρια σε υποκειμενικούς χειρισμούς και αυτοσχεδιασμούς και έτσι, τα λογιστικά στοιχεία και οι λογιστικές πληροφορίες που λαμβάνονται, έχουν την σφραγίδα της αντικειμενικότητας, γιατί είναι επαληθεύσιμες και επομένως σωστές και αξιόπιστες. Ενώ, αντίθετα, όλες οι άλλες μέθοδοι (του τρέχοντος κόστους ή της τιμής αντικαταστάσεως, του γενικού επιπέδου τιμών, καθώς και οι διάφορες παραλλαγές τους) βασίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις και συνεπώς τα δεδομένα τους είναι αναξιόπιστα σε μεγάλο βαθμό. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο, οι μέθοδοι αυτές έχουν αγνοηθεί, ως μέθοδοι γενικής εφαρμογής, από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των Κρατών, (πλην 3-4 μεμονωμένων περιπτώσεων που εμφανίστηκαν τα τελευταία χρόνια), καθώς και από την πράξη, παρά το ότι σε περιόδους πληθωρισμού επιβάλλεται, θεωρητικά ατουλάχιστο, η εφαρμογή τους. Αντίθετα, η μέθοδος του ιστορικού κόστους, λόγω της αντικειμενικότητάς της, έχει ανέκαθεν υιοθετηθεί από τις νομο-

θεσίες όλων των Κρατών και εφαρμόζεται καθολικά από την πράξη.

9. Η αρχή της μετρούσεως και εκφράσεως όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε ενιαίο νόμισμα.

Αυτονόητο είναι ότι, για τη σωστή και πλήρη παρακολούθηση και μέτρηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως, πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, συστηματικά και αναλυτικά, όλες οι επιμέρους φάσεις του κυκλώματος της επιχειρηματικής δράσεως της επιχειρήσεως, που συνίσταται σε μία συνεχή και αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή, από αυτή, αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών και χρημάτων), εκφρασμένες σε νόμισμα και μάλιστα ενιαίο.

Η λογιστική ανέκαθεν αποδέχεται το χρήμα σαν την αποκλειστική μονάδα καταγραφής, μετρούσεως και εκφράσεως όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως. Γι' αυτό, στα λογιστικά βιβλία καταχωρούνται και παρακολουθούνται μόνο οι δραστηριότητες εκείνες της επιχειρήσεως που εκφράζονται σε χρήμα, ενώ όσες δεν είναι δυνατό να εκφραστούν σε χρήμα δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία (π.χ. η αξία του ανθρώπινου δυναμικού, η μόλυνση του περιβάλλοντος από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως κ.λ.π.). Πέρα απ' αυτό, η χρηματική έκφραση πρέπει να γίνεται σε ενιαίο νόμισμα, γιατί, όπως είναι αυτονόητο, αν οι καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία γίνονται σε διαφορετικά νομίσματα, η άντληση συγκεντρωτικών πληροφοριών, οι μετρήσεις, συγκρίσεις κ.λ.π. θα είναι αδύνατες και επομένως η τήρηση των λογιστικών βιβλίων θα είναι άχρηστη.

Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στο εγχώριο νόμισμα, δηλαδή στο νόμισμα της χώρας που είναι εγκατεστημένη και δρα η επιχείρηση (ή το υποκατάστημά της κ.λ.π.), το οποίο είναι και το νό-

μισμα του κύριου όγκου των συναλλαγών της. Οι συναλλαγές σε άλλα (ξένα) νομίσματα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία αφού προηγούμενα μετατραπούν σε εγχώριο νόμισμα, σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες που ισχύουν. Βεβαίως, για να εξασφαλίζονται οι αναγκαίες πληροφορίες, καταχωρούνται σε βοηθητικές στήλες (κατά ξένο νόμισμα) και τα ξένα νομίσματα.

10. Η αρχή του δικαιολογητικού

Για οποιαδήποτε καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως δικαιολογητικού (παραστατικού), δηλαδή απόδεικτικού εγγράφου παραγματοποίησης του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, όπως, π.χ. συμβολαιογραφικού εγγράφου (προκειμένου περί αγοράς ή πώλησης ακινήτων), τιμολογίου (συνοδευομένου από δελτίο εισαγωγής ή εξαγωγής κ.λ.π.), δελτίου λιανικής πώλησεως, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης κ.λπ.

Τονίζεται, ότι, όλες ανεξαιρέτως οι καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία πρέπει, οπωσδήποτε, να βασίζονται σε επίσημα και κανονικά δικαιολογητικά, ανάλογα με την περίπτωση, με τα οποία να υποδεικνύονται και να αιτιολογούνται πλήρως όλες οι διαχειριστικές πράξεις και λογιστικές καταχωρήσεις, έτσι ώστε να είναι απόλυτα επαληθεύσιμες, οπότε θα εξασφαλίζεται και η αντικειμενική απόδειξή τους.

1.3. ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ Α.Χ.

(Μετά την τροποποίηση του 2190/20)

Όπως αναφέρθηκε στις προηγούμενες παραγράφους με τις διατάξεις των άρθρων 31-42 του Π.Δ. 409/86, τροποποιούνται, βαρ

σινά ο τρόπος καταρτίσεως και εμφανίσεως του Ισολογισμού. Με το άρθρο 29 του Π.Δ. 409/86, που αντικατέστησε το άρθρο 42α καθορίζονται όπως είπαμε, γενικές διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), που περιλαμβάνουν: α) Τον Ισολογισμό, β) τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, γ) τον Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και δ) το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται. Δηλαδή από δύο ελεγκτές, που πρέπει να έχουν τα προσόντα που ορίζει ο νόμος.

Όπως κατ'επανάληψη τονίσθηκε το Γενικό Λ.Σ. δεν είναι ακόμα υποχρεωτικό. Απλώς με το άρθρο 2 του Π.Δ. 1193/80, ορίσθηκε ως ημερομηνία προαιρετικής εφαρμογής η 1η Ιανουαρίου 1982.

Όμως με το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86, που αντικατέστησε το άρθρο 42 γ του Κ.Ν. 2190/20 επιβλήθηκε σε όλες τις ανώνυμες εταιρείες, όπως οι Ισολογισμοί αυτών συντάσσονται από το έτος 1987 υποχρεωτικά σύμφωνα με το σχετικό υπόδειγμα του Γ.Λ.Σ.. Αυτό οδηγεί εμμέσως στην εφαρμογή του Γ.Λ.Σ. έστω υπό συνοπτική μορφή γιατί είναι αυσιγνρίτως ευκολότερο να καταλήξει στην κατάρτιση του Ισολογισμού (σύμφωνα με το υπόδειγμα του Γ.Λ.Σ.) ακολουθώντας από την αρχή την κωδικοποίηση και τη σειρά των λογαριασμών αυτού, παρά εφαρμόζονται σε ολόκληρη τη χρήση ένα διαφορετικό λογιστικό σχέδιο (εάν η επιχείρηση δεν είχε στο μεταξύ προσαρμόσει το δικό της προς τις προδιαγραφές Γ.Λ.Σ.))

Κατά το Γ.Λ.Σ., το αποτέλεσμα της χρήσεως (καθαρά κέρδη ή καθαρή ζημία) προκύπτει, εάν από το σύνολο των υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 1, 2 και 3 αφαιρεθεί το σύνολο των υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 4 και 5. Δηλαδή:

Σύνολο Ενεργητικού (υπόλοιπα λογαριασμών ομάδων 1,2,3)	XXX
Μείον σύνολο Παθητικού (υπόλοιπα ομάδων 4 και 5)	<u>XXX</u>
Καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή Ζημιά (-) Υπολ.Λογ. 86	<u>XXX</u>

Επίσης, πάντοτε κατά Γ.Α.Σ., το αποτέλεσμα της εκμεταλλεύσεως θα μας το δώσει η διαφορά, που θα προκύψει, αν από το σύνολο των εσόδων (υπόλοιπα λογαριασμών έβδομης ομάδας) αφαιρεθούν το σύνολο των εξόδων (υπόλοιπα λογαριασμών έκτης ομάδας) και το σύνολο των αναλωθέντων πρώτων κ.λ.π. υλών και διαφόρων αγαθών της δεύτερης ομάδας. Δηλαδή:

Σύνολο Εσόδων (υπόλοιπα λογαριασμών ομάδας 7)		XXXX
Μείον:1)Σύνολο εξόδων (υπόλοιπα λογ/σμών 6)	XXX	
Μείον:2)Σύνολο ομάδας 2 μείον τελική απογραφή	<u>XXX</u>	<u>XXXX</u>
Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσως, Υπολ. 80		XXXX
(+) ή (-) Υπολ. λογαριασμών 81-85		<u>XXXX</u>
Καθαρό κέρδος (+) ή καθαρή ζημιά (-) υπολ.λογ.86		<u>XXXX</u>

Κάθε Ισολογισμός, που συντάσσεται μετά την ισχύ του Π.Δ. 409/86, οφείλει να καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα και τις οδηγίες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στα άρθρα 30 & επ. του Π.Δ. 409/86, που τροποποιούν αντίστοιχα τα άρθρα 42β, 42γ, 42δ του Κ.Ν. 2190/20, δίνονται λεπτομερείς οδηγίες για την δομή του Ισολογισμού και του Λογαριασμού Α.Χ.. Γίνεται μία προσπάθεια προσαρμογής τόσο προς την αντίστοιχη νομοθεσία της Ε.Ο.Κ., όσο και προς το Ν.1123/80 για το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, χωρίς όμως, να υπάρχει απόλυτη ταυτότητα. Επειδή ο Ν.1123/80, δηλαδή το Γ.Α.Σ., δεν έχει ακόμα γενική υποχρεωτική εφαρμογή, θα πρέπει να δεχθούμε ότι η ανώνυ-

μη εταιρεία, κατά την σύνταξη του Ισολογισμού της, πρέπει, όπου διαπιστώνεται διαφορά μεταξύ συναφών διατάξεων Ν.1123/80 και Κ.Ν. 2190/20 (όπως τροποποιήθηκε από το Π.Δ. 409/86), να ακολουθεί τη γραμμή του δεύτερου νομοθετήματος.

Να τονισθεί όμως και πάλι ότι ως προς το υπόδειγμα του Ισολογισμού, που θα ακολουθείται από το 1987, θα εφαρμόζεται το προβλεπόμενο από το Γ.Λ.Σ..

1.4. ΕΜΦΑΝΙΣΗ - ΣΥΝΤΑΞΗ

Τα άρθρα 29-42 του Π.Δ.409/86, που καταλαμβάνουν και το μεγαλύτερο μέρος του διατάγματος ασχολούνται με τη σύνταξη και δημοσίευση του Ισολογισμού μπορούμε να πούμε ότι οι επιφερόμενες τροποποιήσεις είναι αραιές και σημαντικές.

Η όλη φιλοσοφία των τροποποιήσεων είναι να προσαρμοσθεί η σύνταξη του Ισολογισμού με τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ., αλλά και με τον τύπο που επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ., το τελευταίο αυτό μάλιστα ορίζεται ρητά από το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20 όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86. Ο Ισολογισμός καταρτίζεται σε δύο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο από τα οποία περιλαμβάνεται το ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό.

1.5. ΕΛΕΓΧΟΣ

Με το Π.Δ. 409/86 επήλθε μια σοβαρή τροποποίηση ως προς το ποιές ανώνυμες εταιρείες έχουν την υποχρέωση να χρησιμοποιούν ως ελεγκτές μέλη του Σ.Ο.Λ. (δηλαδή Οριστούς Λογιστές). Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 27, 29 του Π.Δ.409/

86, προκύπτει ότι για τον τακτικό έλεγχο την Α.Ε. στην περίοδο από 1/1/87 μέχρι 31/12/89, πρέπει να συντρέχουν δύο από τις παρακάτω προϋποθέσεις (κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού 31/12/86), ώστε να υποχρεούνται να καλέσουν ως ελεγκτές Ορκωτούς Λογιστές:

α)Σύνολο Ισολογισμού (Α έως Ε κινδύλια εννοείται του ενός μέλους π.χ.ενεργητικό κατά την προηγούμενη διατύπωση)

2000000.000 δρχ.

β)Καθαρό ετήσιος κύκλος εργασιών: 400.000.000 δρχ..

γ)Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης (1986) άτομα 50 και άνω.

Είναι σαφές ότι με την τροποποίηση αυτή θα υποχρεωθεί τεράστιος αριθμός ανωνύμων εταιρειών να υπαχθεί στον τακτικό έλεγχο του Σ.Ο.Α.. Για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες θα εξακολουθήσει να ισχύει το προηγούμενο καθεστώς.

1.6. ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με την παράγραφο (4) του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ. (όπως αντικαταστάθηκε πρόσφατα από την παράγραφο (5) του άρθρου 11 του Π.Δ. 356/86) εναρμονίσθηκε το όριο για την υπογραφή του Ισολογισμού από πτυχιούχο προϊστάμενο λογιστηρίου στις περιπτώσεις που τα ετήσια ακαθάριστα όρια ξεπερνούν τα 80.000.000 δρχ. ετησίως. Τα απαιτούμενα προσόντα, που πρέπει να έχει ο δικαιούχος για υπογραφή Ισολογισμού είναι τα εξής:

Από 1/1/1987 απαιτείται:(α)Πτυχίο Ανώτατης Οικονομικής Σχολής ή Οικονομικού Τμήματος Ανώτατης Σχολής (π.χ.Νομικής Αθήνας, Θεσσαλονίκης), ή του τμήματος Δημόσιας Διοίκησης ()

της Παντείου ή της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. ή αναγνωρισμένο Πτυχίο Ισότιμης Ανώτατης Σχολής της αλλοδαπής και (β) πενταετής τουλάχιστον συναφής προϋπηρεσία σε λογιστικοοικονομικό κλάδο του δημοσίου ή Ιδιωτικού τομέα. Δικαίωμα υπογραφής Ισολογισμού βάσει τις νέες ρυθμίσεις, έχουν και οι πτυχιούχοι της Παντείου, που γράφτηκαν στο πρώτο έτος σπουδών της Σχολής αυτής, μέχρι και το ακαδημαϊκό έτος 1982/83 ανεξάρτητα από το χρόνο λήψης του πτυχίου τους. Τα παραπάνω ισχύουν για Ισολογισμούς που θα συνταχθούν από την 1η Ιανουαρίου 1987 και στο εξής: Οι Ισολογισμοί που φέρουν ημερομηνία 31/12/86 υπάγονται στην παλιά διάταξη που όριζε ετήσια ακαθάριστα έσοδα 50.000.000 δρχ..

Εξαιρετικά ο προϊστάμενος του λογιστηρίου που δεν έχει τα ανωτέρω τυπικά προσόντα μπορεί και μετά την ισχύ των διατάξεων του νέου Κώδικα να υπογράψει τον Ισολογισμό και τον λογαριασμό Α.Χ. της επιχειρήσεως στην οποία εργάζεται και της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 25.000.000 δρχ., εάν από το έτος 1965 μέχρι και τις 30.4.1977 έχει υπογράψει Ισολογισμό τριών τουλάχιστον συνεχών ή μη διαφόρων χρήσεων της ίδιας ή διαφόρων επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και τήρησαν υποχρεωτικά ή προαιρετικά λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο, αδιαφόρως το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους.

Η υπογραφή, όμως, του Ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, γίνεται αποκλειστικά από τα ίδια πρόσωπα της εταιρείας, όπως και πριν. Να η σχετική παράγραφος 5 του άρθρου 42α Κ.Ν. 2190/20 όπως τροποποιήθηκε με το

άρθρο 29 του Π.Δ. 409/86: <<5. Για να ληφθεί από την Γ.Σ. έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το Δ.Σ., πρέπει να έχουν θεωρηθεί από α) το Διευθύνονται ή εντεταλμένο σύμβουλο ή σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ένα μέλος του Δ.Σ., β) τον υπεύθυνο για τη γενική διεύθυνση της εταιρείας, γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Οι παραπάνω σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας, του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων οφείλουν να συντάξουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη Γενική Συνέλευση>>.

1.7. ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ειτός των άλλων τροποποιήσεων που επήλθαν με το Προεδρικό διάταγμα 409/86 άλλαξε και ο τρόπος και ο τύπος της δημοσίευσης του Ισολογισμού επέρχεται μία (τυπική) τροποποίηση. Κατ'αρχήν ο Ισολογισμός εξακολουθεί να δημοσιεύεται στις ίδιες εφημερίδες και προθεσμίες όπως και πριν την έκδοση του Π.Δ. 409/86. Με την διαφορά ότι τώρα (από 1.1.1987) ο Ισολογισμός συνόδευόμενος από ανάλυση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και πίνακα διανομής κερδών, υποβάλλεται σε τριπλούν στην αρμόδια υπηρεσία της οικείας νομαρχίας, μαζί με το παράβολο δημοσίευσεως του δημοσίου ταμείου και την απόδειξη ΤΑΠΕΤ του Εθνικού Τυπογραφείου. Η νομαρχία αφού καταχωρήσει όλα αυτά στην καρτέλλα της ενδιαφερόμενης Α.Ε. αποστέλλει τον Ισολογισμό για δημοσίευση στο Εθνικό Τυπογραφείο. Στις υπόλοιπες εφημερίδες εξακολουθεί η ίδια διαδικασία, δηλαδή, την φροντί-

δα την έχει πάλι η ενδιαφερόμενη Α.Ε. πρέπει όμως να προσεχτεί ότι: (1) Ισολογισμοί που έκλεισαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986, οφείλουν να συνταχθούν με το παλιό κείμενο του Κ.Ν. 2190/20, αλλά θα δημοσιευθούν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως όπως αναφέρθηκε πιο πάνω. (2) Κάθε ενδιαφερόμενη Α.Ε. θα προσκομίζει στην οικεία νομαρχία χωριστά παρόβολα, ένα για την δημοσίευση του Ισολογισμού και ένα για την δημοσίευση της προσηλήσεως των μετόχων σε τακτική Γενική Συνέλευση.

1.7.1/ Δημοσιότητα Ισολογισμού

Η δημοσιότητα επιτυγχάνεται με δύο τρόπους (κατά την ρητή διατύπωση του άρθρου 7β παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20 όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 7 του Π.Δ. 409/86):

α) Η καταχώρηση, ύστερα από έλεγχο των πράξεων και στοιχείων στο Μητρώο ανώνυμων εταιρειών της οικείας Νομαρχίας (όπου έχει την έδρα της η Α.Ε.).

β) Η δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ανακοινώσεως για την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών των πράξεων και στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα.

1.7.2. Γενική Συνέλευση

Γενικά, τα περί της λειτουργίας της γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας δε θίγονται καθόλου από τις διατάξεις του Π.Δ. 409/86. Μόνο το άρθρο 25 του διατάγματος αυτού αντικαθιστά την παράγραφο 2 του άρθρου 26 του Κ.Ν. 2190/20 που αφορά τη δημοσίευση της προσηλήσεως της γενικής συνέλευσης των μετόχων δια του τύπου. Η αντικαθιστάμενη διάταξη έσχευε ως εξής:

Η πρόσκληση της Γενικής Συνελεύσεως, η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον το οίκημα, τη χρονολογία και την ώρα της συνεδρίασης, καθώς και τα θέματα της ημερήσιας διάταξης με σαφήνεια, τοιχοκολλείται σε εμφανή θέση του καταστήματος της εταιρείας και δημοσιεύεται ως εξής:

α) Στο τεύχος των Ανώνυμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης σύμφωνα με το άρθρο 3 του από 16 Ιανουαρίου 1930 Π.Δ/τος <<περί Δελτίου Ανώνυμων Εταιρειών>>.

β) Σε μία ημερήσια εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα, και κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου έχει ευρύτερη κυκλοφορία σ'όλη την χώρα, που επιλέγεται από τις εφημερίδες του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3757/1957, όπως ισχύει και γ) σε μια ημερήσια οικονομική εφημερίδα από εκείνες που:

αα) Εκδίδονται ανελλιπώς, κάθε μέρα, τουλάχιστον από τρία έτη και,

ββ) Έχουν κυκλοφορία τουλάχιστον 5.000 φύλλων την ημέρα.

Για τις οικονομικές εφημερίδες οι οποίες θα έχουν τη δυνατότητα να δημοσιεύουν προσκλήσεις, θα αποφασίζει στην αρχή κάθε έτους ο Υπουργός Εμπορίου, κρίνοντας για το οικονομολογικό περιεχόμενο των εφημερίδων αυτών και έπειτα από έγγραφη βεβαίωση του Υπουργού Προεδρίας της Κυβέρνησης για τη συνδρομή των προϋποθέσεων των παραπάνω υποπεριπτώσεων [(αα) και (ββ)]

Αν η εταιρεία δεν εδρεύει στην περιοχή του Δήμου Αθηναίων η πρόσκληση πρέπει να δημοσιεύεται και σε μια ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα από εκείνες που τυχόν εκδίδονται στην περιοχή της έδρας της, και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται εφημε-

ρίδα στην περιοχή αυτή, σε μια από τις εκδιδόμενες στην πρωτεύουσα του Νομού στον οποίο η εταιρεία έχει την έδρα της.

1.8. ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο παλιός Νόμος 2190/20 μιλούσε στα άρθρα 44-46 για τον τρόπο διανομής των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η ζημία μιας χρήσεως συμπληφίζεται με κέρδη επομένων χρήσεων. Αυτή η δυνατότητα υπάρχει για ζημίες 3 ή 5 προηγούμενων χρήσεων.

Ήδη, στο άρθρο 32 του Π.Δ.409/86 γίνεται λόγος για <<πλανάια διαθέσεως αποτελεσμάτων>> που καλύπτει και τις δύο έννοιες (διάθεση, δηλαδή, διανομή καθαρών κερδών, αλλά και διάθεση ζημιών, δηλαδή συμπληρωμός αυτών προς μελλοντικά κέρδη).

Η διανομή των καθαρών κερδών μίας χρήσεως εξακολουθεί να γίνεται όπως και πριν την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/20 σε συνδυασμό και με το άρθρο 3 Α.Ν. 148/67.

Β. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ & ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

1. ΓΕΝΙΚΑ

Όπως είναι γνωστό, για την κατάρτιση του Ισολογισμού, πρέπει να προηγηθεί η σύνταξη απογραφής, δηλαδή η καταμέτρηση, αποτίμηση και λεπτομερής καταγραφή όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας που υπάρχουν στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Την έννοια της διαχειριστικής περιόδου (που στις εταιρείες καλείται και εταιρική χρήση) και η οποία περιλαμβάνει βασικά 12μηνο χρονικό διάστημα, δίνει όπως είδαμε στα προηγούμενα κεφάλαια, ο νόμος (συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 41, 42 Κ.Ν. 2190/20, 40 παρ. 1 Κ.Φ.Σ. και 33 Ν.Δ. 3323/55). Επίσης τον τρόπο αποτιμήςσεως των διαφόρων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ορίζουν τα άρθρα 41 Κ.Φ.Σ. και 43 Κ.Ν. 2190/20. Αλλά και το Γ.Λ.Σ. παρέχει λεπτομερείς οδηγίες για το ίδιο θέμα, ιδιαίτερα δε για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα της επιχειρήσεως.

Στην συνέχεια παραθέτουμε τους κανόνες της αποτιμήςσεως των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των επιχειρήσεων όπως τους δίνουν οι παραπάνω διατάξεις.

2. ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ Γ.Λ.Σ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

α) Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ'είδος, ποσότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των α-

πόθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση για ενέχυρο, ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

(β) Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν την μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Με την μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μία φορά μέσα στη χρήση.

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

2.1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Ι. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής.

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

2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών Ιστο-

ρικού Κόστους Παραγωγής και καθαρής ρευστοποίησης αξίας.

3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως όπως και στην παραπάνω περίπτωση. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν απ' αυτή.

5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν την δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωληθέντα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

2.22 Έννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

1. Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις επιπτώσεις.

2. Μέθοδοι υπολογισμού τιμής Κτήσεως: α) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους. Η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογί-

ζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Αξία αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως της περιόδου} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Αξία αγορών της περιόδου} \\ \text{στην τιμή κτήσεως} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Ποσότητα αποθέματος} \\ \text{ενάρξεως της περιόδου} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Ποσότητα που αγοράζεται} \\ \text{στην περίοδο} \end{array}}$$

β) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:

Μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τρόπο:

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Αξία προηγούμενου} \\ \text{υπολοίπου} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Αξία νέας αγοράς} \\ \text{στην τιμή κτήσεως} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Ποσότητα προηγούμενου} \\ \text{υπολοίπου} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Ποσότητα νέας} \\ \text{αγοράς} \end{array}}$$

γ) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.):

δ) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.):

ε) Η μέθοδος του βασιικού αποθέματος

στ) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

ζ) Η μέθοδος του πρότυπου Κόστους: Τα αποθέματα εδώ αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

β'. Ιστορικό Κόστος Παραγωγής: Είναι το άμεσο Κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν

για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το Ιστορικό Κόστος Παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή πώλησης.

4. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: Είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται, ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης, της επεξεργασίας και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης.

5. Η αποτίμηση των συμπαραγόμενων προϊόντων:

Είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά την διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας. Έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής.

6. Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.

3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η κατάσταση του Ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

Η κατάσταση του Ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και, όπως ορίζεται στις παρα. 2.2.812 και 4.1.500, δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Στην κατάσταση του Ισολογισμού περιλαμβάνονται υποχρεω-

τικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της παρ. 4.1.103 εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί, όπως π.χ. το κονδύλι του παθητικού Α (IV) 5 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων» επιτρέπεται να αναλυθεί σε περισσότερα κονδύλια.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων.

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του Ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες στις αξίες που εμφανίζονται στις αντίστοιχους λογαριασμούς: (1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως. (Όσες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. δεν εφάρμοζαν ως το 1986 το Γ.Λ.Σ., είναι αναγκασμένες να κάνουν αναπροσαρμογή των κονδυλίων του Ισολογισμού της χρήσεως 1986, ώστε να υπάρχει αντιστοιχία αυτών προς τους λογαριασμούς του Ισολογισμού 1987 (που είναι σύμφωνοι με το Γ.Λ.Σ.)).

Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού [BN, Γ(Ι) και Γ(ΙΙ)] απεικονίζονται στην αξία κτήσεώς τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών, όπως φαίνεται από το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103.

Ετην κατάσταση του Ισολογισμού που καταχωρείται στο Βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά η δραχμική αξία των α-

παιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών σε δραχμές και ξένο νόμισμα είναι δυνατό να γίνεται με κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται (παρ. 24 άρθρου μόνον Π.Δ. 502/1984).

Στην κατάσταση του Ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων για κάθε κωνδύλι στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.103. Κατά την δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται. Ακολουθούν οι οδηγίες του Γ.Α.Σ. για τους λογαριασμούς που περιλαμβάνει κάθε κωνδύλιο του υποδείγματος του Ισολογισμού.

3.1. ΕΜΦΑΝΙΣΗ-ΣΥΝΤΑΞΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ενεργητικό

1.Α.Οφειλόμενο Κεφάλαιο. Σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτωση 16 της παρ. 2.2.112, περιλαμβάνεται στο υπόλοιπο του λογαριασμού 18.12. δηλαδή το οφειλόμενο κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας που δεν έχει κληθεί, να καταβληθεί και από εκείνο που έχει κληθεί να καταβληθεί, οι δόσεις που είναι καταβλητέες μετά το τέλος της επόμενης του Ισολογισμού χρήσεως.

2.Β.Έξοδα εγκαταστάσεως: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4) έξοδα τα οποία είναι αποσβεστέα σε περισσότερες από μία χρήσεις. Τα έξοδα αυτά απεικονίζονται στους λογαριασμούς 16.90 (κατηγορία 1), 16.15 (κατηγορία 2), 16.18 (κατηγορία 3), 16.13-16.14, 16.16-16.17 και 16.19 (κατηγορία 4). Η

παράγραφος 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 34 του Π.Δ. 409/86, ορίζει ότι τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως της Α.Ε. μπορούν να αποσβεστούν είτε, εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Να και η σχετική παράγραφος: «Τα ποσά των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεστης) των κατηγοριών «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», καθώς και τα ποσά των λογαριασμών «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων», «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων», «έξοδα αναδιοργανώσεως» και «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως» αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

3.Γ.(1) Ασώματες ακινητοποιήσεις: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1.5) άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Τα άυλα αυτά πάγια στοιχεία, καθώς και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 176.11-16.12 (κατηγορία 1) 16.01-16.03 (κατηγορία 2), 16.00 (κατηγορία 3) 16.98 (κατηγορία 4) και 16.04-16.05 (κατηγορία 5).

4. Γ(II) Ενσώματες ακινητοποιήσεις: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-7) οι ενσώματες ακινητοποιήσεις της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους. Οι ακινητοποιήσεις αυτές απεικονίζονται στους λογαριασμούς 10.00 και 10.10 (κατηγορία 1); 10.01-10.06, 10.11-10.16 και

10.99 (κατηγορία 2), 11 (κατηγορία 3), 12 (κατηγορία 4), 13 (κατηγορία 5), 14 (κατηγορία 6) και 15, 32.00 καθώς και 50.08-χρεωστικά υπόλοιπα-(κατηγορία 7).

Τυχόν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις γηπέδων-οικοπέδων (λογ. 44.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 1 (λογ. 10.00 + 10.10).

5.Γ (III). Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-7) οι κάθε είδους συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες οικονομικές μονάδες, οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα κινητοποιήσεων και οι κάθε είδους μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, δηλαδή οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά τη λήξη του επόμενου του εσολογισμού έτους. Οι συμμετοχές και οι απαιτήσεις της παραγράφου αυτής απεικονίζονται στους λογαριασμούς 18.00 (κατηγορία 1), 18.01 (κατηγορία 2), 18.02-18.03 (κατηγορία 3), 18.04-18.05 (κατηγορία 4), 18.07#18.08 (κατηγορία 5), 18.15-18.16 (κατηγορία 6) και 18.06, 18.11, 18.13 καθώς και 18.14 (κατηγορία 7).

Τυχόν οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών (λογ. 53.06) και προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις (λογ. 18.00.19 και 18.01.19) εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών 1 (λογ. 18.00) και 2 (λογ. 18.01).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων λήξεως μετά τη λήξη του επόμενου του εσολογισμού έτους (λογ. 18.09 και 18.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 5 (λογ. 18.07-18.08).

6.Δ.(1). Αποθέματα: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-5) τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 20 (κατηγορία 1), 21 και 22 (κατηγορία 2), 23 (κατηγορία 3), 24, 25, 26 και 28 (κατηγορία 4) και 32.01, 32.02, 32.03 καθώς και 50-χρεωστικά υπόλοιπα-πλην του 50.08 (κατηγορία 5).

7.Δ((II)). Απαιτήσεις: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-12) οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, ειγίνες δηλαδή που είναι απαιτητές μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτος. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 30-χρεωστικά υπόλοιπα-πλην 30.97-99 (κατηγορία 1), 31.00, 31.07, 31.04, 31.05, 31.11, 31.12, 31.01, 31.08, 31.02 και 31.09 (κατηγορία 2), 31.03 και 31.10 (κατηγορία 3), 33.04 και 33.05 (κατηγορία 4), 33.11 και 31.12 (κατηγορία 5), 33.21 και 33.22 (κατηγορία 6), 33.07, 33.08 και 33.10 (κατηγορία 7), 32.04, 33.17 και 33.18 (κατηγορία 8), 33.19 και 33.20 (κατηγορία 9), 30.97, 30.98, 30.99, 33.97, 33.98 και 33.99 (κατηγορία 10), 33.00, 33.01, 33.02, 33.13, 33.14, 33.15, 33.16, 33.95 και 33.96 (κατηγορία 11) και 35 (κατηγορία 12).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία λήγουν μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτος (λογ.31.06 και 31.13), εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων της κατηγορίας 2.

Τυχόν προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες (λογ. 44.11) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 10.

8.Δ(ΙΙ).Χρεόγραφα: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4) τα χρεόγραφα του λογαριασμού 34. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 34.00, 34.01, 34.02, 34.03, 34.10, 34.11, 34.12, 34.13, 34.20 και 34.21 (κατηγορία 1), 34.05, 34.06, 34.15, 34.16, 34.22 και 34.23 (κατηγορία 2), υπόλοιποι υπολογαριασμοί του 34 (κατηγορία 3) και 34.25 (κατηγορία 4).

Τυχόν οφειλόμενες δόσεις από αγορά χρεογράφων (λογ. 53.07) εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών 1-4.

9.Δ(ΙV).Διαθέσιμα: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) τα χρηματικά διαθέσιμα του λογαριασμού 38. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 38.00 (κατηγορία 1), 38.02 (κατηγορία 2) και 38.03, 38.04, 38.05, 38.06 (κατηγορία 3).

10.Εί Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 36.00 (κατηγορία 1), 36.01 (κατηγορία 2) και στους υπόλοιπους λογαριασμούς του 36 (κατηγορία 3).

11.Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4) οι λογαριασμοί τάξεως του ενεργητικού (χρεωστικοί). Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 01 (κατηγορία 1), 02 (κατηγορία 2) 03 (κατηγορία 3) και 04 (κατηγορία 4).

Παθητικό

1.Α(Ι).Κεφάλαιο (π.χ. μετοχικό): Περιλαμβάνεται το κε-

κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας. Για τις ανώνυμες εταιρείες αναφέρεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική τους αξία. Για τις ίδιες εταιρείες το μετοχικό κεφάλαιο διαχωρίζεται σε καταβλημένο (λογ. 40.00 και 40.01), οφειλόμενο (λογ. 40.02 και 40.03) και αποσβεσμένο (λογ. 40.04 και 40.05).

2.Α(II). Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το αυτό: Περιλαμβάνεται η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

3.Α(III). Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι διαφορές αναπροσαρμογής της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και οι επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση επενδύσεων του πάγιου ενεργητικού κατά το μέρος που τα αντίστοιχα στοιχεία δεν έχουν αποσβεστεί. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 41.06 (κατηγορία 1), 41.07 (κατηγορία 2) και 41.10 (κατηγορία 3).

4.Α(IV). Αποθεματικά κεφάλαια: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-6) τα αποθεματικά κεφάλαια της οικονομικής μονάδας. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 41.02 (κατηγορία 1), 41.03 (κατηγορία 2), 41.04 (κατηγορία 3), 41.05 (κατηγορία 4), 41.08 (κατηγορία 5) και 41.09 (κατηγορία 6).

5.Α(V). Αποτελέσματα εις νέο: Περιλαμβάνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.00 <<υπόλοιπο κερδών χρήσεων εις νέο>> ή, κατά περίπτωση, το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.01 <<υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο>>.

Τυχόν ζημιές προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεως (λογ. 42.02) εμφανίζονται χωριστά.

6.Α(VI).Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-2) τα διάφορα ποσά που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 43.00-01 (κατηγορία 1) και 43.02 (κατηγορία 2).

7.Β.Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-2) οι προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 44.00 (κατηγορία 1) και 44.09, 44.12-44.99 (κατηγορία 2).

8.Γ(Ι).Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις: Περιλαμβάνονται κατά κανόνα (1-8) οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.02 και 45.05 (κατηγορία 1), 45.10, 45.11, και 45.12 (κατηγορία 2), 45.13 (κατηγορία 3,) 45.14 και 45.15 (κατηγορία 4), 45.16 και 45.17 (κατηγορία 5), 45.19, 45.20 και 45.21 (κατηγορία 7) και στους υπόλοιπους υπολογισμούς του 45 (κατηγορία 8).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων μακροπρόθεσμης λήξεως (λογ. 45.24, 45.25 και 45.16) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 7.

Στην κατηγορία 6 <<Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων>> εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς Τράπεζες, οι οποίες αντιστοιχούν στα προς εγγύησή τους γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως των λογαριασμών 18.07 και 18.08, σύμφω-

να με όσα καθορίζονται στις περ. 12 και 13 της παρ. 2.2.112.

9.Γ(III).Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-11) οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις ειείνες που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήση. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 50-πιστωτικά υπόλοιπα-(κατηγορία 1), 51.00, 51.01, 51.02 (κατηγορία 2), 52 (κατηγορία 3), 30-πιστωτικά υπόλοιπα- (κατηγορία 4), 54 (κατηγορία 5), 55 (κατηγορία 6), 53.17, 53.18 (κατηγορία 7), 53.10, 53.11 (κατηγορία 8) 53.12, 53.13 (κατηγορία 9), 53.01 (κατηγορία 10) και στους υπόλοιπους υπολογαριασμούς του 53 (κατηγορία 11).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων βραχυπρόθεσμης λήξεως (λογ. 51.03, 51.04, 51.05) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 2.

Σε περίπτωση που ένα μέρος του λογαριασμού 52 διαχωρίζεται και εμφανίζεται στην κατηγορία Γ(I)(6) <<Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων>> σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παραπάνω περίπτωση 8 στην κατηγορία Γ(II)(3) <<Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων>> εμφανίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 52.

10.Δ.Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 56.00 (κατηγορία 1) 56,01 (κατηγορία 2) και τους υπόλοιπους υπολογαριασμούς του 56 (κατηγορία 3).

11. Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί: Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4), οι λογαριασμοί τάξεως του παθητικού (πιστωτικοί). Τα κινδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 05 (κατηγορία 1), 06 (κατηγορία 2), 07 (κατηγορία 3) και 08 (κατηγορία 4).

3.2. Υπόδειγμα Ισολογισμού τέλους χρήσεως

Ακολουθεί υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσεως, στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί από τους οποίους λαμβάνονται τα επιμέρους κινδύλια για την κατάρτισή του.

Μετά τα τελικά αθροίσματα του ισολογισμού σημειώνονται οι υποθήκες και υποσημειώσεις και τυχόν άλλα βάρη που βαρύνουν τα στοιχεία του ενεργητικού.

Και μετά τις σημειώσεις των βαρών παρατίθεται το πιστοποιητικό ελέγχου των Οριστών Λογιστών, αν ο ισολογισμός έχει ελεγχθεί από μέλη του Σ.Ο.Λ..

III. Χρεόγραφα				
(34.00-03)+				
34.10-13+				
34.20-21)				
(34.05-08				
+34.15-16				
+34.22-23)				
Υπολ. Λ/34				
34.25				
53 07				
Μέλον: Οφειλόμενες δόσεις				
IV. Διαθεσίμια				
36 00				
38 02				
38 03-08				
1. Ταμείο				
2. Ανηγμένα τακτοετήρια ετήσιων				
3. Καταθέσεις όψεως				
και προθεσμίας				
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού				
(ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙΙΙ+ΔΙΥ)				

III. Χρεόγραφα					
(34.00-03)+					
34.10-13+					
34.20-21)					
(34.05-08					
+34.15-16					
+34.22-23)					
Υπολ. Λ/34					
34.25					
53 07					
Μέλον: Οφειλόμενες δόσεις					
IV. Διαθεσίμια					
36 00					
38 02					
38 03-08					
1. Ταμείο					
2. Ανηγμένα τακτοετήρια ετήσιων					
3. Καταθέσεις όψεως					
και προθεσμίας					
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού					
(ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙΙΙ+ΔΙΥ)					

E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ					
36 00	1. Έσοδα επόμενων χρήσεων	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
36 01	2. Έσοδα χρήσεως ετήσιων	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
Υπολ. Λ/36	3. Λοιποί μεταβατικοί Λ/ομοί ενεργητικού	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
		XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
		ΓΕ	ΓΕ	ΓΕ	ΓΕ
		ΔΩ.	ΔΩ.	ΔΩ.	ΔΩ.
		Ε.Η.	Ε.Η.	Ε.Η.	Ε.Η.
		Σύνολο	Σύνολο	Σύνολο	Σύνολο
		XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
		ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
		(Α+Β+Γ+Δ+Ε)	(Α+Β+Γ+Δ)	(Α+Β+Γ+Δ)	(Α+Β+Γ+Δ)
		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΕΣΙ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΕΣΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΕΣΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΕΣΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ
01	1. Άλλότρια περιουσιακά στοιχεία	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
02	2. Χρεωστικοί λογαριασμοί έγγυησεων	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
03	3. Άνοιγματα από έμποροεταρχεις	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
04	4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
		XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
		ΓΕ	ΓΕ	ΓΕ	ΓΕ
		ΔΩ.	ΔΩ.	ΔΩ.	ΔΩ.
		Ε.Η.	Ε.Η.	Ε.Η.	Ε.Η.
		Σύνολο	Σύνολο	Σύνολο	Σύνολο
		XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX

4. Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως

1. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του Γ.Λ.Σ. (που δίδεται στο τέλος της παρούσας παραγράφου).

2. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, όπως ορίζεται στην περίπτωση 2 της παρ. 4.1.100 του Γ.Λ.Σ. (βλ. οδηγίες στην αρχή της προηγούμενης παραγράφου παρόντος κεφαλαίου).

3. Στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της παρ. 4.1.202, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπυκνμένων κονδυλίων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 28 της παρ. 4.1.501 του Γ.Λ.Σ..

4. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86:(1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

5. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταχωρεί-

ται στο βιβλίο απογραφών και λολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.202. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται (παρ. 29 άρθρου μόνον Π.Δ. 502/84).

4.1. Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία <<κύκλος εργασιών (πωλήσεις)>> περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία απεικονίζονται στους λογαριασμούς 70, 71, 72 και 73.

2. Στην κατηγορία <<μιτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) ειμεταλλεύσεως>> περιλαμβάνονται τα μιτά αποτελέσματα της ειμεταλλεύσεως, τα οποία προσδιορίζονται μετά από το διαχωρισμό από τα ακαθάρα αποτελέσματα ειμεταλλεύσεως, των μη προσδιοριστικών τους εξόδων (λογ. 80.02) και εσόδων (λογ. 80.03). Τα μιτά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον υπολογαριασμό 86.00.00, στον οποίο μεταφέρονται από τον υπολογαριασμό 80.01 του λογαριασμού 80.

3. Στην κατηγορία <<κόστος πωλήσεων>> περιλαμβάνεται η διαφορά μεταξύ των κονδυλίων <<κύκλος εργασιών>> και <<μιτά αποτελέσματα ειμεταλλεύσεως>>.

4. Στην κατηγορία <<άλλα έσοδα ειμεταλλεύσεως>> περιλαμβάνονται τα έσοδα ειμεταλλεύσεως του υπολογαριασμού 86.00.01. Τα έσοδα αυτά συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05.

5. Στις κατηγορίες <<έξοδα διοικητικής λειτουργίας>>,

<<έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως>> και <<έξοδα λειτουργίας διαθέσεως>> περιλαμβάνονται τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 86.00.02, 86.00.03 και 86.00.04 αντίστοιχα.

6. Στην κατηγορία <<έσοδα συμμετοχών>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.00. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.00.

7. Στην κατηγορία <<έσοδα χρεογράφων>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.01. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.01.

8. Στην κατηγορία <<κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.02. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.04.

9. Στην κατηγορία <<πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.03. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 76.02 έως 76.98 πλην του 76.04.

10. Στην κατηγορία <<διαφορές αποτιμήςσεως συμμετοχών και χρεογράφων>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 64.11.

11. Στην κατηγορία <<έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 64.10 και 64.12.

12. Στην κατηγορία <<χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται

στους υπολογαρίσμούς του 65.

13. Τα ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) ειμεταλλεύσεως, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων ειμεταλλεύσεως από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της ειμεταλλεύσεως απεικονίζονται και στο λογαριασμό 80 <<γενική ειμετάλλευση>> πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 86.

14. Στην κατηγορία <<έκτακτα και ανόργανα έσοδα>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.00.00. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.01.

15. Στην κατηγορία <<έκτακτα κέρδη>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.01. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.03.

16. Στην κατηγορία <<έσοδα προηγούμενων χρήσεων>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.02. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.01.

17. Στην κατηγορία <<έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων>> περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.03. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 84.

18. Στην κατηγορία <<έκτακτα και ανόργανα έξοδα>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.07. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.00.

19. Στην κατηγορία <<έκτακτες ζημίες>> περιλαμβάνεται το

χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.08. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.00.

20. Στην κατηγορία <<έξοδα προηγούμενων χρήσεων>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.09. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.00.

21. Στην κατηγορία <<προβλέψεις για έτιαιτους κινδύνους>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.10. Τα κινδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 83.

22. Από το αλγεβρικό άθροισμα των ολιγών αποτελεσμάτων ειμεταλλεύσεως και των έτιαιτων αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων.

23. Στην κατηγορία <<σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων>> περιλαμβάνονται, τόσο οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (τακτικές) όσο και εκείνες που δεν ενσωματώνονται (π.χ. πρόσθετες αποσβέσεις κινήτρων επενδύσεων). Οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 66 και μεταφέρονται στο λογαριασμό 80 <<γενική ειμετάλλευση>>. Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 85 και μεταφέρονται στον λογαριασμό 86.03.

24. Η διαφορά των συνολικών αποτελεσμάτων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως της οικονομικής μονάδας, πριν από

αφαίρεση του τυχόν φόρου εισοδήματος-εισφοράς Ο.Γ.Α. και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων (π.χ. φόρου ακίνητης περιουσίας). Τα καθαρά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στο λογαριασμό 86.99.

4.2. Υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

Ακολουθεί υπόδειγμα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμού στους οποίους συγκεντρώνονται τα κονδύλια της.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (Λ/86)
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987)

		Ποσό Εκείλιόμενης Χρήσεως 1987			Ποσό προηγούμενης χρήσεως 1986		
I. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ							
70,71,72 και 73	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	XXX			XXX		
(70 έως & 73)-86.00.00	Μείον:Κόστος πωλήσεων	<u>XXX</u>			<u>XXX</u>		
86.00.000 (80.01)	Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετ.	XXX			XXX		
86.00.01 (74,75 & 78.05)	Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	<u>XX</u>			<u>XX</u>		
	Σύνολο	XXX			XXX		
86.00.02 (92.01)	ΜΕΙΟΝ:1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX			XXX		
86.00.03 (92.02)	2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	XXX			XXX		
86.00.04 (92.03)	3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
	Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετ.	XX			XX		
	ΠΑΘΟΝ (ή μείον)						
86.01.00 (76.00)	1. Έσοδα συμμετοχών	XX			XX		
86.01.01 (76.01)	2. Έσοδα χρεωγράφων	XX			XX		
86.01.02 (76.04)	3.Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών & χρεωγράφων	XX			XX		
86.01.02 (76.02 έως 76.98 πλην 76.04)	4.Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>XX</u>			<u>XX</u>		
		XX			XX		
	Μείον						
86.01.07 (64.11)	1.Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών & χρεω- γράφων.	XX	XX		XX		
86.01.08 (64.10 + 64.12)	2. Έξοδα & ζημιές συμμετοχών & χρεωγράφων	XX			XX		
86.01.09 (65)	3.Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.00+86.01 (λογ. 80)	Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετ.	XX			XX		
II. ΠΑΘΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα							
86.02.00 (81.01)	1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	XX			XX		
86.02.01 (81.03)	2. Έκτακτα Κέρδη	XX			XX		
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX			XX		
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων	<u>XX</u>			<u>XX</u>		
	Μείον						
86.02.07 (81.00)	1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	XX			XX		
86.02.08 (81.02)	2. Έκτακτες ζημιές	XX			XX		
86.02.09 (82.00)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XX			XX		
86.02.10 (83)	4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	Οργανικά & έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)	XX			XX		
	ΜΕΙΟΝ						
66+85	Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX			XX		
66	Μείον:Οι από αυτές ενακαταμμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>XX</u>	<u>XX</u>		<u>XX</u>	<u>XX</u>	
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων	<u>XX</u>			<u>XX</u>		

5. Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων

5.1. Γενικά

1. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.302.

2. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως, όπως ορίζεται στην περιπτ. 2 της παρ. 4.1.100 (παρ. 30 άρθρου μόνου ΠΔ 502/84).

3. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία του υποδείγματος της παρ. 4.1.302, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

4. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

5. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κωδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.302. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται (παρ. 31 άρθρου μόνου Π.Δ. 502/84).

[Faint, illegible text and markings at the bottom of the page, possibly a signature or stamp.]

5.2. ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

		Ποσό	Ποσό
		Κλειόμενης	Προηγούμενης
		Χρήσεως	Χρήσεως
		1987	1986
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(+)ή(-):Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+)-(-):Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)	XXX
88.07 (Υπολ/σμοι 41)	(+) : Αποθεματικά προς διάθεση Σύνολο	<u>XXX</u> XXX	<u>XXX</u> XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ:1.Φόροι εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ	XXX	XXX
88.09	2.Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.99	Κέρδη προς διάθεση ή	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.98	Ζημιές εις νέο Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	<u>(-XXX)</u>	<u>(-XXX)</u>
41.02	1.Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2.Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
53.01	3.Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	4.Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5.Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρονται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6.Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
53.08	7.Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX	XXX
42.00	8.Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

5.3. Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία <<καθαρά αποτελέσματα χρήσεως>> περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 <<καθαρά κέρδη χρήσεως>> ή του λογαριασμού 88.01 <<ζημιές χρήσεως>>, τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.

2. Στην κατηγορία <<υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων>> περιλαμβάνονται στα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 <<υπόλοιπο κερδών εις νέο>> ή 42.01 <<υπόλοιπο ζημιών εις νέο>> και το όλο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 <<υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων>>, τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.

3. Στην κατηγορία <<διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων>> περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04, το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06.

4. Στην κατηγορία <<αποθεματικά προς διάθεση>> περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών, και για το λόγο αυτό μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07

5. Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω 1-4 κατηγοριών αφαιρούνται ο φόρος εισοδήματος του λογαριασμού 88.08 και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09. Το υπόλοιπο του λογαριασμού εάν είναι κέρδη, διαθέτει σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

6. Λογαριασμός Γενικής Ειμεταλλεύσεως

6.1. Γενικά

1. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής ειμεταλλεύσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ.

2. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής ειμεταλλεύσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

3. Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής ειμεταλλεύσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία του υποδείγματος της παρ. , εφόσον τα στοιχεία υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

4. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού γενικής ειμεταλλεύσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν: (1) στη χρήση του ισολογισμού και (2) στην προηγούμενη αυτού χρήση.

5. Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής ειμεταλλεύσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ.

(παρ. 32 άρθρου μόνου Π.Δ. 502/84).

6.2. Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία <<αποθέματα ενάρξεως χρήσεως>> περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα κατά κα-

τηγορίες δευτεροβάθμιων λογαριασμών, τα αποθέματα τέλους της οροπογούμενης του ιςολογισμού χρήσεως (αρχικά αποθέματα).

2. Στην κατηγορία <<αγορές χρήσεως>> περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι αγορές αποθεμάτων της χρήσεως του ιςολογισμού..

3. Στην κατηγορία <<αποθέματα τέλους χρήσεως>> περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα αποθέματα τέλους της χρήσεως του ιςολογισμού (τελικά αποθέματα).

4. Στην κατηγορία <<οργανικά έξοδα>> περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα οργανικά έξοδα κατ'είδος των λογαριασμών της ομάδας 6.

5. Το άθροισμα των αγορών χρήσεως, της διαφοράς (+ ή -) των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, και των οργανικών εξόδων, απεικονίζει το συνολικό κόστος εσόδων της οικονομικής μονάδας για τη χρήση του ιςολογισμού.

Η διαφορά του συνολικού κόστους εσόδων και του κόστους ιδιοπαραγωγής και βελτιώσεως πάγιων στοιχείων απεικονίζει το κόστος εσόδων εκμεταλλεύσεως και λοιπών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

6. Στην κατηγορία <<πωλήσεις>> περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι πωλήσεις της οικονομικής μονάδας που πραγματοποιούνται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της.

7. Στην κατηγορία <<λοιπά οργανικά έσοδα>> περιλαμβάνονται τα λοιπά οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, είτε αυτά προέρχονται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της, είτε προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητες.

8. Από τη συσχέτιση των συνολικών εσόδων του λογαριασμού

της γενικής εμεταλλεύσεως με το κόστος των εσόδων αυτών της παραπάνω περιπτ. 5, προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) της εμεταλλεύσεως, τα οποία ταυτίζονται με εκείνα των λογαριασμών 86.00 και 86.01, όπως καθορίζεται στην περίπτωση 13 της παρ.

6.3. Υπόδειγμα καταστάσεως λογαριασμού γενικής εμεταλλεύσεως :

Ακολουθεί υπόδειγμα καταστάσεως του λογαριασμού της γενικής εμεταλλεύσεως, στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί στους οποίους συγκεντρώνονται τα κονδύλια της.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λ 80)

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 Δεκεμβρίου 1987)

		Ποσό		Ποσό		Ποσό		Ποσό	
		Κλειόμενης	Χρήσεως	Προηγούμενης	Χρήσεως	Κλειόμενης	Χρήσεως	Προηγούμενης	Χρήσεως
		1987		1986		1987		1986	
ΧΡΕΩΣΗ					ΠΙΣΤΩΣΗ				
1. Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως					1. Πωλήσεις				
20	-Εμπορεύματα	XXX		XXX		70	-Εμπορευμάτων	XXX	XXX
21	-Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	XXX		XXX		71	-Προϊόντων έτοιμων & ημιτελών	XXX	XXX
22	-Υποπροϊόντα & υπολείμματα	XXX		XXX		72	-Υποπροϊόντων & υπολειμμάτων	XXX	XXX
23	-Παρογωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX		XXX		72	-Πρώτων & βοηθητικών υλών υλικών συσκευασίας	XXX	XXX
24	-Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας	XXX		XXX		72	-Αναλώσιμων υλικών	XXX	XXX
25	-Αναλώσιμα υλικά	XXX		XXX		72	-Ανταλλακτικών παγίων στοιχ.	XXX	XXX
26	-Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	XXX		XXX		72	-Ειδών συσκευασίας	XXX	XXX
28	-Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX	72	-Άχρηστου υλικού	XXX	XXX
						73	-Υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	XXX	XXX
2. Αγορές Χρήσεως					2. Λοιπά οργανικά έσοδα				
20	-Εμπορεύματα	XXX		XXX		74	-Επιχορηγήσεις και λοιπά έσοδα πωλήσεων	XXX	XXX
24	-Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας	XXX		XXX		75	-Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	XXX	XXX
25	-Αναλώσιμα υλικά	XXX		XXX		76	-Έσοδα κεφαλαίων	XXX	XXX
26	-Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	XXX		XXX		78.05	-Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
38	-Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX				
	Σύνολο αρχικών αποθεμάτων & αγορών		XXX		XXX				
3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα τέλους χρήσεως									
20	-Εμπορεύματα	XXX		XXX					
21	-Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή	XXX		XXX					
22	-Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX		XXX					
23	-Παρογωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX		XXX					
24	-Πρώτες & βοηθητικές ύλες-υλικά συσκευασίας	XXX		XXX					
25	-Αναλώσιμα υλικά	XXX		XXX					
26	-Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	XXX		XXX					
28	-Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX				
	Αγορές & γδισφορά (±) αποθεμάτων		XXX		XXX			XXX	XXX
	Μεταφορά		XXX		XXX				

	Μεταφορά	XXX	XXX	XXX	XXX
	.Φ.Οργανικά έξοδα				
60	-Αμοιβές & έξοδα προσωπικού	XXX	XXX		
61	-Αμοιβές & έξοδα τρίτων	XXX	XXX		
62	-Παροχές	XXX	XXX		
63	-Φόροι-Τέλη (πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	XXX	XXX		
64	-Διάφορα έξοδα	XXX	XXX		
64.00	- Έξοδα Μεταφορών	XXX	XXX		
64.01	- Έξοδα ταξιδιών	XXX	XXX		
64.02	- Έξοδα προβολής & διαφήμισης	XXX	XXX		
64.03	- Έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων	XXX	XXX		
64.04	-Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών	XXX	XXX		
64.05	-Συνδρομές-Εισφορές	XXX	XXX		
64.06	-Δωρεές-Επιχορηγήσεις	XXX	XXX		
64.07	- Έντυπα & γραφική ύλη	XXX	XXX		
64.08	-Υλικά άμεσης ανάλυσης	XXX	XXX		
64.09	- Έξοδα δημοσιεύσεων	XXX	XXX		
64.10	- Έξοδα συμμετοχών και χρεωγράφων	XXX	XXX		
64.11	-Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών & χρεωγράφων	XXX	XXX		
64.12	-Ζημίες από πώληση συμμετοχών & χρεωγράφων	XXX	XXX		
64.98	-Διάφορα	XXX	XXX		
65	-Τόκοι & συναφή έξοδα	XXX	XXX		
66	-Αποβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	XXX	XXX		
68	-Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Συνολικό κόστος	XXX	XXX	XXX	XXX
	ΜΕΙΟΝ				
78.00	Ιδιοπαραγωγή & βελτιώσεις παγίων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		
	Συνολικό κόστος εσόδων	XXX	XXX		
80.00	Κέρδη εκμεταλλεύσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	80.00	Ζημίες εκμεταλλεύσεως
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
					<u>XXX</u>

Γ. ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΠΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ Α.Χ.

1. ΓΕΝΙΚΑ

1) Το προσάρτημα του ισολογισμού και των Α.χ. είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες επεξηγηματικές πληροφορίες, οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.

Δε

1.1. Περιεχόμενο του προσαρτήματος

στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και οι μέθοδοι υπολογισμού διορθώσεως αξιών με σχηματισμό προβλέψεων, ή διενέργεια αποσβέσεων, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήσεως, οι παρεκκλίσεις αυτές αναφέρονται σε πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων-υποχρεώσεων, της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της οικονομικής μονάδας.

2. Σε περίπτωση που, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς <<διαφορών αναπροσαρμογής>> του παθητικού (λογ.41.06 -41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

Στην παραπάνω περίπτωση, στο προσάρτημα καταχωρείται ένας πίνακας που δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών <<διαφορές αναπροσαρμογής>>, που έγιναν μέσα στη χρήση. Στον πίνακα αυτό περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- Το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών <<διαφορές αναπροσαρμογής>>.

- Οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς <<διαφορές αναπροσαρμογής>>, μέσα στη χρήση.

- Τα ποσά των λογαριασμών <<διαφορές αναπροσαρμογής>>, τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σ' οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.

- Το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών <<διαφορές αναπροσαρμογής>>.

Στην ίδια περίπτωση, για κάθε στοιχείο του ισολογισμού για το οποίο έγινε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεώς του, με εξαίρεση τους λογαριασμούς αποθεμάτων, στο προσάρτημα αναφέρονται:

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων

διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,

- είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.

3. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

4. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

5. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.

6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, είτε εμφανίζονται στον ισολογισμό (λογ.πάγιων στοιχείων), είτε μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

8. Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10%, του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας.

Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματιών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίσθηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες εφόσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δεν δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.

9. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρίας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί.

10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή, σε περίπτωση που οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισοδύναμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρίας είναι περισσότερες από μία.

11. Ο αριθμός και η ένταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλο ομολόγου ή δικαιώματος όταν υπάρχουν.

12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με

εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον η παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους καταστάσεως (π.χ. αποζημιώσεως απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για ξεόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς- ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στην χρήση του ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτραχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.

17. Οι προκαταβολές φόρων που γίνονται στη χρήση με σκοπό να συμψηφιστούν με φόρους μελλοντικών χρήσεων, καθώς και οποιαδήποτε καταβολή ή επιβάρυνση της χρήσεως με φόρους που αφο-

ρούν μελλοντικές χρήσεις, όταν είναι σημαντική.

18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

19. τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του λογαριασμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του λογαριασμού κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφαλείες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

21. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν η αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον λογαριασμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεως) της χρήσεως, οι προσθήκες - βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του λογαριασμού

και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

Σε περίπτωση που κατά την πρώτη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παράγραφο αυτή, ανακύψουν δυσκολίες και για το σκοπό αυτό απαιτηθούν χρόνος και έξοδα, να είναι δυνατό να ληφθεί ως αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα αναφέρεται ρητά στο προσάρτημα.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, ως αξία κτήσεως λαμβάνεται η αξία αναπροσαρμογής.

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 <<έσοδα χρήσεως εισπρακτέα>> και 56.01 <<έξοδα χρήσεως πληρωτέα>>, αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

23. Οι φόροι εισοδήματος - εισφορά ΟΓΑ που αναφέρονται στα καθαρά κέρδη των συνηθών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας και εκείνοι που αναφέρονται στα καθαρά κέρδη έκτακτων δραστηριοτήτων αυτής.

24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β(1) <<έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως>>, Β (3) <<τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου>> και Γ(Ι)(1) <<έξοδα ερευνών και αναπτύξεως>>. Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας,

αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατόν να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

26. Ανάλυση του λογαριασμού και ισολογισμού <<λοιπές προβλέψεις>> όταν είναι αξιόλογες.

27. Σε περίπτωση παρεκκλίσεως σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπει η μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της παρεκκλίσεως αυτής.

28. Αναλύσεις των συμπυκνών στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπύξεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.

29. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών

των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσεως για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειδόμενης χρήσεως.

30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(1)(6) του παθητικού και Γ(III)(5) του ενεργητικού.

31. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που θα καθοριστούν με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να παρουσιάζεται μια πιστή εικόνα της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας, όταν αυτό δεν επιτυγχάνεται με όσα αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.

1.2. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ

α) Η κατάρτιση προσαρτήματος είναι υποχρεωτική από τις ανώνυμες εταιρείες, τις Ε.Π.Ε. και τις κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγρ.6 του (νέου) άρθρου 42α του Ν.2190/1920, καθώς και από όλες τις ασφαλιστικές εταιρείες (βλ. νέο άρθρο 111 παρ.2-3). Δεν είναι ακόμη υποχρεωτική η κατάρτιση προσαρτήματος από τις τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες (νέο άρθρο 112 παρ.1),

β) Οι απαντήσεις που παραθέτονται στο συνημμένο υπόδειγμα είναι ενδεικτικές και πρέπει, όπως είναι αυτονόητο, να αναπροσαρμόζονται και να διαμορφώνονται σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα κάθε περίπτωσης.

γ) Επειδή οι διάφορες διατάξεις παραθέτονται σε συνοπτική περίληψη, για την ορθή συμπλήρωση του προσαρτήματος η αναδρομή στο κείμενο των οικείων διατάξεων είναι απαραίτητη.

δ) Για να είναι το προσάρτημα εύχρηστο και να εκπληρώνει πλήρως το σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκε, στο συνημμένο υπόδειγμα έχουμε ομαδοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούν οι διάφορες διατάξεις του άρθρου 43α και οι κατεσπαρμένες στα άλλα άρθρα- να δίνονται με αυτό, με βάση τις κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων του λισολογισμού και των κονδυλίων του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, στα οποία αναφέρονται οι πληροφορίες.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ

(καταρτισμένο βάσει των διατάξεων του κωδικοπ.Ν.2190/1920, <<περί ανωνύμων εταιρειών>>, όπως τροποποιήθηκε με τα Π.Δ.409/1986 και 498/1987).

Για τις ανώνυμες εταιρείες, τις Ε.Π.Ε. (άρθρο 22 Ν.3190/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 του Π.Δ.419/1986) και τις κατά μετοχές Ε.Ε. (άρθρο 50α Ν.3190/1955 που προστέθηκε με το άρθρο 16 του Π.Δ.419/1986).

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1988

(βάσει των διατάξεων του κωδικοπ.Ν.2190/1920, όπως ισχύει)

Διάταξη και περίληψή της

Ενδεικτική απάντηση

1. Σύννομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων. Παρελλίσεις που έγιναν χάριν της αρχής της πραγματικής εικόνας

(α) Άρθρο 42α παρ.3: Παρέκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί κατάρτισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παρ.2 του άρθρου αυτού

Δεν έγινε

- (β) Άρθρο 42β παρ.1: Παρέκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του ισολογισμού και του λογαριασμού <<αποτελέσματα χρήσεως>>
- Δεν έγινε
- (γ) Άρθρο 42β παρ.2:Καραχώρηση στον προσεδυάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς
- Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση
- (δ) Άρθρο 42β παρ.3:Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση,όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί.
- Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση
- (ε) Άρθρο 42β παρ.4: Συμπτώξεις λογαριασμών του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς για τις οποίες (συμπτώξεις) συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.
- Δεν έγινε, ή έγινε συγχώνευση των εξής λογαριασμών:
- (στ) Άρθρο 42β παρ.5:Αναμορφώσεις κ κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειδωνενης χρήσεως
- Δεν χρειάστηκε να γίνουν, ή έγιναν οι εξής:

2. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων

(α) Άρθρο 43α παρ.1-α: Μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων καθώς και των προβλέψεων για υποτιμήσεις τους

- (1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτήσεώς ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους ή της αναπροσαρμοσμένης με βάση ειδικό νόμο αξίας τους, η οποία είναι προσαυξημένη με τη μεταξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις.
- (2) Δεν συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού προβλέψεων υποτιμήσεων.
- (3) Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα, με εξαίρεση τις συμμετοχές σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως, αποτιμήθηκαν στη συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή λήφθηκε:
-Για τους εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο

μήνα της χρήσεως

-Για τις μετοχές Α.Ε. που δεν είναι εεσαγμένες στο χρηματιστήριο, η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους και ελεγμένο από Οριστό Λογιστή.

- (4) Οι συμμετοχές σε λοιπές πλην Α.Ε.επιχειρήσεις (Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε.) αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή λήφθηκε η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους και ελεγμένο από Οριστό Λογιστή.
- (5) Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και μη εεσαγμένα στο χρηματιστήριο (έντοκα γραμματρία Ελληνικού Δημοσίου κ.λ.π.) αποτιμήθηκαν όπως και οι προθεσμιακές καταθέσεις).
- (6) Τα από αγορά προερχόμενα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες

ύλες, αναλώσιμα κ.λ.π.) αποτιμήθηκαν στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της κατά το τέλος της χρήσεως τρέχουσας τιμής αγοράς τους.

(7) Τα από ιδιοπαραγωγή προερχόμενα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα, αποτιμήθηκαν στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κατά το τέλος της χρήσεως κόστους αναπαραγωγής τους. Η χαμηλότερη αυτή τιμή ήταν χαμηλότερη και από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

(8) Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμήθηκαν στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειμένη με τα προβλεπόμενα άμεσα έξοδα πωλήσεως.

(9) Η μέση τιμή κτήσεως όλων των αποθεμάτων προσδιορίστηκε με τη μέθοδο.....(FIFO, LIFO κ. λ.π.), η οποία ακολουθείται πάγια,

(β) Άρθρο 43α παρ.1-α: Βάσεις μετατροπής σε δραχμές περι-

(1) Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε Ε.Ν., εκτός των υπο-

ουσιακών στοιχείων εκφρασμέ-
νων σε ξένο νόμισμα (Ε.Ν.)
και λογιστικός χειρισμός των
συναλλαγματικών διαφορών

χρεώσεων που χρησιμοποιήθηκαν
για κτήσεις πάγιων στοιχείων,
αποτιμήθηκαν με βάση την επί-
σημη τιμή του Ε.Ν. της 31/12/
1988 και προέκυψαν συναλλαγμα-
τικές διαφορές χρεωστικές (ή
πιστωτικές) δρχ.....
οι οποίες καταχωρήθηκαν.....
.....

- (2) Οι υποχρεώσεις σε Ε.Ν., που
χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις
πάγιων στοιχείων, αποτιμήθηκαν
στην επίσημη τιμή (πωλήσεως)
του Ε.Ν. της 31/12/1988). Για
την τύχη των συναλλαγματικών
διαφορών που προέκυψαν βλ. ε-
πόμενη παρ.3 περίπτωση ε΄
- (3) Τα διαθέσιμα σε Ε.Ν. αποτιμή-
θηκαν στην επίσημη τιμή (αγο-
ράς) του Κ.Ν. της 31/12/1988
και οι συναλλαγματικές διαφο-
ρές που προέκυχαν καταχωρήθη-
καν στα αποτελέσματα χρήσεως
- (4) Τα περιουσιακά στοιχεία του ι-
σολογισμού και τα έξοδα και έ-
σοδα του υποκταστήματος στο
εξωτερικό, ενσωματώθηκαν στον
ισολογισμό και στα έξοδα και
έσοδα του Κεντρικού, μετά από

- μετατροπή του Ε.Ν.σε δρχ.με
βάση τις τιμές που προβλέπο-
νται από την παρ.10 του άρθρου
43 του Ν.2190/1920.
- (γ) Άρθρο 43 παρ.2: Παρέκλιση Δεν έγινε
από τις μεθόδους και τις βα-
σιικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρ-
μογή ειδικών μεθόδων αποτιμή-
σεως.
- (δ) Άρθρο 43 παρ.7-β: Αλλαγή με- Δεν έγινε
μεθόδου υπολογισμού της τι- (ή αν έγινε αλλαγή, περιγράφονται
μής κτήσεως ή του κόστους η μεταβολή και η επίδρασή της, ό-
πως απαιτεί η διάταξη)
παραγωγής των αποθεμάτων
ή των κινητών αξιών
- (ε) Άρθρο 43 παρ.7-γ: Παράθεση Δεν είναι αξιόλογη η διαφορά
της διαφοράς, μεταξύ της ή
αξίας αποτιμήσεως των απο- Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα
θεμάτων και κινητών αξιών αποτιμήθηκαν, συνολικά σε δρχ.
και της τρέχουσας τιμής α-ενώ η συνολική τρέχου-
γοράς τους, εφόσον είναι χουσα αξία τους ανέρχεται σε
αξιόλογη δρχ.....
- (στ) Άρθρο 43 παρ.9: Ανάλυση Σύμφωνα με το Ν.....
και επεξήγηση της γενομέ- έγινε, μέσα στην παρούσα χρήση,
νης μέσα στη χρήση, με βά- αναπροσαρμογή της αξίας των πά-
ση ειδικό νόμο, αναπροσαρ- γων στοιχείων και προέκυψε τε-
μογής της αξίας των πάγι- λική πιστωτική διαφορά ει δρχ.
ων περιουσιακών στοιχείων , η οποία κεφαλαιοποιή-
και παράθεση της κινήσεως θηκε. Η κίνηση του λογαριασμού

του λογαριασμού <<Διαφορές αναπροσαρμογής>>

<<Διαφορές αναπροσαρμογής>> έχει ως εξής:

.....
.....

3. Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκαταστάσεως

(α) Άρθρο 42ε παρ.8: Μεταβολές πάγιων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως)

Παραθέτεται σχετικός πολύστηλος πίνακας, με τις πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη)

(β) Άρθρο 43 παρ.5-δ: Ανάλυση πρόσθετων αποσβέσεων

Δεν έγιναν, ή έγιναν με βάση τις διατάξεις του Ν.....

εξής:

επί των κτιρίων.....

επί των μηχανημάτων

ΣΥΝΟΛΟ ΔΡΧ.

(γ) Άρθρο 43 παρ.5-ε: Προβλέψεις για υποτίμηση ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Δεν σχηματίστηκαν

(δ) Άρθρο 43 παρ.3-ε: Ανάλυση και επεξήγηση των ποσών των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) που αφορούν τη χρήση

Παραθέτεται ανάλυση, κατ'είδος (κατά λογαριασμό), με τη μορφή πίνακα

(ε) Άρθρο 43 παρ.3-γ: Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην

Χρεωτικές δρχ.

Πιστωτικές δρχ.

Τελικό ποσό

χρεωτικών δρχ.

παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) και/ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως δανείων ή πιστώσεων, χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων

(στ) Άρθρο 43 παρ.4 εδάφ. α' και β': Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων <<Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως>> <<Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας>> και <<Υπεραξία επιχειρήσεως (GOODWILL)>>

4. Συμμετοχές

(α) Άρθρο 43α παρ.1-β': Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%

(β) Άρθρο 43α παρ.1-λε': Σύμβαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας

το οποίο καταχωρήθηκε στο λογαριασμό <<συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων>> των εξόδων εγκατάστασης του πάγιου ενεργητικού και θα αποσβεσθεί τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική διάρκεια του δανείου

Δεν υπάρχουν τέτοια κονδύλια (αν υπάρχουν παραθέτεται ανάλυσή τους κατά τρόπο που να προκύπτει η φύση τους και η αιτία της δημιουργίας τους)

Παραθέτεται πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η διάταξη

ή

Η εταιρεία απαλλάχθηκε από την υποχρέωση αυτή με την απόφαση Υπουργού Εμπορίου αριθ.....

Δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή

ή

Α.Ε. <<Άλφα>>, έδρα Αθήνα, Μητρώο Α.Ε.....

5. Αποθέματα

(α) Άρθρο 43α παρ.1-ια: Αποτίμηση αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως του άρθρου 43, για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.

Δεν έγινε παρέκκλιση

(β) Άρθρο 43α παρ.1-ι: Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγου στους οποίους οφείλονται.

Δεν υπάρχουν (ή, αν υπάρχουν, γίνεται σχετική περιγραφή)

6. Μετοχικό κεφάλαιο

(α) Άρθρο 43α παρ.1-δ: Κατηγορίες μετοχών, στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.

Αριθμός	Όνομ.	Συνολ.
	<u>αξία</u>	<u>αξία</u>

-Κοινές μετοχές

-Προνομιούχες μετοχές

(β) Άρθρο 43α παρ.1-γ: Εκδόσεις μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Εκδόθηκαν 10.000 κοινές μετοχές ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής δρχ. 2.000 και τιμής εκδόσεως δρχ. 3.500

(γ) Άρθρο 43α παρ.1-ε και 42ε παρ.10: Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σ' αυτούς δικαιώματα

-Προνομιούχες μετοχές.....
με δικαιώματα.....
(περιγράφονται)

-Μετατρέψιμες ομολογίες.....
με δικαιώματα.....

- | | |
|---|--|
| | -Μετοχές επικαρπίας..... |
| | με δικαιώματα..... |
| | -Ιδρυτικοί τίτλοι..... |
| | με δικαιώματα..... |
| (δ) Άρθρο 43α παρ.1-ιολ: Από-
κτηση ίδιων μετοχών μέσα
στην παρούσα χρήση | Δεν αποκτήθηκαν (ή, αν αποκτήθη-
καν, παραθέτονται οι πληροφορίες
που απαιτεί η διάταξη) |

7. Προβλέψεις και υποχρεώσεις

- | | |
|--|--|
| (α) Άρθρο 42ε παρ.14 εδάφ.δ: Α-
νάλυση του λογαριασμού <<λοι-
πές προβλέψεις, αν το ποσό
του είναι σημαντικό |
(σύμφωνα με το άρθρο 43α παρ.1-ιζ',
παραθέτεται και ο τρόπος υπολογι-
σμού των προβλέψεων αποζημιώσεως
του προσωπικού) |
| (β) Άρθρο 43α παρ.1-ζ: Οι οικο-
νομικές δεσμεύσεις από συμ-
βάσεις κ.λ.π. που δεν εμφ-
φανίζονται στους λογαρια-
σμούς τάξεως. Υποχρεώσεις
καταβολής ειδικών μηνιαίων
παροχών και οικονομικές
δεσμεύσεις για συνδεδεμένες
επιχειρήσεις | Δεν υπάρχουν
(ή, αν υπάρχουν, παραθέτονται οι
πληροφορίες που απαιτεί η διάτα-
ξη) |
| (γ) Άρθρο 43α παρ.1-ιβ: Πιθανές
οφειλές σημαντικών ποσών
φόρων και ποσά φόρων που
ενδεχομένως να προκύψουν
σε βάρος της κλειόμενης και
των προηγούμενων χρήσεων, | Δεν υπάρχουν
(ή, αν υπάρχουν, παραθέτονται τα
σχετικά ποσά και τα αίτια της δη-
μιουργίας τους) |

εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις

(δ) Άρθρο 43α παρ.1-σι: Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη.

Αναφέρονται ξατά είδος (δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα κ.λ.π.

(ε) Άρθρο 43α παρ.1-σι:Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες.

Παραθέτεται πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η διάταξη

8. Μεταβατικοί λογαριασμοί

.....
- Άρθρο 42ε παρ.12: Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών << Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα >> και << Έξοδα χρήσεως δουλευμένα >>

.....
.....

9. Λογαριασμοί τάξεως

- Άρθρο 42ε παρ.11: Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως, στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από τις πληροφορίες της επόμενης παρ. 10.

.....
.....

10. Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες

- Άρθρο 42ε παρ.9: Εγγυήσεις

Παραθέτεται πίνακας κατά είδος

και εμπράγματος ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία

και αιτία εγγυήσεως και εμπράγματος εξασφάλισης

11. Αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως

(α) Άρθρο 43α παρ.1-ιγ: Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και εταιρείας

-Αμοιβές Προέδρου Δ.Σ.....
-Αμοιβές Διευθ.Συμβ.....
-Έξοδα παραστάσεως Δ.Σ.....
-Αμοιβές Διευθυντών.....

(β) Άρθρο 43α παρ.1-ιγ: Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλύθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας

Δεν υπάρχουν
ή
Προς τον αποχωρήσαντα, κατά την παρούσα χρήση, Πρόεδρο του Δ.Σ. (ή Διευθύνοντα Σύμβουλο κ.λ.π.) αναλήφθηκε η υποχρέωση καταβολής μηνιαίου βοηθήματος εκ δρχ.....
.....
(περιγράφεται η ένταση της υποχρέωσης, πως αναπροσαρμόζεται, αν μεταβιβάζεται στους κληρονόμους κ.λ.π.)

(γ) Άρθρο 43α παρ.1-ιδ: Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως (μέλη διοικητικών συμβουλίων και διαχειριστές)

Δεν υπάρχουν (ή, εάν υπάρχουν, αναφέρονται τα ποσά, δίχως ονοματεπώνυμα)

12. Αποτελέσματα χρήσεως

(α) Άρθρο 43α παρ.1-η: Κύκλος

(1) Βιομηχανικής δραστηριότητας:

εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές (Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρο 42ε παρ. 15 εδάφ.α')

-εσωτερικού δρχ.....

-εξωτερικού δρχ.....

(2) Εμπορικής δραστηριότητας:

-εσωτερικού δρχ.....

-εξωτερικού δρχ.....

ΣΥΝΟΛΟ ΔΡΧ:.....

ή

Η εταιρεία απαλλάχθηκε από την υποχρέωση αυτή με την υπ' αριθμό... απόφαση του Υπουργού Εμπορίου

(β) Άρθρο 43α παρ.1-8: Μέσος

όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσεως προσωπικού και κατηγορίες αυτού, με το συνολικό κόστος τους. Διευκρινίζεται ότι, στο <<Διοικητικό (υπαλληλικό) προσωπικό>> περιλαμβάνεται το με μηνιαίο μισθό αμειβόμενο προσωπικό και στο <<εργατοτεχνικό προσωπικό>> οικ.αμειβόμενοι με ημερομίσθιο

(1) Μέσος όρος προσωπικού άτομα 400

(2) Μέσος όρος προσωπικού κατά κατηγορίες:

-Διοικ. (υπαλληλικό) προσ.άτ. 280:

-Εργατοτεχνικό προσωπικό ατ. 120

ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΑ 400

(3) Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

-Διοικητικού (υπαλληλικού) προσωπικού

* Μισθοί Δρχ.....

* Κοινωνικές επιβαρύνσεις & βοηθήματα Δρχ.....

-Εργατοτεχνικού προσωπικού:

* Ημερομίσθια Δρχ.....

* Κοινωνικές επιβαρύνσεις & βοηθήματα Δρχ.....

(γ) Άρθρο 42ε παρ.15-β: Ανάλυση των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων (δηλαδή των λογαρια-

(1) Έκτακτα και ανόργανα έξοδα:

-Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις Δρχ.....

-Προσαυξήσεις εισφορών

σμών <<έιταικα και ανόργα-
να έξοδα>> και <<έιταικα και
ανόργα να έσοδα>>). Αν το πο-
σό των λογαριασμών <<έιτα-
ιτες ζημιές>> και <<έιταικα
κέρδη>> είναι σημαντικό, κατ'
εφαρμογή της διατάξεως του
άρθρου 43α παρ.1-ιγ, παραθέ-
τεται και αυτών ανάλυση (με
βάση τους λογαριασμούς 81.02
και 81.03 του Γεν.Λογ.Σχε-
δίου)

ασφαλιστικών ταμείων	Δρχ.....
-Συναλλαγματικές δια-	
φορές	Δρχ.....
-Διάφορα (τα μικρά ποσά)	<u>Δρχ.....</u>
ΣΥΝΟΛΟ	ΔΡΧ.....

(2) Έιταικα και ανόργα να έσοδα:

-Συναλλαγματικές διαφο-	
φορές	Δρχ.....
-Αναλογούσες στη χρήση	
επιχειρηγήσεις πάγιων	
επενδύσεων)	Δρχ.....
-Διάφορα (τα μικρά ποσά)	<u>Δρχ.....</u>
ΣΥΝΟΛΟ	ΔΡΧ.....

(5) Άρθρο 42ε παρ.15-β: Ανάλυση
των λογαριασμών <<Έσοδα προ-
ηγούμενων χρήσεων>><<Έ-
σοδα από προβλέψεις προη-
γούμενων χρήσεων>> και
<<Έξοδα προηγούμενων χρή-
σεων>>.

Παραθέτεται η σχετική ανάλυση με βά-
ση τις αναλύσεις των λογαριασμών
82.01, 84 και 82.00 του Γενικού Λο-
γιστικού Σχεδίου

Αθήνα.....

(ακολουθούν οι υπογραφές για την <<ειδική θεώρηση>>
των προσώπων που προβλέπει η παρ.5 του άρθρ. 42α)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ 2190/1920 ΑΠΟ ΤΟ

Π.Δ. 409/1986

Το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/1986 που αντικατέστησε το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/1920, ορίζει ρητά, ότι από την εφαρμογή του Π.Δ.(1/1/1987) και στο εξής, ο Ισολογισμός της ανώνυμης εταιρείας θα καταρτίζεται σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώνει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Απ'ότι φαίνεται η τροποποίηση αυτή θα συντελέσει σε διάφορους τομείς. Ειδικότερα στον τομέα της ανάπτυξης της κεφαλαιαγοράς: δηλαδή θα γίνουν πιο αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις.

η τροπολογία αυτή είναι πολύ σοβαρή, γιατί τυποποιεί τη σύνταξη του Ισολογισμού και όχι μόνο αυτού, αλλά μιας σειράς εγγράφων, που καλούνται όπως αναφέρθηκα και πιο πάνω οικονομικές καταστάσεις (ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακα διανομής αποτελεσμάτων, έκθεση ελεγκτών και το καινοφανές προσάρτημα).

Με το Π.Δ. 409/1986 (ΦΕΚ τ.Α' 191/28.11.1986) αντικαταστάθηκαν όλες οι αναχρονιστικές και ελλιπέστατες διατάξεις του Ν.2190/1920 <<περί ανωνύμων εταιρειών>>, οι οποίες ρύθμιζαν την κατάρτιση του Ισολογισμού τέλους χρήσεως και του Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως, με τις σύγχρονες και πλήρεις διατάξεις της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ. Δηλαδή, οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ και 43 αντικαταστάθηκαν με νέες που περιλήφθηκαν στα (νέα) άρθρα 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α και 43β. Με την μεταβολή αυτή εισήχθησαν επιτέλους, και στη χώρα μας οι σύγχρονες λογιστικές αρχές της επιστήμης της ιδιω-

τικής οικονομικής και λογιστικής, που έχουν γίνει παραδεικτές από την διεθνή πρακτική και έχουν προ πολλού υιοθετηθεί από τις εμπορικές νομοθεσίες όλων των προηγμένων χωρών.

Για τη χώρα μας οι νέες αυτές διατάξεις αποτελούν πραγματική επανάσταση. Είναι μία <<λογιστική Επανάσταση>>, η οποία όλοι, πιστεύω, συμφωνούμε ότι ήταν απαραίτητη και έπρεπε από χρόνια να είχε γίνει.

Δύο είναι οι βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων:

α) Ο πρώτος στόχος, είναι η διαφάνεια των Οικονομικών καταστάσεων, που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των νέων διατάξεων των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43α και 43β, με τις οποίες υιοθετούνται:

- Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού και του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως (νέα άρθρα 42α, 42β, 42ε και 43α).

- σύγχρονα υποδείγματα Ισολογισμού, λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως και πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων (νέα άρθρα 42γ και 42δ)

- Το προσάρτημα στο οποίο καταχωρούνται πάρα πολλές αναλύσεις και πληροφορίες (νέο άρθρο 43α)

- Νέος τρόπος δημοσιότητας των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (νέο άρθρο 43β).

β) Ο δεύτερος στόχος των νέων διατάξεων είναι η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην Επιχείρηση, που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των σύγχρονων και γενικά παραδεγμένων κανόνων αποτιμήσεως, οι οποίοι βασίζονται στην πιστή εφαρμογή της διεθνώς παραδεγμένης θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας και των σύγχρονων βασικών λογιστικών αρ-

χών (νέα άρθρα 43 και 42ε παραγρ.14). Παρακάτω πραγματευόμαστε συνοπτικά τους δύο βασικούς στόχους των νέων διατάξεων.

Η Διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων: ΠΡΩΤΟΣ στόχος

Η παράγραφος 1 του νέου άρθρου 42α ορίζει τα εξής:

<<οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό,
- β) Το λογαριασμό <<αποτελέσματα χρήσεως>>
- γ) Τον <<πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων>> και
- δ) Το προσάρτημα

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37>>.

Με τη διάταξη αυτή εισάγεται ο νέος όρος <<οικονομικές καταστάσεις>>, με τον οποίο υποδηλώνονται τα ανωτέρω τέσσερα έγγραφα, τα οποία αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Η ιδιαίτερη, όμως, σπουδαιότητα της άνω διατάξεως έγκειται στο ότι εισάγεται ένα νέο έγγραφο, άγνωστο μέχρι σήμερα στη νομοθεσία μας, το Προσάρτημα, στο οποίο, σύμφωνα με μια σειρά ρητών διατάξεων (νέα άρθρα 43α, 42α, παρ.3, 42β τελευταία εδάφια των παραγρ. 1, 2, 3, 4 και 5, 42ε παραγρ.8, 9, 10, 11, 12 και 15 εδάφ. β', 43 παράγρ. 2, 3 εδαφ. ε', 4 εδάφ.β', 5 εδάφ.δ', 7 εδάφ. γ' και 9), καταχωρούνται τόσες πολλές αναλύσεις, επεξηγήσεις και πληροφορίες ώστε δεν θα είναι υπερβολή να πούμε, ότι ο τρίτος πληροφορείται όλα, σχεδόν, όσα γνωρίζουν τα αρμόδια στελέχη της εταιρείας που κατάρτισαν τις οικονομικές καταστάσεις.

Στη συνέχεια η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου περιλαμβάνει την βασική αρχή, σύμφωνα με την οποία, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να <<εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια

την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας>>. Η βασική αυτή αρχή, σύμφωνα με την επόμενη παράγραφο 3 θεσπίζεται ως αρχή πρωταρχικής επιδιώξεως, ως βασικός σκοπός.

II. Οι νέες διατάξεις των (νέων) άρθρων 42γ και 42δ (του Ν.2190/1920) ορίζουν ότι, ο Ισολογισμός, ο λογαριασμός Αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, καταρτίζονται υποχρεωτικά σύμφωνα με τα υποδείγματα που περιλαμβάνονται στο Ελληνικό Λογιστικό σχέδιο και σύμφωνα με όσα εκεί ορίζονται <<αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού>>, των υποδειγμάτων αυτών. Τα υποδείγματα αυτά, σύμφωνα με τους κανόνες περί της δομής και εμφανίσεως του Ισολογισμού και του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως, που περιλαμβάνονται στο νέο άρθρο 42β, εφαρμόζονται υποχρεωτικά, με μοναδική εξαίρεση ότι δεν είναι υποχρεωτικής τηρήσεως και παραλείπονται κατά τη δημοσίευση: α) η στήλη των κωδικών αριθμών των λογαριασμών του Γ.Λ.Σ., και β) η στήλη των αξιών σε ξένο νόμισμα. Οι διατάξεις αυτές συμπληρώνονται μετα οριζόμενα στο νέο άρθρο 42ε, σχετικά με το περιεχόμενο των περιλαμβανομένων στα υποδείγματα αυτά λογαριασμών.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι απόλυτα προσαρμοσμένο στην 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. και τα υποδείγματα που περιλαμβάνει είναι εκείνα που προβλέπει η 4η Οδηγία. Επειδή στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο υπάρχει κάποια ομοιομορφία, και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (σύμφωνα με την τροποποίηση στηρίζονται πάνω σ' αυτό) είναι κι αυτές ομοιόμορφες! /

Τώρα, ως προς τη δομή και την εμφάνιση του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως: α) Η δομή του Ισολογισμού και του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως και η μορφή εμφανίσεώς

τους, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από την μιά χρήση στην άλλη. Παρέκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με τον όρο ότι η παρέκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

Βλέπουμε ότι επιτρέπεται η συγχώνευση Λογαριασμών των υποδειγμάτων Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως, με τον όρο ότι οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα και εφόσον: Τα ποσά τους είναι ασήμαντα και η συγχώνευσή τους δεν θίγει την βασική αρχή του άρθρου 42α παραγρ.2 (δηλ. της εμφάνισης, στις οικονομικές καταστάσεις, <<με απόλυτη σαφήνεια της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας>>)

Επομένως η συγχώνευση, εδώ γίνεται χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας. Όσον αφορά για την σαφήνεια η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών που έχουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα, πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί, ώστε οι χρησιμοποιούμενοι τίτλοι λογαριασμών να υποδηλώνουν με σαφήνεια τα απεικονιζόμενα στοιχεία. Κάθε τέτοια προσαρμογή αναφέρεται στο προσάρτημα.

Επίσης με την αντικατάσταση του 2190/1920 με τον 409/1986 ο Ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, καταρτίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται, συγκριτικά, τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσεως. Όσα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως δένει να είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσεως, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωσή τους, η οποία αναφέρεται και επεξηγείται

στο προσάρτημα.

Εταιρεία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο Ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και έξοδα των υποκαταστημάτων της, και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, συμψηφίζοντας: α) κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων κεντρικού και β) τα μεταξύ τους υπολογιστικά έσοδα και έξοδα.

Επίσης, βλέπουμε, ότι οι αποσβέσεις του πάγιου Ενεργητικού καταχωρούνται στο Ενεργητικό, αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής κάθε στοιχείου, έτσι ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται:

- η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, .

Ψ οι συσσωρευμένες μέχρι την λήξη της χρήσεως αποσβέσεις,

- η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΣΤΟΧΟΣ: Η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση

Με τις ρητές διατάξεις της παρ.1 του νέου άρθρου 43 επιβάλλεται η υποχρεωτική εφαρμογή των σπουδαιότερων βασικών λογιστικών αρχών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας (έχει αναφερθεί πιο πάνω στο Κεφ. Λογιστικές αρχές).

Η διεθνώς παραδεγμένη θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας (πρόνοιας, συνενέσεως), η οποία πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως (ισολογισμού-αποτελεσμάτων), συνίσταται στο ότι, από τους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και τις διάφορες μεθόδους αποτιμή-

σεως και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως, τις οποίες αποδέχεται και διδάσκει η επιστήμη της ιδιωτικής οικονομικής και λογιστικής, πρέπει να επιλέγονται και να εφαρμόζονται πάγια, εκείνες με τις οποίες προσδιορίζονται τα μικρότερα κέρδη και εμφανίζεται η λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως.

Με την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας δεν επιδιώκεται, σκόπιμα, η απόκρυψη κερδών και η υποτιμημένη εμφάνιση της περιουσίας της επιχειρήσεως αλλά στοχεύεται να εξασφαλιστεί βιωσιμότητα στην επιχείρηση, την οποία οι σύγχρονες αντιλήψεις, πολύ ορθά, θεωρούν κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας, που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη.

Με την αρχή της συντηρητικότητας σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή, τα κέρδη πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι πραγματικά και όχι πιθανά, συνεπώς απαγορεύονται απολύτως οι <<προβλέψεις>> εσόδων. Επίσης λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές κλπ και σχηματίζονται αντίστοιχες προβλέψεις.

Η έντονη πρόνοια των νέων διατάξεων, για την εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση, εκδηλώνεται και με τη διάταξη του νέου άρθρου 43 παρ.3 εδ.δ', η οποία ορίζει ότι: <<Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερ

κερδών εις νέον>>. Δηλαδή, διανομή κερδών μπορεί να γίνει μόνο εάν, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέον, πράγμα που είναι πάρα πολύ σημαντικό.

Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως, πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρictων και αβέβαιων κερδών και η διανομή της στους μετόχους και στο Δημόσιο, γιατί ουσιαστικά διανέμονται, μερικιά ή ολικιά, τα κεφάλαια της επιχειρήσεως (ίδια ή ξένα), με τις γνωστές συνέπειες. Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών αποβλέπει η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας, από την οποία πηγάζουν ορισμένοι βασικοί κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού τέλους χρήσεως και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, ο σπουδαιότερος των οποίων είναι εκείνος που επιβάλλει την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων για κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων ή υποτιμήσεων, για τους οποίους (κινδύνους) οι σχετικές ενδείξεις εμφανίσθηκαν μέσα στη χρήση ή μέχρι περατώσεως των εγγράφων κλεισίματος του Ισολογισμού, άσχετα αν τα αίτιά τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις.

Βλέπουμε ότι η νέα νομοθεσία, επειδή δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στο θέμα του σχηματισμού προβλέψεων, δεν αρκείται στην υιοθέτηση της αρχής της συντηρητικότητας, που από την οποία πηγάζει και η υποχρέωση σχηματισμού των αναγκαίων προβλέψεων, αλλά περιλαμβάνει και ειδικές διατάξεις, με τις οποίες ρητά επιβάλλεται η υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων,

- για υποτιμήσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (νέο άρθρο 43 παρ.5)

- για επισφαλείς απαιτήσεις (παρ.8 άρθρο 43)

- για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (άρθρο 42 παρ.14)

- για κινδύνους και έξοδα (νέο άρθρο 42ε παρ.14 εδ.α')

Με τις παραπάνω διατάξεις επιβάλλεται η υποχρέωση να σχηματίζονται, στο τέλος κάθε χρήσεως, προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού της επιχειρήσεως, οι οποίες πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδοτήσεως. Δηλαδή, το κατώτατο όριο των σχηματισμένων στο τέλος λόγω συνταξιοδοτήσεως. Δηλαδή, το κατώτατο όριο των σχηματισμένων στο τέλος κάθε χρήσεως προβλέψεων, πρέπει να ισούται με το 50% ή, αν οι εργαζόμενοι υπάγονται σε επικουρική ασφάλιση, με το 40% της πλήρους αποζημιώσεως, που θα ελάμβανε το προσωπικό της επιχειρήσεως εάν απολυόταν την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της.

Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των άνω διατάξεων, δηλαδή τη χρήση που θα αρχίσει μετά την 31.12.1986, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, τις συσσωρευμένες προβλέψεις που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους των προηγούμενων χρήσεων, να τις καταχωρήσουν στο λογαριασμό <<λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως>> και να τις αποσβέσουν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μία πενταετία πράγμα πολύ σοβαρό για τις κάθε είδους επιχειρήσεις.

Στο νέο άρθρο 43 παρ.8 περ.α' ορίζεται ότι <<οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες είσπραξης αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον Ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά τον χρόνο σύνταξής τους>>. η άνω διάταξη του Ν.2190/1920 καθώς και η ισχύουσα από 1/7/1955 φορολογική διάταξη (άρθρο 35 παρ.1 περ.στ' Ν.Δ. 13323/1955), η οποία ορίζει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχειρήσεως επίπτο-

νται <<και δι'οριστικών εγγραφών αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων>>, επέβαλαν στην πράξη την πάγια συνήθεια, οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις να σχηματίζονται στη χρήση που εκδηλώνεται η επισφάλεια, την οποία και επιβαρύνουν. Σύμφωνα, όμως με τη βασική λογιστική αρχή του συσχετισμού των πραγματοποιημένων εσόδων κάθε χρήσεως με τα έξοδα που αναλώθηκαν για την πραγματοποίησή τους, με την οποία επιδιώκεται ο προσδιορισμός του ακριβούς αποτελέσματος της χρήσεως, οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις κατά πελατών πρέπει να σχηματίζονται σε βάρος της χρήσεως που δημιουργήθηκαν οι απαιτήσεις, γιατί η χρήση αυτή ωφελήθηκε από τα έσοδα των αντιστοίχων πωλήσεων και επομένως αυτή η χρήση πρέπει να επιβαρυνθεί και με τις ζημιές από τις επισφάλειες των πελατών (οι άλλες μέθοδοι (της <<ηλικίας>> κ.λ.π.) μειονεκτούν στο σημείο αυτό).

Με τις πωλήσεις επί πιστώσει αυξάνεται ο κύκλος εργασιών και τα αντίστοιχα έσοδα, αλλά συγχρόνως αυξάνονται και οι κίνδυνοι ζημιών από επισφάλειες τα έσοδα από τις πωλήσεις επί πιστώσει, από τις οποίες προήλθαν και όχι τα έσοδα από πωλήσεις των μεταγενεστέρων χρήσεων, μέσα στις οποίες θα εκδηλωθούν οι επισφάλειες. Επειδή, όμως, οι επισφάλειες των πελατών δεν εκδηλώνονται, κατά κανόνα, μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι επί πιστώσει πωλήσεις και γεννήθηκαν οι αντίστοιχες απαιτήσεις κατά των πελατών αλλά σε μεταγενέστερες χρήσεις επιβάλλεται να γίνεται προκαταβολική εκτίμηση της πιθανής ζημίας από επισφάλειες και να σχηματίζεται σχετική πρόβλεψη σε βάρος της παρούσας χρήσεως, η οποία πρόβλεψη, στην περίπτωση αυτή, θα ανήκει στις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως. Αυτή η προκαταβολική εκτίμηση γίνεται με βάση τα απολογιστικά δεδομένα των προηγούμενων χρήσεων, προσδιορίζεται η πιθανή απώλεια σε ποσοστό, είτε επί των

επί πιστώσει πωλήσεων της χρήσεως, είτε επί των κατά το τέλος της χρήσεως απαιτήσεων από πελάτες που προέρχονται από τις πωλήσεις της χρήσεως. Θα ήταν ευχής έργο, αν η μέθοδος αυτή επεκτεινόταν και στις λοιπές επιχειρήσεις, οπότε θα σταματούσαν, επιτέλους, και οι χρόνιες προστριβές μεταξύ φορολογικού ελέγχου και φορολογουμένων επιχειρήσεων με τα γνωστά δυσμενή επακόλουθά τους (Παρόμοια μέθοδο έχει υιοθετήσει ο φορολογικός νομοθέτης για τις Τράπεζες)

Όπως τονίστηκε και πιο πάνω, ο σχηματισμός στο τέλος κάθε χρήσεως των αναγκαίων προβλέψεων συμβάλλει αποφασιστικά στη διασφάλιση της βιωσιμότητας της επιχειρήσεως γιατί αποτρέπει τον κίνδυνο εμφανίσεως ανύπαρictων και αβέβαιων κερδών, με την διανομή των οποίων (στους μετόχους και το δημόσιο με τη μορφή μερίσματος και φόρων) ουσιαστικά διανέμονται και φορολογούνται, μερικιά, ή ολικιά, τα κεφάλαια των επιχειρήσεων, (ίδια ή ξένα), με τις γνωστές συνέπειες (θα...μεγαλώνει συνεχώς ο κατάλογος των υποχρεωμένων και προβληματικών επιχειρήσεων) κ.λ.π.

Οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, οι οποίες επιβάλλουν στις επιχειρήσεις την υποχρέωση καταβολής αποζημιώσεις στις περιπτώσεις απολύσεως του προσωπικού τους ή αποχωρήσεώς τους λόγω συνταξιοδοτήσεως, είναι ρητές και σαφέστατες. Βάση των διατάξεων αυτών, για κάθε χρόνο υπηρεσίας που συμπληρώνει ο εργαζόμενος στην επιχείρηση, αποκτά και το δικαίωμα λήψεως της αντίστοιχης αποζημιώσεως και συγχρόνως γεννιέται και η υποχρέωση της επιχειρήσεως για την καταβολή της αποζημιώσεως αυτής.

Άρα μπορούμε να πούμε ότι πρόκειται περί νομοθετημένης και βέβαιης δαπάνης της επιχειρήσεως, η οποία μετά και από τις νέες διατάξεις του Ν.2190/1920 (νέο άρθρο 42ε παράγρ.14), υπο-

λογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια που καθορίζονται από τον νόμο. Επομένως, θα είναι ακατανόητο να μην αναγνωριστεί να εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδα η σχετική πρόβλεψη που υποχρεωτικά θα σχηματίζεται από 1/1/1987, δεδομένου ότι δεν πρόκειται, τελικά, να εκπίπτει μεγαλύτερο συνολικό ποσό, από εκείνο που εκπίπτει σήμερα, γιατί απλώς ο τρόπος εκπτώσεως θα μεταβληθεί. Αντί, δηλαδή, το ποσό της αποζημιώσεως, που καταβάλλεται στον εργαζόμενο κατά την αποχώρησή του για συνταξιοδότησή του, να εκπίπτει ολόκληρο από τα φορολογητέα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία αποχώρησε και εισέπραξε την αποζημίωσή του, όπως γίνεται σήμερα, θα εκπίπτει (το ποσό της αποζημιώσεως) τμηματικά, δια της εκπτώσεως από τα φορολογητέα έσοδα κάθε χρήσεως, των σχηματιζομένων ετησίως προβλέψεων, από τις οποίες και θα λαμβάνεται (δια χρεώσεώς τους) το ποσό της αποζημιώσεως κατά την καταβολή. Με τη μεταβολή αυτή επιτυγχάνεται και ο προσδιορισμός σωστού κόστους παραγωγής, γιατί οι αποζημιώσεις που αναλογούν σε κάθε χρήση, για τις οποίες θα σχηματίζεται λόγηση πρόβλεψη, θα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής της αντίστοιχης χρήσεως, αφού, όπως τονίστηκε προηγουμένως, οι αποζημιώσεις αυτές ανήκουν στην κατηγορία των αποδοχών προσωπικού, οι οποίες (αποδοχές) είναι κατ'εξοχήν στοιχείο κόστους. Σήμερα, όπως είναι γνωστό, οι επιχειρήσεις δεν σχηματίζουν προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού τους, γιατί δεν αναγνωρίζεται η έκπτωσή τους από τη φορολογική νομοθεσία και έτσι, κάθε χρήση επιβαρύνεται με τα καταβαλλόμενα ποσά, τα οποία, κατ'ανάγκη, χαρακτηρίζονται ως έκτακτες δαπάνες και δεν κοστολογούνται. Για τους λόγους αυτούς που αναφέρονται πιο πάνω, επιβάλλεται να ρυθμιστεί και ο τρόπος υπολογισμού των

προβλέψεων για επισφαλείς πελάτες, ώστε να εφαρμόζονται οι παραδεγμένες λογιστικές αρχές και να σταματήσουν, επιτέλους, και οι χρόνιες προστριβές μεταξύ φορολογικού ελέγχου και φορολογουμένων επιχειρήσεων.

Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο είναι απόλυτα προσαρμοσμένο προς την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. και τα υποδείγματα που περιλαμβάνει είναι εκείνα που προβλέπει η 4η Οδηγία. Επειδή τώρα, στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο υπάρχει μια κάποια ομοιομορφία, συνεπώς και οι οικονομικές καταστάσεις που στηρίζονται πάνω σ' αυτό μετά την τροποποίησή τους, είναι κι αυτές ομοιόμορφες. Έτσι λοιπόν ο έλεγχος γίνεται πιο μεγαλύτερος, πιο δυνατός, καλύτερος και βέβαια πιο ευκολότερος.

Επίσης η αλλαγή της Ελεγκτικής Διαδικασίας είναι κι αυτή ένα από τα πλεονεκτήματα της νέας τροποποίησης. Το άρθρο 9 του Ν.2190/1920 μιλούσε και καθόριζε την επιτροπή της αποτίμησης. Τώρα με την τροποποίηση του άρθρου αυτού 9 του Κ.ν. 2190/1920 με το αντίστοιχο άρθρο του Π.Δ. 409/1986, η επιτροπή κατέχεται από μίας πιο αντικειμενικότερη κρίση πάνω στα θέματα που βέβαια θα την αφορούν.

Τώρα, όσο αφορά το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως το καινούργιο αυτό στοιχείο, που έχει αναφερθεί στην παραπάνω παράγραφο εκτενέστερα, έχουμε να πούμε ότι είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών των καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σαν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατά-

σταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.

Για να προσδιορισθούν όμως με σαφήνεια, οι αληθινές οικονομικές καταστάσεις το προσάρτημα περιλαμβάνει διάφορες πληροφορίες (αυτές που ονομαστικά έχουν αναφερθεί πιο πάνω). Ανάμεσα στις πληροφορίες αυτές, περιλαμβάνονται οποιεσδήποτε άλλες πληροφορίες που θα καθοριστούν με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να παρουσιάζεται μια πιστή εικόνα της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

Μετά τα θετικά στοιχεία της τροποποίησης, του 2190/1920 από το Π.Δ.409/1980 που αναφέρθηκαν λεπτομερειακώς πιο πάνω θα περάσουμε να δούμε και το αρνητικό χαρακτήρα των τροποποιήσεων.

Κατ'αρχήν με τις τροποποιήσεις που έγιναν και άλλες ανώνυμες εταιρείες υποχρεώνονται να <<ανοίξουν>> τα βιβλία-στοιχεία τους μπροστά στους ελεγκτές του (ΣΟΛ). Τι σημαίνει αυτό; Ότι και άλλες εταιρείες προστέθηκαν στο ήδη αρκετά ειτεταμένο πεδίο δράσης των ελεγκτών του Σ.Ο.Α. <<Χωρίς όμως παράλληλα να επιχειρηθεί μια υποτυπώδης αναδιάρθρωση των διαδικασιών ελέγχου και κατ'επέκταση του ίδιου του Σ.Ο.Α.

Ενώ όμως με το Π.Δ.409/1986 επιχειρείται η προσαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Συστήματος μέσω του (ΕΓΛΣ) στις οδηγίες της Ε.Ο.Κ. και τα διεθνή στάνταρ με το Σ.Ο.Α. δεν συνέβη το ίδιο με αποτελέσματα μετά από λίγα χρόνια (1992) να έχουμε σύγχρονο Λογιστικό σύστημα και σχέδιο το οποίο όμως να ελέγχεται από ένα απαρχαιωμένο και τετρημένο Σ.Ο.Α.

Το ερώτημα που προκύπτει από όλα τα παραπάνω και που εγγυμονεί αρνητική απάντηση είναι το αν θα μπορέσει το Σ.Ο.Α. να

ανταποκριθεί στις πρόσθετες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από το Π.Δ.409/1986.

Ένα άλλο θέμα το οποίο πρέπει να μνημονεύσουμε και να σταθούμε φυσικά είναι ο τρόπος αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των ανώνυμων εταιρειών και όχι μόνο.

Η αποτίμηση εξακολουθεί να γίνεται με τιμές κτήσεως δηλ. τιμές ιστορικού κόστους· γεγονός το οποίο είναι αντιδιαμετρικά αντίθετο με το συμφέρον των επιχειρήσεων· διότι αγνοείται τελείως ο πληθωρισμός. Το περιοδικό <<ECONOMIST>> αναφέρει για το θέμα αυτό ότι "η λογιστική αγνοεί τον πληθωρισμό αλλά ο πληθωρισμός δεν αγνοεί τις οικονομικές καταστάσεις τις γελοιοποιεί."

Η αποτίμηση με τιμές Ιστορικού Κόστους (κτήσεως) έχει άμεσο αντίκτυπο στις επισφαλείς απαιτήσεις, αποσβέσεις, αποτίμηση αποθεμάτων με αποτέλεσμα να έχουμε σε τελική ανάλυση αλλοίωση των αποτελεσμάτων, πλασματική εικόνα των περιουσιακών στοιχείων που έχει στηνδιάθεση της η επιχείρηση και έτσι διαστρεβλώνεται η σύγχρονη εικόνα των περιουσιακών στοιχείων και κατ'επέκταση των οικονομικών καταστάσεων.

Είναι φανερό ότι η περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσία μας συνταχθείσα πριν από (70) ολόκληρα χρόνια χρειάζεται γενναίο εκσυγχρονισμό. Δηλαδή τροποποίηση για την παροχή κινήτρων με σκοπό την στροφή των ιδιωτικών καταθέσεων προς επένδυση στο μετοχικό κεφάλαιο, την απάλληψη των πολλαπλών και αναχρονιστικών-αντιαναπτυξιακών διατάξεων, τη φορολογική ελάφρυνση, την προστασία της μειοψηφίας, και άλλα πολλά. Αντ'αυτού το μόνο που έγινε ήταν η προσαρμογή σε συγκεκριμένες οδηγίες της Ε.Ο.Κ. που κυρίως ασχολούνται με θέματα διαδικαστικά και τυπικά όπως

π.χ. σύνταξη, εμφάνιση, υποβολή και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων, σύνταξη καταστατικού μητρώο Α.Ε., δημοσιότητα ορισμένων αποφάσεων των οργάνων της Α.Ε. κ.λ.π.

Υπήρξαν βέβαια και τροποποιήσεις ουσίας ως επί το πλείστον σε δευτερεύοντα θέματα που λόγω της μη ταυτόχρονης προσαρμογής και της φορολογικής νομοθεσίας μας δημιούργησαν πρόβλημα ίσως και αδιέξοδα, όπως οι προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού. Συγκεκριμένα, μια διάταξη του άρθρου 43 του Κ.Ν.2190/1920 παρ.36 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 34 του Π.Δ.409/1986 ορίζει ότι μέχρι την πλήρη απόσβεση των εξόδων εγκαταστάσεως πολυετούς απόσβεσης απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών σε νέα ελέγχεται σαν εσφαλμένη διάταξη.

Άρα και σ' αυτή τη φάση που διερχόμαστε βλέπουμε αρκετά ζητήματα ουσίας να παραμένουν ως είχαν. Και εκτός αυτού όσα απ' αυτά τροποποιήθηκαν, δεν υπήρχε μέριμνα κατά την τροποποίηση, για βελτίωση κατ' αρχήν της εικόνας της επιχείρησης προς τα έξω μέσω των οικονομικών καταστάσεων (ιστορικό κόστος) και κατά μείζονα λόγο στο εσωτερικό της επιχείρησης. Αυτό γιατί δεν θίχτηκαν θέματα όπως φορολογική ελάφρυνση, κίνητρα για επένδυση, προστασία των μικρομεσαίων μετόχων κλπ.

Διακρίνουμε έτσι καθαρά μια προσπάθεια που εκσυγχρονίζει τον τύπο αφήνοντας την ουσία ως έχει. Κάτι βιαστικό, θα λέγαμε, μιας και τα περιθώρια για την πλήρη ένταξη μας στην Ε.Ο.Κ. ολοένα και στενεύουν. Ευτυχώς όμως έγιναν κι αυτά, έστω μέσα από την προσπάθεια να προσαρμοστούν σε συγκεκριμένες οδηγίες της Ε.Ο.Κ. ίσως αυτό μας οδηγήσει αργότερα, όχι πολύ μακριά

από το σήμερα, στην εξομάλυνση του μικρού αυτού παράλογου, να
επισυγχρονίζεται μέσα στην ίδια αλυσίδα και σειρά κάτι επόμενο
και να ποραμένουν τα προηγούμενα, οι προηγούμενοι κρίκοι, ως
είχαν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Περί Α.Ε., Λεβαντή
- Περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ
- Πρόεδρικό Διάταγμα 409/86
- Περί Εταιρειών, Ιγνατιάδη
- Ο Ισολογισμός της Α.Ε., Σακέλης
- Θ. Γρηγορόπου - <<Οδηγίες προς τα μέλη του Σ.Ο.Λ.>>

