

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ**

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

κ. Κοντογιώργης Αλέξανδρος

Ο ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ:

Κωνσταντινίδης Θεόδωρος

ΠΑΤΡΑ 2005

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
Βιβλία Α' Κατηγορίας	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	
Βιβλία Β' Κατηγορίας	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	
Βιβλία Γ' Κατηγορίας	14
ΑΡΘΡΟ 27.ΑΠΟΓΡΑΦΗ	
Η απογραφή των στοιχείων της περιουσίας	15
-Έννοια και σκοποί της απογραφής	15
α) Έννοια απογραφής	15
β) Σκοποί της απογραφής	15
-Σημασία – Λόγοι σύνταξης απογραφής	16
-Είδη απογραφής	17
ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	18
(1) Εισαγωγικές παρατηρήσεις	18
(2) Είδη και χρόνος σύνταξης απογραφής	19
(3) Τρόπος καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών	21
α) Γενικά.	21
β) Αποθέματα (Εμπορεύσιμα Στοιχεία)	22
γ) Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	24
δ) Έπιπλα και Σκεύη	25
ε) Μετοχές - Ομολογίες και Λοιπά Χρεόγραφα	25
στ) Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία	25
ζ) Αποθέματα & Πάγια Π.Σ. Τρίτων.	26
(4) Η απογραφή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	27
(5) Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμών	27
ΑΡΘΡΟ 28.ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	
(1)-Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής - αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.	29
-Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο	29
-Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο	29
- Αποτίμηση αποθεμάτων υπολειμμάτων	30
(2)Εννοιολογικός Προσδιορισμός των τιμών και των μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων	30
- Τιμή κτήσεως	30
- Ιστορικό Κόστος Παραγωγής	30
- Τρέχουσα Τιμή Αναπαραγωγής	30
- Τρέχουσα τιμή αγοράς	31
- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	31
(3) Μέθοδοι υπολογισμού της κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων	32

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους	32
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων	33
- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)	33
- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)	33
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους	33
- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους	33
ΓΕΝΙΚΑ	34
Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων	34
Έννοια	
- Βάση των διατάξεων του εμπορικού νόμου	34
(1) Έννοια – Σκοπός – Ορισμός των Αποσβέσεων	35
α) Έννοια των Αποσβέσεων	35
β) Σκοπός των Αποσβέσεων	36
- Η λογιστική των Αποσβέσεων των Π. Π. Σ.	37
Γενικά	37
- Τρόποι απεικόνισης των Αποσβέσεων	37
- Οι Αποσβέσεις σύμφωνα με τη νομοθεσία	39
1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις	39
2. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων που καθιερώνονται από το Ε. Γ. Λ. Σ.	39
3. Οι Αποσβέσεις σύμφωνα με την εμπορική νομοθεσία (2190/1920 περί Α. Ε.)	40
4. Οι αποσβέσεις σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία (Ν. Δ. 3323/55 , κλπ)	41
- Βασική διάκριση των αποσβέσεων	41
(2)Αποτίμηση απαιτήσεων(Προβλέψεις)	42
(3)Συναλλαγματικές διαφορές	43
(4)Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το Ε. Γ. Λ. Σ.	43
-Ο Λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα χρήσεως"	45
Άρθρο 29. Ισολογισμός, Αποτέλεσμα χρήσης	46
Σπουδαιότητα της κατάστασης του Ισολογισμού	46
Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η δημοσιότητα τους	48
Γενικά – Ισολογισμός	49
Ενεργητικό	50
Παθητικό	51
Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως	52
Προσδιορισμός των Αποτελεσμάτων στο Τέλος της Χρήσεως	53
Προσάρτημα	54
(1)Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	57
1. Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων της ανώνυμης εταιρίας	57
2. Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιριών (από 30/6/1994)	58
3.Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στον πίνακα διάθεσης κερδών	60
α. Φόρος εισοδήματος	60
β. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	60
4. Διάθεση κερδών - Υπολογισμός Τακτικού Αποθέματος και πρώτου μερίσματος.	60
5. Διάθεση του "υπολοίπου" των καθαρών κερδών.	61

6. Απαγόρευση διανομής Κερδών	62
(2)Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)	63
1. Γενικά	63
2. Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.	63
3. Επιχειρηματική αμοιβή διαχειριστών - εταίρων.	64
(3)ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	65
- Έννοια και σπουδαιότητα	65
- Το Μητρώο Π. Π. Σ. & Το Ε. Γ. Λ. Σ.	66
(4)Κ.Ε.Π.Υ.Ο.	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	
-Λογιστικά Σφάλματα	68
α) Σφάλματα Ημερολογίων	68
β) Σφάλματα Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών	68
γ) Σφάλματα στην κατάρτιση Ισοζυγίων	69
δ) Σφάλματα στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών	69
- Διόρθωση Λογιστικών Σφαλμάτων	70
Α) Διόρθωση Σφαλμάτων Ημερολογίων	70
Β) Διόρθωση Σφαλμάτων στα Καθολικά	73
Γ) Διόρθωση Σφαλμάτων στα Ισοζύγια	73
Δ) Διόρθωση Σφαλμάτων στο Βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών	73
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	75

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομία κάθε χώρας και η εξέλιξη της στηρίζεται κατά κύριο λόγο στην εμπορική δραστηριότητα που μπορεί να αναπτύξει. Αυτή η εμπορική δραστηριότητα επιβιώνει και εμφανίζεται μέσα από διάφορους τομείς.

Με μια προσεκτική ματιά στον εμπορικό κόσμο γύρω μας μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι αποτελείται από τις μικρές προσωπικές-ατομικές επιχειρήσεις και φτάνει μέχρι τις κεφαλαιουχικές εταιρείες που καλύπτουν κυρίως την βιομηχανική ανάπτυξη μιας περιοχής και γενικότερα μιας χώρας.

Όλοι αυτοί οι ελεύθεροι επαγγελματίες και έμποροι όπως χαρακτηρίζονται από τον Κ. Β. Σ. για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων απέναντι στο κράτος και στην οικονομία μιας χώρας είναι υποχρεωμένοι την εμπορική τους δραστηριότητα να την παρακολουθούν τηρώντας κάποια βιβλία και εκδίδοντας κάποια στοιχεία.

Έτσι ακολουθώντας και λαμβάνοντας υπόψη και το άρθρο 2 του Κ. Β. Σ. «κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωμία του αστικού κώδικα ή αστική εταιρεία ή ένωση προσώπων , που ασκεί δραστηριότητα στην Ελληνική Επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση , αποκαλούμενος πλέον σαν «επιτηδευματίας» τηρεί, εκδίδει , παρέχει , ζητά , λαμβάνει , υποβάλλει και διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της καταστάσεως και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον κώδικα αυτό κατά περίπτωση».

Βασίζοντας πάντα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. με βάση κάποιες προϋποθέσεις , που αναφέρονται , παρακάτω, οι επιτηδευματίες εντάσσονται στην Α' ή Β' ή Γ' κατηγορία και υποχρεούνται να τηρούν τα βιβλία και στοιχεία της κάθε κατηγορίας στην οποία ανήκουν αντίστοιχα.

Κατ'αυτόν τον τρόπο λειτουργούν βάση νόμου και συμβάλουν και αυτοί στην ανάπτυξη και σωστή λειτουργία του οικονομικού κυκλώματος της κάθε χώρας.

Μέσα από αυτή την εργασία που ακολουθεί προσπάθησα να παρουσιάσω όσο το δυνατόν πληρέστερα τα απαραίτητα στοιχεία τα οποία πρέπει να γνωρίζουμε για τον τρόπο φορολογίας και την λογιστική που ακολουθούν οι εταιρείες της κάθε κατηγορίας ξεχωριστά. Φυσικά το ενδιαφέρον μου επικεντρώθηκε κυρίως στη διαδικασία που ακολουθείται κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης και τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζουν σ'αυτό το σημείο οι εταιρείες της κάθε κατηγορίας, καθώς επίσης και στα λογιστικά σφάλματα που μπορούν να γίνουν και πως αυτά μπορούν να διορθωθούν.

Κατ' αρχήν, αναφέρομαι θεωρητικά στην κάθε κατηγορία και στο τι εργασίες απαιτείται να γίνουν κατά το τέλος της κάθε χρήσης .Αυτός ο τομέας ερευνήθηκε από λογιστική , φορολογική και νομική σκοπιά , έτσι που οι πληροφορίες που παρέχονται να καλύπτουν κάθε τμήμα της διαδικασίας προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Συγκεκριμένα στην Γ'κατηγορία τήρησης βιβλίων έγινε ιδιαίτερη αναφορά στις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης ,μιας και αυτές αποτελούν τις αντιπροσωπευτικότερες εταιρείες της συγκεκριμένης κατηγορίας.

Τέλος θα ήθελα να εκφράσω ένα μεγάλο ευχαριστώ στον υπεύθυνο καθηγητή της εργασίας μου,τον κ.Κοντογιώργη Αλέξανδρο για τη μεγάλη του βοήθεια που μου παρέιχε κατά την διάρκεια της συγκεκριμένης εργασίας. Τον ευχαριστώ τόσο για τα υλικά εφόδια που μου έδωσε και την ηθική του υποστήριξη ,καθώς και για την

τεράστια υπομονή του να συνεργαστεί με έναν φοιτητή «αργό» και σε μακρινή απόσταση από αυτόν.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον πατέρα μου και λογιστή, για τις πολύτιμες πληροφορίες του και την πλούσια βιβλιοθήκη του. Απαραίτητος για να την σωστή ενημέρωση της πτυχιακής μου.

Ελπίζω ότι μέσω αυτής της πτυχιακής εργασίας κατάφερα να καλύψω, όσο το δυνατόν, αυτό το πολύπλοκο τμήμα των εργασιών τέλους χρήσεως των επιχειρήσεων και θέλω να πιστεύω ότι οι αναγνώστες θα αποκομίσουν τις απαραίτητες πληροφορίες και τα στοιχεία που επιθυμούν σχετικά με την διαδικασία προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Έννοια. Είναι γνωστό ότι το αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα μίας επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια μόνο κατά τη λήξη των εργασιών της. Όμως λόγοι λογιστικοί, οικονομικοί και φορολογικοί επιβάλλουν τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος αλλά και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης σε συντομότερα και ίσα χρονικά διαστήματα. Έτσι, δημιουργήθηκε η έννοια της διαχειριστικής περιόδου ή χρήσης, η οποία περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών, το οποίο κατά κανόνα είναι ετήσιο, δηλαδή δωδεκάμηνο.

Η διαχειριστική χρήση είναι έννοια λογιστική. Είναι μία τεχνητή τομή στην πρακτικά αόριστη διάρκεια ζωής της επιχείρησης που επιβάλλεται για τους πιο πάνω λόγους. Στη λήξη της χρήσης τεχνητά "παγώνει" το συνεχές ρεύμα των εσόδων και εξόδων και των άλλων γεγονότων και επιδιώκεται ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης (ισολογισμός) και του αποτελέσματος (αποτελέσματα χρήσης). Όμως ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης και του αποτελέσματος προϋποθέτει την αποτίμηση των στοιχείων της περιουσίας, η οποία μπορεί να γίνει με μια ποικιλία τιμών αποτίμησης, προϋποθέτει ακόμα την εκτίμηση (υποκειμενική κρίση) κάποιων εξόδων όπως π.χ. αποσβέσεων, προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, προβλέψεων για υποτιμήσεις πάγιων στοιχείων κ.λ.π., ενέργειες δηλαδή που δεν επιτρέπουν στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης να απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση και το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα αντίστοιχα.

Διάρκεια. Κατά τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 26 § 1 και την Ερμ. Εγκ. 3/1992) η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη ή λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχ/σης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Εξαιρετικά, για τον επιτηδεύματία που τηρεί βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου, όχι όμως και μεγαλύτερη των είκοσι τεσσάρων μηνών.

Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης, για την εφαρμογή του άρθρου 26, θεωρείται και αυτή κατά την οποία ο επιτηδεύματίας άρχισε, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας. Κατά συνέπεια, η διαχειριστική περίοδος αυτή, εξομοιούμενη με περίοδο έναρξης, μπορεί να είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου και μέχρι 24 μήνες. Όμως, αν ο επιτηδεύματίας, σε διαχειριστική περίοδο μεταγενέστερη της πρώτης από την έναρξη των εργασιών του, αρχίσει προαιρετικά να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, τότε η διαχειριστική του αυτή περίοδος δε θεωρείται ως διαχειριστική περίοδος έναρξης και συνεπώς δεν μπορεί να υπερβεί τους δώδεκα μήνες.

Χρόνος λήξης. Κατά τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 26 παρ. 2, και την Ερμ. Εγκ. 3/1992) η διαχειριστική περίοδος των επιτηδεύματιών που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας λήγει πάντοτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, συμπίπτει δηλ. με τη λήξη του ημερολογιακού έτους.

Αντίθετα, η διαχειριστική περίοδος των επιτηδεύματιών που τηρούν βιβλία της Γ' κατηγορίας λήγει στις 31 Δεκεμβρίου ή στις 30 Ιουνίου κάθε έτους. Το δικαίωμα επιλογής της λήξης της διαχειριστικής περιόδου ανήκει στον επιτηδεύματία. Το δικαίωμα αυτό το ασκεί, μόνο μία φορά, κατά τη διαχειριστική περίοδο έναρξης των εργασιών του, ως τέτοιας θεωρούμενης και

εκείνης που για πρώτη φορά άρχισε να τηρεί βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων.

Τέλος, σημειώνεται ότι : α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, και β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή με ποσοστό κεφαλαίου 50% τουλάχιστο, μπορούν να κλείνουν τη διαχείρισή τους κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχ/ση (περ. β § 4 αρθ. 33 ΝΔ 3323/55).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Βιβλία Α' Κατηγορίας

-Τρόπος ένταξης και βιβλία πρώτης κατηγορίας

Η ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφο 1 που μας λέει :

"Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του κώδικα βιβλίων και στοιχείων από την έναρξη των εργασιών, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού".

Επίσης στο ίδιο άρθρο παράγραφο 4 αναφέρεται ότι : "Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της πιο πάνω παραγράφου 2 εντάσσονται α) ο εκμεταλευτής περιπτέρου, β) ο πωλητής ωπορολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές, γ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης.

Όποιος από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης. Στην περίπτωση αυτή οι αγορές και τα έξοδα του πρώτου κλάδου μπορεί να παρακολουθούνται στα βιβλία του δεύτερου κλάδου, σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο, αν τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων ή σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, αν τα βιβλία αυτά είναι τρίτης κατηγορίας. Για τον επιτηδευματία της περίπτωσης δ' εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού.

Στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου μας αναφέρει ότι : "Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο 5 οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό, κάτω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων, που δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στην πρώτη κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα Έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, εκτός από τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των περιφερειών αυτών που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα) ή την εκμετάλλευση κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκειται σε αγορανομική κατάταξη, οι οποίοι εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Επίσης ,οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών, που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό(60%) ή εξαγωγές ,ανεξάρτητα από ποσοστό εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης.

Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση παραδοσιακού καφενείου στις περιοχές του προηγούμενου εδαφίου τηρούν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους.

Τώρα, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Β.Σ., που μας λέει: "Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο αγορών σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήξης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.

β) Την αξία αγοράς αγαθών και λήξης υπηρεσιών, τα έξοδα, το Φ.Π.Α. των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Η αξία κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρείται η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. αυτών, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται.

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ΚΒΣ παράγραφο 1 μας αναφέρει ότι "Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι την δεκάτη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Το καθαρό δηλούμενο εισόδημα εξάγεται μέσα από εξωλογιστικές διαδικασίες. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του ΚΒΣ ουσιαστικά ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών (καθαρό εισόδημα) γίνεται μόνο με Μ.Σ.Κ.Κ.

Παράδειγμα Εξωλογιστικού Προσδιορισμού Καθαρού Εισοδήματος, για βιβλία Α' κατηγορίας.

Επιχείρηση τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας. Για την 1/1-31/12/03 πραγματοποιεί καθαρές αγορές εμπορευμάτων: 5.000 ευρώ. Ο Συντελεστής Μικτού κέρδους της επιχείρησης (ΣΜΚ) είναι 50% επί των αγορών. Ο ΣΚΚ επί των πωλήσεων είναι 12%. Στην περίπτωση αυτή και γενικά για τα βιβλία Α' Κατηγορίας τα αγορασθέντα εμπορεύματα θεωρούνται και πωληθέντα εφόσον η επιχείρηση δεν έχει ΣΚΚ επί των αγορών. Η εξαγωγή των καθαρών κερδών θα γίνει ως εξής:

$$\text{ΣΚΚΣ} = \text{ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ}$$

$$\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ}$$

$$\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ} = \text{ΑΓΟΡΕΣ} + \text{ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ}$$

$$\text{ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ} = \text{ΣΜΚ} \times \text{ΑΓΟΡΕΣ} \text{ και επομένως}$$

$$\text{ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ} = 0,50 \times 10.000 = 5.000$$

$$\text{ΠΩΛΗΣΕΙΣ} = 10.000 + 5.000 = 15.000$$

$$\text{ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ} = 0,12 \times 15.000 = 1.800$$

Όπως κάθε επιτηδευματίας φυσικό πρόσωπο Α' κατηγορίας έτσι και αυτός βάσει του Κ.Β.Σ. κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα που ακολουθεί το τρίμηνο υποβάλλει την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.(στην

περίπτωση που στέλνετε το Φ.Π.Α. μέσω INTERNET ,μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 26^η ημέρα.)

Επίσης , ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Α ' κατηγορίας βάση του Κ.Φ.Π.Α. (άρθρο 38 ,παρ.1,β) ,πρέπει να υποβάλει Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Βιβλία Β' Κατηγορίας

Στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων εντάσσονται , οι λοιποί επιτηδευματίες , φυσικά ή νομικά πρόσωπα , για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. , καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες , κατά την έναρξη των εργασιών τους , για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη.

Επίσης στην κατηγορία αυτή , με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4(που αφορά για τα Γ'κατηγορίας) , εντάσσονται:

Α)Ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο , σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος , καθώς και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975.

Β)Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής άλλων αγαθών τηρεί , για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Γ)Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου.

Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης .

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των ακόλουθων εξόδων:

α)Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται και:

-τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού

-το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων

-τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο

β)Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων ,μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

γ)Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν , καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης ,μεταφοράς, ασφάλειας κτλ. Προσθετικά της απογραφής έναρξης μείον την απογραφή λήξης (κόστος πωληθέντων).

δ)Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης.

ε)Των ποσών των κάθε είδους φόρων , τελών και δικαιωμάτων , που βαρύνουν την επιχείρηση.

στ)Των ποσών των αποσβέσεων

ζ)Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών

η)Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά , απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

θ)Των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας , ευρεσιτεχνιών , πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται ,είτε εφάπαξ ,είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα.

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση

ιε) Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής της εταιρίας.

ιζ) Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού(SOFTWARE) που παρέχονται στους υπάλληλους της επιχείρησης για τηλεργασία.

Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αυτές ,αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Όπως κάθε επιτηδευματίας φυσικό πρόσωπο Β' κατηγορίας βάσει του Κ.Β.Σ. κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα που ακολουθεί το τρίμηνο υποβάλλει την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.(στην περίπτωση που στέλνετε το Φ.Π.Α. μέσω INTERNET ,μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 26^η ημέρα.)

Στο τέλος κάθε χρήσεως μέσω την περιοδικών δηλώσεων των 3 τριμήνων που προηγήθηκαν υποχρεούται να συμπληρώσει και την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. μέχρι την 25^η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Ο επιτηδευματίας επίσης ,τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ΚΒΣ , εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το ποσό των 100.000 ευρώ . Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που δεν διενεργούν απογραφή ,ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τις εκατό (10%)επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Στο σημείο αυτό κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε τις κατηγορίες στις οποίες εντάσσονται οι επιτηδευματίες όσον αφορά την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. :

Κατηγορίες Βιβλίων του Κ.Β.Σ. Οι επιτηδευματίες (άρθρο 4 § 7) εντάσσονται γενικά στις παρακάτω 3 κατηγορίες τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο :

Κατηγορίες βιβλίων	Όρια Ακαθαρ. εσόδων	Είδος βιβλίων
Πρώτη μέχρι και	100.000 Ευρώ	Αγορών
Δεύτερη μέχρι και	1.000.000 Ευρώ	Εσόδων - Εξόδων
Τρίτη άνω των	1.000.000 Ευρώ	Πλήρη βιβλία

Οι Ανώνυμες Εταιρείες καθώς και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία τήρησης λογιστικών βιβλίων (πλήρη).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Βιβλία Γ' Κατηγορίας

- Τρόπος ένταξης και βιβλία Τρίτης Κατηγορίας

Όπως ορίζεται και από το άρθρο 4 του Κ.Β.Σ. οι επιτηδευματίες από την έναρξη των εργασιών τους εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. Στην Τρίτη (Γ') Κατηγορία εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές Ανώνυμες και Περιορισμένης Ευθύνης Εταιρίες (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.). Όταν το ύψος των ακαθάριστων ετήσιων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου είναι πάνω από 1.000.000 ευρώ είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίων Γ' Κατηγορίας και η εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν την Κατηγορία αυτή.

Οι επιτηδευματίες που υποχρεούνται και εντάσσονται στην Τρίτη Κατηγορία, για την άσκηση του επαγγέλματός τους, τηρούν λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα πάντα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Εφαρμόζουν υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. μόνον ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων και δευτεροβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδος 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες τους.

Επίσης το ίδιο άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. ορίζει ότι οι ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, κατισχύουν των διατάξεων αυτών που ορίζει το άρθρο 8 του Κ.Β.Σ. Η παράβαση όμως των ειδικών αυτών διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ. συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία καταχωρίσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Οι δε Α.Ε. τηρούν τα βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου υποχρεωτικά βάση Κ.Β.Σ. Όσο για τις Ε.Π.Ε. θα αναφερθούμε ειδικότερα πιο κάτω και θα γίνει και σχετική ανάλυση με την παράθεση των παραδειγμάτων για την καλύτερη κατανόηση των εργασιών τέλους χρήσεως σε εταιρείες που εντάσσονται στην Τρίτη (Γ') Κατηγορία του Κ.Β.Σ.

Συνοπτικά οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεις είναι:

1. Σύνταξη του πρώτου προσωρινού ισοζυγίου
2. Διενέργεια απογραφής
3. Διενέργεια εγγραφών τακτοποιήσεως των λογαριασμών
4. Σύνταξη δεύτερου προσωρινού ισοζυγίου
5. Συγκέντρωση των αποτελεσματικών λογαριασμών για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων
6. Σύνταξη οριστικού ισοζυγίου
7. Κατάρτιση Ισολογισμού τέλους χρήσης

8. Κλείσιμο λογαριασμών και βιβλίων και ξανά άνοιγμα αυτών

ΑΡΘΡΟ 27.ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

- ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

α) Έννοια Απογραφής

Απογραφή καλείται το σύνολο των ενεργειών που αποσκοπούν στο λεπτομερή προσδιορισμό (και καταγραφή) κατά ποιότητα, ποσότητα και αξία, του πράγματι υφιστάμενου ενεργητικού και παθητικού (συνεπώς και της καθαρής περιουσίας) μίας οικονομικής μονάδας, σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Από τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει ότι για τη διενέργεια και την καταχώρηση της απογραφής απαιτούνται οι εξής ενέργειες :

α. Ο λεπτομερής προσδιορισμός των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής, που συνίσταται στην περιγραφή των στοιχείων της περιουσίας κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επέρχεται η πλήρης εξατομίκευσή τους, και περιλαμβάνει :

- Προκειμένου περί ενσώματων (υλικών) περιουσιακών στοιχείων την αναλυτική περιγραφή τους κατ' είδος, τύπο, ποιότητα, διαστάσεις, χρώμα κ.λ.π.
- Προκειμένου δε περί απαιτήσεων και υποχρεώσεων την αναλυτική περιγραφή τους με τη βοήθεια στοιχείων όπως είναι π.χ. η πλήρης επωνυμία, η διεύθυνση, το ποσό της απαίτησης ή της υποχρέωσης, ο χρόνος λήξης κ.λ.π.

β. Ο ακριβής ποσοτικός προσδιορισμός, δηλ. η μέτρηση, των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής. Η μέτρηση αυτή :

- Προκειμένου περί ενσώματων (υλικών) περιουσιακών στοιχείων (όπως π.χ. εμπ/τα, αυτ/τα, μηχ/τα, χρεόγραφα, έπιπλα, μετρητά κ.λ.π.) που είναι δεικτικά ποσοτικής μέτρησης, συνίσταται στην αρίθμηση μονάδων, ζύγιση βαρών, μέτρηση μονάδων μήκους, επιφάνειας & όγκου.
- Προκειμένου περί απαιτήσεων και υποχρεώσεων (όπως π.χ. πελάτες, προμηθευτές, καταθέσεις σε τράπεζες, δάνεια, κ.λ.π.) συνίσταται στην επαλήθευση των υπολοίπων των οικείων λ/σμών μετά από έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών, την επιβεβαίωση των υπολοίπων από τους αντισυμβαλλόμενους κ.λ.π.

γ. Η αποτίμηση (ή απόδοση χρηματικής αξίας ή προσδιορισμός της αξίας) των στοιχείων που με λεπτομέρεια προσδιορίστηκαν και μετρήθηκαν με τις δύο πιο πάνω ενέργειες (α,β). Η αποτίμηση ίσως αποτελεί το πιο σοβαρό και δύσκολο στάδιο της απογραφής. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες, η κάθε μία έχει διαφορετική επίδραση στην περιουσιακή κατάσταση και στο οικονομικό αποτέλεσμα και κατ' επέκταση στο φορολογητέο εισόδημα των επιχ/σεων. Επειδή το θέμα της αποτίμησης των στοιχείων της απογραφής είναι σημαντικό και ενδιαφέρον θα ασχοληθούμε με αυτό αναλυτικά στο επόμενο κεφάλαιο.

β) Σκοποί της απογραφής

Από τον ορισμό της απογραφής προκύπτουν οι σκοποί που επιδιώκονται με τη σύνταξή της, οι οποίοι συνοπτικά είναι οι εξής :

α. Ο λεπτομερής προσδιορισμός της περιουσίας της επιχείρησης που πραγματικά υπάρχει σε μία δεδομένη στιγμή.

β. Ο προσδιορισμός του συνολικού οικονομικού αποτελέσματος που προέκυψε από τη δραστηριότητα της επιχείρησης κατά τη διάρκεια μίας λογιστικής περιόδου (διαχειριστικής χρήσης), με τη σύγκριση της καθαρής περιουσίας που υπάρχει στη λήξη της χρήσης με εκείνη που υπήρχε στην αρχή της χρήσης.

γ. Ο έλεγχος όλων των προσώπων - στελεχών - της επιχείρησης που διαχειρίζονται τα κινητά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως π.χ. ταμίες, αποθηκάριοι, διαχειριστές τίτλων και λοιπών αξιογράφων κ.λ.π.

Ο προσδιορισμός των στοιχείων της περιουσίας κατά ποιότητα, που αναφέρεται στον ορισμό της απογραφής, δεν αφορά μόνο τα υλικά περιουσιακά στοιχεία, αλλά και τα άυλα, όπως τις απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, από άποψη ποιότητας, οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας μπορεί να είναι ασφαλείς ή επισφαλείς, βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες κ.λ.π.

Ο πιο πάνω ορισμός της απογραφής που είναι δεκτός από τη λογιστική επιστήμη σχεδόν επαναλαμβάνεται από τον Κ.Β.Σ. κατά την έννοια των διατάξεων του οποίου "Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχ/σης, τα οποία υπάρχουν σε δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου).

Ο όρος "επαγγελματική περιουσία" του Κ.Β.Σ. είναι ταυτόσημος με τον όρο "περιουσία" όπως αυτός χρησιμοποιείται στη λογιστική επιστήμη, αφού περιλαμβάνει :

α) το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, τα οποία έχουν σχέση με την άσκηση του επαγγέλματός της, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, μηχανήματα, μέσα μεταφοράς, έπιπλα κ.λ.π.), τα αποθέματα (πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας, προϊόντα, υποπροϊόντα, εμπορεύματα κ.λ.π.), τα χρεόγραφα, τα γραμμάτια εισπρακτέα, κάθε είδους επαγγελματική απαίτηση, τα διαθέσιμα κ.λ.π.

β) το σύνολο των στοιχείων του παθητικού, όπως είναι τα βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα, οφειλόμενα ενοίκια και κάθε είδους επαγγελματική υποχρέωση του επιτηδευματία σε τρίτους που υπάρχει κατά την ημέρα της απογραφής, και

γ) το σύνολο των στοιχείων της καθαρής περιουσίας, όπως είναι τα αποθεματικά κάθε μορφής, κεφάλαιο κ.λ.π.

Με τη χρήση του όρου "επαγγελματική περιουσία" ο Κ.Β.Σ. θέλει να δηλώσει κατηγορηματικά ότι απαγορεύεται η ανάμειξη της περιουσίας της επιχ/σης με την ατομική περιουσία του ή των φορέων της. Αυτό δε γιατί σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής οντότητας ή λογιστικής μονάδας, η επιχ/ση αποτελεί αυτοτελή και ξεχωριστή οντότητα, ανεξάρτητη από τον ή τους φορείς της. Στο βιβλίο απογραφών, συνεπώς, πρέπει να καταχωρούνται μόνο τα στοιχεία της περιουσίας της επιχ/σης.

-ΣΗΜΑΣΙΑ - ΛΟΓΟΙ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί έργο μεγάλης σημασίας για την οικονομική μονάδα, γιατί μόνο μέσω αυτής μπορεί η διοίκηση - και άλλα ενδιαφερόμενα πρόσωπα - να έχει μία σαφή και πραγματική εικόνα της περιουσιακής συγκρότησής της. Άλλη είναι η εικόνα της επιχ/σης στα βιβλία και άλλη στην πραγματικότητα. Οι τυχόν παραλείψεις λογιστικών γεγονότων, τα τυχόν, σκόπιμα ή μη, λάθη, οι διαχειριστικές ανωμαλίες, οι κλοπές ή αλλοιώσεις ή φύρες εμπορευμάτων, πρώτων υλών και λοιπών εμπορευσίμων στοιχείων και άλλα πολλά ανακαλύπτονται μόνο με την απογραφή και ιδιαίτερα με την πραγματική γενική απογραφή. Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος και στη συνέχεια η αναμόρφωσή του με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας για τον προσδιορισμό των φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης και την υποβολή του σε φορολογία προϋποθέτει τη σύνταξη απογραφής.

Η απογραφή αποτελεί τη βάση κάθε λογιστικής οργάνωσης. Δεν μπορεί να νοηθεί άρτια λογιστική οργάνωση όταν στην απογραφή δε δίνεται η δέουσα σημασία. Όταν η απογραφή διεξάγεται με την πρέπουσα επιμέλεια, και αντανακλά την πραγματικότητα, τότε αποτελεί τον κυριότερο οδηγό και σύμβουλο του επιχειρηματία ή της διοίκησης.

Λόγοι που βασικά επιβάλλουν τη σύνταξη της απογραφής είναι:

Λογιστικοί : Έλεγχος ακρίβειας λογιστικών καταχωρήσεων, εξακρίβωση ανόργανων μεταβολών που υπέστησαν τα περιουσιακά στοιχεία (φύρες, κλοπές, φθορές), εξαγωγή του αποτελέσματος, εξίσωση των λ/σμών και άνοιγμα με τα υπόλοιπά τους για την αποφυγή της συνεχούς διόγκωσης των αθροισμάτων τους.

Οικονομικοί : Ο προσδιορισμός της χρηματικής αξίας της περιουσίας και του αποτελέσματος, ο διαχειριστικός έλεγχος όλων των προσώπων που διαχειρίστηκαν περιουσιακά στοιχεία, η διανομή κερδών - μερισμάτων στους εταίρους ή μετόχους, η ενημέρωση των τρίτων μέσω του ισολογισμού που αποτελεί συνοπτική εικόνα της απογραφής κ.λ.π.

Φορολογικοί : Ο προσδιορισμός του οικον. αποτελέσματος, που επιτεύχθηκε μέσα στη χρήση που έληξε, με βάση τα λογιστικά βιβλία της επιχ/σης, με την προϋπόθεση ότι αυτά τηρήθηκαν νομότυπα και κανονικά. Έτσι, υπάγονται στη φορολογία τα βάσει βιβλίων καθαρά κέρδη της επιχ/σης και δεν προσδιορίζονται αυτά εξωλογιστικά με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδά της.

-ΕΙΔΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η απογραφή με βάση διάφορα κριτήρια μπορεί να διακριθεί :

α. Από άποψη τρόπου ενέργειας : Η απογραφή από την άποψη αυτή διακρίνεται σε εσωλογιστική ή εσωτερική ή θεωρητική και σε εξωλογιστική ή εξωτερική ή πραγματική απογραφή.

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ απογραφή είναι αυτή που βασίζεται στα λογιστικά βιβλία, τα οποία θα πρέπει να σημειώσουμε ότι, είτε σκόπιμα είτε όχι, μπορεί να είναι λανθασμένα. Συνεπώς, η καθαρά εσωλογιστική απογραφή είναι αναξιόπιστη και πολύ επικίνδυνη. Η εσωλογιστική απογραφή αφορά κυρίως απαιτήσεις και

υποχρεώσεις και πρέπει να βασίζεται σε επαληθεύσεις των υπολοίπων αυτών με βάση τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που εκδόθηκαν.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ απογραφή είναι αυτή που βασίζεται στην πραγματική καταμέτρηση ή ζύγιση, των διαφόρων υλικών στοιχείων και όχι στα υπόλοιπα των λ/σμών με βάση τα βιβλία. Η ακρίβεια των άυλων στοιχείων, όπως είναι τα υπόλοιπα των απαιτήσεων και υποχρεώσεων, των εξόδων πολυετούς απόσβεσης κ.λ.π. θα ελεγχθεί με τα οικεία δικαιολογητικά όπως προαναφέραμε.

β. Από άποψη χρόνου διεξαγωγής: Η απογραφή από την άποψη του χρόνου διεξαγωγής της διακρίνεται σε τακτική και σε έκτακτη.

ΤΑΚΤΙΚΗ ή ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ είναι αυτή που συντάσσεται τακτικά στο τέλος κάθε χρήσης και αποσκοπεί στον προσδιορισμό της περιουσιακής κατάστασης και των οικονομικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Είναι πάντοτε γενική, ταυτόχρονα εξωτερική και εσωτερική, και με βάση αυτή συντάσσεται ο τακτικός ετήσιος ισολογισμός της επιχείρησης. Η ίδια απογραφή για τη νέα χρήση χαρακτηρίζεται ως απογραφή έναρξης.

ΕΚΤΑΚΤΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ είναι αυτή που συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις, όπως π.χ. σε περιπτώσεις συγχώνευσης, λύσης και εκκαθάρισης, πτώχευσης, θανάτου, αποκλεισμός - εξόδου εταίρου κ.λ.π. Πρόκειται για γενική απογραφή και ταυτόχρονα εξωτερική και εσωτερική.

γ. Από άποψη έκτασης: Η απογραφή από την άποψη της έκτασης της διακρίνεται σε γενική και σε μερική απογραφή.

ΓΕΝΙΚΗ απογραφή είναι αυτή που αφορά το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού, του κυρίως παθητικού και της καθαρής περιουσίας, και μπορεί να είναι είτε τακτική είτε έκτακτη.

ΜΕΡΙΚΗ απογραφή είναι αυτή που αφορά μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων (ένα ή περισσότερα), διενεργείται σε τακτά διαστήματα ή και, κυρίως, έκτακτα (αιφνιδιαστικά) και έχει ως σκοπό την εξακρίβωση του τι πραγματικά υπάρχει, καθώς και τον έλεγχο των προσώπων που διαχειρίζονται τα κινητά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Κατά τη νομοθεσία μας μερική απογραφή συνιστούν:

- Η απογραφή των αποθεμάτων των οικονομικών μονάδων σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.204 του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, που επιβάλλεται από το άρθρο 27§3 του Κ.Β.Σ., στους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας.
- Η απογραφή εμπορεύσιμων στοιχείων σε ομώνυμο βιβλίο απογραφών που επιβάλλεται από το άρθρο 6§6 του Κ.Β.Σ., στους επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

(1) ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Λόγω της σπουδαιότητας της απογραφής η νομοθεσία μας με μία σειρά διατάξεων νόμων ρυθμίζει με κάθε λεπτομέρεια όλα τα θέματα που σχετίζονται με αυτήν.

Νόμοι όπως ο Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. με τα άρθρα 41-43 και ο Ν. 3190/1955 περί Ε.Π.Ε. με το άρθρο 22 παρ. 1 και 2 επιβάλλουν τη σύνταξη γενικής απογραφής στο τέλος κάθε χρήσης στις Α.Ε. και στις Ε.Π.Ε. αντίστοιχα. Πιο συγκεκριμένα ο Ν. 2190 άρθρα 41-42 και ο Ν. 3190 άρθρο 22 § 1, με εξαίρεση δηλαδή τους κανόνες αποτίμησης, ορίζουν περί απογραφής τα εξής :

Ν. 2190/1920 (άρθρο 41 και 42) :

- Κατά την έναρξη λειτουργίας της η Α.Ε. οφείλει να ενεργήσει απογραφή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου.
- Την ίδια υποχρέωση έχει και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης όπως αυτή καθορίζεται στο καταστατικό (άρθρο 41).
- Η εταιρική χρήση δε δύναται να περιλαμβάνει περισσότερους από 12 (δώδεκα) μήνες.
- Εξαιρετικά δύναται η πρώτη εταιρική χρήση να ορισθεί για διάστημα όχι μεγαλύτερο των 24 (εικοσιτεσσάρων) μηνών. (άρθρο 42).

Ν. 3190/1955 (άρθρο 22 § 1) :

- Μία φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσης, οι διαχειριστές της Εταιρείας υποχρεούνται να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της, με λεπτομερή περιγραφή κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.

Τέλος ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) με τις διατάξεις των άρθρων 17 (παρ. 7,8), 26, 27 και 28, που ισχύουν για όλους τους επιτηδευματίες, ρυθμίζει αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα θέματα που άπτονται της απογραφής.

Στη συνέχεια παρουσιάζουμε τα περί απογραφής, με εξαίρεση το θέμα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 28) που εξετάζουμε στο επόμενο κεφάλαιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. οι οποίες, όπως θα δούμε, υπερκαλύπτουν και συμπληρώνουν τις πιο πάνω διατάξεις των Νόμων περί Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

(2) ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Στα πλαίσια του Κ.Β.Σ. διακρίνουμε τα εξής είδη απογραφών :

Απογραφή Λήξης : Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 1 ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης (Γ') κατηγορίας (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 § 8, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Πρόκειται για την τακτική απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσης, είναι πραγματική, και από αυτή συντάσσεται ο τακτικός ισολογισμός ή αλλιώς ο ισολογισμός τέλους χρήσης, ο οποίος αποτελεί περίληψη αυτής. Όπως σημειώσαμε και πιο πάνω η απογραφή λήξης μίας περιόδου θεωρείται για τη νέα διαχειριστική περίοδο ως απογραφή έναρξης.

Χρόνος Σύνταξης : Είτε πρόκειται για απογραφή λήξης διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 27 § 1) είτε για απογραφή έναρξης (άρθ. 27 § 2) θα πρέπει να ολοκληρώνεται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 § 8 στις οποίες παραπέμπουν οι πιο πάνω διατάξεις. Έτσι, σύμφωνα

με τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 27 §§ 1,2 και 17 § 8) η απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου πρέπει να περατώνεται, στο χρόνο που πρέπει να περατώνονται οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτό, δηλαδή :

1. μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχ/σεις, προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες.
2. μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις Ανώνυμες Εταιρείες και τους Συνεταιρισμούς,
3. μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2. ΜΕΡΙΚΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗ. Πρόκειται για την απογραφή που αφορά μόνο τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης (Γ') κατηγορίας (άρθρο 27 §§ 2,3) και της δεύτερης (Β') κατηγορίας (άρθρο 6 § 6). Η σύνταξη της απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων των επιτηδευματιών της Γ' και Β' κατηγορίας διέπεται από τις ίδιες διατάξεις του Κ.Β.Σ. γιατί το άρθρο 6 § 6 για τη σύνταξη της απογραφής αυτής παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 27 §§ 2,3.

Να σημειώσουμε ότι η παράγραφος 6 του άρθρου 6, που προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 43 του Ν. 2214/1994, ορίζει τα εξής :

" Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση αυτή, μόνο ο επιτηδευματίας που τα ακαθάριστα έσοδά του δε θα υπερβούν το ποσό των 100.000 ευρώ ".

Η μερική απογραφή ή η απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων διακρίνεται σε απογραφή έναρξης και σε απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τις οποίες παρατηρούμε τα εξής :

Απογραφή Έναρξης : Σύμφωνα με το άρθρο 27 §§ 2,3 και 6 § 6 ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, και κατέχει αποθέματα (ή εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία), υποχρεούται να τα καταχωρήσει αναλυτικά (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, κατά μονάδα αξία και συνολική αξία) και χωριστά κατά αποθηκευτικό χώρο στο βιβλίο απογραφών.

Απογραφή Λήξης : Σύμφωνα με το άρθρο 27 §§ 1,3 και 6 § 6 ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου υποχρεούται να καταχωρήσει τα αποθέματα (ή εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία) αναλυτικά (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, κατά μονάδα αξία και συνολική αξία) και χωριστά κατά αποθηκευτικό χώρο στο βιβλίο απογραφών.

Χρόνος Σύνταξης : Η μερική απογραφή (απογραφή αποθεμάτων ή εμπορεύσιμων στοιχείων), έναρξης ή λήξης, πρέπει να συντάσσεται :

- ποσοτικά μεν (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα) μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το άρθρο 17 § 7, δηλαδή μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

- κατ' αξία δε (κατά μονάδα αξία, συνολική αξία) μέσα στις προθεσμίες του άρθρου 17 § 8, τις οποίες αναφέραμε πιο πάνω.

Προσοχή: Οι πιο πάνω προθεσμίες διενέργειας γενικής και μερικής (ποσοτικά και κατ' αξία) απογραφής και καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών δεν μπορούν να παραταθούν.

(3) ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

α) Γενικά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 27, που πραγματεύονται τα περί απογραφής, ο Κ.Β.Σ. καθιερώνει δύο τρόπους καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχ/σης στο βιβλίο απογραφών, την :

α. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ. Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά κατά ομοειδείς κατηγορίες στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες κατάρτισης του ισολογισμού που προβλέπονται από το άρθρο 17 § 8, ύστερα από την ποσοτική καταμέτρησή τους ή ύστερα από την πραγματική επαλήθευση του υπολοίπου κάθε λογαριασμού.

Πρόκειται για το βασικό τρόπο της καταχώρησης των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας στο βιβλίο απογραφών και απορρέει από την έννοια και το σκοπό της απογραφής. Ταιριάζει στις μικρές επιχ/σεις και γενικά σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που δεν παρακολουθούνται με πολλούς β'/βάθμιους ή γ'/βάθμιους κ.λ.π. λ/σμούς, και την

β. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ. Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας, εκτός από τα εμπορεύσιμα, καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών με το υπόλοιπο μόνο του σχετικού λογαριασμού του γενικού καθολικού, με την προϋπόθεση, όμως, ότι η αναλυτική καταχώρησή τους θα έχει γίνει προηγουμένως σε θεωρημένες καταστάσεις, ή σε ισοζύγια ή σε βιβλία.

Πρόκειται για μία σπουδαία ευχέρεια που παρέχεται στους επιτηδευματίες από τον Κ.Β.Σ., γιατί η αναλυτική καταχώρηση πολλές φορές προσκρούει σε αντικειμενική αδυναμία, καθώς σε μεγάλες επιχ/σεις όπου ορισμένα περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται με πολλές εκατοντάδες ή και χιλιάδες δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων κ.λ.π. λ/σμων, όπως π.χ. πελάτες, προμηθευτές, γραμμάτια εισπρακτέα ή πληρωτέα κ.λ.π., είναι πολύ δύσκολο, αν όχι αδύνατο, όλα αυτά να καταχωρηθούν αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών μέσα στις προθεσμίες που θέτει ο ίδιος. Συνεπώς, ο Κ.Β.Σ., πολύ ορθά, αντιμετωπίζει το θέμα και παρέχει στους επιτηδευματίες τη δυνατότητα της συγκεντρωτικής ή συνοπτικής καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών, ώστε να μπορούν αυτοί να ολοκληρώνουν την απογραφή τους εμπρόθεσμα και να μη διατρέχουν τον κίνδυνο να υποστούν τις προβλεπόμενες κυρώσεις λόγω εκπρόθεσμης κατάρτισής της. Ταιριάζει στις μεγάλες επιχειρήσεις και γενικά σε περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται με πολλούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους κ.λ.π. λογαριασμούς.

Στη συνέχεια με βάση τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. και της Ερμηνευτικής Εγκυκλίου 3/1992 αυτού αναπτύσσουμε όλα τα θέματα τα σχετικά με την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο

απογραφών, κατατάσσοντας αυτά (περιουσιακά στοιχεία) στις εξής κατηγορίες :

- α) Εμπορεύσιμα Στοιχεία
- β) Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία
- γ) Μετοχές, Ομολογίες και λοιπά Χρεόγραφα
- δ) Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία, και
- ε) Αποθέματα και Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία Τρίτων.

β) Αποθέματα (Εμπορεύσιμα Στοιχεία) .

ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ. Από τις διατάξεις των άρθρων 7 και 28 του Κ.Β.Σ. συνάγεται ότι, για την εφαρμογή των διατάξεών του, αποθέματα είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά, όπως αυτά προσδιορίζονται από την παράγραφο 2.2.200 περίπτωση 3 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε σχετικά και παρ. 27.3.1 της Ερμ. Εγκ. 3/1992). Εδώ κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε εκτός από την περίπτωση 3 που περιλαμβάνει και δίνει την έννοια των επιμέρους κατηγοριών των αποθεμάτων και την περίπτωση 2 που δίνει γενικά την έννοια των αποθεμάτων, όπως παρακάτω :

Έννοια Αποθεμάτων (ΕΓΛΣ § 2.2.200 περ. 2). (Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία :

- προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων.
- προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.
- προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Κατηγορίες Αποθεμάτων (ΕΓΛΣ § 2.2.200 περ. 3). Οι μερικότερες κατηγορίες αποθεμάτων (ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.) είναι οι εξής :

- **ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ (Λ.20) :** Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
- **ΕΤΟΙΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (Λ.21) :** Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
- **ΗΜΙΤΕΛΗ ΠΡΟΪΟΝΤΑ (Λ.21) :** Είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή κατάσταση.
- **ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ (Λ.22) :** Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) 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.

- **ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ (Λ.22)** : Είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.
- **ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (Λ.23)** : Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.
- **ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ (Λ.24)** : Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
- **ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (Λ.24)** : Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
- **ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ (Λ.25)** : Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
- **ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Λ.26)** : Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
- **ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (Λ.28)** : Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ : Πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και είδη συσκευασίας που αγοράζονται ή παράγονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται, θεωρούνται σαν εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα και παρακολουθούνται, αντίστοιχα, στους λ/σμούς 20 ή 21.

Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις. Το βιβλίο απογραφών και οι καταστάσεις απογραφής πρέπει να είναι θεωρημένες από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. πριν τη χρησιμοποίησή τους (άρθρο 19 § 1^Α). Η καταχώρηση της απογραφής των αποθεμάτων (ποσοτικής και κατ' αξία) στο βιβλίο απογραφών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 3 και την Εγκύκλιο Σ. 5327/231/ΠΟΛ. 212/1-7-69 μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους :

α) Η επιχείρηση καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, πριν από τη γενική απογραφή, την ποσοτική απογραφή των εμπορεύσιμων στοιχείων αναλυτικά (είδος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα) κατά αποθηκευτικό χώρο (κεντρικό, αποθήκες, υποκ/τα κ.λ.π.) μέσα στην προθεσμία του άρθρου 17 § 7(μέχρι την εικοστή(20ή)ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου). Για το σκοπό αυτό, κάθε υποκατάστημα που τηρεί εξαρτημένη λογιστική αποστέλλει έγκαιρα στο κεντρικό τα αντίτυπα των θεωρημένων καταστάσεων

ποσοτικής καταμέτρησης (απογραφής). Στη συνέχεια μέσα στις προθεσμίες του άρθρου 17 § 8 καταχωρεί για κάθε είδος την κατά μονάδα αξία και τη συνολική αξία και μεταφέρει στη γενική απογραφή, που ακολουθεί, με μία εγγραφή (ένα ποσό) κατά αποθηκευτικό χώρο, την αξία των απογραφέντων αποθεμάτων.

β) Η επιχείρηση καταχωρεί την ποσοτική απογραφή των εμπορεύσιμων στοιχείων, όπως και πιο πάνω, αναλυτικά και κατά αποθηκευτικό χώρο σε θεωρημένες καταστάσεις απογραφής. Μέσα στην προθεσμία του άρθρου 17 § 7 παραλαμβάνει από κάθε υποκατάστημα που τηρεί εξαρτημένη λογιστική τα αντίτυπα των θεωρημένων καταστάσεων ποσοτικής καταμέτρησης (απογραφής). Μέσα στις προθεσμίες του άρθρου 17 § 8 καταχωρεί για κάθε είδος την κατά μονάδα αξία και τη συνολική αξία και μεταφέρει στη γενική απογραφή με ένα ποσό κατά αποθηκευτικό χώρο, την αξία των απογραφέντων εμπορεύσιμων αγαθών με παραπομπή στις αντίστοιχες καταστάσεις απογραφής.

γ) Η επιχείρηση, εφόσον εξυπηρετείται γιατί π.χ. έχει περιορισμένο αριθμό ειδών, καταχωρεί στη γενική απογραφή και στην κατάλληλη θέση την ποσοτική απογραφή των εμπορεύσιμων στοιχείων αναλυτικά και κατά αποθηκευτικό χώρο (κεντρικό, αποθήκες, υποκ/τα κ.λ.π.), όπως και πιο πάνω, μέσα στην προθεσμία του άρθρου 17 § 7. Στη συνέχεια μέσα στις προθεσμίες του άρθρου 17 § 8 καταχωρεί για κάθε είδος την κατά μονάδα αξία και τη συνολική αξία.

Τέλος να σημειώσουμε ότι τα πιο πάνω εφαρμόζονται αναλογικά και τους επιτηδευματίες της δεύτερης (Β') κατηγορίας με την παρατήρηση ότι το βιβλίο απογραφών του από τα εμπορεύσιμα στοιχεία που αναφέρονται πιο πάνω στην παράγραφο (Δ2α) καταχωρούνται μόνο τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, και τα έτοιμα προϊόντα, επειδή η τήρηση του βιβλίου απογραφών σε συνδυασμό με το βιβλίο εσόδων - εξόδων δεν μπορεί να οδηγήσει στο λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος (Υπ. Οικ. Εγκ. 1076242/30-6-94, πολ. 1163).

γ) Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 4 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (Π.Π.Σ.), με εξαίρεση τα έπιπλα και σκεύη, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το κάθε ένα χωριστά. Για κάθε δε Π.Π.Σ. πρέπει να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον τα εξής :

- α. Η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσ αυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
- β. Οι αποσβέσεις του, και
- γ. Η αναπόσβεστη αξία του

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένο μητρώο Π.Π.Σ., στο οποίο για κάθε πάγιο καταχωρείται η πιο πάνω ανάλυση (α-γ), τότε έχει το δικαίωμα να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών την ίδια ανάλυση αλλά αυτή τη φορά κατά ομοειδείς κατηγορίες Π.Π.Σ. (όπως, π.χ. κτίρια, μηχανήματα κ.λ.π.). Για κάθε μία τέτοια, λοιπόν, κατηγορία θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών : η συνολική αξία κτήσης, οι συνολικές αποσβέσεις και η συνολικής αναπόσβεστη αξία. Παράδειγμα :

Μηχανήματα :	Αξία Κτήσης	Ευρώ	20.000	
	Αποσβέσεις	"	<u>12.000</u>	8.000

Για το μητρώο Π.Π.Σ. , σημειώνουμε μόνο ότι ο Κ.Β.Σ. δεν ορίζει ρητά το χρόνο ενημέρωσής του. Έμμεσα, όμως, προκύπτει ότι η ενημέρωσή του πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού, γιατί όπως είδαμε αναπληρώνει μερικώς την απογραφή, αφού η συνοπτική απογραφή των Π.Π.Σ. προυποθέτει την ολοκλήρωση της ενημέρωσης του Π.Π.Σ.

Π.Π.Σ. που έχει αποσβεστεί ολοσχερώς και εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία πρέπει να καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών με αναπόσβεστη αξία μίας (0,01) ευρώ (αξία μνήμης).

δ) Έπιπλα και Σκεύη.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 5 " για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους " .

Με τη διάταξη αυτή ο Κ.Β.Σ. διαχωρίζει τα έπιπλα και σκεύη από τα άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και επιτρέπει τη μη αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή του κάθε επίπλου και σκεύους. Συγκεκριμένα επιτρέπει την ομαδοποίηση των επίπλων και σκευών κατά συντελεστή απόσβεσης (όπως, π.χ. έπιπλα με συντελεστή απόσβεσης 15 % κ.λ.π.) και την αναγραφή στην απογραφή κατά ομάδα : της συνολικής αξίας κτήσης, των συνολικών αποσβέσεων και της συνολικής αναπόσβεστης αξίας τους. Ενδεικτικό παράδειγμα :

Έπιπλα με συντελ. απόσβεσης 15%: Αξία Κτήσης Ευρώ	15.000
Αποσβέσεις "	<u>7.200</u>
	7.800

Η πιο πάνω ρύθμιση του νομοθέτη κρίνεται ορθή, καθόσον η αναλυτική παρακολούθηση των επίπλων και σκευών, ακριβώς όπως και των υπόλοιπων πάγιων στοιχείων, θα δημιουργούσε σημαντική πρόσθετη απασχόληση στα λογιστήρια των επιχειρήσεων χωρίς κανένα ουσιαστικό ενδιαφέρον για το δημόσιο, αφού τα έπιπλα και σκεύη είναι και πολυάριθμα και κατά κανόνα μικρής αξίας σε σύγκριση με τα άλλα Π.Π.Σ. Εξυπακούεται ότι ο επιτηδευματίας είναι ελεύθερος, εφόσον το κρίνει σκόπιμο και υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις, να παρακολουθεί τα έπιπλα και σκεύη, αναλυτικά, όπως και τα άλλα Π.Π.Σ.

ε) Μετοχές - Ομολογίες και Λοιπά Χρεόγραφα

Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 6 του Κ.Β.Σ. "... Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία " .

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις αναλυτικά κατά είδος μετοχής (π.χ. μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο της Α.Ε. " Χ ", προνομιούχες μετοχές, κοινές κ.λ.π., ομολογίες Ελληνικού Δημοσίου κ.λ.π.), με αναγραφή της ποσότητας, της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας του.

στ) Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 6 του Κ.Β.Σ. "Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με περιληπτικούς - γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο των οικείων λογαριασμών, εφόσον καταχωρείται ανάλυση καθενός λογαριασμού σε καταστάσεις ή ισοζύγια. Ειδικά για τις μετοχές,

Με τη διάταξη αυτή οι επιτηδευματίες έχουν το δικαίωμα να καταχωρούν, συνοπτικά, στο βιβλίο απογραφών όλα τα άλλα στοιχεία της επαγγελματικής τους περιουσίας (δηλ. όλα τα στοιχεία εκτός από τις πιο πάνω περιπτώσεις) όπως π.χ. πελάτες, προμηθευτές, δάνεια κ.λ.π., που παρακολουθούνται με περιληπτικούς γενικούς λ/μούς μόνο με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λ/σμών του γενικού καθολικού, με τη βασική προϋπόθεση ότι ανάλυση του καθενός λ/μού γίνεται σε θεωρημένες καταστάσεις ή θεωρημένα ισοζύγια (π.χ. ισοζύγιο πελατών, προμηθευτών κ.λ.π.) (βλέπε σχετ. Ερμην. Εγκ. 3/1992).

Από τη διάταξη αυτή καλύπτεται, πιστεύουμε, και η καταχώρηση των συναλλαγματικών και γραμματίων εισπρακτέων ή πληρωτέων συγκεντρωτικά (με ένα ποσό), με την απαραίτητη, βέβαια, προϋπόθεση ότι τηρείται από τον επιτηδευματία θεωρημένο βιβλίο συν/κών και γραμματίων εισπρακτέων ή πληρωτέων σε ιδιαίτερη στήλη του οποίου θα καταχωρείται η ονομαστική αξία κάθε συν/κής ή γραμματίου που παραμένει ανεξόφλητο στο τέλος της χρήσης. Το άθροισμα της στήλης αυτής, που θα εμφανίζει το ποσό των ανεξόφλητων συν/κών και γραμματίων κατά το τέλος της χρήσης, θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών. (βλ. σχετ. Ερμην. Εγκ. 40/1977 του Κ.Φ.Σ.).

ζ) Αποθέματα & Πάγια Π.Σ. Τρίτων.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 § 7 του Κ.Β.Σ. "Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα, τα αποθέματα και τα Π.Π.Σ. κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία".

Σχετικά με την πιο πάνω διάταξη έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής :

- Ο Κ.Β.Σ. επιβάλλει την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων και των πάγιων στοιχείων ξένης κυριότητας, που βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία, στο τέλος της χρήσης, για φύλαξη, πώληση, χρήση, ενέχυρο κ.λ.π., γιατί μπορεί μεν να μην αποτελούν στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας πλην όμως έχουν σχέση με αυτήν, αφού δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις της επιχείρησης του έναντι των τρίτων.
- Η διάταξη ορίζει ότι τα πιο πάνω στοιχεία ξένης κυριότητας καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα. Συνεπώς, ο επιτηδευματίας μπορεί να τα καταχωρήσει και κατ' αξία, αφού αυτό δεν αποκλείεται από τη διάταξη.

- Τα αποθέματα και τα πάγια στοιχεία ξένης κυριότητας πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά δικαιούχο, στο τέλος της απογραφής της επαγγελματικής περιουσίας του επιτηδευματία.
- Προθεσμία καταχώρησης των πιο πάνω στοιχείων ξένης κυριότητας στο βιβλίο απογραφών είναι : α) Για τα αποθέματα μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (άρθρο 17 § 7), και β) Για τα πάγια στοιχεία μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού (άρθρο 17 § 8).

(4) Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παράγραφο 2.2.204 σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων των οικονομικών μονάδων ορίζει τα εξής :

Οι οικον. μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

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

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

Η διαρκής απογραφή είναι μία μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, κ.λ.π.) που επιτρέπει στο λογιστήριο να γνωρίζει κάθε στιγμή τη θέση κάθε συγκεκριμένου αποθέματος (π.χ. είδος Α) : εισαγωγές - εξαγωγές - υπόλοιπο, είτε μόνο κατά ποσότητα είτε κατά ποσότητα και αξία. Η κατ' αξίαν κίνηση των λ/σμων των αποθεμάτων γίνεται σε τιμές κτήσης έτσι ώστε ο λ/σμός (καρτέλα) κάθε αποθέματος (π.χ. είδος Α, Β, κ.λ.π.) με το υπόλοιπό του να δείχνει την ποσότητα που υπάρχει στην αποθήκη, καθώς και το κόστος αυτής.

(5) ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ & ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Τα αποτελέσματα της διενέργειας της απογραφής - είτε πρόκειται για την ετήσια γενική απογραφή είτε για τη μερική ή των εμπορευσιμων στοιχείων είτε για οποιαδήποτε άλλη πλην όμως κατ' απαίτηση του νόμου καταρτιζόμενη - καταχωρούνται σε ειδικό προς τούτο βιβλίο. Επειδή δε στο ίδιο βιβλίο, μετά

το τέλος της γενικής απογραφής, καταχωρούνται και οι οικον. καταστάσεις (ισολογισμός, γενική εκμετάλλευση, αποτελέσματα χρήσης, διάθεση των αποτελεσμάτων), οι οποίες στο παρελθόν ήταν γνωστές στο σύνολό τους ως ο "Ισολογισμός" της επιχ/σης, το βιβλίο αυτό φέρεται με τον τίτλο "Βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμών".

Βασικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. για το βιβλίο Απογραφών & Ισολογισμών, εκτός από εκείνες που αναφέραμε πιο πάνω για τον τρόπο καταχώρησης των στοιχείων της περιουσίας σ' αυτό, είναι και οι εξής: Ε.Γ.Λ.Σ. στην παράγραφο 2.2.204 σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων των οικονομικών μονάδων ορίζει τα εξής:

- Πρέπει να είναι θεωρημένο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή του (άρθρο 19 § 1 του Κ.Β.Σ.).
- Μπορεί να τηρηθεί ως δεμένο βιβλίο ή σε κινητά φύλλα. Όταν τηρείται σε κινητά φύλλα φέρει ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστο κατά διαχειριστική περίοδο, η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (άρθρο 18 § 6 του Κ.Β.Σ.).
- Τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία με εξαίρεση το βιβλίο απογραφών του υποκ/τος (σε περίπτωση αυτοτελούς λογιστικής) που τηρείται σ' αυτό. Είναι όμως δυνατό, με απλή γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., να τηρείται σε διαφορετικό τόπο που βρίσκεται όμως μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ακόμα είναι δυνατό να τηρηθεί σε άλλο τόπο που βρίσκεται εκτός της χωρικής αρμοδιότητας της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά όμως από έγκριση του αρμόδιου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Επίσης έγκριση απαιτείται για την τήρησή του εκτός έδρας προκειμένου για τις Α.Ε. του νομού Αττικής και Θεσσαλονίκης. (άρθρο 21 § 1 του Κ.Β.Σ.)
- Μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, το βιβλίο απογραφών των ανέλεγκτων χρήσεων μπορεί να φυλάσσεται σε τόπο διάφορο της έδρας ή του υποκ/τος χωρίς έγκριση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αλλά πολύ περισσότερο χωρίς υποχρέωση γνωστοποίησης του χώρου που φυλάσσονται (άρθρο 21 § 1 του Κ.Β.Σ.)
- Πρέπει να φυλάσσεται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορά. Βέβαια, διατηρείται οπωσδήποτε για όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας (άρθρο 21 § 2 του Κ.Β.Σ.).
- Η μη θεώρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής του είναι ως να μη τηρήθηκε για το μέχρι τη θεώρησή του χρονικό διάστημα (άρθρο 19 § 2 του Κ.Β.Σ.).
- Η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών γίνεται είτε χειρόγραφα με μελάνι είτε με τη χρήση Η/Υ είτε με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα, επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια (άρθρο 18 § 1).
- Στο ίδιο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών μπορούν να καταχωρηθούν απογραφές και οι ακολουθούντες ισολογισμοί και λοιπές οικονομικές καταστάσεις πολλών ετών. Όμως για πρακτικούς λόγους καλό είναι να θεωρείται για κάθε χρήση ξεχωριστό βιβλίο, έτσι ώστε σε περίπτωση μεν απώλειας (ή καταστροφής) αυτή να περιορίζεται στην απογραφή της συγκεκριμένης χρήσης, σε περίπτωση δε τακτικού φορολογικού ελέγχου ή ανακοίνωσης ή εμφάνισης στο δικαστήριο στα πλαίσια της Δικονομίας, να

παραδίδονται στον έλεγχο ή στο δικαστήριο μόνο οι απογραφές συγκεκριμένης ή συγκεκριμένων χρήσεων.

- Η μη τήρηση ή διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών και ισολογισμών έχει ως αποτέλεσμα τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας να κρίνονται ως ανεπαρκή (άρθρο 30 § 3^α).

- Η μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών έχει ως αποτέλεσμα τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας να κρίνονται ως ανακριβή (άρθρο 30 § 4β).

ΑΡΘΡΟ 28 – ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

(1) Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής - αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Α.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ., τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

- Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής αγοράς στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (αν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερης από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συνπαραγόμενα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 1 του Π.Δ. 1123/1980.

- Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο

Όπως είδαμε και πιο πριν σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Β.Σ. τα αποθέματα εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την

καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Άρα από τις άνω διατάξεις του Κ.Β.Σ. προκύπτουν τα εξής :

α. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται κατά τον Κ.Β.Σ. στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ : τιμή κτήσεως, τρέχουσας τιμής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

β. Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος. Δηλαδή στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής, της τρέχουσας τιμής αναπαραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

- Αποτίμηση αποθεμάτων υπολειμμάτων

Τα αποθέματα των υπολειμμάτων αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

(2) Εννοιολογικός Προσδιορισμός των τιμών και των μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων

- Τιμή κτήσεως

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως στα βιβλία της επιχειρήσεως με την τιμή κτήσεως.

Τιμή κτήσεως : είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία : είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν, τελικά την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

- Ιστορικό Κόστος Παραγωγής

Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των μενόντων προϊόντων στην απογραφή λήξεως συνυπολογίζεται στην αξία των χρησιμοποιηθέντων

υλικών και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, περιλαμβανομένων και των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.

- Τρέχουσα Τιμή Αναπαραγωγής

Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, δηλαδή το κόστος παραγωγής του αποθέματος του τελευταίου μήνα της χρήσεως ή του πρώτου μήνα της επόμενης χρήσεως.

- Τρέχουσα τιμή αγοράς

Είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

Το Ε.Γ.Α.Σ. αναφέρει ότι σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής του αποθέματος, λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικού λόγους, π.χ. λόγω παρελεύσεως της μόδας κ.τ.λ. υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως. Στην περίπτωση όμως αυτή ο επιχειρηματίας δεν μπορεί να επικαλεσθεί μόνο το γεγονός ότι τα αποθέματα του είναι π.χ. εκτός της μόδας και γι' αυτό η αποτίμηση των αποθεμάτων του στο τέλος της χρήσεως γίνεται στις τρέχουσες τιμές αυτών, οι οποίες είναι μικρότερες των τιμών κτήσεως. Ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδείξει ότι αργότερα τα εκτός μόδας εμπορεύματα πωλήθηκαν, σε πολύ μικρότερες των τιμών κτήσεως τιμές.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Α.Π. - Νο2) για την εξακρίβωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων αναφέρει τα εξής :

α. Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων δεν πρέπει να στηρίζεται σε προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών ή του κόστους αλλά στις πλέον αξιόπιστες ενδείξεις οι οποίες υφίστανται κατά το χρόνο του υπολογισμού, ως προς το τι αναμένεται να αποδώσουν τα αποθέματα.

β. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ένα προς ένα ή κατά ομάδες ομοειδών ειδών. Οποιαδήποτε, πάντως εφαρμοζόμενη μέθοδος πρέπει να ακολουθείται πάγια.

γ. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων, υφισταμένων προς ικανοποίηση σταθερών συμφωνημένων πωλήσεων πρέπει να στηρίζεται στις συμβατικές τιμές αυτών. Εάν τα συμβόλαια πωλήσεως αφορούν ποσότητες μικρότερες των συνολικών αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του πλεονάζοντος τμήματος πρέπει να στηρίζεται επί των γενικών τιμών της αγοράς.

δ. Φυσιολογικές ποσότητες υλικών ή άλλων ειδών προοριζόμενες για ανάλωση στην παραγωγή προϊόντων, δεν πρέπει να αποτιμούνται κάτω του ιστορικού κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα, στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται ότι θα διατεθούν στο ιστορικό τους κόστος ή υπεράνω αυτού. Πάντως, μια καθοδική πορεία των τιμών των υλικών, μπορεί να σημαίνει ότι το ιστορικό κόστος των παραχθησομένων ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οπότε πρέπει να γίνει υποτίμηση των αποθεμάτων των υλικών. Στην περίπτωση αυτή το κόστος αντικαταστάσεως των υλικών αυτών μπορεί να είναι το προσφορότερο μέτρο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

(3) Μέθοδοι υπολογισμού της κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται, όπως αναφέραμε, στην τιμολογιακή αξία μειωμένη με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το Φ.Π.Α. και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών. Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής.

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι τιμές αυτές αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός πως θα υπολογίσουμε την τιμή κτήσεως. Για το λόγο αυτό το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις μεθόδους που προτείνονται από το Ε.Γ.Α.Σ., δηλαδή :

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο :

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως} + \text{Αξία αγορών της περιόδου}}{\text{της περιόδου} \quad \quad \quad \text{στην τιμή κτήσεως}}$$

$$\frac{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως} + \text{Ποσότητα που αγοράζεται}}{\text{της περιόδου} \quad \quad \quad \text{στην περίοδο}}$$

Όπως σαφώς προκύπτει από τον άνω τύπο υπολογισμού του μέσου σταθμικού κόστους, η περίοδος στάθμισης είναι δυνατόν να είναι ετήσια ή μικρότερη του έτους (μηνιαία, διμηνιαία κλπ.), αρκεί να ακολουθείται παγίως δηλαδή η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με παραλλαγές ανάλογα με την επιλεγόμενη περίοδο στάθμισης από την οποία διαμορφώνεται και ο τίτλος (ονομασία) της αντίστοιχης παραλλαγής, όπως :

- Μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους

- Μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κλπ.

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή στις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.

- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο :

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

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς

- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First in - First out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

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

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in - first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, άλλα και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της περίπτωσης 5 Ε.Γ.Α.Σ., δηλαδή οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και το ιστορικό κόστος θα κατανομούνται στα απούλητα (μένοντα) και στα πουλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

ΓΕΝΙΚΑ

Οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσεως εφαρμόζονται από την επιχείρηση κατά τρόπο πάγιο.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Έννοια

Ενσώματα Πάγια στοιχεία (λογ.10-15) είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

- Βάση των διατάξεων του εμπορικού νόμου

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι κτλ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι η τιμή κτήσεως των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών προσαυξημένη με την αναλογία των γενικών εξόδων αγορών και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και Τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, Τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που σ' αυτό μετά από Τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του.

Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η Τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφοράς της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

(1) ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ - ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

α) ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα (κτίρια, μηχ/τα κλπ) Π.Π.Σ. έχουν διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και αποκτούνται από τις οικονομικές μονάδες για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή και τη διάθεση υλικών αγαθών (προϊόντων, εμπορευμάτων) ή άυλων αγαθών (υπηρεσιών). Συνεπώς, κίνητρο για την απόκτηση παγίων στοιχείων από τις οικονομικές μονάδες είναι η δυνατότητά τους να δημιουργούν έσοδα.

Η δυνατότητα αυτή δημιουργίας εσόδων εκφράζει τη χρησιμότητα των Π.Π.Σ. Όταν, λοιπόν, η οικονομική μονάδα αγοράζει ένα Π.Π.Σ., στην πραγματικότητα αγοράζει ένα απόθεμα υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων που είναι αναγκαίες για τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της, κατά την ωφέλιμη διάρκεια της ζωής του Π.Π.Σ.

Όμως, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των Π.Π.Σ. (εξαιρούνται τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις), υπόκειται σε χρονικό περιορισμό, με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και να εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής των Π.Π.Σ. Η εξάντληση αυτή του αποθέματος των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται "εφάπαξ", αλλά συντελείται βαθμιαία καθόλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ., έχει ως αποτέλεσμα τη βαθμιαία μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του.

Οι βασικές αιτίες της βαθμιαίας εξάντλησης του αποθέματος των υπηρεσιών (ή χρησιμοτήτων) των Π.Π.Σ. και συνακόλουθα της μείωσης του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας αυτών είναι πολύ συνοπτικά οι εξής :

1. Η Λειτουργική φθορά, που οφείλεται στη χρήση των Π.Π.Σ.

2. Η Χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου.
3. Η Οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων βελτιωμένων, πιο παραγωγικών και αποδοτικών Π.Π.Σ., τα οποία καθιστούν τα παλαιά μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμα, πολύ νωρίτερα από τη φυσική αχρήστευσή τους.
4. Η Ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των παγίων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια την αντικατάσταση κάποιων από αυτά, που καθίστανται οικονομικά μη εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

Η βαθμιαία αυτή εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων του Π.Π.Σ. που οφείλεται, συνδυαστικά, στις πιο πάνω βασικές αιτίες και συνακόλουθα η μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του Π.Π.Σ. είναι γνωστή ως απόσβεση.

β) ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Είναι φανερό ότι η βαθμιαία αχρήστευση και η ταυτόχρονη μείωση της αξίας των Π.Π.Σ., εξαιτίας των πιο πάνω αιτίων, έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα τη μείωση του Κεφαλαίου ή ακόμα και τη διακοπή της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, εφόσον για οποιοδήποτε λόγο, δεν είναι αυτή σε θέση, π.χ. δεν έχει τα αναγκαία κεφάλαια, να αντικαθιστά καθένα από τα Π.Π.Σ. κατά τη στιγμή της αχρήστευσής του με Π.Π.Σ. του ίδιου ή και άλλου τύπου, της ίδιας ή και άλλης κατηγορίας ανάλογα με τις ανάγκες της επιχ/σης σε πάγιο εξοπλισμό. Μία τέτοια κατάσταση είναι πολύ επικίνδυνη και μπορεί να κλονίσει την ίδια την υπόσταση της επιχείρησης.

Προς αποφυγή των πιο πάνω συνεπειών, κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μίας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση να επαναφέρει στο ενεργητικό της, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε Π.Π.Σ., την αγοραστική δύναμη (χρηματικό ποσό) που είχε δαπανήσει (επενδύσει) σε καθένα από αυτά, έτσι ώστε να προστατεύεται το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Η πιο πάνω διαδικασία στη λογιστική είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής :

1. Ένα μέρος του κόστους του Π.Π.Σ. που εκπνέει, λόγω των πιο πάνω βασικών αιτίων της εξάντλησης του αποθέματος των υπηρεσιών ή των χρησιμοτήτων του, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μία από τις λογιστικές περιόδους, στις οποίες χρησιμοποιείται το Π.Π.Σ. από την οικον. μονάδα και στη συνέχεια,
2. Το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα, δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ' αυτά, είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ' αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωσή του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών. Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση αυτή στα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου καταλήγει το μέρος του εξόδου που αντιστοιχεί στο κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών, ενώ το υπόλοιπο μέρος του εξόδου που αντιστοιχεί στο μέρος της παραγωγής που δεν πωλήθηκε θα είναι ενσωματωμένο στα τελικά αποθέματα που θα εμφανιστούν στον ισολογισμό.

Με τη διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ' αυτήν (περίοδο), γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρος

της αγοραστικής δύναμης που είχε δαπανηθεί για την απόκτηση του Π.Π.Σ. Μέχρι δε το τέλος της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ. θα πρέπει, κανονικά, να έχει επιστραφεί ολόκληρο το ποσό της αγοραστικής δύναμης.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους η η με την πιο πάνω διαδικασία επιστροφή ή επανεισροή στο ενεργητικό της επιχείρησης ποσού ίσου με εκείνο που δαπανήθηκε για την απόκτηση του Π.Π.Σ. αποτελεί τη δικαιολογητική βάση ή το σκοπό της διενέργειας των αποσβέσεων. Εκείνο που προέχει είναι να επανέλθει μέσα στην επιχ/ση το ποσό κεφαλαίου (αγοραστική δύναμη) που δαπανήθηκε για την απόκτηση του Π.Π.Σ., έτσι ώστε να μη θιγεί η ακεραιότητα του κεφαλαίου της και να μπορέσει να συνεχίσει ομαλά τη δραστηριότητά της. Το ποσό που θα επιστρέψει στο ενεργητικό της επιχ/σης μπορεί να επενδυθεί σε οποιοδήποτε στοιχείο π.χ. έπιπλα, μεταφορικά μέσα, εμπορεύματα, χρεόγραφα, κ.λ.π., που κατά την κρίση της διοίκησης θα καλύψει τις ανάγκες της επιχείρησης. Αυτή είναι η σύγχρονη αντίληψη για τον κύριο σκοπό διενέργειας των αποσβέσεων, η οποία διαφέρει ριζικά από την παραδοσιακή αντίληψη - που υποστηρίχθηκε από πολλούς συγγραφείς και πάνω σ' αυτή θεμελιώθηκαν δικαστικές αποφάσεις - και κατά την οποία : " Σκοπός των αποσβέσεων είναι η επανάκτηση του στοιχείου που φθείρεται, με σκοπό να συνεχιστεί η δραστηριότητα της επιχ/σης ".

Αλλά στο θέμα του κύριου σκοπού των αποσβέσεων και των προϋποθέσεων που απαιτούνται για την επίτευξή του, εξετάζονται και οι άλλοι σκοποί των αποσβέσεων.

- Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ Π.Π.Σ.

ΓΕΝΙΚΑ

Όπως είναι γνωστό μία από τις βασικές προϋποθέσεις για την επίτευξη των σκοπών των αποσβέσεων είναι και η λογιστική απεικόνισή τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή η διενέργεια εγγραφής, με την οποία αποτυπώνεται ο διπλός χαρακτήρας τους :

- α. ως έξοδο η δαπάνη εκμετάλλευσης, και
- β. ως μείωση της αξίας των Π.Π.Σ.

- Το πώς γίνεται η πιο πάνω εγγραφή των αποσβέσεων,
- Πως συσχετίζεται η απόσβεση με τα έσοδα της λογιστικής περιόδου,
- Τι απογίνονται οι διενεργηθείσες αποσβέσεις σε περίπτωση απόσυρσης των Π.Π.Σ. από την ενεργό δράση π.χ. λόγω πώλησης ή καταστροφής,
- Τι είναι το Μητρώο Π.Π.Σ. και πως παρακολουθούνται με αυτό τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι αποσβέσεις τους, αποτελούν αντικείμενα αναλυτικής εξέτασης της παραγράφου αυτής.

- ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Η απόσβεση ως συνεχές φαινόμενο, θα έπρεπε κανονικά να υπολογίζεται και να απεικονίζεται στα λογιστικά βιβλία, τουλάχιστο, καθημερινά. Όμως, λόγω αντικειμενικών δυσκολιών, ο υπολογισμός και η απεικόνιση ή καταχώρισή της στα λογιστικά βιβλία, κατά κανόνα, γίνεται στο τέλος κάθε χρήσης. Σε περίπτωση δε λογιστικού προσδιορισμού

βραχυπρόθεσμων αποτελεσμάτων γίνεται λογισμός των αποσβέσεων σε βραχύτερα διαστήματα, π.χ. κάθε μήνα ή δίμηνο κ.λ.π.

Σήμερα με την καθιέρωση της εφαρμογής του Ε.Γ.Α.Σ. από την εμπορική (Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. και 3190/1955 περί Ε.Π.Ε.) και τη φορολογική (Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.) νομοθεσία όλες οι επιχειρήσεις για τη λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων εφαρμόζουν ένα και μοναδικό τρόπο που καθιερώνεται από το Ε.Γ.Α.Σ.

Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό : Στον ισολογισμό, οι αντίθετοι λ/σμοί μπορεί να εμφανιστούν με δύο τρόπους : είτε στο Παθητικό (προσθετικά) είτε στο Ενεργητικό, κάτω από τους κύριους λ/σμούς, αφαιρετικά. Ο δεύτερος τρόπος εμφάνισης πλεονεκτεί έναντι του πρώτου, γιατί παρέχει μία πλήρη εικόνα των Π.Π.Σ. και ακολουθούνταν υποχρεωτικά από τις Α.Ε., σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 42γ του Ν 2190/1920 "Περί Α.Ε." που ίσχυε (δηλαδή η διάταξη) μέχρι την 31/12/1986. Αλλά και ο Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977) με τη διάταξη της § 3 του άρθρου 41, έμμεσα, πλὴν όμως με σαφήνεια, όριζε τον τρόπο αυτό.

Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης.

Σύμφωνα μ' αυτόν τον τρόπο, που ακολουθείται από τα σύγχρονα λογιστικά σχέδια, η εγγραφή των αποσβέσεων θα έχει ως εξής :

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ. ΕΝΣ. ΣΤΟ Α.Κ.		3.410
66.01 Αποσβέσεις Κτιρίων-ΕΚ-ΤΕ	3.200	
66.01.00 Αποσβέσεις Κτιρίων-ΕΚ		
66.02 Αποσβέσεις Μηχ/των-ΤΕ-ΛΜΕ	<u>210</u>	
66.02.00 Αποσβέσεις μηχ/των		
11ΚΤΙΡΙΑ-ΕΚ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΑ		3.200
11.99 Απ/να Κτίρια -ΕΚ-ΤΕ	<u>3.200</u>	
11.99.00 Απ/να Κτίρια -ΕΚ	<u>3.200</u>	
11.99.00.00 Απ/νο κτίριο Α	800	
10.000 X 8%		
11.99.00.01 Απ/νο κτίριο Β	<u>2.400</u>	
20.000 X 12%		
12ΜΗΧ/ΤΑ-Τ.Ε.-ΛΜΕ		210
12.99 Απ/να Μηχ/τα-ΤΕ-ΛΜΕ	<u>210</u>	
12.99.00 Απ/να Μηχ/τα	<u>210</u>	
12.99.00.00 Απ/νο Μηχ/μα Α	150	
1.000 X 15%		
12.99.00.01 Απ/νο Μηχ/μα Β	<u>60</u>	
600 X 10%		

Στην πιο πάνω εγγραφή παρατηρούμε τα εξής :

1. Στη Χρέωση, ο χρεούμενος λ/σμός των αποσβέσεων είναι ο ίδιος όπως και κατά τον άμεσο και έμμεσο τρόπο.
2. Στην πίστωση, οι μεν πρωτοβάθμιοι είναι οι ίδιοι που θα πιστωνόντουσαν κατά τον άμεσο τρόπο, οι δε δευτεροβάθμιοι οι ίδιοι που θα πιστωνόντουσαν κατά τον έμμεσο τρόπο.

Είναι φανερό ότι κάθε πρωτοβάθμιος λ/σμός αναλύεται σε ισάριθμους κύριους και αντίθετους δευτεροβάθμιους, π.χ. ο λ/σμός " ΚΤΙΡΙΑ " έχει τους

δευτεροβάθμιους " Κτίριο Α ", " Κτίριο Β ", ..., αλλά και τους αντίθετους " Αποσβ/νο Κτίριο Α ", " Αποσβ/νο Κτίριο Β ",

Επίσης είναι δυνατό σε κάθε πρωτοβάθμιο λ/σμό, όπως π.χ. στο λ/σμό " ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ " να λειτουργεί ο (υπο) αντίθετος δευτεροβάθμιος " Αποσβ/να Μηχ/τα ", ο οποίος, με τη σειρά του, αναλύεται στους τριτοβάθμιους " Αποσβ/νο μηχ/μα Α ", " Αποσβ/νο μηχ/μα Β " κ.λ.π.

Ο μικτός τρόπος απόσβεσης ήταν απόλυτα σύμφωνος με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, όπως ίσχυε μέχρι την 31/12/1986, και του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977), αφού η αξία κτήσης και οι αποσβέσεις κάθε Π.Π.Σ. παρακολουθούνταν με ιδιαίτερους λ/σμούς και ακόμα, γιατί, αυτόματα, οι αποσβέσεις κάθε κατηγορίας Π.Π.Σ. εμφανιζόντουσαν στο Ενεργητικό αφαιρετικά κάτω από την αξία κτήσης, όπως, δηλαδή, και κατά τον έμμεσο τρόπο που παρουσιάσαμε πιο πάνω.

- ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Οι αποσβέσεις των πάγιων και ιδιαίτερα των ενσώματων πάγιων στοιχείων αποτελούν σημαντικό ποσοστό των ετήσιων συνολικών εξόδων των επι/σεων και κυρίως των επιχειρήσεων έντασης παγίων στοιχείων, δηλ. των επιχειρήσεων στις οποίες το πάγιο ενεργητικό είναι πάνω από το 50% του συνολικού ενεργητικού. Οι αποσβέσεις ως έξοδο επιδρούν στη διαμόρφωση του οικονομικού και του φορολογητέου αποτελέσματος, αλλά και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Συνεπώς, μπορεί να ειπωθεί ότι οι αποσβέσεις αποτελούν ρυθμιστικό παράγοντα των κερδών προς διάθεση στους εταίρους ή του διανεμόμενου μερίσματος στους μετόχους, καθώς και της φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης. Είναι λοιπόν φανερό το ενδιαφέρον του λογιστικού, του εμπορικού και φορολογικού νομοθέτη. Έτσι, η νομοθεσία μας με μία σειρά νόμων και διαταγμάτων καθορίζει με λεπτομέρεια όλα τα θέματα που σχετίζονται με τις αποσβέσεις των πάγιων, ενσώματων ή ασώματων, στοιχείων, όπως π.χ. ποια είναι δεκτικά απόσβεσης Π.Π.Σ., το συντελεστή και τη μέθοδο απόσβεσης, την αποσβεστέα αξία, τον υποχρεωτικό ή μη χαρακτήρα των αποσβέσεων, κ.λ.π. Στην παράγραφο αυτή θα προσπαθήσουμε με απλό και περιεκτικό τρόπο να παρουσιάσουμε όλες τις βασικές διατάξεις της λογιστικής (Π.Δ. 1123/80 περί Ε.Γ.Α.Σ.), εμπορικής (Ν. 2190/1920) φορολογικής (Ν.Δ. 3323/55 περί Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, Π.Δ. 88/1973 περί Καθορισμού Συντελεστών Αποσβέσεων, Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.) νομοθεσίας μας που ρυθμίζουν όλες τις πτυχές του τόσο σημαντικού και ενδιαφέροντος θέματος των αποσβέσεων.

2. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΘΙΕΡΩΝΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Γ.Α.Σ.

Στην παράγραφο αυτή παρουσιάζουμε τις γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων που καθιερώνει το Ε.Γ.Α.Σ. (§ 2.2.102 Π), που είναι οι εξής :

1. Η αποσβεστέα αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με

ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.

2. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

3. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

4. Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μίας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

5. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

6. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

7. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 " αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος " και 85 " αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος " και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.

8. Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.213 του πέμπτου μέρους, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Στην περίπτωση που η οικον. μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι τακτικές αποσβέσεις του λογ/σμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικον. μονάδας (παραγωγή, διοίκηση, έρευνα - ανάπτυξη και διάθεση).

9. Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμου 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμός 86.03).

3. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (2190/1920 ΠΕΡΙ Α.Ε.)

Βασικές διατάξεις του Ν. 2190/1920 για τις αποσβέσεις είναι οι εξής :

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περιπτ. ε' (υποτίμηση ενσώματου Π.Π.Σ.), καθώς και της § 9 αυτού του άρθρου (αναπροσαρμογή της αξίας των Π.Π.Σ.), τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που προβλέπονται από αυτό το άρθρο (Άρθρο 43 § 5^α).

2. Η απόσβεση του καθενός από τα Π.Π.Σ. είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του. Η απόσβεση του κάθε στοιχείου ενεργείται συστηματικά και ομοιόμορφα μέσα στις χρήσεις της πιθανολογούμενης διάρκειας παραγωγικής χρησιμοποίησής του και σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις που γίνονται με βάση ειδικές φορολογικές διατάξεις με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, παρατίθενται αναλυτικά, κατά κατηγορία παγίου, στο προσάρτημα, με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων (Άρθρο 43 § 5δ).

3. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα : Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει κέρδος ή ζημία (Άρθ. 43 § 1γ).

Από το συνδυασμό των πιο πάνω διατάξεων προκύπτουν τα εξής :

- Οι αποσβέσεις έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και πρέπει να διενεργούνται για κάθε Π.Π.Σ. και σε κάθε χρήση.

- Οι αποσβέσεις για κάθε στοιχείο και σε κάθε χρήση πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του. Δυστυχώς όμως η σωστή αυτή αρχή αναιρείται στη συνέχεια αφού η ίδια διάταξη υιοθετεί τις φορολογικές αποσβέσεις, τακτικές και πρόσθετες, οι οποίες κάθε άλλο παρά ανάλογες είναι με την ετήσια μείωση της αξίας ενός Π.Π.Σ.

- Η απόσβεση κάθε στοιχείου πρέπει να διενεργείται με συστηματικό και ομοιόμορφο τρόπο σε κάθε χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς η κάθε χρήση πρέπει να επιβαρύνεται με το ποσό της απόσβεσης που της ανήκει και δε δικαιολογείται η μη διενέργεια σε κάποια χρήση απόσβεσης με το αιτιολογικό ότι σε προηγούμενη χρήση διενεργήθηκε απόσβεση μεγαλύτερη από την κανονική ή ότι θα διενεργηθεί στις επόμενες χρήσεις αυξημένη.

- Οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας (σήμερα Π.Δ. 88/1973) που ισχύει κάθε φορά.

Η τελευταία διάταξη σε συνδυασμό με εκείνη της αποδοχής των πρόσθετων αποσβέσεων οδηγούν το Ν. 2190/1920 όπως και το Ε.Γ.Α.Σ. σε πλήρη εναρμονισμό με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, με συνέπεια τη μη ορθή αντιμετώπιση των αποσβέσεων σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.

4. ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Ν.Α. 3323/55, Κ.Α.Π.)

- Βασική διάκριση των αποσβέσεων

Στα πλαίσια της Φορολογικής Νομοθεσίας οι αποσβέσεις διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες:

A. Τακτικές Αποσβέσεις

Τακτικές αποσβέσεις είναι εκείνες που υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 88/73 "Περί καθορισμού συντελεστών αποσβέσεων", αντανakλούν την ετήσια μείωση της λογιστικής αξίας των Π.Π.Σ. (λειτουργική, χρονική φθορά, οικονομική απαξίωση), φέρουν τα χαρακτηριστικά του οργανικού εξόδου και γι' αυτό συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους των λειτουργιών. Οι τακτικές αποσβέσεις των Π.Π.Σ υπολογίζονται με την εφαρμογή των συντελεστών των αποσβέσεων που περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 88/73 πάνω στην αποσβεστέα αξία με βάση τη σταθερή μέθοδο. Οι τακτικές αποσβέσεις αποτελούν ένα σημαντικό ποσοστό του συνολικού ποσού των εξόδων των επιχ/σεων και ιδιαίτερα των μονάδων έντασης πάγιων στοιχείων, γι' αυτό και η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει ορισμένες αρχές για τον υπολογισμό τους και ορίζει προϋποθέσεις για την αναγνώρισή τους για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών. Οι αρχές και οι προϋποθέσεις αυτές αναπτύσσονται στη συνέχεια αυτής της παραγράφου.

B. Πρόσθετες Αποσβέσεις

Πρόσθετες αποσβέσεις είναι εκείνες που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους, οι οποίοι δίνουν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχ/σεις να υπολογίζουν και πρόσθετες ή αυξημένες αποσβέσεις.

Για τις πρόσθετες αποσβέσεις οι οποίες χορηγούνται ως φορολογικά κίνητρα για να υποβοηθηθεί η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, ισχύουν γενικά τα εξής:

1. Αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης ισοδύναμα με τις τακτικές αποσβέσεις.
2. Επειδή, γενικά, δεν αντιπροσωπεύουν πραγματική μείωση της λογιστικής αξίας των Π.Π.Σ. θεωρούνται ανόργανα έξοδα και δε συμμετέχουν στη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους, αλλά βαρύνουν απ' ευθείας τα αποτελέσματα χρήσης. Συνεπώς δε συνυπολογίζονται στο κόστος παραγωγής των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Όπως είναι γνωστό καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 "Αποσβέσεις Παγίων Μη Ενσωματωμένες Στο Λειτουργικό κόστος" και από αυτόν μεταφέρονται στο λ/σμό 86 "Αποτελέσματα Χρήσης".
3. Δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, όπως οι τακτικές, και αν συνεπώς η επιχείρηση δε διενεργήσει πρόσθετες αποσβέσεις μέσα σε κάποια χρήση δε χάνει το δικαίωμα να τις διενεργήσει σε μία από τις επόμενες χρήσεις, όχι όμως σωρευτικά.

(2) ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ (ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ)

Το άρθρο 31 του Κ.Φ.Σ. παρ.1 περίπτωση θ' που αναφερόταν στα ποσά των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, τροποποιήθηκε με το νόμο 3091/2002(ΦΕΚ

330 Α'/24,12,2002).Αυτός ορίζει ότι για την έκπτωση των δαπανών αυτών καθορίζονται μόνο με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Στις δαπάνες μπορούν να προστεθούν μόνο τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία , που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος (Κ.Φ.Σ. άρθρο 31 παρ1 περίπτωση ιε'.)

(3) ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Β.Σ. παρ.6 οι απαιτήσεις , οι υποχρεώσεις , τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα αποτιμώνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος :

Α)με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής ,για τις απαιτήσεις , τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα , και

Β)με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού ,εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο παρ.7 οι συναλλαγματικές διαφορές ,που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των περιουσιακών στοιχείων, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν ,κατά περίπτωση :

α)οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα ,που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων , καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης.

β)οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς σε ξένο νόμισμα.

βα) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις , τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης , τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης ,

ββ) Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης,από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

(4)ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Γενικά

Για την κατανόηση των ημερολογιακών εγγραφών προσδιορισμού των αποτελεσμάτων απαιτείται γνώση του τρόπου λειτουργίας των λογαριασμών (80) "Γενική Εκμετάλλευση" και (86) "Αποτελέσματα Χρήσεως" καθώς και των λογαριασμών της Ομάδας 9.

Ο Λογαριασμός (80) "Γενική Εκμετάλλευση"

Ο λογαριασμός (80) "Γενική Εκμετάλλευση" χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως για τον υπολογισμό του αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αναλύεται σε δευτεροβάθμιους ως εξής :

(80) "Γενική Εκμετάλλευση"

(80.00) Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως

(80.01) Μικτά αποτελέσματα κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως

(80.02) Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

(80.02.00) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

(80.02.01) Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως

(80.02.02) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

(80.02.03) Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογηθέντα

(80.02.04) Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

(80.02.05) Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων

(80.02.06) Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

.....

(80.03) Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

(80.03.00) Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

(80.03.01) Έσοδα συμμετοχών

(80.03.02) Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

(80.03.03) Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

.....

Ο λογαριασμός (80) "Γενική Εκμετάλλευση", τηρείται ως εξής :

α) Μετά την διενέργεια της απογραφής και από τις εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών μεταφέρονται, στην μεν χρέωση του λογαριασμού (80.00) "Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως", τα αποθέματα αρχής περιόδου (από την ομάδα 2), οι αγορές της χρήσεως (από την ομάδα 2) και τα δουλευμένα λειτουργικά έξοδα κατ' είδος (από την ομάδα 6 - πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων), στην δε πίστωση του ίδιου λογαριασμού τα δουλευμένα έξοδα (από την ομάδα 7) και τα αποθέματα τέλους περιόδου (με χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2). Το υπόλοιπο του λογαριασμού (80.00) μεταφέρεται στο λογαριασμό (80.01) "Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως".

β) Στο λογαριασμό (80.01) "Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως" μεταφέρεται το υπόλοιπο του λογαριασμού (80.00) "Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως". Στη συνέχεια, από τον λογαριασμό (80.01) μεταφέρονται :

- στον λογαριασμό (80.02) "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων", τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως, οι διαφορές αποτιμήσεων συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων και οι χρεωστικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα, δηλ. όλα τα έξοδα που δεν βαρύνουν τα αποθέματα.

- στον λογαριασμό (80.03) "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων", τα διάφορα άλλα έσοδα, τα έσοδα συμμετοχών, τα έσοδα χρεογράφων, τα κέρδη από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή με αυτούς έσοδα, δηλ. όλα τα έσοδα που δεν σχετίζονται με το κόστος πωλήσεων.

Μετά τις πιο πάνω μεταφορές, ο λογαριασμός (80.01) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών).

Οι λογαριασμοί (80.02) και (80.03) κλείνουν μεταφερόμενοι στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς των λογαριασμών (86.00) "Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως" και (86.01) "Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα".

Όσον αφορά την ανάλυση των λογαριασμών σε τριτοβάθμιους, αυτοί μπορούν να τηρηθούν είτε κατά είδος είτε κατά προορισμό.

- Ο Λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα χρήσεως"

Ο λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα χρήσεως" χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσεως για τον υπολογισμό του αποτελέσματος χρήσεως. Αναλύεται σε δευτεροβάθμιους ως εξής :

(86) "Αποτελέσματα χρήσεως"

(86.00) Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

(86.00.00) Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

(86.00.01) Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

(86.00.02) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

(86.00.03) Έξοδα λειτουργίας ερευνών αναπτύξεως

(86.00.04) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

.....

(86.01) Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα

(86.01.00) Έσοδα συμμετοχών

(86.01.01) Έσοδα χρεογράφων

(86.01.02) Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

(86.01.03) Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

(86.02) Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

(86.02.00) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

(86.02.01) Έκτακτα κέρδη

(86.02.02) Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

(86.02.03) Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

.....

(86.03) Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων

.....

(86.99) Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

Ο λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα Χρήσεως" τηρείται ως εξής:

α) Στον λογαριασμό (86.00) "Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως" μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών (80.01) "Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως", (80.03.00) "Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως", (80.02.00) "Έξοδα διοικητικής λειτουργίας", (80.02.01) "Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως" και (80.02.02) "Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως". Το υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει τα μερικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

β) Στον λογαριασμό (86.01) "Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα" μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών (86.03.01) "Έσοδα συμμετοχών", (86.03.02) "Έσοδα χρεογράφων", (86.03.03) "Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων", (86.03.04) "Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα", (80.02.04) "Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων", (80.02.05) "Έξοδα και

ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων" και (80.02.06) "Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα".

γ) Το συνδυασμένο υπόλοιπο των λογαριασμών (86.00) και (86.01) μας δείχνει το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

δ) Στη συνέχεια μεταφέρονται :

- στο λογαριασμό (86.02) "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" τα υπόλοιπα των δευτεροβαθμίων του λογαριασμού (81) "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα", καθώς και αυτά των λογαριασμών (82) "Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων", (83) "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους" και (84) "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

- στο λογαριασμό (86.03) "Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων" τα υπόλοιπα των δευτεροβαθμίων του λογαριασμού (85) "Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος".

ε) Τα υπόλοιπα των λογαριασμών (86.00), (86.01), (86.02) και (86.03) μεταφέρονται στο λογαριασμό (86.99) "Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως", το υπόλοιπο του οποίου μας έδειχνε τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων εισοδήματος. Το υπόλοιπο του λογαριασμού (86.99) μεταφέρεται σ' έναν από τους λογαριασμούς (88.00) "Καθαρά κέρδη χρήσεως" ή (88.01) "Ζημιές χρήσεως".

Όσον αφορά την ανάλυση των λογαριασμών σε τριτοβάθμιους, αυτοί μπορούν να τηρηθούν είτε κατά είδος είτε κατά προορισμό.

Άρθρο 29. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση, ισολογισμό της επιχείρησής του, καθώς και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.
2. Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός τη προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.
3. Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης, υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης του ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος πρέπει να είναι κάτοχος της σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος από το οικονομικό επιμελητήριο Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του π.δ. 340/1998 (Φ.Ε.Κ. 228 Α').

Σπουδαιότητα της κατάστασης του Ισολογισμού

Όπως είδαμε και από τη σχετική ανάλυση του άρθρου 29 προκύπτει ότι ο ισολογισμός τέλους χρήσεως παίζει σπουδαίο ρόλο στην πορεία των εταιρειών τρίτης (Γ) κατηγορίας.

Ήδη προαναφέραμε ότι στο τέλος κάθε χρήσης, οι Γ' κατηγορίας επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τον ισολογισμό τέλους χρήσεως ή τον ισολογισμό εκμετάλλευσης, ο οποίος συνοδεύεται απαραίτητα από τον "Αποτελέσματα Χρήσης" και τον "Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων".

Ειδικότερα ο ισολογισμός καταρτίζεται σε δύο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο από τα οποία περιλαμβάνεται το ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό. Συντάσσεται σε όλη τη διάρκεια της ζωής της εταιρείας γι' αυτό ονομάζεται επίσης και τακτικός ισολογισμός. Ο ισολογισμός εκμεταλλεύσεως έχει διπλό σκοπό πρωταρχικός σκοπός του είναι ο καθορισμός του αποτελέσματος της χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ταυτόχρονα όμως επιδιώκει να εμφανίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού.

Με απόφαση του αρμόδιου οικονομικού εφόρου η προθεσμία δύναται να παραταθεί, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι :

α) μέχρι έξι (6) μήνες προκειμένου περί εκμεταλλεύσεως ποντοπόρων πλοίων και αλλοδαπών επιχειρήσεων.

β) μέχρι δύο (2) ακόμη μήνες, προκειμένου για τις λοιπές επιχειρήσεις, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος η οποία σύμφωνα με το άρθρο 11 υποβάλλεται εντός τετραμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου.

Για κάθε επιχείρηση ο ισολογισμός έχει σπουδαία σημασία. Στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. όμως βαρύτητα του ισολογισμού είναι ακόμη σημαντικότερη αφού με βάση αυτόν η διοίκηση της εταιρείας πληροφορείται για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα που πραγματοποίησε η εταιρεία και με βάση αυτόν, επίσης λογοδοτεί προς την Γενική Συνέλευση, το Υπουργείο Εμπορίου, που ασκεί εποπτεία, παρακολουθεί τη λειτουργία της εταιρείας, ο μέτοχος πληροφορείται για την περιουσιακή κατάσταση της εταιρείας, οι πιστωτές της εταιρείας και γενικά οι συναλλασσόμενοι με αυτήν πληροφορούνται για την διατήρηση ή μη της ακεραιότητας του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, το προσωπικό της εταιρείας βγάζει χρήσιμα γι' αυτό συμπεράσματα, το ευρύτερο κοινό αντλεί χρήσιμες πληροφορίες για την τοποθέτηση των αποταμιεύσεων του κλπ. Για τους λόγους αυτούς ο νομοθέτης δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στον τρόπο κατάρτισης του ισολογισμού.

Ειδικότερα, η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελεσμάτων χρήσης" απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνον σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

Οι λογαριασμοί που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις του νόμου, καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, αποτελέσματα χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων) ξεχωριστά ο καθένας, με τη σειρά που ορίζεται. Φυσικά μία παραπέρα ανάλυση των συγκεκριμένων λογαριασμών επιτρέπεται, υπό τον όρο ότι δεν θα μεταβάλλεται η σειρά καταχώρισής τους.

Τα ποσά τώρα των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού ισολογισμού, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεως, απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και προηγούμενης χρήσης. Σε περίπτωση όμως που τα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα της κλειόμενης χρήσης γίνεται κατάλληλη αναμόρφωση η οποία θα αναφέρεται και θα επεξηγείται στην κατάσταση του προσαρτήματος.

Όσον αφορά εταιρεία που έχει και υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έξοδα και έσοδα των υποκαταστημάτων της, και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του

ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο, των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.

Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων του λογαριασμού ενεργητικού και παθητικού καθώς και των εξόδων και εσόδων και η εμφάνιση μόνον της διαφοράς.

Επίσης οι προβλέψεις για υποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό, αφαιρετικά από την αξία κάθε στοιχείου.

Οι πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου ή αναφέρονται σε αυτή ή έχουν σχέση με τον ισολογισμό αυτής με οποιοδήποτε τρόπο, εφόσον τα αποδεικτικά και λοιπά στοιχεία για τις πράξεις αυτές περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, καταχωρούνται σε θεωρημένο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού.

Ως πράξεις ισολογισμού, που πρέπει να καταχωρούνται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, θεωρούνται και οι εγγραφές προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, των αποσβέσεων, της συγκέντρωσης των αποτελεσμάτων κλπ., όπως και οι εγγραφές κλεισίματος και ανοίγματος των λογαριασμών.

Η τήρηση ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού δεν είναι αναγκαία, εάν για κάθε διαχειριστική περίοδο χρησιμοποιείται ιδιαίτερη σειρά βιβλίων ή μόνο ιδιαίτερο γενικό ή συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Στην περίπτωση αυτή οι εγγραφές πράξεων ισολογισμού καταχωρίζονται στο γενικό ή συγκεντρωτικό ημερολόγιο ως συνέχεια των εγγραφών της χρήσεως.

Στο λογαριασμό τώρα "Αποτελέσματα Χρήσεως" πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφεται ο κύκλος εργασιών. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών περιλαμβάνει τα ποσά των εσόδων που πραγματοποιούνται από την πώληση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, μέσα στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της εταιρείας, από τα οποία έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις πωλήσεων και οι υπέρ του δημοσίου και τρίτων εισπρατιόμενοι φόροι.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η δημοσιότητα τους

Οι εταιρείες τρίτης (Γ') κατηγορίας κυρίως, στο τέλος κάθε χρήσης υποχρεούνται να εκτυπώνουν τις ακόλουθες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και να τις δημοσιεύουν. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν :

- (1) Το "ισολογισμό χρήσης"
- (2) Το λογ/σμό "Αποτελεσμάτων χρήσεως"
- (3) Τον "Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων"
- (4) κ Το "Προσάρτημα"

Ο Ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων είναι τρία έγγραφα τα οποία υπήρχαν από παλιότερα και ήταν υποχρεωτική η έκδοση και δημοσίευση τους τώρα σε αυτά τα έγγραφα προστέθηκε και το "προσάρτημα", στο οποίο, καταχωρούνται αναλύσεις, επεξηγήσεις και πληροφορίες, ώστε ο τρίτος να πληροφορείται όλα σχεδόν, όσα γνωρίζουν τα στελέχη της εταιρείας που κατάρτισαν τις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

Όλες αυτές οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στο Υπουργείου εμπορίου. Πρέπει να τονίσουμε ιδιαίτερα ότι το "προσάρτημα" δεν δημοσιεύεται στο τεύχος Ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της εφημερίδας της κυβέρνησης ούτε σε άλλη πολιτική εφημερίδα, αλλά κατατίθενται μόνο στο μητρώο(Νομαρχία).

Βέβαια σε αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας η οποία πραγματοποιείται :

- (1) Με την καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρεία και την υποβολή και τοποθέτηση στον ατομικό φάκελο της εταιρείας των οικονομικών καταστάσεων της (Ισολογισμού - αποτελεσμάτων χρήσεως - πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος), καθώς των εκθέσεως του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών.
- (2) Με τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού - αποτελεσμάτων χρήσεως - πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων) καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου με επιμέλεια και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρία της γενικής συνελεύσεως.
- (3) Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων", καθώς και του πιστοποιητικού ελέγχου σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα, από εκείνες που εκδίδονται στην Αθήνα και κυκλοφορούν ευρύτερα σε όλη τη χώρα κατά την κρίση του διοικητικού συμβουλίου και σε μια οικονομολογική εφημερίδα. Αν η έδρα της εταιρείας βρίσκεται έξω από την περιοχή του δήμου Αθηναίων, τα έγγραφα αυτά δημοσιεύονται υποχρεωτικά σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα στην έδρα της εταιρείας, η δημοσίευση γίνεται σε μια εβδομαδιαία ή δεκαπενθήμερης εφημερίδα της έδρας αυτής. Σε κάθε έντυπο της εταιρείας πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός του μητρώου της, καθώς και ο αριθμός του μητρώου Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. που έχει εγγραφή, εάν πρόκειται για εταιρεία που εντάσσεται σε κάποια από αυτές τις δύο κατηγορίες εταιρειών.

Γενικά - Ισολογισμός

- (1) Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης
- (2) Η κατάσταση του ισολογισμού δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία κάθε φορά.
- (3) Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες, 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 χρήσης.
- (4) Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην αξία κτήσεώς τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών.

- (5) Στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στα βιβλία των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά η χρηματική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της κατάστασης αυτής οι στήλες διαχωρισμού των αξιών σε Ευρώ και Ξ.Ν. είναι δυνατό να παραλείπονται.

Δηλαδή ο λογ. 89 "Ισολογισμός" λειτουργεί ως εξής :

α. Στο τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, μετά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματός του, χρεώνεται (ο λογ. 89) με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς που έτσι μηδενίζονται και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς, που επίσης με τον τρόπο αυτό μηδενίζονται.

Οι εγγραφές χρέωσης και πιστώσεως του λογαριασμού 89, κατά την έναρξη της χρήσεως που ακολουθεί την κατάρτιση του ισολογισμού (κατά τη διάρκεια της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού που τρέχει στην επόμενη χρήση), οι οποίες ονομάζονται "εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών του ισολογισμού", γίνονται, είτε αμέσως έπειτα από τη διαδικασία διενέργειας όλων των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, είτε τμηματικά για κάθε λογαριασμό του, μετά την οριστικοποίηση του υπολοίπου του για την εμφάνισή του στον ισολογισμό, κλείνει σύμφωνα με όσα καθορίζονται παραπάνω".

Ειδικότερα στο

Ενεργητικό

(1) Οφειλόμενο Κεφάλαιο : Περιλαμβάνει το μέρος του μετοχικού κεφαλαίου που οι μέτοχοι οφείλουν να καταβάλουν για να εξοφλήσουν την αξία των μετοχών τους.

(2) Έξοδα Εγκαταστάσεως : Περιλαμβάνονται τα έξοδα, τα οποία είναι αποσβεστέα σε περισσότερες από μία χρήσεις, π.χ. έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

(3) Ασώματες Ακίνητοποιήσεις : Περιλαμβάνονται τα άυλα πάγια στοιχεία τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους, π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας κ.τ.λ.

(4) Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις : Περιλαμβάνονται οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους π.χ. γήπεδα, κτίρια κτλ. Αν υπάρχουν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις γηπέδων και οικοπέδων πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικά από τους λογαριασμούς "Γήπεδα", "Οικόπεδα" κτλ.

(5) Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Χρηματοοικονομικές Απαιτήσεις : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι κάθε είδους συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες οικονομικές μονάδες, οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα ακίνητοποιήσεων και οι κάθε είδους μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, δηλαδή οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά από τη λήψη του επόμενου έτους στο οποίο αφορά ο ισολογισμός.

Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία λήγουν μετά τη λήξη του επόμενου έτους στο οποίο αφορά ο ισολογισμός εμφανίζονται αφαιρετικά από τους λογαριασμούς "Γραμμάτια Εισπρακτέα Μακροπρόθεσμα σε δρχ." και "Γραμμάτια Εισπρακτέα Μακροπρόθεσμα σε Ξένα Νομίσματα".

(6) Αποθέματα : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτησή τους π.χ. εμπορεύματα.

(7) Απαιτήσεις : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, εκείνες δηλαδή που είναι απαιτητές μέσα στο επόμενο έτος στο οποίο αφορά ο ισολογισμός π.χ. Πελάτες. Οι προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες εμφανίζονται αφαιρετικά από το λογαριασμό "Επισφαλείς Χρεώστες". Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων που λήγουν στο επόμενο έτος, στο οποίο αφορά ο ισολογισμός, εμφανίζονται αφαιρετικά από το λογαριασμό "Γραμμάτια Εισπρακτέα".

(8) Χρεόγραφα : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες τα διάφορα χρεόγραφα π.χ. Μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο κτλ.

(9) Διαθέσιμα : Περιλαμβάνονται τα χρηματικά διαθέσιμα π.χ. ταμείο, καταθέσεις όψεως, επιταγές εισπρακτέες.

(10) Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού π.χ. έξοδα επομένων χρήσεων, έσοδα χρήσης εισπρακτέα κτλ.

(11) Λογ/σμοί Τάξεως Χρεωστικοί : Περιλαμβάνονται οι χρεωστικοί λογαριασμοί τάξεως που εμφανίζουν : Ξένα περιουσιακά στοιχεία, απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες, διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών.

Ειδικότερα τώρα στο :

Παθητικό

(1) Μετοχικό Κεφάλαιο : Περιλαμβάνεται το κεφάλαιο γενικά και ειδικότερα μνημονεύεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική τους αξία όταν πρόκειται για Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Το μετοχικό κεφάλαιο διαχωρίζεται σε καταβλημένο, οφειλόμενο και αποσβεσμένο.

(2) Διαφορά από διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο : Περιλαμβάνεται η διαφορά από την διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο σχετικά με Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

(3) Αποθεματικά κεφάλαια : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες τα αποθεματικά κεφάλαια της οικονομικής μονάδας και διακρίνονται σε : τακτικό αποθεματικό, αποθεματικά καταστατικού, ειδικά, και έκτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά, αφορολόγητα αποθεματικά και διάφορα από διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο.

(4) Αποτελέσματα σε νέο : Περιλαμβάνεται το υπόλοιπο κερδών χρήσεως σε νέο ή κατά περίπτωση, το υπόλοιπο ζημιών χρήσεως σε νέο. Αν υπάρχουν ζημιές προηγουμένως ή προηγούμενων χρήσεων θα πρέπει να εμφανίζονται χωριστά.

(5) Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους.

(6) Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις : Περιλαμβάνονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες, οι οποίες λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως π.χ. ομολογιακά δάνεια κ.τ.λ.

(7) Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήσης π.χ. Προμηθευτές προκαταβολές πελατών κ.τ.λ. Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων εμφανίζονται αφαιρετικά από το λογαριασμό "Γραμμάτια Πληρωτέα".

(8) Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού π.χ. έσοδα επόμενων χρήσεων, έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα

(9) Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί : Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι πιστωτικοί λογαριασμοί τάξεως που εμφανίζουν τους δικαιούχους των ξένων περιουσιακών στοιχείων, τις Υποχρεώσεις από τις αμοτεροβαρείς συμβάσεις, τους πιστωτικούς λογαριασμούς εγγυήσεων και διαφόρους λογαριασμούς πληροφοριών.

Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως

Ο λογαριασμός "Αποτελέσματα χρήσεως" ο οποίος πρέπει απαραίτητα να ακολουθεί τον ισολογισμό, οφείλει να είναι σαφής και να εμφανίζει τα κέρδη και τις ζημιές. Καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη και πρέπει να εμφανίζει χωριστά τα ακόλουθα κονδύλια, εκτός και αν ειδικός κλάδος της επιχειρήσεως απαιτεί ιδιαίτερη ρύθμιση. Αυτά τα κονδύλια είναι :

- Το μικτό κέρδος της επιχειρήσεως, το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση του κόστους παραγωγής

- Από το μικτό κέρδος αφαιρούνται :

(α) Τα έξοδα διοικήσεως

(β) Τα έξοδα χρηματοδοτήσεως

(γ) Τα έξοδα διαθέσεως προϊόντων (εμπορευμάτων) ή υπηρεσιών

Στο ποσό, που μένει, που απεικονίζει το κέρδος από τις κανονικές εργασίες της εταιρείας, προσθέτονται τα έσοδα ή κέρδη από παρεπόμενες, ασχολίες, οι πιστωτικοί τόκοι και οι έκτακτες ωφέλειες ή κέρδη.

Από το άθροισμα αυτό αφαιρούνται οι έκτακτες επιβαρύνσεις, οι ζημιές ή προβλέψεις.

Τέλος στα προκύπτοντα κέρδη υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος και αφαιρείται από αυτά.

Το Ε.Γ.Α.Σ. για την κατάρτιση του προηγούμενου πίνακα, δίνει τις ακόλουθες γενικές εντολές :

(1) Η κατάσταση του λογαριασμού "Αποτελεσμάτων χρήσεως" καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως

(2) Η κατάσταση του λογαριασμού "Αποτελεσμάτων χρήσεως" δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

(3) Στην κατάσταση του λογαριασμού "Αποτελεσμάτων χρήσεως" περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τα κονδύλια που αναφέρθηκαν παραπάνω και αφορούν τα στοιχεία που υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

(4) Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού "αποτελεσμάτων χρήσεως" απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς.

(α) Κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και

(β) Κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως

Προσδιορισμός των Αποτελεσμάτων στο Τέλος της Χρήσεως

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσεως, ισχύουν τα εξής :

-Επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται στην τήρηση ούτε βιβλίου αποθήκης ούτε των λογαριασμών της ομάδας . Σ' αυτήν την περίπτωση, ισχύουν τα εξής :

α) Εμπορικές Επιχειρήσεις

Οι επιχειρήσεις αυτές, στο τέλος της χρήσεως διενεργούν πραγματική απογραφή των αποθεμάτων τους, τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Μετά τη διενέργεια της απογραφής, τα υπόλοιπα των λογαριασμών των ομάδων 2, 6 και 7 μεταφέρονται στο λογαριασμό (80.00) "Γενική Εκμετάλλευση" και εξισώνονται. Στη συνέχεια, ο λογαριασμός (80.00) πιστώνεται με την αξία των αποθεμάτων της απογραφής τέλους. Μετά την εγγραφή αυτή, ο λογαριασμός (80.00) δείχνει με το υπόλοιπό του το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Στη συνέχεια, το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης μεταφέρεται στο λογαριασμό (80.01) "Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως (Κέρδη ή Ζημιές)".

Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού (80.01) μεταφέρονται τα έξοδα των λειτουργιών Διοικήσεως, Ερευνών & Αναπτύξεως, Διαθέσεως και Χρηματοδοτήσεως, με χρέωση του λογαριασμού (80.02) "Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων". Το κόστος των λειτουργιών αυτών, όταν δεν τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9, προσδιορίζεται με την εξωλογιστική κατάρτιση φύλλου μερισμού των λειτουργικών κατ' είδος εξόδων.

Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού (80.01) μεταφέρονται επίσης τα δεδομένα των λογαριασμών (74) "Επιχορηγήσεις και άλλα έσοδα πωλήσεων", (75) "Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών", (76.00) "Έσοδα συμμετοχών", (76.01) "Έσοδα χρεογράφων", (76.04) "Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων", από τα δεδομένα των λογαριασμών (76.02) "Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων" έως και (76.98) "Λοιπά έσοδα κεφαλαίων" πλην (76.04) οι πιστωτικοί τόκοι και τα συναφή έσοδα, και το υπόλοιπο του λογαριασμού (78.05) "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως". Συγχρόνως πιστώνεται ο λογαριασμός (80.03) "Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων".

Μετά τις πιο πάνω εγγραφές, έχουν καταρτιστεί, εσωλογιστικά, όλοι οι λογαριασμοί από τους οποίους καταρτίζεται ο λογαριασμός (86) "Αποτελέσματα χρήσεως", οι οποίοι είναι οι εξής :

- (80.01) " Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ",
- (80.02) " Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων ",
- (80.03) " Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων ",
- (81) " Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα ",
- (82) " Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων ",
- (83) " Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ",
- (84) " Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων ",
- (85) " Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος ",

Τα υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών μεταφέρονται στον λογαριασμό (86) "Αποτελέσματα χρήσεως", και ειδικότερα, σ' έναν από τους δευτεροβάθμιους (86.00) "Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως", (86.01) "Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα", (96.02) "Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα" ή (86.03) "Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων". Το υπόλοιπο του λογαριασμού (86) μεταφέρεται στο λογαριασμό (86.99) "Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως".

β) Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών

Οι ουσιαστικές διαφορές των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών από τις εμπορικές επιχειρήσεις είναι, πρώτον, το ότι οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν έχουν συνήθως αποθέματα και δεύτερο ότι δεν τηρούν τους λογαριασμούς της ομάδας 9.

γ) Μεταποιητικές Επιχειρήσεις

Αυτές οι επιχειρήσεις διενεργούν πραγματική απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της χρήσεως, τα οποία αποτιμούν σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους κτήσεως, προτείνεται από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, να γίνεται ως εξής :

i) Για τα αγοραζόμενα αποθέματα, λαμβάνονται υπόψη εξωλογιστικά στοιχεία αγορών κατ' είδος αποθέματος. Εάν δεν είναι δυνατή η συγκέντρωση τέτοιων στοιχείων, τότε εφαρμόζεται λόγω της απλότητας υπολογισμού για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως η μέθοδος F.I.F.O.

ii) Για τα προερχόμενα από την παραγωγή αποθέματα, το ιστορικό κόστος παραγωγής να προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με την κατάρτιση φύλλου μερισμού των οργανικών (λειτουργικών) κατ' είδος εξόδων και των αποθεμάτων που αναλώθηκαν στην λειτουργία παραγωγής και στις άλλες λειτουργίες. Σύμφωνα με το φύλλο μερισμού και τα δεδομένα των απογραφών προσδιορίζεται εξωλογιστικά το κόστος παραγωγής και το μικτό και καθαρό αποτέλεσμα και στη συνέχεια πραγματοποιούνται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Προσάρτημα

Εκτός από τις γνωστές μας μέχρι σήμερα ετήσιες λογιστικές καταστάσεις δηλαδή τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων το άρθρο 42^α αναφέρει και ένα νέο έγγραφο, το προσάρτημα.

Ο σκοπός για τον οποίο καθιερώθηκε το προσάρτημα είναι η πληρέστερη ενημέρωση κάθε ενδιαφερόμενου για τη συγκεκριμένη εταιρεία,

δεδομένου ότι ο ενδιαφερόμενος τρίτος μπορεί να λάβει γνώση του περιεχομένου του προσαρτήματος και, σε συνδυασμό με τη μελέτη των τριών άλλων ετησίων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων"), να γνωρίζει για την εταιρεία όσα, σχεδόν, γνωρίζουν και τα στελέχη της που κατόρθωσαν τις οικονομικές αυτές καταστάσεις.

Όπως και οι λοιπές τρεις οικονομικές καταστάσεις, έτσι και το προσάρτημα πρέπει να έχει εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και να έχει θεωρηθεί από α) το Διευθύνοντα ή Εντεταλμένο σύμβουλο, ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό, β) τον υπεύθυνο για τη γενική διεύθυνση της εταιρείας και γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου".

Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Οι πληροφορίες που παρέχονται από το περιεχόμενο του προσαρτήματος είναι οι ακόλουθες :

α. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων.

Προκειμένου για απαιτήσεις, υποχρεώσεις και άλλα στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, που η χρηματική τους αξία προκύπτει από μετατροπή ξένων νομισμάτων (πράξεις σε συνάλλαγμα), παρατίθενται οι βάσεις της μετατροπής των ξένων νομισμάτων σε ευρώ και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών, δηλαδή αν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό "αποτέλεσμα χρήσεως" ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού"

β. Προκειμένου για συμμετοχές της εταιρείας στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, που πραγματοποιούνται είτε από την ίδια, είτε από άλλο πρόσωπο που ενεργεί με το όνομά του αλλά για λογαριασμό της, σε ποσοστό μεγαλύτερο από 10 % του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση η οποία περιλαμβάνει την επωνυμία και την έδρα της κάθε επιχείρησης το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό της, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσεως, για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις της. Την παράλειψη των παραπάνω πληροφοριών από το προσάρτημα είναι δυνατό να επιτρέψει ο Υπουργός Εμπορίου, εφόσον κρίνει ότι η δημοσιότητά τους θα ήταν σε σοβαρό βαθμό επιζήμια για την εταιρεία ή για οποιαδήποτε από τις λοιπές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στις πληροφορίες αυτές. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα. Επίσης οι πληροφορίες οι σχετικές με τα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσης μπορεί να παραλείπονται, όταν οι επιχειρήσεις στις οποίες αναφέρονται οι πληροφορίες αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η συμμετοχή της εταιρείας στις επιχειρήσεις αυτές είναι μικρότερη από 50% του κεφαλαίου τους.

γ. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών που εκδόθηκαν μέσα στη χρήση για κάλυψη αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου καθώς και η αξία εκδόσεως των μετοχών αυτών.

δ. Ο αριθμός των τίτλων κατά κατηγορία και τα ενσωματωμένα σ' αυτούς δικαιώματα, όταν η εταιρεία έχει εκδώσει προνομιούχες μετοχές, μετατρέψιμες ομολογίες, μετοχές επικαρπίας ή ιδρυτικούς τίτλους.

ε. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών της κάθε κατηγορίας, όταν το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας διαιρείται σε μετοχές δύο ή περισσότερων κατηγοριών.

στ. Τα ποσά των υποχρεώσεων των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως, είναι μεγαλύτερη από πέντε έτη από την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, καθώς και τα ποσά των υποχρεώσεων για εξασφάλιση των οποίων η εταιρεία έχει χορηγήσει εμπράγματα ασφάλειες. Στην τελευταία αυτή περίπτωση πρέπει να παρέχονται και διευκρινήσεις ανάλογα με το είδος και την έκταση των ασφαλειών που χορηγήθηκαν.

ζ. Τα συνολικά ποσά οικονομικών δεσμεύουν από 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 εταιρείας.

η. Ανάλυση του κύκλου εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, στο μέτρο που οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιαστικά μεταξύ τους από πλευράς οργανώσεως των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών της εταιρείας.

Την παράλειψη των παραπάνω πληροφοριών από το προσάρτημα είναι δυνατό να επιτρέπει ο Υπουργός Εμπορίου, εφόσον κρίνει ότι η δημοσιότητά τους θα ήταν σε σοβαρό βαθμό επιζήμια για την εταιρεία. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα.

θ. Ο μέσος όρος του αριθμού του προσωπικού που απασχολήθηκε στη διάρκεια της χρήσεως, ο οποίος προσδιορίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των ατόμων που απασχολήθηκαν στην κάθε εργάσιμη ημέρα. Ο μέσος αυτός αριθμός αναλύεται σε κατηγορίες (π.χ. εργατοτεχνικό προσωπικό, διοικητικό προσωπικό) για τις οποίες παρατίθεται αναλυτικά η επιβάρυνση της εταιρείας, για τη χρήση, από μισθούς και ημερομίσθια, κοινωνικές επιβαρύνσεις και βοηθήματα.

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

ια. Η έκταση επηρεασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως, σε περίπτωση που στη μέθοδο αποτιμήσεως, την οποία εφάρμοσε η εταιρεία, έγινε παρέκκλιση για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων. Σε περίπτωση που από την παρέκκλιση αυτή αναμένεται να προκύψουν ουσιώδεις φορολογικές επιβαρύνσεις σε επόμενες χρήσεις, παρέχονται λεπτομερείς επεξηγήσεις.

ιβ. 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 ή στις προβλέψεις της εταιρείας.

ιγ. Τα ποσά που βάρυναν τη χρήση για αμοιβές σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως, καθώς και οι υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα μέλη των οργάνων αυτών, κατά κατηγορία.

ιδ. Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που δόθηκαν, με βάση τις κείμενες διατάξεις, σε μέλη διοικητικών συμβουλίων και διαχειριστές.

ιε. Την επωνυμία και την έδρα των επιχειρήσεων που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται ή πρόκειται

να περιληφθούν και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, καθώς και τον τόπο όπου οι ενοποιημένες αυτές καταστάσεις είναι διαθέσιμες.

ιστ. Όταν η εταιρεία έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές) 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 εταιρεία 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 εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

ιζ. Οι μεταβολές που έγιναν μέσα στη χρήση στα στοιχεία του παγίου ενεργητικού και στις αποσβέσεις τους. Ειδικότερα, για τον καθένα από τους λογαριασμούς παγίων στοιχείων που εμφανίζονται στο ενεργητικό αναφέρονται χωριστά, η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής, οι προσθήκες και βελτιώσεις, οι μειώσεις και οι μεταφορές που έγιναν μέσα στη χρήση, καθώς και οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι τυχόν διορθώσεις που έγιναν μέσα στη χρήση πάνω στις αποσβέσεις των προηγούμενων χρήσεων, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά την ημερομηνία αυτή.

Σε περίπτωση που κατά την πρώτη εφαρμογή των παραπάνω ανακύψουν δυσκολίες στη συγκέντρωση των δεδομένων της παραπάνω αναλύσεως, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσεως ή κόστος ιδιοκατασκευής η αναπόσβεστη αξία των στοιχείων αυτών κατά την έναρξη της χρήσεως με την προϋπόθεση ότι θα γίνεται σχετική διευκρίνιση στο προσάρτημα.

ιη. Τα στοιχεία και οι αναλύσεις της προηγούμενης περιπτώσεως αναφορικά με τα έξοδα εγκαταστάσεως

ιθ. Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

κ. Ανάλυση των εσόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν χρεώθηκαν σε προσωπικού λογαριασμούς μέσα σε αυτήν, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς μέσα σε αυτήν, εφόσον τα ποσά αυτών είναι σημαντικά.

κα. Ανάλυση των "εκτάκτων και ανόργανων εσόδων" καθώς και των "εκτάκτων και ανόργανων εξόδων" μαζί με διευκρινήσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρίας για την κλειόμενη χρήση, εφόσον τα ποσά αυτών είναι σημαντικά.

Τέλος, στο προσάρτημα αναγράφεται και κάθε άλλη πληροφορία που αναφέρεται στις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή που κρίνεται αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της καλύτερης εξυπηρέτησεως των μετόχων και των τρίτων και της παρουσιάσεως μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

(1) Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1. Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων της ανώνυμης εταιρίας.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η ανώνυμη εταιρία στο τέλος της χρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 42^α του Ν. 2190/1920, δηλαδή, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως", ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων" και το προσάρτημα, εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο και θεωρούνται από τα υπεύθυνα πρόσωπα της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρίας (άρθρο 42^α παρ. 5 Ν. 2190/1920).

Οι πράξεις ισολογισμού της ανώνυμης εταιρίας, καθώς και το κλείσιμο αυτού περατούνται εντός τεσσάρων μηνών από της λήξεως της χρήσεως (άρθρο 17. Παρ. 8, εδάφιο β', Κ.Β.Σ.) Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 15^η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτή (άρθρο 11 παρ. 1, περ. α', Ν.Δ. 3843/1958 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 107, παρ. 2 περ.α, Ν. 2238/1994).

Στη συνέχεια, οι άνω τρεις πρώτες καταστάσεις δημοσιεύονται είκοσι τουλάχιστον ημέρες από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις εφημερίδες που ορίζει το άρθρο 43β του Ν. 2190/1920 (στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα που πληρεί τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3757,1957 η οποία εκδίδεται στην Αθήνα και έχει την ευρύτερη κυκλοφορία σ' ολόκληρη τη χώρα, και σε μια ημερήσια οικονομολογική εφημερίδα που πληρεί τις προϋποθέσεις της Αα. 2, άρθρου 26) ενώ συγχρόνως υποβάλλονται μαζί με την έκθεση των Ελεγκτών στο Υπουργείο Εμπορίου.

Δέκα ημέρες πριν την τακτική γενική συνέλευση, κάθε μέτοχος μπορεί να λάβει γνώση των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών (άρθρο 27, παρ. 1, Ν. 2190/1920). Σαραντα οκτώ ώρες πριν τη γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) καταρτίζεται πίνακας των εχόντων δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση μετόχων (άρθρο 27, παρ. 2, Ν. 2190/1920).

Τέλος, η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34, του Ν. 2190/1920. Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 25 του ίδιου νόμου, η τακτική γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρίας εντός ο πολύ έξι (6) μηνών από της λήξεως της χρήσεως.

2. Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιριών (από 30/6/1994)

Ο Ν. 2214/1994 τροποποίησε από 30/6/1994 το συντελεστή φορολογίας των καθαρών κερδών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων στη χώρα μας ως εξής:

α) Για τις ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής αυξάνεται από 35%, που ισχύει και μετά τις 30/6/1994 για όλες τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες, σε 40 % επιβάλλεται σα μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπάρχουσών ανωνύμων μετοχών, ενώ για το υπόλοιπο μέρος των κερδών που

αναλογεί στον αριθμό των ονομαστικών μετοχών ο συντελεστής φορολογίας των καθαρών κερδών παραμένει 35%.

Για την εξεύρεση του πο πάνω μέρους κερδών ο Ν. 2214/1994 αναφέρει στο άρθρο 23 παρ. 1 ότι επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

β) Για τις εγκατεστημένες στη χώρα μας αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς ο συντελεστής φορολογίας αυξάνεται από 35% σε 40%.

γ) Τέλος, για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν.Δ. 3843/1958 που κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ανώνυμες εταιρίες με μετοχές ονομαστικές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί), ο συντελεστής φορολογίας των καθαρών κερδών εξακολουθεί να παραμένει 35%.

Αυτά ορίζονται από το άρθρο 109 του Ν. 2238/1994 όπως ισχύει μέχρι σήμερα.

Παρακάτω ακολουθεί ένας πίνακας που παρουσιάζει τους συντελεστές με τους οποίους φορολογούνται τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3843/1958 που κωδικοποιήθηκε από το άρθρο 101 του Ν. 2238/1994 από τις 30/6/1992 και μετά!

Συντελεστής φορολογίας καθαρών κερδών

Νομικά Πρόσωπα	Για διαχειριστικές	Για διαχειριστικές
(άρθρου 3 Ν.Δ.3843/1958 και	χρήσεις που	χρήσεις που
άρθρου 101 Ν. 2238/1994	έκλεισαν από	κλείνουν
	30/6/1992 έως	30/6/1994 και μετά
	29/6/1994	

1) Ανώνυμες Εταιρίες :

α. Με μετοχές εισηγμένες

στο Χρηματιστήριο Αθηνών :

- Ονομαστικές	35%	35%
- Ανώνυμες	35%	35%

β. Με μετοχές μη εισηγμένες

στο στο Χρηματιστήριο Αθηνών :

- Ονομαστικές	35%	35%
- Ανώνυμες	35%	40%

2) Ε.Π.Ε.	35%	35%
3) Συνεταιρισμοί	35%	35%
4) Αλλοδαπές εταιρίες και οργανισμοί	35%	40%

3. Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στον πίνακα διάθεσης κερδών

α. Φόρος εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος που καταχωρείται στον "πίνακα διάθεσης κερδών" είναι ο αναλογών φόρος εισοδήματος. Αυτό προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., όπου στο λογαριασμό 88.08 "φόρος εισοδήματος" καταχωρείται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με πίστωση του λογαριασμού 54.07 "φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη.

Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δεν είναι αυτός που τελικά θα καταβληθεί στο Δημόσιο. Το ποσό που θα καταβληθεί προκύπτει από το λογαριασμό 54.08 "Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος", όπου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου, όπως προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος.

Ο αναλογών δε φόρος εισοδήματος μεταφέρεται τελικά από το λογαριασμό 54.07 "Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών" στο λογαριασμό 54.08 "Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος". Στο λογαριασμό 54.08 συγκεντρώνονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων, τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως.

β. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, βεβαιώνεται ότι σαν καταβλητέος φόρος θα νοείται ποσό ίσο με το 55% του φόρου επί του εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους που έχει λήξει, όπως αυτός εξάγεται από την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή οριστικού τίτλου για τα εισοδήματα της περιόδου αυτής. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Δηλαδή με τις νέες διατάξεις ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος λαμβάνεται το 55% του φόρου που αναλογεί στα συνολικά καθαρά κέρδη.

4. Διάθεση κερδών - Υπολογισμός Τακτικού Αποθέματος και πρώτου μερίσματος.

Ο υπολογισμός των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μερίσμα γίνεται πάνω στο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88.99 "Κέρδη προς διάθεση" μετά την διενέργεια κάποιων απαιτούμενων προσαφαιρέσεων. Έτσι πρέπει να έχουμε :

88.99 "Καθαρά κέρδη χρήσης προς διάθεση"

(-) Μείον : Το υπόλοιπο των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 42.01)

(+) Πλέον ή Μείον : Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 42.04)

(-) Μείον : Φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη της Χρήσης

- Φόρος εισοδήματος
- Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι

ΣΥΝΟΛΟ "Α"

Μετά τη διενέργεια αυτών των πράξεων προκύπτει ένα σύνολο "Α" επί του οποίου υπολογίζονται οι κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα ως ακολούθως :

α. Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.

Η κράτηση αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών. Το ποσοστό αυτό πρέπει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, τουλάχιστον το 5% επί του Συνόλου "Α" των καθαρών κερδών όπως προαναφέραμε. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις το ύψος του σχηματισθέντος τακτικού αποθεματικού φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (καταβληθέντος και μη).

β. Η κράτηση του απαιτούμενου ποσού για την καταβολή του α' μερίσματος το οποίο είναι υποχρεωμένη η Α.Ε. να διανείμει στους μετόχους της, είναι σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920, το 6% επί του καταβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου. Όμως βάση του Ν. 876/1979 οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να διανείμουν το άνω μέρισμα μόνον όταν είναι μεγαλύτερο από το άνω μέρισμα που προκύπτει από τον ακόλουθο υπολογισμό :

το 35% X (Τακτικό Αποθεματικό- Σύνολο "Α" □Καθαρά Κέρδη).

Δηλαδή εάν το μέρισμα που προκύπτει από τον προηγούμενο υπολογισμό είναι το μεγαλύτερο από το 6% του καταβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε αυτό (το μεγαλύτερο από το 6% του καταβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε αυτό (το μεγαλύτερο) θα διανεμηθεί στους Μετόχους. Βέβαια εάν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, με πλειοψηφία 95% του Καταβλημένου μετοχικού Κεφαλαίου, αποφασιστεί να μην διανεμηθεί το μεγαλύτερο μέρισμα τότε στους μετόχους θα καταβληθεί το μικρότερο σε αξία μέρισμα (6% επί του Καταβλημένου Μ.Κ.).

Ποιό είναι το μέγιστο ποσό διανεμόμενων κερδών που μπορεί να διατεθεί στους μετόχους. Στην παρ. 2 του άρθρου 44^α του Ν. 2190/1920 προβλέπεται ότι το ποσό διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσανυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

Η έννοια της διανομής περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές (άρθρο 44^α παρ. 3, Ν. 2190/1920).

Σειρά Διάθεσης αποτελεσμάτων της Α.Ε.

Άρα απ' όλα όσα προαναφέρθηκαν προκύπτει η ακόλουθη σειρά Διαθέσεως αποτελεσμάτων της Ανώνυμης Εταιρίας :

- 1) Συμψηφισμός ζημιών παρούσης ή και προηγούμενων Χρήσεων.
- 2) Αφαίρεση του αναλογούντος, στα κέρδη, φόρου εισοδήματος.
- 3) Σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού (5%)

- 4) Υπολογισμός και διανομή του α' μερίσματος στους μετόχους.
- 5) Το υπόλοιπο των Καθαρών Αδιανέμητων Κερδών που απομένει διατίθεται κατά τους ορισμούς του Καταστατικού.

5. Διάθεση του "υπολοίπου" των καθαρών κερδών.

Το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι " το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του Καταστατικού".

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι η αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, θα καταβάλλεται εφόσον από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως αφαιρεθούν εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα, και άλλα ποσά, όπως π.χ. πρόσθετο ποσό για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, πρόσθετο μέρισμα στους μετόχους κ.α.

Γενικά πρέπει να τονίσουμε ότι τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό έχουν το δικαίωμα στα κέρδη της χρήσεως μόνον στην περίπτωση που ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

α) Όταν τούτο καθορίζεται στο Καταστατικό ή αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση, στην περίπτωση που στο Καταστατικό δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη για το πώς διατίθεται το "υπόλοιπο" των κερδών.

β) Όταν οι αμοιβές τους λαμβάνονται από το "υπόλοιπο" των καθαρών κερδών χρήσεως δηλαδή μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, των μερισμάτων κλπ.

Επίσης ο Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα διανεμηθεί το "υπόλοιπο" των κερδών, ούτε επιβάλλει περιορισμούς ως προς τον τρόπο ή το είδος της παροχής. Άρα το αρμόδιο όργανο μπορεί να αποφασίσει το "υπόλοιπο" :

α) Να διανεμηθεί ποσοστό του ή ένα εφάπαξ ποσό που διανέμονται δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το "υπόλοιπο" των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Τέλος η κατανομή των διανεμόμενων κερδών μπορεί να γίνει ως εξής :

α) Με ισομερή κατανομή του ποσού των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου.

β) Με άνισο κατανομή του ποσού αυτού. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει η οριακή δυνατότητα ένα μόνο μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού να λάβει ολόκληρο το ποσό των διανεμόμενων κερδών.

Σημειώνουμε δε ότι η καταβολή των άνω αμοιβών στ μέλη του διοικητικού Συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού γίνεται αφού πρώτα η εταιρία συντάξει ισολογισμό, προσδιορίσει το αποτέλεσμα της χρήσεως και οι οικονομικές αυτές καταστάσεις μαζί με τον πίνακα διάθεσης κερδών εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

6. Απαγόρευση διανομής Κερδών

Με βάση τα όσα ορίζει ο Ν. 2190/1920 για τις Α.Ε. υπάρχουν δύο σημαντικές περιπτώσεις κατά τις οποίες οι εταιρίες δεν μπορούν και απαγορεύεται να διανείμουν τα κέρδη της χρήσης τους. Αυτές είναι :

α) Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν τα κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασής τους δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο Κερδών σε νέον.

Σύμφωνα δηλαδή με το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της παρούσας ή και των προηγούμενων χρήσεων στους μετόχους, στο προσωπικό, κλπ., όταν στον ισολογισμό υπάρχει αναπόσβεστο υπόλοιπο "εξόδων πολυετούς απόσβεσης" που δεν καλύπτεται από το υπόλοιπο Κερδών σε νέον.

Στην έννοια των "εξόδων πολυετούς απόσβεσης" περιλαμβάνονται :

1) Τα έξοδα εγκατάστασης :

- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσης παγίων στοιχείων.
- Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.
- Λοιπά έξοδα εγκατάστασης.
 - Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.
 - Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων.
 - Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.
 - Έξοδα αναδιοργανώσεως.
 - Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

β) Οι Α.Ε. απαγορεύονται να διανείμουν κέρδη όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους.

Δηλαδή στο άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, αναφέρεται ότι με την επιφύλαξη των διατάξεων σχετικά με τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, (όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα του ισολογισμού), μετά από τη διανομή αυτή, θα γίνει το κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό.

Το ποσό αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

(2) Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)

1. Γενικά

Ο χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων της Ε.Π.Ε. είναι ο ίδιος με τις Α.Ε. και ισχύουν οι ίδιες διατάξεις του Ν. 2190/1920 που προαναφέρθηκαν στην λεπτομερή καταγραφή και ανάλυση της κατηγορίας των Α.Ε. Στην συνέχεια θα εξειδικεύσουμε κάποια θέματα τα οποία αφορούν και αναφέρονται συγκεκριμένα στις Ε.Π.Ε.

2. Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.

Από το άρθρο 35 Ν. 3190/1955 τίθεται ο κανόνας ότι το σύνολο των καθαρών κερδών της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού (5% των ετήσιων κερδών της χρήσεως, άρθρο 24, Ν. 3190/1955), αποτελεί κέρδος διανεμόμενο στους εταίρους.

Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι ενώ στις ανώνυμες εταιρίες ο Ν. 2190/1920 καθιερώνει ως υποχρεωτική μόνο τη διανομή πρώτου μερίσματος (6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού μετοχικού αποθεματικού, αντιθέτως στις Ε.Π.Ε. το σύνολο των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού είναι

υποχρεωτικά διανεμητέα στους εταίρους, εκτός αν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο καταστατικό.

Μέχρι τις 29/6/92 με βάση το προϊσχύον φορολογικό σύστημα και πριν την ισχύ του Ν. 2065/1992 το κέρδος της Ε.Π.Ε. δεν υπόκειντο σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου αλλά στο όνομα των μελών της Ε.Π.Ε. Από τις 30/6/92 όμως και με την ισχύ πλέον του Ν. 2065/1992, τα κέρδη των Ε.Π.Ε., μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής, φορολογούνται με συντελεστή 35% βάση του άρθρου 109, Ν. 2238/1994. Από τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε., δεν παρακρατείται κανένα ποσό φόρου εισοδήματος, επειδή με την καταβολή του άνω φόρου 35%, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε.

Με την ισχύ όμως του Ν. 2065/1992 και μετά από την τροποποίησή του από εμπορικές επιχειρήσεις. Δηλαδή από 30/6/92 οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές που παίρνουν οι διαχειριστές - εταίροι :

Δεν θεωρούνται ότι αποτελούν έξοδα μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της Ε.Π.Ε.

Τα φορολογητέα κέρδη δηλαδή της Ε.Π.Ε. φορολογούνται με συντελεστή 35% και μετά από την επιβολή αυτού του φόρου, εξαλείφεται οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση των εταίρων πάνω στα κέρδη. Βέβαια πρέπει να διευκρινίσουμε εδώ ότι ο συντελεστής 35% επιβάλλεται στα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα συνολικά καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε., της επιχειρηματικής αμοιβής, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνεται από τους διαχειριστές - εταίρους για τις υπηρεσίες που παρέχουν στη συγκεκριμένη εταιρία. Η αφαίρεση αυτή από τα συνολικά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής είναι **υποχρεωτική**, ανεξάρτητα εάν κάποιος από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής διαχειριστές εταίρους, δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

3. Επιχειρηματική αμοιβή διαχειριστών - εταίρων.

Γενικά

Η κυβέρνηση, στην προσπάθειά της να μετριάσει τις αντιδράσεις των επιχειρηματιών για την φορολογία των κερδών των εμπορικών εταιριών με τον ενιαίο συντελεστή 35%, νομοθέτησε με το Ν. 2065/1992 την έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής.

Έτσι, ενώ αρχικά η πρόθεση ήταν να φορολογείται το σύνολο των φορολογητέων κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων με συντελεστή 35%, στη συνέχεια, υποχωρώντας στις αντιδράσεις των επιχειρηματιών, δέχθηκε ένα μέρος των φορολογητέων κερδών να φορολογείται στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών εταίρων και το υπόλοιπο να φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε.

Το μέρος των κερδών που φορολογείται στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών - εταίρων ονομάζεται επιχειρηματική αμοιβή.

Η επιχειρηματική αμοιβή είναι μία φορολογική αμοιβή. Δεν έχει καμία σχέση με τις πραγματικές αμοιβές που λαμβάνουν οι εταίροι από την Ε.Π.Ε. λόγω παροχής διαφόρων υπηρεσιών και οι οποίες λογιστικά παρακολουθούνται στο λογαριασμό 61 "Αμοιβές και έξοδα τρίτων".

Η επιχειρηματική αμοιβή δημιουργείται όταν υπάρχουν κέρδη για φορολογία. Έτσι, αν μία Ε.Π.Ε. κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έχει καταβάλλει στους εταίρους καμία αμοιβή, και στο τέλος της κλειόμενης

χρήσεως το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στο λογαριασμό 86 "Αποτελέσματα χρήσεως" είναι ζημιογόνο. Η επιχειρηματική αμοιβή θα προκύψει μόνον όταν υπάρχουν "κέρδη για φορολογία". Όταν, δηλαδή, από το ζημιογόνο λογιστικό αποτέλεσμα αφαιρέσουμε έξοδα (αυτοκινήτων, φόρων κλπ.) που η φορολογία εισοδήματος δεν τα θεωρεί ότι είναι τα "φορολογικά έξοδα", με αποτέλεσμα, στην περίπτωση, που τα "μη φορολογικά έξοδα", (λογιστικές διαφορές) είναι μεγαλύτερα από τη λογιστική ζημιά, να προκύπτει φορολογικό κέρδος, τότε δημιουργείται η "επιχειρηματική αμοιβή". Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι ενώ το λογιστικό αποτέλεσμα της Ε.Π.Ε. ήταν αρνητικό και οι εταίροι δεν έλαβαν καμία αμοιβή, εν τούτοις, επειδή, λόγω λογιστικών διαφορών, προέκυψε φορολογικό κέρδος, ένα μέρος των κερδών αυτών αποτελεί, κατά τη φορολογία εισοδήματος, "επιχειρηματική αμοιβή" φορολογούμενη στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών - εταίρων.

Συγκεκριμένα το άρθρο 10 του Ν.Δ. 3843/1958 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 109 του Ν. 2238/1994 αναφέρει για την επιχειρηματική αμοιβή των Ε.Π.Ε. :

2. Ειδικά για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές - εταίρους και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή της. Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της. Αν αυτός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά που έχουν αυτοί κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου.

Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρείας, που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της μιας εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρείες ως ομόρρυθμος εταίρος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής από μια απ' αυτές κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας και δεν ανακαλείται.

(3)ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Έννοια και σπουδαιότητα

Πρόκειται για ένα βιβλίο, ή σύνολο καρτελών, με το οποίο παρακολουθούμε αναλυτικά καθένα από τα Π.Π.Σ., από τη στιγμή που αποκτάται μέχρι και την εξαγωγή του αποτελέσματος σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής του. Έτσι, σε κάθε σελίδα του βιβλίου ή σε κάθε καρτέλα παρακολουθείται αναλυτικά ένα συγκεκριμένο Π.Π.Σ., όπως π.χ. "Εμφιαλωτική

μηχανή Α". Επειδή όμως στα πλαίσια του Ε.Γ.Α.Σ. η μηχανή αυτή, όπως και κάθε άλλο πάγιο, παρακολουθείται από δύο λογ/σμούς διαφορετικού επιπέδου π.χ. το λ/σμό 12.00.04 "Εμφιαλωτική Α" για την αξία κτήσης, τις δαπάνες βελτίωσης, κ.λ.π. και το λ/σμό 12.99.00.04 "Αποσβεσμένη εμφιαλωτική μηχανή Α" για τις διενεργημένες αποσβέσεις, γίνεται κατανοητό ότι σε κάθε σελίδα του βιβλίου ή σε κάθε καρτέλα παρακολουθούνται οι δύο αυτοί λ/σμοί κατάλληλα συνδυασμένοι. Συνεπώς το μητρώο αυτό τηρείται μόνο εσωλογιστικά, δηλαδή αποτελεί την τελευταία βαθμίδα λογαριασμών των οικείων πάγιων στοιχείων.

Η επιχείρηση μπορεί να τηρεί ένα βιβλίο - μητρώο για όλα τα πάγια (ακίνητα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, κλπ.) ή πολλά μητρώα, ένα για κάθε κατηγορία ομοειδών Π.Π.Σ., π.χ. Κτιρίων, Μηχ/των, κ.λ.π.

Επειδή το μητρώο Π.Π.Σ. συμβάλλει σημαντικά στην οργάνωση της λογιστικής των παγίων και διευκολύνει τους παντοειδείς ελέγχους (διαχειριστικούς, φορολογικούς, σώματος ορκωτών ελεγκτών κ.λ.π.), η εφαρμογή που προβλέπεται τόσο από το Ε.Γ.Α.Σ. όσο και από τον Κ.Β.Σ.).

Η σπουδαιότητα ή χρησιμότητα του μητρώου πάγιων στοιχείων οφείλεται στο ότι με τη διακεκριμένη παρακολούθηση της αξίας καθένος από τα πάγια στοιχεία επιτυγχάνονται τα εξής :

- Καθίσταται δυνατός ο έλεγχος των διαχειριζομένων τα πάγια στοιχεία με σκοπό την πρόληψη ή και την αποκάλυψη τυχόν καταχρήσεων.
- Καθίσταται δυνατή ή καλύτερα διευκολύνεται η διαδικασία της αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων στοιχείων, όποτε αυτή επιβάλλεται από την πολιτεία, προκειμένου οι ισολογισμοί των επιχειρήσεων να εμφανίζουν την κατά το δυνατό πραγματική οικονομική θέση τους.
- Προσδιορίζεται οποιαδήποτε στιγμή το τυχόν οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την πώληση ή οικονομική απαξίωση ή καταστροφή των πάγιων στοιχείων.
- Καθίσταται ευχερής ο υπολογισμός των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων
- Επιτρέπεται στις επιχειρήσεις που τηρούν θεωρημένα βιβλία - μητρώα πάγιων στοιχείων να καταχωρούν στην απογραφή τα πάγιά τους κατά ομοειδείς κατηγορίες (π.χ. μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, κ.λ.π.) δίνονται για κάθε μία από αυτές την εξής ανάλυση :
 - α) Αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
 - β) Αποσβέσεις της, και
 - γ) Αναπόσβεστη αξία.

Η συντόμευση του χρόνου καταχώρησης των παγίων στο βιβλίο απογραφών είναι τεράστια, αφού αποφεύγεται η πιο πάνω ανάλυση για κάθε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο χωριστά (άρθρο 27 παρ. 4 Κ.Β.Σ.)

-Τ ο Μ η τ ρ ώ ο Π . Π . Σ . & Τ ο Ε . Γ . Α . Σ .

Για το Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.103 ορίζει τα εξής :

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων, το

οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κ.λ.π. βαθμού).

• Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία :

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του πάγιου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πώλησεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

• Με σκοπό να αντιμετωπίσουν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

(4) Κ.Ε.Π.Υ.Ο.

Οι επιτηδευματίες μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

Ο επιτηδευματίας με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Εξαιρετικά στις καταστάσεις δεν συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Οι καταστάσεις περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία του υπόχρεου, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, καθώς και το

Α.Φ.Μ. αυτού εντύπως ή με σφραγίδα , την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία , το επάγγελμα , η διεύθυνση και το Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον τον υπόχρεο (προμηθευτών , πελατών κλπ) κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας , ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

-Λογιστικά Σφάλματα

Στην αρχή αυτού του κεφαλαίου παρουσιάστηκε περιληπτικά η όλη διαδικασία της καταχώρησης των συναλλαγών στα βιβλία της επιχείρησης. Οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές σε μια επιχείρηση, οι οποίες καταχωρούνται στο Ημερολόγιο (ημερολογιακές εγγραφές) και από εκεί μεταφέρονται στα Καθολικά, είναι δυνατό να είναι πάρα πολλές και να μεταβάλλουν πολλούς λογαριασμούς με πολλά και διαφορετικά ποσά. Κατά την διάρκεια των καταχωρήσεων, όπως είναι φυσικό, λόγω φορτίου εργασίας ή απροσεξίας, μπορεί να γίνουν λάθη ή και παραλήψεις σε λογαριασμούς και ποσά. Τα λογιστικά αυτά λάθη τα ονομάζουμε **λογιστικά σφάλματα** (Accounting errors).

Για την αποφυγή ή τουλάχιστον τον περιορισμό των λογιστικών σφαλμάτων πρέπει να δίνεται μεγάλη προσοχή κατά την καταχώρηση κάθε συναλλαγής στα λογιστικά βιβλία και να γίνεται η επαλήθευση της σωστής καταχώρησης την ίδια στιγμή. Παρ' όλες όμως τις προσπάθειες τα λογιστικά σφάλματα γίνονται συχνά και διακρίνονται σε:

- Σφάλματα Ημερολογίων.
- Σφάλματα στο Γενικό και Αναλυτικά Καθολικά.
- Σφάλματα στην σύνταξη των Ισοζυγίων.
- Σφάλματα στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

α) Σφάλματα Ημερολογίων

Τα λογιστικά σφάλματα που γίνονται στα Ημερολόγια μπορεί να έχουν ως συνέπεια την χρησιμοποίηση και χρεοπίστωση λανθασμένων τίτλων λογαριασμών (ουσιαστικά σφάλματα π.χ. αντί να χρεωθούν οι πελάτες χρεώνονται οι προμηθευτές), ή μπορεί να γίνει χρεοπίστωση των σωστών λογαριασμών, αλλά με την καταχώρηση σ' αυτούς λανθασμένων ποσών (ποσοτικά σφάλματα π.χ. χρεώνονται οι πελάτες με 10.000 αντί με 100.000). Τα σφάλματα Ημερολογίων μπορεί να είναι:

α) Παράλειψη ολόκληρης ημερολογιακής εγγραφής ή διπλή καταχώρηση άλλης. Τα σφάλματα αυτά επισημαίνονται αν γίνει αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα δικαιολογητικά έγγραφα ή κατά την Απογραφή λόγω της παρατηρούμενης μεγάλης διαφοράς στους αντίστοιχους λογαριασμούς.

β) Καταχώρηση ποσού σε λάθος λογαριασμό. Το σφάλμα αυτό αποκαλύπτεται ή με την αντιπαραβολή της ημερολογιακής εγγραφής με το αντίστοιχο δικαιολογητικό ή λόγω της διαφοράς με την Απογραφή.

γ) Καταχώρηση λανθασμένων ποσών στη χρέωση και πίστωση των σωστών λογαριασμών ή λάθος καταχώρηση ποσού μόνο στη χρέωση ή μόνο στην πίστωση. Αυτά τα λάθη επισημαίνονται από τη διαφορά που υπάρχει στο συνολικό άθροισμα χρεώσεων και πιστώσεων του Ημερολογιακού άρθρου και των στηλών χρέωσης και πίστωσης του Ημερολογίου και του Ισοζυγίου. Το σωστό ποσό προσδιορίζεται με την εκ νέου αντιπαραβολή ημερολογιακής εγγραφής και αντίστοιχου δικαιολογητικού.

δ) Λάθη στο άθροισμα των στηλών χρέωσης και πίστωσης ή λάθη κατά την μεταφορά των ποσών από σελίδα σε σελίδα του Ημερολογίου. Τα λάθη αυτά διαπιστώνονται από την ασυμφωνία που υπάρχει στα αθροίσματα χρεώσεων και πιστώσεων του Ημερολογίου, καθώς και από την ασυμφωνία μεταξύ Ημερολογίου - Ισοζυγίου.

β). Σφάλματα Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών

Τα λογιστικά σφάλματα που γίνονται στο Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, είναι δυνατόν να οφείλονται σε λάθος καταχώρηση της αρχικής ημερολογιακής εγγραφής στο Ημερολόγιο, οπότε το λάθος μεταφέρεται και στα Καθολικά ή μπορεί το λάθος να έγινε κατά την μεταφορά σωστών ημερολογιακών εγγραφών στα Καθολικά.

Τα λογιστικά σφάλματα κατά την μεταφορά στα Καθολικά μπορεί να είναι:

α) Παράλειψη μεταφοράς ολόκληρης ημερολογιακής εγγραφής ή διπλή καταχώρηση εγγραφής στους λογαριασμούς. Τα λάθη αυτά επισημαίνονται από την ασυμφωνία μεταξύ Ημερολογίου και Ισοζυγίου και με την αντιπαραβολή ημερολογιακών άρθρων και καταχωρήσεων στα Καθολικά.

β) Μεταφορά ημερολογιακής εγγραφής σε λάθος λογαριασμό αντί του κανονικού, αλλά με το σωστό ποσό. Το λάθος αυτό διαπιστώνεται από την αντιπαραβολή ημερολογιακών εγγραφών και καθολικών ή από την διαφορά με την Απογραφή. Στην περίπτωση αυτού του λάθους δεν δημιουργείται ασυμφωνία Ημερολογίου-Ισοζυγίου.

γ) Μεταφορά ημερολογιακής εγγραφής στους ορθούς λογαριασμούς, αλλά με λανθασμένα ποσά. Το σφάλμα αυτό διαπιστώνεται από την ασυμφωνία που δημιουργείται μεταξύ Ημερολογίου-Ισοζυγίου και εντοπίζεται με την αντιπαραβολή ημερολογιακών άρθρων και καταχωρίσεων στα Καθολικά.

δ) Αθροιστικά λάθη στη χρέωση και πίστωση των λογαριασμών, οπότε προκύπτει ασυμφωνία μεταξύ Ημερολογίου-Ισοζυγίου οπότε και επαναλαμβάνονται από την αρχή οι αθροίσεις των ποσών των λογαριασμών.

γ) Σφάλματα στην κατάρτιση Ισοζυγίων

Τα λογιστικά σφάλματα που γίνονται κατά την κατάρτιση των Ισοζυγίων μπορεί να είναι:

α) Παράλειψη καταχώρησης λογαριασμού ή λογαριασμών με τα αντίστοιχα ποσά χρέωσης και πίστωσης του.

β) Καταχώρηση λογαριασμών στο Ισοζύγιο περισσότερων της μίας φορές (διπλοκαταχώρηση)

γ) Σωστή καταχώρηση των τίτλων όλων των λογαριασμών, αλλά λάθος καταχώρηση ποσών στη χρέωση ή στην πίστωση των λογαριασμών.

δ) Αθροιστικά λάθη στις στήλες χρέωσης και πίστωσης του Ισοζυγίου ή στη στήλη των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων του Ισοζυγίου.

Τα τρία πρώτα είδη λογιστικών λαθών εντοπίζονται με την αντιπαραβολή Ισοζυγίου και Καθολικών, το δε τελευταίο με την επανάληψη εξ' αρχής των αθροίσεων των στηλών και των υπολοίπων του Ισοζυγίου.

δ) Σφάλματα στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Τα λάθη που γίνονται κατά την διενέργεια και καταχώρηση της Απογραφής στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών μπορεί να είναι:

- α) Ολική παράλειψη Απογραφής περιουσιακών στοιχείων ή διπλοκαταχώρησή τους. Εντοπίζεται με προσεκτικό επανέλεγχο.
- β) Καταγραφή όλων των στοιχείων της επιχείρησης, αλλά με λάθος ποσότητες και ποσά. Και η περίπτωση αυτή εντοπίζεται πάλι με προσεκτικό επανέλεγχο των απογραφόμενων στοιχείων.
- γ) Λάθη κατά τους υπολογισμούς και κατά την μεταφορά των ποσών από σελίδα σε σελίδα. Ο εντοπισμός γίνεται με επανάληψη των υπολογισμών και επαλήθευση των αριθμητικών πράξεων και επανέλεγχο των μεταφορών.

- Διόρθωση Λογιστικών Σφαλμάτων

Τα Λογιστικά σφάλματα Ημερολογίων, Καθολικών, Ισοζυγίων και του βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμών, αλλοιώνουν την αληθινή εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης γι' αυτό πρέπει να εντοπίζονται και να διορθώνονται.

A) Διόρθωση Σφαλμάτων Ημερολογίων

α) Η διόρθωση παράλειψης ολόκληρης ημερολογιακής εγγραφής, γίνεται με άμεση καταχώρηση της εγγραφής στο Ημερολόγιο και τα Καθολικά. Διπλή καταχώρηση εγγραφής με ενημέρωση και των Καθολικών μπορεί να διορθωθεί με καταχώρηση ακυρωτικής εγγραφής, δηλαδή επαναλαμβάνεται η εγγραφή, αλλά με ποσά αρνητικά (κόκκινο μελάνι ή ποσά σε εισαγωγικά "10.000") Διπλή καταχώρηση εγγραφής χωρίς μεταφορά της στα Καθολικά διορθώνεται με απλή διαγραφή των ποσών της εγγραφής, με τρόπο ώστε να διακρίνεται ευκρινώς η λάθος εγγραφή.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α έδωσε μετρητά στον προμηθευτή της Β. Γεωργίου 100 Ευρώ. έναντι λογαριασμού του. Η εγγραφή καταχωρήθηκε από λάθος δύο φορές στο Ημερολόγιο με ταυτόχρονη ενημέρωση του Γενικού και των Αναλυτικών Καθολικών.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20/2	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προμηθευτές Β. Γεωργίου 100 Ταμείο Πληρωμή μετρητών σε προμηθευτή έναντι λογ/σμού 100	100	100

Αρχική λανθασμένη εγγραφή

Η διορθωτική εγγραφή είναι:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20/2	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προμηθευτές Β. Γεωργίου «100» Ταμείο Ακύρωση άρθρου λόγω διπλοεγγραφής	«100»	«100»

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20/2	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προμηθευτές Β. Γεωργίου 400 Ταμείο Ακύρωση άρθρου λόγω διπλοεγγραφής	400	400

β) Η Καταχώριση ποσού σε λάθος λογαριασμό, σε ημερολογιακή εγγραφή, που έχει ήδη μεταφερθεί στα Καθολικά, διορθώνεται με άμεση καταχώριση ακυρωτικής εγγραφής στο Ημερολόγιο και στη συνέχεια καταχώριση της σωστής εγγραφής

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α πούλησε εμπορεύματα αξίας 500 Ευρώ, με μισά μετρητά και τα υπόλοιπα με πίστωση στον Δ. Δημητρίου.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ταμείο Εμπορεύματα Πώληση Εμπορευμάτων στο Δ. Δημητρίου Τιμολ...	500	
Οι διορθωτικές εγγραφές είναι:		
Ταμείο Εμπορεύματα Ακύρωση άρθρου	«500»	«500»
Ταμείο Πελάτες Δ. Δημητρίου 250 Εμπορεύματα Ορθή καταχώριση ημερολογιακού άρθρου	250 250	500

Εάν η παραπάνω λανθασμένη εγγραφή είχε καταχωρηθεί μόνο στο Ημερολόγιο, χωρίς αντίστοιχη μεταφορά της στο Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά, τότε οι διορθωτικές εγγραφές είναι:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ταμείο Εμπορεύματα Ακύρωση άρθρου	500	500
Ταμείο Πελάτες Δ. Δημητρίου 250 Εμπορεύματα Ορθή καταχώριση ημερολογιακού άρθρου	250 250	500

γ) Η Καταχώριση λανθασμένων ποσών στη χρέωση και στην πίστωση των σωστών λογαριασμών, διορθώνεται με συμπληρωματική εγγραφή για την περίπτωση καταχώρισης μικρότερου ποσού και μερική ακύρωση άρθρου για την περίπτωση καταχώρισης μεγαλύτερου ποσού.

Παράδειγμα

Καταβολή μετρητών για ενοίκιο μηνός Νοεμβρίου από την επιχείρηση Α ποσού 500 Ευρώ καταχωρήθηκε ως 5 Ευρώ

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αρχική Λανθασμένη εγγραφή		
Παροχές τρίτων	5	
Ενοίκιο 5		5
Ταμείο		
Πληρωμή μηνός Νοεμβρίου Αποδ. Νο....		
Η διορθωτική εγγραφή είναι:		
Παροχές Τρίτων	45	
Ενοίκιο 5		45
Ταμείο		
Συμπληρωματική εγγραφή για τη διόρθωση του άρθρου...		

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α εισπράττει από τον πελάτη Δ. Δημητρίου 50 Ευρώ. έναντι λογαριασμού του.

Η αρχική λανθασμένη εγγραφή είναι:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ταμείο	150	
Πελάτες		150
Δ. Δημητρίου 150		
Είσπραξη μετρητών από Δ. Δημητρίου απόδ.....		
Η διορθωτική εγγραφή είναι		
Ταμείο	«100»	
Πελάτες		«100»
Δ. Δημητρίου «100»		
Μερική ακύρωση για τη διόρθωση του άρθρου		

δ) Καταχώριση λανθασμένων ποσών μόνο στη χρέωση των λογαριασμών του ημερολογιακού άρθρου διορθώνεται με συμπληρωματική μονόπλευρη εγγραφή στη χρέωση.

Η καταχώριση λανθασμένων ποσών μόνο στην πίστωση των λογαριασμών του ημερολογιακού άρθρου, διορθώνεται με μονόπλευρη εγγραφή στην πίστωση.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α πλήρωσε στον Προμηθευτή Α. Ανδρέου 500 Ευρώ. έναντι λογαριασμού του.

Η αρχική λανθασμένη εγγραφή είναι:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Προμηθευτής	300	
Α. Ανδρέου 300		
Ταμείο		500
Πληρωμή σε Α. Ανδρέου έναντι λογισμού 500 απόδ...		

Η διορθωτική μονόπλευρη εγγραφή είναι		
Προμηθευτές	200	
A. Ανδρέου 200		
Συμπληρωματική εγγραφή λόγω ελλιπούς καταχώρισης		
Έστω ότι η αρχική λανθασμένη εγγραφή είναι:		
Προμηθευτές	500	
A. Ανδρέου 500		
Ταμείο		300
Πληρωμή A. Ανδρέου έναντι λογισμού απόδ.....		
Εδώ η διορθωτική μονόπλευρη εγγραφή είναι:		
Ταμείο		200

ε) **Λάθη στα αθροίσματα των στηλών της χρέωσης και πίστωσης του Ημερολογίου και λάθη κατά την μεταφορά, διορθώνονται με διαγραφή τους με γραμμή έτσι που να φαίνεται το διαγραμμένο ποσό και πάνω απ' αυτό αναγράφεται το σωστό ποσό. π.χ.**

1.200

~~1.200~~

Β) Διόρθωση Σφαλμάτων στα Καθολικά

Τα λογιστικά σφάλματα στα Καθολικά, είτε προέρχονται από λανθασμένη ημερολογιακή εγγραφή, είτε από λάθη κατά τη μεταφορά των ημερολογιακών εγγραφών στους λογαριασμούς, πρέπει να διαγράφονται με τρόπο που να διακρίνεται η αρχική λανθασμένη εγγραφή και να γίνεται αμέσως μετά, όπου χρειάζεται, η ορθή καταχώριση. Η διόρθωση γίνεται με διαγραφή του λανθασμένου ποσού με κόκκινο μελάνι και από πάνω γράφεται το σωστό ποσό.

Παράδειγμα

X	Ταμείο	Π
	500	300
	400	130
	105	
	150	
	100	

Γ) Διόρθωση Σφαλμάτων στα Ισοζύγια

Εάν το λογιστικό λάθος αφορά την παράλειψη τίτλου λογαριασμού μετά των ποσών της χρέωσης και πίστωσης του, γίνεται συμπληρωματική καταχώρισή του. Αν τα λογιστικά λάθη για τη διόρθωσή τους χρειάζονται διαγραφή τίτλων ή ποσών, τότε διαγράφουμε τον λάθος τίτλο του λογαριασμού ή τα λανθασμένα ποσά με κόκκινο μελάνι και από πάνω αναγράφονται τα σωστά ποσά (όπως στα Καθολικά).

Δ) Διόρθωση Σφαλμάτων στο Βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών

Τα λογιστικά λάθη κατά την Απογραφή και εφ' όσον καταχωρηθούν στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, διορθώνονται αμέσως μετά την αποκάλυψή τους με συμπληρωματική ημερολογιακή εγγραφή.

Παράδειγμα

Κατά τη σύνταξη της απογραφής 31/12/2003 στην ατομική επιχείρηση Α, από λάθος, τα εμπορεύματα αποτιμήθηκαν μειωμένα κατά 200 Ευρώ και οι υποχρεώσεις προς τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς (ΙΚΑ) εκτιμήθηκαν μειωμένες κατά 50

Ευρώ. Μέσα στο 2004 όποτε αποκαλυφθούν τα λάθη, θα γίνουν οι εξής ημερολογιακές εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Εμπορεύματα Είδος Γ 200 Κεφάλαιο Καταχώριση εμπορευμάτων, που δεν καταχωρήθηκαν, στην απογραφή 31/12/03 από παραδρομή.	200	200
Κεφάλαιο Ασφαλιστικοί οργανισμοί ΙΚΑ 50 Τακτοποίηση της υποχρέωσης προς τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, που από παραδρομή δεν παρουσιάστηκαν με το ορθό ποσό κατά την απογραφή 31/12/04	50	50

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- «Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
Καφούση Ν. Γεώργιος , καθηγητής Παντοίου –Ανώτατης Σχολής Πολιτικών Επιστημών (ΑΘΗΝΑ –ΚΟΜΟΤΗΝΗ 1989)
- «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»
Παπάς Α. Αντώνης , αναπληρωτής καθηγητής Λογιστικής στην Α.Σ.Ο.Ε.Ε.(ΑΘΗΝΑ 1998)
- «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΙΙ»
Πετρίδης Νικ. , καθηγητής τμήματος Λογιστικής-Σ.Δ.Ο. ΤΕΙ Πάτρας (ΠΑΤΡΑ 1996)
- «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ»
Τουρνά - Γερμανού
- «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
Ρόκα Ιωάννα , Αθήνα 2000
- «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»
Πάσχος Γ. Παναγιώτης ,Αναπληρωτής καθηγητής Α.Σ.Ο.Ε.Ε. (ΑΘΗΝΑ 1999)
- «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
Καρδακάρης Ν. Κων/νος ,καθηγητής λογιστικής ,προγραμματιστής οικονομικού προγραμματισμού και Η/Υ (ΑΘΗΝΑ 1997)
- «ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ»
Χεβάς Α. Δημοσθένης , επικ.καθηγητής Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών (ΑΘΗΝΑ 2000 Β' Εκδ.)
- «ΕΙΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
Χεβάς Α. Δημοσθένης , επικ.καθηγητής Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών (ΑΘΗΝΑ 2000 3^η Εκδ.)
- «ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ»
Φορολογικός οδηγός 2003,Κωδικοποίηση της Φορολογικής Νομοθεσίας
Περιλαμβάνει:Εισόδημα Φυσικών και Νομικών Προσώπων , Φ.Π.Α. , Κ.Β.Σ. κτλ.
- «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ»
Αλυφαντή Στ.Γεώργιος ,ορκωτός Ελεγκτής (ΑΘΗΝΑ 1995)