

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ:
ΤΡΥΦΩΝΟΠΟΥΛΟΥ ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1995

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ
ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΤΙΣ Ο.Ε., Ε.Ε., ΚΑΙ Α.Ε.
(ΑΠΟ ΑΠΟΨΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, &
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ)**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΙΚΗ ΟΜΑΔΑ:

ΠΑΡΛΙΑΡΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ
ΤΑΞΙΑΡΧΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΔΟΚΙΑ

| | |
|----------------------|------|
| ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ | 1850 |
|----------------------|------|

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΣΕΛΙΔΑ

| | |
|---------------------------|---|
| Εισαγωγή - Πρόλογος | 1 |
|---------------------------|---|

Περιεχόμενα Ο.Ε. & Ε.Ε.

Κεφάλαιο 1ο

"Ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία από νομική, φορολογική,
και λογιστική άποψη".

| | |
|---|----|
| 1.1. Έννοια της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας .. | 2 |
| 1.2. Σύσταση της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας . | 4 |
| 1.2.1. Έξοδα σύσταση και οργάνωσης | 5 |
| 1.2.2. Σύσταση της Ο.Ε. σύμφωνα με το ΕΓΛΣ | 7 |
| 1.2.3. Σύσταση της Ε.Ε. σύμφωνα με το ΕΓΛΣ | 13 |

Κεφάλαιο 2ο

"Η ομάδα 6 του ΕΛΣ"

| | |
|--|----|
| 2.1. Η έννοια των εξόδων | 16 |
| 2.2. Περιεχόμενα της ομάδας 6 | 18 |
| 2.2.1. Τα έξοδα από φορολογική άποψη | 21 |
| 2.2.2. Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογ/σμών εξόδων στο τέλος της χρήσεως | 23 |

Κεφάλαιο 3ο

"Η ομάδα 7 του ΕΛΣ"

| | |
|--|----|
| 3.1. Έννοια των εσόδων | 24 |
| 3.2. Περιεχόμενο της ομάδας 7 | 25 |
| 3.2.1. Τα έσοδα από φορολογική άποψη | 29 |
| 3.2.2. Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογ/σμών εσόδων στο τέλος της χρήσεως | 30 |

Κεφάλαιο 4ο

"Το αποτέλεσμα"

| | | |
|--------|--|----|
| 4.1. | Η έννοια του αποτελέσματος | 31 |
| 4.1.1. | Τα αποτελέσματα από φορολογική άποψη | 32 |

Κεφάλαιο 5ο

"Η ομάδα 8 του ΕΛΣ"

| | | |
|------|--------------------------------|----|
| 5.1. | Περιεχόμενο της ομάδας 8 | 34 |
|------|--------------------------------|----|

Κεφάλαιο 6ο

"Διάθεση των κερδών της Ο.Ε."

| | | |
|--------|---|----|
| 6.1. | Διάθεση των κερδών της Ο.Ε. από άποψη εμπορικής νομοθεσίας | 44 |
| 6.1.1. | Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών | 44 |
| 6.2. | Διάθεση των κερδών της Ο.Ε. από φορολογική άποψη.. | 45 |
| 6.2.1. | Υποκείμενο φορολογίας | 45 |
| 6.2.2. | Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της Ο.Ε.- Συντελεστής φορολογίας - Επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων | 46 |
| 6.2.3. | Δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. - Χρόνος υποβολής της - Αρμόδιος για την παραλαβή της προϊστάμενος ΔΟΥ - Απόδοση του φόρου εισοδή- ματος και της προκαταβολής του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε. | 48 |
| 6.3. | Διάθεση των κερδών της Ε.Ε. από άποψη εμπορικής νομοθεσίας και από φορολογική άποψη | 53 |
| 6.4. | Παράδειγμα διανομής κερδών στην Ο.Ε. σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και το ΕΓΛΣ | 53 |

| | | |
|------|---|----|
| 6.5. | Παράδειγμα διάθεσης κερδών στην Ε.Ε. σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και το ΕΓΛΣ | 57 |
|------|---|----|

Περιεχόμενα Α.Ε.

Κεφάλαιο 1ο

"Γενικά για την Α.Ε."

| | | |
|------|---|----|
| 1.1. | Γενικά για την Α.Ε. (Είδη μετοχών, κεφάλαιο, Στοιχεία Ιδρύσης Α.Ε., Όργανα, βιβλία) | 58 |
|------|---|----|

Κεφάλαιο 2ο

"Έννοια και διακρίσεις των καθαρών κερδών της Α.Ε."

| | | |
|------|--|----|
| 2.1. | Τα καθαρά κέρδη από άποψη εμπορικής νομοθεσίας ... | 64 |
| 2.2. | Τα καθαρά κέρδη από άποψη φορολογική | 71 |
| 2.3. | Τα κέρδη από άποψη λογιστική | 74 |

Κεφάλαιο 3ο

"Η διάθεση των κερδών της Α.Ε."

| | | |
|--------|--|----|
| 3.1. | Η έννοια της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε. | 75 |
| 3.2. | Πολιτική στη διάθεση των κερδών - Πολιτική μερισμάτων | 77 |
| 3.3. | Ποιά από τα κέρδη διανέμονται | 79 |
| 3.4. | Απαγορεύσεις και περιορισμοί στη διανομή κερδών .. | 79 |
| 3.4.1. | Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή κερδών από το νόμο; | 79 |
| 3.4.2. | Απαγόρευση της διανομής κερδών όταν δεν εξα- σφαλίζεται η βιοσιμότητα της επιχείρησης | 80 |
| 3.4.3. | Εγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την | |

| | |
|--|----|
| τακτική γενική συνέλευση των μετόχων | 81 |
|--|----|

Κεφάλαιο 4ο

"Τάξη και προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας"

| | |
|---|----|
| 4.1. Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως Α.Ε. | 82 |
| 4.2. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων με κέρδη επόμενων | 85 |
| 4.2.1. Από άποψη λογιστική | 85 |
| 4.3. Κάλυψη ζημιάς χρήσεως με διάθεση αποθεματικών | 85 |
| 4.3.1. Από άποψη λογιστική | 85 |

Κεφάλαιο 5ο

"Φορολογία εισοδήματος της Α.Ε."

| | |
|--|-----|
| 5.1. Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος Α.Ε. | 88 |
| 5.2. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της Α.Ε. | 89 |
| 5.3. Πρακτικές εφαρμογές φορολόγησης της Α.Ε. | 93 |
| 5.4. Σχηματική απεικόνιση εξεύρεσης φορολογητέου εισοδήματος της Α.Ε. | 98 |
| 5.5. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος της Α.Ε. | 101 |
| 5.6. Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φόρου της Α.Ε. στην ΔΟΥ και χρόνος καταβολής του φόρου | 102 |

Κεφάλαιο 6ο

"Τα αποθεματικά της Α.Ε."

| | |
|---|-----|
| 6.1. Γενικά περί των αποθεματικών κεφαλαίων της Α.Ε. (Σκοποί, κατηγορίες) | 104 |
| 6.2. Τακτικό αποθεματικό | 106 |

| | |
|--|-----|
| 6.2.1. Έννοια του τακτικού αποθεματικού και υποχρέωση κράτησης για τακτικό αποθεματικό | 106 |
| 6.2.2. Σε ποιά κέρδη υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό αναλυτικότερα | 109 |
| 6.2.3. Φορολογία του τακτικού αποθεματικού | 111 |

Κεφάλαιο 7ο

"Μερίσματα των μετόχων από τα κέρδη χρήσεως"

| | |
|--|-----|
| 7.1. Είδη μερισμάτων | 112 |
| 7.2. Το πρώτο μέρισμα | 113 |
| 7.3. Πρόσθετο μέρισμα | 116 |
| 7.4. Φορολογία των μερισμάτων | 117 |
| 7.5. Χρόνος καταβολής του μερίσματος | 118 |

Κεφάλαιο 8ο

"Άλλοι δικαιούχοι"

| | |
|---|-----|
| 8.1. Άλλοι δικαιούχοι επί των κερδών | 121 |
| 8.1.1. Ιδρυτικοί τίτλοι | 121 |
| 8.1.2. Δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων | 121 |
| 8.1.3. Λογιστικές εγγραφές της διανομής μερίσματος και της εξαγοράς των Ι.Τ. | 123 |
| 8.2.1. Γενικά περί αμοιβών Δ.Σ. | 126 |
| 8.2.2. Περιπτώσεις καταβολής αμοιβής Δ.Σ. | 127 |
| 8.3. Αποτελέσματα εις νέο | 128 |

Κεφάλαιο 9ο

"Καθορισμός Υπολοίπου Κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και κατά τη διάρκεια διανομής του πρώτου μερίσματος"

- 9.1. Καθορισμός υπολοίπου κερδών 130
- 9.2. Διάθεση κερδών σε τρίτους 133

Κεφάλαιο 10ο

"Προσδιορισμός του αποτελέσματος στην Α.Ε. - αντιμετώπιση του προκύπτοντος αποτελέσματος - και λογιστική της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε."

- 10.1. Προσδιορισμός του αποτελέσματος στην Α.Ε. και αντιμετώπιση αυτού 135
- 10.2. Εφαρμογή προσδιορισμού στην Α.Ε. 137
- 10.3. Λογιστική της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε. 144
- 10.4. "Δομή του πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων" 147
- 10.5. Γενικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ που διέπουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων 149
- 10.6. Γενική άσκηση φορολογίας Α.Ε. (αναλυτικά) 151

Βιβλιογραφία

ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΟΛΟΓΟΣ

- Η πτυχιακή εργασία είναι ένα από τα τελευταία στάδια της φοιτητικής μας σταδιοδρομίας. Πτυχιακή εργασία σημαίνει ομαδική δουλειά και περιϋσλλογή στοιχείων κάποιου συγκεκριμένου θέματος, στην περίπτωση μας λογιστικού, η οποία θα αποτελέσει παράλληλα και κριτήριο για τις γνώσεις που έχουμε αποκομίσει.

- Αναλάβαμε λοιπόν την εξέταση και την κάλυψη του θέματος: "Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος και η διάθεσή του στις Ο.Ε., Ε.Ε. και Α.Ε. (από άποψη εμπορικής, λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας).

- Σκοπός της επιλογής αυτού του συγκεκριμένου θέματος ήταν να εμβαθύνουμε τις γνώσεις μας περισσότερο σε ένα θέμα που θα μας απασχολήσει κατά πολύ στην πορεία μας ως λογιστές που ευελπιστούμε ότι θα γίνουμε.

- Στο σημείο αυτό θα θέλαμε και αισθανόμαστε υποχρέωση να ευχαριστήσουμε θερμά την εισηγήτριά μας κυρία Αλεξάνδρα Τρυφωνοπούλου για την πολύτιμη βοήθεια και συμβολή της στην εργασία μας αυτή, είτε με τις διευκρινιστικές συμβουλές της και υποδείξεις της, είτε με τον προσανατολισμό μας σε σημαντικές πηγές ευρέσεως στοιχείων απαραίτητων για την περάτωση της πτυχιακής μας εργασίας.

Οι σπουδαστές:

Παρλιάρος Δημήτριος

Σωτηρόπουλος Βασίλειος

Ταξιαρχοπούλου Ευδοκία

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΙ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Κεφάλαιο 1ο

"Η Ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία από νομική, φορολογική και λογιστική άποψη"

1.1. Έννοια της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας.

Ομόρρυθμη είναι η προσωπική εταιρία με νομική προσωπικότητα, που συνίσταται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων που επιδιώκουν εμπορικό σκοπό και ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο για όλες τις υποχρεώσεις. Αυτό είναι και το χαρακτηριστικό στοιχείο της ομόρρυθμης εμπορικής εταιρίας.

Το αλληλέγγυο της ευθύνης συνίσταται στο ότι οι δανειστές της ομόρρυθμης εταιρίας μπορούν να επιδιώξουν την ικανοποίηση των απαιτήσεών τους στρεφόμενοι, όχι μόνο κατά της εταιρίας αλλά και κατά οποιουδήποτε από τους ομόρρυθμους εταίρους. Ο ομόρρυθμος εταίρος ο οποίος κατέβαλε το οφειλόμενο έχει δικαίωμα αναγωγής κατά των άλλων συνεταίρων, δικαιούται δηλαδή να απαιτήσει να του καταβάλουν την αναλογία τους σύμφωνα με το καταστατικό.

Το απεριόριστο της ευθύνης συνίσταται στο ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και με ολόκληρη την έξω επιχειρηματική του περιουσία.

Η διάταξη για αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων είναι δημοσίας τάξεως και επομένως δεν

μπορεί να τροποποιηθεί με σύμβαση από τους εταίρους ούτε μπορεί να νοηθεί ομόρρυθμη εταιρία χωρίς τα στοιχεία αυτά.

Ετερόρρυθμη είναι η εμπορική εταιρία, με νομική προσωπικότητα και δική της επωνυμία στην οποία ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται προσωπικά, απεριόριστα και εις ολόκληρο, είναι δηλαδή ομόρρυθμοι, ενώ ένας ή περισσότεροι ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους σ' αυτήν, είναι δηλαδή ετερόρρυθμοι.

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες αποτελούν νομικά πρόσωπα. Η νομική προσωπικότητά τους επέρχεται κατ' αρχήν από την νομική δημοσίευση του καταστατικού τους (εταιρικού).

Η νομική προσωπικότητά τους καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 784 Α.Κ. και με τα άρθρα 22, 43, 526, 545, 627 Ε.Ν. καθώς επίσης και με άλλες διατάξεις.

Η τήρηση του τύπου δημοσιότητας έχει βασική σημασία όχι μόνο για τη διαμόρφωση της προσωπικότητας της εταιρίας, αλλά και για τον καθορισμό της γεννήσεως του νομικού προσώπου, το οποίο αποτελεί αυτοτελή οντότητα και εμφανίζει ορισμένες ικανότητες (ιδιότητες) ανάλογες με τις ιδιότητες των φυσικών προσώπων.

Το νομικό πρόσωπο έχει επίσης ικανότητα να αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις, να αποκτά δική του περιουσία, να ενάγει και να ενάγεται στα δικαστήρια, να κηρύσσεται σε πτώχευση, αν έχει την εμπορική ιδιότητα, να έχει δική του επωνυμία, κατοικία (έδρα) και ιθαγένεια. Η εταιρική περιουσία είναι υπέγγυα αποκλειστικά στους δανειστές. Οι δανειστές των εταίρων δεν είναι δανειστές της εταιρίας και δεν μπορούν να ικανοποιηθούν από την εταιρική περιουσία.

1.2. Σύσταση της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας.

Για τη σύσταση της ομόρρυθμης και της ετερόρρυθμης εταιρίας απαιτείται:

α) Σύμπραξη δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων.

β) Σύμβαση.

γ) Δημοσίευση της εταιρικής συμβάσεως στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας, αλλά και στα Πρωτοδικεία τυχόν υποκαταστημάτων αυτής.

Η κατάρτιση της συμβάσεως γίνεται με έγγραφο:

Το άρθρο 39 Ε.Ν. αναφέρει ότι "οι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφο δημόσιο ή ιδιόγραφο. Το έγγραφο αυτό ονομάζεται καταστατικό και καθορίζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων, μπορεί να είναι και ιδιωτικό έγγραφο, εκτός αν κάποιος εταίρος εισφέρει αντικείμενο για τη μεταβίβαση του οποίου απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, π.χ. ακίνητο.

Το καταστατικό πρέπει να αναφέρει σύμφωνα με το άρθρο 4.3. του εμπορικού νόμου τα εξής:

1. Τα ονόματα και επώνυμα, ιδιότητα και διαμονή των εταίρων.

2. Την εμπορική επωνυμία της εταιρίας (εταιρική επωνυμία).

3. Τους εταίρους οι οποίοι ορίστηκαν να διευθύνουν, να διοικούν και να υπογράφουν για την εταιρία.

4. Τις εισφορές των εταίρων οι οποίες συνίστανται είτε σε χρήμα, είτε σε είδος και σε εργασία. Ο νόμος δεν αναφέρει ότι απαιτείται για τη σύσταση των προσωπικών εταιριών ορισμένο ποσό κεφαλαίου.

5. Την ιδιότητα της εταιρίας που μπορεί να είναι ορισμένη ή αόριστη. Συνήθως η χρονική διάρκεια είναι ορισμένη π.χ. 1, 2 ή 3 χρόνων. Τώρα περίληψη του καταστατικού καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο που τηρείται από τον γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και των τυχόν υποκαταστημάτων της. Η κατάθεση πρέπει να γίνει δεκαπέντε ημέρες από την κατάρτιση της συμβάσεως, στη συνέχεια πρέπει να τοιχοκολληθεί και να μείνει εκτεθειμένη στο ακροατήριο του δικαστηρίου τρεις μέρες. Αν η εταιρία έχει πολλά εμπορικά καταστήματα σε διάφορους νομούς, η παράδοση, η αντιγραφή και η τοιχοκόλληση της περιλήψεως θα γίνει και στο Πρωτοδικείο κάθε νομού.

Η περίληψη τώρα του καταστατικού περιέχει τα ονόματα και επώνυμα, την ιδιότητα, τη διαμονή των εταίρων, την εμπορική επωνυμία της εταιρίας, τα ονόματα των εταίρων που διορίστηκαν να διευθύνουν, να διοικούν και να υπογράφουν για την εταιρία, την ποσότητα των χρημάτων που κατέβαλλαν ή που πρόκειται να καταβάλλουν την εποχή κατά την οποία θα παύσει να λειτουργεί.

Η διάκριση μεταξύ του περιεχομένου του καταστατικού και της περιλήψεως έχει μόνο θεωρητική αξία διότι στην πράξη δημοσιεύεται ολόκληρο καταστατικό.

1.2.1. Διατυπώσεις και έξοδα συστάσεως

Μέχρις ότου γίνει η δημοσίευση του εταιρικού καταστατικού απαιτείται να γίνουν ορισμένες διατυπώσεις και πληρωμές, όπως:

Κατάθεση στην Οικονομική Εφορία της έδρας της εταιρίας του καταστατικού.

Καταβολή φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου: ο συντελεστής του φόρου αυτού ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του αρχικού κεφαλαίου. Ο πιο πάνω συντελεστής δεν προσαυξάνεται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ γιατί ο φόρος αυτός δεν είναι τέλος χαρτοσήμου.

Καταβολή στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων τέλους, το οποίο υπολογίζεται επί του κεφαλαίου.

Καταβολή στο Ταμείο Νομικών τέλους επί του κεφαλαίου.

Καταβολή εξόδων για εκπόνηση τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών. Στον ίδιο λογαριασμό πάνε τα ίδια έξοδα που γίνονται μεταγενέστερα με σκοπό την επέκταση της εταιρίας. Π.χ. καταβλήθηκε ποσό 100.000 δρχ. ως αμοιβή του δικηγόρου Ανδρέου, η οποία συνίσταται σε έξοδο ιδρύσεως και συστάσεως. Η εγγραφή θα είναι η εξής:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| ----- | ----- |
| 16 Ανώματες ακινητοποιήσεις | 100.000 |
| και έξοδα πολυετούς | |
| αποσβέσεως | |
| 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης | |
| εγκαταστάσεως | |
| 16.10.00 Αμοιβή δικηγόρου Ανδρέου | <u>100.000</u> |
| 38 Χρηματικά διαθέσιμα | 100.000 |
| 38.00.00 Ταμείο | <u>100.000</u> |
| Όπως αποδείξεις για αμοιβή | |
| δικηγόρου Ανδρέου | |
| ----- | ----- |

1.2.2. Σύσταση της Ο.Ε. σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά τη διαδικασία της σύστασης της Ο.Ε. και σύμφωνα με το ΕΓΛΣ θα λειτουργήσουν οι εξής λογαριασμοί:

α) Ο λογαριασμός 33.03 "Μέτοχοι - λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου", ο οποίος χρεώνεται με τον 40.02 "Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο" και πιστώνεται με τους λογαριασμούς 33.04 "Οφειλόμενο κεφάλαιο" και 18.12 "Οφειλόμενο κεφάλαιο".

β) Ο λογαριασμός 33.04 "Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο", που χρεώνεται με το λογαριασμό 33.03 "Μέτοχοι - λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου" και πιστώνεται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 10, 11, 12, 13, 14, ^{16,20,} 30 και 38 (ανάλογα με την εισφορά).

Σε περίπτωση στην οποία κάποιος από τους εταίρους μεταβιάζει στην εταιρία αντικείμενα αδιαίρετα των οποίων η αξία υπερβαίνει το κεφάλαιο που αυτός κάλυψε, τότε παράλληλα με την πίστωση του λογαριασμού 33.04 θα πιστωθεί και ο λογαριασμός 53.14 "Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους", με το ποσό της διαφοράς. Όταν οι δόσεις καταβολής υπερβαίνουν τη χρήση, τότε αντί να πιστωθεί ο 33.04, πιστώνεται ο 18.12. Σημειώνεται πως ο 33.03 μέχρι τέλους της χρήσης εξισώνεται και κλείνει. Τέλος, σε περίπτωση που έχουμε καθυστέρηση μιας δόσης από κάποιον εταίρο, τότε πιστώνεται ο 33.04 και χρεώνεται ο λογαριασμός 33.05 "Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση".

Γενικά κατά τη σύσταση της Ο.Ε. διακρίνονται δύο στάδια:

α) κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου και β) την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου.

Στην κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου με βάση το καταστατικό οι εταίροι αναλαμβάνουν την υποχρέωση να συνεισφέρουν σε μετρητά ή σε είδος ή και σε άυλα αγαθά για τη δημιουργία του εταιρικού κεφαλαίου. Κατά την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου οι εταίροι εισφέρουν στην εταιρία τα στοιχεία που υποσχέθηκαν στην ανάληψη.

Περιπτώσεις σύστασης της Ο.Ε.

- α) Σύσταση με εισφορές σε μετρητά.
- β) Καταβολή σε χρήμα και είδος.
- γ) Σύσταση Ο.Ε. όταν κάποιος από τους εταίρους εισφέρει περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία είναι αδιαίρετη.
- δ) Σύσταση Ο.Ε. με την εισφορά από κάποιον εταίρο της ατομικής του επιχείρησης.
- ε) Εισφορά στην εταιρία είδους για χρήση την προσωπική του εργασία (εκτός από διαχειριστής της Ο.Ε.), τις γνώσεις του. Σ' αυτές τις περιπτώσεις η εισφορά του συγκεκριμένου εταίρου παρακολουθείται με λογαριασμό τάξεως.
- στ) Καταβολή γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων τα οποία αποτιμούνται όχι στην ονομαστική αξία, αλλά στην πραγματική.
- ζ) Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται (αφού γίνουν οι νομικές διαδικασίες πρώτα), με τους παρακάτω τρόπους:
 - i) Νέες εισφορές των παλαιών εταίρων.,
 - ii) εισδοχή στην εταιρία νέων εταίρων,
 - iii) αύξηση του κεφαλαίου από τα κέρδη της επιχείρησης,
 - iv) αύξηση του κεφαλαίου από τα αποθεματικά της επι-
χείρησης.

η) Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται για τους εξής λόγους: α) όταν διαπιστωθεί δυσαναλογία μεταξύ εταιρικού κεφαλαίου και όγκου εργασίας της επιχείρησης. β) Απόσβεση ζημιάς με μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. γ) Λόγω αποχώρησης εταίρου.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι εγγραφές στις σπουδαιότερες περιπτώσεις:

α) Σύσταση της Ο.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 3.000.000 από δύο εταίρους, τον Αναγνώστου με 60% και τον Βασιλείου με 40%.

----- 1/3/93 -----

| | | |
|--|------------------|-----------|
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 3.000.000 |
| 33.03 Εταιροι λ/σμός κάλυψης κεφαλαίου | | |
| 33.03.00 Αναγνώστου | 1.800.000 | |
| 33.03.01 Βασιλείου | <u>1.200.000</u> | |
| 40 Κεφάλαιο | | 3.000.000 |
| 40.02 Εταιρικό κεφάλαιο | | |
| 40.02.00 Αναγνώστου | 1.800.000 | |
| 40.02.01 Βασιλείου | <u>1.200.000</u> | |

Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα με το υπάρχον ιδιωτικό συμφωνητικό που καταχωρήθηκε στα βιβλία Πρωτοδικείου Πάτρας

----- 1/3/93 -----

| | | |
|---|------------------|-----------|
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 3.000.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | |
| 33.04.00 Αναγνώστου | 1.800.000 | |
| 33.04.01 Βασιλείου | <u>1.200.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 3.000.000 |
| 33.03 Εταιροι λ/σμος κάλυψης κεφαλαίου | | |
| 33.03.00 Αναγνώστου | 1.800.000 | |
| 33.03.01 Βασιλείου | <u>1.200.000</u> | |

Μεταφορά λογαριασμών

Εγγραφή καταβολής κεφαλαίου στην ημερομηνία που γίνεται η καταβολή των εταιρικών μεριδίων, π.χ. 15/3.

----- 15/3/93 -----

| | | |
|-------------------------|------------------|-----------|
| 38 Χρηματικά Διαθέσιμα | | 3.000.000 |
| 38.00 Ταμείο | | |
| 38.00.00 Μετρητά | <u>3.000.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 3.000.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο Κεφάλ. | | |
| 33.04.00 Αναγνώστου | 1.800.000 | |
| 33.04.01 Βασιλείου | <u>1.200.000</u> | |

Καταβολή μεριδίου

β) Συστήνεται Ο.Ε. από τους Α, Β και Γ, με εταιρικό κεφάλαιο 7.000.000. Ο Α θα καλύψει το 40% του εταιρικού κεφαλαίου, ο Β το 30% και το Γ το υπόλοιπο 30%. Ο Α εισφέρει

./.

ένα μηχάνημα αξίας 2.000.000 και τη διαφορά την καταβάλει σε χρήμα. Ο Β εισφέρει Ι.Χ. αυτοκίνητο αξίας 2.000.000 και το υπόλοιπο σε χρήμα. Ο Γ εισφέρει έναν Η/Υ αξίας 1.500.000 και εμπορεύματα αξίας 600.000.

----- 1/4/93 -----

| | | |
|-------------------------------------|------------------|-----------|
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 7.000.000 |
| 33.03 Εταιροι λογ/σμός κάλυψης κεφ. | | |
| 33.03.00 Α | 2.800.000 | |
| 33.03.01 Β | 2.100.000 | |
| 33.03.02 Γ | <u>2.100.000</u> | |
| 40 Κεφάλαιο | | 7.000.000 |
| 40.02 Οφειλόμενο κεφάλ. | | |
| 40.02.00 Οφειλ. κεφάλαιο | <u>7.000.000</u> | |

Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα με το υπ' αριθμ. καταστα-
τικό

----- 1/4/93 -----

| | | |
|--|------------------|-----------|
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 7.000.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | |
| 33.04.00 Α | 2.800.000 | |
| 33.04.01 Β | 2.100.000 | |
| 33.04.02 Γ | <u>2.100.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 7.000.000 |
| 33.03 Εταιροι λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου | | |
| 33.03.00 Α | 2.800.000 | |
| 33.03.01 Β | 2.100.000 | |
| 33.03.02 Γ | <u>2.100.000</u> | |

Μεταφορά λογαριασμού

./.

----- 1/4/93 -----

| | | |
|---------------------------|------------------|-----------|
| 12 Μηχ/τα | | 2.000.000 |
| 12.00 Μηχ/τα | | |
| 12.00.00 Τόρνος | <u>2.000.000</u> | |
| 38 Χρηματικά Διαθέσιμα | | 800.000 |
| 38.00 Ταμείο | | |
| 38.00.00 Μετρητά | <u>800.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 2.800.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | |
| 33.04.00 Α | <u>2.800.000</u> | |
| Καταβολή εισφοράς Α | | |

----- 1/4/93 -----

| | | |
|------------------------------|------------------|-----------|
| 13 Μεταφορικά μέσα | | 2.000.000 |
| 13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκ. | | |
| 13.01.00 VOLVO τ.480 | <u>2.000.000</u> | |
| 38 Χρηματικά Διαθέσιμα | | 100.000 |
| 38.00 Ταμείο | | |
| 38.00.00 Μετρητά | <u>100.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 2.100.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | |
| 33.04.01 Β | <u>2.100.000</u> | |
| Καταβολή εισφοράς του Β | | |

| ----- 31/12/93 ----- | | |
|---------------------------------|------------------|-----------|
| 14 Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός | | 1.500.000 |
| 14.03 Η/Υ | | |
| 14.03.00 IBM 386SX | <u>1.500.000</u> | |
| 20 Εμπορεύματα | | 600.000 |
| 20.00 Είδος Α | | |
| 20.00.00 Α | <u>600.000</u> | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | 2.100.000 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | |
| 33.04.02 Γ | <u>2.100.000</u> | |
| Καταβολή εισφοράς του Γ | | |

1.2.3 Σύσταση της Ε.Ε. σύμφωνα με το ΕΓΛΣ.

Συστήθηκε στην Αθήνα ετερόρρυθμη εταιρία επωνυμίας "Π. Πέτρου και Σία", η οποία απαρτίζεται από τον ομόρρυθμο εταίρο Π. Πέτρου και δύο ετερόρρυθμους, τον Γ. Γεωργίου και τον Κ. Κώνστα. Εκ των εταίρων αυτών ο πρώτος συνείσφερε μετρητά 200.000, οι δε άλλοι από 100.000 ο καθένας. Ακόμη καταβλήθηκαν διάφορα έξοδα δρχ. 10.000.

Οι εγγραφές συστάσεως τώρα είναι οι ακόλουθες:

| | | | |
|---|----------------|-------|---------|
| ----- | | ----- | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | | 400.000 |
| 33.03 Εταιρος λ/σμος κάλυψης κεφαλαίου | | | |
| 33.03.00 Π.Πέτρου | 200.000 | | |
| 33.03.01 Γ.Γεωργίου | 100.000 | | |
| 33.03.02 Κ.Κώνστας | <u>100.000</u> | | |
| 40 Κεφάλαιο | | | 400.000 |
| 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο | | | |
| 40.06.00 Ο.Ε. Π.Πέτρου | 200.000 | | |
| 40.06.01 Ε.Ε. Γ.Γεωργίου | 100.000 | | |
| 40.06.02 Ε.Ε. Κ.Κώνστα | <u>100.000</u> | | |

Σύσταση και υποχρέωση καταβολής σύμφωνα με το καταστατικό υπ' αριθμ.

| | | | |
|--|----------------|-------|---------|
| ----- | | ----- | |
| 38 Χρηματικά Διαθέσιμα | | | 400.000 |
| 38.00 Ταμείο | | | |
| 33 Χρεώστες Διάφοροι | | | 400.000 |
| 33.03 Εταιρος λ/σμος κάλυψης κεφαλαίου | | | |
| 33.03.00 Π.Πέτρου | 200.000 | | |
| 33.03.01 Γ.Γεωργίου | 100.000 | | |
| 33.03.02 Κ.Κώνστα | <u>100.000</u> | | |
| Καταβολή εισφορών | | | |
| ----- | | ----- | |

| | | |
|---|---|--------|
| ----- | | ----- |
| 16 | Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης | 10.000 |
| 16.10 | Εξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης | |
| 38 | Χρηματικά Διαθέσιμα | 10.000 |
| 38.00 | Ταμείο | |
| ως καταβολή εξόφλησης εξόδων (αποδείξεις Νο | | |
| ----- | | ----- |

Κεφάλαιο 2ο

"Η Ομάδα 6 του Β.Γ.Λ.Σ."

2.1. Έννοια των εξόδων.

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

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

Σύμφωνα με τα παραπάνω έξοδο υφίσταται: α) όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποίησης εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόν-

ντων ή πάγιων επενδύσεων. β) Όταν μία επένδυση πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει πια να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης. Έτσι το κόστος της επένδυσης που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πωλήσεως όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως διακρίνεται δε σε οργανικό και ανόργανο. Οργανικό έξοδο είναι αυτό που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας. Ανόργανο έξοδο είναι αυτό που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης. Αυτό το έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες.

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

2.2. Περιεχόμενο της ομάδας 6

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

Διευκρινίζεται ότι στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται :

α) Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. β) Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 "Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα. γ) Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση. δ) Οι πρόσθετες αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων. ε) Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσης, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 88.08 "Φόρος εισοδήματος".

Λογαριασμός 60 "Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της. Στους δευτεροβάθμιους αυτού του λογαριασμού καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές και τα διάφορα έξοδα που γίνονται για το προσωπικό, οι εργοδοτικές εισφορές και οι αποζημιώσεις απόλυσης:

60.00 "αμοιβές έμμισθου προσωπικού", 60.01 "αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού", 60.02 "παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού", 60.03 "εργοδοτικές εισφορές και

επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού", 60.04 "εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού" και 60.05 "αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία".

Λογαριασμός 61 "Αμοιβές και έξοδα τρίτων

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

Λογαριασμός 62 "Παροχές τρίτων

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

Λογαριασμός 63 "Φόρος - Τέλη"

Στους υπολογαριασμούς του 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα εκτός: από το φόρο εισοδήματος, ο οποίος καταχωρείται στο λογαριασμό 88,

από φόρους προηγούμενων χρήσεων, από φορολογικές ποινές και πρόστιμα, από το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων.

Λογαριασμός 64 "Διάφορα έξοδα"

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

Λογαριασμός 65 "Τόκοι και συναφή έξοδα"

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

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

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

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

Λογαριασμός 68 "Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως"

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

Ομίλος λογαριασμών 69 "Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων"

Είναι όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης.

2.2.1. Τα έξοδα από Φορολογική Αποψη.

Από φορολογική άποψη αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εκχωρήσεως ορισμένα μόνο από τα

λογιστικά έξοδα. Για να αναγνωρισθεί ένα έξοδο από φορολογική άποψη πρέπει να συγκεντρώνει τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να είναι μεταξύ εκείνων που αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο. β) Να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία. γ) Να αφορά το εισόδημα και όχι το κεφάλαιο της εκχωρήσεως. Αναγνωρίζονται π.χ. για έκπτωση τα έξοδα συντηρήσεως του μηχανήματος, ενώ τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση του μηχανήματος θεωρούνται δαπάνες κεφαλαίου και αποσβένονται τμηματικά. δ) Να αναγράφεται σε λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Κατάτο άρθρο 35 του νόμου 3323/1955 αναγνωρίζονται για έκπτωση μόνο τα έξοδα που αναγράφονται στα θεωρημένα από την εφορία βιβλία που τηρεί η επιχείρηση. ε) Να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά. Τα έξοδα που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και συνιστούν λογιστικές διαφορές που προστίθενται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως. στ) Να αφορά τη χρήση από τα έσοδα της οποίας πρόκειται να εκπέσει. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση έξοδα που σχετίζονται με έσοδα προγενέστερης ή μεταγενέστερης χρήσεως. Τα έξοδα εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία κατέστησαν δουλεμένα, ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν ή οφείλονται. ζ) Να συμβάλλει στην παραγωγή του εισοδήματος. Το έξοδο πρέπει να συμβάλλει, άμεσα ή έμμεσα, στη διατήρηση της επιχείρησης ή στη δημιουργία εισοδήματος. Έτσι αναγνωρίζονται για έκπτωση τα έξοδα εκείνα που συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης. η) Να αναλογεί στα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία. Τα έξοδα που αναλογούν στα έσοδα που απαλλάσσονται από φόρο εισοδήματος ή που

φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

2.2.2. Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσης.

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

Οι παραπάνω εγγραφές τακτοποιήσεως γίνονται με τη βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών. Το λογαριασμό 36 "Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού" και το λογαριασμό 56 "Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού".

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

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

Κεφάλαιο 3ο

"Η Ομάδα 7 του Ε.Γ.Λ.Σ."

3.1. Έννοια των εσόδων

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

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

Τα έσοδα διακρίνονται, με κριτήριο την πηγή προέλευσής τους, σε οργανικά και ανόργανα. Οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας. Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας.

Ακόμη διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα, με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας της οικονομικής μονάδας. Ομαλά έσοδα είναι εκείνα που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της οικονομικής

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

3.2. Περιεχόμενο της ομάδας 7.

Στην ομάδα 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, δηλαδή τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και προέρχονται από την κύρια δραστηριότητα και τις παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικότερα στους λογαριασμούς της ομάδας 7 καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων:

α) Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμετάλλευσης. β) Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων. γ) Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες. δ) Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων). ε) Η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα, καθώς και η αξία βελτίωσης των στοιχείων αυτών. στ) Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης.

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

Λογαριασμός 70 "Πωλήσεις εμπορευμάτων".

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι πωλήσεις εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Η ανάπτυξη του γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 20 των αποθεμάτων.

Λογαριασμός 71 "Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών.

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων της οικονομικής μονάδας. Αντιστοιχεί στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων και αναπτύσεται με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού.

Λογαριασμός 72 "Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού"

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα από τις πωλήσεις των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, των πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, των αναλώσιμων υλικών, των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων, των ειδών συσκευασίας και του άχρηστου υλικού. Ο λογαριασμός 72 αντιστοιχεί στους λογαριασμούς αποθεμάτων 22, 24, 25, 26 και 28. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 72 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, κατά τρόπο όμως που να είναι δυνατή η ιδιαίτερη παρακολούθηση των παράπρω κατηγοριών πωλήσεων.

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

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

Λογαριασμός 74 "Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων"

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

Λογαριασμός 75 "Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών".

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

Λογαριασμός 76 "Έσοδα κεφαλαίων".

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιούνται από: α) τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και β) από δάνεια που χορηγεί σε τρίτους. Εδώ σημειώνουμε ότι αν οι δραστηριότητες από τις οποίες προέρχονται τα παραπάνω έσοδα, αποτελούν το κύριο αντικείμενο απασχόλησης της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 73.

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

Λογαριασμός 78 "Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως".

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται δύο διαφορετικής φύσεως πιστωτικά μεγέθη στους εξής λογαριασμούς: 78.00 "Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων" και 78.05 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης". Ο 78.00 πιστώνεται με το κόστος παραγωγής των παγίων που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1. Ο 78.05 πιστώνεται με τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Ομίλος λογαριασμών 79 "Όργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων".

Είναι όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσης.

3.2.1. Τα έσοδα από Φορολογική Αποψη.

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

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

Ο φορολογικός νομοθέτης σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων που δέχεται ότι τα έσοδα πρέπει να προέρχονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές και αποκλείει τις προβλέψεις εσόδων. Επομένως συμπίπτει η έννοια των φορολογητέων εσόδων με τη λογιστική έννοια αυτών.

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

3.2.2. Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογαριασμών εσόδων στο τέλος της χρήσεως.

Συμβαίνει συχνά, πολλές πράξεις που επιφέρουν αύξηση των εσόδων της χρήσεως να μην έχουν περατωθεί κατά τη διάρκεια αυτής, ενώ αντίθετα συμβαίνει να έχουν περατωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έσοδα τα οποία αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενη χρήση, επειδή έχουν προεισπραχθεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλεμένων εσόδων, επειδή η είσπραξή τους θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις, γίνονται εγγραφές τακτοποίησης, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλεμένων εσόδων εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει.

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

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

Κεφάλαιο 4ο

"Το αποτέλεσμα"

4.1. Έννοια του αποτελέσματος

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

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

Το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσης εμφανίζει το υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτέλεσμα χρήσεως".

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

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

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

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

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

4.1.1. Τα αποτελέσματα από Φορολογική Αποψη

Το μέγεθος του αποτελέσματος από φορολογική άποψη δε συμπίπτει με το μέγεθος του κέρδους ή της ζημίας από άποψη λογιστικής και εμπορικής νομοθεσίας και από φορολογική άποψη το κέρδος ή η ζημία είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων. Αλλά τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα λαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχύοντες κάθε φορά φορολογικούς νόμους και κανόνες, οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις δεν εμφανίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές και την εμπορική νομοθεσία. Έτσι, στα λογιστικά έσοδα είναι δυνατό να

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

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

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

γ) Σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα διανομή κερδών μιας χρήσης προτού συμπηφιστούν οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων κατά τη φορολογική νομοθεσία, όμως ο συμπηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημιές των πέντε προηγούμενων χρήσεων. Είναι έτσι δυνατόν ο ισολογισμός εκμετάλλευσης να μη καταλείπει τελικά κέρδη αλλά κατά την φορολογική νομοθεσία να υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

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

Κεφάλαιο 5ο

"Η Ομάδα 8 του Ε.Λ.Σ."

5.1. Περιεχόμενο της ομάδας 8

Η ομάδα 8 περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογαριασμών:

α) Αποτελεσματικούς λογαριασμούς ουσίας, με τους οποίους παρακολουθούνται:

- Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και έκτακτες ζημίες (λογ. 81).

- Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και για έξοδα προηγούμενων χρήσεων (λογ. 83).

- Τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων (λογ. 84).

- Οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (λογ. 85).

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

- Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης μικτά και καθαρά (λογ. 80.00 και 80.01).

- Τα οργανικά έσοδα και έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (λογ. 80.02 και 80.03).

- Τα τελικά ολικά αποτελέσματα της χρήσης και της διάθεσης αυτών (λογ. 86 και 88).

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

χρήσης.

Λογαριασμός 80 "Γενική Εκμετάλλευση".

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

80.00 "Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης".

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

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

80.01 "Μικτά αποτελέσματα. Κέρδη ή ζημιές εκμετάλλευσης"

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα

./.

οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την κλειόμενη χρήση, από την εκμετάλλευση των διαφορών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Κατά το τέλος της χρήσης στο λογαριασμό αυτό μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν από το λογαριασμό 80.00. Στη συνέχεια ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα με πίστωση του λογαριασμού 80.02 και πιστώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με χρέωση του 80.03.

Μετά τις παραπάνω χρεωπιστώσεις το υπόλοιπο του 80.01 εμφανίζει τα μικτά αποτελέσματα τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.00.00 "Αποτελέσματα χρήσεως / Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμετάλλευσης".

Λογαριασμός 80.02 "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

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

Όλα τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα είναι οργανικά έξοδα που παρακολουθούνται στην ομάδα 6. Τα χρεωστικά υπόλοιπα όλων των λογαριασμών της ομάδας αυτής μεταφέρονται στη χρέωση του 80.00 "Λογαριασμός Γενικής

Εκμετάλλευσης". Γι' αυτό, προκειμένου να βρεθεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, με πίστωση του 80.01 "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης", χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 80.02, το χρεωστικό υπόλοιπο του οποίου, στη συνέχεια, μεταφέρεται στη χρέωση του 86 "Αποτελέσματα χρήσεως".

Λογαριασμός 80.03 "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

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

Όλα τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα είναι οργανικά έσοδα που παρακολουθούνται στην ομάδα 7. Τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας αυτής μεταφέρονται στη πίστωση του 80.00 "Γενική Εκμετάλλευση". Προκειμένου λοιπόν να βρεθεί το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης με χρέωση του 80.01 "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης", πιστώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 80.03, το πιστωτικό υπόλοιπο του οποίου μεταφέρεται στη συνέχεια στην πίστωση 86 "Αποτελέσματα χρήσης".

Λογαριασμός 81 "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα".

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσης, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η ανάλυση του λογαριασμού 81 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων, όπως: 81.00 "Εκτακτα και ανόργανα έξοδα", 81.01 "Εκτακτα και ανόργανα έσοδα", 81.02 "Εκτακτες ζημιές" και 81.03 "Εκτακτα κέρδη". Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 "Εκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα", έτσι ώστε ο λογαριασμός 81 να εξισώνεται.

Λογαριασμός 82 "Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων".

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

Η ανάλυση του λογαριασμού 82 σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων, όπως: 82.00 "Έξοδα προηγούμενων χρήσεων" και 82.01 "Έσοδα προηγούμενων χρήσεων". Στο λογαριασμό 82.00 καταχωρούνται διάφορα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις και δημιουργούνται από πράξεις ή παραλήψεις προηγούμενων χρήσεων. Στο λογαριασμό 82.01 καταχωρούνται τα έσοδα που πραγματοποίησε η οικονομική μονάδα κατά την παρούσα χρήση, τα οποία όμως αφορούν χρήσεις όπως: οι επιστροφές φόρων και τελών που είχαν καταβληθεί σε προηγούμενες χρήσεις, οι επιστροφές τόκων και δανείων λόγω εξαγωγών που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις,

οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων αποθεμάτων που εισήχθηκαν και αναλώθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και επιχορηγήσεις που εισέπραξε η εταιρία κατά την παρούσα χρήση, για πωλήσεις στο εξωτερικό που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις.

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

Λογαριασμός 83 "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους".

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

Λογαριασμός 84 "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

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

Ο παρών λογαριασμός εμφανίζεται ιδιαιτέρως στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, με τον τίτλο "έσοδα από

προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων". Η ξεχωριστή αυτή εμφάνιση των εσόδων υπαγορεύεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρηστών.

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

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

Υπενθυμίζουμε ότι οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λογαριασμό 66.

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

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

Λογαριασμός 86 "Αποτελέσματα χρήσεως"

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

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

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

- Από τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.
- Από τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα-έξοδα).
- Από τα έξοδα των λειτουργιών διάθεσης, διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης, τα οποία δεν είναι διαμορφωτικά του μικτού αποτελέσματος.
- Από τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα-έξοδα).
- Από τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση.
- Από τις ζημιές που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, αλλά προέρχονται από δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν καλύπτονται από προβλέψεις.
- Από προβλέψεις για ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα.
- Από τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων στοιχείων.

Τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης (κέρδος ή ζημία) του υπολογαριασμού 86.99 μεταφέρονται στη συνέχεια στο λογαριασμό 88.

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

Λογαριασμός 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση".

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

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

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

Λογαριασμός 89 "Ισολογισμός".

Ο λογαριασμός 89 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του ισολογισμού χρήσης.

Χρησιμεύει για το κλείσιμο των λογαριασμών της χρήσης που αναφέρεται ο ισολογισμός και για το άνοιγμα των λογαριασμών της νέας χρήσης που ακολουθεί μετά την κατάρτιση του ισολογισμού.

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

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

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

Κεφάλαιο 6ο

"Διάθεση των κερδών της Ο.Ε."

6.1. Διάθεση των κερδών της Ο.Ε. από άποψη εμπορικής νομοθεσίας.

Το καταστατικό της εταιρίας πρέπει, εκτός όλων των άλλων, να καθορίζει τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρίας στους εταίρους. Αν όμως το καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό της εισφοράς τους (άρθρο 763 παρ. 1 Α.Κ.). Αν τώρα η αναλογία κάθε εταίρου ορίστηκε μόνο για τις ζημιές, η αναλογία αυτή ισχύει και για τα κέρδη (άρθρο 763 παρ. 2 Α.Κ.). Συμφωνία τώρα κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη. Αντίθετα ισχύει η συμφωνία, σύμφωνα με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει στην εταιρία μόνο την εργασία του, δε θα συμμετέχει στις ζημιές (άρθρο 764, παρ. 3 Α.Κ.).

6.1.1. Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι τα κέρδη της Ο.Ε. διανέμονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της. Έτσι το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατόν να ορίζει ότι δε διανέμεται το σύνολο των κερδών της χρήσεως, αλλά ότι ένα μέρος εξ αυτών παραμένει στην εταιρία με τη μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέο. Εάν το καταστατικό δεν προβλέπει παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, οι εταίροι έχουν αξίωση για καταβολή ολόκληρου του ποσού των κερδών που

τους αναλογεί. Είναι όμως εφικτό και οι εταίροι να αποφασίσουν ομόφωνα την ολική ή μερική παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, πράγμα που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταίροι προβαίνουν για κάποιους λόγους στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

6.2. Διάθεση κερδών της Ο.Ε. από φορολογική άποψη.

6.2.1. Υποκείμενο φορολογίας.

Ο νόμος 2065/1992 κατέστησε ως υποκείμενα φορολογίας τις προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, όπως άλλωστε και τις Ε.Π.Ε., με την ουσιαστική φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο υπάρχον φορολογικό καθεστώς της χώρας μας. Πιο συγκεκριμένα, η νέα διάταξη του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 1 του νόμου 2065/1992), ορίζει επακριβώς ότι: "σε φόρο υπόκεινται επίσης οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες... οι οποίες ασκούν επιχείρηση...".

Ετσι λοιπόν γίνεται σαφές ότι πριν από το νόμο 2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι κατ'ιδίαν εταίροι αυτών, για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα, μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30/6/1992) τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

6.2.2. Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της Ο.Ε.-Συντελεστής φορολογίας-Επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων".

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη του άρθρου 16α παρ. 1 ν.δ. 3323/1955, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 7 του νόμου 2065/1992 και το άρθρο 16 παρ. 1 και 3 και 4 του νόμου 2214/1994: ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 33/23/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος, φορολογούνται με συντελεστή 35%. Σε φόρο εισοδήματος υποβάλλεται το σύνολο των κερδών της Ο.Ε., ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσής του, εκτός από τα πιο κάτω ποσά:

α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, ή φορολογούνται αυτοτελώς με ειδικούς συντελεστές (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κλπ.).

β) Των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών (εγχώριων) Α.Ε. ή Συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων, ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ή από συμμετοχή τέλος σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955.

γ) Ειδικότερα τώρα, προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται επίσης ότι η αφαίρεση από τα συνολικά

κέρδη της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας, δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Τώρα, σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρία και δηλώνονται με την αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της. Η επιχειρηματική αμοιβή τώρα προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλουμένων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Σε περίπτωση τώρα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία, και αφού έχει περάσει και το διάστημα των τριάντα ημερών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, που δίνεται ως χρονική παράταση, δε θα αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταίρους και συνεπώς τα συνολικά κέρδη των εταιριών αυτών θα φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας με συντελεστή 35%.

Διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δε θα υπολογίζεται και στα επιπλέον κέρδη που ενδεχομένως προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς, τα επιπλέον ποσά κερδών θα φορολογούνται με συντελεστή 35%. Σημειώνεται ακόμη ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρία

σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του νόμου 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

Τέλος, σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου σε ΕΠΕ σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια μόνο εταιρία (ΟΕ, ΕΕ ή ΕΠΕ), κατ' επιλογήν του. Η επιχειρηματική αμοιβή αναφέρουμε πληροφοριακά ότι σύμφωνα με τις ανάλογες κείμενες διατάξεις αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

6.2.3. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. - Χρόνος υποβολής της - Αρμόδιος για την παραλαβή της προϊστάμενος ΔΟΥ - Απόδοση του φόρου εισοδήματος και της προκάλυψης του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε.

Με τη νέα παράγραφο 6 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ως εξής:

α) Μέχρι τις 2 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η ομόρρυθμη εταιρία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών της την αντιπροσωπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία

ασφαλειών, καθώς και την αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδός τους λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

γ) Μέσα σε 3,5 μήνες από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

δ) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσεως, μετατροπής ή συγχωνεύσεως της εταιρίας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση και εφόσον η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική της περίοδος λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Στην περίπτωση αυτή, αν η προθεσμία υποβολής της δήλωσης συμπέσει με την τελευταία ημέρα του μήνα, δεν παρατείνεται μέχρι την 10η του επόμενου μήνα, καθόσον οι διατάξεις της απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών αριθμ. 323110/1952, που επικυρώθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 7 του νόμου 2252/1952 καταργήθηκαν με την παράγραφο του άρθρου 43 του νόμου 2065/1992.

ε) Στην περίπτωση τώρα που κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β της παρ. 5 του άρθρου 31 και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν.δ. 3323/1955 η διαχειριστική περίοδος είναι υπερωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο (2) δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η

κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε περιόδου.

Η δήλωση τώρα επιδίδεται από το νομικό εκπρόσωπο ή το πρόσωπο που έχει οριστεί γι' αυτό, στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ.

Με τη νέα τώρα παρ. 7 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι αρμόδιος για την παραλαβή και τον έλεγχο των δηλώσεων, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υποχρεων που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης και όχι κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος.

Με τη νέα παρ. 8 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τυχόν τελών χαρτοσήμου, που οφείλονται με βάση την πιο πάνω δήλωση, καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και κάθε μία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν, οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 64 του ν.δ. 3323/1955.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται

απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση 5% στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτό οφειλών (άρθρο 16, παρ. 5 του νόμου 2216/1994).

Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%, ήτοι σύνολο 1,20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών 1104398/0014/20.10.92 τηλεγραφ. διαταγή). Συμπληρωματικά αναφέρουμε ότι τα τέλη αυτά που μόλις αναφέρθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία προέκυψαν τα κέρδη, υπολογίζονται δε στα φορολογητέα κέρδη, οπότε καταλαβαίνουμε ότι το τέλος χαρτοσήμου δεν επιβάλλεται σε βάρος των μελών των εταιριών, οποιαδήποτε ιδιότητα και αν έχουν αυτά (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου), καθόσον τα μέλη δε θεωρούνται ως υποκείμενα του τέλους αυτού. Στα μέλη απλώς κατανέμονται τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τις εταιρίες, θεωρούμενα ως εκ τούτου ως έσοδα των μελών.

Επειδή το χαρτόσημο επί των κερδών τόσο της Ο.Ε. και της Ε.Ε. βαρύνει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, πρέπει να περιλαμβάνεται μεταξύ των εξόδων της χρήσεως και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία προέκυψαν τα κέρδη. Γι' αυτό πρέπει πρώτα να προσδιορίσουμε εξωλογιστικά τα κέρδη της χρήσεως και επ' αυτών με τους κανόνες της εσωτερικής υφαιρέσεως (έκπτωση) να βρούμε το ποσό του χαρτοσήμου. Όλα τα πιο πάνω γίνονται περισσότερο κατανοητά με

το εξής απλό παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι τα κέρδη της χρήσεως πριν από την έκπτωση του χαρτοσήμου ανέρχονται σε δρχ. 2.000.000. Για να υπολογίσουμε το χαρτόσημο σκεφτόμαστε ως εξής:

Αν ψ είναι τα καθαρά κέρδη εκ των οποίων θα υπολογιστεί το χαρτόσημο, σχηματίζουμε την εξίσωση:

$$\psi + \psi \cdot 0,012 = 2.000.000 \Rightarrow \psi(1 + 0,012) = 2.000.000 \Rightarrow$$

$$2.000.000$$

$$\psi = \frac{2.000.000}{1,012} = 1.976.284$$

$$1,012$$

οπότε χαρτόσημο: $1.976.284 \times 1,20\% = 23.715$

Αρα η λογιστική εγγραφή μετά τον υπολογισμό του φόρου θα είναι:

| | |
|---|--------|
| ----- | ----- |
| 63.98 Διάφοροι φόροι, τέλη χαρ- τοσήμου κερδών | 23.715 |
| 54.09 Υποχρ. από Φ-Τ χαρτοσή- κερδών | 23.715 |
| ----- | ----- |

Τελειώνοντας λοιπόν την υποενότητα 6.2.3. του κεφαλαίου 6 αναφέρουμε ότι με τη νέα παρ. 9 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας των υπόχρεων που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955, ύστερα από το σχετικό έλεγχο, εκδίδει και κοινοποιεί σε αυτούς πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου μαζί με τη σχετική έκθεση

./.

ελέγχου.

6.3. Διάθεση των κερδών της ετερόρρυθμης εταιρίας από άποψη εμπορικής νομοθεσίας και από φορολογική άποψη.

Τα όσα ελέχθησαν παραπάνω για το δικαίωμα των ομορρυθμών εταίρων επί των κερδών της εταιρίας, τη δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών, τη λήψη επιχειρηματικής αμοιβής από τον ομόρρυθμο εταίρο, ισχύουν ανάλογα και στις ετερόρρυθμες εταιρίες. Επισημαίνεται μόνο το γεγονός ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δυνατόν να είναι διαχειριστής της εταιρίας και συνεπώς δε δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής. Επίσης, τα όσα αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους σχετικά με τη φορολογία των κερδών των ομόρρυθμων εταιριών, ισχύουν και για τις ετερόρρυθμες εταιρίες. Επισημαίνεται μόνο για μια ακόμα φορά ότι η προβλεπόμενη για τους ομόρρυθμους εταίρους επιχειρηματική αμοιβή δε λογίζεται για τους ετερόρρυθμους εταίρους, γιατί όπως ειπώθηκε, οι εταίροι αυτοί δεν επιτρέπεται να ασκούν διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Η συμβολή τους στην εταιρία περιορίζεται μόνο στην καταβολή της εισφοράς τους σ' αυτήν.

6.4. Παράδειγμα διανομής κερδών στην Ο.Ε. σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Παράδειγμα:

Τα καθαρά κέρδη χρήσεως της Ο.Ε. "Α,Β,Γ" ήταν 2.000.000 δραχ. Ο "Α" συμμετέχει στα κέρδη με ποσοστό 40%, ο "Β" με 25% και ο "Γ" με 35%. Τώρα, στο καταστατικό της εταιρίας προβλέπεται κράτηση από τα κέρδη για τη δημιουργία Τακτικού

./.

Αποθεματικού 10% (προαιρετικά μέχρις ότου αυτό φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. "Α,Β,Γ"). Επίσης, δεν υπάρχουν κέρδη απαλλασσόμενα φόρου ή κέρδη που φορολογούνται αυτοτελώς με ειδικούς συντελεστές και παράλληλα η Ο.Ε. υπολογίζει επιχειρηματική αμοιβή για τρεις εταίρους. Να γίνει ο πίνακας διάθεσης των κερδών και οι ανάλογες ημερολογιακές εγγραφές σύμφωνα με το Ε.Λ.Σ.

Εχουμε:

- | | |
|--|----------------|
| 1. Καθαρά κέρδη χρήσης | 2.000.000 δρχ. |
| α) εκπτώσεις (απαλλασσόμενα φόρου ή αυτοτελώς φορολογούμενα) | |
| β) επιχειρηματική αμοιβή | 1.000.000 δρχ. |

Υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής

Φορολόγηση επιχειρηματικής αμοιβής: $2.000.000 \times 50\% = 1.000.000$

| | | | |
|----------------------------------|---------------------------|---------------------------|---------|
| Δικαιούχοι επιχ/τής αμοιβής: "Α" | $1.000.000 \times 40\% =$ | 400.000 | |
| | "Β" | $1.000.000 \times 25\% =$ | 250.000 |
| | "Γ" | $1.000.000 \times 35\% =$ | 350.000 |

1.000.000

Υπολογισμός φόρου

Φορολογητέο ποσό ή υπόλοιπο φορολογητέων κερδών:

είναι $2.000.000 - 1.000.000 = 1.000.000$

Φόρος: $1.000.000 \times 35\% = \underline{350.000}$ (φόρος)

Υπόλοιπο κερδών για διανομή: $1.000.000 - 350.000 = \underline{650.000}$

2. Τακτικό Αποθεματικό

Το Τακτικό Αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως της επιχειρηματικής αμοιβής και του φόρου. Πιο αναλυτικά:

Τακτικό Αποθεματικό:

$$\begin{aligned} & \text{ΚΚ} \quad \text{επ.αμοιβ.} \quad \text{φόρος} \\ 10\% (2.000.000-1.000.000-350.000) &= 0,10 \times 650.000 = \underline{65.000} \\ \text{οπότε } 650.000 - 65.000 &= 585.000 \end{aligned}$$

3. Διανομή κερδών σύμφωνα με το καταστατικό:

$$\text{Εταίρος "Α" } 40\% (650.000-65.000) = 234.000$$

$$\text{Εταίρος "Β" } 25\% (650.000-65.000) = 146.250$$

$$\text{Εταίρος "Γ" } 35\% (650.000-65.000) = 204.750$$

585.000

| α/α Λόγοι Διανομής | Ποσά |
|---|-----------|
| 1. Φόρος εισοδήματος $(2.000.000-1.000.000) \times 35\%$ | 350.000 |
| 2. Τακτικό Αποθεματικό $(2.000.000-1.000.000-350.000) \times 10\%$ | 65.000 |
| 3. Εταίρος "Α" $(234.000+400.000)$ | 634.000 |
| 4. Εταίρος "Β" $(146.250+250.000)$ | 396.250 |
| 5. Εταίρος "Γ" $(204.750+350.000)$ | 554.750 |
| | ----- |
| Σύνολο: | 2.000.000 |

Εγγραφές:

| | | |
|---|-------------------|-----------|
| ----- 1 ----- | | |
| 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης | 2.000.000 | |
| 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης | | 2.000.000 |
| Προκύψαν κέρδος | | |
| ----- 2 ----- | | |
| 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης | 2.000.000 | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | | 2.000.000 |
| ----- 3 ----- | | |
| 88.08 Φόρος εισοδήματος | 350.000 | |
| 54.07 Φόρος εισοδήματος | | 350.000 |
| Αναλογούν φόρος | | |
| ----- 4 ----- | | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | 350.000 | |
| 88.08 Φόρος εισοδήματος | | 350.000 |
| Μεταφορά λογαριασμού | | |
| ----- 5 ----- | | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | 1.650.000 | |
| 41.02 Τακτικό Αποθεματικό | | 65.000 |
| 53.14 Βραχυπρ.Υποχρ.προς εταίρους | | 1.585.000 |
| 53.14.01 "Α" με 40% | (234.000+400.000) | |
| 53.14.02 "Β" με 25% | (146.250+250.000) | |
| 53.14.03 "Γ" με 35% | (204.750+350.000) | |
| Διανομή κέρδους σύμφωνα με το καταστατικό | | |
| ----- | | |

6.5. Παράδειγμα διάθεσης κερδών στην Ε.Ε. σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και το ΕΓΛΣ.

Η Ε.Ε. "Α" στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 10.000.000 δρχ. Η σύνθεσή της αποτελείται από τους ομόρρυθμους εταίρους Νικολάου με 30% συμμετοχή και τον Γεωργίου με 40% και τον ετερόρρυθμο εταίρο Κώνστα με 30% συμμετοχή. Ζητείται ο προσδιορισμός του φόρου και της επιχειρηματικής αμοιβής, καθώς και το χαρτόσημο κερδών 1,2%.

10.000.000

----- = 5000.000 ποσό επιχειρηματικής αμοιβής

2

προς κάλυψη:

Νικολάου: $5.000.000 \times 30\% = 1.500.000$ επιχειρηματική αμοιβή

Γεωργίου: $5.000.000 \times 40\% = 2.000.000$ που καταλήγει στη δήλωση των εταιριών.

Τα υπόλοιπα κέρδη 6.500.000 πάνε προς φορολόγηση άρα:

$6.500.000 \times 35\% = 2.275.000$ δρχ.

Άρα οι εταίροι θα μοιραστούν το υπόλοιπο ποσό

$10.000.000 - 3.500.000 - 2.275.000 = 4.225.000$

Νικολάου: $4.225.000 \times 30\% = 1.267.500$

Γεωργίου: $4.225.000 \times 40\% = 1.690.000$

Κώνστας: $4.225.000 \times 30\% = 1.267.500$

Το χαρτόσημο κερδών έχει ως εξής: $10.000.000 \times 1,2\% = 120.000$

Τέλος, οι εγγραφές είναι ίδιες με εκείνες του παραδείγματος της Ο.Ε. που αναφέρθηκε παραπάνω.

Άλλωστε η μόνη ουσιαστική διαφορά στην Ε.Ε. είναι ότι ο ή οι ετερόρρυθμοι εταίροι δε δικαιούνται προβλεπόμενης επιχειρηματικής αμοιβής όπως οι ομόρρυθμοι, αφού δεν είναι δυνατόν να είναι διαχειριστές της εταιρίας.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Κεφάλαιο 1ο

"Γενικά για την Α.Ε."

1.1. Γενικά για την Α.Ε.

(Ορισμός, είδη μετοχών, κεφάλαιο, στοιχεία ίδρυσης Α.Ε., όργανα, βιβλία)

Ανώνυμη εταιρία (κεφαλαιουχική) λέγεται η εταιρία εκείνη της οποίας το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε ίσα μέρη, τα οποία ονομάζονται μετοχές, και οι εταίροι (μέτοχοι) ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Συνεπώς αν οι μέτοχοι ήδη εκπλήρωσαν την υποχρέωσή τους, δηλαδή κατέβαλαν το ποσό της εισφοράς τους, δεν έχουν καμία παραπέρα προσωπική ευθύνη, αν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν να ικανοποιηθούν οι δανειστές της.

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

i) Ονομαστικές λέγονται οι μετοχές που αναγράφουν το όνομα του κατόχου το οποίο σημειώνεται επίσης και στο βιβλίο των μετοχών. Έχουν το πλεονέκτημα ότι η εταιρία

γνωρίζει πάντοτε τον κάτοχό τους και παρουσιάζουν δυσχέρειες στην μεταβίβασή τους από μέτοχο σε μέτοχο.

ii) Ανώνυμες μετοχές λέγονται εκείνες που δεν φέρουν το όνομα του κατόχου και μεταβιβάζονται με απλή παράδοση όπως τα κινητά πράγματα.

iii) Προνομιούχες λέγονται οι μετοχές που έχουν προνόμιο έναντι των κοινών μετοχών, είτε γιατί λαμβάνουν πρώτες το πρώτο μέρος, είτε γιατί λαμβάνουν πρώτες την αξία τους κατά την εκκαθάριση της εταιρίας, είτε τέλος γιατί λαμβάνουν μέρος και στις χρήσεις που δεν γίνεται διανομή μερίσματος, γιατί τα κέρδη είναι ελάχιστα. Και

iv) μετοχές επικαρπίας λέγονται εκείνες που δίδονται στους μετόχους των οποίων οι μετοχές πληρώθηκαν και θα εξωφληθούν από την εταιρία στην ονομαστική τους αξία στην περίπτωση τμηματικής απόσβεσης του κεφαλαίου.

Το κεφάλαιο της Α.Ε.: Το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. αποτελεί μια αφηρημένη και σταθερή μαθηματική ποσότητα, η οποία κατά την ίδρυση της εταιρίας αντιστοιχεί στην αξία των εισφορών των μετόχων. Τα καταστατικά των Α.Ε. περιέχουν διάταξη για το ποσό και τον τρόπο καταβολής του κεφαλαίου.

Το μετοχικό κεφάλαιο κατανέμεται σε μερίδια ίσης αξίας τα οποία ονομάζονται μετοχές. Όταν οι μετοχές αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία υπόσχονται να καταβάλλουν την αξία τους, ομιλούμε για κάλυψη του κεφαλαίου, όταν δε εκπληρώσουν την υποχρέωση αυτή ομιλούμε για καταβολή. Η κάλυψη τώρα του κεφαλαίου διαφέρει από την καταβολή διότι η πρώτη δημιουργεί ενοχική υποχρέωση, η δεύτερη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής.

Η κάλυψη τώρα του μετοχικού κεφαλαίου διακρίνεται σε ιδιωτική και δημόσια.

i) Ιδιωτική κάλυψη έχουμε όταν οι ιδρυτές αναλαμβάνουν τις μετοχές. Στην περίπτωση αυτή το ελάχιστο ποσό κεφαλαίου το οποίο πρέπει να καταβληθεί αμέσως μετά τη σύσταση της εταιρίας (και για την ακρίβεια μέσα σε 2 μήνες από τη σύστασή της) ανέρχεται σε 10.000.000

ii) Δημόσια κάλυψη έχουμε όταν πρόσωπα τρίτα εκτός από τους ιδρυτές αναλαμβάνουν τη διάθεση των μετοχών. Η κάλυψη πραγματοποιείται με δημόσια εγγραφή στις τράπεζες ή και άλλους οργανισμούς (ταμείο παρακαταθηκών και δανείων, ταχυδρομικά ταμιευτήρια, χρηματιστήριο αξιών). Η πρόσκληση του κοινού γίνεται με δημοσιεύσεις και το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου το οποίο πρέπει να καταβληθεί αμέσως κατά την σύσταση ανέρχεται σε 50.000.000 δρχ. Ανώνυμη εταιρία της οποίας η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε με δημόσια εγγραφή είναι υποχρεωμένη σ' ένα χρόνο να ζητήσει την εισαγωγή των μετοχών της στο χρηματιστήριο αξιών (άρθρο 8α παρ. 4ν 2190/20). Ο νόμος (άρθρο 8 παρ. 1 ν.2190/20) επιτρέπει την καταβολή του κεφαλαίου σε δόσεις και επομένως η αξία των μετοχών είναι δυνατόν να καταβληθεί σε δύο, τρεις ή και περισσότερες δόσεις. Στην περίπτωση όμως αυτή οι μετοχές μέχρι να εξοφληθούν θα είναι ονομαστικές. Η καταβολή του κεφαλαίου σε δόσεις πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό το οποίο πρέπει να αναφέρει και την προθεσμία για την καταβολή των δόσεων.

Μερικώς η καταβολή του Μ.Κ. δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος.

Η εξόφληση της αξίας των μετοχών πρέπει οπωσδήποτε να είναι μέσα σε δέκα χρόνια.

Για να έχουμε νόμιμη σύσταση ανώνυμης εταιρίας με καταβολή των μετοχών σε δόσεις θα πρέπει να καταβληθεί αμέσως το ποσό των 10.000.000 δρχ. στην ιδιωτική κάλυψη και 50.0000.000 δρχ. στη δημόσια κάλυψη.

Για την κάλυψη με δημόσια εγγραφή απαιτείται: α) άδεια από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς β) το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου που πρέπει να καταβληθεί ν' ανέρχεται σε 50.000.000 δρχ. γ) η κάλυψη να γίνεται από τράπεζα ή άλλους οργανισμούς δ) να ζητηθεί μέσα σ' ένα χρόνο η εγγραφή των μετοχών στο χρηματιστήριο.

Για να ιδρυθεί μια ανώνυμη εταιρία κατά το Ελληνικό δίκαιο πρέπει να συνυπάρχουν τα εξής στοιχεία: α) Σύμβαση, β) Καταστατικό, γ) Έγκριση και δημοσίευση του καταστατικού.

Η σύμβαση γίνεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν το δικαίωμα να ενεργούν εμπορικές πράξεις, άσχετα εάν μπορούν να αποκτήσουν και το επάγγελμα του εμπόρου ή όχι.

Το καταστατικό πρέπει να είναι δημόσιο, να συντάσσεται δηλαδή ενώπιον συμβολαιογράφου και να περιέχει τα εξής στοιχεία: α) την επωνυμία και τον σκοπό της εταιρίας, β) την έδρα της εταιρίας, γ) τη διάρκεια, δ) το ποσό του εταιρικού κεφαλαίου και τον τρόπο της καταβολής του, ε) τον αριθμό των μετοχών, στ) την σύγκλιση των γενικών συνελεύσεων, ζ) τα δικαιώματα των μετόχων και των ελεγκτών, η) την σύνταξη του ισολογισμού και την διάθεση των κερδών, θ) την διάλυση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της και ι) κάθε άλλο στοιχείο που είναι απαραίτητο για την ίδρυση, την

λειτουργία και την διάλυση της εταιρίας.

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

Τα όργανα τα οποία προβλέπει ο νόμος για την Α.Ε. είναι: η Γενική Συνέλευση των μετόχων, το Διοικητικό Συμβούλιο και οι Ελεγκτές.

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

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Ε. έχει σαν έργο του την διαχείρηση και εκπροσώπηση της εταιρίας, που θα ήταν δύσκολο να γίνει από το σύνολο των μετόχων. Το Διοικητικό Συμβούλιο πρέπει ν' αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη που όμως επιτρέπεται να μην είναι μέτοχοι. Η θητεία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα έξι έτη, αλλά οι σύμβουλοι είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι. Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με τον νόμο συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά το μήνα στην έδρα της εταιρίας.

Στην ανώνυμη εταιρία δεν είναι δυνατός ο έλεγχος της διοικήσεως από μέρους των ιδίων των μετόχων, αφ' ενός λόγω

του μεγάλου συνήθως αριθμού αυτών, αφετέρου διότι ένας τέτοιος έλεγχος θα δημιουργούσε προβλήματα διαρροής απορρήτων της εταιρίας. Γι' αυτό ο έλεγχος αυτός διενεργείται από άλλα πρόσωπα τους ελεγκτές, οι οποίοι ασκούν τον λεγόμενο τακτικό έλεγχο, δεδομένου ότι στην ανώνυμη εταιρία ασκούνται και άλλοι έλεγχοι. Οι τακτικοί ελεγκτές εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση για την επόμενη εταιρική χρήση, ανέρχονται σε δύο με ισάριθμους αναπληρωματικούς και η θητεία τους είναι ετήσια, με δυνατότητα να ανανεώνεται απεριόριστα. Κατά τη διάρκεια της χρήσης οφείλουν να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, να προβαίνουν στις αναγκαίες υποδείξεις προς το Διοικητικό Συμβούλιο, σε περιπτώσεις δε παραβάσεως του νόμου ή του καταστατικού να αναφέρονται στη Γενική Συνέλευση της εταιρίας. Μετά την λήξη της χρήσης οφείλουν να ελέγξουν τον ισολογισμό του λογ/μού αποτελέσματα χρήσης και να υποβάλλουν προς την τακτική Γενική Συνέλευση έκθεση σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου τους.

Τέλος πρέπει να αναφέρουμε ότι η Α.Ε. έχει από τον νόμο την εμπορική ιδιότητα. Κατά τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων η Α.Ε. εντάσσεται στην τρίτη(Γ) κατηγορία τηρήσεως βιβλίων από το χρόνο συστάσεώς της ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων που πραγματοποιεί. Επομένως τα βιβλία που έχει υποχρέωση να τηρήσει είναι: α) Ημερολόγιο, β) γενικό καθολικό, γ) αναλυτικό καθολικό για τον κάθε περιληπτικό λογαριασμό του γενικού λογ/μού, δ) βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, ε) βιβλίο αποθήκης υπό προϋποθέσεις, στ) βιβλίο παραγωγής και κόστολογίου υπό προϋποθέσεις, η) βιβλίο μετοχών μητρώου μετόχων, θ) βιβλίο πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου και τέλος ι) βιβλίο πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων.

Κεφάλαιο 2ο

"Τα καθαρά κέρδη"

2.1 Τα καθαρά κέρδη από άποψη εμπορικής νομοθεσίας.

Η υπάρχουσα κείμενη εμπορική νομοθεσία δέχεται πιστά την λογιστική του ιστορικού κόστους και ασπάζεται το γεγονός ότι: $1 \text{ Δρχ} = \text{με } 1 \text{ Δρχ}$, πέρα από την ηλικία και την αγοραστική δύναμη που εμπεριέχεται στις δρχ. αυτές. Με άλλα λόγια δέχεται ότι: $\text{Κέρδος} = \text{Εσοδα} - \text{Εξοδα}$ σε ιστορικές πάντα δρχ.

Αλλωστε το άρθρο 45 παρ. 1 του νόμου 2190/1920 ορίζει σαφώς ότι: "τα καθαρά κέρδη της εταιρίας προκύπτουν μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημιάς, των κατά νόμων αποσβέσεων, και παντός άλλου εταιρικού βάρους".

Τώρα είναι γνωστό ότι το καθαρό κέρδος σε κάποια συγκεκριμένη στιγμή προκύπτει αν από την συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού αφαιρεθεί η αντίστοιχη συνολική αξία των στοιχείων του παθητικού στα οποία σημειωτέον περιλαμβάνονται επιπλέον το μετοχικό κεφάλαιο και τα ήδη σχηματισμένα αποθεματικά. Έτσι καθαρά κέρδη όπως είναι αυτονόητο υπάρχουν μόνο όταν το ενεργητικό υπερβαίνει τις υποχρεώσεις της εταιρίας συμπεριλαμβανομένου του μετοχικού κεφαλαίου και των ήδη σχηματισμένων αποθεματικών. Πιο συγκεκριμένα δηλαδή: $\text{Κέρδος} = \text{Ενεργητικό} - (\text{παθητικό} + \text{Μετοχικό κεφάλαιο} + \text{Ηδη σχηματισμένα Αποθεματικά})$. Εκ των άνω προκύπτει δηλαδή ότι το καθαρό κέρδος επηρεάζεται άμεσα από τον τρόπο καταρτίσεως του Ισολογισμού. Έτσι λοιπόν και ο νόμος 2190/1920 ορίζει με ρητές διατάξεις αναγκαστικής

./.

εφαρμογής ποιά στοιχεία και με ποιά αξία το καθένα από αυτά πρέπει να εμπεριέχονται στο ενεργητικό και ποιά στο παθητικό του Ισολογισμού.

Το συνολικό καθαρό κέρδος προκύπτει ακόμα και από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86 (αποτ/τα χρήσεως) ο οποίος συνοδευτικά πάντοτε με τον Ισολογισμό (καθώς παράλληλα και με τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα) αποτελεί μαζί με αυτόν ενιαίο σύνολο (άρθρο 42α παρ. 1 νόμου 2190/1920).

Τώρα ο νόμος απαιτεί ρητά την παρουσίαση στον Ισολογισμό και τον λογαριασμό 86 (αποτ/τα χρήσεως) καθαρών κερδών, ειλικρινών και πραγματικών, και όχι εικονικών, τα οποία απαγορεύει σαφώς.

Η παρουσίαση τώρα εικονικών κερδών στον Ισολογισμό μπορεί να αποσκοπεί στα εξής: στο να εμφανίζεται η οικονομική κατάσταση της εταιρίας ανθηρή, και να επιτυγχάνεται έτσι ο ευχερέστερος δανεισμός αυτής, στο να απορροφάται μεγαλύτερος αριθμός ολοένα των μετοχών που εκδίδει για την αύξηση του κεφαλαίου της, και παράλληλα να αυξάνεται η τιμή της μετοχής της, ή ακόμα τέλος στο να επιδιώκεται έτσι η συγκάλυψη της ανεπιτυχής διαχείρισης στην οποία προέβει το Δ.Σ. Είναι όμως ακόμα πολύ πιθανόν σκοπός της διογκώσεως των κερδών να είναι η διανομή εικονικού μερίσματος.

Άλλωστε άμεσα ενδιαφερόμενοι για την εμφάνιση διογκωμένων κερδών είναι οι έχοντες την διοίκηση της εταιρίας καθώς και οι μέτοχοί της για τους δικούς τους λόγους, οι μεν διοικούντες είτε για να συγκαλύψουν την ανεπιτυχή διαχείρισή τους, είτε για να εμφανίσουν την διαχείρισή τους καλύτερη απ'

ότι στην πραγματικότητα είναι, οι δε μέτοχοι γιατί είναι υποστηρικτές του σήμερα, του παρόντος δηλαδή, και αδιαφορούν για το μέλλον. Αυτοί επιδιώκουν ακατάπαυστα να εισπράττουν μεγαλύτερο μέρος, γιατί μεγαλύτερο μέρος σημαίνει μεγαλύτερο εισόδημα από τις μετοχές τους, -και το σπουδαιότερο- σαφώς ευκολότερη διάθεση των μετοχών τους και μάλιστα σε καλές τιμές.

Οι πιστωτές τώρα της εταιρίας -απεναντίας- έχουν κάθε συμφέρον να μην διανέμονται εικονικά κέρδη γιατί η διανομή τέτοιων κερδών συνεπάγεται μείωση του κεφαλαίου, το οποίο όπως είναι γνωστό αποτελεί μαζί με τα αποθέματα την μοναδική εξασφάλιση και εγγύηση των πιστώσεών τους.

Τέλος με την διανομή εικονικών κερδών θίγονται και τα συμφέροντα του "κοινού" γενικότερα το οποίο μπορεί να παραπλανηθεί όταν η οικονομική κατάσταση της εταιρίας παρουσιάζεται καλύτερη απ' ότι πράγματι είναι. Συνάμα όμως θίγονται και τα συμφέροντα της ίδιας της εταιρίας και κατ' επέκταση των εργαζομένων σ' αυτή γιατί με την διανομή εικονικών κερδών η εταιρία βαδίζει αναμφίβολα προς καταστροφή.

Έτσι ο νομοθέτης με τον νόμο 2190/1920 που δημιούργησε κατέβαλε ιδιαίτερη προσπάθεια για να εμποδίσει και να βάλει φρένο στην εμφάνιση στους ισολογισμούς των Α.Ε. εικονικών κερδών. Την βασική αυτή επιδίωξή του επιτυγχάνει ο νόμος με τις ακόλουθες συγκεκριμένες διατάξεις:

- με τις διατάξεις γιά ακριβή και ειλικρινή εκτίμηση και εμφάνιση του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού (άρθρα 42α, 42β, 42ε, και 43).

- με τις διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο καταρτίσεως και αναλύσεως του λογ/σμού (αποτ/τα χρήσης) (άρθρα 42δ και 42ε).
- με την ειδική ποινική διάταξη του άρθρου 57 περίπτωση (γ) με την οποία τιμωρείται "όστις δολίως άνευ ισολογισμού ή εναντίον του ισολογισμού ή δυνάμει ψευδούς ή παρανόμου ισολογισμού επεχείρησε την διανομή κερδών ή τόκων προς τους μετόχους, μη ληφθέντων εκ πραγματικών κερδών".

Είναι δυνατόν τώρα ο ισολογισμός και ο λογ/σμός⁸⁶ να παρουσιάζουν κέρδη λιγότερα από τα πραγματικά κέρδη ή ακόμα να παρουσιάζουν ζημιά αντί να παρουσιάζουν κέρδη. Στις περιπτώσεις αυτές μιλάμε για απόκρυψη κερδών. Για να υπάρχει απόκρυψη κερδών πρέπει να υπάρχουν τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν και τα οποία να μην έχουν εξέλθει από την εταιρία με παράνομες ή μη δικαιολογημένες δαπάνες, πρέπει με άλλα λόγια να αποκρύπτονται τα κέρδη λόγω δημιουργίας αφανών αποθεματικών.

Το γενικότερο πνεύμα του νόμου 2190/1920 είναι εμφανές ότι διέπεται από "την αρχή της συντηρητικότητας" του ισολογισμού οδηγεί στην "λελογισμένη" (μετρημένη) απόκρυψη κερδών και την δημιουργία αφανών αποθεματικών (αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στην χαμηλότερη τιμή - συνολικά ή κατά είδος κ.λ.π.). Στις περιπτώσεις όμως που η απόκρυψη των κερδών έχει ως αποτέλεσμα να φτάσει η εταιρία στο να μην διανεμίει το (Α) πρώτο μέρισμα που ορίζει το καταστατικό ή ακόμα-ακόμα και το περαιτέρω μέρισμα που ορίζει το άρθρο 3 α.ν. 148 /1967, η μειοψηφία που εκπροσωπεί το 20,5% του καταβλημένου κεφαλαίου μπορεί να ζητήσει από το δικαστήριο την ακύρωση της αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως με την

οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός όπως αναπτύσσεται πιο κάτω:

Ο νόμος απαιτεί τα κέρδη που εμφανίζονται στον ισολογισμό και το λογαριασμό 86 "αποτελέσματα χρήσεως" να είναι πραγματικά καθαρά κέρδη και όπως προείπαμε καθαρά κέρδη είναι εκείνα που προκύπτουν από ακριβή απογραφή (καταμέτρηση και εκτίμηση) της εταιρικής περιουσίας (ενεργητικού και παθητικού) η οποία γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του νόμου.

Εξάλλου ο νόμος θεωρεί ως "πραγματοποιηθέντα κέρδη" όχι μόνο εκείνα που μπήκαν στο ταμείο της εταιρίας αλλά και εκείνα που εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού με την μορφή άλλων αξιών (και όχι αναγκαστικά σε μετρητά). Άλλο βέβαια είναι το θέμα της ρευστότητας σε περίπτωση που η εταιρία θέλει να διανεμίει τα "πραγματοποιηθέντα κέρδη". Στην περίπτωση τώρα που τα "πραγματοποιηθέντα κέρδη" είναι διάχυτα σε στοιχεία του ενεργητικού (πλην μετρητών) η εταιρία ενδέχεται να βρίσκεται σε αδυναμία καταβολής των μερισμάτων, δηλαδή σε "στενότητα" ρευστότητας. Αλλά ακόμα και στην περίπτωση που συμβεί κάτι τέτοιο η εταιρία υποχρεούται να δανειστεί για να καταβάλλει το μέρισμα.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ο νόμος επιβάλλει όπως προαναφέραμε να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα "κάθε έξοδον, κάθε ζημία, οι κατά νόμον αποσβέσεις, και κάθε άλλο εταιρικό βάρος" (άρθρο 45 παρ. 1 νόμος 2190/1920) ο νόμος όμως δεν προσδιορίζει επακριβώς την έννοια του εταιρικού βάρους, αλλά απλώς περιορίζεται στο να αναφέρει ενδεικτικά ορισμένα μόνο (όπως λ.χ. γενικά έξοδα, αποσβέσεις παγίων, αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως κ.λ.π.).

Στην πράξη τώρα όπως είναι ευνόητο ανακύπτει συχνά το ζήτημα αν ορισμένα κονδύλια θα πρέπει να χαρακτηριστούν εταιρικά βάρη και συνεπώς θα πρέπει να βαρύνουν το λογαριασμό "αποτ/τα χρήσεως" δηλαδή αν τα κονδύλια αυτά θα πρέπει να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα, για να προκύψει το καθαρό κέρδος της χρήσεως, ή δεν θα πρέπει να χαρακτηριστούν ως εταιρικά βάρη αλλά να εμφανιστούν στον <<πίνακα διαθέσεως κερδών>> οπότε η απόφαση καταβολής των κονδυλίων αυτών περιέρχεται στην αρμοδιότητα της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων.

Χρειάζεται προσοχή διότι ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου εταιρικού βάρους ενώ δεν είναι στην πραγματικότητα τέτοιο, ζημιώνει τους μετόχους, τα μέλη του Δ.Σ., τους κυρίους ιδρυτικών τίτλων, και άλλους τυχόν δικαιούχους κερδών, γιατί περιορίζονται τα καθαρά κέρδη από τα οποία δικαιούνται να πάρουν τα ποσοστά τους. Αντίθετα εάν μια δαπάνη (π.χ. επισκευές και συντηρήσεις) δεν χαρακτηριστεί ως εταιρικό βάρος υπάρχει κίνδυνος διανομής εικονικών κερδών που καταλήγει ως γνωστόν στην μείωση του κεφαλαίου της εταιρίας. Αλλά ακόμα και αν το ποσό της δαπάνης αυτής ληφθεί από τα καθαρά κέρδη, δηλαδή εμφανιστεί στον πίνακα διαθέσεως κερδών, πάλι δημιουργείται το άτοπο να προσδιοριστούν τα κέρδη προς διανομή μεγαλύτερα, με όλες τις συνέπειες που αυτό επιφέρει (τακτικό αποθεματικό, μερίσματα κ.λ.π. μεγαλύτερα).

Για την ορθή αντιμετώπιση των περιπτώσεων που συνήθως συναντάμε στην πράξη όπως είπαμε πρέπει να διακρίνουμε:

α) Αν η εταιρία έχει εκ του νόμου υποχρέωση να καταβάλλει τα ποσά αυτά εξαιτίας υποχρεώσεων που ανέλαβε

νόμιμα, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη, τα οφειλόμενα ποσά αποτελούν εταιρικά βάρη δηλαδή έξοδα της χρήσεως και θα πρέπει να καταχωρούνται στον λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" με παράλληλη πίστωση του "δικαιούχου".

β) Αν τα ποσά τελούν υπό την αίρεση της υπάρξεως καθαρών κερδών αλλά σαφώς δεν προκύπτει περί συμμετοχής των πιστωτών στα κέρδη της εταιρίας όπως π.χ. για διαρκείς παροχές (εμμετάλλευση διπλώματος, ευρεσιτεχνίας, σήματος κ.λ.π.) ή προκειμένου περί παροχής τεχνικών γνώσεων κ.λ.π. η εταιρία έχει συμφέρον να συμφωνήσει ως ετήσιο αντάλλαγμα αυτών ποσοστό επί των καθαρών κερδών χρήσεως. Εφόσον βέβαια η σύμβαση που το Δ.Σ. σύναψε είναι έγκυρη, ο πιστωτής δεν συμμετέχει στην διανομή των κερδών της εταιρίας αλλά είναι πιστωτής βάση συμβάσεως, απλά δε το ποσό της οφειλής της εταιρίας ορίστηκε με βάση τα πραγματοποιηθέντα κέρδη.

Στις περιπτώσεις αυτές τα οφειλόμενα ποσά αποτελούν επίσης δαπάνες και θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό "αποτ/τα χρήσεως" με πίστωση του δικαιούχου.

γ) Αν τέλος η εταιρία δεν δεσμεύεται ούτε με καταστατική ούτε με συμβατική υποχρέωση να διανείμει κέρδη σε τρίτους, αλλά η Γ.Σ. των μετόχων αποφασίζει μονομερώς μια τέτοια διανομή, μέσα όμως στο πλαίσιο εξυπηρετήσεως των σκοπών της εταιρίας, τα διατιθέμενα ποσά δεν αποτελούν "εταιρικά βάρη" αλλά διάθεση κερδών σε τρίτους. Τα σχετικά ποσά τώρα πρέπει να παρατίθενται στον "πίνακα διαθέσεως κερδών" π.χ. προεραϊτικές ενισχύσεις της εταιρίας προς τα ασφαλιστικά ταμεία του προσωπικού της.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως δικρίνονται σε διανεμόμενα και σε μη διανεμόμενα.

Διανεμόμενα κέρδη είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρία στους μετόχους, κατόχους ιδρυτικών τίτλων, μέλη του Δ.Σ., το προσωπικό της εταιρίας κ.α. δηλαδή είναι τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Τα διανεμόμενα κέρδη τώρα προέρχονται βασικά από τα κέρδη της χρήσεως και υπόλοιπο κερδών (εις νέο) των προηγούμενων χρήσεων, είναι δυνατόν όμως να προέρχονται και από αποθεματικά που σχηματίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και τα οποία είναι δεκτικά διανομής.

Μη διανεμόμενα κέρδη είναι εκείνα που δεν διανέμονται όπως είναι αυτονόητο, αλλά παρακρατούνται από την εταιρία σε μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

2.2. Τα κέρδη από φορολογική άποψη.

Το κέρδος από φορολογική άποψη είναι: η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων - και το φορολογητέο κέρδος (άλλη ονομασία του κέρδους από φορολογική άποψη) σαν έννοια δεν συμπίπτει με την έννοια που προσδίδουν στο κέρδος η λογιστική και εμπορική νομοθεσία - με την επισήμανση όμως ότι τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με τους ισχύοντες εκάστοτε φορολογικούς νόμους και κανόνες οι οποίοι θα πρέπει να αναφερθεί πως σε πολλές περιπτώσεις δεν εναρμονίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές και τις επιταγές της εμπορικής νομοθεσίας.

Δηλαδή πιο συγκεκριμένα στα λογιστικά έσοδα είναι δυνατόν να συμπεριλαμβάνονται και έσοδα απαλλασσόμενα της

φορολογίας ή όπως συνήθως λέγονται, αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο όπως για παράδειγμα είναι: οι τόκοι των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό Ελληνική σημαία (που φορολογούνται με τον ειδικό φόρο του νόμου 27/1975) κ.λ.π. Επίσης στα λογιστικά έξοδα συμπεριλαμβάνονται συνήθως έξοδα που ^{δεν} αναγνωρίζονται - από την φορολογούσα αρχή για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα όπως για παράδειγμα:

α) Οι δαπάνες που ^{δεν} καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά π.χ. οι αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για τις οποίες δεν υπάρχουν οι "αποδείξεις παροχής υπηρεσιών" που προβλέπει ο ΚΒΣ (άρθρο 13 παράγραφος 1 π.δ. 186/1992), οι μισθοί και τα ημερομίσθια για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι εισφορές υπέρ ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού (άρθρο 7 ν.δ. 4104/1960 όπως και άρθρο 35 παραγράφου 1 εδ. α. ν.δ. 3323/1955).

β) Οι δαπάνες που δεν είναι "παραγωγικές" σύμφωνα με την φορολογούσα αρχή αν και καλύπτονται από κανονικά δικαιολογητικά. Τέτοιες δαπάνες π.χ. είναι τα πρόσθετα τέλη ΙΚΑ και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών και τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις φόρων, που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, με την αιτιολογία ότι οφείλονται σε υπαιτιότητα του φορολογουμένου, ακόμα οι δαπάνες συντηρήσεως λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των ιδιωτικής χρήσεως επιβατηγών αυτοκινήτων κατά ποσοστό 20% για τα αυτοκίνητα μέχρι 2.000 κυβικά εκατοστά και 75% για τα αυτοκίνητα με κινητήρα πάνω από 2.000 κ.ε. το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογεί στα αφορολόγητα κ.λ.π. έσοδα.

γ) Σύμφωνα με την νομοθεσία που διέπει τις Α.Ε. γίνεται ξεκάθαρο ότι δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα διανομή κερδών μιας χρήσεως προτού συμφωνηθούν οι τυχόν υφιστάμενες ανάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Κατά την φορολογική πάντα νομοθεσία όμως, ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημιές των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων. Έτσι γίνεται κατανοητό ότι ο Ισολογισμός εκμεταλλεύσεως είναι δυνατόν να μην καταλείπει τελικά κέρδη αλλά κατά την φορολογική νομοθεσία να υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τα καθαρά λογιστικά κέρδη του ισολογισμού εκμεταλλεύσεως προσαυξάνονται με τα κονδύλια που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (δηλ. των πιο άνω ύπο α-γ περιπτώσεων). Επί των κερδών τώρα που προσδιορίζονται με αυτόν τον τρόπο υπολογίζονται οι αφορολόγητες εκπτώσεις και στην συνέχεια ο φόρος εισοδήματος κ.λ.π.

Τέλος μετά την ισχύ του νόμου 2065/1992 - 30.06.1992 - η σημασία της διακρίσεως των κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα έχει μειωθεί από φορολογική άποψη, αφού σύμφωνα με τον πιο πάνω νόμο τα κέρδη φορολογούνται όλα πια στο όνομα της εταιρίας πριν ακόμα την διανομή τους (σε αντίθεση με πρώτα όπου ελάμβανε χώρα διαφορετικός χειρισμός των αδιανέμητων και διανεμ. κερδών).

2.3. Τα κέρδη από λογιστική άποψη.

Τα κέρδη από άποψη λογιστική συναντιώνται υπό διάφορες έννοιες:

Ετσι Μικτά κέρδη εκμ/σης είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά των οργανικών εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών και του αντίστοιχου κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων προϊόντων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Κέρδη εκμ/σεως είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά μεταξύ του συνόλου των οργανικών εσόδων και του συνόλου των οργανικών εξόδων, δηλαδή στα πλαίσια του ΕΓΛΣ ως διαφορά μεταξύ των λογ/σμων των ομάδων 7 και 6.

Καθαρά λογιστικά κέρδη νοούνται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις παραδεικτές αρχές της λογιστικής του ιστορικού κόστους, δηλαδή, στην χώρα μας σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που καθιερώνονται από το Ε.ΓΛΣ. και την εμπορική νομοθεσία (ν 2190/1920) μετά την αφαίρεση φυσικά του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Σχηματικά τα λογιστικά καθαρά κέρδη προκύπτουν ως εξής:

| | |
|--|-------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως | XXX |
| (+) ή (-) Διαφορές φορολογικού ελέγχου | XXX |
| Προηγ. χρήσεων | |
| (-) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο Λ.Κ. | |
| φόροι | XXX |
| (-) Φόρος εισοδήματος χρήσεως | XXX |
| ----- | ----- |
| Λογιστικά καθαρά κέρδη | XXX |

Κεφάλαιο 3ο

"Η διάθεση των κερδών της Α.Ε."

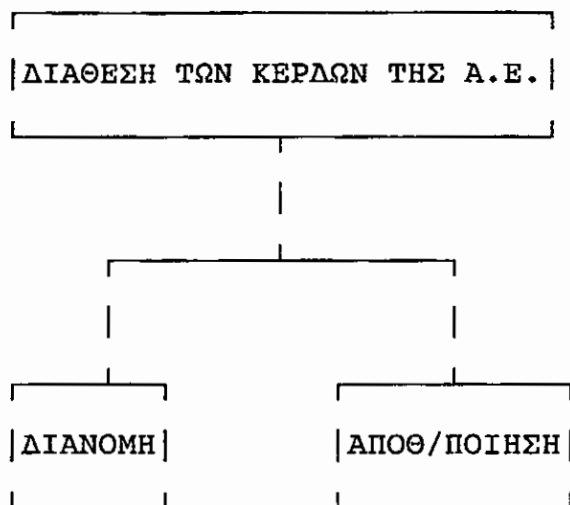
3.1. Η έννοια της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε.

Όπως είναι αυτονόητο βασική επιδίωξη κάθε εταιρίας, συνεπώς και της Α.Ε. είναι η επίτευξη κερδών και παράλληλα το μοίρασμα αυτών στους φορείς της που την περιβάλλουν, δηλαδή εν προκειμένω για Α.Ε. στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της, ως ανταπόκριση στην συμβολή που αυτά είχαν στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμα-ακόμα και σε τρίτους λόγω συμβατικής δεσμευτικής προς αυτούς υποχρέωσης.

Αυτό που είναι σημαντικό τώρα να αναφερθεί στην διάθεση των κερδών της Α.Ε. είναι πως με διάταξη του καταστατικού ή του νόμου ή ύστερα από απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, τμήμα των κερδών δεν βγαίνει από την εταιρία, δεν διανέμεται αλλά παραμένει σε αυτήν με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Ολοκληρώνοντας λοιπόν της πιο πάνω επισημάνσεις θα πρέπει να πούμε πως τελικά ο όρος διάθεση κερδών εμπεριέχεται τόσο στην διανομή στην οποία υπάγονται τα εξερχόμενα κέρδη από την εταιρία, όσο και στην αποθεματικοποίηση των κερδών στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη τα μη διανεμόμενα τα οποία και παραμένουν στην εταιρία.

Εάν θέλαμε τώρα προς καλύτερη κατανόηση σχηματικά να παραστήσουμε την διάθεση των κερδών, αυτό θα γινόταν ως εξής:



Θα πρέπει εδώ να κάνουμε σαφές ότι τα προς διανομή κέρδη προέρχονται είτε από τα κέρδη κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων, είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά, δηλαδή σχηματικά ως εξής:

| | | | | |
|-------------|-------|---------------|----------------|---------------|
| ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ | ΚΕΡΔΗ | ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ | ΔΙΑΝΕΜΗΜΕΝΑ | |
| ΚΕΡΔΗ | = | ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ | + ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ | + ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ |
| | | ΧΡΗΣΕΩΣ | ΧΡΗΣΕΩΝ | |

Η από τον νόμο τώρα (βλέπε άρθρο 45 νόμου 2190/1920) υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από τα σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά και αυτό διότι για τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμημένα αποθεματικά οι διατάξεις περί

./.

διαθέσεως των κερδών εφαρμόστηκαν κατά τον χρόνο που αυτά προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Ενημερωτικά αναφέρουμε ότι διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευμένη από τον νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής Γ.Σ. καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν.

3.2. Πολιτική στην διάθεση των κερδών - πολιτική μερισμάτων.

Πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων ή ακόμα σταθεροποίησης των μερισμάτων αποτελεί η τακτική που η διοίκηση της εταιρίας ακολουθεί σχετικά με την διάθεση των κερδών της χρήσης δηλαδή η διατήρηση - ακόμα αν θέλουμε - κάποιας σχέσεως μεταξύ διανεμομένων και μη διανεμομένων κερδών. Την διάθεση των κερδών τωρα διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις. Η μία που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους, και η άλλη που τείνει στην διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι τώρα παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μιας ή της άλλης τάσεως και η διοίκηση της εταιρίας πρέπει αφού σταθμίσει με προσοχή τους παράγοντες αυτούς να βρει την χρυσή τομή που θα εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ορισμένους βασικούς παράγοντες που συμβάλλουν υπέρ της διανομής των κερδών και είναι:

α) Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρίας που επιβάλλουν την διανομή στους μετόχους και τους λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών. Τις διατάξεις αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν νοείται να αγνοεί η διοίκηση της εταιρίας,

αλλά μέχρι κάποιου σημείου, και η ίδια η Γ.Σ. των μετόχων.

β) Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν την διανομή υψηλών μερισμάτων.

γ) Η μη διανομή μερίσματος έστω και σε μια χρήση πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Οι κυριότεροι τώρα παράγοντες που συνηγορούν στο να μην διανέμουν οι επιχειρήσεις το σύνολο των κερδών τους σε μετρητά, πιο ενδεικτικά, είναι οι εξής:

α) Το καταστατικό της εταιρίας πιθανόν να επιβάλλει τον σχηματισμό και άλλων διαφόρων αποθεματικών και οπωσδήποτε το τακτικό που επιβάλλεται από τον νόμο.

β) Η ρευστότητα της επιχείρησης και μάλιστα η ανάγκη εξόφλησης ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη διατήρησης του αναγκαίου κεφαλαίου κινήσεως υποχρεώνει την διοίκηση της εταιρίας στην δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσης.

γ) Καθοριστικό επίσης ρόλο στην πολιτική των κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολογήτων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των φορολογικών αυτών νόμων, οι επιχειρήσεις δεν διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση (εσωτερική χρηματοδότηση ή αυτοχρηματοδότηση).

3.3. Ποιά από τα κέρδη διανέμονται.

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 4 περ. (α) του ν.δ. 3843/1958 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παράγραφος 2 του νόμου 2065/1992 τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών ^{για διανομή} που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

3.4. Απαγορεύσεις και περιορισμοί στην διανομή κερδών.

Για να πραγματοποιηθεί όμως η διανομή των κερδών της χρήσης πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις:

3.4.1. ^{Πότε} Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή των κερδών από τον νόμο.

Με την διάταξη της παραγράφου 3δ του άρθρου 43 του ν.2190/1920 ορίζεται ότι: "μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο".

Εξάλλου η διάταξη της παραγράφου 4α του ιδίου άρθρου (43) και νόμου ορίζει ότι η παραπάνω διάταξη της παραγράφου 3δ "εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης" και "έξοδα λοιπών ερευνών", καθώς και για παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών "δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων" και "λοιπές παραχωρήσεις".

Σύμφωνα λοιπόν με την διάταξη αυτή, απαγορεύεται να γίνει διανομή μερισμάτων στους μετόχους, ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ., μερισμάτων σε κατόχους κοινών ιδρυτικών τίτλων, τόκων σε κατόχους κερδοφόρων ομολογιών και γενικά να διανεμηθούν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο) εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο:

* των εξόδων εγκαταστάσεως εκτός από τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (άρθρο 112 παραγρ. 15 π.δ. 498/31.12.87),

* των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως,

* των παραχωρήσεων και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας είναι μικρότερο από το άθροισμα α) των προαιρετικών αποθεμάτων και β) του "υπολοίπου των κερδών εις νέο".

Και πληροφοριακά αναφέρουμε ότι ως προαιρετικά αποθεματικά νοούνται τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή, χωρίς αναγκαστική συμβασιακή ή καταστατική απόφαση.

3.4.2. Απαγόρευση διανομής κερδών όταν δεν εξασφαλίζεται η βιοσιμότητα της επιχείρησης.

Ο νόμος 2190/1920 αποβλέποντας προφανώς στην εξασφάλιση της βιοσιμότητας της επιχείρησης ορίζει με το άρθρο 44α τα εξής:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα Ισολογισμού που

προβλέπεται από το άρθρο 42γ είναι η ακόλουθη: μετά από την διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από τον νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό του Μ.Κ. μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμη κληθεί να καταβληθεί.

2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από την Γενική Συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με τον νόμο και το καταστατικό ...".

3.4.3. Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Βασική προϋπόθεση για να γίνει η διανομή των κερδών της χρήσεως είναι η από πριν, έγκριση από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, των οικονομικών καταστάσεων χρήσεως, από τις οποίες προκύπτουν και τα προς διάθεση κέρδη.

Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία έγκρισης των καταστάσεων αυτών από την τακτική Γενική Συνέλευση (δηλαδή προηγούμενη έγκρισή τους από το Δ.Ε., η θεώρησή τους, η δημοσίευσή τους κ.λ.π., θεσπίζονται από τον νόμο 2190/1920 με τις διατάξεις αναγκαστικής ως επί το πλείστον εφαρμογής. Σχετικά είναι τα άρθρα 26, 26α, 34, 36, 37, παράγρ. 1, 42α παρ. 5, 43α, παρ. 3, 43β παρ. 2 - 6).

Κεφάλαιο 4ο

"Τάξη και προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας".

4.1. Σειρά στην διάθεση των κερδών της χρήσεως Α.Ε.

Ο νόμος 2190/1920, αφενός μέσω του Ε.ΓΛΣ. (στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 426 παράγραφος 2, αναφορικά με το υπόδειγμα του "πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων") και αφετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 44α παράγραφος 2 και 45, καθορίζει την σειρά με την οποία διαθέτονται τα καθαρά κέρδη χρήσεως.

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

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, όπως προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού "αποτελέσματα χρήσεως", αυξάνονται ή μειώνονται με:

- * τις "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων",
- * τους "λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους".

Τώρα το αλγεβρικό άθροισμα των πιο πάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και εφόσον είναι κέρδος ακολουθεί την παρακάτω πορεία διάθεσης: (άρθρο 45 παράγραφος 2 του νόμου 2190/1920).

α) Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρα 44α παράγραφος 2 και 45 παράγραφος 1 ν.2190/1920).

β) Κράτηση για φόρο εισοδήματος.

γ) Τακτικό αποθεματικό (άρθρα 44, 44α παράγραφος 2 και

45 παράγρ. 2 του νόμου 2190/1920).

δ) Πρώτο μέρος για μετόχους (άρθρα 45 παράγρ. 2 του νόμου 2190/1920 και 1 νόμου 876/1979).

ε) Υπόλοιπο των κερδών, το οποίο διατίθεται κατά τις διατάξεις του καταστατικού και τις σύμφωνα με αυτές αποφάσεις της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων.

Πιο αναλυτικά:

1) Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προγενέστερης χρήσεως, τότε κανένα ποσό κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως (αποθεματικό κέδος εις νέο) δεν είναι δυνατόν να διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, και στους λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, εκτάκτων, αφορολογήτων κ.λ.π.) γιατί απλούστατα μολονότι προέκυψαν κέρδη στην συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν στην ουσία καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προγενέστερων χρήσεων.

2) Κράτηση για φόρο εισοδήματος. Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενης χρήσεως, εσόδων από άλλες πηγές, και αναλόγου προσαυξήσεως λογιστικών διαφορών.

3) Κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Υπολογιζόμενη επί των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση από αυτά των ζημιών και του φόρου εισοδήματος X ποσοστό 5%.

4) Κράτηση για διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος. Το ποσό προκύπτει με την χρησιμοποίηση του 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου αφαιρούντως του 35% του ποσού αυτού, ως φόρου εισοδήματος που αναλογεί σ' αυτό ή με το 35% των καθαρών κερδών χρήσεως μετά την αφαίρεση του 1+2+3 αν το ποσό είναι μεγαλύτερο.

5) Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών για το τέλος. Κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής Γενικής Συνέλευσης είναι: πρόσθετο μέρισμα - αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ. - μέρισμα στο προσωπικό - αποθεματικά - αποτελέσματα εις νέο κ.λ.π.

Τώρα θα πρέπει να επισημανθεί σε αυτό ακριβώς το σημείο και μια επιπλέον περίπτωση, και συγκεκριμένα, αυτή κατά την οποία τα κέρδη δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν όλοι οι δικαιούχοι πλήρως στην έκταση που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος οπότε και ακολουθείται η εξής σειρά διανομής των κερδών:

α) Αρχικά θα παρακρατηθεί από τα καθαρά κέρδη η κράτηση για φόρο εισοδήματος των κερδών της χρήσεως.

β) Ακολουθεί η παρακράτηση από τα καθαρά κέρδη, του ποσού που ορίζεται από το καταστατικό ή τον νόμο για κράτηση προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

γ) Ακολουθεί η κράτηση για την καταβολή μερίσματος στους μετόχους και στους λοιπούς δικαιούχους, σύμφωνα με το καταστατικό ή τον νόμο.

4.2. Κάλυψη Ζημιών προηγούμενων χρήσεων με κέρδη επόμενων.

4.2.1. Από άποψη λογιστική.

Η χρήση 1991 της βιομηχανικής Α.Ε. "Ψ" έκλεισε με Ζημιά δρχ. 1.000.000 που καλύπτεται από τα κέρδη της επόμενης χρήσης 1992. Η κάλυψη της Ζημιάς θα εμφανιστεί οπωσδήποτε στον πίνακα διαθέσεως κερδών της χρήσεως 1992.

Θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

| | |
|--|-----------|
| ----- | ----- |
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 1.000.000 |
| 88.03 Ζημιές προηγ. χρήσεως προς κάλυψη | |
| 42 Αποτελέσματα εις νέο | 1.000.000 |
| 42.01 Υπόλοιπο Ζημιών χρήσεως εις νέο | |
| ----- | ----- |
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 1.000.000 |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | |
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 1.000.000 |
| 88.03 Ζημιές προηγ. χρήσεως προς κάλυψη | |
| ----- | ----- |

4.3. Κάλυψη Ζημιάς χρήσεως με διάθεση αποθεματικών.

4.3.1. Από λογιστική άποψη.

Από λογιστική άποψη σημειώνουμε τα εξής:

α) Ο λογαριασμός του αποθεματικού που διατέθηκε για την κάλυψη Ζημιάς, εξαφανίζεται ή ελαττώνεται κατά το ποσό που

./.

χρησιμοποιήθηκε. Αυτό οφείλεται στο ότι αποσβένεται (δηλ. εξαφανίζεται) και το αντίστοιχο χρεωστικό υπόλοιπο του λογ/σμού "αποτ/τα χρήσεως".

β) Ο λογαριασμός του αποθεματικού πρέπει να γίνεται με πίστωση, όχι του λογ/σμού του στοιχείου που αποσβένεται αλλά του λογαριασμού 88.07 "αποθεματικά προς διάθεση" στην χρέωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της ζημιάς που αποσβένεται π.χ.

Εστω ότι η χρήση 1992 της εταιρίας έκλεισε με ζημία δρχ. 1.000.000 και ότι η τακτική Γ.Σ. των μετόχων που συνήλθε την 30.6.1993 αποφάσισε την κάλυψη της ζημιάς κατά 400.000 δρχ. από το έκτακτο αποθεματικό που είχε σχηματιστεί σε παρελθούσες χρήσεις.

Θα γίνουν λοιπόν οι εγγραφές:

| | |
|---|---------|
| 41.05 Έκτακτα αποθεματικά | 400.000 |
| 41.05.00 Έκτακτο αποθεματικό | |
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 400.000 |
| 88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση | |
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 400.000 |
| 88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση | |
| 42 Αποτελέσματα εις νέον | 400.000 |
| 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως σε νέο | |

./.

Δεδομένου ότι όπως είπαμε η εταιρία δικαιούται να εκπέσει από τα κέρδη των (5) πέντε επόμενων χρήσεων το ποσό των 400.000 δρχ. πρέπει και για "χάριν μνείας" να γίνει στους λογ/σμούς η εγγραφή:

| | | | |
|-------|---|---------|---------|
| ----- | | ----- | |
| 04 | Διάφοροι λογ/σμοί πληροφοριών χρεωστικοί | 400.000 | |
| 04.10 | Ζημιές που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από τα κέρδη επόμενων χρήσεων | | |
| 08 | Διάφοροι λογ/σμοί πληροφοριών πιστωτικοί | | 400.000 |
| 08.10 | Ζημιές που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από κέρδη επόμενων χρήσεων | | |
| ----- | | ----- | |

Κεφάλαιο 5ο

"Φορολογία εισοδήματος Α.Ε."

5.1. Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας

Επί δεκαετίες τώρα τα κέρδη της Α.Ε. διακρίνονται σε διανεμόμενα που φορολογούνται στο όνομα των μετόχων και λοιπών δικαιούχων και σε μη διανεμόμενα, που φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας. Με το ν.^ο 2214/1994 και ειδικώτερα με το άρθρο 23 παρ. 1 ορίζεται ότι:

"Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται, κατά κατηγορία υποχρέων, ως εξής:

α. Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και για τις αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, σαράντα τοις εκατό (40%).

β. Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Σε περίπτωση ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που έχουν ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής της περίπτωσης α' επιβάλλεται στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπάρχουσών ανώνυμων μετοχών. Για την εξεύρεση του πιο πάνω μέρους κερδών επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανώνυμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

γ. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 3, τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)".

Εξάλλου, το άρθρο 4 περίπτ. α' του ν.δ. ^{αυτού} ορίζει ότι "τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος".

Η ίδια παραπάνω διάταξη ορίζει ότι: "σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου".

5.2. Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της ανώνυμης εταιρίας.

Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρίας προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1, 3 και 4 του ν.δ. 3843/1958, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν ή προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 - 3 του ν.2065/1992 και τροποποιήθηκαν με το άρθρο 23 παρ. 10 του ν.2214/1994, αν από τα ακαθάριστα έσοδα της εκπέσουν:

α) Οι κατά το άρθρο 35 του ν.δ. 3323/1955 δαπάνες κτήσεως του εισοδήματός της.

β) Τα ποσά που η α.ε. καταβάλλει για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους των τίτλων αυτών.

γ) Οι καταβαλλόμενοι τόκοι των προνομιούχων μετοχών της, εφόσον αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της και

δ) Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις των μελών του διοικητικού συμβουλίου της που τη βαρύνουν με το άρθρο 24 παρ. 2 του ν.2190/1920.

Το φορολογητέο εισόδημα της α.ε. με βάση την τελευταία τροποποίηση του ν.2166/1993 καθορίζεται ως εξής:

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, ή του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/55 τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση, όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που

αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μεικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα βάσει ισολογισμού καθαρά κέρδη και περαιτέρω, λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών, που διανέμει φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτού με μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

6. Σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών ...".

Με βάση τα πιο πάνω το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από τα συνολικά κέρδη της Α.Ε. μείον τα:

α) Εισοδήματα από μερίσματα α.ε. και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες τα οποία έχουν φορολογηθεί στο όνομα της διανέμουσας εταιρίας.

Το ποσό, με το οποίο εμφανίζονται στα βιβλία της δικαιούχου α.ε. τα πιο πάνω εισοδήματα, είναι το καθαρό ποσό, δηλαδή το ποσό μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, αφού τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από κέρδη που έχουν

φορολογηθεί στο όνομα της διανεμούσας εταιρίας.

Σε περίπτωση διανομής δεν επιβάλλεται κανένας φόρος ούτε στην α.ε. που τα διανέμει ούτε και στον μέτοχο που τα λαμβάνει.

β) Τα εισοδήματα από έσοδα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και

γ) Τα εισοδήματα από αφορολόγητα έσοδα.

Σε περίπτωση διανομής πρέπει να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη της α.ε. και το μέρος των εσόδων των (β) και (γ) περιπτώσεων, το οποίο αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Δηλαδή:

Διανεμόμενα κέρδη

----- X Εσοδα αφορολόγητα ή και φορολογημένα
Λογιστικά κέρδη κατ' ειδικό τρόπο. = A

A X 35% ή A X 40% = B
0,65 0,60 -----

ανάλογα με τον συντελεστή.

Ποσό που προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα της α.ε A+B

Πρέπει να υπενθυμηθεί πως από το φόρο εισοδήματος αφαιρείται ο παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κατ' ειδικό τρόπο φορολογημένα έσοδα.

5.3. Πρακτικές εφαρμογές φορολόγησης Α.Ε.

Για την καλύτερη εμπέδωση των (β) και (γ) παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Εστω ότι η ανώνυμη εταιρία "X" πραγματοποίησε, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη 300.000.000 δρχ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/91 - 31/12/1991, τα οποία με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 αναμορφώνονται σε 335.000.000 δρχ. με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 35.000.000 δρχ. στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο. Μεταξύ των εισοδημάτων της εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου ύψους 20.000.000 δρχ. καθώς και τόκοι από καταθέσεις σε ημεδαπή τράπεζα ύψους 15.000.000 δρχ. (μικτό ποσό, πριν την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου 10% επί των τόκων.)

Πρώτη περίπτωση

Συνέρχεται το Δ.Σ. στις 5.3.93 και προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό όπως προβλέπεται από το αντίστοιχο άρθρο να μην πραγματοποιηθεί διανομή. Ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της εταιρίας θα γίνει ως εξής:

| | |
|---|-------------------------|
| Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού | δρχ. 300.000.000 |
| Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές | δρχ. 35.000.000 |
| | ----- |
| Δηλωθέντα καθαρά κέρδη | δρχ. 335.000.000 |
| Μείον: Αφορολόγητα έσοδα | δρχ. 20.000.000 |
| Μείον: Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο | δρχ. 15.000.000 |
| | ----- |
| Φορολογηθέντα κέρδη Ν.Π. | δρχ. <u>300.000.000</u> |

Οφειλόμενος φόρος 105.000.000 δρχ. (300.000.000 x 35%)

Στην περίπτωση αυτή η εταιρία θα φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των προκυψάντων φορολογούμενων κερδών, ενώ τα ποσά των αφορολόγητων εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο θα εμφανιστούν στον ισολογισμό σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αποθεματικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Δεύτερη περίπτωση

Το Δ.Σ. που συνέρχεται 5.3.1993 προτείνει τα καθαρά κέρδη της χρήσης να διατεθούν ως εξής:

α. Για τακτικό αποθεματικό σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920.

β. Για μερίσματα στους μετόχους 110.000.000 δρχ.

γ. Για αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 7.000.000 δρχ.

δ. Για αμοιβές εκτός μισθού στους Δ/ντές 3.000.000 δρχ. Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει αδιανέμητο.

Με βάση τα δεδομένα αυτά ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών θα γίνει ως εξής:

./.

| | | | |
|--------------------------------------|------------|------|-------------|
| Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού | | δρχ. | 300.000.000 |
| Πλέον Δηλωθείσες Λογιστικές Διαφορές | | δρχ. | 35.000.000 |
| | | | ----- |
| Δηλωθέντα καθαρά κέρδη | | δρχ. | 335.000.000 |
| Μείον: | | | |
| α. Έσοδα αφορολόγητα | | | |
| β. Έσοδα φορολογηθέντα | 20.000.000 | | |
| κατά ειδικό τρόπο | 15.000.000 | δρχ. | 35.000.000 |
| | | | ----- |
| Καθαρά κέρδη (Α) | | δρχ. | 300.000.000 |

Περαιτέρω, επειδή η εταιρία πραγματοποίησε και έσοδα αφορολόγητα (τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου) και φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων) και παράλληλα προβαίνει σε διανομή κερδών 120.000.000 δρχ. (110.000.000 + 7.000.000 + 3.000.000) πρέπει να προστεθεί και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο συντελεστής φορολογίας είναι 35% έχουμε:

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ

ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α. $120.000.000 \times 20.000.000 / 300.000.000 = \text{δρχ. } 8.000.000$

β. Πλέον του αναλογούντος φόρου

$(8.000.000 \times 35) / 65 = \text{δρχ. } 4.307.692$

Σύνολο: (Β) δρχ. 12.307.692

ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α. $120.000.000 \times 15.000.000 / 300.000.000 = \text{δρχ. } 6.000.000$

β. πλέον του αναλογούντος φόρου = δρχ. 3.230.769

$(6.000.000 \times 35) / 65$ -----

Σύνολο: (Γ) δρχ. 9.230.769

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ

$(Α+Β+Γ) 321.538.461 \text{ δρχ. } (Δ)$

$(300.000.000 + 12.307.692 + 9.230.769).$

Παράδειγμα 2ο

Εστω ότι η ανώνυμη εταιρία "Χ" πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.93 - 31.12.93 καθαρά κέρδη, βάσει ισολογισμού, 56.000.000 δρχ. Μεταξύ των κερδών αυτών περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες ύψους 5.000.000 δρχ. και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου ύψους 4.000.000 δρχ. Από τα ανωτέρω κέρδη διανέμονται για μερίσματα και αμοιβές μελών Δ.Σ. 21.000.000 δρχ. συνολικά.

Επίσης, με τη δήλωση της φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 δηλώνονται επί πλέον κέρδη με τη μορφή λογιστικών διαφορών 10.000.000 δρχ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας προσδιορίζονται ως εξής:

| | | |
|--------------------------------------|------|------------|
| Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού | δρχ. | 56.000.000 |
| Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές | δρχ. | 10.000.000 |
| | | ----- |
| Δηλωθέντα καθαρά κέρδη | δρχ. | 66.000.000 |
| Μείον: | | |
| α. Εσοδα από μερίσματα: | δρχ. | 5.000.000 |
| β. Εσοδα αφορολόγητα: | δρχ. | 9.000.000 |
| | | ----- |
| Καθαρά κέρδη: | δρχ. | 57.000.000 |

ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ

ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

| | | |
|---|------|------------|
| α. $21.000.000 \times 4.000.000 / 56.000.000 =$ | δρχ. | 1.500.000 |
| β. Πλέον του αναλογούντος φόρου | | |
| $(1.500.000 \times 35 / 65) =$ | δρχ. | 807.692 |
| | | ----- |
| Σύνολο: | | 2.307.692 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ: $(57.000.000 + 2.307.692) =$ | | 59.307.692 |

5.4. Σχηματική απεικόνιση εξεύρεσης φορολογητέου εισοδήματος Α.Ε.

Σχηματικά, η εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος (κέρδους) της α.ε., σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:

| | | | |
|---------------|----------------------------------|-------|-------|
| | Συνολικό καθαρό εισόδημα | | |
| | ισολογισμού χρήσης | | XX |
| | Ή ζημιά βάσει ισολογισμού | | |
| | χρήσης | | (XX) |
| Προσθέτονται | 1. Φόροι που δεν εκπίπτονται ... | XX | |
| (σε περίπτωση | 2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθη- | | |
| ζημίας αφαι - | κε πλέον των νομίμων | XX | |
| ρούνται) | 3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξηή - | | |
| | σεις - πρόστιμα Κ.Β.Σ. | XX | |
| | 4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν | | |
| | αναγνωρίζονται για έκπτωση | XX | |
| | 5. Λοιπές δαπάνες που δεν ανα- | | |
| | γνωρίζονται για έκπτωση. | XX | |
| | 6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. | | |
| | έσοδα ή έσοδα φορολ. κατά | | |
| | ειδικό τρόπο ή έσοδα από | | |
| | μερίσματα και συμμετοχές | XX | |
| | Αθροισμα ή υπόλοιπο | XX | XX |
| | | ----- | ----- |
| | | | XX |

| | | |
|---|---|------|
| Αφαιρούνται (σε περίπτωση ζημίας προσθέ- τονται) | 1. Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση XX | |
| | 2. Μερίσματα ή κέρδη από συμ - μετοχές XX | |
| | 3. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσε- ων κ.λ.π.) XX | |
| | 4. Έσοδα αφορολόγητα XX | (XX) |
| | | ---- |
| | Κέρδη χρήσεως (σε μεταφορά) | XX |
| | Ζημία χρήσεως (σε μεταφορά) | (XX) |

Από μεταφορά ...

ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

| | | |
|------------------------------|--------|-------|
| Μερίσματα | XX | |
| Άμοιβές μελών Δ.Σ και Δ/ντων | XX | |
| Άμοιβές εργατοϋπαλλ. προσωπ. | XX | |
| | | ----- |
| | ΣΥΝΟΛΟ | XX |

Προσθέτονται

- 1. Μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα ... ΧΧ

| |
|-----------------------------------|
| Διαν. κέρδη ... Χ Αφορολ. έσοδα.. |
| Κέρδη Ισολογισμού |

- 2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό ΧΧ

- 3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα ΧΧ

| |
|--|
| Διαν. Κέρδη ... Χ Κέρδη φορολογ. κατά ειδικό τρόπο |
| Κέρδη Ισολογισμού |

- 4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό ΧΧ ΧΧ

| | |
|-----------------------------|------|
| Κέρδη ή Ζημιά .. | ΧΧ |
| Μείον Ζημιά παρελθ. χρήσεων | (ΧΧ) |

| | |
|--------------------------------|----|
| ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΗ | |
| ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ | ΧΧ |

./.

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ

- | | | |
|---|----|------|
| 1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.Δ. 4002/1959 | XX | |
| 2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.289/1976 | XX | |
| 3. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.1262/1982 | XX | |
| 4. Αφορολόγητο ποσό για νέες επενδύσεις Ν.1892/1990 | XX | |
| 5. Ειδικό Αφορολογ. Αποθεματ. Επενδύσεων Ν.1828/1989 (από κέρδη 19+2) | XX | |
| 6. Ειδικό Αφορολογ. Αποθεματ. Επενδύσεων Εμπορ. Επιχ/σεων (από κέρδη 19+2) | XX | |
| 7. | XX | (XX) |

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΑ

XX

5.5 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος Α.Ε.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ βεβαιώνει ως καταβλητέο φόρο πέρα από το φόρο εισοδήματος της χρήσεως, ποσό ίσο προς το 50% του φόρου της χρήσεως που έληξε, όπως αυτός προκύπτει από την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου, έναντι του φόρου εισοδήματος της διανεμόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η βεβαίωση της προκαταβολής πρέπει, λοιπόν, να γίνεται με βάση τη δήλωση που επιδίδει στον Εφορο η εταιρία. Αν στη συνέχεια με βάση οριστικό τίτλο, το εισόδημα που δηλώθηκε αυξηθεί, θα γίνει συμπληρωματική βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου που

./.

αναλογεί επί της διαφοράς. Στην περίπτωση που στο εισόδημα που δήλωσε η α.ε. περιλαμβάνεται και εισόδημα αυτής που φορολογήθηκε στην πηγή, τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί με τις διατάξεις του άρθρου. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

5.6. Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φόρου εισοδήματος της α.ε. στην Δ.Ο.Υ. και χρόνος καταβολής του φόρου.

Σύμφωνα με το άρθρο ΙΙ παρ. Ι ν.δ.3843/1958, η α.ε. υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας για τα εισοδήματά της που απέκτησε κατά το προηγούμενο της φορολογίας διαχειριστικό έτος. Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., για την παραλαβή και τον έλεγχο της δηλώσεως αυτής είναι ο της περιφέρειας όπου εδρεύει η α.ε και εκεί όπου εδρεύουν περισσότερες της μιας Δ.Ο.Υ., ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που έχει καθοριστεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Από 30.6.1992, η α.ε. υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση μέχρι τη 15η μέρα του 5ου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησε μέσα σ' αυτήν. Έτσι οι α.ε. που κλείνουν διαχείριση στις 31/12 κάθε χρόνου, θα επιδίδουν τις δηλώσεις τους μέχρι στις 15 Μαΐου του επόμενου έτους, ενώ εκείνες που κλείνουν στις 30 Ιουνίου, θα τις επιδώσουν στις 15 Νοεμβρίου του ίδιου έτους. Κατά 3 μέρες μπορεί να δοθεί παράταση μετά από απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών αφού δημοσιευθούν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Τέλος ο φόρος εισοδήματος της α.ε. η προκαταβολή του φόρου και τα λοιπά ποσά (τέλη χαρτοσήμου) καταβάλλονται σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως (δηλαδή μέχρι 15.5 του επόμενου έτους ή 15.11 του ίδιου έτους, ανάλογα με το χρόνο κλεισίματος της χρήσεως, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων, από την υποβολή της δηλώσεως μηνών.

Κεφάλαιο 6ο

"Τα αποθεματικά της Α.Ε."

6.1. Γενικά περί των αποθεματικών κεφαλαίων της Α.Ε. (σκοποί, κατηγορίες)

Τα αποθεματικά της Α.Ε. αποτελούν ίδια κεφάλαια που δεν αναγράφονται όμως στο μετοχικό κεφάλαιο, αλλά βρίσκονται στον ισολογισμό σαν συμπληρωματικά του μετοχικού κεφαλαίου. Τώρα αποτελούν τα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί και τα οποία η εταιρία διατηρεί για να αντιμετωπίσει είτε πιθανές ζημιές είτε έξοδα, είτε ακόμα για να εξασφαλίσει σταθερότητα στην διανομή μερισμάτων.

Οι κυριότεροι σκοποί για τους οποίους δημιουργούνται τώρα τα αποθεματικά είναι οι εξής:

α) Να εξασφαλίσουν τις επιχειρήσεις από ενδεχόμενα έξοδα και ζημιές.

β) Να επιτρέπουν στην επιχείρηση να εργάζεται παραγωγικότερα.

γ) Να εξασφαλίσουν σταθερότητα στα διανεμόμενα κέρδη.

δ) Να επιτρέπουν ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού την διατήρηση της οικονομικής αξίας της επιχείρησης.

Εν συνεχεία τα αποθεματικά διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, αναλυτικά:

α) Από την άποψη της εμφάνισής τους ή μη στον Ισολογισμό διακρίνονται σε "Φανερά" και "Αφανή".

β) Από άποψη σκοπού σε "Γενικά" και "Ειδικά".

γ) Από άποψη προελεύσεως σε "Υποχρεωτικά" και "Προαιρετικά".

Φανερά αποθεματικά καλούνται εκείνα τα οποία εμφανίζονται στον Ισολογισμό σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού.

Αφανή καλούνται τα αποθεματικά εκείνα τα οποία δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό της επιχ. ή εμφανίζονται σε αυτόν αλλά όχι με την ονομασία του αποθεματικού και δημιουργούνται από μια ηθελημένη ή αθέλητη ανακρίβεια στις αξίες των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού και συγκεκριμένα με υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού.

Τα αποθεματικά όπως προαναφέραμε διακρίνονται σε γενικά - υποχρεωτικά εκ των οποίων το σημαντικότερο είναι το τακτικό αποθεματικό (για το οποίο γίνεται εκτενής αναφορά σε άλλο κεφάλαιο) το οποίο χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο στην εξίσωση στο τέλος της χρήσεως του "τυχόν" χρεωστικού του λογ/σμού "αποτ/τα χρήσεως".

Ειδικά τώρα είναι τα αποθεματικά που όπως μαρτυρά και η ονομασία τους έχουν ειδικό συγκεκριμένο προορισμό λ.χ. το αποθεματικό που χρειάζεται και χρησιμοποιείται για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας, το αποθεματικό για την διανομή μερισμάτων στους μετόχους, το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή απωλειών από επισφαλείς πελάτες.

Τέλος προαιρετικά ή έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται για την αντιμετώπιση οιαδήποτε σκοπού (εξόδου ή ζημιάς). Τα προαιρετικά αποθεματικά δεν τα χαρακτηρίζει το στοιχείο της περιοδικότητας των κρατήσεων από τα κέρδη όπως συμβαίνει με το τακτικό αποθεματικό. Τα προαιρετικά αποθεματικά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) Καταστατικά αποθεματικά τα οποία δεν προβλέπονται από τον νόμο αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας το οποίο συνάμα προσδιορίζει και τον ειδικό προορισμό που συνήθως έχουν τα καταστατικά αποθεματικά όπως λ.χ. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, την εξαγορά μετοχών για την απόσβεση κεφαλαίου κ.α.

β) Αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με απόφαση της Γ.Σ. και μπορούν να τροποποιηθούν πάλι με απόφαση αυτής.

6.2. Τακτικό Αποθεματικό

6.2.1. Έννοια του Τακτικού Αποθεματικού και υποχρέωση κράτησης για τακτικό αποθεματικό.

Μετά τα παραπάνω γενικά που αναφέρθηκαν όσον αφορά τα αποθεματικά της Α.Ε., εδώ θα αναφερθούμε εκτενέστερα σε ένα εξ' αυτών και συγκεκριμένα στο Τακτικό Αποθεματικό το οποίο και εν προκειμένω μας ενδιαφέρει περισσότερο από όλα τα άλλα.

Το Τακτικό λοιπόν αποθεματικό σχηματίζεται για να αντιμετωπίσει την συνολική ζημιά χρήσεως η οποία και υπολογίζεται στο τέλος της περιόδου. Σύμφωνα με το άρθρο 44 του νόμου 2190/1920 "Ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, μέχρι ως ότου αυτό φτάσει τουλάχιστον το ένα τρίτον του Εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωσιν -προς πάσης διανομής μερίσματος- του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού αποτελέσματα χρήσεων".

Η κράτηση τώρα για τακτικό αποθεματικό που προβλέπεται από την παραπάνω διάταξη είναι υποχρεωτική με την έννοια ότι επιβάλλεται από τον νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Δεν είναι δηλαδή δυνατόν ούτε με διάταξη, του καταστατικού ούτε με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, έστω και αν λήφθηκε με παμψηφία να περιοριστεί το προβλεπόμενο από την διάταξη ποσοστό ή να μεταβληθεί ο προορισμός του αποθεματικού που θεσπίζεται από την διάταξη αυτή.

Τώρα από την παραπάνω διάταξη και μετά την προηγούμενη αναγκαία επισήμανση προκύπτουν όσον αφορά το τακτικό αποθεματικό τα εξής:

α) Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται, πριν από τον σχηματισμό οποιουδήποτε άλλου αποθεματικού και πριν από την διανομή μερισμάτων, επί των καθαρών κερδών της χρήσεως, με κράτηση από αυτά ποσοστού $1/20$ ήτοι 5%. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το αποθεματικό φτάσει το $1/3$ του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου και για ασφαλιστικές εταιρίες το τετραπλάσιο του ονομ. κεφαλαίου. Το καταστατικό βέβαια μπορεί να ορίσει και μεγαλύτερο ακόμα ποσό, ποτέ όμως μικρότερο.

β) Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται στην διάρκεια της χρήσεως, αλλά στο τέλος αυτής και μόνο για την εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού "Αποτελέσματα χρήσεως".

γ) Το τακτικό αποθεματικό δεν χρησιμοποιείται για την αύξηση του Μ.Κ., διότι διαφορετικά θα ήταν ένας έμμεσος τρόπος αυτός επιστροφής του αποθεματικού στους μετόχους. Βέβαια εδώ γεννάται ένα άλλο ερώτημα και πιο συγκεκριμένα εάν

το ποσό, πέρα από το υποχρεωτικό όριο, μπορεί να κεφαλοποιηθεί. Η απάντηση είναι ότι η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων μπορεί να επιτρέψει το "επιπλέον" από το υποχρεωτικό όριο, ποσό να κεφαλοποιηθεί, ή και ακόμα να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό ή ακόμη και να διανεμηθεί.

δ) Στην περίπτωση που σε μια χρήση δεν γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή δεν υπάρχουν κέρδη ή αυτά ήσαν ανεπαρκή, δεν είναι δυνατόν στην επόμενη χρήση να υπολογίσουμε κράτηση για την προηγούμενη χρήση. Αλλωστε γνωρίζουμε εκ των προτέρων ότι μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η εκάστοτε συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη.

ε) Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται για την απόσβεση του κεφαλαίου, η οποία γίνεται μόνο με καθαρά κέρδη.

στ) Το υπόλοιπο εις νέον της προηγούμενης χρήσεως δεν θα λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος διότι η κράτηση και ο φόρος έχουν υπολογισθεί στα κέρδη της προηγούμενης χρήσεως. Αν αντίθετα υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προγενέστερης χρήσεως θα πρέπει πρώτα να αφαιρεθεί αυτή από τα καθαρά κέρδη και επί του υπολοίπου να γίνει ο υπολογισμός για κράτηση τακτικού αποθεματικού και των άλλων κρατήσεων.

ζ) Τέλος η υποχρέωση της εταιρίας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει, έστω και αν, με απόφαση της Γ.Σ. που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών δεν διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για

τον σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

6.2.2. Σε ποιά κέρδη υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό πιο αναλυτικότερα:

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση κατά τη γνώμη μας, από τα κέρδη αυτά του φόρου εισοδήματος και όχι του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, όπως ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών στις Εγκυκλίους του αριθ. 1112918/12.11.92 και 1045732/30.3.93.

Αν, εκτός από τα κέρδη της χρήσεως, διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά, η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Όπως ήδη είπαμε, δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό όταν η χρήση κλείσει με ζημιά, έστω και αν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων διανέμονται στην παρούσα χρήση.

Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στην χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Δηλαδή το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως μειωμένων με τις τυχόν ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Πιο συγκεκριμένα ακόμα, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των ακόλουθων λογαριασμών:

| | | |
|---------|---|-----|
| - 88.00 | "Καθαρά κέρδη χρήσεως" | XXX |
| - 88.06 | "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων" | XXX |
| - 88.08 | "Φόρος εισοδήματος" | XXX |
| - 88.09 | "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο Λ.Κ. φόροι" | XXX |
| - 88.03 | "Ζημιές προηγ. χρήσεως προς κάλυψη". | XXX |
| - 88.04 | "Ζημιές προηγ. χρήσεων προς κάλυψη". | XXX |

Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση
για τακτικό αποθεματικό.

XXX

Το καταστατικό ή η Γ.Σ. των μετόχων δεν μπορούν να ορίσουν άλλη βάση καταλογισμού του τακτικού αποθεματικού. Δεν είναι δυνατόν π.χ. να οριστεί διά του καταστατικού ή δια αποφάσεως Γ.Σ. ή Δ.Σ., ότι η κράτηση για το σχολιαζόμενο αποθεματικό θα υπολογίζεται επί των "μεικτών κερδών" ή μόνο επί των "διανεμόμενων κερδών" κ.λ.π.

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσεως είναι δυνατόν να παρακρατηθεί από τα αδιανεμήτα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή, αφού τόσο τα κέρδη των προηγούμενων χρήσεων όσο και τα διανεμόμενα αποθεματικά μεταφέρονται στον λογ/σμό "αποτελέσματα προς διάθεση" και αναμειγνύεται με τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως.

6.2.3. Φορολογία του τακτικού αποθεματικού.

Μετά την τροποποίηση του ν.δ. 3843/1958 με τον νόμο 2065/1992 τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (βλέπε άρθρο 4 περίπτωση (α) ν.δ. 3843/1958 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παράγραφος 2 του νόμου 2065/1992).

Συνεπώς με το νέο φορολογικό καθεστώς από 30/6/92 και εφεξής δεν υπάρχει θέμα φορολογίας του τακτικού αποθεματικού αφού αυτό προέρχεται πλέον από φορολογημένα κέρδη.

Στην περίπτωση που η Α.Ε. δικαιούται να σχηματίσει και σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων π.χ. του ν.1892/1990 γεννάται το πρόβλημα πώς θα υπολογιστεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού αφού βάση για τον υπολογισμό των αφορολόγητων εκπτώσεων αποτελούν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως (που προέρχονται από υπαγόμενες στον αναπτυξιακό νόμο δραστηριότητες κ.λ.π.) πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος της χρήσης, αλλά όμως μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό (και των κερδών που διανέμονται κ.λ.π.). Το θέμα αντιμετωπίζεται με σωτηριανή υπαίρεση.

ικανοποιήσει και τους μετόχους για το ποσό του μερίσματος, εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει χωρίς αντάλλαγμα, στους μετόχους, ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο μετοχές. Οι δωρεάν παρεχόμενες μετοχές γίνονται ευμενώς δεκτές από τους μετόχους, γιατί αυξάνουν την εμπορευσιμότητα των μετοχών.

γ) Μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία: Πρόκειται για μέρισμα σε είδος που καταβάλλεται μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως τα χρεόγραφα (μετοχές-ομολογίες) εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, δικαιώματα προτιμήσεως σε μετοχές άλλης εταιρίας, εμπορεύματα, οικόπεδα και άλλες επενδύσεις, τα οποία όμως παρουσιάζουν προβλήματα κατά τη διανομή. Πρέπει όμως να σημειώσουμε ότι στη χώρα μας αποκλείεται μάλλον η εξόφληση μερισμάτων με ακίνητα (γήπεδα, κτίρια, κλπ.).

7.2. Το πρώτο μέρισμα

Ο μέτοχος έχει δικαίωμα στα κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό (εφεξής υπόλοιπο κερδών). Επί του υπολοίπου λοιπόν αυτού ο μέτοχος έχει δικαίωμα ποσού ίσου προς 6% επί του μεγαλύτερου ποσού που προσδιορίζεται με το ποσοστό αυτό.

Τώρα, σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης αυξηθεί το Μ.Κ., δημιουργείται το ερώτημα αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρους μερίσματος. Πιο σωστή θεωρείται εδώ η γνώμη ότι, εφόσον το καταστατικό της εταιρίας ή η απόφαση περί αυξήσεως του κεφαλαίου δεν προβλέπουν σχετικά, στις νέες

Κεφάλαιο 7ο

"Μερίσματα των μετόχων από τα κέρδη χρήσεως".

7.1. Είδη μερισμάτων

Τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της κλειόμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέον).

Όταν μιλούμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή, μολονότι σπάνια στη χώρα μας, η διανομή μερίσματος σε είδος. Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι: το μέρισμα σε μετρητά, το μέρισμα σε μετοχές, το μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία. Όλα τα είδη μερισμάτων εκτός από το μέρισμα σε μετοχές, συνεπάγονται τη μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης.

Τώρα θα αναφερθούμε ενημερωτικά και με λίγα λόγια στα διάφορα (πιο σημαντικά) είδη μερισμάτων:

α) Μέρισμα σε μετρητά: Για να αποφασίσει η ΓΣ τη διανομή μερίσματος σε μετρητά, πρέπει πρωταρχικά να υπάρχουν κέρδη της κλειόμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων ή διανεμήσιμα αποθεματικά, αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά, γιατί τα μερίσματα καταβάλλονται σε δραχμές. Η ρευστότητα λοιπόν της επιχείρησης μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τωρινή ταμιακή της θέση, αλλά και η δυναμική ρευστότητα αυτής, δηλαδή η μελλοντική ταμιακή της θέση.

β) Μέρισμα σε μετοχές: Όταν η εταιρία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε αλλά ταυτόχρονα να

μετοχές θα πρέπει να καταβληθεί μέρισμα ανάλογο προς το χρόνο που διέρευσε από της καταβολής του κεφαλαίου μέχρι της λήξεως της χρήσεως και αυτό γιατί το ποσοστό που ορίζει ο νόμος ή το καταστατικό είναι ετήσιας βάσεως. Αν π.χ. η Α.Ε. είχε κεφάλαιο 20.000.000 δραχ. από το οποίο το 1/2 καταβλήθηκε την 1.7.1993, το πρώτο μέρισμα της χρήσης 1993 σε περίπτωση πραγματοποιήσεως κερδών θα υπολογιστεί ως εξής:

$$10.000.000 \times 6\% \times 12/12 = 600.000$$

$$10.000.000 \times 6\% \times 6/12 = 300.000$$

Δρχ. 900.000

Το δικαίωμα του μετόχου συνίσταται στην απόληψη ποσού μέχρι του ποσοστού που προαναφέραμε. Αν το υπόλοιπο των κερδών δεν επαρκεί για να καταβληθεί ολόκληρο το μέρισμα, το δικαίωμα του μετόχου περιορίζεται στο υπόλοιπο των κερδών. Αν σε μια χρήση δεν απομένει κέρδος, γιατί ολόκληρο απορροφήθηκε από την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και φόρο εισοδήματος της εταιρίας, ο μέτοχος δεν αποκτά κανένα δικαίωμα για μέρισμα. Αν το υπόλοιπο των κερδών είναι μικρότερο του 6% (ή του μεγαλύτερου που ορίζει το καταστατικό), ο μέτοχος αποκτά το δικαίωμα να αξιώσει να του καταβληθεί το μέρισμα που δεν έλαβε σε μια χρήση από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Τέτοιο δικαίωμα έχει μόνο ο κάτοχος μετοχών με σωρευτικό προνόμιο.

Το δικαίωμα για το μέρισμα αποκτούν εξίσου όλοι οι μέτοχοι. Αλλά όταν υπάρχουν προνομιούχοι, αυτοί προηγούνται στην απόληψη του μερίσματος. Οι κοινοί μέτοχοι αποκτούν δικαίωμα για το μέρισμα μόνο μετά την ικανοποίηση του δικαιώματος των προνομιούχων και εφόσον υπολείπεται ποσό από

το διανεμητέο κέρδος. Για να γίνουμε σαφέστεροι, αν εκτός από τους κοινούς μετόχους υπάρχουν και προνομιούχοι μέτοχοι με σωρευτικό και απλό προνόμιο, πρέπει να διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

A] Περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για τη διανομή των μερισμάτων:

Στην περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για την καταβολή των μερισμάτων σε μετοχές με σωρευτικό προνόμιο και των μερισμάτων απλών προνομιούχων και κοινών μετοχών, το συνολικό ποσό του μερίσματος που πρέπει να καταβληθεί θα περιλαμβάνει:

i) Τα ποσά των μερισμάτων προγενέστερων χρήσεων που δεν καταβλήθηκαν στους μετόχους με σωρευτικό προνόμιο, γιατί στις χρήσεις αυτές η εταιρία δεν πραγματοποίησε κέρδη ή τα κέρδη που πραγματοποίησε ήταν ανεπαρκή.

ii) Το μέρισμα της χρήσεως που υπολογίζεται με ποσοστό 6% (ή με το μεγαλύτερο ποσοστό που ενδεχόμενα ορίζει το καταστατικό) επί του καταβλημένου κεφαλαίου, δηλαδή επί του καταβλημένου τμήματος όλων των μετοχών (προνομιούχων και κοινών).

B] Περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για τη διανομή των μερισμάτων.

Στην περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για την καταβολή των μερισμάτων, η διανομή τους γίνεται με την ακόλουθη σειρά:

i) Κατά πρώτο λόγο διανέμονται στους προνομιούχους μετόχους σωρευτικού μερίσματος τα μερίσματα που έπρεπε να καταβληθούν σε προηγούμενες χρήσεις και δεν καταβλήθηκαν,

λόγω του ότι στις χρήσεις αυτές δεν προέκυψαν κέρδη ή τα κέρδη που προέκυψαν ήταν ανεπαρκή.

ii) Ακολουθεί η διανομή στους προνομιούχους μετόχους σωρευτικού και απλού προνομίου του μερίσματος της χρήσης το οποίο, όπως προαναφέραμε, ανέρχεται σε ποσοστό 6% (το καταστατικό είναι δυνατόν να ορίζει μεγαλύτερο) επί του καταβλημένου κεφαλαίου των μετοχών τους.

iii) Ακολουθεί η διανομή πρώτου μερίσματος της χρήσης στους κοινούς μετόχους, το οποίο, όπως προαναφέραμε, ανέρχεται σε ποσοστό 6% (το καταστατικό είναι δυνατόν να ορίζει μεγαλύτερο) επί του καταβλημένου κεφαλαίου των μετοχών τους.

7.3. Πρόσθετο μέρισμα

Το καταστατικό είναι δυνατόν να ορίζει ότι όλο ή τμήμα των κερδών που απομένει μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για καταβολή του πρώτου μερίσματος στους προνομιούχους και κοινούς μετόχους διανέμεται στους μετόχους. Είναι δυνατόν, επίσης, η διανομή πρόσθετου μερίσματος να αποφασιστεί από την τακτική συνέλευση των μετόχων, όταν αυτή νομιμοποιείται να λάβει τέτοια απόφαση.

Γίνεται δεκτό ακόμα ότι, στην περίπτωση που η καταβολή του κεφαλαίου έγινε κατά τη διάρκεια της χρήσης, το πρόσθετο μέρισμα υπολογίζεται ανάλογα προς το χρόνο που διέρρευσε, από της καταβολής μέχρι της λήξης της χρήσης, όπως ακριβώς γίνεται και για το πρώτο μέρισμα. Πάντως η γενική συνέλευση έχει αρμοδιότητα να αποφασίσει αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρους μερίσματος όσο και οι παλιές ή μειωμένου μερίσματος, ανάλογα του χρόνου που διέρρευσε από

της καταβολής του κεφαλαίου μέχρι της λήξης της χρήσης.

Επιβάλλεται εδώ να τονιστεί ότι αρμόδιο όργανο να αποφασίσει τη διανομή πρόσθετου μερίσματος είναι η τακτική γενική συνέλευση. Συνηθίζεται στην πράξη οι εταιρίες να συγκαλούν έκτακτες γενικές συνελεύσεις των μετόχων τους και να προβαίνουν στη διανομή πρόσθετων μερισμάτων. Οι αποφάσεις αυτές των έκτακτων γενικών συνελεύσεων τελούν υπό τη ρητή ή σιωπηρή έγκριση της επόμενης τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, γιατί η έκτακτη γενική συνέλευση δεν έχει δικαίωμα να τροποποιήσει τον ισολογισμό της εταιρίας που έχει ήδη εγκριθεί από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση. Εξάλλου, ο χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από το μέτοχο δεν είναι ο χρόνος λήψεως της απόφασης διανομής από την έκτακτη γενική συνέλευση, αλλά ο χρόνος έγκρισης (επικύρωσης) της απόφασης αυτής από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση.

7.4. Φορολογία των μερισμάτων

Το μέρισμα αποτελεί εισόδημα του κομιστή της μετοχής που παρίσταται στη γενική συνέλευση που ενέκρινε τον ισολογισμό. Τώρα, για να υπάρξει εισόδημα για το μέτοχο, θα πρέπει απαραίτητα η εταιρία να έχει προβεί σε διανομή κερδών, γιατί μόνο τα κέρδη που διανεμήθηκαν αποτελούν εισόδημα για το μέτοχο.

Τα μερίσματα τώρα δίνονται στους μετόχους αφού προσκομίσουν την αντίστοιχη μερισματοαπόδειξη ή το αντίστοιχο μερισματόγραφο, στην εταιρία ή ακόμη στην εξουσιοδοτημένη για την καταβολή του μερίσματος τράπεζα. Τα ποσά που οι μέτοχοι λοιπόν εισπράττουν σαν μερίσματα θεωρούνται εισοδήματα "εκ

κινητών αξιών" (από κινητές αξίες) και υπόκεινται σε φορολογία που σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος αποτελεί ειδικό καθεστώς φορολογίας με τους παρακάτω συντελεστές:

42% για μερίσματα ονομ. μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

45% για μερίσματα ανων. μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

47% για μερίσματα ονομ. μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστ.

50% για μερίσματα ανων. μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστ.

Το φόρο αυτό έχει υποχρέωση η Α.Ε. να τον παρακρατήσει κατά την πληρωμή των μερισμάτων και να τον αποδώσει μετά στο Δημόσιο. Η απαίτηση των μετόχων από μερίσματα παραγράφεται μετά από 5ετία από το χρόνο που έγιναν απαιτητά, υπέρ του Δημοσίου.

7.5. Χρόνος καταβολής του μερίσματος

Ο μέτοχος όπως είναι γνωστό δικαιούται λήψεως μερίσματος. Το δικαίωμά του όμως αποκτά κατά το νόμο, συγκεκριμένο περιεχόμενο μετά την ψήφιση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και εφόσον από τον ισολογισμό προκύπτουν καθαρά κέρδη τόσα ώστε να κρατηθεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού που ορίζεται από το καταστατικό (ειδάλλως από το νόμο) και να απομένει ακόμη ποσό κερδών. Από το χρόνο ψηφίσεως του ισολογισμού δημιουργείται το ατομικό δικαίωμα του μετόχου για το μέρισμα που του αναλογεί, το οποίο δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί με αγωγή.

Για να θεμελιωθεί λοιπόν το δικαίωμα του μετόχου επί του μερίσματος πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Να συνταχθεί ισολογισμός. β) Τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τον ισολογισμό να επιτρέπουν τη διανομή μερίσματος. γ) Να εγκριθεί ο ισολογισμός από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. δ) Απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων για διανομή μερίσματος.

Σύμφωνα τώρα με τη διάταξη του άρθρου 44α παράγραφος 2 εδ. β' του νόμου 2190/1920 "το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο (2) μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις".

Η νέα αυτή διάταξη κάλυψε το κενό που υπήρχε στο νόμο σχετικά με το εξεταζόμενο θέμα. Το πνεύμα της διάταξης αυτής κατά τη γνώμη μας συνοπτικά είναι το εξής:

α) Το υποχρεωτικό από το νόμο διανεμητέο στους μετόχους μέρισμα από τα κέρδη της χρήσης είναι πληρωτέο, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, μέσα σε δύο (2) μήνες από την απόφαση της συνέλευσης που ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις.

β) Το κατά το καταστατικό (και όχι κατά το νόμο) υποχρεωτικό μέρισμα είναι πληρωτέο μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το καταστατικό και αν το καταστατικό σιωπά, μέσα στην παραπάνω δίμηνη περίοδο.

γ) Το διανεμόμενο μέρισμα, όχι υποχρεωτικά από το νόμο ή το καταστατικό αλλά προαιρετικά, ύστερα από απόφαση της γενικής συνέλευσης, είναι πληρωτέο μέσα στις προθεσμίες που όρισε η γενική συνέλευση.

Πρέπει ακόμη να δεχτούμε ότι η καθολική γενική συνέλευση με ομόφωνη απόφασή της (παμψηφία μετόχων) μπορεί να ορίζει ημερομηνία καταβολής του μερίσματος μεγαλύτερη του διμήνου που ορίζεται από το νόμο ή μεγαλύτερη της περιόδου που ορίζεται από το καταστατικό. Γιατί με μια τέτοια απόφαση (παμψηφία) είναι δυνατόν να μη διανεμηθεί καθόλου μέρισμα και κατά μείζονα λόγο να προσδιοριστεί ημερομηνία καταβολής του μερίσματος πέραν του διμήνου.

Κεφάλαιο 8ο

"Άλλοι δικαιούχοι επί των κερδών"

8.1. Άλλοι δικαιούχοι επί των κερδών.

8.1.1. Ιδρυτικοί τίτλοι.

Οι ιδρυτικοί τίτλοι διακρίνονται σε κοινούς και εξαιρετικούς. Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι είναι εκείνοι που δίνονται σε ορισμένους ή σε ένα μόνο ή σε όλους τους ιδρυτές της εταιρίας ως ανταμοιβή των υπηρεσιών που πρόσφεραν κατά τη σύστασή της. Οι τίτλοι αυτοί δεν έχουν ονομαστική αξία και δεν παρέχουν κανένα δικαίωμα συμμετοχής στη διαχείριση και διοίκηση της Α.Ε., καθώς και στο προϊόν της εκκαθάρισεως. Τέλος ο αριθμός τους δεν μπορεί να υπερβεί το 1/10 του αριθμού των μετοχών.

Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται κατά την ίδρυση ή λειτουργία της εταιρίας για αντάλλαγμα "εισφορών εις είδος". Οι εισφορές αυτές εκτιμούνται από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν.2190/1920 μόνο ως προς την ύπαρξη και τη διάρκεια χρήσης αυτών, όχι όμως και για το ότι εύλογα εκδόθηκαν γι' αυτές ιδρυτικοί τίτλοι. Η διάρκεια ισχύος των τίτλων δεν μπορεί να υπερβαίνει τη διάρκεια χρησιμοποιήσεως των αντικειμένων ή δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν στην εταιρία είτε κατά κυριότητα, είτε απλώς κατά χρήση.

8.1.2. Δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων.

Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχουν ειδικότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:

Οι κομιστές των κοινών ιδρυτικών τίτλων έχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη χρήσεως. Ο νόμος προσδιορίζει το ανώτατο συνολικό ποσό που δικαιούνται οι κομιστές όλων των ιδρυτικών τίτλων, το οποίο ανέρχεται σε 25% του υπολοίπου των κερδών, δηλαδή του υπολοίπου που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει μικρότερο ποσοστό κερδών, μπορεί να προβλέπει, επίσης, άλλες βάσεις υπολογισμού των κερδών που δικαιούνται οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι, π.χ. ποσοστό πάνω στα διανεμόμενα μερίσματα, στο σύνολο των καθαρών ή μικτών κερδών κλπ. Ανεξάρτητα όμως από τη βάση υπολογισμού, το συνολικό ποσό κερδών που δικαιούνται οι τίτλοι αυτοί δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που ορίζει ο νόμος ή τυχόν μικρότερο ποσό που ορίζει το καταστατικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.2190/1920 η εταιρία μετά από 10 χρόνια έχει το δικαίωμα να εξαγοράσει ή και να τους ακυρώσει. Η τιμή εξαγοράς των τίτλων ορίζεται από το καταστατικό. Στην τιμή αυτή ο νόμος θέτει ανώτατο όριο που υπολογίζεται ως εξής: Αθροίζοντας τα μερίσματα που δόθηκαν σ' όλους τους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους κατά την τελευταία τριετία και το άθροισμά τους διά του τρία. Βρίσκεται έτσι, το μέσο ετήσιο μέρισμα της τελευταίας τριετίας, το οποίο κεφαλαιοποιείται προς 15%. Π.χ. κατά τα 3 τελευταία χρόνια δόθηκαν αντίστοιχα μερίσματα 300.000, 100.000 και 500.000. Το μέσο ετήσιο μέρισμα ανέρχεται σε 300.000 (100.000 + 500.000 +

300.000) : 3 και η ανώτατη τιμή εξαγοράς 2.000.000, βγαίνει ως εξής:

$$\begin{array}{r} 100 \\ \times \end{array} \quad \begin{array}{r} 15 \\ 300.000 \end{array} \quad \begin{array}{r} 100 \times 300.000 \\ \hline \end{array} = 2.000.000$$

Τώρα στους εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους επιτρέπεται:

(α) να συμμετέχουν στα διανεμόμενα από την εταιρία κέρδη. Δεν υφίσταται κανένας περιορισμός σχετικά με την έκταση του δικαιώματος συμμετοχής των τίτλων αυτών στα κέρδη και, συνεπώς, είναι δυνατό να παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη, και προ της διανομής του πρώτου μερίσματος.

(β) να εξαγοράζονται από την εταιρία. Η εξαγορά καθορίζεται από το καταστατικό της εταιρίας. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται από το νόμο αφορά τη διάρκεια χρησιμοποίησεως των τίτλων, δηλαδή ο χρόνος της ζωής δεν πρέπει να υπερβαίνει το χρόνο χρησιμοποίησεως του αντικειμένου που εισφέρθηκε στην εταιρία. Τέλος, είναι παράνομη η εξαγορά αν ορίζεται μόνον αόριστα το δικαίωμα αυτό στο καταστατικό αλλά δεν προσδιορίζονται σ' αυτό οι όροι της εξαγοράς.

8.1.3. Λογιστικές εγγραφές της διανομής μερίσματος και της εξαγοράς των ιδρυτικών τίτλων.

α) Διανομή μερίσματος σε κοινούς ή εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους. Εστώ ότι το 19+3 το ποσό ανέρχεται συνολικά σε 1.000.000 δρχ.

| | |
|---|-----------|
| ----- | ----- |
| 88. Αποτέλεσμα προς διάθεση | 1.000.000 |
| 88.99 κέρδη προς διάθεση | |
| 53 Πιστωτές διάφοροι | 1.000.000 |
| 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών | |
| 53.08.90 Μερίσματα ιδρυτ.τίτλων | |
| μεταφορά μερίσματος | |
| ----- | ----- |
| 53. Πιστωτές διάφοροι | 1.000.000 |
| 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών | |
| 53.08.90 Μερίσματα ιδρυτ.τίτλων | |
| 38. Χρηματικά Διαθέσιμα | 1.000.000 |
| 38.00 Ταμείο | |
| πληρωμή μερίσματος | |
| ----- | ----- |
| 04. Διάφοροι λογ/σμοί πληρο- φοριών χρεωστικοί | 1.000 |
| 04.01 Υπηρεσίες παρασχεθείσες από ιδρυτές | |
| 08. Διάφοροι λ/σμοί πληροφο- ριών πιστωτικοί | 1.000 |
| 08.01 Ιδρυτικοί τίτλοι κοινοί σε κυκλοφορία | |
| Εμφάνιση με λογαρ. τάξης εισφοράς εργασίας από ιδρυτές. | |
| ----- | ----- |

β) Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων.

Εστω ότι η εξαγορά γίνεται από τα πραγματοποιούμενα κέρδη και το συνολικό ποσό της εξαγοράς ανέρχεται στα 2.000.000 δρχ.

| | | |
|-------------------------------|-----------|-----------|
| 16.10 Εξοδα ιδρύσεως και πρώ- | 2.000.000 | |
| της εγκαταστάσεως | | |
| 16.10.05 Εξαγορά κοινων ιδρυ- | | |
| τικών τίτλων | | |
| 53.98 Πιστωτές διάφοροι | | 2.000.000 |
| 53.98.90 Δικαιούχοι κοινών | | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | 2.000.000 | |
| 16.10 Εξοδα ιδρύσεως και πρώ- | | |
| της εγκαταστάσεως | | 2.000.000 |
| 53.98 Πιστωτές διάφοροι | 2.000.000 | |
| 53.98.90 Δικαιούχοι κοινών | | |
| ιδρυτικών τίτλων | | |
| 38.00 Ταμείο | | 2.000.000 |
| 08.01 Ιδρυτικοί τίτλοι σε κυ- | 1.000 | |
| κλοφορία | | |
| 04.01 Υπηρεσίες παρασχεθείσες | | 1.000 |
| από ιδρυτές | | |

Πρέπει να σημειωθεί πως η εξαγορά μπορεί να γίνει και από ήδη σχηματισμένο αποθεματικό. Εξάλλου οι ίδιες κινήσεις γίνονται και για τους εξαιρετικούς τίτλους, μόνο που επιβαρύνονται με την αξία της εισφοράς σε είδος (αν είναι αυτή σημαντική).

8.2.1. Γενικά περί αμοιβών Δ.Σ.

Τα μέλη του Δ.Σ. δεν είναι υπάλληλοι, αλλά εντελοδόχοι της εταιρίας. Κατ' αρχήν, λοιπόν, το αξίωμά τους είναι άμισθο, αφού η άμισθη παροχή των υπηρεσιών είναι το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα της εντολής. Στην πράξη, εντούτοις, είναι σπάνια η περίπτωση που στα μέλη του Δ.Σ. δεν καταβάλλονται αμοιβές, είτε με τη μορφή μηνιαίας αποζημιώσεως, είτε με τη μορφή συμμετοχής στα κέρδη της χρήσεως. Άμισθο Δ.Σ. συναντάται στην πράξη μόνο στις οικογενειακές εταιρίες, όπου ο μέτοχος είναι και διοικητής της εταιρίας και τότε μόνο αν, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, η φορολογία των αμοιβών του Δ.Σ. είναι βαρύτερη από τη φορολογία των μερισμάτων.

Η αμοιβή ή αποζημίωση που παρέχεται στα μέλη του Δ.Σ. μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανταμοιβή των υπηρεσιών τους προς την εταιρία, αναγνώριση ενδεχόμενων δαπανών, οικονομική ενίσχυση για τη συντήρηση του εντολοδόχου κατά τη διάρκεια της θητείας του ως μέλους του Δ.Σ., ακόμη και ως δείγμα ευγνωμοσύνης της εταιρίας προς το συμβούλιο.

Ο ν.2190/1920 διακρίνει τις ακόλουθες μορφές αμοιβών των μελών του Δ.Σ., οι οποίες είναι δυνατόν να παρέχονται άμιγεις ή συνδυασμένες: α) Αμοιβές επί των κερδών. β) Αμοιβή που ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό της εταιρίας. γ) Αμοιβή

που δεν ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό, και συνεπώς, χρειάζεται ειδική έγκριση από την τακτική γενική συνέλευση.
δ) Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής.

8.2.2. Περιπτώσεις καταβολής αμοιβής Δ.Σ.

Το άρθρο 24 παρ. 1 του ν.2190/1920 δεν ορίζει ότι στα μέλη του Δ.Σ. παρέχεται οπωσδήποτε αμοιβή από τα κέρδη, ούτε δημιουργεί δικαίωμα αυτών για οποιαδήποτε αμοιβή. Απλώς ορίζει ότι κάθε αμοιβή του από τα κέρδη πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών που προκύπτει, αν από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως αφαιρεθούν οι κρατήσεις α) για τακτικό αποθεματικό και β) για διανομή στους μετόχους μερίσματος τουλάχιστον ίσου προς 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Τέλος, το καταστατικό της εταιρίας δεν μπορεί να ορίσει αμοιβή των μελών του Δ.Σ. μεγαλύτερη από το παραπάνω υπόλοιπο των καθαρών κερδών.

Όσον αφορά τις αμοιβές που ορίζονται από το καταστατικό ισχύουν τα ακόλουθα: Το καταστατικό είναι δυνατό να καθορίζει ορισμένο ποσό αμοιβής για τα μέλη του Δ.Σ. Δεν αρκεί το καταστατικό να αναφέρει αόριστα ότι τα μέλη του Δ.Σ. δικαιούνται αμοιβής, αλλά πρέπει να ορίζει το ποσό αυτής. Το οποίο μπορεί να ορίζεται ως μηνιαία ή κατ' άλλα χρονικά διαστήματα παροχή ή ως παροχή κατά συνεδρίαση του Δ.Σ. ή ως ποσοστό επί οριζόμενου άλλου ποσού. Η κατανομή της αμοιβής μπορεί να γίνει από τη γενική συνέλευση αν αυτό αναφέρεται στο καταστατικό.

Όταν οι αμοιβές δεν καθορίζονται από το καταστατικό πρέπει να είναι νόμιμες και να βαρύνουν τα έξοδα διοικήσεως της εταιρίας. Ο νόμος απαιτεί να εγκριθούν με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων (δηλαδή συνήθη απαρτία-πλειοψηφία). Τέλος, οι αμοιβές καταβάλλονται, συνήθως, κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εγκρίνονται από την τακτική γενική συνέλευση που εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσεως.

Τέλος, οι αμοιβές που καθορίζονται με βάση ειδική σχέση σχετίζονται με τα άτομα του Δ.Σ. που παρέχουν στην εταιρία πρόσθετες υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από τον κύκλο των υποχρεώσεών τους ως διοικητικοί σύμβουλοι. Σ' αυτήν την περίπτωση συνάπτεται ειδική σύμβαση μισθώσεως εργασίας ή εντολής μεταξύ εταιρίας και του μέλους ή των μελών του Δ.Σ.

8.3. Αποτέλεσμα εις νέο.

Το σωρευτικό υπόλοιπο των κερδών και ζημιών στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως, το οποίο μεταφέρεται στη νέα χρήση, προς διάθεση αν είναι κέρδος ή προς κάλυψη αν είναι ζημία, αποτελεί το ποσό των αποτελεσμάτων "εις νέο". Το σχετικό ποσό παρακολουθείται στο λογαριασμό 42 "Αποτελέσματα εις νέο" του ΕΓΛΣ και πιο συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο" και 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο", για τους οποίους αναφέρουμε τα εξής:

α) Δ/σμός 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο".

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 19+1, μετά τη διάθεση των αποτελεσμάτων, άφησε τελικό υπόλοιπο κερδών εις νέο

ποσό δρχ. 400.000 την 31.12.19+1. Θα γίνει η εγγραφή:

| | |
|-------------------------------|---------|
| 88 Αποτελέσματα προς διάθεση | 400.000 |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | |
| 42 Αποτελέσματα εις νέο | 400.000 |
| 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο | |

Τέλος, στην 31.12.19+2 το υπόλοιπο του λ/σμού θα μεταφερθεί στο λ/σμό 88.02 "αποτελέσματα προς διάθεση / υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως", μόνον όταν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

β) Λ/σμός 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".

Σ' αυτόν μεταφέρεται από το λ/σμό 88.98 "ζημιές εις νέο" το ποσό των ζημιών που τελικά απομένει ακάλυπτο, π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 19+1 κλείνει με ζημιά δρχ. 500.000 και δε γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων (με τη χρησιμοποίηση κερδών εις νέο). Την 31.12.19+1 θα γίνει η εγγραφή:

| | |
|--|---------|
| 42 Αποτελέσματα εις νέο | 500.000 |
| 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο | |
| 86 Αποτελέσματα χρήσεως | 500.000 |
| 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρή- σεως | |

Κεφάλαιο 9ο

"Καθορισμός υπολοίπου κερδών μετά τις κρατήσεις για τελικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα".

9.1. Καθορισμός υπολοίπου κερδών.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παράγραφος 2 περίπτωση γ' του νόμου 2190/1920, το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

Το υπόλοιπο των κερδών, λοιπόν, για το οποίο μιλάμε στην παράγραφο αυτή προκύπτει αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν:

- α) Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως.
- β) Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.
- γ) Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους.

Διευκρινίζεται σχετικά ότι:

Μιλώντας ο νόμος για κράτηση τακτικού αποθεματικού εννοεί την κράτηση που επιβάλλει το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την οριζόμενη από το νόμο, δηλαδή μεγαλύτερη από το 1/20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1/3 του (ονομαστικού) μετοχικού κεφαλαίου.

Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο με 6% επί του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό, όπως είναι δυνατόν, ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσοστό μερίσματος για να εξευρευθεί "το υπόλοιπο των κερδών", που είναι δυνατόν να αποτελέσει

αντικείμενο διανομής.

Εδώ όμως γεννάται το ερώτημα: στην περίπτωση που επικρατεί η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 3 παράγραφος 1 του Α.Ν. 148/1967, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν 876/1979, δηλαδή όταν διανέμεται το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, ποιά ποσό μερίσματος πρέπει να αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη, για να προσδιοριστεί "το υπόλοιπο των κερδών".

Πιο σωστά εδώ φαίνεται η γνώμη ότι πρέπει να αφαιρεθεί το μεγαλύτερο ποσό κερδών, δηλαδή το 35% των κερδών, προκειμένου να προσδιοριστεί το "υπόλοιπο των κερδών", που είναι δυνατόν, κατά το καταστατικό, να αποτελεί τη βάση υπολογισμού των κερδών που περιέχονται στους λοιπούς δικαιούχους (μέλη Δ.Σ., ιδρυτές κ.ά.).

Με τη γνώμη αυτή συντάσσεται και το Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο με την εγκύκλιό του αριθμ. 15 (πρωτ. Σ 5610) της 6/5/68 διευκρινίζει ότι "αι προς τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ως και εις τους Διευθυντές ή εντεταλμένους Συμβούλους της Ανωνύμου Εταιρείας παροχαί ή αμοιβαί καταβάλλονται πέραν του ως άνω προσδιοριζόμενου διά μερίσματα ποσοστού των καθαρών κερδών" (δηλαδή του 35%).

Τέλος, κρίνεται σκόπιμο σ' αυτήν την παράγραφο (9.1) να αναφέρουμε και μερικά ακόμη πληροφοριακά στοιχεία (συμπληρωματικά), πάντα σχετικά με το αντικείμενο της παραγράφου που καλύπτουμε και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις που ισχύουν.

Πιο συγκεκριμένα, από τις δύο διατάξεις που αφορούν τη διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος μετά την

αφαίρεση για τακτικό αποθεματικό υπερισχύει εκείνη που δίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση το μεγαλύτερο ποσό μερίσματος.

Αν το σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου ευρισκόμενο ποσό μερίσματος υπολογιζόμενο με 6% (ή με το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσοστό) υπερβαίνει το 35% του υπολοίπου των καθαρών κερδών ή είναι ίσο με αυτό, τότε δεν υπάρχει περιθώριο εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

Αν πάλι το σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου, ευρισκόμενο πιο πάνω ποσό μερίσματος, υπολείπεται του 35% του υπολοίπου των κερδών, θα γίνει και παραπέρα διανομή μερίσματος σε μετρητά στους μετόχους μέχρι το όριο του 35%, εκτός και αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία 80% τουλάχιστον του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει να μη διανεμηθεί το 35% των κερδών, αλλά να διανεμηθεί το μικρότερο ποσό μερίσματος, που προκύπτει από την παράγραφο 2 του άρθρου 45 Ν 2190/1920, δηλαδή ποσοστό 6%. Στην περίπτωση όμως αυτή η ανώνυμη εταιρία υποχρεούται να κεφαλαιοποιήσει ολόκληρο το υπόλοιπο ποσό του μη διανεμόμενου μερίσματος, μέχρι του ποσοστού 35% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, και να εκδόσει για το αυτό ποσό νέες μετοχές, τις οποίες να παραδώσει στους μετόχους που δικαιούνται να λάβουν αυτές.

Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 του Α.Ν. 148/1967 δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η γενική συνέλευση των μετόχων, με πλειοψηφία τουλάχιστον 95% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει τη μη διανομή του 35% των κερδών ως μέρισμα και τη μη κεφαλαιοποίηση αυτών, έχει όμως

υποχρέωση η εταιρία να διανείμει στους μετόχους της, το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Ν 2190/1920, δηλαδή το ποσοστό 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Πρέπει να τονιστεί ακόμη ότι, εφόσον μέρος του κεφαλαίου απαρτίζεται από προνομιούχες μετοχές, θα πρέπει οι μετοχές αυτές, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 του Ν 2190/1920 να προηγηθούν στην απόληψη του πρώτου μερίσματος ή, αν το καταστατικό ορίζει σχετικά, να προηγηθούν στην απόληψη σωρευτικού μερίσματος και για τις χρήσεις που δεν έγινε διανομή μερίσματος, ή, αν έχει οριστεί ότι σε περίπτωση ανυπαρξίας κερδών ή μη επάρκειάς τους απολαμβάνουν τόκο (άρθρο 3 παραγ. 4 Ν 2190/1920) να προηγηθούν στην απόληψη του οριζόμενου τόκου.

9.2. Διάθεση κερδών σε τρίτους.

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν εξαντλεί τη διανομή και αναθέτει στη γενική συνέλευση των μετόχων τη διανομή του "υπόλοιπου των κερδών" ή σε περίπτωση που το καταστατικό σιωπά σχετικά με τη διανομή του υπολοίπου αυτού, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη διάθεση κερδών σε τρίτους. Τρίτοι είναι πρόσωπα που δεν έχουν δικαίωμα στα κέρδη της εταιρίας, ούτε στο καταστατικό, ούτε από υφιστάμενη μεταξύ αυτών και της εταιρίας σύμβαση. Αν υφίσταται τέτοια σύμβαση, έχουμε παραχώρηση κερδών σε τρίτους, την οποία εξετάζουμε αμέσως παρακάτω, και όχι διάθεση κερδών σε τρίτους. Δηλαδή, στην εξεταζόμενη περίπτωση, δεν υπάρχει ούτε καταστατικού, ούτε συμβατική υποχρέωση της εταιρίας για διάθεση κερδών

στους τρίτους, αλλά η γενική συνέλευση των μετόχων προβαίνει, με μονομερή της απόφαση, στη διάθεση αυτή.

Για διάθεση κερδών σε τρίτους μιλάμει μόνο μετά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσεως. Τα διατιθέμενα στους τρίτους ποσά αντλούνται από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, π.χ. η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει να ενισχύσει το ασφαλιστικό επικουρικό ταμείο του προσωπικού της ή το σύλλογο και τον οικοπεδικό συνεταιρισμό αυτού, διαθέτοντας ορισμένο ποσό από τα κέρδη χρήσεως. Η εταιρία δεν έχει υποχρέωση ούτε από το καταστατικό, ούτε από τη σύμβαση, να προβεί στη διάθεση κερδών στους οργανισμούς αυτούς.

Τονίζουμε πάντως ότι η διάθεση των κερδών σε τρίτους θα πρέπει να εξυπηρετεί τους σκοπούς της εταιρίας και όχι άσχετους προς την εταιρία σκοπούς, γιατί τότε η διάθεση αυτή χαρακτηρίζεται πράξη καθαρά χαριστική.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

α) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους δεν πρέπει να θίγει τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για μέρισμα των μετόχων και τα δικαιώματα των λοιπών δικαιούχων επί των κερδών που προβλέπει το καταστατικό.

β) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους γίνεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

γ) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους καταχωρείται πάντοτε στον "πίνακα διάθεσης κερδών" της χρήσεως.

Κεφάλαιο 10ο

"Προσδιορισμός του αποτελέσματος στην Α.Ε. - αντιμετώπιση του προκύπτοντος αποτελέσματος - και λογιστική της διάθεσης των κερδών της Α.Ε."

10.1. Προσδιορισμός του αποτελέσματος στην Α.Ε. και αντιμετώπιση αυτού.

Το αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγουμε με τη διαδικασία και το ακόλουθο παράδειγμα είναι δυνατόν και εν προκειμένω για την Α.Ε. να εμφανιστεί με τις εξής δύο περιπτώσεις:

1η περίπτωση

Η Α.Ε. κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου να παρουσιάζει κέρδη, ως αποτέλεσμα, δηλαδή:

86 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

88 Αποτ/τα προς διάθεση

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης

οπότε και ακολουθεί η διανομή (διάθεση) των κερδών της Α.Ε. με το γνωστό τρόπο, όπως αυτός καλύπτεται και αναφέρεται και με το σχετικό παράδειγμα στην παράγραφο 10.6 του παρόντος κεφαλαίου.

2η περίπτωση

Η Α.Ε. στο τέλος της χρήσης να παρουσιάζει ως αποτέλεσμα ζημιά, δηλαδή:

α)

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.01 Ζημιές χρήσης

86 Αποτ/τα χρήσης

88.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσης

οπότε αυτή η ζημιά αντιμετωπίζεται ως εξής:

----- 1 -----

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.01 Ζημιές χρήσης

86 Αποτ/τα χρήσης

88.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσης

2 -----

42 Αποτελέσματα σε νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών σε νέο

41 Αποθεματικά

41.05 Εκτακτο αποθεματικό

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.02 Υπολ. κερδών προηγ. χρήσης

88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση

3 -----

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσης

88.07 Λογ/σμός αποθεμ. προς διάθεση

88 Αποτ/τα προς διάθεση

88.01 Ζημιές χρήσης

./.

Δηλαδή η χρήση κλείνει με ζημιά η οποία και καλύπτεται με τη χρησιμοποίηση του υπόλοιπου κερδών σε νέο προηγούμενης χρήσης και εκτάκτου αποθεματικού.

β)

42 Αποτελέσματα σε νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως σε νέο

86 Αποτ/τα χρήσης

86.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσης

Δηλαδή η χρήση κλείνει με ζημιά και δεν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

10.2. Εφαρμογή Προσδιορισμού στην Α.Ε.

Στο ισοζύγιο της 31/12/94, μεταξύ των άλλων, υπάρχουν και οι πιο κάτω λογαριασμοί με τα υπόλοιπά τους:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ Α

20.00.00 Αρχικό απόθεμα δρχ. 4.800.000

20.00.01 Αγορές χρήσεως δρχ. 27.500.000

70.00.00 Πωλήσεις δρχ. 40.500.000

75.02 Μεσιτείες δρχ. 300.000

76.01 Εσοδα χρεογράφων δρχ. 1.800.000

76.03 Πιστωτ. τόκοι δρχ. 600.000

81.03 Εκτακτα κέρδη δρχ. 5.000.000

82.01 Εσοδα προηγούμενης χρήσης δρχ. 4.000.000

./.

84.00 Εσοδα αρχησ. προβλ. δρχ. 120.000
81.00 Ειτακτα έξοδα δρχ. 50.000
82.00 Εξοδα προηγούμενης χρήσης δρχ. 130.000

60.00.00 Αποδοχές έμμισθου προσωπικού δρχ. 5.000.000
60.03.00 Εργοδ. εισφορές δρχ. 1.500.000
62.00.00 Ηλεκτρικό ρεύμα δρχ. 800.000
63.03.00 Τέλη κυκλοφορίας αυτοκ. δρχ. 120.000
64.02.00 Εξοδα προβολής - διαφήμιση δρχ. 700.000
65.05.00 Τόκο βραχυπροθ. υποχρεώσεων δρχ. 560.000
66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων Α δρχ. 500.000.
66.03.00 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων δρχ. 720.000
66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων δρχ. 400.000
83.11.00 Προβλ. επιστρ. απαιτ. δρχ. 300.000

Η απογραφή τέλους χρήσεως έδωσε τελικό απόθεμα εμπορευμάτων

20.00.00 = 1.700.000 δρχ.

θέλουμε:

1) Να γίνει ο προσδιορισμός του Αποτελέσματος της γενικής εκμετάλλευσης.

----- 31/12/94 -----
80 Γενική Εκμετάλλευση 32.300.000
80.00 Εκμετάλλευση έτους 1994
20 Εμπορεύματα 32.300.000
20.00 Είδος Α
20.00.00 Αρχικό απόθεμα 4.800.000
20.00.01 Αγορές 27.500.000
ως αρχικό απόθεμα 31/12/94

----- 31/12/94 -----

| | | |
|--|------------------|-----------|
| 20 Εμπορεύματα | | 1.700.000 |
| 20.00 Είδος Α | | |
| 20.00.00 Τελικό απόθεμα | <u>1.700.000</u> | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 1.700.000 |
| 80.00 Εκμετάλλευση έτους 1994 ως απογραφή | | |

----- 31/12/94 -----

| | | |
|--|------------------|------------|
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 10.300.000 |
| 80.00 Εκμετάλλευση έτους 1994 | | |
| 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού | | 6.500.000 |
| 60.00.00 Αποδοχές έμμισθ.προσ. | 5.000.000 | |
| 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές | <u>1.500.000</u> | |
| 62 Παροχές τρίτων | | 800.000 |
| 62.00.00 Ηλεκτρικό ρεύμα | <u>800.000</u> | |
| 63 Φόροι - τέλη | | 120.000 |
| 63.03.00 Τέλη κυκλοφορ.αυτοκ. | <u>120.000</u> | |
| 64 Διάφορα έξοδα | | 700.000 |
| 64.02.00 Έξοδα προβολής-διαφημίσ. | <u>700.000</u> | |
| 65 Τόκοι και συναφή έξοδα | | 560.000 |
| 65.05.00 Τόκοι βραχ/σμων υποχρεωσ. | <u>560.000</u> | |
| 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο Λ.Κ. | | 1.620.000 |
| 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων | | |
| 66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίου Α | <u>500.000</u> | |
| 66.03 Αποσβέσεις μεταφ.μέσων | | |
| 66.03.00 Αποσβέσεις μεταφ.μέσων | <u>720.000</u> | |
| 64.00 Αποσβέσεις επίπλων | | |
| 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων | <u>400.000</u> | |

./.

Συγκέντρωση λογαριασμών εξόδων στην γενική εκμετάλλευση.

| ----- 31/12/94 ----- | |
|---|------------------|
| 70 Πωλήσεις | 40.500.000 |
| 70.00 Πωλήσεις | |
| 75 Εσοδα παρεπόμενων ασχολιών | 300.000 |
| 75.02 Μεσιτείες | |
| 76 Εσοδα κεφαλαίων | 2.400.000 |
| 76.01 Εσοδα χρεογράφων | |
| 76.03 Πιστωτικοί τόκοι | |
| 80 Γενική εκμετ/ση | 43.200.000 |
| 80.00 Εκμετ/ση έτους 1994 | |
| Συγκέντρωση εσόδων στη γενική εκμετάλλευση | |
| ----- 31/12/94 ----- | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | 2.300.000 |
| 80.00 Εκμετάλλευση έτους 1994 | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | 2.300.000 |
| 80.01 Μικτά αποτελέσματα | |
| 80.01.00 Μικτά αποτ/τα | <u>2.300.000</u> |
| Μεταφορά λογαριασμού | |
| ----- 31/12/94 ----- | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | 10.300.000 |
| 80.02 Μη προσδιοριστικά έξοδα | |
| 80.02.00 Έξοδα διοικ/κής λειτ. | 4.980.000 |
| 80.02.02 Έξοδα Διάθεσης | 4.760.000 |
| 80.02.06 Τόκοι χρεωστικοί | <u>560.000</u> |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | 10.300.000 |
| 80.01 Μικτά αποτ/ματα | |

Εγγραφή κατανομής μη προσδιοριστικών εξόδων

----- 31/12/94 -----

| | | |
|-------------------------------|----------------|-----------|
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 2.700.000 |
| 80.01 Μικτά κέρδη | | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 2.700.000 |
| 80.03 Μη προσδιοριστικά έσοδα | | |
| 80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετ/σης | 300.000 | |
| 80.03.02 Έσοδα χρεογράφων | 1.800.000 | |
| 80.03.04 Τόκοι πιστωτικοί | <u>600.000</u> | |

Εγγραφή μη προσδιοριστικών εσόδων

----- 31/12/95 -----

| | | |
|----------------------------------|------------------|-----------|
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 9.900.000 |
| 80.01 Μικτά κέρδη | | |
| 80.01.00 Μικτά αποτελέσματα 1994 | <u>9.900.000</u> | |
| 86 Αποτελέσματα χρήσης | | 9.900.000 |
| 86.00 Αποτελέσματα εκμ/σης | | |
| 86.00.00 Μικτά κέρδη 1994 | <u>9.900.000</u> | |
| Μεταφορά αποτελέσματος | | |

----- 31/12/95 -----

| | | |
|------------------------------------|------------------|------------|
| 86 Αποτελέσματα χρήσης | | 10.300.000 |
| 86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης | | |
| 86.00.02 Έξοδα διοικ/κής λειτουρ. | 4.980.000 | |
| 86.00.04 Έξοδα Διάθεσης | <u>4.760.000</u> | |
| 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελ. | | |
| 86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι | <u>560.000</u> | |
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 10.300.000 |
| 80.02 Μη προσδιοριστικά έξοδα | | |
| Μεταφορά μη προσδιοριστικών εξόδων | | |

----- 31/12/94 -----

| | | |
|------------------------------------|------------------|-----------|
| 80 Γενική εκμετάλλευση | | 2.700.000 |
| 80.03 Μη προσδιοριστικά έσοδα | | |
| 80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης | <u>300.000</u> | |
| 80.03.02 Έσοδα χρεογράφων | <u>1.800.000</u> | |
| 80.03.04 Τόκοι πιστ/κοί | <u>600.000</u> | |
| 86 Αποτελέσματα χρήσεως | | 2.700.000 |
| 86.00 Αποτ/ματα εκμετ/σης | | |
| 86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετ/σης | <u>300.000</u> | |
| 86.01 Χρηματοοικονομικά απ/ματα | | |
| 86.01.01 Έσοδα χρεογράφων | 1.800.000 | |
| 86.01.03 Τόκοι πιστωτικοί | <u>600.000</u> | |
| Μεταφορά μη προσδιοριστικών εσόδων | | |

----- 31/12/94 -----

| | | |
|--|--|-----------|
| 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα | | 5.000.000 |
| 81.03 Έκτακτα κέρδη | | |
| 82 Έσοδα και έξοδα προηγούμενης χρήσης | | 4.000.000 |
| 82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων | | |
| 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων | | 120.000 |
| 84.00 Έσοδα από χρησιμ.προβλέψεις | | |
| 86 Αποτελέσματα χρήσης | | 9.120.000 |
| 86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/ματα | | |
| Μεταφορά λογαριασμών | | |

----- 31/12/94 -----

| | | |
|-------------------------------------|--------|---------|
| 86 Αποτελέσματα χρήσης | | 480.000 |
| 86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτ/τα | | |
| 86.02.07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα | 50.000 | |
| Σε μεταφορά | | |

./.

Από μεταφορά

| | | | |
|----------|----------------------------------|----------------|---------|
| 86.02.09 | Εξοδα προηγ. χρήσεων | 130.000 | |
| 86.02.10 | Προβλέψεις για έκτακ.κινδύν. | <u>300.000</u> | |
| 81 | Εκτακτα & ανόργ.αποτ/ματα | | 50.000 |
| 81.00 | Εκτακτα & ανόργ.έξοδα | | |
| 82 | Εξοδα & έσοδα προηγ. χρήσεων | | 130.000 |
| 82.00 | Εξοδα προηγ. χρήσεων | | |
| 83 | Προβλέψεις για έκτακτους κινδύν. | | 300.000 |
| 83.11 | Προβλέψεις επισφ.απαιτήσ. | | |

Μεταφορά εξόδων

----- 31/12/94 -----

| | | | |
|-------|---------------------------------|------------|------------|
| 86 | Αποτελέσματα χρήσης | 10.940.000 | |
| 86.00 | Αποτελέσματα εκμετάλλευσης | | |
| 86.01 | Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα | | |
| 86.02 | Εκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα | | |
| 86 | Αποτελέσματα χρήσεως | | 10.940.000 |
| 86.99 | Καθαρά αποτελέσματα | | |

Μεταφορά λογαριασμών

----- 31/12/94 -----

| | | | |
|-------|---------------------------|------------|------------|
| 86 | Αποτελέσματα χρήσης | 10.940.000 | |
| 86.99 | Καθαρά αποτελέσματα | | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | 10.940.000 |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη προς διάθεση | | |

Μεταφορά αποτελέσματος

----- 31/12/94 -----

10.3. Λογιστική της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε.

Λειτουργία του λογαριασμού "Αποτελέσματα προς διάθεση" κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, ο λογαριασμός 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση" αναλύεται ως εξής:

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.01 Ζημιές χρήσεως

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως

88.03 Ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη

88.04 Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

88.05

88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι

.....

88.98 Ζημιές εις νέο

88.99 Κέρδη προς διάθεση.

Όλοι οι πιο πάνω υπολογισμοί είναι υποχρεωτικής τηρήσεως, εκτός από το λογαριασμό 88.06.

Το εννοιολογικό περιεχόμενο και η συνδεσμολογία των πιο πάνω λογαριασμών, γενικών και αναλυτικών, έχουν ως εξής:

1) Ο λογαριασμός 88 "αποτελέσματα προς διάθεση" χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση των κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογισμών του και ο τρόπος διαθέσεως των

κερδών δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

2) Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών/ζημιών προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφόρων φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

3) Ειδικότερα ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

α) Χρεώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθарές ζημιές χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99 "καθαρά αποτελέσματα χρήσεως",

- ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως
με πίστωση του λογαριασμού 42.01 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο". Καί ο 88.04 με πίστωση του 42.02.

- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 42.04 "αποτελέσματα εις νέο/διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων",

- ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07 "υποχρεώσεις από φόρους-τέλη/φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών",

- ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 639802 "φόρος ακίνητης περιουσίας", για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη της χρήσεως -ή τη ζημιά χρήσεως- και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 "φόροι-τέλη" της ομάδας 6, στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής,

- οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98 "ζημιές εις νέο", όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημιές εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99 "κέρδη προς διάθεση", όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση),

- ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του λογαριασμού 41 "αποθεματικά" του λογαριασμού 53.01 "πιστώτες διάφοροι/μερίσματα πληρωτέα" για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 "ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου" με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και του λογαριασμού 42.00 "αποτελέσματα εις νέο/ υπόλοιπο κερδών εις νέο" για το υπόλοιπο των κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

β) Πιστώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99,

- ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο των κερδών προηγούμενης χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 42.00 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο εις νέο",

- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.04 "αποτελέσματα εις νέο/διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων",

- ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών ^{του λογ/βμου 41 → "αποθεματικά"} διανομή κερδών, το χρεωστικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 42.01 "υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο" που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση).

10.4. Δομή του "Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων"

Ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων", σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 42α του ν.2190/1920, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούνται να καταρτίζει η εταιρία. Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον ισολογισμό, την κατάσταση του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και το προσάρτημα.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 42δ του ίδιου νόμου και της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ> (π.δ. 186/1992), ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων" καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του άρθρου 1 του

π.δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην πάρ. 4.1.301 του ίδιου προεδρικού διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.

Ο νόμος 2190/1920 και ο Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με τις πιο πάνω διατάξεις, καθιστούν υποχρεωτική τη δομή και το περιεχόμενο του υποδείγματος του "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" που περιλαμβάνεται στο ΕΓΛΣ, με τη διαφορά ότι δεν είναι υποχρεωτική και παραλείπεται η στήλη των κωδικών αριθμών του υποδείγματος αυτού. Το υπόδειγμα αυτό έχει ως εξής:

Ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων" κατά το ΕΓΛΣ

| | Ποσά κλειόμενης χρ.1993 | Ποσά κλειομ.χρ.1994 |
|---|-------------------------|---------------------|
| 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) (+) ή (-): | | |
| Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων | XXX | XXX |
| 88.07 (Υπολ/σμοί 41) (+): | | |
| Αποθεματικά προς διάθεση | XXX | XXX |
| | ----- | ----- |
| ΣΥΝΟΛΟ: | XXX | XXX |

88.08 ΜΕΙΟΝ:

| | | | | |
|--|-----|--------|------------|------------|
| 1. Φόρος εισοδήματος | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 2. Λοιποί μη ενσωμα- τωμένοι στο λει- τουργικό κόστος φόροι | XXX | XXX | XXX | XXX |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | | | XXX | XXX |
| 88.98 Ζημιές ή εις νέο | | (-XXX) | | (-XXX) |
| Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής: | | | | |
| 41.02 1. Τακτικό αποθεματικό | | | XXX | XXX |
| 53.01 2. Πρώτο μέρισμα | | | XXX | XXX |
| 53.01 3. Πρόσθετο μέρισμα | | | XXX | XXX |
| 43.03 4. Αποθεματικά Κατ/νού | | | XXX | XXX |
| 41.04-5 5. Ειδικά και Εκτακτα Αποθεματικά | | | XXX | XXX |
| 41.08 6. Αφορολόγητα Αποθεμ. | | | XXX | XXX |
| 53.08 7. Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ. | | | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 42.00 8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο | | | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |

10.5. Γενικές διατάξεις του ΕΓΛΣ που διέπουν τον πίνακα δια-
θέσεως αποτελεσμάτων.

Α' Γενικά

(α) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται
υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων,
σύμφωνα με το παραπάνω παράδειγμα.

./.

(β) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο υπογραφών και ισολογισμού των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

(γ) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του παραπάνω υποδείγματος, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην εταιρία.

(δ) Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζεται σε 2 στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

(ε) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των εταιριών για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο παραπάνω υπόδειγμα, κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Β' Κατηγορίες κονδυλίων.

(α) 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.

(β) Στην κατηγορία "υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων" περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο" ή 42.01 "υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων", τα οποία μεταφέρονται από τους

λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.

(γ) Στην κατηγορία "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων", περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04, το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06.

(δ) 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.

Από το αλγεβρικό άθροισμα του παραπάνω α-δ 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, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

10.6. Γενική άσκηση φορολογίας Α.Ε. (αναλυτικά)

Η βιομηχανική Α.Ε. "Ω" έχει μετοχικό κεφάλαιο ολοσχερώς καταβλημένο δρχ. 100.000.000 διαιρεμένο σε 100.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμία. Από τις ονομαστικές μετοχές οι 10.000 είναι προνομιούχες σωρευτικού μερίσματος. Οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Το καταστατικό της Α.Ε. καθορίζει την ακόλουθη τάξη διανομής των κερδών της χρήσεως:

α) Το 5% των κερδών κρατείται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

β) Ποσό ίσο με το 6% επί του κατεβλημένου κεφαλαίου ή το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό και του φόρου εισοδήματος οποιοδήποτε από τα ποσά αυτά είναι μεγαλύτερο διανέμεται στους μετόχους για μέρισμα.

γ) Το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται: το 30% για αμοιβές Δ.Σ., το 10% για μέρισμα ιδρυτικών τίτλων, το 20% για μέρισμα κερδοφόρων ομολογιών και το υπόλοιπο, στρογγυλοποιημένο σε δεκάδες χιλιάδες κρατείται για έκτακτο αποθεματικό, και το υπόλοιπο που απομένει κάτω των 10.000 δρχ. αφήνεται ως υπόλοιπο εις νέο.

Συμπληρωματικά σημειώνουμε ότι:

Το τακτικό αποθεματικό που έχει σχηματιστεί ήδη ανέρχεται σε 4.000.000 δρχ.

Στην παρούσα χρήση 1994 η Α.Ε. πραγματοποίησε κέρδη 440.000.000 δρχ. (έσοδα 1.000.000.000 και έξοδα 560.000.000), ενώ στην προηγούμενη χρήση έκλεισε με ζημιά 40.000.000 δρχ.

Τα έσοδα και έξοδα της χρήσεως έχουν από άποψη φορολογική ως εξής

I. Έσοδα

| | |
|--------------------------|--------------------|
| - Έσοδα από πωλήσεις | 975.000.000 δρχ. |
| - Έσοδα από "συμμετοχές" | 25.000.000 δρχ. |
| Σύνολο εσόδων χρήσεως | 1.000.000.000 δρχ. |

./:

II. Εξοδα

| | |
|-----------------------|-------------------------|
| - Χρεωστικοί τόκοι | 60.000.000 δρχ. |
| - Λοιπά έξοδα | <u>500.000.000</u> δρχ. |
| Σύνολο εξόδων χρήσεως | 560.000.000 δρχ. |
| Καθαρά κέρδη χρήσεως | <u>440.000.000</u> δρχ. |

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος και προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.000.000.000-560.000.000)=440.000.000

Πλέον

- Αναλογία χρεωστικών τόκων στα έσοδα από συμμετοχές

25.000.000

60.000.000 X ----- = 1.500.000

1.000.000.000

βάσει άρθρου 31 παρ. 8α του 2238/1994

- Ποσοστό 5% των αφορολόγητων και των κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενων εσόδων με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως $25.000.000 \times 5\% = 1.250.000$

2.750.000

βάσει άρθρου 31 παρ. 8β του 2238/1994

| | | |
|------------------------------|--------|-------------|
| Μειον | Σύνολο | 442.750.000 |
| - Ζημιά προηγούμενων χρήσεων | | 40.000.000 |
| Εσοδα από "συμμετοχές" | | 25.000.000 |

Καθαρά κέρδη χρήσεως προς φορολογία 377.750.000

- Υπολογισμός φόρου εισοδήματος χρήσεως 1994

$377.750.000 \times 35\% = 132.212.500$ δρχ.

- Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισ/τος χρήσεως 1994

$132.212.500 \times 50\% = 66.106.250$ δρχ.

./.

Πίνακας διαθέσεως κερδών χρήσεως

| | Διανεμόμενα | Μη διανεμόμενα |
|--|-------------|----------------|
| 1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων | | 40.000.000 |
| 2. Φόρος εισοδήματος επί των κερδών χρήσεως | | 132.212.500 |
| 3. Τακτικό αποθεματικό (440.000.000-40.000.000 -132.212.500)X5%= = 267.787.500X5% | | 13.389.375 |
| 4. Μέρισμα Μετόχων | | |
| α) 100.000.000X6%=6.000.000 [X0,65(100-35)=3.900.000] | | |
| β) (440.000.000-40.000.000- 132.212.500 -13.389.375)X35%= 254.398.125X35%=89.039.343 | | |
| Συνεπώς το μέρισμα της χρήσης ανέρχεται σε 89.039.343 | | |
| Πλέον: Μέρισμα προνομιούχων μετοχών προηγούμενης χρήσεως | | |
| 10.000X1.000X6% <u>600.000</u> | | 89.639.343 |
| 5. Ποσοστά Δ.Σ. (440.000.000-40.000.000- 132.212.500 -13.389.375- 89.639.343)X30%= 164.758.782X30% | = | 49.427.634 |
| Σε μεταφορά | | |

./.

Από μεταφορά

6. Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων

164.758.782X10% 16.475.878

7. Μερίσματα κερδοφόρων ομολογιών

164.758.782X20% 32.951.756

8. Ειτακτο Αποθεματικό

(164.758.782-49.427.634-

16.475.878-32.951.756)=65.903.514 65.900.000

9. Κέρδη εις νέο

65.903.514-65.900.000 3.514

Σύνολα 188.494.611 251.505.389

(188.494.611+251.505.389=440.000.000)

Μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την Τακτική Γενική Συνέλευση και την απόφαση της συνελεύσεως περί διανομής των κερδών θα γίνει η εγγραφή απεικονίσεως της κρατήσεως του χαρτοσήμου από τα ποσοστά του Δ.Σ., γιατί, στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών Α.Ε. με τη μορφή μερισμάτων αμοιβών και ποσοστών Δ.Σ. κλπ. δε γίνεται παρακράτηση φόρου, αφού τα ποσά αυτά προέρχονται από φορολογημένα, στο όνομα της Α.Ε. κέρδη. Δηλαδή, θα γίνει μόνο η εγγραφή για το χαρτόσημο επί των αμοιβών του Δ.Σ. (49.427.634X1,2%)=593.132.

31/12

| | | | |
|----------|---|-------------------|------------|
| 88 | ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 40.000.000 | |
| 88.03 | Ζημιές προηγ/νης χρήσης προς κάλυψη | | |
| 88.03.00 | Ζημιές προηγ/νης χρήσης προς κάλυψη | <u>40.000.000</u> | |
| 42 | ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ | | 40.000.000 |
| 42.01 | Υπόλοιπο ζημιών προηγ/νης χρήσης είς νέο | | |
| 42.01.00 | Ζημιά 1993 Κάλυψη ζημιών παρελθούσας χρήσεως | <u>40.000.000</u> | |

31/12

| | | | |
|----------|--|--------------------|-------------|
| 88 | ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 132.212.500 | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Φόρος 1994 | <u>132.125.000</u> | |
| 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ+Τ | | 132.212.500 |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.00 | Φόρος 1994 Μεταφορά φόρου | <u>132.212.500</u> | |

31/12

| | | | |
|----------|--|-------------------|------------|
| 33 | ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ | 66.106.250 | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο | | |
| 33.13.00 | Προκ/βολή φόρου εισ. | <u>66.106.250</u> | |
| 54 | ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ+Τ | | 66.106.250 |
| 54.08 | Λ/σμός ενιαθ.φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισ. | | |
| 54.08.00 | Προκαταβολή φόρου Μεταφορά προκαταβολής | <u>66.106.250</u> | |

./.

31/12

| | | |
|---|--------------------|-------------|
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 172.212.500 | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 Κέρδη προς διάθεση | <u>172.212.500</u> | |
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | | 172.212.500 |
| 88.03 Ζημιές προηγ.χρήσης προς κάλυψη | | |
| 88.03.00 Ζημιές προηγ.χρήσης προς κάλυψη | <u>40.000.000</u> | |
| 88.08 Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 Φόρος 1944 | <u>132.212.500</u> | |
| Κλείσιμο λογ/σμού | | |

31/12

| | | |
|------------------------------|--------------------|-------------|
| 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ | 267.787.500 | |
| 88.99 Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 Κέρδη προς διάθεση | <u>267.787.500</u> | |
| 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ | | 79.289.375 |
| 41.02 Τακτικό Αποθεματικό | | |
| 41.02.00 Τακτικό Αποθεμ. | 13.389.375 | |
| 41.05 Εκτακτο Αποθ/κό | | |
| 41.05.00 Εκτακτο Αποθεμ. | <u>65.900.000</u> | |
| 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ | | 188.494.611 |
| 53.01 Μερίσματα Πληρωτέα | | |
| 53.01.00 Μερίσματα Πληρωτέα | <u>89.639.343</u> | |
| 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών | | |
| 53.08.00 Οφειλόμενα | <u>49.427.634</u> | |
| ποσοστά Δ.Σ. | | |

Σε μεταφορά

./.

Από μεταφορά

53.08.01 Μέρισμα Ιδρυτικών 16.475.878

Τίτλων

53.15 Δικαιούχοι ομολο-

γιούχοι παροχών

επιπλέον τόκου

53.15.00 Δικαιούχοι ομολο- 32.951.756

γιούχοι παροχών

επιπλέον τόκου

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ

3.514

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.00.00 Κέρδη 1994

3.514

Διανομή κερδών

----- 31/12 -----

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

593.132

53.08 Δικαιούχοι αμοιβών

53.08.00 Οφειλόμενα ποσοστά Δ.Σ.

593.132

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ+Τ

593.132

54.09 Λοιποί φόροι-τέλη

54.09.02 Χαρτόσημο+ΟΓΑ

593.132

αμοιβών Δ.Σ.

Υπολογισμός Χαρτοσήμου 49.427.634X1,2%

----- 31/12 -----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- "Η λογιστική των εμπορικών εταιρειών" : Καρούσης.
- "Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων": Γεωργία Κολιούση.
- "Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου": Αντωνία Πουλάκου – Ευθυμιάτου.
- "Φορολογία και διάθεση κερδών των εταιρειών (Α.Ε.-Ε.Π.Ε.-Ο.Ε.-Ε.Ε.) και κίνητρα οικονομικής ανάπτυξης": Εμμανουήλ Σακέλλης.