

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΑΝΑΜΕΣΑ ΣΕ ΤΡΕΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ
ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
ΕΛΛΑΔΑ – ΑΓΓΛΙΑ – ΓΑΛΛΙΑ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ : ΒΟΛΛΑΣ ΣΤΕΡΓΟΣ
ΜΑΛΚΑΚΗ ΤΡΙΑΔΑ
ΥΠ.ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ : ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ



ΠΑΤΡΑ 1999

ΑΡΙΘΜΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2854



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελ.

Εισαγωγή - Γενικά περί οικονομικών καταστάσεων.....	1
ΜΕΡΟΣ Α' Η 4^η Οδηγία (ΝΤΙΡΕΚΤΙΒΑ) της Ε.Ο.Κ.....	
Κεφάλαιο 1. Η ανάγκη ψήφισης της 4 ^{ης} οδηγίας της Ε.Ο.Κ.....	4
Κεφάλαιο 2. Η 4 ^η οδηγία περιεχόμενο και οπτική.....	6
2.1. Γενικές διατάξεις σύμφωνα με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.....	6
2.2. Διάρθρωση του ισολογισμού.....	8
2.3. Διάρθρωση των αποτελεσμάτων χρήσης.....	19
2.4. Κανόνες αποτίμησης.....	25
ΜΕΡΟΣ Β' ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	
Κεφάλαιο 3. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν την Ελλάδα..	32
Κεφάλαιο 4. Οι λογιστικές αρχές που πρέπει να διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις. Βάση της νομοθεσίας (ν. 2190/1920) όπως προσαρμόστηκαν (π.δ. 409/1986) για να εναρμονιστούν με την 4 ^η οδηγία της Ε.Ο.Κ.....	33
4.1. Οι λογιστικές αρχές γενικά	33
4.2. Οι λογιστικές αρχές των Ελληνικών οικονομικών καταστάσεων ειδικότερα.....	35
4.2.1. Η αρχή της πιστής απεικόνισης της πραγματικότητας.	35
4.2.2. Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας ή αρχή του ιστορικού κόστους.....	36
4.2.3. Η αρχή της συντηρητικότητας ή συναιδέσεως.....	37
4.2.4. Η αρχή της συνεπίσεως της δραστηριότητας της εταιρείας.....	38
4.2.5. Η αρχή της σταθερότητας των λογιστικών μεθόδων... ..	38
4.2.6. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.....	39
4.2.7. Η αρχή του μη συμψηφισμού ανομοιογενών λογαριασμών.....	40
4.2.8. Η αρχή της δημοσιότητας.....	40
Κεφάλαιο 5. Κανόνες αποτίμησης.....	42
Κεφάλαιο 6. Το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.....	50
6.1. Γενικά για τον ισολογισμό.....	50
6.2. Χρόνος σύνταξης.....	50
6.3. Είδη ισολογισμών.....	51
6.4. Η κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης.....	52
6.5. Η δομή του ισολογισμού τέλους χρήσης.....	53
6.6. Το περιεχόμενο του ισολογισμού τέλους χρήσης.....	55
6.6.1. Ενεργητικό.....	55
6.6.2. Οφειλόμενο κεφάλαιο.....	56
6.6.3. Έξοδα εγκαταστάσεως.....	56
6.6.4. Πάγιο ενεργητικό.....	57
6.6.5. Βασικές κατηγορίες πάγιου ενεργητικού.....	59
6.6.6. Ενσώματες ακινητοποιήσεις.....	59

6.6.7 Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματικές απαιτήσεις.....	59
6.6.8 Αποτίμηση των παγίων στοιχείων κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τέλους χρήσης.....	60
6.6.9 Λογιστική εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό.....	61
6.6.10 Κυκλοφορούν ενεργητικό.....	62
6.6.11 Αποθέματα.....	63
6.6.12 Απαιτήσεις.....	66
6.6.13 Χρεόγραφα.....	67
6.6.14 Διαθέσιμα.....	68
6.6.15 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.....	68
6.6.16 Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί.....	69
6.6.17 Παθητικό.....	70
6.6.18 Καθαρή θέση ή περιουσία.....	72
6.7 Κατάταξη των στοιχείων παθητικού στον ισολογισμό..	73
6.7.1 Έννοια και διακρίσεις.....	73
6.8 Υποχρεώσεις.....	76
6.9 Κατάσταση του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης..	78
6.9.1 Γενικά.....	78
6.9.2 Κατηγορίες κονδυλίων.....	79
6.9.3 Υπόδειγμα καταστάσεων λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσης.....	82
6.10 Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων	82
6.10.1 Γενικά.....	82
6.10.2 Κατηγορίες κονδυλίων.....	83
6.10.3 Υπόδειγμα διάθεσης αποτελεσμάτων.....	84
6.11 Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.....	84
6.11.1 Γενικά.....	84
6.11.2 Το περιεχόμενο του προσαρτήματος.....	85
Κεφάλαιο 7. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων.....	94
Κεφάλαιο 8. Η δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων.....	96
ΜΕΡΟΣ Γ' Οικονομικές καταστάσεις της Γαλλίας.....	100
Κεφάλαιο 9. Οικονομικό περιβάλλον – κράτος.....	100
9.1. Ιστορικό του γαλλικού λογιστικού σχεδίου.....	101
9.2. Γενικές αρχές.....	103
9.3. Οι ομοιότητες των λογιστικών αρχών μεταξύ του ΕΓΛΣ και του ΓΓΛΣ κατά το ΕΓΛΣ.....	104
9.4 Ισολογισμός.....	105
ΜΕΡΟΣ Δ' Λογιστικό σχέδιο της Αγγλίας και οι λογιστικές αρχές που το διέπουν.....	110
Κεφάλαιο 10. Περιβάλλον, πηγή προέλευσης και ιστορικό του αγγλικού Λογιστικού σχεδίου.....	111
10.1. Εισαγωγή	111
10.2. Ιστορικό	112

10.3. Θεμελιώδεις αρχές του αγγλικού λογιστικού σχεδίου.....	112
10.3.1 Ethical Rules, Ηθικοί Κανόνες.....	113
10.3.1.1 Prudence - Προνοητικότητα	113
10.3.1.2 Consistency – Συνέπεια.....	114
10.3.1.3 Relevance - Συνάφεια	114
10.3.2. Measurement Rules Κανόνες Μέτρησης.....	115
10.3.2.1 Money measurment – Κανόνες μέτρησης.....	115
10.3.2.2 Historic cost – Ιστορικό κόστος.....	116
10.3.2.3 Realization – Ρευστοποίηση.....	116
10.3.2.4 Matching – Συνδυασμός.....	117
10.3.2.5 Dual aspect – Διπλή όψη.....	118
10.3.3. Bounary Rules, Οριακοί κανόνες.....	119
10.3.3.1 Entity – Οντότητα	119
10.3.3.2 Periodicity – Περιοδικότητα.....	120
10.3.3.3 Going Concern.....	121
10.3.3.4 Quantitative – Ποσοτικός κανόνας.....	122
ΜΕΡΟΣ Ε' ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	123

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., Τότσης
2. Ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., Σακκέλης
3. Περιοδικό «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»
4. Ε.Γ.Λ.Σ
5. Προεδρικό Διάταγμα
6. Σημειώσεις Θεοδώρας Παπαδάτου
7. La comptabilite des societes dans la C.E.E., Louisklee
8. Manchester United PLS, Annual Report, 1998
9. Enic PLC report and accounts for the 15 months ended 30 June 1998

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ένας από τους βασικούς σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η σύνταξη των χρηματοοικονομικών ή πιο απλά των λεγόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων κεφαλαιώδους σημασίας. Σε προσάρτημα επίσης των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες.

Οι οικονομικές καταστάσεις κατά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι:

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήστη.
- Η κατάσταση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης».
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Με τη δημοσιοποίηση αυτών των καταστάσεων κάθε οικονομική επικοινωνία με το «εσωτερικό» της αλλά κυρίως προς τα «έξω». Οι πληροφορίες που παρέχονται αποτελούν «πηγή» πρωτογενών δεδομένων (λογιστικών στοιχείων ή μεγεθών) και απευθύνονται προς όλους τους ενδιαφερόμενους «χρήστες» π.χ. μετόχους, πιστωτές, πελάτες, τράπεζες, διοίκηση, εργαζόμενους κλπ. Οι οποίοι με την κατάλληλη επεξεργασία και ανάλυση αυτών των δεδομένων μπορούν να αποκτήσουν πολύ χρήσιμες πληροφορίες ώστε να σχηματίσουν μία γνώμη για την επιχειρησιακή επίδοση και τη χρηματοοικονομική θέση της οικονομικής μονάδας στο «οικονομικό στερέωμα». Εκεί ακριβώς εντοπίζεται η σημασία της πλήρους ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων και της πλήρους ανάλυσης και κατανόησής τους.

Η Ευρώπη σήμερα βαδίζει με γοργούς ρυθμούς προς την αναγκαία για λόγους ανταγωνισμού, οικονομική και νομισματική ενοποίηση, που

δεν θα μπορούσε να αφήσει ανεπηρέαστο τον κλάδο της λογιστικής και κατ' επέκταση των «οικονομικών καταστάσεων», καθώς οι οικονομικές μονάδες κάθε χώρας είναι πλέον ανοικτές στο να επηρεαστούν γενικά είτε από «έξω» (π.χ. με τη μορφή επενδύσεων) είτε στο εσωτερικό του, (π.χ. με την πρόσληψη εργαζομένων) δεχόμενες στους κόλπους τους ενδιαφερόμενους χρήστες και από άλλες χώρες της «Ευρωπαϊκής Ένωσης». Με τη σειρά τους όμως και αυτές επηρεάζουν τις οικονομικές εξελίξεις σε όλη την Ευρώπη καθώς ανήκουν πλέον στο ευρύτερο οικονομικό φάσμα, της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι σημαντικό λοιπόν από την άποψη της οικονομικής ενότητας της Ευρώπης να υπάρχουν και να εφαρμόζονται οι σημαντικές αρχές της αρμονικότητας και της τυποποίησης ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις οποιουδήποτε τμήματος της Ε.Ε. να καταρτίζονται και να συντάσσονται κατά τρόπο που να επιτρέπει τις συγκρίσεις ώστε να διευκολύνεται η κατανόηση των στοιχείων της κάθε μονάδας.

Συμπερασματικά λοιπόν και για τους λόγους που προαναφέρθηκαν δημιουργήθηκε αυτόματα η ανάγκη της τυποποίησης και εναρμόνισης των σχεδίων λογαριασμών των χωρών της Ε.Ε.

Έτσι εκδόθηκε η 4^η οδηγία (78/660 Ε.Ο.Κ.) του συμβουλίου της 25/7/78 βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ' της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιριών ορισμένων μορφών.

ΜΕΡΟΣ Α΄
Η 4η ΟΔΗΓΙΑ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΑΝΑΓΚΗ ΨΗΦΙΣΗΣ ΤΗΣ 4ης ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΗΣ Ε.Ε.

Με την ευκαιρία του συνεδρίου των πραγματογνωμόνων Λογιστών της Γερμανίας, που έγινε στο Μόναχο, αμέσως μετά το 1952, ο ROD SCHUMAN, κατ' επανάληψη Πρωθυπουργός και Υπουργός Εξωτερικών της Γαλλίας και δημιουργός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα (1952), ζήτησε την αποστολή Γάλλων αντιπροσώπων για την κατάρτιση κοινού γαλλογερμανικού λογιστικού σχεδίου.

Αυτό το κοινό σχέδιο κατά τον Schuman θα ήταν δυνατό να αποτελεί τη βάση ενός διεθνούς λογιστικού σχεδίου.

Ο διαπρεπής λογιστικός συγγραφέας Cauzolle, Πρόεδρος του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής της Γαλλίας, σχετικά με την ιδέα του Schuman έγραψε:

«Σαν τεχνικοί έχουμε την εξαιρετική τύχη να μιλάμε για κοινή γλώσσα, την αδιάφορη γλώσσα των αριθμών, αρκεί να προϋπάρχει συνεννόηση για τους αριθμούς και κανόνες, όπως πέτυχαν αυτό οι μαθηματικοί και οι φυσικοί, οι οποίοι χρησιμοποιούν σε όλο τον κόσμο τα αυτά σύμβολα και τους αυτούς τρόπους υπολογισμού.

Πρέπει να επωφεληθούμε απ' αυτή την ευκαιρία για να αποφύγουμε τη σύγχυση της λογιστικής Βαβέλ, γιατί πέρα από τη Γαλλία υπάρχει αυτή η έστω αβέβαιη και μυστηριώδης Ευρώπη, η τόσο μεγάλη λόγω των έργων της, και τόσο μικρή λόγω των διαστάσεών της. Επιβάλλεται συνεπώς από την άποψη της οικονομικής ενότητας της Ευρώπης, οι ισολογισμοί, λογαριασμοί των αποτελεσμάτων, τα κόστη των παραγωγικών μονάδων κλπ., οποιουδήποτε τμήματος της Ευρώπης, να καταρτίζονται και να συντάσσονται κατά τρόπο που να επιτρέπει τις συγκρίσεις. Αυτά αποτελούν τις ανώτερες φιλοδοξίες των λογιστικών σχεδίων».

Έκτοτε κατ' επανάληψη στους κόλπους της ΕΟΚ ανακινήθηκε το θέμα του καταρτισμού ενός γενικού λογιστικού σχεδίου για τις χώρες-μέλη της ΕΟΚ. Με την τέταρτη οδηγία (4th Directive) της ΕΟΚ, ρυθμίστηκαν

ορισμένα πολύ σοβαρά θέματα που πρέπει να νομοθετηθούν από τις χώρες - μέλη της. Οι διατάξεις της οδηγίας της ΕΟΚ αποβλέπουν τόσο στην προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων με την κατάλληλη κατάρτιση και δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων που τις συνοδεύουν όσο και στην εφαρμογή ενιαίων λογιστικών αρχών σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων, τις αποσβέσεις κλπ.

Οι διατάξεις της 4^{ης} οδηγίας της ΕΟΚ δεν αποτελούν «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» με τη σημασία που αποδίδεται στον όρο αυτό, όμως θεωρούνται ουσιώδεις, επειδή καθιερώνουν και επιβάλλουν κανόνες σχετικούς με την ορολογία των λογισμών, την αποτίμηση των αποθεμάτων, τη σύνταξη των δημοσιευμάτων οικονομικολογιστικών καταστάσεων που προορίζονται για την πλήρη πληροφόρηση και τον κατατοπισμό των μετόχων, των τρίτων που συναλλάσσονται με τις οικονομικές μονάδες, του κοινού κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Η 4η ΟΔΗΓΙΑ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΠΤΙΚΗ

2.1. Γενικές διατάξεις σχετικά με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

Χρόνος ψήφισης της 4^{ης} οδηγίας

Ο ισολογισμός, ο λογαριασμός κερδών και ζημιών, όπου στο σύνολο τους αποτελούν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται κυρίως με διαφάνεια και βέβαια σύμφωνα με την παρούσα οδηγία. Πρέπει οπωσδήποτε να δίνουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και του παθητικού της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης. Θα πρέπει να σημειωθεί βέβαια ότι όταν οι διατάξεις της οδηγίας δεν αρκούν για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες.

Το δεύτερο τμήμα της τέταρτης οδηγίας αναφέρεται στις γενικές διατάξεις σχετικά με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης. Όσον αναφορά τη δομή του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης επιβάλλεται να μην υφίσταται αλλαγές από την μία χρήση στην άλλη, η μορφή που επιλέγεται για την εμφάνισή τους.

Στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης, οι λογαριασμοί που τηρούνται πρέπει να εμφανίζονται χωριστά και με τη σειρά που καθιερώνεται. Η χρήση καινούργιων λογαριασμών επιτρέπεται, υπό τον όρο βέβαια, το περιεχόμενό τους να μην περιλαμβάνεται σε άλλο προβλεπόμενο στα υποδείγματα. Όταν υπάρξει κάποια ιδιαιτερότητα κάποιας επιχείρησης, η διάρθρωση, η ονοματολογία και η ορολογία των λογαριασμών του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να προσαρμόζεται. Οι λογαριασμοί αυτοί έχουν τη δυνατότητα να συγχωνεύονται όπου:

α) Τα ποσά είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς του άρθρου 2 παράγραφος 3.

β) Η συγχώνευση επιτρέπει μεγαλύτερη σαφήνεια υπό τον όρο ότι τα συγχωνευόμενα στοιχεία αναγράφονται ξεχωριστά στο προσάρτημα. Τα κράτη - μέλη μπορούν να προβλέψουν μία τέτοια συγχώνευση.

Επίσης, στο τέλος κάθε χρήσης στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης, ο κάθε λογαριασμός θα αναγράφεται με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης χρήσης. Όπου τα ποσά δεν είναι συγκρίσιμα, τα ποσά που αφορούν την προηγούμενη χρήση θα αναμορφώνονται. Για το γεγονός αυτό γίνεται μνεία στο προσάρτημα με απαραίτητο τον επαρκή σχολιασμό. Για τους λογαριασμούς στους οποίους δεν προέκυψαν ποσά δεν αναγράφονται στο τέλος της χρήσης εκτός εάν προέκυψε ποσό στην προηγούμενη χρήση.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 τα κράτη - μέλη, δικαιούνται να θεσπίσουν ειδική διάρθρωση για τους ετήσιους λογαριασμούς των εταιρειών επενδύσεων και των εταιρειών χαρτοφυλακίου υπό τον όρο ότι η δομή δίνει ισοδύναμη εικόνα των επιχειρήσεων με την επιβαλλόμενη.

Επίσης, η τέταρτη οδηγία ως εταιρείες επενδύσεων θεωρεί τις εταιρείες εκείνες τις οποίες, τοποθετούν τα κεφάλαιά τους σε διάφορα αξιόγραφα, κινητές αξίες, ή οποιεσδήποτε άλλες αξίες με μοναδική τους επιδίωξη να κατανέμουν τους κινδύνους τους από τυχόν επενδύσεις τους από τα αποτελέσματα της διαχείρισης του ενεργητικού τους. Επίσης εταιρείες επενδύσεων είναι οι εταιρείες εκείνες οι οποίες είναι συνδεδεμένες με εταιρείες επενδύσεων σταθερού κεφαλαίου, εάν όμως ο μοναδικός τους σκοπός είναι η απόκτηση εξοφλημένων μετοχών που εκδόθηκαν από τις εν λόγω εταιρείες σταθερού κεφαλαίου.

Και τέλος εταιρείες χαρτοφυλακίου θεωρεί τις εταιρείες εκείνες οι οποίες έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την απόκτηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις, και τη διαχείριση και αξιοποίηση των συμμετοχών αυτών, χωρίς άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των επιχειρήσεων αυτών με την επιφύλαξη όμως, των δικαιωμάτων που έχουν ως μέτοχοι οι έταιροι.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ λογαριασμών Ενεργητικού και Παθητικού ή μεταξύ Εσόδων και Εξόδων.

2.2 Διάρθρωση του Ισολογισμού

Σχετικά με τη διάρθρωση και την κατάρτιση του ισολογισμού τα κράτη - μέλη υιοθετούν τον ένα ή και τους δύο τύπους που υποβάλλονται στα άρθρα 9 και 10. Παρακάτω παρατίθενται οι φόρμες των ισολογισμών:

Αν ένα κράτος μέλος υιοθετήσει και τους δύο, μπορεί να επιτρέψει στις εταιρείες την επιλογή.

Άρθρο 9

Ενεργητικό

A. Καταβληθέν και μη καταβεβλημένο κεφάλαιο

εξ ου ληξιπρόθεσμο

(Αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εγγραφή του ληξιπρόθεσμου μέρους του κεφαλαίου στο παθητικό, τότε το ληξιπρόθεσμο αλλά μη καταβληθέν μέρος του κεφαλαίου πρέπει να εμφανίζεται στη θέση Α ή στη θέση Δ ΙΙ 5 του ενεργητικού).

B. Έξοδα ιδρύσεως

Όπως καθορίζονται από την εθνική νομοθεσία και εφόσον αυτή επιτρέπει να εμφανίζονται στο ενεργητικό. Η εθνική νομοθεσία μπορεί επίσης να προβλέπει τη εμφάνιση των εξόδων ιδρύσεως σαν πρώτο λογαριασμό στα «Άυλα πάγια στοιχεία».

Γ. Πάγια στοιχεία

I. Άυλα πάγια στοιχεία

1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεων, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.
2. Άδειες παραχωρήσεως, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμεταλλεύσεως, σήματα και παρόμοια δικαιώματα και αξίες εφόσον:
 - α) αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας και δεν εμφανίζονται στο λογαριασμό Γ Ι 3 ή
 - β) δημιουργήθηκαν από την επιχείρηση, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.
3. Φήμη και πελατεία, εφόσον αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας.
4. Καταβληθείσες καταβολές.

II. Ενσώματα πάγια στοιχεία

1. Γήπεδα και κτίρια
2. Τεχνικός εγκαταστάσεις και μηχανήματα.

3. Λοιπές εγκαταστάσεις, εργαλεία, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.
4. Καταβληθείσες προκαταβολές και ενσώματα πάγια στοιχεία υπό κατασκευή.

III. Πάγια χρηματικά και οικονομικά στοιχεία

1. Μεριδία σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις (μακράς διάρκειας).
3. Συμμετοχές.
4. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
5. Λοιποί τίτλοι με χαρακτήρα παγίων στοιχείων.
6. Λοιπές απαιτήσεις μακράς διάρκειας.
7. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδα (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας ή, αν δεν υπάρχει, της λογιστικής τους αξίας εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό).

Δ. Κυκλοφορούν Ενεργητικό

I. Αποθέματα

1. Πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.
2. Προϊόντα στο στάδιο της κατεργασίας.
3. Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα.
4. Καταβληθείσες προκαταβολές.

II. Απαιτήσεις

(Κονδύλια που είναι εισπρακτέα μετά από ένα χρόνο πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στον καθένα από τους παρακάτω λογαριασμούς).

1. Πελάτες.
2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
3. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
4. Λοιπές απαιτήσεις.
5. Κεφάλαιο καταβληθέν, ληξιπρόθεσμο, αλλά μη καταβεβλημένο (εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το κεφάλαιο τούτο να εμφανίζεται στο λογαριασμό Α του ενεργητικού).

6. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός αν η Εθνική νομοθεσία προβλέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό Ε του ενεργητικού).

III. Κινητές αξίες

1. Μερίδια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
2. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας, ή αν δεν υπάρχει, της λογιστικής τους αξίας, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό).
3. Λοιπές κινητές αξίες.

IV. Διαθέσιμα σε Τράπεζες και στο Ταμείο

Ε. Λογαριασμοί Τάξεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στο λογαριασμό Δ ΙΙ 6 του παθητικού).

Στ. Ζημίες χρήσεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στο λογαριασμό Α VI του παθητικού).

Παθητικό

Α. Ίδια Κεφάλαια

I. Καταβληθέν κεφάλαιο

(Αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εγγραφή του ληξιπρόθεσμου μέρους του καταβληθέντος κεφαλαίου στον λογαριασμό αυτόν, τότε τα ποσά του καταβληθέντος και καταβεβλημένου κεφαλαίου πρέπει να εμφανίζονται χωριστά).

II. Διαφορά εξ εκδόσεως μετοχών και ομολογιών «υπέρ το άρτιο»

III. Αποθεματικό αναπροσαρμογής

IV. Αποθεματικά

1. Τακτικό αποθεματικό (εφόσον η εθνική νομοθεσία απαιτεί το σχηματισμό του).

2. Αποθεματικά για ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια (εφόσον το απαιτεί η εθνική νομοθεσία με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 παράγραφος 1 περίπτωση β) της οδηγίας 77/91/ΕΟΚ).
3. Αποθεματικά προβλεπόμενα από το καταστατικό.
4. Λοιπά αποθεματικά.

V. Αποτελέσματα μεταφερόμενα «εις νέον»

VI. Αποτελέσματα της χρήσεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία απαιτεί το στοιχείο αυτό να εμφανίζεται στο λογαριασμό ΣΤ του ενεργητικού ή στο λογαριασμό Ε του παθητικού).

B. Προβλέψεις για κινδύνους και βάρη

1. Προβλέψεις για συντάξεις και παρόμοιες υποχρεώσεις.
2. Προβλέψεις για φόρους.
3. Λοιπές προβλέψεις.

Γ. Υποχρεώσεις

(Ποσά που είναι πληρωτέα εντός έτους και ποσά που είναι πληρωτέα μετά παρέλευση έτους πρέπει να εμφανίζονται χωριστά σε κάθε ένα από τους κατωτέρω λογαριασμούς όπως στο σύνολο των λογαριασμών αυτών).

1. Ομολογιακά δάνεια, με χωριστή εμφάνιση των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.
2. Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα.
3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.
4. Προμηθευτές.
5. Γραμμάτια πληρωτέα.
6. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

7. Υποχρεώσεις προς επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
8. Λοιπές υποχρεώσεις συμπεριλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων προς τις κοινωνικές ασφάλισεις.
9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνιση των λογαριασμών αυτών στο λογαριασμό Δ του Παθητικού).

Δ. Λογαριασμοί τάξεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στο λογαριασμό Γ 9 του παθητικού).

Ε. Κέρδη χρήσεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στο λογαριασμό AVI του παθητικού).

Άρθρο 10

A. Κεφάλαιο καταβληθέν και μη καταβεβλημένο

Εξ ου ληξιπρόθεσμο

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το ληξιπρόθεσμο μέρος του κεφαλαίου να εμφανίζεται στο λογαριασμό Α του παθητικού. Στην περίπτωση αυτή το τμήμα του κεφαλαίου που είναι ληξιπρόθεσμο εμφανίζεται στη θέση Α ή στη θέση Δ ΙΙ 5 του ενεργητικού).

B. Έξοδα ιδρύσεως

Όπως καθορίζονται από την εθνική νομοθεσία και εφόσον αυτή επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό. Η εθνική νομοθεσία μπορεί επίσης να προβλέπει να εμφανίζονται τα Έξοδα Ιδρύσεως σαν πρώτος λογαριασμός στα «Άυλα πάγια στοιχεία».

Γ. Πάγια στοιχεία

I. Άυλα πάγια στοιχεία

1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεων, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.
2. Άδειες παραχωρήσεως, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμεταλλεύσεως, σήματα και παρόμοια δικαιώματα και αξίες εφόσον:
 - α) αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας και δεν εμφανίζονται στο λογαριασμό Γ Ι 3 ή
 - β) δημιουργήθηκαν από την επιχείρηση, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.
3. Φήμη και πελατεία, εφόσον αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας.
4. Καταβληθείσες καταβολές.

II. Ενσώματα πάγια στοιχεία

1. Γήπεδα και κτίρια
2. Τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα.
3. Άλλες εγκαταστάσεις, εργαλεία, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

4. Προκαταβολές και υπό κατασκευή ενσώματα πάγια στοιχεία.

III. Πάγια χρηματικά και οικονομικά στοιχεία

1. Μεριδία σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
3. Συμμετοχές.
4. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες η εταιρεία έχει δεσμό συμμετοχής.
5. Λοιποί τίτλοι με χαρακτήρα παγίων στοιχείων.
6. Λοιπές απαιτήσεις.
7. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδα (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας ή, αν δεν υπάρχει, της λογιστικής τους αξίας εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό).

Δ. Κυκλοφορούν Ενεργητικό

I. Αποθέματα

1. Πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.
2. Προϊόντα στο στάδιο της κατεργασίας.
3. Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα.
4. Καταβληθείσες προκαταβολές.

II. Απαιτήσεις

(Κονδύλια που είναι εισπρακτέα μετά από ένα χρόνο πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στον καθένα από τους παρακάτω λογαριασμούς).

1. Πελάτες.
2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
3. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
4. Λοιπές απαιτήσεις.
5. Κεφάλαιο καταβληθέν, ληξιπρόθεσμο, αλλά μη καταβεβλημένο (εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το κεφάλαιο τούτο να εμφανίζεται στο λογαριασμό Α του ενεργητικού).

6. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός αν η Εθνική νομοθεσία προβλέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό Ε του ενεργητικού).

III. Κινητές αξίες

1. Μεριδία σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
2. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας, ή αν δεν υπάρχει, της λογιστικής τους αξίας, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό).
3. Λοιπές κινητές αξίες.

IV. Διαθέσιμα σε Τράπεζες και στο Ταμείο

Ε. Λογαριασμοί Τάξεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στο λογαριασμό Δ II 6 του παθητικού).

Στ. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (ποσά που είναι πληρωτέα εντός έτους)

1. Ομολογιακά δάνεια, με διαχωρισμό των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.
2. Υποχρεώσεις σε πιστωτικά ιδρύματα.
3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.
4. Προμηθευτές.
5. Γραμμάτια πληρωτέα.
6. Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
7. Υποχρεώσεις σε επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
8. Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων προς τις κοινωνικές ασφάλισεις.
9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στη θέση Κ).

Z. Κυκλοφορούν ενεργητικό (λαμβανομένων υπόψη των λογαριασμών τάξεως, όταν εμφανίζονται στη θέση E) υπερβαίνουν τις υποχρεώσεις που είναι πληρωτέες εντός έτους (λαμβανομένων υπόψη των λογαριασμών τάξεων όταν εμφανίζονται στη θέση).

H. Συνολικό ενεργητικό μείον βραχυπρόθεσμο παθητικό

Θ. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (ποσά πληρωτέα πέραν του έτους)

1. Ομολογιακά δάνεια, με διαχωρισμό των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.
2. Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα.
3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.
4. Προμηθευτές.
5. Γραμμάτια πληρωτέα.
6. Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
7. Υποχρεώσεις σε επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει δεσμός συμμετοχής.
8. Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων προς τις κοινωνικές ασφαλίσεις.
9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στη θέση K).

I. Προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα

1. Προβλέψεις για συντάξεις και παρόμοιες υποχρεώσεις.
2. Προβλέψεις για φόρους.
3. Λοιπές προβλέψεις.

Κ. Λογαριασμοί τάξεως

(Εκτός αν η εθνική προβλέπει την εμφάνισή τους στις θέσεις στ 9 ή θ 9 ή και στις δύο).

Λ. Ίδια κεφάλαια

I. Καταβληθέν κεφάλαιο

(Αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το ληξιπρόθεσμο μέρος του καταβληθέντος κεφαλαίου να εμφανίζεται στο λογαριασμό αυτό, τότε αναγράφεται χωριστά το καταβληθέν κεφάλαιο και το καταβληθέν κεφάλαιο).

II. Διαφορά εξ εκδόσεως μετοχών «υπέρ το άρτιο»

III. Αποθεματικό αναπροσαρμογής

IV. Αποθεματικά

1. Τακτικό αποθεματικό εφόσον η εθνική νομοθεσία απαιτεί το σχηματισμό του.
2. Αποθεματικά για ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια εφόσον το απαιτεί η εθνική νομοθεσία και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 παράγραφος 1 περίπτωση β) της οδηγίας 77/91/ΕΟΚ.
3. Αποθεματικά προβλεπόμενα από το καταστατικό.
4. Λοιπά αποθεματικά.

V. Αποτελέσματα μεταφερόμενα «εις νέον»

VI. Αποτελέσματα της χρήσεως

Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να επιτρέψουν στις εταιρείες να συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό στον οποίο θα συμπεριλαμβάνονται μόνο οι λογαριασμοί που φέρνουν στοιχεία και λατινικούς αριθμούς που προβλέπονται στα άρθρα 9 και 10, αναγράφοντας χωριστά τις πληροφορίες που απαιτούνται στην παρένθεση του λογαριασμού ΔΠ (Κυκλοφορούν Ενεργητικό, Απαιτήσεις) του Ενεργητικού του λογαριασμού του παθητικού (Υποχρεώσεις) και του λογαριασμού Δ του άρθρου 10. Κυκλοφορούν Ενεργητικά, συνολικά όμως για κάθε σχετικό λογαριασμό.

Αυτό γίνεται εφόσον στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν ξεπερνούν τα όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- Σύνολο ισολογισμού 1.000.000 ευρωπαϊκές λογιστικές μονάδες.
- Καθαρές πωλήσεις 2.000.000.
- Μέσος όρος απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα. Τα ποσά αυτά έχουν εκ των υστέρων μεταβληθεί, γιατί αυξάνονται ώστε να προσαρμόζονται στην οικονομική πραγματικότητα.

Κατά τη μετατροπή των μονάδων σε εθνικό νόμισμα, τα όρια, έχουν τη δυνατότητα να αυξηθούν το πολύ έως 10%. Όταν στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της, μία εταιρεία υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια των δύο από τα παραπάνω κριτήρια, για δύο τουλάχιστον χρήσεις, συνεπάγεται η εφαρμογή της παρέκκλισης που προβλέπεται στο σχετικό άρθρο.

Υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί ως εγγυήσεις, εάν δεν υπάρξει υποχρέωση εμφάνισής τους στο παθητικό εμφανίζονται με σαφήνεια στο κάτω μέρος του ισολογισμού ή στο προσάρτημα των ετησίων λογαριασμών. Διακρίνονται ανάλογα με τις κατηγορίες εγγυήσεων που προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

2.3. Διάρθρωση των αποτελεσμάτων χρήσης

Στο πέμπτο τμήμα της παρούσας οδηγίας γίνεται αναφορά στη διάρθρωση των αποτελεσμάτων χρήσης και παρατίθεται μία φόρμα για την εμφάνισή του.

Διάρθρωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Άρθρο 22

Για την εμφάνιση των «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» τα κράτη μέλη θα καθιερώσουν ένα ή περισσότερους τύπους από αυτούς που περιγράφονται στα άρθρα 23 μέχρι 26. Αν ένα κράτος μέλος καθιερώσει

περισσότερους τύπους μπορεί να επιτρέψει στις εταιρείες να επιλέξουν ένα από αυτούς.

Άρθρο 23

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.
2. Μεταβολές στο απόθεμα των ετοιμών και των υπό επεξεργασία προϊόντων.
3. Εργασίες που έγιναν από την επιχείρηση για ίδια χρήση της και περιελήφθησαν στο ενεργητικό της.
4. Λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως.
5. α) Αναλωθείσες πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.
β) Λοιπά έξοδα.
6. Έξοδα προσωπικού.
α) Μισθοί και ημερομίσθια.
β) Κοινωνικές επιβαρύνσεις με διαχωρισμό όσων αφορούν συντάξεις.
7. α) Διορθώσεις αξιών των εξόδων ιδρύσεως και παγίων, άυλων και ενσωμάτων στοιχείων.
β) Διορθώσεις αξιών παγίων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού στην έκταση που ξεπερνούν τα συνηθισμένα όρια για την επιχείρηση.
8. Λοιπά έξοδα εκμεταλλεύσεως.
9. Έσοδα από συμμετοχές, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
10. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που θεωρούνται πάγια στοιχεία, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
11. Τόκοι που προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
12. Διορθώσεις αξιών των παγίων χρηματικών και οικονομικών στοιχείων και των κινητών αξιών του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

13. Τόκοι χρεωστικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων αφορούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
14. Φόροι επί των αποτελεσμάτων από τις συνήθεις δραστηριότητες.
15. Αποτελέσματα από τις συνήθεις δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.
16. Έκτακτα έσοδα.
17. Έκτακτα έξοδα.
18. Έκτακτα αποτελέσματα.
19. Φόροι επί των εκτάκτων αποτελεσμάτων.
20. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στους ανωτέρω λογαριασμούς.
21. Αποτελέσματα χρήσεως.

Άρθρο 24

A. Έξοδα

1. Μείωση αποθεμάτων των ετοιμών και των υπό επεξεργασία προϊόντων.
2. α) Αναλωθείσες πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.
β) Λοιπά έξοδα.
3. Έξοδα προσωπικού:
α) Μισθοί και ημερομίσθια.
β) Κοινωνικές επιβαρύνσεις, με διαχωρισμό όσων αφορούν συντάξεις.
4. α) Διορθώσεις αξιών των εξόδων ιδρύσεων και παγίων, άυλων και ενσωμάτων στοιχείων.
β) Διορθώσεις αξιών παγίων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού, στην έκταση που ξεπερνούν τα συνηθισμένα όρια για την επιχείρηση.
5. Λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης.

6. Διορθώσεις αξιών των παγίων χρηματικών και οικονομικών στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.
7. Τόκοι χρεωστικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων αφορούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
8. Φόροι επί των αποτελεσμάτων από τις συνήθεις δραστηριότητες.
9. Κέρδη από τις συνήθεις δραστηριότητες με την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.
10. Έκτακτα έξοδα.
11. Φόροι επί των εκτάκτων αποτελεσμάτων.
12. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στους ανωτέρω λογαριασμούς.
13. Αποτελέσματα χρήσεως.

B. Έσοδα

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.
2. Αύξηση αποθεμάτων των ετοιμών και υπό επεξεργασία προϊόντων.
3. Εργασίες που έγιναν από την επιχείρηση ίδια χρήση της και περιελήφθησαν στο ενεργητικό.
4. Λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως.
5. Έσοδα από συμμετοχές με διαχωρισμό που προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
6. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που θεωρούνται πάγια στοιχεία, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
7. Τόκοι πιστωτικοί και παρόμοια έσοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
8. Ζημίες από τις συνήθεις δραστηριότητες, από την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.
9. Έκτακτα έσοδα.
10. Αποτελέσματα χρήσεως.

Άρθρο 25

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.
2. Κόστος παραγωγής παροχών για την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).
3. Μικτά κέρδη ή ζημίες.
4. Έξοδα διαθέσεως (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).
5. Έξοδα διοικήσεως (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).
6. Λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως.
7. Έσοδα από συμμετοχές, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
8. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που θεωρούνται πάγια στοιχεία, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
9. Τόκοι πιστωτικοί και παρόμοια έσοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
10. Διορθώσεις αξίας των παγίων χρηματικών και οικονομικών στοιχείων και των κινητών αξιών.
11. Τόκοι χρηματικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
12. Φόροι επί των αποτελεσμάτων από τις συνήθεις δραστηριότητες.
13. Αποτελέσματα από τις συνήθεις δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.
14. Έκτακτα έσοδα.
15. Έκτακτα έξοδα.
16. Έκτακτα αποτελέσματα.
17. Φόροι επί των εκτάκτων αποτελεσμάτων.
18. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στους κατωτέρω λογαριασμούς.
19. Αποτελέσματα χρήσεως.

Άρθρο 26

A. Έξοδα

1. Κόστος παραγωγής παροχών για την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών (περιλαμβανομένων των αναπροσαρμογών αξιών).
2. Έξοδα διαθέσεως (περιλαμβανομένων των διορθωτικών αξιών).
3. Έξοδα διοικήσεως (περιλαμβανομένων των διορθωτικών αξιών).
4. Αναπροσαρμογές αξιών των παγίων χρηματικών και οικονομικών στοιχείων, και των κινητών αξιών.
5. Τόκοι χρεωστικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
6. Φόροι επί των αποτελεσμάτων από συνήθεις δραστηριότητες.
7. Κέρδη από τις συνήθεις δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.
8. Έκτακτα έξοδα.
9. Φόροι επί των εκτάκτων αποτελεσμάτων.
10. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στους ανωτέρω λογαριασμούς.
11. Αποτελέσματα χρήσεως.

B. Έσοδα

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.
2. Λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως.
3. Έσοδα από συμμετοχές, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
4. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που αποτελούν μέρος των παγίων στοιχείων, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
5. Τόκοι πιστωτικοί και παρόμοια έσοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

6. Ζημιές από τις συνήθεις δραστηριότητες πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα αποτελέσματα αυτά.
7. Έκτακτα έσοδα.
8. Αποτελέσματα χρήσεως.

2.4. Κανόνες αποτίμησης

Οι κανόνες αποτίμησης εμφανίζονται με σαφήνεια στο 7^ο τμήμα της παρούσας οδηγίας και παραθέτει τις εξής γενικές αρχές:

1. Η εταιρεία τεκμαίρεται ότι συνεχίζει τις δραστηριότητές της.
2. Οι μέθοδοι αποτίμησης πρέπει να μη μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη.
3. Η αποτίμηση πρέπει να γίνεται με σύνεση και ιδιαίτερα:
 - α) Στη χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν.
 - β) Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που είναι δυνατόν να προβλεφθούν και όλες οι ζημιές που μπορεί να προκύψουν στη διάρκεια της χρήσης ή σε προηγούμενη, έστω και αν τέτοιοι κίνδυνοι ή ζημιές έγιναν αντιληπτοί στο χρονικό διάστημα που ήταν μεταξύ του τέλους χρήσης και της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού.
 - γ) Πρέπει να υπολογίζονται αποσβέσεις, άσχετα με το αποτέλεσμα της χρήσης είναι κέρδος ή ζημία.
 - δ) Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση, ανεξάρτητα από την ημερομηνία είσπραξης των εσόδων και την πληρωμή των εξόδων.
 - ε) Το περιεχόμενο των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού πρέπει να αποτιμάται χωριστά.
 - στ) Το άνοιγμα του ισολογισμού κάθε χρήσης πρέπει να συμφωνηθεί με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης.

Τα στοιχεία που εμφανίζονται στους ετήσιους λογαριασμούς θα αποτιμώνται σύμφωνα με τα άρθρα 34 μέχρι 42 τα οποία βασίζονται στη μέθοδο της τιμής κτήσης ή στο κόστος παραγωγής.

Το άρθρο 34 ορίζει ότι όταν η εθνική νομοθεσία αναγνωρίζει την εμφάνιση εξόδων ίδρυσης στο ενεργητικό, η απόσβεσή τους πρέπει να γίνεται εντός προθεσμίας πέντε ημερών κατά ανώτατο όριο. Επίσης εφόσον υπάρχει ακόμα αναπόσβεστο υπόλοιπο εξόδων ίδρυσης δεν είναι δυνατόν να γίνει καμία διανομή κερδών, εκτός αν το ποσό των αποθεματικών που επιτρέπεται να διανεμηθούν και τα μεταφερόμενα αποτελέσματα εις νέον είναι τουλάχιστον ίσα με το υπόλοιπο των εξόδων ίδρυσης.

Τα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης ή στο κόστος κατασκευής εκτός από τις εξής εξαιρέσεις.

α. Η τιμή κτήσης ή το κόστος κατασκευής των παγίων στοιχείων με περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας πρέπει να μειώνεται με διορθώσεις αξιών υπολογιζόμενες κατά τρόπο ώστε να γίνεται συστηματική απόσβεση της αξίας κτήσης στη διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητας.

βi. Οι διορθώσεις αξιών μπορούν να γίνονται και για τα πάγια χρηματικά και οικονομικά στοιχεία, ούτως ώστε να εμφανίζονται στη χαμηλότερη κατά το δυνατόν τιμή κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

βii. Επίσης οι διορθώσεις αυτές πρέπει να γίνονται σε πάγια στοιχεία, ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας ή όχι έτσι ώστε να αποτιμούνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος της χρήσης και να αναγράφονται στο προσάρτημα εάν δεν έχουν εμφανισθεί χωριστά στα αποτελέσματα χρήσης.

βiii. Η αποτίμηση στην χαμηλότερη τιμή που αναφέρεται μπορεί να μην συνεχισθεί αν οι λόγοι για τους οποίους έγινε η προσαρμογή έπαψαν να υπάρχουν.

γ. Αν για ορισμένα πάγια στοιχεία έγιναν πρόσθετες διορθώσεις της αξίας τους για φορολογικούς μόνο λόγους, το αντίστοιχο ποσό και οι λόγοι για τους οποίους έγιναν θα αναφέρονται στο προσάρτημα.

Για την καλύτερη κατανόηση των παγίων αναφέρουμε ότι:

α) Τιμή κτήσης είναι το άθροισμα της τιμής αγοράς και των παρεπόμενων εξόδων.

β) Κόστος παραγωγής είναι το άθροισμα της τιμής κτήσης των πρώτων και αναλωμένων υλών και των εξόδων που άμεσα ενσωματώνονται στο συγκεκριμένο στοιχείο.

γ) Και τέλος τμήμα του έμμεσου κόστους με κάποια λογική αναλογία προστίθεται στο κόστος παραγωγής, εφόσον όμως αφορά τη συγκεκριμένη περίοδο.

Το άρθρο 34 όπου έχει προαναφερθεί, εκφράζεται και στα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης. Καθώς επίσης έχει και το λογαριασμό «φήμη και πελατεία». Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν στις εταιρείες να κάνουν αποσβέσεις στην αξία της, συστηματικά και σε κάποια περίοδο μεγαλύτερη από πέντε χρόνια. Υπό την προϋπόθεση όμως η περίοδος αυτή δεν θα ξεπερνά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του παγίου στοιχείου.

Με σταθερή ποσότητα και αξία έχουν τη δυνατότητα να εμφανίζονται στο ενεργητικό τα πάγια ενσώματα στοιχεία, πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά που συνεχώς ανανεώνουν και που η συνολική τους αξία έχει σαφώς δευτερεύοντα ρόλο για την επιχείρηση.

Τα στοιχεία του κυκλοφορούντος αποτιμώνται στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής. Υπόκεινται σε διορθώσεις αξιών ώστε να εμφανίζονται στη χαμηλότερη τρέχουσα αξία ή σε κάποιες περιπτώσεις σε άλλη χαμηλότερη αξία με την οποία θα εκτιμώνται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν πρόσθετες διορθώσεις αξιών αν αυτό, με βάση την ορθολογική εμπορική εκτίμηση είναι απαραίτητο, έτσι ώστε να αποφευχθεί στο προσεχές μέλλον, τροποποίηση της αποτίμησης εξαιτίας των οικονομικών διακυμάνσεων. Επίσης η αποτίμηση που έχει αναφερθεί δεν μπορεί να συνεχισθεί εάν η αιτία που την επέβαλλε έπαψε να υπάρχει.

Ο υπολογισμός της τιμής κτήσης, του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων και όλων των κυκλοφορούντων ενσωμάτων στοιχείων γίνεται με σταθμισμένες μέσες τιμές και τις μεθόδους FIFO και LIFO.

Σε περίπτωση όπου το ποσό που απαιτείται για την εξόφληση ενός χρέους είναι μεγαλύτερο απ' αυτό που εισπράχθηκε, η διαφορά αυτή θα πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα. Απόσβεση της διαφοράς αυτής θα γίνεται κατά λογικό ποσό κάθε χρόνο ούτως ώστε να ολοκληρωθεί η απόσβεση το αργότερο στο διάστημα εξόφλησης του χρέους.

Και τέλος οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα ποσά που είναι απαραίτητα. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οποιαδήποτε εξαίρεση, απόκλιση, διόρθωση ή παρέκκλιση πάνω στα άρθρα της οδηγίας πρέπει να αναλύονται με σαφήνεια και ειλικρίνεια στο προσάρτημα.

2.5 Ειδικές διατάξεις για ορισμένους λογαριασμούς του ισολογισμού

Το τέταρτο μέρος της 4^{ης} οδηγίας αναφέρεται σε κάποιες ειδικές διατάξεις που έχουν άμεση ισχύ και εφαρμογή σε ορισμένους λογαριασμούς του ισολογισμού. Ως πάγιο ενεργητικό θεωρείται το μέρος εκείνο του ισολογισμού, όπου τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν κατά διαρκή τρόπο για τους σκοπούς της επιχείρησης. Η τιμή κτήσης ή το κόστος κατασκευής κάθε παγίου στοιχείου, οι προθήκες, οι μειώσεις και οι μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά και οι προσθήκες των διορθώσεων που έγιναν μέσα στη χρήση πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά. Επίσης για τις διορθώσεις αξιών, θα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό αφαιρετικά από τα σχετικά κονδύλια ή στο προσάρτημα.

Επίσης εάν κατά το χρόνο σύνταξης των πρώτων ετησίων λογαριασμών, η τιμή κτήσης ή το κόστος κατασκευής ενός παγίου στοιχείου, δεν μπορεί να υπολογισθεί χωρίς δυσανάλογα έξοδα

καθυστέρησης, η αναπόσβεστη αξία στην αρχή της χρήσης μπορεί να θεωρηθεί σαν τιμή κτήσης ή κόστος κατασκευής.

Σχετικά τώρα με τα έξοδα που έγιναν κατά τη χρήση και αφορούν την επόμενη και οποιαδήποτε άλλα έσοδα δεν είναι απαιτητά μέσα στη χρήση τους εμφανίζονται στους λογαριασμούς της τάξεως. Επίσης τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν ότι τέτοια έσοδα θα περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις.

Σχετικά με τις προβλέψεις τώρα για κινδύνους και έξοδα οι οποίες προορίζονται να καλύψουν ζημιές ή απαιτήσεις τρίτων η φύση τους καθορίζεται με σαφήνεια και κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανές αλλά βέβαιες ως προς το ποσό ή την ημερομηνία που θα πραγματοποιηθούν. Τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να επιτρέψουν τη διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη εξόδων που δημιουργήθηκαν κατά την κλειόμενη χρήση ή σε κάποια προηγούμενη.

ΜΕΡΟΣ Β΄
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η λογιστική πρακτική στη χώρα μας έχει καθιερώσει τη σύνταξη ετησίως του ισολογισμού του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του λογαριασμού διαθέσεως κερδών. Η σύνταξη των οικονομικών αυτών καταστάσεων έχει καταστεί υποχρεωτική από την εμπορική και φορολογική νομοθεσία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθορίζει λεπτομερειακά το περιεχόμενο και τη δομή των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων και προσαρμοζόμενο με τις απαιτήσεις της Ε.Ο.Κ. προβλέπει την κατάρτιση και άλλης οικονομικής καταστάσεως του «προσαρτήματος» που ήταν άγνωστη στη χώρα μας.

Έτσι με τη νέα διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 42α του ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 του π.δ. 409/1986, ορίζεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α) Τον ισολογισμό
- β) Τον λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης»
- γ) Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων
- δ) Το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται.

Εξάλλου το ΕΓΛΣ εκτός από τις παραπάνω καταστάσεις προβλέπει και την κατάρτιση της καταστάσεως του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως η οποία όμως δεν υποβάλλεται σε δημοσιότητα.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (πάντα σύμφωνα με το άρθρο 42^α του ν. 2190/1920) καταρτίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως και πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της εταιρείας.

Σε περίπτωση που η εφαρμογή των διατάξεων του νόμου περί οικονομικών καταστάσεων δεν επαρκεί για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της εταιρείας, πρέπει να παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού. Σε περίπτωση δε που η εφαρμογή μίας διατάξεως έρχεται σε αντίθεση με τις παραπάνω επιβάλλεται παρέκκλιση από τη διάταξη αυτή για να αποδοθεί η πραγματική εικόνα της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας.

Κάθε παρέκκλιση πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα με πλήρη αιτιολόγηση της και με πληροφορίες για τις επιδράσεις που ασκεί πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

4.1. Οι λογιστικές αρχές γενικά

Η λογιστική συσσωρεύει, αναλύει, προσδιορίζει, ποσοτικά ταξινομεί και συνοψίζει τα λογιστικά γεγονότα των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερόμενους με τις οικονομικές καταστάσεις. Η διαδικασία αυτή πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές.

Οι λογιστικές αρχές, λοιπόν, είναι κανόνες γενικά παραδεδεγμένοι οι οποίοι προσανατολίζουν τους λογιστές, στην κανονική κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι οι δρόμοι που πρέπει να ακολουθηθούν και οι τεχνικές που πρέπει να εφαρμοστούν για να επιτευχθούν οι βασικοί αντικειμενικοί στόχοι της χρηματοοικονομικής λογιστικής που κατά κύριο λόγο είναι η πληροφόρηση κυρίως των επενδυτών και των πιστωτών.

Οι γενικά παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές περιλαμβάνουν τις ισχύουσες, σε δεδομένη στιγμή, αρχές οι οποίες καθορίζουν ποιες οικονομικές πηγές πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία ως περιουσιακά στοιχεία και ποιες οφειλές πρέπει να καταχωρούνται ως υποχρεώσεις, ποιες μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και τι υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται, τότε οι μεταβολές αυτές πρέπει να καταχωρούνται, τον τρόπο που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις και οι μεταβολές τους πρέπει να μετριοούνται, ποιες πληροφορίες πρέπει να αποκαλύπτονται και πως πρέπει να αποκαλύπτονται και τέλος ποιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται και πιο το περιεχόμενο αυτών.

Οι γενικά παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές έχουν αναπτυχθεί με βάση την πείρα, την κρίση, τη συνήθεια, τη χρήση και σε μία σημαντική έκταση την πρακτική ανάγκη.

Οι λογιστικές αρχές είναι ανθρώπινα κατασκευάσματα, δεν είναι φυσικοί νόμοι και συνεπώς δεν είναι αμετάβλητες. Απεναντίας, εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς καθ' ότι επηρεάζονται από τη λογιστική πρακτική, από τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, από τους νομικούς κανόνες, από τις γνώμες και ενέργειες των μετόχων, πιστωτών, εργατικών ενώσεων, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, καθώς και από την πείρα των λογιστών. Μεταβολές σ' αυτούς τους παράγοντες επηρεάζουν τις λογιστικές αρχές και τις λογιστικές διαδικασίες.

Σε μερικές χώρες οι λογιστικές αρχές έχουν καθιερωθεί από την νομοθεσία και τις λογιστικές επιστημονικές οργανώσεις έχουν δε επηρεαστεί από τις αρχές και το σχέδιο αυτών.

Στη χώρα μας, οι κυριότερες από τις λογιστικές αρχές προβλέπονται στο άρθρο 43 παράγραφος 1-2 του νόμου «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» που τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 409/1986.

Από τις κύριες λογιστικές αρχές προκύπτουν πολλές φορές και άλλες επίσης σημαντικές αρχές που πρέπει να ακολουθούνται. Εδώ παραθέτουμε μερικές σημαντικές λογιστικές αρχές που απορρέουν απ' τον νόμο 2190/1920 και το προεδρικό διάταγμα των οδηγιών της Ε.Ο.Κ. και στην εν λόγω περίπτωση της 4ης οδηγίας, που μας ενδιαφέρει. Ονομαστικά λοιπόν αναφέρονται:

- 1) Η αρχή της πιστής απεικόνισης της πραγματικότητας.
- 2) Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας ή αρχή του ιστορικού κόστους.
- 3) Η αρχή της συντηρητικότητας.
- 4) Η αρχή της συνεχίσεως της δραστηριότητας της εταιρείας.
- 5) Η αρχή της σταθερότητας των λογιστικών μεθόδων από την οποία απορρέει η εξίσου σημαντική
- 6) Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- 7) Η αρχή του μη συμψηφισμού ανομοιογενών λογαριασμών.
- 8) Η αρχή της δημοσιότητας.

4.2. Οι λογιστικές αρχές των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων ειδικότερα

Στο σημείο αυτό θα ήταν ορθότερο να εξετάσουμε λεπτομερέστερα τις λογιστικές αρχές των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων βλέποντας αναλυτικότερα τι υιοθετεί η Ελλάδα και πως προσαρμόζεται με βάση τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ. (και ειδικότερα της 4ης οδηγίας) που αποτελούν και την κύρια αιτία προσαρμογή του νόμου 2190/1920 με το π.δ. 409/1986.

4.2.1. Η αρχή της πιστής απεικόνισης της πραγματικότητας

Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. Η σπουδαιότητα της είναι μεγάλη και υιοθετείται πιστά από την ελληνική νομοθεσία. Η αρχή αυτή προβλέπεται στο άρθρο 42α του νόμου περί Α.Ε. και τροποποιεί το άρθρο 29 του π.δ. 409/1986. Αναφέρεται στην πιστή εικόνα της περιουσίας (που πρέπει να δίνουν οι λογαριασμοί) καθώς και της καταστάσεως των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου του π.δ. της Ελληνικής νομοθεσίας αναφέρεται:

«παράγραφος 2: Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου (42α) και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43^α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

«παράγραφος 3 : Σε περίπτωση που η εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43^α δεν επαρκεί για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας που απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 2 παρέχονται όλες οι αναγκαίες σημαντικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εάν σε εξαιρετικές περιπτώσεις η εφαρμογή μία από τις παραπάνω διατάξεις έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της προηγούμενης παραγράφου 2, επιβάλλεται η παρέκκλιση από αυτή τη διάταξη για να αποδοθεί η

πραγματική εικόνα που προβλέπεται από την πιο πάνω παράγραφο 2. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα μαζί με την πλήρη αιτιολόγησή της και με πληροφορίες για τις επιδράσεις της πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

4.2.2. Η αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας ή αρχή του ιστορικού κόστους.

Η αρχή αυτή απορρέει από την υιοθέτηση της μεθόδου του ιστορικού κόστους με την οποία καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αγοραστική αξία του νομίσματος. Οι λογιστικές εγγραφές απεικονίσεως της αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων, της πραγματοποιήσεως εσόδων, εξόδων, της δημιουργίας υποχρεώσεων και στοιχείων καθαρής θέσεως καταχωρούνται στα βιβλία στο κόστος κτήσεως. Η αρχή αυτή λοιπόν, με άλλα λόγια, ορίζει ότι οι αρχές διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως και εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο κόστος κτήσεως αυτών.

Οι λόγοι που συνηγορούν στην παραδοχή του ιστορικού κόστους ως βάσης των λογιστικών καταχωρήσεων και παρουσιάσεων είναι κυρίως ότι:

- Το κόστος κτήσεως προσδιορίζεται αντικειμενικά στην αγορά βάσει της προσφοράς και της ζήτησεως δηλαδή προσδιορίζεται από λογικούς αγοραστές και πωλητές σε εκτέλεση αμφοτεροβαρών συμβάσεων.
- Το κόστος κτήσεως απεικονίζει την αξία του απαιτούμενου στοιχείο κατά το χρόνο της αποκτήσεώς του.
- Το κόστος κτήσεως μπορεί εύκολα να επαληθευθεί από τους λογιστές και ελεγκτές.
- Το κόστος κτήσεως είναι εύκολο να προσδιοριστεί είναι συντηρητικό και σχετίζεται άμεσα με την παροχή της πραγματοποιήσεως των εσόδων.

Από την αρχή αυτή απορρέουν επίσης και οι εξής συνέπειες:

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού με τη νομισματική τους αξία κτήσεως.
- Η απόσβεση των παγίων στοιχείων υπολογίζεται επί της νομισματικής αξίας κτήσεως.
- Ο πληθωρισμός δεν ασκεί επίδραση επί της νομισματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Μόνο σε περίπτωση νόμιμης αναπροσαρμογής του ισολογισμού γίνεται η διόρθωση των αξιών και η ανακατάταξη τους στον ισολογισμό.

4.2.3. Η αρχή της συντηρητικότητας ή συνέσεως

Η αρχή αυτή ορίζεται στο άρθρο 31 παράγραφος 1γ της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ. Στη χώρα μας καθιερώνεται με το άρθρο 43 παράγραφος 1 του νόμου περί Α.Ε. Όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του Π.Δ. 409/1986.

Κατά την αρχή αυτή τα μεν έσοδα και κέρδη θα εμφανίζονται λογιστικώς κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς τους, τα δε έξοδα και οι ζημιές από τη στιγμή που θα διαπιστωθεί η πιθανή τους πραγματοποίηση. Συνεπώς η υποτίμηση θα ληφθεί υπόψιν και θα αχθεί σε μείωση του οικονομικού αποτελέσματος ενώ η υπερτίμηση ενός στοιχείου, εφόσον δεν έχει πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της χρήσεως δεν πρέπει να θεωρηθεί ως κέρδος.

Η αρχή της συντηρητικότητας βρίσκει εφαρμογή και στην ελληνική νομοθεσία και πρακτική. Τόσο ο Κώδικας φορολογικών στοιχείων και η φορολογική νομοθεσία και νομολογία όσο και το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθούν την αρχή της συντηρητικότητας.

Έτσι στο Π.Δ. 469/1986 34 παρ. γ ορίζονται τα εξής:

«παράγραφος γ : Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

- σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή.

- λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται στην περίοδο περάτωσης της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του Ισολογισμού.
- Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

4.2.4. Η αρχή της συνέχισεως της δραστηριότητας της εταιρείας

Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με το άρθρο 43 του νόμου 2190/1920 «περί Α.Ε.» όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 34 του π.δ. 409/1986. Την αγωγή αυτή προβλέπει και 4^η οδηγία της Ε.Ο.Κ. (άρθρο 31).

Η εν λόγω αρχή αναφέρεται στους κανόνες αποτίμησης και ορίζει ότι κατά την αποτίμηση των στοιχείων της περιουσίας μίας επιχειρήσεως θεωρείται δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητάς της, δηλαδή ότι βρίσκεται σε λειτουργία. Κατά το υπ' αριθμ. 1 λογιστικό πρότυπο της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκεται κανονικά σε λειτουργία και προβλέπεται ότι θα εξακολουθεί να λειτουργεί στο μέλλον. Δεν υπάρχει λοιπόν, πρόθεση ούτε υποχρέωση της επιχείρησης της εταιρείας να τεθεί σε διάλυση ή εκκαθάριση είτε να μειώσει αισθητά τη δραστηριότητά της. Όπως αναφέραμε η σημασία της αρχής αυτής γίνεται φανερή κατά την αποτίμηση των στοιχείων της περιουσίας. Είναι προφανές ότι διαφορετικά υπολογίζεται η αξία της περιουσίας μίας επιχειρήσεως που είναι σε λειτουργία και διαφορετικά μίας επιχείρησης που βρίσκεται σε λύση και εκκαθάριση.

4.2.5. Η αρχή της σταθερότητας των λογιστικών μεθόδων

Η αρχή αυτή καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 42β παράγραφος 1 του νόμου 2190/1920 «περί Α.Ε.» όπως τροποποιήθηκε με

το άρθρο 30 του Π.Δ. 409/1986. Αν κρίνουμε γενικότερα, η αρχή αυτή εντάσσεται και στο άρθρο 43 του νόμου (Π.Δ. 409/1986 άρθρο 34 παρ. 1β). Ορίζει κυρίως τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων - π.χ. ως προς τη δομή, της χρήσεις κλπ. - αλλά αναφέρεται και σε μία σταθερότητα που πρέπει να υπάρχει γενικότερα στις λογιστικές μεθόδους όπως π.χ. στην αποτίμηση. Συγκεκριμένα η ελληνική νομοθεσία αναφέρεται (Άρθρο 30 παράγραφος 1 Π.Δ. 409/1986):

«Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού» «αποτελέσματα χρήσης» και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του Νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς».

Ακόμα στο άρθρο 24 του ίδιου προεδρικού διατάγματος αναφέρεται:

«παράγραφος β : Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση».

Αναφερόμενοι βέβαια στο τελευταίο, χρειάζεται να πούμε ότι ανήκει σε ένα γενικότερο κεφάλαιο όπου προσδιορίζονται λεπτομερώς οι κανόνες αποτίμησης οι οποίοι είναι από μόνοι τους σημαντικό στοιχείο που ενδιαφέρει την μελέτη μας και αναλύεται εκτενέστερα σε επόμενο κεφάλαιο.

4.2.6. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Από την πιο πάνω αρχή προκύπτει αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η αρχή αυτή είναι βασική και ισχύει τόσο στη λογιστική όσο και στη φορολογία. Επηρεάζει άμεσα τους κανόνες αποτίμησης και είναι μία απ' τις απαραίτητες προϋποθέσεις για να λειτουργήσουν οι κανόνες αυτοί. Με την αρχή αυτή ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση, λογίζονται μέσα σε αυτή ανεξάρτητα απ' την ημερομηνία

είσπραξης του εσόδου ή πληρωμής του εξόδου. Η αρχή αυτή αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1δ του Π.Δ. 409/1986.

4.2.7. Η αρχή του μη συμψηφισμού ανομοιογενών λογαριασμών

Την αρχή αυτή έχει καθιερώσει η 4η οδηγία της ΕΟΚ (άρθρο 7) αλλά και η νομοθεσία ορισμένων χωρών καθώς και ορισμένα λογιστικά τους σχέδια. Με βάση αυτή δεν επιτρέπεται συμψηφισμός λογαριασμών μεταξύ ενεργητικού και παθητικού ή εσόδων και εξόδων. Συγκεκριμένα η ελληνική νομοθεσία αναφέρει (Π.Δ. 409/1986 Άρθρο 30 παράγραφος 7):

«Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και του παθητικού ή των λογαριασμών ενεργητικού και του παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο, της μεταξύ τους διαφοράς».

4.2.8. Η αρχή της δημοσιότητας

Η αρχή της δημοσιότητας υπάρχει γενικότερα στη διεθνή λογιστική πρακτική. Καθιερώνεται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Norme 1), από την 4η οδηγία της ΕΟΚ (άρθρο 47) καθώς και από το άρθρο 43β του νόμου 2190/1920 «περί Α.Ε.» όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 409/1986 άρθρο 36.

Με την εν λόγω αρχή ορίζεται ότι οι λογιστικές μέθοδοι καθώς και τα στοιχεία για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να συντάσσονται κατά τρόπο σαφή και σύντομο ούτως ώστε να δημοσιεύονται σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία κάθε χώρας για να μπορεί έτσι να επιτυγχάνεται η καλή πληροφόρηση, που όπως έχουμε αναφέρει είναι ένας απ' τους σημαντικούς σκοπούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής, αλλά και ο έλεγχος από τον κάθε ενδιαφερόμενο.

Η ελληνική νομοθεσία επιβάλλει στις Α.Ε. να δημοσιεύουν τους ισολογισμούς και τον λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», σε ορισμένες

εφημερίδες για να πληροφορούνται οι ενδιαφερόμενοι για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Μετά την ανάλυση των αρχών πάνω στις οποίες βασίζονται οι ελληνικές οικονομικές καταστάσεις θα ήταν σωστό, να αναλύσουμε τους κανόνες που διέπουν την αποτίμηση.

Έτσι λοιπόν θα πρέπει να σημειώσουμε ότι η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, καθώς επίσης και πάνω στις παρακάτω αρχές:

α) Πρώτα απ' όλα για να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση η συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης θεωρείται ως δεδομένη.

β) Κατά δεύτερον θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι κανόνες αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια χωρίς να υπάρχουν μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ) Τρίτον θα πρέπει να τονίσουμε ότι η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα στις εξής περιπτώσεις:

i) Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή.

ii) Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

iii) Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις.

δ) Μία τέταρτη αρχή και ιδιαίτερα σημαντική είναι ότι τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το πότε έχουν εισπραχθεί ή πότε έχουν πληρωθεί.

ε) Επίσης τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού καθώς και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά.

στ) Και τέλος τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Θα πρέπει να τονίσουμε το γεγονός ότι παρέκκλιση από τις παραπάνω αρχές επιτρέπεται αλλά μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Οποιαδήποτε τέτοια παρέκκλιση, θα πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα πλήρως αιτιολογημένη με όλες τις διευκρινίσεις.

Στο δεύτερο μέρος που αφορά τους κανόνες αποτίμησης θα πρέπει να υπερτονίσουμε κάποια ιδιαίτερα σημεία που χρειάζονται περαιτέρω ανάλυση.

Τα θέματα αυτά αφορούν τα ποσά των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, τις ομολογίες, τις συναλλαγματικές διαφορές, την υπεραξία της επιχείρησης (Goodwill), τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις».

Αναλυτικότερα όσον αφορά τα έξοδα πολιτικής απόσβεσης, τα οποία αναφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης. Συγκεκριμένα, οι κατηγορίες «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», οι τόκοι δανείων καταναγκαστικής περιόδου, τα ποσά των λογαριασμών «έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων», και τα «λοιπά έξοδα εγκατάστασης», θα πρέπει να σημειωθεί ότι αποσβένονται είτε ολοκληρωτικά κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Ένα άλλο θέμα ιδιαίτερα σημαντικό που θα πρέπει να αναλυθεί περαιτέρω είναι οι ομολογίες. Και συγκεκριμένα οι ομολογίες οι οποίες έχουν εκδοθεί από την εταιρεία και εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρεία οφείλει να τις εξοφλήσει. Το πρόβλημα με τις ομολογίες έγκειται στο σημείο των διαφορών. Συγκεκριμένα οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων

πολυετούς απόσβεσης «διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών, συγκεκριμένα της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκατάστασης». Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου.

Επίσης στο λογαριασμό έξοδα πολυετούς απόσβεσης καταχωρούνται και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από δάνεια, ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα. Με την προϋπόθεση όμως τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές να έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Η απόσβεση των συναλλαγματικών διαφορών γίνεται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης.

Μετά τώρα 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 σε νέο. Το σύνολο των ποσών που εμφανίζεται στα έξοδα εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης» και αφορούν τη χρήση, αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

Όσον αφορά τώρα την υπεραξία της επιχείρησης η οποία δημιουργείται κατά την εξαγορά ή την συγχώνευση ολόκληρης της οικονομικής μονάδας και η οποία είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του υλικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία της επιχείρησης» των ασωμάτων ακινητοποιήσεων. Η απόσβεση της υπεραξίας γίνεται είτε ολοκληρωτικά, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, χωρίς όμως να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια.

Σχετικά τώρα με τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» ο οποίος ανήκει στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας». Η απόσβεσή τους γίνεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, με την προϋπόθεση όμως να γίνονται μέσα στο χρόνο της παραχωρητικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Παρόλα αυτά η απόσβεση θα πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

Και τέλος τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου.

Σχετικά με τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία η αποτίμησή τους γίνεται της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η τιμή αυτή θα πρέπει να σημειωθεί ότι προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται από τις αποσβέσεις που προβλέπονται.

Η τιμή κτήσης που προαναφέραμε θα πρέπει να εξηγήσουμε ότι είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, στην οποία προστίθενται τα ειδικά έξοδα αγοράς και αφαιρούνται οι τυχόν εκπτώσεις. Στην τιμή κτήσης δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα κτήσης των ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά, τα μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων. Όλα αυτά τα έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων της κατηγορίας» λοιπά έξοδα εγκατάστασης.

Σαν κόστος παραγωγής ή κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνεται η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και των άλλων διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων. Στην

τιμή αυτή προστίθεται βέβαια και το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε καθώς και τα γενικά έξοδα αγορών.

Μετά τους ορισμούς της τιμής κτήσης και του κόστους παραγωγής σκόπιμο είναι να αναφέρουμε και λίγα πράγματα για την απόσβεση. Η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη, της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται βέβαια είτε στη χρησιμοποίησή του, είτε στην πάροδο του χρόνου είτε στην οικονομική του αποζημίωση. Η απόσβεση γίνεται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης αποσβέσεως που πολύ πιθανόν να πραγματοποιηθούν, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα.

Σε περίπτωση τώρα υποτίμησης ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ασχέτως αν αυτό υπόκειται σε απόσβεση ή όχι, εάν προβλεφθεί ότι η αποτίμηση θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ούτως ώστε όταν γίνει η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνει στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Η πρόβλεψη αυτή βαραίνει το αποτέλεσμα χρήσης και το ποσό εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης ή στο προσάρτημα.

Όσον αφορά τώρα τις συμμετοχές σε Α.Ε., τις μετοχές Δ.Κ. τα χρεόγραφα καθώς και οποιαδήποτε τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, η αποτίμησή τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της μικρής κλήσης ή της αποτίμησης τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής τους.

Η διαφορά που μεταξύ της συνολικής τιμής κτήσης και της αντίστοιχης χαμηλότερης τρέχουσας τιμής, που προκύπτει από την αποτίμηση της περίπτωσης αυτής, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης, με χρεωπίστωση των οικείων λογαριασμών συμμετοχών, τίτλων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων κοινωνικών χρεογράφων.

Σχετικά τώρα με τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποτελούν Α.Ε., και οι τυχόν τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής του. Η τυχόν διαφορά καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης με πίστωση του λογαριασμού πρόβλεψης.

Απαραίτητος επίσης είναι και ο ορισμός της τρέχουσας τιμής σε διάφορες περιπτώσεις. Δηλαδή για τους εισαγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος, της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Για τις μετοχές Α.Ε. που δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και τους τυχόν τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των επιχειρήσεων. Για τις λοιπές συμμετοχές, τα μη εισαγμένα στο χρηματιστήριο χρεόγραφα και τους λοιπούς τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, η τιμή κτήσης τους.

Και τέλος για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίου ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Η αποτίμηση των χρεογράφων τίτλων, οι οποίοι έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και που δεν είναι εισαγμένα στο χρηματιστήριο, όπως για παράδειγμα τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, γίνεται στην κατ' είδους παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Τα αποθέματα αποτιμούνται χωριστά για κάθε είδος στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η εταιρεία μπορεί να αγοράσει ή να παράγει, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα αποθέματα του κάθε είδους στην κατάσταση, που βρίσκονται στην ημέρα εκείνη.

Πέρα όλων αυτών δεν έχουμε αναφερθεί καθόλου στις απαιτήσεις οι οποίες είναι άλλοτε ανεπίδεκτες εισπράξεις και άλλοτε είναι σε ξένο νόμισμα. Οι απαιτήσεις λοιπόν οι οποίες είναι ανεπίδεκτες εισπράξεις

αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή αξία κατά το χρόνο σύνταξής του. Οι απαιτήσεις από την άλλη, και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των δραχμών που προκύπτει από τη μετατροπή του κάθε ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι συναλλαγματικές διαφορές τώρα που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, κατά ξένο νόμισμα, χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και τέλος μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα μεταφέρονται και αυτές στα αποτελέσματα χρήσεως.

Σχετικά τώρα με τα εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα στοιχεία υποκαταστημάτων που έχουν την έδρα τους στο εξωτερικό μετατρέπονται σε δρχ. με την εξής λογική:

- Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων καθώς και οι κινητές αξίες μετατρέπονται σε δρχ. με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης κάθε στοιχείου.
- Τα αποθέματα μετατρέπονται σε δρχ. με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κτήσης τους, είτε πρόκειται για αγορά είτε για παραγωγή.
- Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, μετατρέπονται σε δρχ. με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.
- Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται σε δρχ. με την μισή τιμή του ξένου νομίσματος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις μετατροπές αυτές, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, μόνο όταν αναφέρονται

στα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού (εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων), στη μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων, των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, και των εσόδων και των εξόδων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές όμως που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δρχ. των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

6.1 Γενικά για τον Ισολογισμό

Ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατά είδος κι αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως σε ορισμένη χρονική στιγμή, αποτιμημένο με το ίδιο νόμισμα.

Ο ισολογισμός προκύπτει απο την απογραφή της οποίας αποτελεί και περίληψη. Εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως συνοπτικά, κατά είδος και αξία.

Όπως προαναφέραμε στον ισολογισμό πρέπει να αναφέρονται με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια τα στοιχεία της επιχείρησης ταξινομημένα με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορεί να γίνει κατανοητός και ο μελετητής να τον συγκρίνει με προηγούμενους ισολογισμούς ή ισολογισμούς ομοειδών επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσίας της επιχειρήσεως και γι' αυτό δημοσιεύεται. Έτσι μπορούν να πληροφορηθούν και οι "τρίτοι" (πελάτες, πιστωτές, τράπεζες κλπ) που ενδιαφέρονται για την εξέλιξη της επιχειρήσεως, ανά πάσα στιγμή, ποια θέση αυτή κατέχει και πως εξελίσσεται οικονομικά.

6.2 Χρόνος Σύνταξης

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία και το Ε.Γ.Λ.Σ. ο ισολογισμός καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της οικονομικής μονάδας και δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημά τους σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Χρήση καλείται το χρονικό διάστημα που περικλείεται μεταξύ δυο διαδοχικών απογραφών ή ισολογισμών το οποίο κατά κανόνα είναι ετήσιο και δεν είναι ανάγκη να συμπίπτει πάντοτε με το ημερολογιακό ή οικονομικό έτος, αλλά να έχει διαφορετική έναρξη και λήξη ανάλογα με τις ιδιομορφίες τις εργασίες ή τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας.

Σύμφωνα με τη νομοθεσία ο ισολογισμός συντάσσεται μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχείρισης ή αν πρόκειται για Α.Ε. ή συνεταιρισμό σε τέσσερις μήνες και ακόμα αν αφορά επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, μέσα σε έξι μήνες.

Ο ισολογισμός τέλους χρήσεως είναι τελικός της χρήσεως που κλείνει κι αρχικός της νέας χρήσεως που ξεκινάει.

6.3 Είδη Ισολογισμών

Πολλές φορές κρίνεται σκόπιμο να ερευνηθεί η πορεία μιας οικονομικής μονάδας και να μπορέσει να γίνει ο κατάλληλος σχεδιασμός από την διοίκηση της να συντάσσονται ισολογισμοί σε σύντομο χρόνο κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ανα μήνα ή δυο μήνες. Οι ισολογισμοί αυτοί δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Στη λογιστική πρακτική διακρίνουμε αρκετά είδη ισολογισμών ανάλογα με τις διατάξεις που επιβάλλουν την σύνταξή τους ή με τις επιδιώξεις κάθε επιχειρήσεως όπως επιβάλλει πολλές φορές η εμπορική πρακτική. Μερικά είδη παραθέτουμε εδώ:

- Αρχικός ισολογισμός. Αποτελεί τη βάση της έναρξης των εργασιών μιας οικονομικής μονάδας. Συγκρίνεται με τον ισολογισμό τέλους χρήσεως και εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως. Στο άρθρο 41 του νόμου 2190/1920 ΑΕ ορίζεται ότι η οικονομική μονάδα κατά την έναρξη των εργασιών της πρέπει να ενεργήσει την κατά τον εμπορικό νόμο απογραφή και φυσικά τον ισολογισμό που όπως αναφέραμε συντάσσεται βάση αυτής και την ακολουθεί.

- Τακτικός ισολογισμός εκμετάλλευσης ή Ισολογισμός τέλους χρήσης. Συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως και βάση αυτού εξάγεται το οικονομικό αποτέλεσμα, αν δηλαδή η οικονομική μονάδα έχει κέρδος ή ζημιά.

Τη σύνταξη ετήσιου ισολογισμού στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου προβλέπει το άρθρο 41 του νόμου 2190/1920.

- Ισολογισμός εκκαθαρίσεως. Συντάσσεται όταν διαλύεται πραγματικά μια επιχείρηση και αρχίζει το στάδιο της εκκαθαρίσεως. Με την

εκκαθάριση η επιχείρηση προχωρεί σε ρευστοποίηση του ενεργητικού της για την εξόφληση των υποχρεώσεών της. Αν υπάρξει πλεόνασμα έπειτα από αυτό διανέμεται στους μετόχους.

- **Ισολογισμός εκχωρήσεως.** Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται όταν μια επιχείρηση στο σύνολό της μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο οπότε κλείνουν και τα βιβλία της εκχωρούμενης επιχειρήσεως. Η επιχείρηση που προκύπτει μετά (ανάδοχη ή εκδοχή) συντάσσει και αυτή ισολογισμό ο οποίος αποτελεί τον αρχικό της.
- **Φορολογικός ισολογισμός.** Ο εν λόγω ισολογισμός δεν συμπίπτει πάντοτε με τον λογιστικό. Ορισμένα έξοδα τα οποία μπορεί να δικαιολογούνται λογιστικά και οικονομικά είναι δυνατόν να μην αναγνωρίζονται από τη φορολογική αρχή και έτσι είναι αναγκαίο να γίνει φορολογική αναμόρφωση ώστε να προσδιορισθεί το καθαρό κέρδος όχι μόνο λογιστικώς αλλά και φορολογικώς. Έτσι η προσαρμογή του λογιστικού ισολογισμού στις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας δημιουργεί παράλληλα το φορολογικό ισολογισμό.
- **Συνοπτικός ισολογισμός.** Με το άρθρο 42α παράγραφος 6 του νόμου 2190/20 ορίζεται ότι κάθε εταιρεία η οποία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια που θέτει ο νόμος (καθαρός κύκλος εργασιών 260 εκατομμύρια δρχ., μέσος όρος προσωπικά κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα κλπ) μπορεί να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς οι οποίοι χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις θα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.

6.4 Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης

Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ (βλ. σελ, 62). Στην κατάσταση του ισολογισμού περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του

υποδείγματος εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται εφόσον είναι ασήμαντα και γίνει η ανάλυσή τους στο προσάρτημα.

6.5 Δομή του ισολογισμού χρήσης

Η λογιστική πρακτική έχει καθιερώσει δυο τύπους εμφάνισης ισολογισμών. Τον ισολογισμό με οριζόντια διάταξη και τον ισολογισμό με κάθετη διάταξη. Τους δυο αυτούς τύπους υιοθετεί και η ΕΟΚ αναφέροντάς τους στην 4η οδηγία της.

Η οριζόντια διάταξη (balance sheet) στηρίζεται στην εξίσωση: Ενεργητικό = Υποχρεώσεις + Καθαρή Περιουσία. Καταρτίζεται σε δυο παράπλευρα σκέλη όπου στα αριστερά αναφέρεται το Ενεργητικό και δεξιά το Παθητικό. Έτσι εμφανίζει περίπου την ακόλουθη μορφή:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Στοιχεία Ενεργητικού	Πάγια Κυκλοφορούντα	Ιδ. Κεφ. ή Καθ.περ Υποχρεώσεις	Στοιχεία Παθητικού
(σχήμα χ1)			

Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού είναι καταταγμένα με ορισμένη τάξη. Στην Ελλάδα τα στοιχεία του Ενεργητικού καταχωρούνται κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως ξεκινώντας από τα γήπεδα και τελειώνοντας στα μετρητά ενώ οι υποχρεώσεις στο παθητικό καταχωρούνται κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού λήξης και εξόφλησης τους αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις λήγουσες υποχρεώσεις.

Συνοπτικά ενδεικτική κατάταξη των στοιχείων στον ελληνικό ισολογισμό γίνεται ως εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- 1) Οφειλόμενο κεφάλαιο
- 2) Έξοδα εγκαταστάσεως
- 3) Ασώματες ακινητοποιήσεις
- 4) Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- 5) Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 6) Αποθέματα
- 7) Απαιτήσεις
- 8) Χρεόγραφα
- 9) Διαθέσιμα
- 10) Μεταβατικοί λογ/μοι ενεργητικού
- 11) Λογαρ/οι τάξεως χρεωστικοί

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

- 1) Κεφάλαιο
- 2) Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- 3) Διαφορές αναπροσαρμογής
- 4) Αποθεματικό κεφάλαιο
- 5) Αποτελέσματα εις νέο
- 6) Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
- 7) Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- 8) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
- 9) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
- 10) Μεταβατικοί λογ/μοι Παθητικού
- 11) Λογ/μοι τάξεως Πιστωτικοί

(ΣΧΗΜΑ Χ2)

Η δομή του ισολογισμού και η μορφή εμφανίσεως του απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μια χρήση στην άλλη εκτός από ειδικές περιπτώσεις και εφόσον η παρέκκλιση θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του ισολογισμού απεικονίζονται σε δυο σκέλη στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς:

- α) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και
- β) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

Τα αποσβεσμένα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην αξία κτήσεώς τους. Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθ'ενός απ'αυτό και κατά κατηγορίες αυτών, όπως φαίνεται και από το υπόδειγμα.

Στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά η δραχμική αξία των υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής ο διαχωρισμός των αξιών σε δρχ. και ξένα νομίσματα είναι δυνατό να γίνεται με κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται.

Επίσης για κάθε κονδύλι στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον κωδικό ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου. Κατά τη δημοσίευση της κατάστασης οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

6.6 Το περιεχόμενο του ισολογισμού τέλους χρήσης αναλυτικά

6.6.1 Ενεργητικό

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών υλικών ή άυλων που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν σε νομισματικές μονάδες. Με άλλα λόγια το ενεργητικό περιλαμβάνει το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης των απαιτήσεων και των δικαιωμάτων της τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα για την εκπλήρωση του σκοπού της.

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του ισολογισμού του ΕΓΛΣ όπως εναρμονίστηκε με την 4η οδηγία της ΕΟΚ το ενεργητικό διακρίνεται συνοπτικά ως εξής:

A.- ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

B.- ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΕΩΣ

Γ.- ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

α) Ασώματες ακινητοποιήσεις

β) Ενσώματες ακινητοποιήσεις

γ) Χρηματοοικονομικές ακινητοποιήσεις

Δ.- ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

α) Αποθέματα

β) Απαιτήσεις

γ) Κινητές αξίες

δ) Διαθέσιμα

E.- ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ (μεταβατικοί)

ΣΤ.- ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ

6.6.2 Οφειλόμενο κεφάλαιο

Οφειλόμενο κεφάλαιο είναι το μέρος του μετοχικού (όταν πρόκειται για Α.Ε.) ή εταιρικού (όταν πρόκειται για Ε.Π.Ε.) κεφαλαίου που οι μέτοχοι (ή οι εταίροι) οφείλουν να καταβάλλουν για την εξόφληση της αξίας των μετοχών τους (ή των εταιρικών μεριδίων τους αντίστοιχα για Ε.Π.Ε.).

Για το οφειλόμενο κεφάλαιο το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει το υπόλοιπο του λογαριασμού 18.12 περιλαμβάνονται οι μετά το τέλος της επόμενης τους ισολογισμού χρήσεως, μεταβλητές δόσεις του οφειλομένου κεφαλαίου της εταιρείας που έχει κληθεί να καταβληθεί, καθώς και το οφειλόμενο κεφάλαιο που ως τότε δεν έχει κληθεί να καταβληθεί.

6.6.3 Έξοδα εγκαταστάσεως

Ορισμός

Κατά τον ορισμό του Ν. 2190/1920 έξοδα εγκαταστάσεως (πολυετούς απόσβεσης) είναι οι υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της εταιρείας, την απόκτηση των διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και την επέκταση ή την αναδιοργάνωσή της.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι αυτά που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας την απόκτηση μέσων εκμετάλλευσης κλπ όπως και στον Ν. 2190/1920. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά για το λόγο ότι εξυπηρετούν μια οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - σίγουρα μεγαλύτερη του ενός έτους.

Διακρίσεις

Τα έξοδα εγκατάστασης διακρίνονται και σε μικρότερες κατηγορίες εξόδων ως εξής:

- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων
- Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως

Σχόλια και λογαριασμοί που περιλαμβάνονται

Κατά τη διάταξη του άρθρου 43 παράγραφος 3δ' του Ν. 2190/1920 μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης, απαγορεύεται η 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. Ακόμα το άρθρο 43 § 3ε' του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι τα ποσά που εμφανίζονται στα έξοδα εγκαταστάσεως που αφορούν τη χρήση αναλύονται και επεξηγούνται πλήρως στο προσάρτημα.

Τα ποσά του λογαριασμού αυτού καθώς και των υπολογαριασμών του αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεως τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Ομοίως ορίζει και το λογιστικό σχέδιο.

Τα έξοδα αυτά απεικονίζονται στους λογαριασμούς 16.10 (κατηγορία1) 16.15 (κατηγορία2) 16.18 (κατηγορία3) 16.13,16.14, 16.16,16.17 και 16.19 (κατηγορία4) του Ε.Γ.Λ.Σ.

6.6.4 Πάγιο ενεργητικό

Έννοια και διακρίσεις

Λέγοντας πάγιο ενεργητικό εννοούμε τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας τα οποία χρησιμοποιούνται μόνιμα για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και συμβάλλουν διαρκώς στην παραγωγή εισοδήματος χωρίς σημαντική μεταβολή της μορφής τους.

Το πάγιο ενεργητικό διακρίνεται από το κυκλοφορούν ακριβώς γιατί χρησιμοποιείται μόνιμα και δεν προορίζεται για μεταπώληση. Στοιχεία της οικονομικής μονάδας που προορίζονται για μεταπώληση εντάσσονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Οι διατάξεις της Εμπορικής νομοθεσίας (άρθρο 42ε παράγραφος 2 του Ν. 2190/1920). Καθώς και του ΕΓΛΣ εναρμονίζονται πλήρως όσον αφορά την έννοια και το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ.

Έτσι όπως προβλέπεται στο Πάγιο Ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν

μακρόχρονα και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρεία με στόχο την χρησιμοποίησή τους για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροχρόνιες απαιτήσεις.

Κατά γενική ομολογία πάντως, για να χαρακτηριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως πάγιο πρέπει:

- Να χρησιμοποιείται μόνιμα προς διεξαγωγή των έργων της επιχείρησης
- Να μην προορίζεται για πώληση κάτω από ομαλές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης
- Να έχει διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από μια

Το ΕΓΛΣ παρ'όλα αυτά κάνει χρήση ενός ταυτόσημου και ισοδύναμου όρου στις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι το πάγιο ενεργητικό επειδή χρησιμοποιείται μόνιμα στην επιχείρηση - έχει δηλαδή κατά κάποιο τρόπο "ακίνητοποιηθεί" - φέρεται και ως "Ακίνητοποιήσεις". "Πάγιο Ενεργητικό" και "Ακίνητοποιήσεις" είναι δυο όροι που χρησιμοποιούνται αδιακρίτως στις οικονομικές καταστάσεις.

Εμφάνιση των παγίων στοιχείων στο ενεργητικό

Ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε' παράγραφος 8, ορίζει ότι για τον κάθε ένα από τους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων που εμφανίζονται στο ενεργητικό αναφέρονται χωριστά:

- Η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοπαραγωγής
- Οι προσθήκες και οι βελτιώσεις
- Οι μειώσεις και οι μεταφορές που έγιναν στη χρήση
- Οι αποσβέσεις της χρήσεως
- Οι τυχόν διορθώσεις που έγιναν μέσα στη χρήση ή πάνω στις αποσβέσεις των προηγούμενων χρήσεων
- Οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά την ημερομηνία αυτή

6.6.5 Βασικές κατηγορίες παγίου ενεργητικού (Ακινήτοποιήσεις)

Ασώματες ακινήτοποιήσεις

Είναι τα ασώματα (άυλα) οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα άυλα αυτά πάγια στοιχεία καθώς και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους απεικονίζονται στους λογαριασμούς 16.11,16.12 (κατηγορία1), 16.10,16.03 (κατηγορία2), 16.00 (κατηγορία3), 16.98 (κατηγορία4) και 16.04,16.05 (κατηγορία5) του ΕΓΛΣ.

6.6.6 Ενσώματες ακινήτοποιήσεις

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Οι ακινήτοποιήσεις καθώς και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους απεικονίζονται στους λογαριασμούς 10.00 και 10.10 (κατηγορία1), 10.01-10.06, 10.11-10.16 και 10.99 (κατηγορία 2), 11 (κατηγορία 3), 12 (κατηγορία 4), 13 (κατηγορία 5), 14 (κατηγορία 6) και 15, 32.00 καθώς και 50.08- χρεωστικά υπόλοιπα - (κατηγορία 7).

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

Τυχόν προβλέψεις απαξιώσεις και υποτιμήσεις άλλων παγίων στοιχείων (λογαριασμό 44.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από τα κονδύλια των κατηγοριών 2 (λογαριασμό 10.01-06, 10.11-16-10.99), 3 (λογαριασμό 11), 4 (λογαριασμό 12), 5 (λογαριασμό 13) και 6 (λογαριασμό 14).

6.6.7 Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματικές απαιτήσεις

Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής

τους και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-7), στο λογαριασμό αυτό με άλλα λόγια, οι κάθε είδους συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες οικονομικές μονάδες, οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα ακινητοποιήσεων και οι κάθε είδους μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, οι απαιτήσεις δηλ. που είναι εισπρακτέες μετά τη λήξη του επόμενου του ισολογισμού έτους. Οι συμμετοχές και οι απαιτήσεις αυτές παρουσιάζονται στους υπολογαριασμούς: 18.00 (κατηγορία1), 18.01 (κατηγορία2), 18.02-18.03 (κατηγορία3), 18.04-18.05 (κατηγορία4), 18.07-18.08 (κατηγορία5), 18.15-18.16 (κατηγορία6) και 18.06, 18.11, 18.13 καθώς και 18.14 (κατηγορία7).

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

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων λήξεως μετά τη λήξη του επομένου του ισολογισμού έτους (λογαριασμό 18.09 & 18.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 5 (λογαριασμό 18.01).

6.6.8 Αποτίμηση των παγίων στοιχείων κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τέλους χρήσης

Κατά τις διεθνώς παραδεγμένες λογιστικές αρχές τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται κατά τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης στην αξία αγοράς ή κτήσης (ιστορικό/πραγματικό κόστος). Τον συγκεκριμένο αυτό τρόπο αποτίμησης εγκρίνουν:

α) ο Κ.Φ.Σ. (άρθρο 41 παράγραφος 3 π.δ. 99/1977)

β) ο νόμος 2190/1920 “περί Α.Ε.” ο οποίος ορίζει (άρθρο 43 §5 περίπτωση α’) ότι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην τιμή ή αξία κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις νόμιμες αποσβέσεις.

Τα έξοδα επισκευής και συντηρήσεως των παγίων στοιχείων είναι έξοδα εκμεταλλεύσεως και έτσι δεν προστίθεται στην αξία των παγίων αλλά μεταφέρονται στα οικονομικά αποτελέσματα και εκπίπτουν από τα έσοδα και κέρδη της χρήσεως.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κάνει τις εξής υποδείξεις στο θέμα της αποτίμησης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

- Η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου πρέπει να αντιστοιχεί στο ιστορικό (πραγματικό) κόστος.
- Το ιστορικό κόστος περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και όλα τα άμεσα έξοδα που απαιτούνται μέχρι να τεθεί το πάγιο στοιχείο σε χρήση και εκμετάλλευση.
- Αν προκληθεί αλλοίωση στο πάγιο στοιχείο και προκαλέσει πτώση της αξίας του κάτω της λογιστικής αξίας, η τελευταία αξία θα πρέπει να αποτιμηθεί με τη μειωμένη αξία και η διαφορά να αχθεί στα αποτελέσματα.
- Οι βελτιώσεις των παγίων στοιχείων προστίθενται στο κόστος αυτών, η δε αξία επισκευών φέρεται στις δαπάνες εκμεταλλεύσεως.
- Σε περίπτωση πωλήσεως από την επιχείρηση παγίων στοιχείων η διαφορά προκύπτει μεταξύ τιμής πωλήσεως και λογιστικής αξίας πρέπει να αχθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

6.6.9 Λογιστική εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε παράγραφος 7 του Ν. 2190/1920, οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού καθώς και των εξόδων εγκαταστάσεως πρέπει να καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου που αφορούν. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός γίνεται ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζεται η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, οι σωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις κι η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η διάταξη αυτή καθιερώνει τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως η οποία λογιστικώς θα εμφανίζεται στον ισολογισμό ως εξής:

Έξοδα εγκαταστάσεως και πολυετούς απόσβεσης

Μείον αποσβέσεις:	xxx
- προηγούμενων χρήσεων yyy	
- κλειόμενης χρήσεως ααα	(yyy + ααα)
Αναπόσβεστη αξία	xxx - (yyy + ααα)

(σχήμα χ3)

6.6.10 Κυκλοφορούν ενεργητικό

Το κυκλοφορούν ενεργητικό (ή κεφάλαιο) για τους οικονομολόγους, αποτελείται από στοιχεία που υπεισέρχονται στο παραγωγικό κύκλωμα μόνο μια φορά, αντίθετα από ότι συμβαίνει με το πάγιο κεφάλαιο το οποίο συμβάλλει διαρκώς στην επιχείρηση χωρίς να μεταβάλλεται η μορφή του.

Ειδικότερα το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως τα οποία ρευστοποιούνται ή ανανεώνονται κατά τη διάρκεια του λειτουργικού κύκλου εκμεταλλεύσεως.

Κύκλος εκμεταλλεύσεως είναι ο μέσος χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ της αγοράς ενός περιουσιακού στοιχείου και της πωλήσεως αυτού ο οποίος διαρκεί μέχρι ένα έτος. Είναι όμως δυνατόν ο κύκλος εκμεταλλεύσεως να είναι βραχύτερος ή μακρύτερος του έτους αναλόγως του είδους και του προορισμού του περιουσιακού στοιχείου.

Το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει κυρίως τα εξής περιουσιακά στοιχεία:

- Αποθέματα εμπορευμάτων, πρώτων υλών και προϊόντων
- Απαιτήσεις βραχυχρόνιες (μέχρι ένα έτος)
- Χρεόγραφα εμπορεύσιμα
- Γραμμάτια εισπρακτέα προεξοφλήσιμα
- Διαθέσιμα

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στο κυκλοφορούν ενεργητικό κατατάσσονται οι εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- Αποθέματα

- Απαιτήσεις
- Χρεόγραφα
- Διαθέσιμα

Οι γενικές αυτές κατηγορίες επιπλέον, διακρίνονται σε μικρότερες κατηγορίες και υποκατηγορίες λογαριασμών.

Κατά την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο κυκλοφορούν ενεργητικό πρέπει να περιλαμβάνονται:

- Μετρητά και καταθέσεις στις Τράπεζες για τρέχουσες συναλλαγές. Μετρητά και καταθέσεις στις τράπεζες που η χρησιμοποίησή τους για τρέχουσες συναλλαγές υπόκεινται σε δεσμεύσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, μόνο αν η διάρκεια των δεσμεύσεων περιορίζεται στο χρόνο εξοφλήσεως μιας υποχρεώσεως που περιλαμβάνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ή αν οι δεσμεύσεις λήγουν σε ένα έτος.

- Χρεόγραφα τα οποία δεν προορίζονται να παραμείνουν στην κατοχή της επιχειρήσεως και τα οποία είναι δεκτικά άμεσης εκποιήσεως.

- Απαιτήσεις από συναλλαγές και λοιπές απαιτήσεις που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

- Αποθέματα.

- Προκαταβολές για την αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

- Προπληρωθέντα έξοδα που αναμένεται να απορροφηθούν μέσα σε ένα έτος από τη χρονολογία κλεισίματος του ισολογισμού.

Ακόμα, για την αποτίμηση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού ορίζει και τη 4η οδηγία γης Ε.Ο.Κ. (άρθρα 39-40) όπου έχουμε αναφερθεί προηγουμένως.

6.6.11 Αποθέματα

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. αποθέματα, είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα τα οποία:

- Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.

- Βρίσκονται της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν προσλάβουν τη μορφή ετοιμών προϊόντων.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία τη συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία, για παράδειγμα των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Τα αποθέματα προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Τα αποθέματα περιλαμβάνονται στην Ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. με τις εξής μικρότερες κατηγορίες:

- Λογαριασμός 20: Εμπορεύματα: Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται απ' την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωληθούν στην κατάσταση που αγοράζονται
- Λογαριασμός 21: Έτοιμα Προϊόντα: Είναι τα αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
- Λογαριασμός 21: Ημιτελή Προϊόντα: Είναι τα αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια) είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
- Λογαριασμός 22: Υποπροϊόντα: Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.
- Λογαριασμός 22: Υπολείμματα: Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας

κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν, σαν άχρηστα απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και τα ακατάλληλα για Βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή Ημιτελή προϊόντα.

Λογαριασμός 23: Παραγωγή σε εξέλιξη: Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά ή ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Λογαριασμός 24: Πρώτες & βοηθητικές ύλες: Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή τη συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

Λογαριασμός 24: Υλικά συσκευασίας: Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Λογαριασμός 25: Αναλώσιμα Υλικά. Είναι τα υλικά αγαθά που προορίζονται για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού και γενικά για την εξασφάλιση της καλής λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 26: Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων. Είναι τα υλικά αγαθά που χρησιμεύουν για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 28: Είδη συσκευασίας. Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των προϊόντων. Τα είδη συσκευασίας μπορεί να είναι επιτρεπτά ή μη επιτρεπτά ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση.

Όλα τα παραπάνω υλικά ή μέσα που αγοράζονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό τη μεταπώληση θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται αντίστοιχα στους λογαριασμούς 20 ή 21.

Ακόμα σε αυτή την κατηγορία λειτουργεί και ο λογαριασμός 29: Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα έχει υποκαταστήματα.

Τα αποθέματα λοιπόν καθώς και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους περιλαμβάνονται στον ισολογισμό κατά κατηγορίες 1-5 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Τα κονδύλια αυτών απεικονίζονται στους πιο πάνω λογαριασμούς που αναλύσαμε 20 (κατηγορία1) 21 και 22 (κατηγορία2), 23 (κατηγορία3), 24, 25, 26 και 28 (κατηγορία4). Ακόμα οι 32.01, 32.02, 32.03 καθώς και 50 - χρεωστικά υπόλοιπα - πλήν του 50.08 ως κατηγορία 5.

6.6.12 Απαιτήσεις

Εδώ περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-12). Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας (οι οποίες παρακολουθούνται στην ομάδα 3 του Ε.Γ.Λ.Σ.), εκείνες δηλαδή που είναι απαιτητές στο επόμενο του ισολογισμού έτος.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που κατά το κλείσιμο του ισολογισμού είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί. Σύμφωνα με την έννοια αυτή, κάθε απαίτηση της οικονομικής μονάδας της οποίας η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση καταχωρείται στον οικείο λογαριασμό της ομάδας. Στις “Απαιτήσεις” περιλαμβάνονται οι πιο κάτω πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ:

Λογαριασμός 30: Πελάτες

Λογαριασμός 31: Γραμμάτια εισπρακτέα

Λογαριασμός 32: Παραγγελίες στο εξωτερικό

Λογαριασμός 33: Χρεώστες διάφοροι

Η απεικόνιση των λογαριασμών αυτών στον ισολογισμό γίνεται ως εξής: Λογαριασμός 30 - χρεωστικά υπόλοιπα - πλην 30.97 “πελάτες επισφαλείς”, - 30.98 “Ελληνικό δημόσιο λογαριασμό επίδικων απαιτήσεων” και 30.99 “λοιποί

πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων” (κατηγορία 1). Λογαριασμοί 31.00, 31.07, 31.04, 31.05, 31.11, 31.12, 31.08, 31.02 και 31.09 (κατηγορία 2).

31.03 και 31.10 (κατηγορία 3), 33.04 και 33.05 (κατηγορία 4), 33.11 και 33.12 (κατηγορία 5), 33.21 και 33.22 (κατηγορία 6), 33.07, 33.08, 33.09 και 33.10 (κατηγορία 7), 32.04, 33.17 και 33.18 (κατηγορία 8), 33.20 (κατηγορία 9), 30.97, 30.98, 30.99, 33.97, 33.98 και 33.99 (κατηγορία 10), 33.00, 33.01, 33.02, 33.13, 33.14, 33.15, 33.16, 33.95 και 33.96 (κατηγορία 11) και 35 (κατηγορία 12).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων οι οποίοι λήγουν μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτος και περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 31.06 και 31.13 εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων της κατηγορίας 2.

Τυχόν προβλέψεις για επισφαλείς χρεώσεις του λογαριασμού 44.11, εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 10.

6.6.13 Χρεόγραφα

Τα χρεόγραφα κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνται στον λογαριασμό 34 καθώς και στους υπολογαριασμούς του. Παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση μέσω αυτών άμεσης προσόδου.

Οι συμμετοχές σε άλλες εταιρείες που χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επένδυσης όταν δεν υπάρχει σκοπός διαρκής κατοχής τους και επιπλέον το ποσοστό δεν ξεπερνά το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας που συμμετέχουν τότε ονομάζονται χρεόγραφα και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 34.

Ακόμα σε ειδικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 34 παρακολουθούνται και οι μερισματαποδείξεις των μετοχών όταν αυτές προκύπτουν από τις αντίστοιχες μετοχές τους. Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους λογαριασμούς και υπολογαριασμούς του 34 σύμφωνα με την αξία κτήσης τους.

Στον ισολογισμό τα χρεόγραφα του λογαριασμού 34 περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4). Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς: 34.00, 43,01, 34.02, 34.03, 34.10, 34.11, 34.12, 34.13,

34.20, και 43.21 (κατηγορία 1), 34.05, 34.06, 34.15, 34.16, 34.22 και 34.23 (κατηγορία2). Οι υπόλοιποι λογαριασμοί του 34 καταχωρούνται στην κατηγορία 3 και ο 34.25 αποτελεί την κατηγορία 4.

Τυχόν οφειλόμενες δόσεις από αγορά χρεογράφων που παρακολουθούνται στον λογαριασμό 53.07 εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών 1-4.

6.6.14 Διαθέσιμα

Στους υπολογαριασμούς του 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας στα οποία περιλαμβάνονται εκτός από τα μετρητά και τις εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός, απαγορευτικός λόγος αναλήψεώς τους οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις οι οποίες παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 33.17 “λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε δρχ.” και 33.18 “λογαριασμός δεσμευμένων καταθέσεων σε Ξ.Ν.”.

Τα χρηματικά διαθέσιμα του λογαριασμού 38 περιλαμβάνονται στον ισολογισμό κατά κατηγορίες 1-3.

Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 38.00 (κατηγορία1), 38.02 (κατηγορία2), 38.03, 38.04, 38.05 και 38.06 (κατηγορία3).

6.6.15 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Οι μεταβατικοί είναι οι λογαριασμοί όπου καταχωρούνται πράξεις οι οποίες κατά το χρόνο της εγγραφής δεν μπορούν να καταλογιστούν κατά βέβαιο και οριστικό τρόπο σε ορισμένο λογαριασμό και εγγράφονται προσωρινά σε ένα ειδικό λογαριασμό.

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί δημιουργούνται κατά κανόνα στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό την χρονική τακτοποίηση των εσόδων εξόδων έτσι ώστε στα αποτελέσματα να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που αφορούν πράγματι τη συγκεκριμένη αυτή χρήση.

Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ειδικότερα στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα, που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Στους ίδιους μεταβατικούς λογαριασμούς καταχωρούνται και τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα) αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σε αυτή, ούτε επιτρέπεται η καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Οι σημαντικότεροι λογαριασμοί του 36 είναι:

- 36.00 “έξοδα επόμενων χρήσεων”
- 36.01 “έσοδα χρήσεως εισπρακτέα”
- 36.02 “αγορές υπο παραλαβή”
- 36.02 “εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό”

Στον ισολογισμό οι μεταβατικοί λογαριασμοί περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 36.00 (κατηγορία 1), 36.01 (κατηγορία 2) και στους υπόλοιπους λογαριασμούς του 36 (κατηγορία 3).

6.6.16 Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι λογαριασμοί τάξεως περιλαμβάνονται στην ομάδα 10. Οι λογαριασμοί τάξεως δίνουν σημαντικές πληροφορίες.

Οι λογαριασμοί τάξεως είναι ειδικής κατηγορίας όπου παρακολουθούνται και απεικονίζονται χρήσιμες πληροφορίες ή γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας η οποία όμως μεταβολή είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον.

Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10 χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής

λογιστικής (λογαριασμοί ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδα).

Ειδικότερα με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία

Για τους λογαριασμούς τάξεως προβλέπει το άρθρο 42ε' παράγραφος 11 του Ν. 2190/1920 "περί Α.Ε." όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 33 του ΔΔ 409/86 το οποίο ορίζει τα εξής:

Στους λογαριασμούς τάξεως απεικονίζονται ιδίως τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις καθώς και οι εμπράγματα ασφαλείες. Σχετικές αναλύσεις παρέχονται στο προσάρτημα. Τα ποσά των λογαριασμών τάξεως αποτελούν ιδιαίτερο άθροισμα το οποίο δεν προστίθεται στα συνολικά αθροίσματα των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού.

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

6.6.17 Παθητικό

- Έννοια και διακρίσεις

Το παθητικό περιλαμβάνει το σύνολο των υποχρεώσεων μιας εταιρείας.

- Υποχρεώσεις προς τρίτους (πραγματικό παθητικό)
- Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες / κεφαλαιούχους (πλασματικό ή λογιστικό παθητικό)

Οι υποχρεώσεις προς τρίτους περιλαμβάνουν χρέη προς τρίτους που προέρχονται από δάνεια και πιστώσεις και τα οποία διακρίνονται:

- Σε βραχυπρόθεσμα χρέη
- Σε μακροπρόθεσμα χρέη

Στο παθητικό εμφανίζονται ακόμα, οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα, οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού και οι λογαριασμοί τάξεως του παθητικού.

Το παθητικό μας δείχνει από που προήλθαν τα κεφάλαια που έχουν επενδυθεί στην επιχείρηση δηλαδή τα ίδια κεφάλαια καθώς και τα χρέη προς τρίτους (δανειακά κεφάλαια).

Οι συνήθεις διακρίσεις του παθητικού που συναντούμε είναι ως εξής:

- *Παθητικό απαιτητό*

Είναι το σύνολο των χρεών που έχει συνάψει η εταιρεία έναντι τρίτων και τα οποία πρέπει να εξοφληθούν στη λήξη τους. Αυτά τα χρέη τα οποία μπορεί να έχουν τη μορφή κεφαλαίων είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση και την εύρυθμη διεξαγωγή των εργασιών της.

- *Παθητικό μη απαιτητό*

Το μη απαιτητό παθητικό δεν είναι χρέος κατουσίαν, δεν οφείλεται δηλαδή σε τρίτους αλλά στους μετόχους ή εταίρους στους οποίους θα περιέλθει μετά τη διάλυση της επιχείρησης. Αυτό αποτελεί και την καθαρή περιουσία που περιλαμβάνει το ίδιο κεφάλαιο τα διάφορα αποθεματικά και το υπόλοιπο σε νέο.

- *Παθητικό πραγματικό*

Αποτελείται από κάθε είδους δάνεια και πιστώσεις δηλαδή από το σύνολο των χρεών σε τρίτους.

- *Παθητικό πλασματικό*

Είναι το μη απαιτητό που αποτελείται όπως είπαμε από την καθαρή περιουσία που περιλαμβάνει το κατατεθειμένο κεφάλαιο.

- *Ενδεχόμενο παθητικό*

Το ενδεχόμενο παθητικό αποτελεί μια ιδιαίτερη μορφή παθητικού το οποίο προέρχεται από διάφορες αιτίες όπως για παράδειγμα από την

αφερεγγυότητα πελατών ή χρεωστών και από διάφορες άλλες απρόβλεπτες ζημιές που προέρχονται από συναλλαγές.

Μερικά παραδείγματα - περιπτώσεις εμφάνισης ενδεχόμενου παθητικού σημειώνουμε παρακάτω:

- Εγγύηση η οποία δόθηκε με οπισθογράφηση ή με άλλο τρόπο, γραμματίων, συναλλαγματικών ή άλλων αξιογράφων και η οποία επισύρει την πληρωμή σε περίπτωση αρνήσεως του αποδέκτη.
- Ενδεχόμενη καταβολή φόρων και εισφορών προγενέστερων χρήσεων.
- Ενδεχόμενη εκποίηση κινητού ή ακίνητου πράγματος της εταιρείας από τρίτο πρόσωπο.
- Ενδεχόμενη καταβολή αποζημιώσεως από εργατικές ή άλλες οικονομικές διαφορές αναγόμενες σε προγενέστερες χρήσεις.

6.6.18 Καθαρή θέση ή περιουσία

Καθαρή θέση ή περιουσία είναι η επιπλέον διαφορά (πλεόνασμα) του ενεργητικού επί του παθητικού. Βεβαίως, η καθαρή περιουσία εμφανίζεται με τη μορφή της εξής ισότητας:

$$\text{Ενεργητικό} - \text{Παθητικό} = \text{Καθαρή Περιουσία}$$

Παρά ταύτα, λογιστικώς η ίδια αυτή ισότητα εμφανίζεται στον ισολογισμό με τη μορφή:

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Καθαρή Περιουσία} + \text{Παθητικό}$$

Η καθαρή περιουσία μπορεί να βρεθεί αν από το Ενεργητικό αφαιρέσουμε τα χρέη προς τρίτους δηλαδή το Παθητικό. Άλλος τρόπος ευρέσεως της καθαρής περιουσίας είναι να προσθέσουμε τα κεφάλαια, τα αποθεματικά και το υπόλοιπο εις νέο.

Πρέπει να διακρίνουμε τη λογιστική καθαρή περιουσία από την πραγματική καθαρή περιουσία (δηλ. το πραγματικό ενεργητικό). Η διαφορά οφείλεται στο ότι ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού είναι δυνατόν να έχουν υπερτιμηθεί και άλλα να έχουν υποτιμηθεί. Για να προσδιορίσουμε την πραγματική καθαρή περιουσία πρέπει να λάβουμε υπ' όψη της υπερτιμήσεις και υποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων.

Κατά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η καθαρή θέση ή περιουσία εκφράζεται με τον όρο “Ίδια Κεφάλαια” και με τον όρο αυτό φέρεται στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

6.7 Κατάταξη των στοιχείων του παθητικού στον ισολογισμό

Κατά τις υποδείξεις της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ του Ε.Γ.Λ.Σ. και του νόμου περί Α.Ε., στο παθητικό του ισολογισμού κατατάσσονται τα εξής στοιχεία:

- Τα ίδια κεφάλαια (κεφάλαιο, αποθεματικό, υπόλοιπο εις νέο)
- Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Οι Υποχρεώσεις (χρέη προς τρίτους), με διάκριση σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες

6.7 Ίδια κεφάλαια

6.7.1 Έννοια και διακρίσεις

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αντί του όρου καθαρή θέση ή περιουσία χρησιμοποιεί τον όρο “ίδια κεφάλαια” κατ’εφαρμογή της 4ης Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. με την οποία είναι εναρμονισμένο και το υπόδειγμα του ισολογισμού των Α.Ε.

Κατά το υπόδειγμα ισολογισμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τα ίδια κεφάλαια της Εταιρείας περιλαμβάνουν:

- Το μετοχικό εταιρικό κεφάλαιο
- Τη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Τις διαφορές αναπροσαρμογής
- Τις επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού
- Τα αποθεματικά
- Τα αποτελέσματα εις νέο
- Τα ποσά που προορίζονται για αύξηση κεφαλαίου

Κατά το Γαλλικό Λογιστικό σχέδιο τα Ίδια Κεφάλαια περιλαμβάνουν τα εξής στοιχεία:

- Τις εισφορές Κεφαλαίου (Κεφάλαιο εταιρικό-μετοχικό)
- Τις διαφορές αναπροσαρμογής του Κεφαλαίου

- Τα αδιανέμητα κέρδη και αποθεματικά
- Τις επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων
- Τις προβλέψεις που δεν αντικρίζουν πραγματικό παθητικό, αλλά έχουν χαρακτήρα αποθεματικού
- Τις ζημιές της χρήσεως, ως μεταφερόμενο υπόλοιπο εις Νέο που μειώνουν το κεφάλαιο
- Το υπόλοιπο κερδών εις Νέο

Πως παρουσιάζονται τα “Ίδια Κεφάλαια” στον Ισολογισμό κατά το ΕΓΛΣ Κεφάλαιο. Περιλαμβάνεται το κεφάλαιο της Οικονομικής μονάδας. Για τις ανώνυμες εταιρείες αναφέρεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική τους αξία. Για τις ίδιες εταιρείες το μετοχικό κεφάλαιο διαχωρίζεται σε καταβλημένο (λογαριασμοί 40.00 και 40.01), οφειλόμενο (λογαριασμοί 40.02 και 40.03) και αποσβεσμένο (λογαριασμοί 40.04 και 40.05).

Διαφορά από έκδοση μετοχών υπερ το άρτιο.

Περιλαμβάνεται, όπως αναφέρει και ο τίτλος η διαφορά από έκδοση μετοχών υπερ το άρτιο.

Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων

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

Αποθεματικά κεφάλαια

Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-6) τα αποθεματικά κεφάλαια της οικονομικής μονάδας.

Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 41.02 (κατηγορία 1), 41.03 (κατηγορία 2), 41.04 (κατηγορία 3), 41.05 (κατηγορία 4), 41.08 (κατηγορία 5) και 41.09 (κατηγορία 6).

Αποτελέσματα εις Νέο

Περιλαμβάνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.00 “υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο” ή κατά περίπτωση το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.01 “υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο”.

Σε περίπτωση που έχουμε ζημίες προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμό 42.02) εμφανίζονται χωριστά.

Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

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

Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή διαφόρων εξόδων ή ακόμα και υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού εφόσον κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος ή ο χρόνος πραγματοποίησεως τους.

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δυο κατηγορίες:

- α) Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, και
- β) Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Στον ισολογισμό και στο συγκεκριμένο λογαριασμό “Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα” τα κονδύλια των κατηγοριών 1-2 που περιλαμβάνονται οι προβλέψεις απεικονίζονται στους λογαριασμούς 14.00 (κατηγορία1) και 44.09, 44.12-44.99 (κατηγορία2).

Σύμφωνα με την αρχή συντηρικότητας που διέπει τον ισολογισμό ο σχηματισμός προβλέψεων έχει χαρακτήρα υποχρεωτικό.

6.8 Υποχρεώσεις

Υποχρεώσεις είναι τα ποσά που οφείλει η εταιρεία σε τρίτα πρόσωπα (προμηθευτές / πιστωτές).

Κατά το Γ.Λ.Σ. οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε “Βραχυπρόθεσμες” και “Μακροπρόθεσμες”.

Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως.

Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.04 και 45.05 (κατηγορία 1), 45.10, 45.11 και 45.12 (κατηγορία 2), 45.13 (κατηγορία3), 45.14 και 45.15 (κατηγορία4), 45.16 και 45.17 (κατηγορία5), 45.19, 45.20 και 45.21 (κατηγορία7) και στους υπόλοιπους υπολογιασμούς του 45 (κατηγορία 8).

Τυχόν μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων μακροπρόθεσμης λήξεως (λογαριασμό 45.24 και 45.25 και 45.26) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 7.

Στην κατηγορία 6 “Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων” εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τράπεζες οι οποίες αντιστοιχούν στα προς εγγύηση τους γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως των λογαριασμών 18.07 και 18.08.

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-11) οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήση.

Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 50 - πιστωτικά υπόλοιπα - (κατηγορία 1), 51.00, 51.01, 51.02 (κατηγορία 2), 52

(κατηγορία 3), 30 - πιστωτικά υπόλοιπα - (κατηγορία 4), 54 (κατηγορία 5), 55 (κατηγορία 6) 53.17, 53.18 (κατηγορία 7), 53.10, 53.11 (κατηγορία 8), 53.12, 53.13 (κατηγορία 9), 53.01 (κατηγορία 10) και στους υπόλοιπους υπολογαριασμούς του 53 (κατηγορία 11).

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

Σε περίπτωση που ένα μέρος του λογαριασμού 52 διαχωρίζεται και εμφανίζεται στην κατηγορία Γ(Ι) (6) “τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων”, στην κατηγορία “Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων” εμφανίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 52.

Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού

Γενικά τί εννοούμε λέγοντας μεταβατικοί λογαριασμοί εξήγηση στο ανάλογο εδάφιο για τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού.

Στους λογαριασμούς παθητικού, καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται και πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτή επειδή δεν είναι απαιτητό κατά το τέλος της χρήσης.

Τα κονδύλια των κατηγοριών (1-3) αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 56.00 (κατηγορία 1), 56.01 (κατηγορία 2) και στους υπόλοιπους υπολογαριασμούς του 56 (κατηγορία 3).

Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί

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

Ακολουθεί υπόδειγμα ισολογισμού τέλους χρήσης.

6.9 Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

6.9.1 Γενικά

1. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.
2. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.
3. Στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί. Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων.
4. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δυο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86: (1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.
5. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της παρ. 4.1.202. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

6.9.2 Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία “κύκλος εργασιών (πωλήσεις)” περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία απεικονίζονται στους λογαριασμούς 70, 71, 72 και 73.
2. Στην κατηγορία “μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως” περιλαμβάνονται τα μικτά αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως, τα οποία προσδιορίζονται μετά από το διαχωρισμό, από τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, των μη προσδιοριστικών τους εξόδων (λογαριασμό 80.02) και εσόδων (λογαριασμό 80.03). Τα μικτά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον υπολογαριασμό 86.00.00, στον οποίο μεταφέρονται από τον υπολογαριασμό 80.01 του λογαριασμού 80.
3. Στην κατηγορία “κόστος πωλήσεων” περιλαμβάνεται η διαφορά μεταξύ των κονδυλίων “κύκλος εργασιών” και “μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως”.
4. Στην κατηγορία “άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως” περιλαμβάνονται τα έσοδα εκμεταλλεύσεως του υπολογαριασμού 86.00.01. Τα έσοδα αυτά συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05.
5. Στις κατηγορίες “έξοδα διοικητικής λειτουργίας”, “έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως” και “έξοδα λειτουργίας διαθέσεως” περιλαμβάνονται τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 86.00.02, 86.00.03 και 86.00.04 αντίστοιχα. Τα έξοδα των κατηγοριών αυτών συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 92.01, 92.02 και 92.03 της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής. Τα έξοδα αυτά, όταν δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής, προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.
6. Στην κατηγορία “έσοδα συμμετοχών” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.00. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.00.

7. Στην κατηγορία “έσοδα χρεογράφων” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.01. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.01.
8. Στην κατηγορία “κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.02. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.04.
9. Στην κατηγορία “πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.03. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 76.02 έως 76.98, πλήν του 76.04.
10. Στην κατηγορία “διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 64.11.
11. Στην κατηγορία “έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 64.10 και 64.12.
12. Στην κατηγορία “χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους υπολογαριασμούς του 65.
13. Τα ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται και στο λογαριασμό 80 “γενική εκμετάλλευση” πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 86.

14. Στην κατηγορία “έκτακτα και ανόργανα έσοδα” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.00. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.01.
15. Στην κατηγορία “έκτακτα κέρδη” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.01. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.03.
16. Στην κατηγορία “έσοδα προηγούμενων χρήσεων” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.02. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.01.
17. Στην κατηγορία “έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων” περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.03. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 84.
18. Στην κατηγορία “έκτακτα και ανόργανα έξοδα” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.00.
19. Στην κατηγορία “έκτακτες ζημίες” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.02.
20. Στην κατηγορία “έξοδα προηγούμενων χρήσεων” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.00.
21. Στην κατηγορία “προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους” περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.10. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 83.
22. Από το αλγεβρικό άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και των έκτακτων αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων.

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

24. Η διαφορά των συνολικών αποτελεσμάτων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση του τυχόν φόρου εισοδήματος - εισφοράς ΟΓΑ και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων (π.χ. φόρου ακίνητης περιουσίας). Τα καθαρά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον λογαριασμό 86.99.

6.9.3 Υπόδειγμα καταστάσεων λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

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

6.10 Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων

6.10.1 Γενικά

1. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα.
2. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως.

3. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.
4. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.
5. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

6.10.2 Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία “καθαρά αποτελέσματα χρήσεως” περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 “καθαρά κέρδη χρήσεως” ή του λογαριασμού 88.01 “ζημίες χρήσεως”, τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.
2. Στην κατηγορία “υπόλοιπα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων” περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 “υπόλοιπο κερδών εις νέο” ή 42.02 “υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων”, τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.
3. Στην κατηγορία “διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων” περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04, το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06.
4. Στην κατηγορία “αποθεματικά προς διάθεση” περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών, και για το λόγο αυτό μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07.

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

6.10.3 Υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων

Ακολουθεί υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί, από τους οποίους λαμβάνονται τα σχετικά κονδύλια για την κατάρτιση του πίνακα αυτού, καθώς και οι σχετικοί λογαριασμοί στους οποίους μεταφέρονται τα διάφορα κονδύλια της διαθέσεως.

6.11 Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως

6.11.1 Γενικά

1. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.
2. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση. Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας καθορίζουν τους κλάδους της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες ειδικές πληροφορίες (π.χ. για τις Τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρίες ή τις εταιρίες χαρτοφυλακίου).

3. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως περιέρχεται σε γνώση των τρίτων - δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους - σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

6.11.2 Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν: (1) για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, (2) για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού ενεργητικού (αποσβέσεις-προβλέψεις), και (3) για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή. Οι τρόποι του κεφαλαίου 2.3 του ΕΓΛΣ “πράξεις σε συνάλλαγμα και άλλα συναφή θέματα” που εφαρμόστηκαν για τη μετατροπή σε δραχμές των πράξεων σε συνάλλαγμα και για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων των λογαριασμών που είναι εκφρασμένοι σε ξένο νόμισμα.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήσεως, καθώς και από τις διατάξεις του κεφαλαίου 2.3 του ΕΓΛΣ, οι παρεκκλίσεις αυτές αναφέρονται με πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων, και γενικά, της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της οικονομικής μονάδας.

2. Σε περίπτωση που, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι

διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς “διαφορών αναπροσαρμογής” του παθητικού (λογαριασμό 41.06-41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

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

- το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών “διαφορές αναπροσαρμογής”.
- οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς “διαφορές αναπροσαρμογής”, μέσα στη χρήση.
- τα ποσά των λογαριασμών “διαφορές αναπροσαρμογής”, τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σε οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.
- το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών “διαφορές αναπροσαρμογής”.

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

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.
- είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως, και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.

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

4. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των στοιχείων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
5. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.
6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποιήσεώς τους.
8. Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας.

Συγκεκριμένα, για κάθε μια από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα

έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.

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

Όταν η οικονομική μονάδα έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, πρέπει να αναφέρονται:

- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές.
- ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, και,
- το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

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

11. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογίων μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, όταν υπάρχουν.

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

13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον η παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους καταστάσεως (π.χ. αποζημιώσεις

απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.
15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς - ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.
16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στη χρήση του ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Στην περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.
17. Τα ποσά των φόρων που οφείλονται καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.
18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.
19. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν με μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται

στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
21. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: η αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες-βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

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

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

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες, μαζί με διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στον υπολογισμό του φόρου

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

23. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρίας. Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.
24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού “έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως”, “τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου” και “έξοδα ερευνών και αναπτύξεως”. Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.
25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.
26. Ανάλυση του λογαριασμού του ισολογισμού “λοιπές προβλέψεις”, όταν είναι αξιόλογες.

27. Σε περίπτωση παρεκκλίσεως, σε μια χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται η μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της παρεκκλίσεως αυτής.
28. Αναλύσεις των συμπυκνών στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπτύξεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.
29. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσεως για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειόμενης χρήσεως.
30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως, π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(I)(6) του παθητικού και Γ(III)(5) του ενεργητικού.
31. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.
32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες, που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων, και της παρουσιάσεως μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της

χρηματοοικονομικής καταστάσεως (θέσεως) και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2190/20 οι ελεγκτές οφείλουν καθ'όλη τη διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας.

Έχουν δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου (περιλαμβανομένων και αυτών που τηρούνται τα πρακτικά συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και των γενικών συνελεύσεων) ή λογαριασμού ή εγγράφου.

Στην παράγραφο 2 καθιερώνεται η υποχρέωση των ελεγκτών να παρίστανται στην γενική συνέλευση των μετόχων και να παρέχουν κάθε πληροφορία σχετική με τον έλεγχο που διενήργησαν στα βιβλία και τον ισολογισμό της εταιρίας.

Οι ελεγκτές ευθύνονται για κάθε πταίσμα υποχρεούμενοι σε αποζημίωση της εταιρίας.

Μετά τη λήξη της χρήσης, οι ελεγκτές υποχρεούνται να ελέγχουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης. Συντάσσουν σύμφωνα με αυτό την έκθεσή τους την οποία υποβάλλουν στην γενική συνέλευση των μετοχών. Στην έκθεση αυτή οι ελεγκτές αναγράφουν τα πορίσματα του ελέγχου που διενήργησαν σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως και όχι μόνο στον ισολογισμό.

Η έκθεση πρέπει να αναφέρει:

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

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

γ) Τηρείται καλά ο λογαριασμός κόστους παραγωγής (για τις βιομηχανικές εταιρείες).

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

ε) Ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά την ημερομηνία της λήξεως της ελεγχθείσας χρήσεως ο δε λογαριασμός αποτελέσματα χρήσης τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα.

στ) Το προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από το άρθρο 43 του νόμου 2190/20 και το περιεχόμενο αυτού καθώς και της εκθέσεως διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

Η ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το άρθρο 7 του Κωδ. Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 409/1986 αναφέρει ότι σε δημοσιότητα υποβάλλονται μεταξύ άλλων:

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών της εταιρίας.

Ο ισολογισμός πρέπει να περιέχει τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που, κατά νόμο, τον πιστοποιούν.

– Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

α. Με την καταχώριση ύστερα από έλεγχο, των πράξεων και στοιχείων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών που τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρία και

β. Με τη δημοσίευση, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρίας, στο τεύχος Ανώνυμων Εταιρειών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της εφημερίδας της Κυβέρνησης, ανακοίνωσης για την καταχώριση στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών των Πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, τροποποιούμενης ανάλογα της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 1598/86 “Σχέσεις Κράτους Πολίτη, καθιέρωση νέου τύπου ταυτότητας και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α’ 75/1986).

Κατ’εξαιρέση οι αρχικές και οι τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εκτός από το προσάρτημα, καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου της παρ. 4 του άρθρου 43β δημοσιεύονται στο σύνολο τους (20) είκοσι μέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης και σε περίπτωση τροποποίησής τους μέσα σε 20 ημέρες από αυτή.

Επίσης στο άρθρο 43β του ίδιου νόμου (2190/1920) αναφέρονται για τη δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων τα εξής:

Κατά τη δημοσίευση που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης β παραγράφου 1 του άρθρου 7β (όπως περιγράψαμε πιο πάνω) και της παραγράφου 5, οι εταιρίες που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 42α μπορούν να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό.

Το άρθρο 42α παραγράφου 6 αναφέρει ότι κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισολογισμού της, κάθε εταιρία, δεν θα υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια:

α. σύνολο ισολογισμού 130.000.000δρχ. όπως προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α ως Ε του ισολογισμού.

β. καθαρός κύκλος εργασιών 260.000.000δρχ.

γ. Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα.

Αυτές οι εταιρίες λοιπόν που πληρούν τις προϋποθέσεις και μπορούν να δημοσιεύουν συνοπτικά ισολογισμό πρέπει να τα αναφέρουν (ότι είναι συνοπτικός) και να αναφέρουν επίσης το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών στο οποίο έχουν ή πρόκειται να καταχωρηθούν οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές της εταιρίας έχουν συντάξει την έκθεση του ελέγχου τους.

Αν οι ελεγκτές έχουν παρατηρήσεις ή αρνούνται την έκφραση γνώμης τότε το γεγονός αυτό πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις εκτός αν αυτό προκύπτει από το δημοσιευμένο πιστοποιητικό ελέγχου.

Αντίγραφα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με τις σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. υποβάλλονται στο Υπουργείο Εμπορίου (20) είκοσι τουλάχιστον μέρες πριν τη Γενική Συνέλευση.

Ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου όταν προβλέπεται ο έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές δημοσιεύεται ως εξής:

Το Δ.Σ. της Α.Ε. οφείλεται να δημοσιεύσει τα παραπάνω έγγραφα (20) είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης α) σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα που πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3757/1957 όπως αυτό ισχύει, η οποία εκδίδεται στην Αθήνα και έχει ευρύτερη κυκλοφορία σ' ολόκληρη τη χώρα κατά τη κρίση του Δ.Σ. και β) σε μια ημερήσια οικονομική εφημερίδα από εκείνες που εκδίδονται ανελλιπώς κάθε μέρα τουλάχιστον για 3 χρόνια και έχουν κυκλοφορία τουλάχιστον 5.000 φύλλα ημερησίως.

Αν η έδρα της εταιρίας είναι έξω από την περιοχή του Δήμου Αθηναίων τα έγγραφα δημοσιεύονται υποχρεωτικά και σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα της έδρας της. Σε περίπτωση που δεν εκδίδεται ημερήσια πολιτική εφημερίδα στην έδρα της η δημοσίευση γίνεται σε μια εβδομαδιαία ή δεκαπενθήμερη εφημερίδα της έδρας της.

Μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γενική Συνέλευση, μαζί με το επικυρωμένο αντίγραφο των πρακτικών της υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου και αντίτυπο των εγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων.

ΜΕΡΟΣ Γ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΑΛΛΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ - ΚΡΑΤΟΣ

Η δημοσιοποίηση της 4ης οδηγίας και η προσπάθεια της Ε.Ο.Κ, για εναρμόνιση των λογιστικών σχεδίων των χωρών μελών της υπήρξε η αφορμή για τη Γαλλία να αναμορφώσει κανόνες δικαίου με χαρακτήρα λογιστικό, χωρίς όμως να καταλήξει σε ένα αυτόνομο λογιστικό σχέδιο.

Ο κρατικός μηχανισμός, προκειμένου να ασκήσει φορολογική πολιτική θέτει εικόνες ως προς τη μορφή των οικονομικών καταστάσεων και της αποτίμησης βάσει των οποίων απαιτεί πληροφόρηση από τις επιχειρήσεις.

Γενικά θα μπορούσαμε να συμπεράνουμε ότι στη Γαλλία επικρατεί έντονος “κρατισμός” όπου το κράτος παίζει το ρόλο του “ρυθμιστή” και “προγραμματιστή” της Γαλλικής οικονομίας.

Από τα επτά χρηματιστήρια της Γαλλίας το σημαντικότερο είναι αυτό στο Παρίσι όπου τελούνται το 90% των πράξεων. Οι βιομηχανικοί όμιλοι όμως αποτελούν εξαίρεση καθώς δεν περιλαμβάνονται όλοι στο χρηματιστήριο του Παρισιού με απόντες κυρίως αυτούς που έχει ποσοστό συμμετοχής το κράτος.

Το κράτος και οι Τράπεζες είναι ο μοναδικός “συνομιλητής” των επιχειρήσεων.

Τους λογιστικούς κανόνες προσδιορίζουν και συμπληρώνουν δυο σημαντικοί οργανισμοί: το C.N.C. (Εθνικό συμβούλιο λογιστικής) και το C.O.B. (Επιτροπή χρηματιστηρίου).

Διαχωρισμός φορολογίας και λογιστικής δεν υπάρχει, αντίθετα έχουμε αλληλεξάρτηση και αλληλοσυνδέση των δυο αυτών παραγόντων.

Επίσης υπάρχουν δυο σημαντικές επαγγελματικές οργανώσεις:

α) Η Ο.Ε.Σ.Σ.Α. (Ordere des expertis comptable et comptables agrées) Ένωση Ελεγκτών Λογιστών, όπου συγκεντρώνει 11.000 μέλη ελεγκτές Λογιστές και 6.000 εταιρίες Ελεγκτών-Λογιστών.

β) Η C.N.C.C. (Compagnie nationale decommiss aires aux comptes) Εθνικός Οργανισμός Ορκωτών Ελεγκτών, που περιλαμβάνει τους νόμιμους

ελεγκτές που πιστοποιούν επίσημα τις οικονομικές καταστάσεις και εκδίδουν λογιστικά πρότυπα.

9.1 Ιστορικό του Γαλλικού λογιστικού σχεδίου

Από το 1939 το κράτος προκειμένου να ελέγχει τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις επέβαλε το λογιστικό σχέδιο.

Με το ν.δ. 1847/3.5.1941 συστήθηκε Επιτροπή από την οποία συντάχθηκε το “Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 1942”. Με τους νόμους 467 και 468 της 3/4/1941 συστήθηκαν τα Σώματα “Πραγματογνωμόνων Λογιστών” και “Αναγνωρισμένων Λογιστών” της Γαλλίας, δημιουργήματα της παραπάνω Επιτροπής η οποία απέβλεπε στο να θέσει στη διάθεση της Γαλλικής Εθνικής Οικονομίας το ενδεδειγμένο όργανο αλλά και τα κατάλληλα πρόσωπα για την αξιοποίηση του γενικού λογιστικού σχεδίου.

Το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του 1942 εφαρμόστηκε μόνο από ελάχιστες επιχειρήσεις αεροναυτικών κατασκευών, επειδή ήταν έντονα επηρεασμένο από το Γερμανικό “Σχέδιο Γκαίριγκ” και θεωρήθηκε ότι επιβλήθηκε από τις γερμανικές αρχές κατοχής.

Το 1944 η Comité National d’ Organisation Française Εθνική Επιτροπή Ανασυγκρότησης, γνωστή με τα αρχικά CNOF παρουσίασε δικό της λογιστικό σχέδιο το οποίο χρησίμευσε σαν κύρια βάση για το “Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 1947”, το οποίο συντάχθηκε από την Commission de Normalisation des Comptabilites (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης).

Με το ν.δ. 47188/16.1.1947 συστήθηκε το “Ανώτατο Συμβούλιο Λογιστικής” με το οποίο με το ν.δ. 57129/7.2.1957 μετονομάστηκε σε “Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής” (Conseil National de la Comptabilite). Το ανώτατο αυτό Κρατικό όργανο έχει πολλαπλή αποστολή, βασικά όμως παρακολουθεί την εφαρμογή του Γ.Γ.Λ.Σ , ασχολείται με την ενημέρωσή του και την ευθυγράμμισή του στις νέες ανάγκες της οικονομικής ζωής της χώρας, που δημιουργούνται συνέχεια και στις επιτεύξεις της επιστήμης, γνωμοδοτεί υπεύθυνα στα οικονομολογιστικά θέματα και εγκρίνει τα επαγγελματικά

Λογιστικά Σχέδια, τα οποία προσαρμόζουν το Γ.Γ.Λ.Σ. στις ειδικότερες ανάγκες κάθε κλάδου της οικονομίας.

Το 1957 το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής αναθεώρησε το Γ.Γ.Λ.Σ. 1947. Με την αναθεώρηση αυτή καθώς και με εκείνη του 1976, έγιναν ορισμένες τροποποιήσεις, ιδιαίτερα στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, χωρίς να θιγεί η δομή του σχεδίου λογαριασμών αναφορικά με τις ομάδες και τους λογαριασμούς τους, επειδή κρίθηκε ότι παρόμοιες αλλαγές θα προκαλούσαν αναστάτωση στις οικονομικές μονάδες που είχαν εφαρμόσει το σχέδιο του 1947.

Το Γ.ΓΛΣ του 1947 καθιέρωσε την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως με τον ολοσχερή διαχωρισμό των δυο τομέων της λογιστικής. Η σύνδεση της αναλυτικής λογιστικής με τη γενική εξασφαλίζεται με τους λεγόμενους διαμέσου υπολογιστικούς λογαριασμούς (Comptes Rejlechis), στους οποίους αντανakλώνται τα δεδομένα που παρέχονται από την Γενική Λογιστική. Η αρχή της αντανakλάσεως αποτελεί την βασική αρχή στην οποία θεμελιώνεται επιστημονικά η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και επιτυγχάνεται η ανόθευτη λειτουργία των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής. Η κατάρτιση των λογαριασμών της γενικής εκμετάλλευσης γίνεται με τη λογιστική μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των λογιστικών αποθεμάτων των κατά είδος οργανικών εξόδων στα οποία περιλαμβάνονται και οι αγορές των κατά είδος οργανικών εσόδων και των τελικών αποθεμάτων.

Το 1957 με Π.Δ. η Γαλλία δημιουργεί το 2ο Γενικό Λογιστικό της σχέδιο με διαφορετική δομή από το 1ο. Το Σχέδιο αυτό η Γαλλία διατήρησε μέχρι το 1983 όταν με Π.Δ. και νόμο απέκτησε το ισχύον μέχρι σήμερα ΓΛΣ το οποίο έχει συνταχθεί σύμφωνα με την 4η οδηγία της Ε.Ε.

Το Γ.ΓΛ.Σ έχει υποστεί αυστηρή κριτική από σοβαρούς επιστήμονες, οι οποίοι επισήμαναν ουσιώδεις αδυναμίες του, που αναγνωρίστηκαν και από τους ίδιους τους συντάκτες του.

Ωστόσο παρά τις ορισμένες αδυναμίες του, το Γ.ΓΛΣ έτυχε ευμενέστατης υποδοχής από τον οικονομολογιστικό κόσμο της Γαλλίας. Σήμερα υπολογίζεται ότι περίπου το 90% του συνόλου των γαλλικών ιδιωτικών μονάδων εφαρμόζουν οικειοθελώς το Σχέδιο αυτό, μολονότι η υποχρεωτική εφαρμογή του

με νόμο έχει περιοριστεί σε ορισμένες μόνο κατηγορίες οικονομικών μονάδων. Από την 1η Ιανουαρίου 1984 το Γ.Γ.Λ.Σ εφαρμόζεται υποχρεωτικά από όλες τις οικονομικές μονάδες.

Οι λόγοι της ευμενούς αυτής υποδοχής του Γ.Γ.Λ.Σ και της ευρείας εφαρμογής του είναι η ισχυρή επιστημονική θεμελίωση του, σε συνδυασμό με την ευκολία πρακτικής εφαρμογής του, καθώς και το γεγονός ότι η εφαρμογή του σχεδίου αυτού από τις οικονομικές μονάδες διευκολύνει τις σχέσεις τους με τις φορολογικές, τις αγορανομικές και τις δικαστικές αρχές, με τις τράπεζες τους οργανισμούς κ.λ.π. Τέλος η εφαρμογή του οικείου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στη Γαλλία ανοίγει την πόρτα της ένταξη της οικονομικής μονάδας στην οικεία επαγγελματική οργάνωση.

Μέχρι σήμερα στη Γαλλία έχουν εκπονηθεί και εγκριθεί περίπου 100 επαγγελματικά (κλαδικά) Λογιστικά Σχέδια. Επίσης οι επιμέρους κλάδοι, με βάση το γενικό και το δικό τους (κλαδικό) Λογιστικό Σχέδιο, καταρτίζουν “Λογιστικούς οδηγούς” με τους οποίους παρέχονται οδηγίες για την πρακτική εφαρμογή του κλαδικού λογιστικού σχεδίου κάθε κλάδου επιχειρήσεων.

Από τα παραπάνω είναι φανερό ότι η λογιστική τυποποίηση στη Γαλλία αποτελεί ένα ολοκληρωμένο και άρτια οργανωμένο σύστημα: Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια - Λογιστικοί Οδηγοί - Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής - Αναγνωρισμένοι Λογιστές - Πραγματογνώμονες Λογιστές και Ελεγκτές (για τον έλεγχο και την Οργάνωση). Το σύστημα αυτό προσφέρει μεγάλες υπηρεσίες στην οργάνωση και ανάπτυξη της μεταπολεμικής Γαλλικής Οικονομίας.

9.2 Γενικές Αρχές

Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν

- τον ισολογισμό
- τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης
- το προσάρτημα

Αυτές οι καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο.

Η πιστή απεικόνιση (image jidèle). Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δίνουν της πιστή εικόνα της περιουσίας, της οικονομικής θέσης και του αποτελέσματος της επιχείρησης.

Για την αποτίμηση δεν εφαρμόζεται ουδεμία μέθοδος λογιστικής πληθωρισμού. Ο Γενικός κανόνας αποτίμησης είναι η αρχή του ιστορικού κόστους (κόστος κτήσεως).

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων εφαρμόζονται οι μέθοδοι FIFO και Μέσης Σταθερής Τιμής. Η μέθοδος LIFO δεν έχει γίνει δεκτή στη Γαλλία λόγω της αρχής της συντηρητικότητας.

Η ταξινόμηση και η καταγραφή των εξόδων γίνεται κατά είδος.

Με την ίδια μορφή γίνεται και ο πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης που δίνεται σε λίστα (κάθετη διάταξη) ή λογαριασμό (οριζόντια διάταξη) - ανάλογα με την επιλογή της επιχείρησης.

9.3 Οι ομοιότητες των λογιστικών αρχών μεταξύ του Ε.ΓΛΣ και του Γ.ΓΛΣ κατά το Ε.ΓΛΣ είναι οι ακόλουθες:

α) Η γενική λογιστική διαχωρίζεται από την αναλυτική και καθένας από αυτούς τους τομείς λειτουργεί σε ανεξάρτητο κύκλωμα.

β) Υιοθετείται η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως παρέχεται όμως η δυνατότητα της συγχωνεύσεως και λειτουργίας σε ένα ενιαίο σύστημα των δυο τομέων της λογιστικής με την προϋπόθεση ότι δεν θα αλλοιώνονται οι κανόνες και οι αρχές της γενικής λογιστικής.

γ) Η αρχή του σχηματισμού του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως μετά από λογιστική μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών, των τελικών αποθεμάτων, των κατά είδος οργανικών εξόδων, και των κατ'είδος οργανικών εσόδων.

δ) Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

ε) Η κωδικαρίθμηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών γίνεται με το δεκαδικό σύστημα.

9.4 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ισολογισμός

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
 - Έξοδα ίδρυσης και εγκατάστασης
 - Έξοδα Ερευνών και ανάπτυξης
 - Παραχωρήσεις, Διπλώματα Ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης και συναφή δικαιώματα.
 - Φήμη πελατεία
 - Άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία
 - Προκαταβολές έναντι κτήσης άυλων περιουσιακά. στοιχείων
- Υλικά περιουσιακά στοιχεία
 - Γήπεδα
 - Κατασκευές
 - Τεχνικές εγκαταστάσεις, έπιπλα και βιομηχανικά εργαλεία
 - Άλλα υλικά περιουσιακά στοιχεία
 - Υλικά στοιχεία σε στάδιο κατασκευής
 - Προκαταβολές κτήσεως υλικών περιουσιακών στοιχείων
- Οικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
 - Συμμετοχές
 - Απαιτήσεις συνδεδεμένες με τις συμμετοχές
 - Άλλοι τίτλοι
 - Δάνεια
 - Άλλα οικονομικά περιουσιακά στοιχεία
 - Σύνολο Ι

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- Αποθέματα και ημιτελή
 - Πρώτες και Βοηθητικές ύλες
 - Αγαθά και υπηρεσίες σε στάδιο παραγωγής
 - Ενδιάμεσα και έτοιμα προϊόντα

Εμπορεύματα

- Προκαταβολές έναντι παραγγελιών
- Απαιτήσεις
 - Πελάτες και συναφείς λογαριασμοί
 - Άλλες
 - Μ.Κ. οφειλόμενο
- Χρεόγραφα
 - Ίδιες μετοχές
 - Άλλοι τίτλοι
- Διαθέσιμα
- Έξοδα προπληρωμένα

Σύνολο II

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ

- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (III)
- Διαφορές εξοφλήσεως ομολογιακών Δανείων (IV)
- Συναλλαγματικές Διαφορές - Ενεργητικό (V)

Γενικό Σύνολο (I + II + III + IV + V)

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

- Μετοχικό κεφάλαιο (από το οποίο καταβλημένο..)
- Διαφορές υπερ το άρτιο
- Διαφορές αναπροσαρμογής
- Αποθεματικά
 - Ταμειακό αποθεματικό
 - Αποθεματικά καταστατικών
 - Αποθεματικά διαφόρων διατάξεων
 - Άλλα
- Υπόλοιπο σε νέο
- Αποτέλεσμα χρήσης (κέρδος και ζημία)
- Επιχορηγήσεις επενδύσεων
- Προβλέψεις από νομικές διατάξεις

Σύνολο I

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

- Προβλέψεις για κινδύνους
- Προβλέψεις για έξοδα

Σύνολο II

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

- Ομολογιακά δάνεια μετατρέψιμα
- Άλλα ομολογιακά δάνεια
- Δάνεια και υποχρεώσεις σε Τράπεζες
- Διάφορα οικονομικά δάνεια
- Προκαταβολές και πιστώσεις για παραγγελίες
- Προμηθευτές και συναφείς λογαριασμοί
- Φορολογικές και κοινωνικές υποχρεώσεις
- Υποχρεώσεις από αγορές παγίων
- Άλλες υποχρεώσεις

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- Έσοδα προεισπραγμένα

Σύνολο III

- Συναλλαγματικές διαφορές - Παθητικό (IV)

Γενικό Σύνολο (I + II + III + IV)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (οριζόντια μορφή)

(κατάταξη κατά είδος)

Έξοδα

Έξοδα Εκμετάλλευσης

Αγορές Εμπορευμάτων

Μεταβολές Αποθεμάτων

Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών

Μεταβολές Αποθεμάτων

Άλλες αγορές και έξοδα

Τέλη, Φόροι, και συναφή έξοδα

Μισθοί και συντάξεις

Έξοδα κοινωνικής ασφάλισης

Αποσβέσεις και προβλέψεις

Αποσβέσεις παγίων

Προβλέψεις πάγιων

Προβλέψεις για στοιχεία κυκλοφορούντος Ενεργητικού.

Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα

Άλλα έξοδα

Σύνολο I

- Συμμετοχή του αποτελέσματος σε από κοινού ενέργειες

- Οικονομικά έξοδα

Αποσβέσεις και προβλέψεις

Τόμος και συναφή έξοδα

Αρνητικές συναλλαγματικές διαφορές

Έξοδα μεταβιβασμένων χρεογράφων

Σύνολο III

Έκτακτα έξοδα

Σε πράξεις διοίκησης

Σε πράξεις κεφαλαίου

Αποσβέσεις

Σύνολο IV

- Συμμετοχή των εργαζομένων στο προ.. εκμετάλλευσης (V)

- Φόροι εισοδήματος (VI)

Σύνολο εξόδων (I + II + III + IV + V + VI)

Αποτέλεσμα (κέρδος) (ζημία).

Έσοδα

- Έσοδα Εκμετάλλευσης

Πωλήσεις εμπορευμάτων

Πωλήσεις προϊόντων

Απόθεμα προϊόντων

Παραγωγή παγίων

Επιχορηγήσεις εκμεταλλεύσεως

ΜΕΡΟΣ Δ΄
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΤΗΣ ΑΓΓΛΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ, ΠΗΓΗ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΟΥ ΑΓΓΛΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

10.1 Εισαγωγή

Πριν αρχίσουμε να αναλύουμε τις γενικές λογιστικές αρχές που διέπουν το αγγλικό λογιστικό σχέδιο, θα πρέπει να αναφέρουμε κάποια εισαγωγικά για το περιβάλλον στο οποίο γεννήθηκε το λογιστικό σχέδιο της Αγγλίας, όπου ουσιαστικά είναι διαφορετικό από των υπολοίπων χωρών της Ευρώπης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι είναι αποτέλεσμα των μορφών χρηματοδότησης των επιχειρήσεων και της ιδιόρρυθμης νομικής παράδοσης της χώρας (εθιμικό δίκαιο).

Από το τέλος του 18^{ου} αιώνα, όπου η Αγγλία γνώρισε την βιομηχανική επανάσταση, άρχισε να διαμορφώνεται ένα τραπεζικό σύστημα που χαρακτηριστικό του ήταν οι μικρές τράπεζες, οι οποίες χρηματοδοτούσαν το εμπόριο, κυρίως με βραχυπρόθεσμο δανεισμό και όχι οι μεγάλες τράπεζες οι οποίες χρηματοδοτούν τις βιομηχανικές επιχειρήσεις σε μακροπρόθεσμη βάση, όπως συμβαίνει στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες. Συνέπεια αυτού του γεγονότος ήταν η αναζήτηση χρηματοδότησης από τις επιχειρήσεις μέσω τίτλων και η παράλληλη εξέλιξη του ρόλου του χρηματιστηρίου.

Το λογιστικό βρετανικό σύστημα έπρεπε λοιπόν να διαφυλάξει μια αξιόπιστη οικονομική πληροφόρηση (financial reporting) για τους κατόχους τίτλων για να αποκτήσουν μια πιστή εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Το περιβάλλον που γεννήθηκε λοιπόν η λογιστική τυποποίηση στην Αγγλία αντίθετα με την υπόλοιπη Ευρώπη είχε οπτική μικρο-οικονομική και δεν είχε καμιά επιρροή από το φορολογικό σύστημα.

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν έχει χαρακτήρα νόμιμο – υποχρεωτικό (υπενθυμίζεται ότι το δίκαιο της Αγγλίας είναι εθιμικό και όχι γραπτό όπως στην υπόλοιπη Ευρώπη).

Η λογιστική τυποποίηση διαμορφώνεται από τους επαγγελματίες ιδιαίτερα από τους ελεγκτές λογιστές.

10.2 Ιστορικό

Η Μεγάλη Βρετανία μέχρι το 1970 δεν είχε κάποιο συγκεκριμένο κείμενο λογιστικής τυποποίησης που να επιβάλλεται νομικά. Από το 1947 υπήρξαν διατάξεις που αφορούσαν την παρουσίαση κυρίως των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και συμπεριλαμβανόντουσαν στην Companies Act 1947 μέσα από την οποία υπήρχε και η έννοια της true and fair view (πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων).

Το 1970 το ASC (Accounting Standard Committee) συγκέντρωσε έξι από τις επαγγελματικές οργανώσεις της Μεγάλης Βρετανίας, εξέδωσε 25 οδηγίες SSAP (Statements of Standard Accounting Practice) που δεν έχουν βέβαια άμεση νομική δύναμη αλλά επιβάλλονται εμμέσως.

Η Μεγάλη Βρετανία απέκτησε τον πρώτο λογιστικό της νόμο το 1985 για να προσαρμοστεί στην 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. Ο νόμος αυτός εμπλουτίστηκε με νεώτερο το 1989 ο οποίος κατάστησε υποχρεωτικό το SSAP του ASC.

Ο κυρίαρχος οργανισμός ASC από 01/08/1990 αντικαταστάθηκε από έναν νέο την ASB (Accounting Standard Board) η οποία είχε μεγαλύτερη εξουσία από την προηγούμενη, για παράδειγμα δημοσίευε κανόνες χωρίς να απαιτείται η γνώμη των συμβουλίων και των υπόλοιπων επαγγελματικών οργανώσεων.

10.3 Θεμελιώδεις λογιστικές αρχές του Αγγλικού λογιστικού συστήματος

Το Αγγλικό λογιστικό σχέδιο βασίζεται σε κάποιες θεμελιώδεις λογιστικές αρχές. Για την διευκόλυνση όμως όλων, οι αρχές αυτές ομαδοποιούνται σε τρεις ενότητες. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις ενότητες αυτές και την κάθε λογιστική αρχή ξεχωριστά. Οι ενότητες αυτές είναι οι εξής

- ETHICAL RULES, δηλαδή οι ηθικοί κανόνες
- MEASUREMENT RULES, οι κανόνες μέτρησης
- BOUNDARY RULES, οι οριακοί κανόνες

ETHICAL RULES

Οι Ethical rules περιλαμβάνουν τις εξής θεμελιώδεις αρχές :

- Prudence
- Consistency
- Revelance

MEASUREMENT RULES

- Money measurement
- Historic cost
- Realization
- Matching
- Dual aspect

BOUNTARY RULES

- Entity
- Periodicity
- Going concern
- Quantitative

Παρακάτω θα εξηγήσουμε την σημασία και την έννοια της κάθε λογιστικής αρχής.

10.3.1 ETHICAL RULES

10.3.1.1 Prudence – Προνοητικότητα

Ο όρος Prudence σαν έννοια εκφράζει την προνοητικότητα. Η προνοητικότητα σαν κανόνας, όπου πολλές φορές εκφράζεται και σαν συντηρητικότητα, προέρχεται από την ανάγκη να δημιουργήσουμε ένα αριθμό εκτιμήσεων για την προετοιμασία περιοδικών λογαριασμών. Οι διαχειριστές και οι ιδιοκτήτες είναι συχνά υπερβολικά αισιόδοξοι σχετικά με μελλοντικά γεγονότα. Σαν αποτέλεσμα αυτού υπάρχει μια ροπή να είναι αρκετά σίγουροι σχετικά με το μέλλον και να μην είναι ρεαλιστές σχετικά με τις προοπτικές της επιχείρησης. Μπορεί για παράδειγμα να υπάρχει υπερβολική αισιοδοξία πάνω

στην πιστωτική αξία ενός συγκεκριμένου πελάτη. Ανεπαρκής επιχορήγηση μπορεί ωστόσο να γίνει στην πιθανότητα ενός κακού χρέους. Αυτό μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα να παραταθεί το κέρδος για μια περίοδο, και να εμφανίζεται κατώτερο του πραγματικού σε μια μελλοντική περίοδο.

10.3.1.2 Consistency – Συνέπεια

Όπως έχουμε δει η προετοιμασία των παραδοσιακών οικονομικών δηλώσεων απαιτεί ένα μεγάλο αριθμό ατομικών κρίσεων για να γίνει εφαρμογή των βασικών λογιστικών κανόνων. Ως αντιστάθμιση αυτής της μεταβλητότητας ο consistency rule, ο κανόνας της συνέπειας, δηλώνει ότι εφόσον οι εξειδικευμένες πολιτικές λογιστικές έχουν υιοθετηθεί θα πρέπει να ακολουθούνται σε όλες τις μεταγενέστερες λογιστικές περιόδους. Θα ήταν ανέντιμο να αλλάξουμε τους κανόνες επειδή ακριβώς δεν είναι επίκαιροι ή επειδή εναλλακτικά μερικές φορές δίνει καλύτερα αποτελέσματα. Έτσι υιοθετούνται διάφοροι κανόνες, οι οποίοι πρέπει να συμπληρώνονται πιστά και με συνέπεια. Φυσικά εάν αλλάξουν τελείως τα δεδομένα της επιχείρησης μπορεί να θεωρηθεί απαραίτητο να υιοθετηθούν διαφορετικές πολιτικές, αλλά αυτό μπορεί να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Ο κανόνας αυτός δίνει εμπιστοσύνη στους χρήστες των οικονομικών δηλώσεων. Εάν ένας λογαριασμός έχει προετοιμαστεί με βάση τον κανόνα της συνέπειας οι χρήστες εξασφαλίζουν την συγκρισιμότητα με προηγούμενους λογαριασμούς.

10.3.1.3 Relevance – Συνάφεια

Ο αριθμός των πληροφοριών ο οποίος μπορεί να προμηθευτεί σε οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο είναι πρακτικά απεριόριστος. Εάν πολλές πληροφορίες αποκαλυφθούν, γίνεται πολύ δύσκολο να αφομοιωθούν, έτσι θα πρέπει να συμπεριληφθεί ο κανόνας της συνάφειας, εφόσον πρόκειται να βοηθήσει τον χρήστη.

Η συλλογή των σχετικών πληροφοριών απαιτεί μεγάλη πείρα και κρίση. Οι πληροφορίες πρέπει να σχεδιάζονται έτσι ώστε να εφάπτονται με την αντικειμενικότητα της συγκεκριμένης ομάδας χειριστών. Εάν δοθούν πολλές

πληροφορίες ο χρήστης μπορεί να νομίσει ότι υπάρχει περίπτωση να παραπλανηθεί και σαν αποτέλεσμα αυτού όλες οι πληροφορίες μπορεί ολοκληρωτικά να απορριφθούν.

Οι πρότυπες οικονομικές εκθέσεις διατυπώνονται στο Accounting Standard Board (ASB) όπου οι επαγγελματικά καταρτισμένοι λογιστές απαιτείται να ακολουθήσουν τις συστάσεις του. Όπως έχουμε προαναφέρει αυτές περιλαμβάνονται στις Financial Reporting Standards (FRSs)(πρότυπες οικονομικές εκθέσεις) και στις Statement of Accounting Standards (SSAPs). Εκδίδονται από τον δημιουργό του Accounting Standard Committee (ASC) Ο FRS (Financial Reporting Standard) δεν απαιτείται θεσμοθέτηση από το νόμο αν και ο νόμος του έχει καταχωρήσει κάποια δικαιώματα Η ASB (Accounting Standard Board) έχει πολύ περισσότερη δύναμη να επιβάλει τα δικά της δικαιώματα σε σχέση με την αρχαιότερη ASC.

Με τον καιρό όμως και αφού η ASC είχε καταργηθεί από το 1990, εκδόθηκαν 25 SSAPs αν και 3 από αυτές καταργήθηκαν. Στο τέλος του 1993 η ASB είχε εκδόσει τρία FRS (πρότυπες οικονομικές εκθέσεις) και είχε καταργήσει μια SSAPs (δήλωση της πρότυπης λογιστικής).

10.3.2 Measurement Rules

10.3.2.1 Money measurement – Κανόνας μέτρησης

Θα ήταν ιδιαίτερα δύσκολο να εγγράψουμε πληροφορίες που μπορούν να μετρηθούν. Επίσης θα ήταν πιθανό να δημιουργηθούν κάποιες δίκαιες συγκρίσεις μεταξύ διαφόρων τύπων παγίων ή διαφόρων τύπων συναλλαγών (αγορές, πωλήσεις). Για να δημιουργηθούν όμως σημαντικές συγκρίσεις, πρέπει τα δεδομένα να μετατραπούν σε κοινά και λογικά μεγέθη.

Είναι χρήσιμο να μετατρέψουμε τα λογιστικά δεδομένα μέσα σε ένα κοινό κεφάλαιο και έως τότε οι πληροφορίες είναι ικανές να μετατραπούν σε νομισματικούς όρους. Συνήθως, δεν υπάρχει καμιά δυσκολία του νομισματικού κανόνα μέτρησης.

10.3.2.2 Historic Cost – Ιστορικό κόστος

Το ιστορικό κόστος είναι μια προέκταση του κανόνα μέτρησης Money measurement rule. Απαιτεί να εγγράφονται οι συναλλαγές με το κανονικό (ιστορικό) τους κόστος. Οι μεταγενέστερες αλλαγές στις αξίες και τις τιμές συνήθως αγνοούνται. Το επαυξημένο κόστος μπορεί να προκύψει εξαιτίας ενός συνδυασμού βελτιωμένης παραγωγής ή δια μέσου των αλλαγών της αγοραστικής δύναμης.

Όπως ξέρουμε ο πληθωρισμός κλίνει να υπερεκτιμήσει το επίπεδο του λογιστικού κέρδους όπως παραδοσιακά υπολογίζεται. Για πάνω από 20 χρόνια υπήρξαν διάφορες προσπάθειες στην Αγγλία για να αλλάξουν την μέθοδο της λογιστικής έτσι ώστε να επιτρέπονται τα αποτελέσματα του πληθωρισμού. Υπήρξαν επίσης πολλές αντιδράσεις πάνω σε τι θα αντικατασταθεί, αυτό που καλούμε ιστορικό κόστος, που οποιαδήποτε άλλη μέθοδος θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή.

10.3.2.3 Realization – Ρευστοποίηση

Ένα από τα προβλήματα της τοποθέτησης του κανόνα της περιοδικότητας στην πρακτική εφαρμογή είναι συχνά δύσκολο να αναφέρεται μια συγκεκριμένη συναλλαγή και σε μια συγκεκριμένη περίοδο. Για παράδειγμα εάν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση αναλαμβάνει να πουλήσει αγαθά το 1994, τα διανέμει το 1995 και πληρώνονται το 1996, σε ποια χρονιά έχουν πουληθεί; Το 1994; Το 1995, ή το 1996;

Στη συνήθη λογιστική είναι περισσότερο χρήσιμο να συμπεριλάβουμε τις πωλήσεις στο 1994. Επειδή όμως οι επιχειρήσεις έχουν ακόμη νομικό τίτλο σε αυτές, μπορεί να συμπεριληφθεί στους λογαριασμούς του 1996, όταν τα αγαθά έχουν πληρωθεί. Επειδή αυτή η λογιστική μέθοδος δεν είναι και τόσο κοινή, είναι γνωστή σαν cash – flow accounting FCA. Τις συναλλαγές όπου τηρείται το CFA εισάγονται στα βιβλία των λογαριασμών μόνο όταν πραγματοποιείται η εξαργύρωση των μετρητών.

Σε αντίθεση με το ιστορικό κόστος είναι καθιερωμένο να εισέρχονται οι περισσότερες συναλλαγές στα βιβλία των λογαριασμών, όταν ο νομικός τίτλος των αγαθών έχει μεταφερθεί από τον ένα συμβαλλόμενο στον άλλο και ότι υπάρχει η υποχρέωση του αποδέκτη να πληρώσει γι' αυτά. Αυτό σημαίνει ότι στα παραπάνω παράδειγμα, τα αγαθά έχουν πωληθεί μέσα στο 1995.

Ο κανόνας ρευστοποίησης καλύπτει αυτό το σημείο. Απαιτούνται οι σχετικές συναλλαγές για την πώληση των αγαθών να εισέρχονται στους λογαριασμούς για την περίοδο στην οποία ο νομικός τίτλος γι' αυτά έχει μεταφερθεί από τον ένα συμβαλλόμενο στον άλλο. Στη λογιστική ορολογία τότε λέγεται ότι ρευστοποιηθεί. Είναι σημαντικό να κατανοήσουμε ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες οι οποίες συμπεριφέρονται ως ρευστοποιήσιμες δεν χρειάζεται να έχουν πληρωθεί για τα μετρητά τα οποία έχουν ληφθεί στη διάρκεια αρχαιότερης περιόδου.

Ο κανόνας ρευστοποίησης κανονικά εκτιμάται ότι εφαρμόζεται στις πωλήσεις, αλλά και στις αγορές (με την έννοια αγαθών που πρόκειται να επαναπωληθούν) μπορεί επίσης να εφαρμόζεται.

Ο κανόνας της ρευστοποίησης μπορεί να παράγει μερικά σχετικά παραπλανητικά αποτελέσματα. Για παράδειγμα μια εταιρεία (με βάση το παράδειγμα) να συμπεριφέρεται ότι έχει πουλήσει τα αγαθά το 1995. Δεν γίνεται να γυρίσουμε πίσω το χρόνο, αλλά σαφώς οι πωλήσεις αυτό το χρόνο έχουν υπερεκτιμηθεί (και ως εκ τούτου όλο το κέρδος). Ο πελάτης έχει αθετήσει μέσα στο 196 έτσι το κακό χρέος (bad debt) θα διανεμηθεί αυτό το χρόνο.

10.3.2.4 Matching – Συνδυασμός

Ο κανόνας της ρευστοποίησης αναφέρεται κυρίως στις αγορές και στις πωλήσεις των αγαθών με άλλα λόγια, με αυτό που είναι γνωστό με τον όρο trading (αντικείμενα εμπορίας).

Εκτός από τον κανόνα ρευστοποίησης υπάρχει και ένας παρόμοιος κανόνας που είναι γνωστός ως matching (συνδυασμός). Δηλαδή η διαδικασία συνδυασμού απαιτήσεων και υποχρεώσεων, είτε κατά ημερομηνία λήξεως είτε

κατά ξένο νόμισμα για να ελαχιστοποιηθούν οι σχετικοί επαγγελματικοί κίνδυνοι.

Ο κανόνας του συνδυασμού εφαρμόζεται για άλλα εισοδήματα (όπως τα μερίσματα κατά εισερχόμενα μερίδια) και για τις δαπάνες (όπως ο ηλεκτρισμός και οι μισθοί). Μπορεί να δίνεται μια παραπλανητική εντύπωση σαν το σχήμα (ρευστό) που λαμβάνεται στην διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου είναι συγκεκριόμενο με τις πληρωμές στην διάρκεια ίδιας περιόδου. Αυτή η περίοδος, στην οποία το ρευστό είναι είτε λαμβανόμενο είτε πληρωτέο, μπορεί να μεταφέρεται άσχετα με την περίοδο στην οποία επιχείρηση έχει κάνει τις συναλλαγές της.

Έτσι οι λογιστές τακτοποιούν κανονικά το λαμβανόμενο χρήμα και το πληρωτέο στους δεδουλευμένους και προπληρωτέους λογαριασμούς (accrual and payment). Δεδουλευμένο είναι ένα ποσό το οποίο οφείλεται από την επιχείρηση στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου σε αντιστοιχία με τις υπηρεσίες που έχουν ληφθεί κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου. Προπληρωμή είναι ένα ποσό το οποίο είναι οφειλόμενο προς την εταιρεία της προκαταβολής πληρωμής των υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε σχέση με μια μελλοντική περίοδο.

10.3.2.5 Dual Aspect – Διπλή όψη

Ο κανόνας της διπλής όψης είναι ένας χρήσιμος πρακτικός κανόνας παρότι δείχνει μόνο αυτό που είναι προφανές. Βασίζεται στην αρχή ότι κάθε φορά που γίνεται μια διαδικασία υπάρχει πάντα ένα δίπτυχο αποτέλεσμα. Για παράδειγμα εάν το ποσό του χρήματος (υπό την μορφή ρευστού) σε μια επιχείρηση αυξηθεί κάποιος πρέπει να το έχει δώσει ή ένα η εταιρεία αγοράσει κάποια προϊόντα τότε κάποιος άλλος πρέπει να τα έχει πουλήσει.

Αυτό το δίπτυχο αποτέλεσμα έχει μελετηθεί εδώ και αιώνες, έχει οδηγήσει στην εμφάνιση ενός συστήματος καταχώρησης πληροφοριών γνωστός με τον όρο τήρηση βιβλίων, που χρησιμοποιείται ακόμα και σήμερα ευρύτατα. Αν και αυτή η ιδέα είναι προφανής, έχει αποδειχθεί ιδιαίτερα χρήσιμη, έτσι ώστε κάθε σύγχρονο σύστημα καταχώρησης με υπολογιστή να

βασίζεται σε αυτό. Εμπειρικά βρέθηκε ότι αποτελεί τον πιο εύκολο τρόπο καταχώρησης κάθε είδους πληροφορίας για την επιχείρηση και εξασφαλίζει τον έλεγχο στις λειτουργίες της επιχείρησης.

Δεν υπάρχει πραγματική ανάγκη για την υιοθέτηση του κανόνα της διπλής όψης στην εγγραφή πληροφοριών αλλά είναι απλώς ένας πρακτικός κανόνας που έχει χρησιμοποιηθεί με επιτυχία εδώ και αιώνες.

Κάποιες οργανώσεις όπως σχολές θεάτρου ή ένας σύλλογος φιλοτελιστών μπορεί να θεωρήσουν μη σημαντικό, την υιοθέτηση αυτού του κανόνα. Αλλά συνιστάται σε κάθε σύστημα κράτησης βιβλίων σε οποιοδήποτε σύστημα.

10.3.3 Boundary rules

10.3.3.1 Entity – Οντότητα

Υπάρχουν τόσες πολλές διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με οποιονδήποτε οργανισμό ώστε οι λογιστές αρχίζουν με τον σχεδιασμό ενός ορίου γύρω από αυτό που έχουμε αναφέρει σαν entity – οντότητα. Μια οντότητα μπορεί να είναι μια επιχείρηση που βγάζει κέρδος. Όπως τα μαγαζιά που πουλάνε και αγοράζουν αγαθά ή σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών. Τέτοιες επιχειρήσεις εκφράζονται συνήθως με τον όρο profit making entities δηλαδή επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν κέρδος. Μια τέτοια επιχείρηση οργανώνεται με την μορφή είτε ατομικής επιχείρησης, είτε συνεταιρισμού, είτε εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Παρόλα αυτά μια επιχείρηση μπορεί να είναι και μη κερδοσκοπική εταιρεία όπως για παράδειγμα οι φιλανθρωπικές εταιρείες ή οι εταιρείες τοπικής αυτοδιοίκησης.

Ο πρωταρχικός σκοπός τέτοιων οργανισμών είναι να παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό. Το μοτίβο του κέρδους γίνεται άσχετο ή παρεπόμενη σημασίας.

Οι λογιστές προσπαθούν να περιορίσουν τον αριθμό των δεδομένων που έχουν συλλεχθεί γι' αυτές. Αυτό είναι μερικές φορές ιδιαίτερα δύσκολο, ειδικά για τις μικρές επιχειρήσεις, όπου συχνά δεν είναι εύκολο να διαχωρίσουν τις δημόσιες υποθέσεις της επιχείρησης και τις προσωπικές υποθέσεις του

ιδιοκτήτη. Σε μια κερδοσκοπική εταιρεία για παράδειγμα οι ιδιοκτήτες μερικές φορές χρεώνουν τις δαπάνες τους (σπιτιού, νοικοκυριού, προσωπικές) στην επιχείρηση, και επίσης υπάρχει περίπτωση να χρησιμοποιούν τον προσωπικό τους λογαριασμό τραπεζής για να πληρώσουν τα αγαθά και υπηρεσίες που αφορούν την επιχείρηση.

Σε τέτοια περίπτωση οι λογιστές πρέπει να αποφασίσουν που τελειώνει η επιχείρηση και που αρχίζουν οι προσωπικές υποθέσεις. Πρέπει τότε να τοποθετήσει τις δαπάνες. Δηλαδή τι χρωστάει η επιχείρηση στον ιδιοκτήτη και τι ο ιδιοκτήτης στην επιχείρηση.

Οι λογιστές επίσης πρέπει να ενδιαφέρονται μόνο για το τι θα εγγράψουν στα βιβλία της επιχείρησης και το αποτέλεσμα διαφόρων συναλλαγών της επιχείρησης. Δεν τους ενδιαφέρουν οι προσωπικές συναλλαγές του ιδιοκτήτη.

10.3.3.2 Periodicity – Περιοδικότητα

Οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν απεριόριστη ζωή. Συνήθως αρχίζουν με τις προσδοκίες ότι μπορούν να χειρίζονται – εκμεταλλεύονται – για αόριστη περίοδο του χρόνου (την επιχείρηση), αλλά ουσιαστικά είναι άχρηστο για το ιδιοκτήτη να περιμένει χρόνια πριν προετοιμάσει οποιαδήποτε αναφορά. Σχεδόν πάντα εύχεται να λάβει, τις όποιες αναφορές, σε πιο συχνά και μικρά χρονικά διαστήματα.

Εάν μια επιχείρηση έχει απεριόριστη διάρκεια ζωής οποιαδήποτε αναφορά θα πρέπει να προετοιμάζεται στο τέλος κάθε χρόνου. Και βλέπουμε ότι πρακτικά αυτές οι οικονομικές λογιστικές καταστάσεις συνήθως προετοιμάζονται κάθε χρόνο. Αυτή η χρονική περίοδος ουσιαστικά έχει προκύψει ευρέως σαν συνέπεια του εθίμου. Επίσης αντικατοπτρίζει τον αγροτικό κύκλο της δυτικής Ευρώπης και φαίνεται τελικά ότι είναι φυσική ανθρώπινη τάση να συγκρίνει τι έχει συμβεί αυτό το χρόνο με το τι συνέβη τον προηγούμενο. Παρόλα αυτά οι επιχειρήσεις έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής (όπως είναι συνήθως οι περιπτώσεις των βιομηχανικών οργανισμών) η προετοιμασία του χρονικού λογαριασμού παρουσιάζει αξιοσημείωτα

προβλήματα τα οποία αναφέρονται σε ειδικά γεγονότα στις αρμόζουσες λογιστικές περιόδους.

Σύμφωνα με το έθιμο υπάρχει ένας λόγος γιατί οι λογιστικές περίοδοι μπορούν να γίνουν μικρότεροι από 12 μήνες. Οι λογαριασμοί του management συνήθως προετοιμάζονται για πολύ μικρές περιόδους. Όμως υπάρχει και η περίπτωση αυτό να εφαρμόζεται ακόμα και στους οικονομικούς λογαριασμούς. Για παράδειγμα, στην βιομηχανία μόδας, όπου τα σχέδια παραγωγής μπορεί να αλλάζουν πολύ γρήγορα, οι managers (διαχειριστές) έχουν την δυνατότητα να απαιτούν να συντάσσονται τριμηνιαίες αναφορές. Αντίθετα οι βιομηχανίες κατασκευών επεξεργάζονται κυρίως πολύ μεγάλα συμβόλαια εργασίας. Στην περίπτωση αυτή είναι περισσότερο σωστό να συντάσσονται αναφορές κάθε πέντε χρόνια, με αποτέλεσμα άσχετο με το μήκος των κύριων λογιστικών περιόδων, είτε είναι τριμηνιαίες, είτε πενταετής, οι διαχειριστές να χρειάζονται συνήθως κανονικές περιόδους έτσι ώστε να καλύπτουν ακόμα και πολύ μικρές περιόδους. Οι καταστάσεις που αφορούν το χρήμα (υπό την μορφή ρευστού) μπορεί για παράδειγμα να προετοιμάζονται κάθε βδομάδα ή ακόμα και σε ημερήσια βάση.

Επίσης δεν πρέπει να ξεχάσουμε κάποιες επιχειρήσεις (ΕΠΕ) για τις οποίες απαιτείται βάσει νόμου να παράγουν χρονικούς λογαριασμούς, βασισμένους πάντα στο ημερολογιακό έτος. Δεν είναι πιθανό για τις περισσότερες επιχειρήσεις να αγνοήσουν τις καθιερωμένες συμβατές περιόδους των δώδεκα μηνών. Σε κάθε περίπτωση δεδομένης της απεριόριστης ζωής των περισσότερων επιχειρήσεων, είναι σημαντικό ότι κάθε χρονική περίοδος, μπορεί να είναι αυθαίρετη, ασχέτως με το πόσο προσεχτικά μια συγκεκριμένη λογιστική περίοδος έχει προσπαθήσει να συσχετίσει την λογιστική περίοδο στη φύση της επιχείρησης.

10.3.3.3 Going concern

Η έκφραση going concern έχει την έννοια της ζωτικής λειτουργούσας επιχείρησης που για περίοδο πολλών ετών υπήρξε επικερδής, καλοδιοικούμενη, συνεπής και με ευνοϊκές προοπτικές.

Ο κανόνας της περιοδικότητας (periodicity rule) απαιτεί την έκδοση των λογαριασμών ανά κανονικές περιόδους, αδιάφορο από την διάρκεια ζωής της επιχείρησης ή έστω από την αυθαίρετη – ιδιόμορφη φύση μιας περιόδου. Ο κανόνας του going concern προκύπτει από τον κανόνα της περιοδικότητας. Ο κανόνας αυτός απαιτεί να θεωρήσουμε σαν δεδομένο ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να «ζει», εκτός εάν έχουμε κάποιες σοβαρές αποδείξεις για να πούμε ότι κάτι τέτοιο δεν υφίσταται. Είναι πολύ σημαντικό να κάνουμε απολύτως σίγουρο ότι αυτή η προϋπόθεση είναι σωστή.

10.3.3.4 Quantitative – Ποσοτικός κανόνας

Οι λογιστές συνήθως περιορίζουν τα δεδομένα που συλλέγουν σε αυτά που μπορούν να υπολογιστούν εύκολα. Για παράδειγμα εύκολα μπορεί να υπολογιστεί ο αριθμός των φορτηγών που ανήκουν σε μια επιχείρηση ή ο αριθμός των υπαλλήλων της, αλλά είναι δύσκολο να υπολογιστεί το όφελος από τα συγκεκριμένα φορτηγά ή η ικανότητα των υπαλλήλων της εταιρείας. Τέτοιες έννοιες είναι σχεδόν αδύνατο να προσδιοριστούν ποσοτικά και επομένως δεν περιλαμβάνονται σε ένα συμβατικό λογιστικό σύστημα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΕΛΛΑΔΑΣ ΑΓΓΛΙΑΣ ΓΑΛΛΙΑΣ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984
2-η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984)

ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ Ε.Π.Ε.
 11, 9 ΤΗΣ ΟΔΟΥ ΟΛΥΜΠΙΑΣ Τ.Π.Α.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

	Ποσό Κλειδω- μένης χρήσε- ως 1984 ως 1983 δρχ.		Ποσό Κλειδω- μένης χρήσε- ως 1984 ως 1983 δρχ.
--	--	--	--

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

	Ποσό Κλειδω- μένης χρήσε- ως 1984 ως 1983 δρχ.		Ποσό Κλειδω- μένης χρήσε- ως 1984 ως 1983 δρχ.
--	--	--	--

Α. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

(όσο τό όποιο έχει κληθεί να καταβληθεί
 μέχρι τό τέλος της επίσημης χρήσεως ποσο δρχ.) (18 12)

Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

I Κεφάλαιο (μετοχικό, κλπ) {.....μετοχές τών.....δρχ.)

		Χρήσεως 1984	Χρήσεως 1983	XXX XXX	XXX XXX
16 10	1 Έξοδα ίδρύσεως και πρώτης εγκατ/σεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 15	2 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 18	3 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
(16 13 - 14	4 Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 15 - 17		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 19)		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

		40 00-01	1. Καταβλημένο	XXX XXX	XXX XXX
40 02-03	2. Οφειλόμενο (όσο τό όποιο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσό δρχ.....)	40 02-03	2. Οφειλόμενο (όσο τό όποιο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσό δρχ.....)	XXX XXX	XXX XXX
40 04-05	3. Αποσβεσμένο	40 04-05	3. Αποσβεσμένο	XXX XXX	XXX XXX

Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 10	1 Έξοδα ίδρύσεως και πρώτης εγκατ/σεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 15	2 Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 18	3 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
(16 13 - 14	4 Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 15 - 17		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 19)		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

II. Διαφορά από έκδοση μετοχών ύπερ τό όρτιο (41.00)

III. Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων

		XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX	XXX XXX
41 06	1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 07	2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 10	3. Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

IV. Άποθεματικά Κεφάλαια

		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 02	1. Τακτικό άποθεματικό	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 03	2. Άποθεματικά καταστατικού	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 04	3. Ειδικά άποθεματικά	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 05	4. Έκτακτα άποθεματικά	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 08	5. Άφορολόγητα άποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
41 09	6. Άποθεματικό για ίδιες μετοχές	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

V. Άποτελέσματα εις νέο

		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
42 00	Άποθεματικό κερδών χρήσεως εις νέο	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
42 01	Άποθεματικό ζημιών χρήσεως εις νέο	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
42 02	Άποθεματικό ζημιών προηγούμενων χρήσεων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

		XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 11-12	1 Άσφισματες άκίνητοιαίσεις	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 01-03	2 Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 00	3 Άνταρσία άκίνητοιαίσεως (Goodwill)	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 98	4 Προκαταβολές κτησεως άσφισματων άκίνητοιαίσεων	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX
16 04 05	5 Λοιπές άσφισματες άκίνητοιαίσεις	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	XXX XXX XXX

(-XXX) (-XXX)
 (-XXX) (-XXX)
 (-XXX) (-XXX)

II. Έναρμάτες άκινήτοποιήσεις					
(10.00 + 10.10)	1. Γήπεδο- Οικόπεδα	XXX			
44.10	Μείον: Προβλεψές άπαξιώσεων και υποτίμησης	XX			
(10.01-06 + 10.11-16-10.99)	2. Όρυχεία-Μεταλλεία-Λατομεία - Άγροί-Φυτείες-Δάση	XXX	XXX	XXX	XXX
11	3. Κτίρια και τεχνικά έργα	XXX	XXX	XXX	XXX
12	4. Μηχανήματα-τεχνικές έγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	XXX	XXX	XXX	XXX
13	5. Μεταφορικά μέσα	XXX	XXX	XXX	XXX
14	6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	XXX	XXX	XXX	XXX
(15+32.00+ Χρ. υπόλ. 50.08)	7. Ακινήτοποιήσεις υπό έκτελεση και προκαταβολές	XXX	XXX	XXX	XXX
	Σύνολο άκινήτοποιήσεων (Γ + ΓII)	XXX	XXX	XXX	XXX

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

18.00	1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX			
18.01	2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
53.06	Μείον: Όφειλόμενες δόσεις	XX			
(18.00.19+ 18.01.19)	Προβλέψεις για υποτιμήσεις	XX			
(18.02+ 18.03)	3. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
(18.04+ 18.05)	4. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
18.07-08	5. Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως	XXX	XXX	XXX	XXX
18.09-10	Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XX			
18.15-16	6. Τίτλοι με χαρακτηρισά άκινήτοποιήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
(18.06+18.11 +18.13-14)	7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX
	Σύνολο πάγιου ενεργητικού (Γ + ΓII + ΓIII)	XXX	XXX	XXX	XXX

VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.00-01	1. Καταθέσεις με όχων ή εταιρών	XXX	XXX	XXX	XXX
43.02	2. Διαθέσιμο μεριζήματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	XXX	XXX	XXX	XXX
	Σύνολο ίδιων κεφαλαίων (AI+AII+AIII+AIV + AV +AVI)	XXX	XXX	XXX	XXX

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

44.00	1. Προβλεψές για άποζήμιση προσωπικού λόγω έξοδου από την ύπηρεσία	XXX	XXX	XXX	XXX
(44.09 +44.12-99)	2. Λοιπές προβλεψές	XXX	XXX	XXX	XXX

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

		Σε Δρχ	Σε Ε.Ν.	Σύνολο Απο Χρτ-σέως 1984-1983
I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
45.00-05	1. Όμολογιακά δάνεια	XXX	XXX	XXX
45.10-12	2. Δάνεια Τραπεζών	XXX	XXX	XXX
45.13	3. Δάνεια Ταμειευτηρίων	XXX	XXX	XXX
45.14-15	4. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX
45.16-17	5. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX
	6. Τράπεζες Λ/μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με έγγυηση γραμματίων εισπρακτέων	XXX	XXX	XXX
45.19-21	7. Γραμμάτια πληρωτέα μακρ. λήξεως	XXX	XXX	XXX
45.24-26	Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XX		
Υπόλ. Α/45	8. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	XXX	XXX	XXX
	II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Πιστ. Υπολ.				
50	1. Προμηθευτές	XXX	XXX	XXX
51.00-02	2. Γραμμάτια πληρωτέα	XXX	XXX	XXX
51.03-05	Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XXX		
52	3. Τράπεζες Λ/βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	XXX	XXX	XXX
Πιστ. Υπολ.				
30	4. Προκαταβολές Πιλοτών	XXX	XXX	XXX
54	5. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	XXX	XXX	XXX
55	6. Ασφαλίσεις-Υποχρεώσεις	XXX	XXX	XXX
53.17-18	7. Μισθ. Υποχρεώσεις	XXX	XXX	XXX

53 01
Υπόλ. Λ/53

10. Μερσίματα πληρωτέα
11. Πιστωτές διάφοροι

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

Σύνολο υποχρεώσεων
(Γ+Π)

Στ. Στ.
Δρχ. Ξ.Ν.

11. Απαιτήσεις

Χρ. υπόλ. 30
πληρ. 30 97-99

(31 00 + 31 07 +
31 04 + 31 05 +
31 11 + 11 12)
(31 01 + 31 08)
(31 02 + 31 09)

(31 06 + 31 13)
(31 03 + 31 10)
33 04-05

33 11-12
33 21-22

33 07-10
(32 04 + 33 17-18)
(33 19-20)

30 97-99 +
33 97-99)

(33 00-02 +
33 13-16 +
33 95-96)

35

1 Πελάτες
2. Γραμμάτια εισπρακτέα
- Χαρτοφυλακίου (μείον τὰ
προεξοφλημένα-μεταβιβα-
σμένα ποσού Δρχ.)
- Στις Τράπεζες για εισπραχθ
- Στις Τράπεζες σε έγγυηση

Μείον:
Μη δουλευμένοι τόκοι
3 Γραμμάτια σε καθυστέρηση
4 Κεφάλαιο εισπρακτέο στην
επόμενη χρήση

5. Βροχυπρόθεσμες απαιτήσεις
κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων
6 Βροχυπρόθεσμες απαιτήσεις
κατά λοιπών συμμετοχ.κού
ένδιαφέροντος επιχειρήσεων

7. Απαιτήσεις κατά όργάνων διακίησης
8. Δεσμευμένοι λ/μοί καταθέσεων
9. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
εισπρακτέες στην επόμενη χρήση

10. Επισφαλείς: Επίδικοι πελάτες
και χρεώστες
Μείον: Προβλέψεις (44.11)

11. Χρεώστες διάφοροι
12. Λογαριασμοί διαχείρισεως
προκαταβολών και πιστώσεων

XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX
XXX XXX

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984)

4.1.202

	Ποσά ελεγχόμενης χρήσεως 1984	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 1983
I. Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως		
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	XXX	XXX
Μείον: Κόστος πωλήσεων	XXX	XXX
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
Πλέον: Άλλα έσοδα έκμεταλλεύσεως	XX	XX
Σύνολο	XXX	XXX
ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX	XXX
2. Έξοδα λειτουργίας έρευνών-ανάπτυξης	XXX	XXX
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	XXX	XXX
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως	XX	XX
ΠΛΕΟΝ (ή μείον)		
1. Έσοδα συμμετοχών	XX	XX
2. Έσοδα χρεογράφων	XX	XX
3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	XX	XX
Μείον:		
1. Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
2. Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	XX	XX
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως	XX	XX
II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα		
1. Έκτακτα και άνόργανα έσοδα	XX	XX
2. Έκτακτα Κέρδη	XX	XX
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
Μείον:		
1. Έκτακτα και άνόργανα έξοδα	XX	XX
2. Έκτακτες ζημιές	XX	XX
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	XX	XX
Όργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)	XX	XX
ΜΕΙΟΝ:		
Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX	XX
Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	XX	XX
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων	XX	XX

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Α/88)

		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983
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 (Υπολοίποι 41)	(+) : Αποθεματικά προς διάθεση	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ	XXX	XXX
88.09	2. Λοιποί μη έναρματωμένοι στο λει- τουργικό κόστος φόροι	XXX	XXX
88.99.	Κέρδη προς διάθεση ή	XXX	XXX
88.98	Ζημιές εις νέο	(- XXX)	(- XXX)
41.02	Ή διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
53.01	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	3. Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XXX	XXX

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Ν/85)
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984 (1 Ιανουαρίου-31 Δεκεμβρίου 1984)

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Λ/ΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
 (όπως θά καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών, και
 ισολογισμών)

		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983
Χ Ρ Ε Ψ Η					
1. Αποθέματα ενόρκως χρήσεως					
20	- Εμπορεύματα	XXX	XXX	XXX	XXX
21	- Προϊόντα έτοιμα και ήμιτελη	XXX	XXX	XXX	XXX
22	- Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX	XXX	XXX	XXX
23	- Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX	XXX	XXX
24	- Πρώτες και βοηθητικές ύλες-ύλικά συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
25	- Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX	XXX	XXX
26	- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX	XXX	XXX
28	- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
	2. Αγορές Χρήσεως	XXX	XXX	XXX	XXX
20	- Εμπορεύματα	XXX	XXX	XXX	XXX
24	- Πρώτες και βοηθητικές ύλες-ύλικά συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
25	- Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX	XXX	XXX
26	- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX	XXX	XXX
28	- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
	Σύνολο άρχικων αποθεμάτων και αγορών	XXX	XXX	XXX	XXX
3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα τέλους χρήσεως					
20	- Εμπορεύματα	XXX	XXX	XXX	XXX
21	- Προϊόντα έτοιμα και ήμιτελη	XXX	XXX	XXX	XXX
22	- Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX	XXX	XXX	XXX
23	- Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	XXX	XXX	XXX	XXX
24	- Πρώτες και βοηθητικές ύλες-ύλικά συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
25	- Αναλώσιμα υλικά	XXX	XXX	XXX	XXX
26	- Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	XXX	XXX	XXX
28	- Είδη συσκευασίας	XXX	XXX	XXX	XXX
	Αγορές και διαφορά (+) αποθεμάτων Μεταφορά	XXX	XXX	XXX	XXX
		XXX	XXX	XXX	XXX

Π Ι Σ Τ Ω Σ Η

1. Πωλήσεις

- Εμπορευμάτων
- Προϊόντων έτοιμων και ήμιτελών
- Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων
- Πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας
- Αναλώσιμων υλικών
- Ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων
- Είδων συσκευασίας
- Αχρηστού υλικού
- Υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)

2. Λοιπά οργανικά έσοδα

- Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- Έσοδα παρεπόμενων άσכולιών
- Έσοδα κεφαλαίων
- Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

70

71

72

72

72

72

72

72

73

74

75

76

78.05

XXX
XXX

XXX

Κωδικός	Περιγραφή	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
60	Μεταφορά								
61	4. Οργανικά έξοδα								
62	- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
63	- Αμοιβές και έξοδα τρίτων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
64	- Παροχές τρίτων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
65	- Φόροι-Τέλη (πλην τών μὴ ἐνωματωμένων στό λειτουργικό κόστος φόρων)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
66	- Διάφορα έξοδα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
67	- Έξοδα μεταφορών	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
68	- Έξοδα ταξιδιῶν	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
69	- Έξοδα προβολῆς καὶ διαφημίσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
70	- Έξοδα ἐκθέσεων-ἐπιδείξεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
71	- Εἰδικά έξοδα προωθήσεως ἐξαγωγῶν	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
72	- Συνδρομές-Εισφορές	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
73	- Δωρεές-Επιχορηγήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
74	- Ἐντυπα καὶ γραφικὴ ὕλη	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
75	- Ὑλικά ἀμεσης ἀναλώσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
76	- Έξοδα δημοσιεύσεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
77	- Έξοδα συμμετοχῶν καὶ χρεογράφων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
78	- Διαφορές ἀποτιμήσεως συμμετοχῶν καὶ χρεογράφων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
79	- Ζημίες ἀπὸ πώληση συμμετοχῶν καὶ χρεογράφων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
80	- Διάφορα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
81	- Τόκοι καὶ συναφή έξοδα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
82	- Ἀποσβέσεις πηγῶν στοιχείων ἐνσωματωμένες στό λειτουργικό κόστος	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
83	- Προβλέψεις ἐκμεταλλεύσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
84	Συνολικό κόστος	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
85	ΜΕΙΟΝ:								
86	- Ἴδιοπαρογωγή καὶ βελτιώσεις πηγῶν	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
87	Συνολικό κόστος ἐσόδων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
88	Κέρδη ἐκμεταλλεύσεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
89	80.00 Ζημίες ἐκμεταλλεύσεως	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00
90		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
91		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
92		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
93		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
94		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
95		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
96		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
97		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
98		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
99		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
100		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

XXX
XXX

XXX
XXX

80.00 Ζημίες ἐκμεταλλεύσεως

XXX
XXX
XXX

XXX
XXX
XXX

XXX
XXX
XXX

CONSOLIDATED PROFIT AND LOSS ACCOUNT

For the year ended 31 July 1998

	Notes	1998 £'000	1997 £'000
Turnover	2	87,875	87,939
Cost of sales		(21,637)	(25,052)
Gross profit		66,238	62,887
Operating expenses	3	(39,242)	(36,686)
Operating profit		26,996	26,201
Net interest receivable	4	2,619	1,083
Profit before transfer fees		29,615	27,284
Net transfer fees	5	(15,511)	293
Profit on ordinary activities before taxation		14,104	27,577
Taxation	7	(4,090)	(8,549)
Profit for the year		10,014	19,028
Dividends	9	(4,416)	(4,026)
Retained profit for the year	25	5,598	15,002
Earnings per ordinary share (pence)	10	3.9	7.4

STATEMENT OF TOTAL RECOGNISED GAINS AND LOSSES

For the year ended 31 July 1998

	1998 £'000	1997 £'000
Profit for the year	10,014	19,028
Unrealised gain on revaluation of investment properties	273	-
Total recognised gains and losses for the year	10,287	19,028

The accompanying notes on pages 29 to 37 are an integral part of these accounts.

CONSOLIDATED BALANCE SHEET

At 31 July 1998

	Notes	1998 £'000	1997 £'000
Fixed assets			
Tangible assets	11	83,215	71,514
Investments	12	506	-
		83,721	71,514
Current assets			
Stocks	13	1,904	3,565
Debtors	14	13,174	10,731
Marketable securities	15	17,560	22,400
Cash at bank and in hand		23,955	23,244
		56,593	59,940
Creditors – amounts falling due within one year	18	28,750	29,468
Net current assets		27,843	30,472
Total assets less current liabilities		111,564	101,986
Creditors – amounts falling due after one year	19	3,578	5,176
Provision for liabilities and charges	21	-	56
Accruals and deferred income			
Deferred grant income	22	1,673	1,981
Other deferred income	23	28,098	22,355
Net assets		78,215	72,418
Capital and reserves			
Share capital	24	25,977	6,494
Share premium account	25	-	18,616
Revaluation reserve	25	408	135
Transfer fee reserve	25	8,000	8,000
Profit and loss account	25	43,830	39,173
Shareholders' funds	26	78,215	72,418

The financial statements on pages 24 to 37 were approved by the board of directors on 9 October 1998 and signed on its behalf by:

David Gill, Director

The accompanying notes on pages 29 to 37 are an integral part of these accounts.

COMPANY BALANCE SHEET

At 31 July 1998

	Notes	1998 £'000	1997 £'000
Fixed assets			
Tangible assets	11	24,918	19,741
Investments	12	21,895	1,009
		46,813	20,750
Current assets			
Stocks	13	1,904	3,565
Debtors	14	13,994	15,641
Marketable securities	15	17,560	22,400
Cash at bank and in hand		1,780	8,178
		35,238	49,784
Creditors – amounts falling due within one year	18	14,242	12,818
Net current assets		20,996	36,966
Total assets less current liabilities		67,809	57,716
Accruals and deferred income			
Other deferred income	23	8,045	5,554
Net assets		59,764	52,162
Capital and reserves			
Share capital	24	25,977	6,494
Share premium account	25	–	18,616
Revaluation reserve	25	408	135
Profit and loss account	25	33,379	26,917
Shareholders' funds		59,764	52,162

The financial statements on pages 24 to 37 were approved by the board of directors on 9 October 1998 and signed on its behalf by:

David Gill, Director

The accompanying notes on pages 29 to 37 are an integral part of these accounts.

CONSOLIDATED CASH FLOW STATEMENT continued

For the year ended 31 July 1998

	1998	1997
	£'000	£'000
Net cash generated from operating activities		
Operating profit	26,996	26,201
Net transfer fees	(15,511)	293
Depreciation charges	3,144	2,777
Loss on disposal of tangible fixed assets	80	33
Profit on disposal of marketable securities	(878)	(114)
Grants released	(308)	(362)
Decrease/(increase) in stocks	1,661	(1,493)
Increase in debtors	(2,597)	(179)
Increase in creditors	8,288	5,995
Net cash inflow from operating activities	20,875	33,151

The accompanying notes on pages 29 to 37 are an integral part of these accounts.

CONSOLIDATED CASH FLOW STATEMENT

For the year ended 31 July 1998

	Notes	1998 £'000	1997 £'000
Net cash inflow from operating activities		20,875	33,151
Returns on investments and servicing of finance			
Interest received		3,256	1,645
Interest paid		(524)	(335)
Net cash inflow from returns on investments and servicing of finance		2,732	1,310
Taxation paid		(7,730)	(2,924)
Capital expenditure and financial investment			
Sale of tangible fixed assets		260	301
Purchase of tangible fixed assets		(14,912)	(13,330)
Net cash outflow from capital expenditure and financial investment		(14,652)	(13,029)
Acquisitions and disposals			
Investment in associated company		(481)	-
Investment in joint venture		(25)	-
Net cash outflow from acquisitions and disposals		(506)	-
Equity dividends paid		(4,144)	(3,463)
Cash (outflow)/inflow before management of liquid resources and financing		(3,425)	15,045
Management of liquid resources			
Sale of marketable securities		84,126	12,452
Purchase of marketable securities		(78,408)	(29,927)
Net cash inflow/(outflow) from management of liquid resources		5,718	(17,475)
Financing			
Repayment of borrowings	20	(1,508)	(7,016)
Grants received		-	800
New shares issued		-	16,654
Net cash (outflow)/inflow from financing		(1,582)	10,438
Increase in cash in the year	16	711	8,008

FRANCE

Modèle de bilan (passif)

Capitaux propres

Capital (dont versé...)

Primes d'émission, de fusion, d'apport, ...

Ecart de réévaluation

Réserves

Réserve légale

Réserves statutaires ou contractuelles

Réserves réglementées

Autres

Report à nouveau

Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)

Subventions d'investissement

Provisions réglementées

Total I

Provisions pour risques et charges

Provisions pour risques

Provisions pour charges

Total II

Dettes

Emprunts obligataires convertibles

Autres emprunts obligataires

Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit

Emprunts et dettes financières divers

Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Dettes fournisseurs et Comptes rattachés

Dettes fiscales et sociales

Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés

Autres dettes

Comptes de régularisation

Produits constatés d'avance

Total III

Ecart de conversion - Passif (IV)

Total général (I + II + III + IV)

**Modèle de compte de résultat (charges)
(présentation en compte)**

Charges**Charges d'exploitation**

Achats de marchandises

Variation de stock

Achats de matières premières et autres approvisionnements

Variation de stock

Autres achats et charges externes

Impôts, taxes et versements assimilés

Salaires et traitements

Charges sociales

Dotations aux amortissements et aux provisions

Sur immobilisations : dotations aux amortissements

Sur immobilisations : dotations aux provisions

Sur actif circulant : dotations aux provisions

Pour risques et charges : dotations aux provisions

Autres charges

Total I

Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun (II)**Charges financières**

Dotations aux amortissements et aux provisions

Intérêts et charges assimilées

Différences négatives de change

Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Total III

Charges exceptionnelles

Sur opérations de gestion

Sur opérations en capital

Dotations aux amortissements et aux provisions

Total IV

Participation des salariés aux fruits de l'expansion (V)**Impôts sur les bénéfices (VI)**

Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)

Résultat (bénéfice)**Résultat (perte)**

FRANCE

**Modèle de compte de résultat (produits)
(présentation en compte)**

Produits

Produits d'exploitation

Ventes de marchandises
Production vendue (biens et services)
Production stockée
Production immobilisée
Subventions d'exploitation
Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges
Autres produits

Total I

Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)

Produits financiers

De participation
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé
Autres intérêts et produits assimilés
Reprises sur provisions et transferts de charges
Différences positives de change
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Total III

Produits exceptionnels

Sur opérations de gestion
Sur opérations en capital
Reprises sur provisions et transferts de charges

Total IV

Total des produits (I + II + III + IV)

Résultat (perte)

Modèle de bilan (actif)**Actif immobilisé****Immobilisations incorporelles**

Frais d'établissement
Frais de recherche et de développement
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
Fonds commercial
Autres
Avances et acomptes

Immobilisations corporelles

Terrains
Constructions
Installations techniques, matériel et outillage industriels
Autres
Immobilisations corporelles en cours
Avances et acomptes

Immobilisations financières

Participations
Créances rattachées à des participations
Autres titres immobilisés
Prêts
Autres

Total I**Actif circulant****Stocks et en-cours**

Matières premières et autres approvisionnements
En-cours de production (biens et services)
Produits intermédiaires et finis
Marchandises

Avances et acomptes versés sur commandes**Créances**

Créances clients et Comptes rattachés
Autres
Capital souscrit - appelé, non versé

Valeurs mobilières de placement

Actions propres
Autres titres

Disponibilités**Charges constatées d'avance****Total II****Comptes de régularisation**

Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)

Primes de remboursement des obligations (IV)

Ecart de conversion - Actif (V)

Total général (I + II + III + IV + V)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., Τότσης
2. Ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., Σακκέλης
3. Περιοδικό «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»
4. Ε.Γ.Λ.Σ
5. Προεδρικό Διάταγμα
6. Σημειώσεις Θεοδώρας Παπαδάτου
7. La comptabilite des societes dans la C.E.E., Louisklee
8. Manchester United PLS, Annual Report, 1998
9. Enic PLC report and accounts for the 15 months ended 30 June 1998