

# ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ: ΣΕΟ

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ



## ΘΕΜΑ

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Η ΤΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΟΛΛΙΑΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΣΚΑΡΜΟΥΤΣΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ  
ΤΣΑΓΓΙΡΗΣ ΔΑΔΜΑΝΤΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2006

Θερμές ευχαριστίες στον επόπτη  
καθηγητή μας, Κωνσταντίνο Κόλλια,  
που με τις συμβουλές του και τις κατευθύνσεις του  
συνέβαλε στην αποπεράτωση της πτυχιακής μας.  
Ευχαριστούμε τέλος τις οικογένειές μας για την ηθική και χρηματική στήριξή τους.

## Περιεχόμενα

	Σελ
Εισαγωγικά: Έννοια –Περιεχόμενο –Χρόνος Καταρτίσεως και διαδικασία εγκρίσεως των οικονομικών καταστάσεων	4
<b>Κεφάλαιο 1: Ο ισολογισμός των επιχειρήσεων</b>	10
Τμήμα Α': Ο ισολογισμός των επιχειρήσεων	
Κεφάλαιο Α': Περιεχόμενο και είδη ισολογισμών	11
Κεφάλαιο Β': Ενεργητικό: Οφειλομένο κεφάλαιο και έξοδα εγκαταστάσεως	22
Κεφάλαιο Γ': Πάγιο ενεργητικό: Ασώματες ακινητοποιήσεις	27
Κεφάλαιο Δ': Πάγιο Ενεργητικό ενσώματες ακινητοποιήσεις	37
Κεφάλαιο Ε': Πάγιο ενεργητικό: Αποσβέσεις	48
Κεφάλαιο ΣΤ': Πάγιο ενεργητικό: Συμμετοχές και άλλες	
Μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις	54
Κεφάλαιο Ζ': Κυκλοφορούν ενεργητικό: Αποθέματα	60
Κεφάλαιο Η': Κυκλοφορούν ενεργητικό: απαιτήσεις	68
Κεφάλαιο : Κυκλοφορούν ενεργητικό: Χρεόγραφα Λογ. 34	86
Κεφάλαιο: Κυκλοφορούν ενεργητικό: Διαθέσιμα	92
Κεφάλαιο: Μεταβατικοί Λογαριασμοί ενεργητικού Λογ. 36	97
Κεφάλαιο: Καθαρή θέση –ίδιο κεφάλαιο Λογ. 40	100
Κεφάλαιο: Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα	119
Κεφάλαιο: Υποχρεώσεις: Μακροπρόθεσμες	128
Κεφάλαιο: Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	147
Κεφάλαιο: Λογαριασμοί τάξεως	150
<b>Κεφάλαιο 2: Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως</b>	160
<b>Κεφάλαιο 3: Ο πίνακας διαθέσεως των αποτελεσμάτων</b>	194
<b>Κεφάλαιο 4: Προσάρτημα</b>	215
<b>Παραδείγματα ισολογισμών</b>	233
<b>Βιβλιογραφία</b>	238

**ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ:**

**ΕΝΝΟΙΑ- ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ- ΧΡΟΝΟΣ  
ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ  
ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

## 1. Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων

### Έννοια των οικονομικών καταστάσεων

Η λογιστική συσσωρεύει, αναλύει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συνοψίζει τα άπειρα σε αριθμό και πολυσύνθετα στη φύση τους λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερομένους με τις καλούμενες λογιστικές οικονομικές καταστάσεις, που είναι, επομένως, το τελικό προϊόν της λογιστικής διαδικασίας. Ωστε λογιστικο -οικονομικές καταστάσεις είναι τα μέσα δια των οποίων τα συγκεντρωτικά πληροφορικά στοιχεία, που παράχθηκαν από τη λογιστική, γνωστοποιούνται περιοδικά σ' εκείνους που τα χρησιμοποιούν.

Οι δημοσιευόμενες λογιστικο -οικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν βασικά στην πληροφόρηση των ομάδων ενδιαφερομένων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση, δηλαδή των μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων στην επιχείρηση, πελατών, της δημόσιας διοικήσεως, των εργατικών ενώσεων και γενικά του κοινού. Γίνεται δεκτό ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται πρώτιστα για την πληροφόρηση των μετόχων και των πιστωτών, δηλαδή των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για τη χρηματοοικονομική της θέση (περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και απόδοση των στοιχείων αυτών), για την παρούσα και μέλλουσα κερδοφόρο ικανότητά της και γενικά για την ικανότητα της επιχείρησης για επιβίωση και προσαρμογή στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον. Επειδή ακριβώς οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις στοχεύουν κυρίως στην πληροφόρηση των χρηματοδοτών της επιχείρησης και περιλαμβάνουν χρηματο -οικονομικές πληροφορίες, οι καταστάσεις αυτές καλούνται *χρηματοοικονομικές τάσεις* (financial statements) και η λογιστική που ασχολείται με την κατάρτιση αυτών καλείται *χρηματοοικονομική λογιστική*.

Στη χώρα μας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθιερώθηκε να αποκαλούνται οικονομικές καταστάσεις. Είχε καθιερωθεί να αναφέρονται με τον όρο «Ισολογισμός», στην έννοια του οποίου συμπεριλαμβάνονταν και οι καταστάσεις που τον συνόδευαν (αποτελεσμάτων χρήσεως και διαθέσεως κερδών). Το Ε.Γ.Λ.Σ. ονομάζει τις καταστάσεις αυτές *οικονομικές καταστάσεις* και επεξηγεί ότι «είναι πίνακες, στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού

και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας.

### **Οι οικονομικές καταστάσεις κατά τον ΚΒΣ**

Ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) επιβάλλει στην επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να «συντάσσει για κάθε χρήση και να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών:

- τον ισολογισμό,
- λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης,
- πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και
- κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 το π.δ. 1123/1980», δηλαδή σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ.

### **Κριτική των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται στη χώρα μας**

Με την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. επήλθε μια αλματώδης πρόοδος στη λογιστική στη χώρα μας, αφού σ' αυτό περιελήφθησαν οι σύγχρονες λογιστικές αρχές, πολλές από τις οποίες ήταν μέχρι τότε άγνωστες στο λογιστικό κόσμο της χώρας μας. Επίσης καταβλήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια ώστε το Ε.Γ.Λ.Σ. να είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της ΕΟΚ, η οποία, όπως είναι γνωστό, αναφέρεται στο περιεχόμενο και στη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Εξάλλου, με τα π.δ. 409/1986, 419/1986 και 498/1987 προσαρμόστηκαν ο ν. 2190/1920 και ο ν. 3190/1955 προς τις Οδηγίες της ΕΟΚ 1η, 2η και 4η.

Έτσι, συντελέστηκε στη χώρα μας μια σημαντική πρόοδος στη λογιστική τυποποίηση αφενός και στην, δια των οικονομικών καταστάσεων, οικονομική παρουσίαση των επιχειρήσεων αφετέρου. Μια πρόοδος που σωστά χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», με την οποία εισάγονται στη χώρα μας οι σύγχρονες λογιστικές αρχές και καταργούνται οι αυτοσχεδιασμοί και οι ανόρθοδοξες επινοήσεις των λογιστών.

Εντούτοις, αμείλικτο προβάλλει το ερώτημα εάν οι οικονομικές καταστάσεις, παρά την αναμφισβήτητη πρόοδο που συντελέστηκε, εκπληρώνουν την αποστολή τους, δηλ. αν οι καταστάσεις αυτές παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως

και την εν γένει συνεισφορά αυτής στο κοινωνικό σύνολο. Η γνώμη μας στο βασικό αυτό ερώτημα είναι ότι η εν γένει παρουσίαση της ελληνικής επιχειρήσεως δια των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζει σοβαρές αδυναμίες για τους ακόλουθους κυρίως λόγους:

α. Δεν αποκαλύπτεται η συνεισφορά της επιχειρήσεως στο κοινωνικό σύνολο.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, η επιχείρηση δεν είναι μόνο ένα μέσο προσπορίσει κέρδους στους φορείς της. Είναι κυρίως ένα κοινωνικό κύτταρο, που δίνει εργασία στο εργατικό δυναμικό της χώρας κ.λπ., καλύπτει τις ανάγκες του καταναλωτικού κοινού με αγαθά ή υπηρεσίες, καταβάλλει φόρους στο Δημόσιο και εισφορές στους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, εισάγει στη χώρα συνάλλαγμα από τις εξαγωγές της σε άλλες χώρες κ.λπ., ενδεχόμενα όμως αντλεί πρώτες ύλες από το έδαφος και υπέδαφος της χώρας, μολύνει και ρυπαίνει το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί κ.λπ. Είναι, συνεπώς, πολυδιάστατος ο ρόλος (θετικός και αρνητικός) της επιχειρήσεως μέσα στο περιβάλλον που λειτουργεί και γενικά στο κοινωνικό σύνολο. Η διοίκηση της σύγχρονης επιχειρήσεως είναι υπεύθυνη όχι μόνο για την αποτελεσματική της διαχείριση που εκφράζεται με την αποδοτικότητα της, αλλά επίσης και για ένα μεγάλο αριθμό κοινωνικών θεμάτων. Έτσι, γίνεται ολοένα κατανοητό ότι οι παραδοχές της αναπτύξεως και του κέρδους, όπως μετρώνται και εμφανίζονται στις παραδοσιακές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι πολύ στενές για να απεικονίσουν τη συνεισφορά της επιχειρήσεως στο κοινωνικό σύνολο, γι' αυτό τις τελευταίες δεκαετίες γίνεται ευρύς λόγος για κοινωνικοοικονομική αποδοτικότητα και για κοινωνικό ισολογισμό της επιχειρήσεως.

Με εξαίρεση ελάχιστα πρωτοποριακά βιομηχανικά συγκροτήματα, όλες σχεδόν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας δεν συντάσσουν κοινωνικό ισολογισμό, δηλαδή δεν αποκαλύπτουν στοιχεία για τη συνεισφορά τους στο κοινωνικό σύνολο.

β. Δεν καταρτίζεται ούτε δημοσιεύεται η βασική χρηματοοικονομική «Κατάσταση Ταμιακής Ροής»

Από τη σκοπιά των μετόχων και των δανειστών - πιστωτών παρατηρούμε ότι η πληροφόρησή τους από τις επιχειρήσεις της χώρας μας είναι ελλιπής κυρίως γιατί δεν καταρτίζεται μια άλλη βασική χρηματοοικονομική κατάσταση που

λέγεται «Πίνακας Μεταβολών στην Χρηματοοικονομική Θέση» ή «Κατάσταση Ταμιακής Ροής» της επιχειρήσεως.

Η κατάρτιση του πίνακα αυτού είναι υποχρεωτική σε πολλές οικονομικά προηγμένες χώρες. Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (ISAAC) με το ΔΛΠ Νο 7 ορίζει ότι «στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται σαν αναπόσπαστο μέρος τους, μια κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως». Πράγματι η κατάσταση αυτή συμπληρώνει τις άλλες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και δίνει πληροφορίες για τις πηγές και τις χρήσεις των χρηματοοικονομικών πόρων της επιχειρήσεως και αποτελεί τη βάση εκτιμήσεως του βαθμού επιτυχίας της Διοικήσεως στην επενδυτική και χρηματοδοτική δραστηριότητα.

γ. *Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας καταρτίζονται με βάση τα κελεύσματα, της φορολογικής νομοθεσίας*

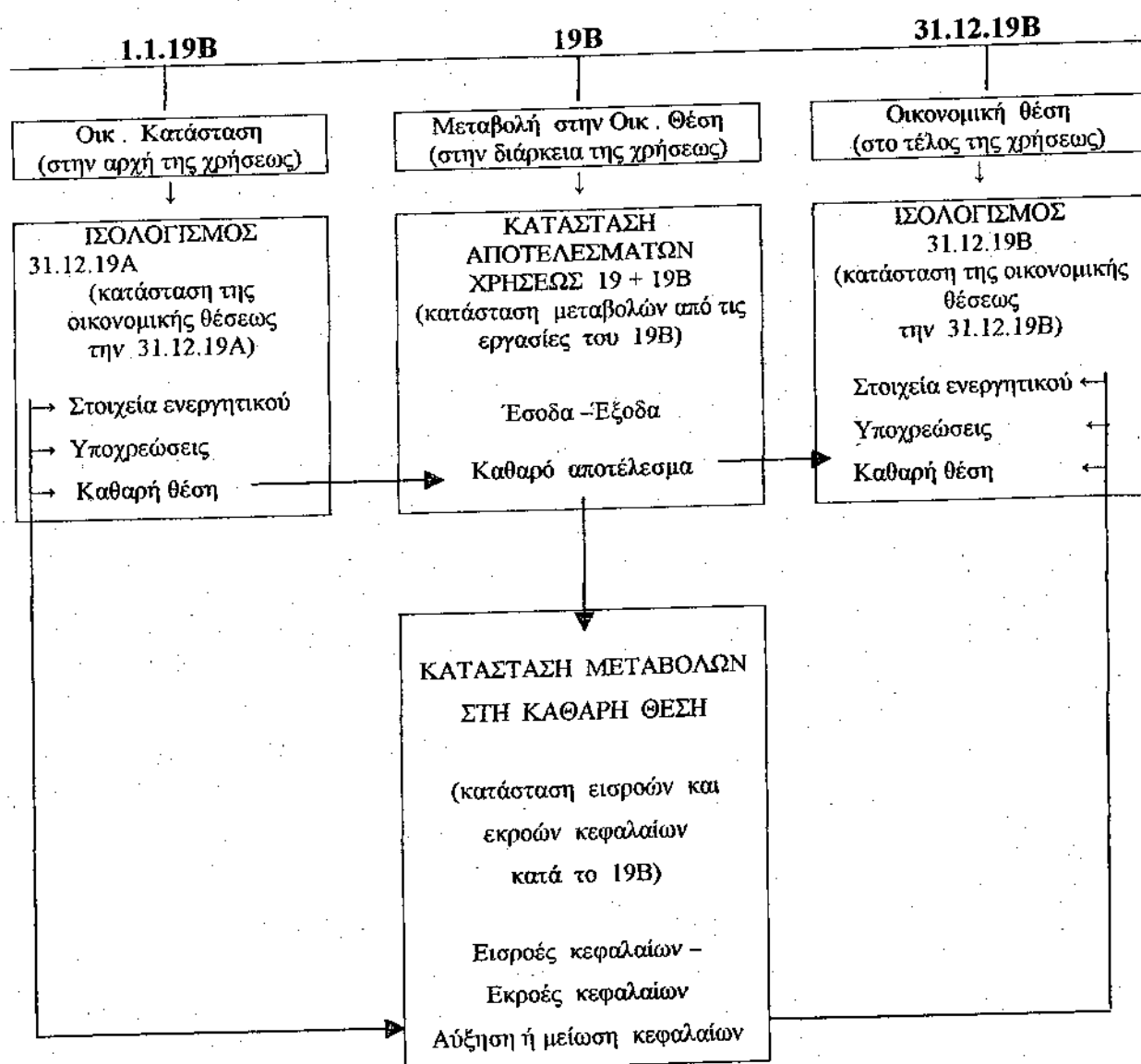
Είναι παγκοσμίως γνωστό ότι, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη χώρα μας πρωτίστως για να καλυφθεί η επιχείρηση έναντι της φορολογούσας αρχής, και δευτερευόντως για την πληροφόρηση των μετόχων, πιστωτών, Τραπεζών, κ.λπ. Συνεπώς οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και η φορολογική νομολογία κατισχύουν δυστυχώς των αντιλήψεων της ιδιωτικοοικονομικής επιστήμης, των διεθνώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και της κείμενης εμπορικής νομοθεσίας.

Πολλές όμως είναι οι αντιεπισημονικές ρυθμίσεις που ο φορολογικός νομοθέτης επέβαλε κατά καιρούς στη λογιστική των επιχειρήσεων. Ρυθμίσεις που παραβιάζουν βασικές λογιστικές έννοιες και αρχές (λ.χ. αποθεματικό επί λογιστικών διαφορών, καταχώρηση των ζημιών από πώληση χρεογράφων σε λογαριασμούς ενεργητικού, δουλεμένους τόκους καταθέσεων σε μεταβατικούς λογαριασμούς!!!) και μετατρέπουν τις οικονομικές καταστάσεις από όργανα σωστής πληροφόρησης σε ακατάληπτους πίνακες στρεβλώσεως της πραγματικότητας.



δ. Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας νοθεύονται από τις επιδράσεις του πληθωρισμού

Αλλά η μεγάλη στρέβλωση των λογιστικών κονδυλίων, και συνεπώς των πληροφοριών που παρέχει η λογιστική του ιστορικού κόστους, προέρχεται από τον πληθωρισμό. Η στρέβλωση αυτή είναι ανάλογη με το ύψος του πληθωρισμού, το οποίο μέχρι ολίγων μόλις μηνών μετριόταν με διψήφιο αριθμό. Ευτυχώς, ύστερα από δεκαετίες ο πληθωρισμός περιορίζεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα και το κοινό μέτρο μετρήσεως της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως, η δραχμή, παραμένει μέσα σε περιορισμένα πλαίσια, σταθερό. Έτσι, η μεγάλη νόθευση των λογιστικών μεγεθών από τον πληθωρισμό, που μέχρι πρότινος εκτροχίαζε τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων περιορίζεται πια σε πολύ χαμηλά επίπεδα.



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 :**

**Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ Α΄**  
**Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄**  
**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ**

**1. Έννοια και διακρίσεις του ισολογισμού.** – Ο ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση, η οποία εμφανίζει σε ορισμένη χρονική στιγμή, την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή το ενεργητικό, το παθητικό και την καθαρή θέση ή περιουσία. Ο ισολογισμός είναι μία από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Οι άλλες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις είναι:

- Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως»
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
- Το προσάρτημα

Οι προαναφερθείσες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο και καταρτίζονται υποχρεωτικά.

Ο ισολογισμός και οι άλλες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της εταιρείας.

Ο ισολογισμός περιλαμβάνει δύο σκέλη:

- Το ενεργητικό, το οποίο δείχνει τον τρόπο χρησιμοποίησης του κεφαλαίου, και
- Το παθητικό, το οποίο δείχνει την προέλευση του κεφαλαίου.

**2. Χρόνος συντάξεως του ισολογισμού.** – Ο ισολογισμός καταρτίζεται μια φορά, τουλάχιστον, το χρόνο και περιλαμβάνει διαχειριστική περίοδο (χρήση) δώδεκα μηνών, εκτός της πρώτης χρήσεως η οποία μπορεί να περιλάβει χρονικό διάστημα μέχρι 24 μήνες.

**3. Χρήσεις και χρήστες των οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται με τις οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται από πολλές κατηγορίες ενδιαφερομένων και για διάφορους σκοπούς. Οι ανάγκες και οι προσδοκίες εκείνων που χρησιμοποιούν αυτές τις

πληροφορίες προσδιορίζουν τους τύπους και οριοθετούν την έκταση των πληροφοριών, που πρέπει να δίνονται από τις καταστάσεις αυτές. Οι χρήστες των οικονομικολογιστικών πληροφοριακών στοιχείων μπορούν να ενταχθούν σε δύο μεγάλες κατηγορίες: στους έχοντες άμεσο ενδιαφέρον για την επιχείρηση και στους έχοντες έμμεσο ενδιαφέρον γι' αυτήν π.χ.:

**α) Χρήστες άμεσα ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση:**

Πολλοί χρήστες των οικονομικών πληροφοριών έχουν ή σχεδιάζουν να έχουν ένα έμμεσο ενδιαφέρον για την επιχείρηση. Παραδείγματα τέτοιων χρηστών και τύπων εκτιμήσεων ή αποφάσεων, για τις οποίες χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες είναι:

*Η Διοίκηση και οι διευθυντές της επιχείρησης:* Εκτιμούν τη φύση και την έκταση των οικονομικών αναγκών, κρίνουν τα αποτελέσματα παλαιών επιχειρηματικών αποφάσεων, καθορίζουν την πολιτική μερισμάτων, σχεδιάζουν τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης (συγχώνευση, αναδιοργάνωση, διάλυση κ.λ.π.) Ειδικότερα στην ανώνυμη εταιρία το Δ.Σ., με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, λογοδοτεί για τη διαχείρισή του στη γενική συνέλευση των μετοχών.

*Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης:* Βάσει των πληροφοριακών στοιχείων αποφασίζουν την παραμονή τους στην επιχείρηση, την αύξηση ή μείωση της μερίδας συμμετοχής τους σ' αυτήν και την εκτίμηση της διαχείρισης των managers. Ειδικότερα για την ανώνυμη εταιρία εγκρίνουν του Δ.Σ. και αποφασίζουν για το διανεμόμενο μέρισμα.

*Οι πιστωτές και προμηθευτές της επιχείρησης:* Αποφασίζουν την επέκταση ή τον περιορισμό των πιστώσεων, προσδιορίζουν τους όρους αυτών, απαιτούν ασφάλειες ή θέτουν περιοριστικούς όρους στα συμβόλαιά τους με την επιχείρηση, ζητούν την κήρυξη της επιχείρησης σε κατάσταση πτωχεύσεως ή σε αναγκαστική διαχείριση, κ.λ.π.

*Οι πιθανοί ιδιοκτήτες, πιστωτές, προμηθευτές:* Αποφασίζουν να διαθέσουν κεφάλαια ή να χορηγήσουν πιστώσεις στην επιχείρηση, προσδιορίζουν τα ποσά αυτών, εκτιμούν τη διαχείριση των διαχειριστών της επιχείρησης.

*Η Φορολογούσα Αρχή:* Υπολογίζει το φόρο και τις ποινές και διενεργεί τις απαραίτητες επαληθεύσεις και τους ελέγχους.

*Η εποπτεύουσα Αρχή (υπουργείο Εμπορίου):* Παρακολουθεί τη σύννομη λειτουργία της εταιρίας.

*Το προσωπικό της επιχείρησης:* Διαπραγματεύεται τις αποδοχές, τερματίζει την απασχόλησή του στην επιχείρηση και οι επίδοχοι εργατοϋπάλληλοι αποφασίζουν ή όχι για τη σταδιοδρομία τους στην επιχείρηση κ. λ. π.

*Οι πελάτες:* Προλαβαίνουν μεταβολές στις τιμές, ερευνούν την ποιότητα στις πηγές εφοδιασμού τους ή επαυξάνουν τα αποθέματά τους.

*Οι αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες:* Αντλούν πολύτιμες πληροφορίες για την οικονομική πορεία των επιμέρους κλάδων της οικονομίας, που είναι απαραίτητες για την κατάρτιση των προγραμμάτων οικονομικής πολιτικής (κίνητρων οικονομικής και περιφερειακής ανάπτυξης, δανειοδοτήσεις κ.λ.π.).

*Ο οικονομικός τύπος και οι Τράπεζες πληροφοριών:* Αναλύουν, σχολιάζουν, συνδυάζουν και επιλέγουν τα πληροφοριακά στοιχεία και παρουσιάζουν χρήσιμες περιγραφικές αναλύσεις, υπολογίζουν αριθμοδείκτες των επιχειρήσεων, κ.λ.π.

*Εμπορικές Ενώσεις:* Συλλέγουν στατιστικά στοιχεία και κάνουν συγκρίσεις, αναλύουν τα επιχειρηματικά αποτελέσματα, σταθμίζουν προοπτικές του κλάδου, κ.λ.π.

*Εργατικές Ενώσεις:* Συλλέγουν στατιστικά στοιχεία και κάνουν συγκρίσεις, αναλύουν τα επιχειρηματικά αποτελέσματα, σταθμίζουν την προοπτική της επιχείρησης και του βιομηχανικού κλάδου, κ.λ.π.

## **β) Χρήστες έμμεσα ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση:**

Πολλοί χρήστες οικονομολογιστικών πληροφοριών ενδιαφέρονται για τις οικονομικές καταστάσεις, επειδή η αποστολή τους είναι να βοηθούν και να προστατεύουν εκείνους που έχουν ή σκοπεύουν να έχουν άμεσο ενδιαφέρον για την επιχείρηση, π.χ.:

*Οι οικονομικοί αναλυτές και σύμβουλοι:* Αναλύουν και επεξεργάζονται λογιστικά πληροφοριακά στοιχεία και συμβουλεύουν τους επενδυτές για την τήρηση, αύξηση ή μείωση της επενδύσεώς τους και τους υποψήφιους αγοραστές για την απόκτηση μιας επενδύσεως.

*Τα Χρηματιστήρια:* Για την αποδοχή ή διαγραφή των μετοχών, αναστολή διαπραγματεύσεως των μετοχών, την αποκάλυψη περισσότερων πληροφοριακών.

*Οι δικηγόροι:* Κρίνουν τη νομιμότητα των διανεμόμενων κερδών τη νόμιμη κατανομή τους στους δικαιούχους, τη σωστή εφαρμογή των ευρωπαϊκών αναπτυξιακών νόμων κ.λ.π.

## 4. Έννοια του Ενεργητικού και του Παθητικού

### 4.1. Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας

Περιουσία από οικονομική άποψη είναι το σύνολο των συγκεκριμένων αγαθών στα οποία έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια της επιχείρησης. Στην έννοια της περιουσίας, λοιπόν, περιλαμβάνονται τόσο τα υλικά όσο και τα άυλα αγαθά που διαθέτει η επιχείρηση και ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτήν (ή στον ιδιοκτήτη αυτής).

Από νομική άποψη η περιουσία εξετάζεται υπό στενή και ευρεία έννοια. Υπό ευρεία έννοια περιουσία είναι το σύνολο των έννομων σχέσεων του προσώπου των δεκτικών χρηματικής αποτιμήσεως. Με την έννοια αυτή λαμβάνεται ο όρος στο ισχύον δίκαιο, δηλαδή στην περιουσία περιλαμβάνονται τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις του προσώπου. Υπό στενή έννοια περιουσία είναι το σύνολο των δικαιωμάτων του προσώπου που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως. Υπό την έννοια αυτή η περιουσία απαρτίζεται μόνο από δικαιώματα (υλικά και άυλα) που έχουν χρηματική αξία και δεν περιλαμβάνονται σ' αυτήν οι υποχρεώσεις.

Δεν κρατεί ομοφωνία μεταξύ των ερευνητών της Λογιστικής και της Ιδιωτικής των Επιχειρήσεων σχετικά με την έννοια της περιουσίας άλλοι τάσσονται υπέρ της ευρείας και οι άλλοι υπέρ της στενής έννοιας του όρου. Έτσι, οι μεν δέχονται ότι με τον όρο περιουσιακά στοιχεία εννοούμε τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και του παθητικού (υποχρεώσεις), οι δε δέχονται ότι περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού, ενώ οι υποχρεώσεις (προς τους τρίτους και τους ιδιοκτήτες) δε συνιστούν περιουσιακά στοιχεία.

Κατά τη γνώμη μας, περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα ενεργητικά εκείνα στοιχεία που έχουν αξία για την επιχείρηση. Ο λογιστικός όρος «στοιχεία ενεργητικού» είναι ευρύτερος από τον όρο περιουσιακά στοιχεία, γιατί υπάρχουν στοιχεία του ενεργητικού, δηλαδή κονδύλια, που, με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού και τα οποία δεν έχουν καμία περιουσιακή αξία, π.χ. οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δανείων που διατέθηκαν για την αγορά πάγιων στοιχείων κ.λ.π. Κάθε περιουσιακό στοιχείο, οι υποχρεώσεις και τα κονδύλια της καθαρής θέσεως δε συνιστούν, κατά τη γνώμη μας, περιουσιακά στοιχεία, αλλά συνιστούν – μεγέθη του ισολογισμού.

Τα στοιχεία του ισολογισμού, λοιπόν, διακρίνονται σε ενεργητικά (assets), σε υποχρεώσεις (liabilities) και σε στοιχεία καθαρής θέσεως (owner's equity).

#### 4.2 Έννοια του Ενεργητικού

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών (υλικών και άυλων) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση (εφόσον, αυτή έχει νομική προσωπικότητα, ειδικά στον ιδιοκτήτη της) από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε νομισματικές μονάδες.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, για να χαρακτηριστεί ένα αγαθό ως στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

(α) Το στοιχείο πρέπει να είναι *οικονομικό αγαθό*, δηλ. να ικανοποιεί οικονομικές ανάγκες και να βρίσκεται σε έλλειψη, η οποία να προσδίδει σ' αυτό αξία. Π.χ. ο ατμοσφαιρικός αέρας δε βρίσκεται σε έλλειψη, δεν έχει αγοραία αξία και συνεπώς, μολονότι αναγκαία χρησιμοποιείται από μια *βιομηχανική επιχείρηση*, εντούτοις δεν αναγράφεται ως στοιχείο του ενεργητικού στον ισολογισμό της.

(β) Το οικονομικό αγαθό πρέπει να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση. Οι λεωφόροι και οι κοινόχρηστοι δρόμοι λ.χ. είναι οικονομικά αγαθά για μια επιχείρηση μεταφορών εντούτοις, δεν θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία αυτής, γιατί δεν ανήκουν σ' αυτήν κατά κυριότητα.

(γ) Η επιχείρηση πρέπει να προσδοκά από το στοιχείο μελλοντικά οφέλη. Μελλοντικά οφέλη είναι η δυνατότητα που έχει ένα στοιχείο να συμβάλλει στην παραγωγή νέων στοιχείων. Ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, που δίνει στην κατέχουσα αυτή βιομηχανία τη δυνατότητα να παράγει προνομιακά ένα προϊόν X πρέπει να θεωρείται στοιχείο ενεργητικού μέχρις ότου το προϊόν ζητείται από την κατανάλωση. Αν μια νέα εφεύρεση απαξιώσει την κατεχόμενη εφεύρεση (εφεύρεση νέου προϊόντος που απωθεί το παλιό ή νέας πιο συμφέρουσας μεθόδου παραγωγής) η κατεχόμενη εφεύρεση παύει να έχει τη δυνατότητα να παρέχει μελλοντικά οφέλη στην επιχείρηση και πρέπει να διαγραφεί από την ομάδα των στοιχείων του ενεργητικού.

(δ) Η αντικειμενική αποτίμηση σε χρηματικές μονάδες εξυπηρετεί διττά την παρουσίαση στον ισολογισμό. Η αντικειμενικότητα της αποτιμήσεως της αξίας των στοιχείων είναι αναγκαία για τους ελεγκτές του ισολογισμού αφενός, αλλά κυρίως για τους χρήστες αυτού (μετόχους, πιστωτές κ.λ.π.) που βασίζονται στα κονδύλια του. Ακόμη η εκτίμηση σε χρηματικές μονάδες παρέχει το κοινό μέτρο ώστε οι μονάδες των αποθεμάτων να συναθροίζονται με τις μονάδες των κτιρίων, μηχανημάτων, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας κ.λ.π.

### 4.3 Έννοια του Παθητικού

Το παθητικό εκφράζει το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως προς τους χρηματοδότες της. Ανάλογα με τη σχέση των χρηματοδοτών προς την επιχείρηση, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε: (α) υποχρεώσεις προς τρίτους και (β) υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχειρήσεως (καθαρή θέση της επιχειρήσεως).

Από άλλες σκοπιές εξεταζόμενο το παθητικό εκφράζει:

- Την πηγή των κεφαλαίων που είναι επενδυμένα στα στοιχεία ενεργητικού. Ο πρόδρομος της διγραφικής μεθόδου Luca Pacciolo έλεγε ότι οι λογαριασμοί του παθητικού μοιάζουν με κενά βαρέλια που άδειασαν για να γεμίσουν τα βαρέλια του ενεργητικού.
- Τα δικαιώματα των τρίτων, τα οποία μπορούν να ασκηθούν επί του ενεργητικού ή ακόμη,
- Τον προορισμό των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό. Εκφράζει, δηλαδή, το μέλλον των στοιχείων του ενεργητικού, όπως εμφανίζεται κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Δηλαδή, τα γεμάτα βαρέλια του ενεργητικού θα χρησιμεύσουν στο να γεμίσουν τα κενά βαρέλια του παθητικού.

Ειδικότερα:

(α) *Υποχρεώσεις προς τους τρίτους* είναι οφειλές της επιχειρήσεως που θα εξοφληθούν στο μέλλον διά της εκχωρήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις κατά κανόνα δε συνδέονται άμεσα με τα συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις των τρίτων έναντι της συνολικής ομάδας των στοιχείων του ενεργητικού.

Το Α.Ρ.Β. δίνει ακόλουθο ορισμό των υποχρεώσεων προς τρίτους «υποχρεώσεις είναι χρηματοοικονομικές οφειλές της επιχειρήσεως που αναγνωρίζονται και μετρούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται επίσης ορισμένες μεταφερόμενες πιστώσεις που δεν είναι υποχρεώσεις, αλλά αναγνωρίζονται και μετρούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές.

(β) *Η Καθαρή Θέση της επιχειρήσεως* είναι η διαφορά μεταξύ του ενεργητικού και των υποχρεώσεων προς τρίτους. Η Καθαρή Θέση ή ίδια Κεφάλαια της



επιχειρήσεως εκφράζουν τις υποχρεώσεις αυτής προς τους φορείς της (ή τα δικαιώματα των φορέων στην επιχείρηση) και είναι αόριστης λήξεως.

Αν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού ρευστοποιηθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό και όλες οι υποχρεώσεις εξοφληθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό, το απονέμουν και θα ήταν ίσο με το ποσό της καθαρής θέσεως.

Ο ν. 2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 42<sup>ο</sup>, δίνει την έννοια και καθορίζει το περιεχόμενο πολλών κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων (όπως λ.χ. των εξόδων εγκαταστάσεως, του πάγιου ενεργητικού, των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων, των συμμετοχών, κ.λ.π.), ενώ για τις κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων καθώς και τους επιμέρους λογαριασμούς των οποίων την έννοια και το περιεχόμενο δεν δίνει με ρητές διατάξεις, υιοθετεί τα όσα προβλέπει σχετικά το Ε.Γ.ΛΣ.

Ο νόμος ορίζει ότι:

- «Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της» (άρθρο 42ε § 2).
- «Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος» (άρθρο 42 ε § 3).
- «Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος» (άρθρο 42 ε § 4).
- «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα ανωτέρω ισχύουν, αναλόγως, για τη διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.» (άρθρο 42 ε § 6).

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι ο νόμος ως κριτήρια χαρακτηρισμού των περιουσιακών στοιχείων σε πάγια και κυκλοφορούντα χρησιμοποιεί το λειτουργικό προορισμό των στοιχείων σε συνδυασμό με την ταχύτητα κυκλοφορίας αυτών. Έτσι:

(α) *Πάγια* είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην εταιρία και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα στις περισσότερες χρήσεις.

(β) *Κυκλοφορούντα* είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για πώληση, βιομηχανοποίηση, κλπ. και τα οποία κυκλοφορούν μια ή περισσότερες φορές μέσα στην χρήση.

Από την παραπάνω διάταξη του άρθρου 42 ε' §6 προκύπτει ότι, για τη διάκριση των υποχρεώσεων, ο νόμος χρησιμοποιεί επίσης το κριτήριο της ταχύτητας κυκλοφορίας αυτών. Έτσι, με βάση το κριτήριο αυτό οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε:

(α) *μακροπρόθεσμες*, που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, δηλαδή εκείνες που κυκλοφορούν σε περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες και

(β) *βραχυπρόθεσμες* που λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση, δηλαδή εκείνες που κυκλοφορούν μια ή περισσότερες φορές μέσα σε δώδεκα μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

## 5. Απογραφή τέλους χρήσεως

Απογραφή είναι το σύνολο των ενεργειών, με τις οποίες προσδιορίζεται λεπτομερώς, κατά ποσότητα και αξία, το ενεργητικό και το παθητικό μιας οικονομικής μονάδας σε μια δεδομένη στιγμή.

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως. Γι' αυτό η εμπορική και φορολογική νομοθεσία με ρητές διατάξεις επιβάλλει την υποχρέωση συντάξεως απογραφής σε κάθε έμπορο.

Έτσι:

- Στις ανώνυμες εταιρίες ο ν. 2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 41, ορίζει ότι: «Κατά την έναρξη της λειτουργίας αυτής, η εταιρία οφείλει να ενεργήσει την κατά το άρθρον 9 του Εμπορικού Νόμου απογραφή. Την αυτήν υποχρέωσιν υπέχει και εις το τέλος πάσης εταιρικής χρήσεως, ως καθορίζεται απ' εν των καταστατικώ».

- Ο Κ.Φ.Σ. (πδ. 99/1977), με τη διάταξη του άρθρου 40 § 2, επιβάλλει στον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να διενεργεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που τάσσει «καταμέτρηση, αποτίμηση και καταγραφή αναλυτικώς στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας που υπάρχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου».

- Το Ε.ΓΛΣ σχετικά με την απογραφή των αποθεμάτων ορίζει τα ακόλουθα:

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια 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 των 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 την 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 αυτήν η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται 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 σύνταξη της απογραφής περιλαμβάνει δύο στάδια: (α) τον ακριβή ποσοτικό και ποιοτικό προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή την αναγνώριση, καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και (β) την αποτίμηση των ποσοτήτων που απογράφησαν, δηλ. την εκτίμηση της αξίας τους.

## **6. Δομή του ισολογισμού**

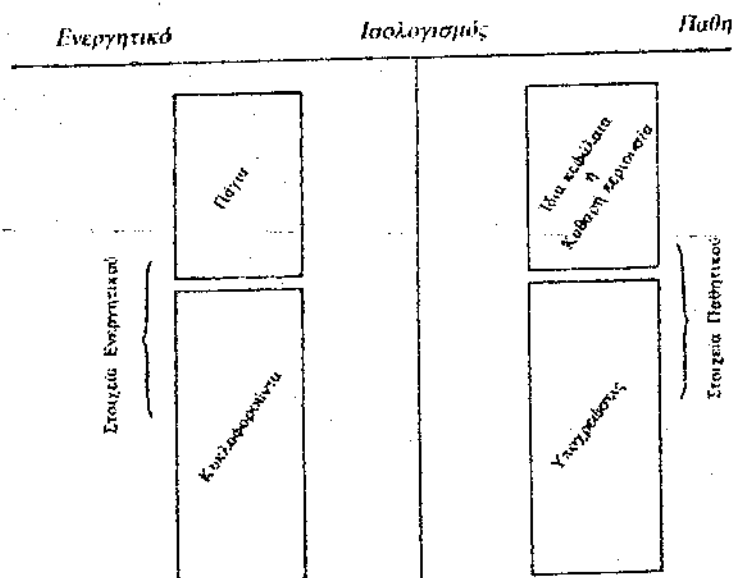
### **6.1 Οριζόντια και κάθετη διάταξη του ισολογισμού**

Η λογιστική έχει καθιερώσει δύο τύπους ισολογισμών. Τον ισολογισμό οριζόντια διάταξη που έχει το σχήμα του λογαριασμού και τον ισολογισμό κάθετη διάταξη.

Η οριζόντια διάταξη (balance sheet) στηρίζεται στην εξίσωση

$$\text{Ενεργητικό} = \text{Υποχρεώσεις} + \text{Καθαρά περιουσία}$$

Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα ενεργητικά στοιχεία και απέναντι οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Έτσι, ο ισολογισμός εμφανίζεται στην ακόλουθη μορφή:



Ως προς τη σειρά κατατάξεως των στοιχείων στον ισολογισμό ακολουθούνται δύο παραλλαγές. Κατά τη μία παραλλαγή τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται κατά σειρά του βαθμού *ρευστοποίησής τους*, αρχίζοντας από τα διαθέσιμα και τελειώνοντας στα πάγια. Στη διάταξη αυτή οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο παθητικό κατά σειρά του βαθμού *ληκτότητάς τους* αρχίζοντας από τις λήγουσες και τελειώνοντας στο μετοχικό κεφάλαιο.

Κατά την άλλη πρακτική, που ακολουθείται και στη χώρα μας, τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται κατά την *αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησής τους*, αρχίζοντας από τα γήπεδα και τελειώνοντας στα μετρητά. Στη διάταξη αυτή οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο παθητικό κατά *αντίστροφη σειρά του βαθμού ληκτότητάς τους*, αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις λήγουσες (ή λήξασες) υποχρεώσεις.

Η κάθετη διάταξη (financial position) του ισολογισμού παρουσιάζεται κατά τις εξής δύο παραλλαγές:

Κατά τη μια παραλλαγή προηγείται η καταχώρηση των ενεργητικών στοιχείων, έπεται η καταχώρηση των υποχρεώσεων (προς τρίτους) και ακολουθεί η

καταχώρηση των κονδύλων της καθαρής περιουσίας. Η διάταξη αυτή έχει σε γενικές γραμμές ως εξής:

Στοιχεία του ενεργητικού (αναλυτικά) .....	_____
Σύνολο ενεργητικού	<u>18.000</u>
Υποχρεώσεις (αναλυτικά).....	_____
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>8.000</u>
Καθαρή περιουσία (αναλυτικά).....	_____
Σύνολο Καθαρής Περιουσίας	<u>10.000</u>
Σύνολο καθαρής περιουσίας και υποχρεώσεων	<u>18.000</u>

Κατά την άλλη παραλλαγή επιδιώκεται η παρουσίαση στον ισολογισμό του κεφαλαίου κινήσεως της επιχειρήσεως. Γι' αυτό προηγείται η καταχώρηση του κυκλοφορούντος ενεργητικού από το οποίο αφαιρούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, η διαφορά των οποίων, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το κεφάλαιο κινήσεως. Σ' αυτό προστίθενται τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και από το άθροισμά τους αφαιρούνται οι υπόλοιπες υποχρεώσεις (προς τρίτους). Η διαφορά δίνει την καθαρή περιουσία της επιχειρήσεως. Η διάταξη αυτή έχει σε γενικές γραμμές ως εξής:

Κυκλοφορούν ενεργητικό (και διαθέσιμο) (αναλυτικά)	8000
Μείον: Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (αναλυτικά)	6000
Καθαρό κεφάλαιο κινήσεως	_____
Πλέον: Πάγιο ενεργητικό (αναλυτικά)	10000
Καθαρό κεφάλαιο κινήσεως και πάγιο ενεργητικό	12000
Μείον: Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	2000
Συνολικό καθαρό ενεργητικό	<u>10000</u>
Καθαρή περιουσία (αναλυτικά)	<u>10000</u>

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'**  
**ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ**  
**ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ**

**1. Οφειλόμενο κεφάλαιο**

Στο λογαριασμό αυτό (18.12) εμφανίζεται το κεφάλαιο της εταιρίας που έχει μεν καλυφθεί, το οποίο όμως οφείλεται από τους μετόχους και είναι καταβλητέο στην εταιρία μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Ειδικότερα στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζεται:

(α) Το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που δεν έχει μέχρι το τέλος της κλειόμενης χρήσεως κληθεί να καταβληθεί, δηλαδή το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου για το οποίο δεν έχει μέχρι το τέλος της κλειόμενης χρήσεως ορισθεί ημερομηνία καταβολής από το καταστατικό ή από τα κατά περίπτωση αρμόδια όργανα της εταιρίας (γενική συνέλευση των μετόχων ή διοικητικό συμβούλιο) και

(β) Το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί, δηλαδή οι δόσεις του μετοχικού κεφαλαίου για τις οποίες έχουν ορισθεί ημερομηνίες καταβολής, οι οποίες όμως είναι καταβλητέες από τους μετόχους (και εισπρακτέες από την εταιρία) μετά την επόμενη χρήση.

Οι δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου που είναι εισπρακτέες από την εταιρία μέσα στην επόμενη χρήση εμφανίζονται στο λογαριασμό του κυκλοφορούντος ενεργητικού «ενεργητικό εισπρακτέο στην επόμενη χρήση».

Όπως είναι ευνόητο, ο σχολιαζόμενος λογαριασμός και ο λογαριασμός που προαναφέραμε «κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση» είναι κατά κάποιο τρόπο λογαριασμοί αντίθετοι του λογαριασμού «μετοχικό κεφάλαιο». Γι' αυτό ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εγγράφεται σε πανηγυρική θέση του ισολογισμού ως πρώτος λογαριασμός του ενεργητικού, για να αντιλαμβάνεται ο αναγνώστης ευθύς αμέσως το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου της εταιρίας, που, όπως είναι γνωστό, αποτελεί τη μόνη εξασφάλιση των συναλλασσομένων με αυτήν.

Κάτω από το σχολιαζόμενο λογαριασμό πρέπει σε παρενθετική σημείωση να αποκαλύπτεται το ποσό του κεφαλαίου το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

## 2. Έννοια των εξόδων εγκαταστάσεως - Γνωστοποιήσεις

### 2.1 Έννοια των εξόδων εγκαταστάσεως

Η ανώνυμη εταιρία, όπως και κάθε επιχείρηση, πραγματοποιεί συχνά δαπάνες ειδικής φύσεως, οι οποίες συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εσόδων όχι μόνο στη χρήση που οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται, αλλά σε περισσότερες χρήσεις. Έτσι, οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά θα πρέπει να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Γίνεται, λοιπόν, δεκτό από την επιστήμη ότι οι δαπάνες αυτές είναι δυνατό να εγγράφονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο ενεργητικό του ισολογισμού και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση και πιο συγκεκριμένα εμφανίζονται στους λογαριασμούς 16.10, 16.13 – 16.14, 16.16 – 16.17, 16.19, 16.15, 16.18.

Από πολλούς υποστηρίζεται ότι τα ποσά των δαπανών που χαρακτηρίζονται ως έξοδα εγκαταστάσεως δε συνιστούν πραγματικό ενεργητικό, αλλά συνιστούν πλασματικό ενεργητικό, δηλαδή εικονικό ενεργητικό που δεν ανταποκρίνεται σε πραγματικές αξίες αλλά «πλάσματι νόμου» και για λόγους σκοπιμότητας θεωρείται ως ενεργητικό. Κατά τη γνώμη μας, η παραδοχή αυτή δεν είναι ορθή αφού δεχόμαστε ότι οι δαπάνες αυτές δεν ωφελούν μόνο τη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά και τις επόμενες χρήσεις και ότι η τμηματική απόσβεση αυτών υπαγορεύεται από τη βασική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων - εξόδων.

Ο νόμος 2190/20 (άρθρο 42ε § 1), υιοθετώντας τον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι: «έξοδα εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) είναι υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση και οργάνωση της εταιρίας, την απόκτηση των διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και την επέκταση ή την αναδιοργάνωσή της».

Τα έξοδα εγκαταστάσεως υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση, όπου αναπτύσσεται στις επόμενες παραγράφους, όπου διαπραγματεύονται τα επιμέρους υπό συζήτηση έξοδα. Σημειώνουμε μόνο ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε του ν. 2190/1920, οι αποσβέσεις των εξόδων εγκαταστάσεως καταχωρούνται στο ενεργητικό, αφαιρετικά από το σύνολο των εξόδων, ώστε για κάθε λογαριασμό να εμφανίζονται τα συνολικά έξοδα και οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις τους.

Επισημαίνουμε ακόμη τη νέα διάταξη του άρθρου 43 του ν. 2190/1920 σύμφωνα με την οποία: «Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης («πολυετούς απόσβεσης») απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο».

## **2.2 Περιεχόμενο του λογαριασμού κατά το Ε.ΓΛΣ**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στον προκείμενο λογαριασμό περιλαμβάνονται «τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται με την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στον προκείμενο λογαριασμό, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του Α και αποσβένονται όπως αυτό».

## **2.3 Απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως**

Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως θα έπρεπε θεωρητικά να επιμεριστούν σε ολόκληρη τη ζωή της επιχειρήσεως, γιατί από τα έξοδα αυτά επωφελείται η επιχείρηση σε όλη τη διάρκεια της υπάρξεως της. Αλλά η πραγματική ζωή της επιχειρήσεως είναι συνήθως άγνωστη. Γι' αυτό γίνεται δεκτό ότι τα σχολιαζόμενα έξοδα πρέπει ν' αποσβένονται μέσα σε ένα ορισμένο αριθμό ετών, συνήθως μέσα σε μια πενταετία.

Κατά το νόμο, τα ποσά των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Από φορολογική άποψη επισημαίνουμε τα ακόλουθα:



Το δικαίωμα για το χαρακτηρισμό ορισμένων ως εξόδων εγκαταστάσεως έχει μόνο ο φορολογικός έλεγχος της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα αυτά. Οι έλεγχοι των επόμενων χρήσεων δεν έχουν δικαίωμα να αμφισβητήσουν την κρίση του ελέγχου της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα και χαρακτηρίστηκαν σαν έξοδα εγκαταστάσεως.

Τα έξοδα πρέπει να καταχωρηθούν στα βιβλία της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν. Αν δεν έγινε τέτοια εγγραφή, δε δόθηκε στη φορολογούσα αρχή η δυνατότητα να αμφισβητήσει την ορθότητα της εγγραφής κατά τον έλεγχο της χρήσεως αυτής και, συνεπώς, δεν μπορεί η επιχείρηση να προβεί σε τμηματική απόσβεση των εξόδων αυτών κατά τις επόμενες χρήσεις.

Η δαπάνη ιδρύσεως επιχειρήσεως, κατά κανόνα βαρύνει την ιδρυόμενη επιχείρηση από οποιονδήποτε και αν καταβάλλεται και χαρακτηρίζεται σαν έξοδο πρώτης εγκαταστάσεως.

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως, σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 35 στ' του ν.δ. 3323/1955), «αποσβέννουνται είτε εφ' άπαξ είτε ισοπόσως εις πλείονας της μιας χρήσεις, πάντως ουχί πέραν της δεκαετίας».

Ο καθορισμός του τμήματος των εξόδων που πρέπει να αποσβεστεί είναι θέμα που αφορά την επιχείρηση.

### **3. Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων**

#### **3.1. Περιεχόμενο του λογαριασμού**

Ειδικότερα, για τις συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση (αγορά ή κατασκευή) πάγιων στοιχείων, η διάταξη του άρθρου 43 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι: «Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και αποσβέννονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης - όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περιπτ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου I του Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής

εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980» (ΦΕΚ Α 179/1984). Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω συναλλαγματικών διαφορών, που αφορούν τη χρήση, αναφέρονται στο προσάρτημα».

Στον προκείμενο, λοιπόν, λογαριασμό εμφανίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων σε ξένο νόμισμα που συνάφθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν για απόκτηση πάγιων στοιχείων και προκύπτουν:

- κατά την πληρωμή-εξόφληση δόσεων ή και ολόκληρου του δανείου ή της πιστώσεως (πραγματοποιηθείσες συν/κές διαφορές),
- κατά την αποτίμηση σε δραχμές κατά το τέλος της χρήσεως των υπολοίπων των δανείων αυτών (μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγματικές διαφορές ή πρόβλεψη συν/κών διαφορών).

Οι εξεταζόμενες συναλλαγματικές διαφορές αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πιστώσεως, σύμφωνα με όσα ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ..

#### **4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως**

##### **4.1. Περιεχόμενο τον λογαριασμού**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται όλα τα υπόλοιπα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, εκτός από τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (πιο πάνω § 20), τις συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων πιο πάνω § 21) και τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου (προηγούμενη § 22), που εμφανίζονται στον ισολογισμό με ιδιαίτερους τίτλους.

Επαναλαμβάνουμε (βλ. πιο πάνω § 20.1) ότι τα έξοδα που καταχωρούνται στον παραπάνω λογαριασμό πρέπει να εξυπηρετούν την εταιρία για χρονική περίοδο οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στον εξεταζόμενο λογαριασμό περιλαμβάνονται ακόλουθες κατηγορίες εξόδων:

α) Τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων: Είναι τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή

δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως τους.

β) *Τα έξοδα αυξήσεως του κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.* Είναι τα έξοδα που γίνονται από την εταιρία κατά την αύξηση του κεφαλαίου της ή την έκδοσή απ' αυτή ομολογιακού δανείου, όπως π.χ. έξοδα εκτυπώσεως τίτλων μετοχών ή ομολογιών, ανακοινώσεων, κ.λπ.

γ) *Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών:* Είναι οι διαφορές που προκύπτουν από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους (άρθρο 43 § 3 θ ν. 2190/1920).

δ) *Τα έξοδα αναδιοργανώσεως:* Είναι τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος της εταιρίας σαν αποτέλεσμα σημαντικών ελεγκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

ε) Τέλος στο λογαριασμό αυτόν εγγράφονται όλες οι υπόλοιπες περιπτώσεις εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου που κατεδαφίστηκε.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

### ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:

### ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

#### 1 Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού

##### 1.1. Έννοια του πάγιου ενεργητικού

Όπως πιο πάνω αναπτύχθηκε, η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στο ενεργητικό του ισολογισμού γίνεται με βάση τον προορισμό τους κυρίως με βάση την ταχύτητα κυκλοφορίας τους. Έτσι, με βάση τα κριτήρια αυτά, πάγια στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην εταιρία και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες χρήσεις,

Την παραπάνω επιστημονικά ορθή έννοια των παγίων υιοθετεί και ο ν. 0/1920, που με το άρθρο 42ε ορίζει ότι: «στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το

σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης, περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, με την έννοια των παρ. 5 και 6 αυτού του άρθρου».

Όπως ήδη τονίστηκε, δεν είναι η φύση αλλά ο προορισμός του στοιχείου κριτήριο για την κατάταξη του στην κατηγορία του πάγιου ή του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Το αυτό στοιχείο είναι δυνατό για τη μια επιχείρηση να αποτελεί πάγιο και για την άλλη κυκλοφορούν. Τα αυτοκίνητα λ.χ. για τη βιομηχανία αυτοκινήτων αποτελούν κυκλοφορούν, ενώ για τη βιομηχανική επιχείρηση, που τα προορίζει για τη μεταφορά των προϊόντων της, αποτελούν πάγια στοιχεία. Το ίδιο συμβαίνει και με τα οικοδομήματα που για μεν την κατασκευάστρια επιχείρηση αποτελούν στοιχεία του κυκλοφορούντος, ενώ για την αγοράστρια βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση στοιχεία του πάγιου ενεργητικού ή και τα πλοία στις ναυπηγικές επιχειρήσεις, κ.λπ.

### **1.2 Κατηγορίες στοιχείων που υπάγονται στο πάγιο ενεργητικό**

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε του ν. 2190/20 που προαναφέραμε, και τη δομή του υποδείγματος ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο υιοθετείται από το νόμο (άρθρο 42γ), στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες στοιχείων:

(α) *Τα ενσώματα πάγια στοιχεία:* Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος (άρθρο 42ε § 4 ν. 2190/1920).

(β) *Οι ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία).* Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για την δημιουργία των αγαθών αυτών (άρθρο 42ε § 3 ν. 2190/1920).

(γ) *Οι συμμετοχές σε άλλες εταιρίες:* Είναι οι συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. κ.ά.), που αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστο 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους (άρθρο 42ε § 5 ν. 2190/1920).

(δ) *Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις:* Είναι οι απαιτήσεις της εταιρίας κατά τρίτων, των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως (άρθρο 42ε § 6 ν. 2190/1920).

### **1.3 Πληροφοριακά στοιχεία: σχετικά με τα πάγια που γνωστοποιούνται με το προσάρτημα**

Όπως και στην περίπτωση των εξόδων εγκαταστάσεως (πιο πάνω §19.2), ο ν. 2190/1920, με τη νέα διάταξη του άρθρου 42ε § 8, υποχρεώνει τις εταιρίες να γνωστοποιούν με το προσάρτημα τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία για καθένα από τους λογαριασμούς των πάγιων (ενσώματων και ασώματων) στοιχείων που αναφέρονται στο ενεργητικό του ισολογισμού:

- την αξία κτήσεως ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατασκευής,
- τις προσθήκες και βελτιώσεις,
- τις μειώσεις και τις μεταφορές που έγιναν μέσα στη χρήση,
- τις αποσβέσεις της χρήσεως,
- τις τυχόν διορθώσεις που έγιναν μέσα στη χρήση πάνω στις αποσβέσεις των προηγούμενων χρήσεων,
- τις συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και την αναπόσβεστη αξία κατά την ημερομηνία αυτή.

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

## **2. Γενικά για τις ασώματες ακινητοποιήσεις**

### **2.1 Έννοια των ασώματων ακινητοποιήσεων**

Στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων (ή άυλων πάγιων στοιχείων) περιλαμβάνονται τα οικονομικά αγαθά που δεν έχουν φυσική υπόσταση, είναι άυλα και τα οποία παρέχουν οικονομικά οφέλη μεγάλης διάρκειας, μέσω των

δικαιωμάτων και προνομίων που συνδέονται με την κατοχή τους. Έτσι, τα κύρια χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι:

- δεν έχουν φυσική υπόσταση,
- εξασφαλίζουν στον κάτοχο τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα,
- παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οφέλη και
- έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ «άυλα πάγια στοιχεία<sup>(2)</sup> (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι ασώματα εκείνα τα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνο, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

α. δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία,

β. πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίδουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων».

Κατά το ν. 2190/1920 «ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία, είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών» (άρθρο 42ε § 3) και πιο συγκεκριμένα οι λογαριασμοί αυτοί είναι: 16.00, 16.01 – 16.03, 16.04 – 16.05, 16.11 – 16.12, 16.98.

Η βασική διαφορά των άυλων περιουσιακών στοιχείων από τα κονδύλια των «εξόδων εγκαταστάσεως», δηλ. των κονδυλίων του πλασματικού πάγιου ενεργητικού,

συνίσταται στο ότι τα άυλα στοιχεία αποτελούν οικονομικά αγαθά που έχουν χρηματική αξία και είναι δυνατό ν' αποτελέσουν αντικείμενα συναλλαγής, ενώ το πλασματικό ενεργητικό περιλαμβάνει ειδικής φύσεως δαπάνες που δεν αντιπροσωπεύουν υλικό ή άυλο οικονομικό αγαθό, το οποίο να είναι δυνατό ν' αποτελέσει αντικείμενο συναλλαγής.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, εσφαλμένα το Ε,ΓΛΣ και κατ' επέκταση ο νόμος, στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων συμπεριλαμβάνουν και « έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Τα έξοδα αυτά αποτελούν δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως και έπρεπε να καταχωρούνται στην κατηγορία των εξόδων έγκατα στάσεως.

### 3. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως

#### 3.1 Έννοια των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως

Στη σύγχρονη επιχείρηση δαπανούνται σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή τη βελτίωση των παλιών, τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινόηση νέων μηχανικών μέσων και τη χρήση νέων πρώτων υλών. Η σύγχρονη, λοιπόν, επιχείρηση πραγματοποιεί ερευνητικά προγράμματα για να αυξήσει τις επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις της και για να επινοήσει νέες εφαρμογές, που θα συμβάλλουν στη διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής της θέσεως.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 9 (1980), έρευνα είναι η προσχεδιασμένη αναζήτηση που γίνεται με την ελπίδα της κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων. Ανάπτυξη είναι η μετουσίωση των επιτευγμάτων τη έρευνας ή άλλων γνώσεων σε σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιαδώς βελτιωμένων υλικών, επινοήσεων, προϊόντων, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή.

#### 3.2 Δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως κόστος ερευνών και αναπτύξεως

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 9, στο κόστος ερευνών και αναπτύξεως πρέπει να περιλαμβάνονται:

(α) Οι μισθοί, τα ημερομίσθια και οι λοιπές σχετικές δαπάνες του προσωπικού που απασχολείται στις δραστηριότητες ερευνών και αναπτύξεως.

(β) Το κόστος των υλικών και υπηρεσιών που αναλώθηκαν για τις δραστηριότητες ερευνών και αναπτύξεως.

(γ) Η απόσβεση του εξοπλισμού και των εγκαταστάσεων στην έκταση που χρησιμοποιήθηκαν για τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης.

(δ) Οι έμμεσες δαπάνες που σχετίζονται με τις δραστηριότητες αυτές.

Η επιβάρυνση αυτή γίνεται με τις ίδιες μεθόδους που χρησιμοποιούνται για επιβάρυνση των αποθεμάτων με έμμεσα έξοδα.

(ε) Άλλες δαπάνες που σχετίζονται με τις δραστηριότητες ερευνών και ανάπτυξης, όπως είναι οι αποσβέσεις σημάτων και αδειών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, στη θέση κόστους «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, όπως π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοκατασκευές ή ευρεσιτεχνίες που θα αξιοποιηθούν.

Το κόστος της υπό συζήτηση λειτουργίας περιλαμβάνει το κόστος των υλικών που διατέθηκαν για τη λειτουργία αυτή και όλα τα οργανικά έξοδα που αφορούν αυτήν τη λειτουργία, εκτός από τους τόκους και τα συναφή χρηματοοικονομικά έξοδα.

#### **4. Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας**

##### **4.1. Γενικά περί δικαιωμάτων χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως**

Μεγάλη σπουδαιότητα στη σύγχρονη οικονομική ζωή των επιχειρήσεων έχουν προσλάβει τα διάφορα δικαιώματα χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως ορισμένων άυλων στοιχείων ή δικαιωμάτων που εκχωρούνται στην επιχείρηση από άλλες επιχειρήσεις, ιδιώτες, ή από το Κράτος (Franceise). Με τη σύμβαση εκχώρησης τέτοιων δικαιωμάτων, ο εκχωρητής εκχωρεί στον εκδοχέα το δικαίωμα χρήσεως ως λ.χ. σήματος, επωνυμίας, ευρεσιτεχνιών, τεχνικών μεθόδων (Know - How) κ.λπ. για μια ορισμένη χρονική περίοδο ή απεριόριστα.

Σημειώνουμε ότι η λογιστική θεωρία δεν έχει ακόμη επεξεργαστεί μια γενική οδηγία λογιστικής αντιμετώπισης ούτε των εσόδων που αποκτά ο εκχωρητής τέτοιων δικαιωμάτων ούτε του χρόνου αποσβέσεως του κόστους κτήσεως των δικαιωμάτων που βαρύνει τον εκδοχέα αυτών. Γενικά μπορεί να γίνει δεκτό έσοδα από την εκχώρηση των δικαιωμάτων δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έσοδα μιας μόνο λογιστικής περιόδου ούτε το κόστος κτήσεως τους ως έξοδα μιας μόνο τέτοιας περιόδου, δεν υπάρχει όμως ένα γενικά αποδεκτό μέτρο κατανομής εσόδων και κόστους στις αλληλοδιάδοχες χρήσεις. Επίσης γίνεται γενικά δεκτό ότι στις περιπτώσεις που για την εκχώρηση του δικαιώματος συνομολογούνται περιοδικές καταβολές, π.χ. σε κάθε λογιστική περίοδο καταβάλλεται στον εκχωρητή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων, οι



καταβολές αυτές θεωρούνται έξοδο της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα της περιόδου αυτής.

#### **4.2 Περιεχόμενο του λογαριασμού κατά το Ε.Γ.ΛΣ**

Κατά το Ε.Γ.ΛΣ και κατ' επέκταση το νόμο, με τον τίτλο «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» εμφανίζονται στον ισολογισμό τα άυλα πάγια στοιχεία που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς:

- «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»,
- «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» και
- «λουπές παραχωρήσεις».

### **5. Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)**

#### **5.1 Έννοια του Goodwill**

Το άυλο στοιχείο της υπεραξίας της επιχειρήσεως (goodwill) θεωρείται ότι υπάρχει όταν η επιχείρηση έχει την ικανότητα να πραγματοποιεί κέρδη σε ποσοστό μεγαλύτερο απ' εκείνο που θεωρείται σαν «κανονικό κέρδος». Το επιπλέον του κανονικού κέρδους, η «υπερπρόσοδος» όπως λέγεται, είναι αποτέλεσμα πολλών παραγόντων, όπως η υπεροχή στο Management, στην ποιότητα των προϊόντων, στην εγκατάσταση της επιχειρήσεως, στις καλές σχέσεις με τους πελάτες, τους προμηθευτές, τους δανειστές, στο επιτυχές Marketing, στην παραγωγή «Κnow - How», στον αδύναμο ή αναποτελεσματικό ανταγωνισμό, κ.λπ. Το goodwill μπορεί να δημιουργηθεί από την ίδια την επιχείρηση ή μπορεί να αγοραστεί.

#### **5.1.1 Goodwill δημιουργούμενο από την ίδια την επιχείρηση**

Η επιτυχημένη δράση της επιχειρήσεως αυξάνει καθημερινά τη φήμη της, την πελατεία της, εξειδικεύει το προσωπικό της στις ιδιορρυθμίες του κλάδου, βελτιώνει τα προϊόντα της κ.λπ., σε βαθμό που τα κέρδη της να υπερβαίνουν τα «κανονικά» κέρδη που πραγματοποιούν οι άλλες επιχειρήσεις.

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση πραγματοποιεί μια εκτεταμένη διαφημιστική εκστρατεία με σκοπό την αύξηση των εργασιών της και δαπανά εξαιρετικά μεγάλα ποσά, διατυπώνεται από μερικούς η γνώμη, ότι το πέρα από τη συνηθισμένη κανονική

διαφημιστική δαπάνη ποσό είναι δυνατό να κεφαλαιοποιηθεί ως goodwill. Παρατηρείται ότι, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρητικά γίνει δεκτή η λύση αυτή, ανακύπτουν πρακτικές δυσκολίες στην εφαρμογή της που την καθιστούν επικίνδυνη για την επιχείρηση. Ποια είναι η κανονική δαπάνη διαφήμισης δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί, αφού δεν είναι δυνατό να προβλεφθεί το μέγεθος της διαφήμισης που θα υποχρεωθεί η επιχείρηση να πραγματοποιεί στις επόμενες χρήσεις. Η πιο λογική λύση είναι ένα ποσοστό της δαπάνης διαφήμισης να θεωρείται σαν «έξοδο πολυετούς αποσβέσεως», ιδίως στις περιπτώσεις μεγάλων διαφημίσεων νέων προϊόντων, και να αποσβένεται στις χρήσεις που αναμένεται λογικά να ωφεληθούν από τη διαφήμιση.

Οι επιχειρήσεις δαπανούν συνήθως σημαντικά ποσά με στόχο τη δημιουργία goodwill ή με την ελπίδα ότι θα δημιουργήσουν σ' αυτές κάποιο πλεονέκτημα που δεν έχουν οι ανταγωνιστές τους. Επειδή όμως δεν είναι δυνατό να εξακριβωθεί η άμεση σχέση μεταξύ των δαπανών αυτών και του δημιουργούμενου goodwill, οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως έξοδα της τρέχουσας περιόδου και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Γίνεται γενικά δεκτό, ότι το δημιουργούμενο από την κερδοφόρα πορεία επιχειρήσεως goodwill δεν απεικονίζεται στα λογιστικά βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως για δύο βασικούς λόγους: (α) δεν πραγματοποιούνται άμεσες και αναγνωρίσιμες δαπάνες για τη δημιουργία goodwill όπως στην περίπτωση των άλλων στοιχείων, π.χ. των στοιχείων που άγονται ή κατασκευάζονται από την επιχείρηση και (β) στην έκταση που πραγματοποιούνται δαπάνες (κόστος προωθήσεως) που είναι δυνατόν έμμεσα να συμβάλλουν στη δημιουργία goodwill, οι δαπάνες αυτές θεωρούνται έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, γιατί κάθε προσπάθεια διαχωρισμού αυτών σε τρέχοντα έξοδα και σε κόστος κτήσεως goodwill θα οδηγούσε σε αυθαιρεσία.

### 5.1.2. Το αποκτώμενο goodwill άλλης επιχειρήσεως

Το goodwill μιας επιχειρήσεως δεν είναι δυνατό να αποτελέσει μόνο του αντικείμενο αγοραπωλησίας. Το goodwill μεταβιβάζεται μόνο μαζί με την επιχείρηση ή με τη μεταβίβαση ενός παραγωγικού κλάδου ή μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων αυτής. Δηλαδή, το goodwill άλλης επιχειρήσεως αποκτάται με την αγορά της επιχειρήσεως ή τη συγχώνευση αυτής με άλλες επιχειρήσεις ή την απόκτηση, έναντι μετρητών ή

μετοχών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, παραγωγικού κλάδου ή μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων άλλης επιχειρήσεως.

Στις παραπάνω περιπτώσεις ως goodwill θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ του αντιτίμου που καταβάλλεται για την απόκτηση της επιχειρήσεως ή του παραγωγικού κλάδου αυτής ή της ομάδας των περιουσιακών στοιχείων και της συνολικής ακριβοδίκαιης πραγματικής αξίας (fair market value) των αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και ασώματων), μειωμένης με τις υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχειρήσεως ή τις εκχωρούμενες στην επιχείρηση υποχρεώσεις του παραγωγικού κλάδου ή της ομάδας των περιουσιακών στοιχείων.

Στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση ή ένας παραγωγικός κλάδος ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων αγοράζεται αντί συνολικού τιμήματος μικρότερου από τη λογιστική αξία (book value) της επιχειρήσεως, του κλάδου ή της ομάδας των στοιχείων κατά περίπτωση, πολλοί ομιλούν για αρνητικό goodwill. Όπως είναι προφανές η διαφορά αυτή δε συνιστά αρνητικό αφού για τον προσδιορισμό του goodwill απαιτείται επανεκτίμηση των ενσώματων και άυλων στοιχείων της επιχειρήσεως στην πραγματική τους αξία στη βάση μιας αμφοτεροβαρούς συμβάσεως αγοραπωλησίας της επιχειρήσεως, και goodwill υπάρχει όταν το συνολικό τίμημα αγοράς υπερβαίνει την τελευταία αυτήν αξία και όχι τη λογιστική αξία της επιχειρήσεως κ.λπ.

Αλλά και στις περιπτώσεις που το συνολικό τίμημα αγοράς είναι μικρότερο από την τρέχουσα τιμή πώλησεως των επιμέρους στοιχείων, δεν υπάρχει αρνητικό goodwill, γιατί η τρέχουσα τιμή πώλησεως καθενός στοιχείου μεμονωμένα μπορεί να μην είναι η ίδια με εκείνη που θα επιτυγχανόταν αν όλα τα στοιχεία πωλούνταν σαν ένα πακέτο σε μια αγοραπωλησία της διοικήσεως, κ.λπ.

## **5. 2 Εκτίμηση της αξίας του goodwill**

### **5.2.1. Γενικά**

Η λογιστική φιλολογία έχει αναπτύξει και η πράξη εφαρμόζει πολλές μεθόδους υπολογισμού του goodwill των επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των διαφόρων μεθόδων είναι δυνατό να διαφέρουν μεταξύ τους, αποτελούν όμως μια ένδειξη της αξίας του goodwill, που λαμβάνουν σοβαρά υπόψη οι διαπραγματευόμενοι την αγοραπωλησία μιας επιχείρησης. Σημειώνεται πάντως ότι ο προσδιορισμός της αξίας του goodwill της συγκεκριμένης επιχείρησης εναπόκειται στους διαπραγματευόμενους την αγοραπωλησία της επιχείρησης, οι οποίοι θα σταθμίσουν τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης και τους

πολλούς και ποικίλους παράγοντες που προσδίδουν στην επιχείρηση την υπεραξία. Για την εκτίμηση του goodwill, οι διαπραγματευόμενοι την αγοραπωλησία της επιχείρησης πρέπει να εκτιμήσουν ορισμένους συντελεστές, όπως το μέγεθος των μελλοντικών κερδών που θα αποφέρει η επιχείρηση(την υπερπρόσοδο) και τον αριθμό των ετών κατά τα οποία η επιχείρηση θα πραγματοποιεί υπερπρόσοδο.

## **6 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων**

Ο λογαριασμός εμφανίζει τις προκαταβολές που έχει δώσει η εταιρία για απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων και τα οποία δεν είχε αποκτήσει το τέλος της χρήσεως.

## **7. Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις**

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται όλα τα άυλα πάγια στοιχεία που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς που αναπτύχθηκαν αμέσως παραπάνω

Το Ε.ΓΛΣ αναφέρει ειδικότερα: (α) τα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων και (β) τα μισθωτικά δικαιώματα, για τα οποία ο λόγος ευθύς αμέσως:

### **7.1. Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων**

Κατά το Ε.ΓΛΣ, στο λογαριασμό αυτόν «παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με τη νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 § 6 του ν. 219ΜΙ920, «το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης». Η χρήση ενσώματων πάγιων στοιχείων μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα και συνεπώς μπορεί ν' αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς για τη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας. Η παραχωρούμενη στην ανώνυμη εταιρία χρήση των ενσώματων παγίων αποτελεί εισφορά σε είδος και πρέπει να εξακριβώνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν. 2190Ι920. Με ποια ειδικότερη μορφή εισέρχεται η χρήση των ενσώματων παγίων για το σχηματισμό μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. είναι θέμα που ανάγεται στους ειδικότερους ορισμούς του καταστατικού, στο οποίο πρέπει να προσδιορίζεται επακριβώς ποια μορφή προσδίδεται στην παραχωρούμενη χρήση των στοιχείων.

## 7.2. Μισθωτικά δικαιώματα

Σύμφωνα με το άρθρο 593 του Α.Κ., ο μισθωτής δικαιούται, εφόσον δε συμφωνήθηκε το αντίθετο, να παραχωρήσει σε άλλο τη χρήση του μισθίου και κυρίως να το υπεκμισθώσει, ευθυνόμενος απέναντι στον εκμισθωτή για κάθε πταίσμα του τρίτου.

Σε περίπτωση που ο τρίτος (υπομισθωτής) εκτιμά ότι η μισθωτική αξία του μισθίου (ακινήτου ή άλλου πράγματος) είναι μεγαλύτερη από το μίσθωμα που υποχρεούται να καταβάλλει ο αρχικός μισθωτής, είναι δυνατό να παραχωρηθεί η χρήση του μισθίου στον τρίτο, αυτός δε να υποχρεωθεί να καταβάλει στον αρχικό μισθωτή εφάπαξ, ή κατ' άλλο τρόπο, ένα επιπλέον ποσό.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ «στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτόν ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις λοιπά δικαιώματα» και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος (βλ. και άρθρο 43 § 45 του ν. 2190/1920).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

### ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

#### 1 Έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Ο νόμος, εναρμονιζόμενος με το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος» (άρθρο 42ε § 6 ν. 2190/1920).

Στην αλλοδαπή θεωρία και πράξη γίνεται διάκριση των πάγιων στοιχείων (ενσώματων και ασώματων) σε λειτουργικά και μη λειτουργικά και ότι λειτουργικά στοιχεία είναι τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργία της, ενώ τα μη λειτουργικά κατέχονται για εισοδηματικούς σκοπούς (αποτελούν επένδυση) ή για

πώληση. Ειδικότερα λειτουργικά ενσώματα πάγια (operational assets) χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

(α) έχουν φυσική υπόσταση (είναι ενσώματα) και σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή

(β) χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης (παραγωγή όντων, προσφορά αγαθών ή υπηρεσιών, εκμίσθωση σε τρίτους, κ.λπ.),

(γ) δεν κατέχονται σαν μια επένδυση ή δεν προορίζονται για πώληση κατά συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια, το βιομηχανοστάσιο του εργοστασίου επιχείρησης εντάσσεται στην κατηγορία των λειτουργικών παγίων, γιατί συγκεντρώνει και τα τρία παραπάνω χαρακτηριστικά. Ένα γήπεδο στο οποίο πρόκειται να ανεγερθεί εργοστάσιο της επιχείρησης δεν εντάσσεται στην κατηγορία των λειτουργικών παγίων, αλλά ταξινομείται σαν μια μακροπρόθεσμη δύση, γιατί μολονότι είναι διαρκούς φύσεως και δεν πρόκειται να πωληθεί, δε χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη λειτουργία της επιχείρησης. Ένα κτίριο εργοστασίου που έπαυσε να χρησιμοποιείται για τη λειτουργία της επιχείρησης δεν εντάσσεται στα λειτουργικά πάγια στοιχεία, αλλά εμφανίζεται στον ισολογισμό ως μη λειτουργικό πάγιο ενώ οι λογαριασμοί που παρακολουθούν και εμφανίζουν στον ισολογισμό τα στοιχεία αυτά είναι: 10.00, 10.10, 10.01 – 10.06, 10.11 – 10.16, 10.99, 11, 12, 13, 14, 15, 32.00 και 50.08 (χρεωστικά υπόλοιπα).

Τα Λειτουργικά ενσώματα πάγια στοιχεία θεωρούνται σαν ένα ρεύμα υπηρεσιών που πρόκειται να εισρεύσει στην επιχείρηση στη διάρκεια μιας σειράς ετών. Η επιχείρηση έχει λ.χ. ένα φορτηγό αυτοκίνητο, που, σύμφωνα με τις προδιαγραφές του, θα έχει ωφέλιμη ζωή για μεταφορές γύρω στις 200.000 χιλιόμετρα. Η αξία κτήσεως του αυτοκινήτου εμφανίζεται στην κατηγορία των ενσώματων παγίων με τον τίτλο «μεταφορικά μέσα». Η αξία αυτή θεωρείται σαν προκαταβολή για τη διενέργεια μεταφορών για ορισμένα χρόνια. Όμοια, ένα κτίριο μπορεί να θεωρείται σαν μια προκαταβολή για τις υπηρεσίες που το κτίριο θα προσφέρει στην επιχείρηση για ορισμένα χρόνια. Με την πάροδο του χρόνου οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και το κόστος των λειτουργικών στοιχείων βαθμιαία, διά των αποσβέσεων, μεταφέρεται στα έξοδα.

Η επιτυχής παρομοίωση των λειτουργικών παγίων στοιχείων με «προπληρωθέντα έξοδα» είναι σημαντική για την κατανόηση της λογιστικής διαδικασίας αποσβέσεως του ιστορικού κόστους κτήσεως αυτών στη διάρκεια των ετών που η επιχείρηση απολαμβάνει τις υπηρεσίες τους.

Τα λειτουργικά πάγια στοιχεία διακρίνονται στις υποκατηγορίες:

- στα υποκείμενα σε απόσβεση, π.χ. μηχανήματα, κτίρια, έπιπλα
- στα υποκείμενα σε εξάντληση, π.χ. μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία
- στα μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση, π.χ. γήπεδα, αγροκτήματα.

Στους δημοσιευόμενους στη χώρα μας ισολογισμούς δε γίνεται διάκριση των πάγιων στοιχείων σε λειτουργικά και μη λειτουργικά, μολονότι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται χωριστή λογιστική παρακολούθηση αυτών (πάγια εκτός εκμεταλλεύσεως) και μολονότι μια τέτοια διάκριση είναι σημαντική για τη μελέτη του ισολογισμού.

Κατά το ν. 2190/1920 «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».

## **2. Εμφάνιση στον ισολογισμό των εμπράγματων βαρών επί των ακινητοποιήσεων της εταιρίας**

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη του άρθρου 42ε § 9 του ν. 2190/1920 «εμπράγματα δικαιώματα της εταιρίας σε ακίνητα απεικονίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Εμπράγματες ασφάλειες, που χορηγήθηκαν από την εταιρία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα, με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεμένων επιχειρήσεων. Όμοια παρουσίαση γίνεται επίσης και για κάθε μορφή εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρία».

Τα εμπράγματα δικαιώματα <sup>(2)</sup> ορίζονται περιοριστικά από το άρθρο 973 του Α.Κ. και είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη. Το ενέχυρο συνιστάται αποκλειστικά επί κινητών, ενώ τα υπόλοιπα συνιστώνται μόνο επί ακινήτων,

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 9 του ν. 2190/1920: (α) Τα εμπράγματα δικαιώματα της εταιρίας σε ακίνητα εμφανίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Και σε ό,τι μεν αφορά την κυριότητα της εταιρίας επί ακινήτων, καθώς και τις υπέρ αυτής δουλείες επί ακινήτων τρίτων, παρατηρούμε ότι τα δικαιώματα αυτά είναι δυνατό και επιβάλλεται να εμφανίζονται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Πώς όμως είναι δυνατό να εμφανιστεί η υπέρ της εταιρίας υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης επί

ακινήτων τρίτων σε λογαριασμούς ουσίας στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Τα εμπράγματα αυτά δικαιώματα είναι δυνατό να γνωστοποιούνται μόνο σημειούμενα στο σώμα του ισολογισμού ή στο προσάρτημα ή σε λογαριασμούς τάξεως, όπως προβλέπει το Ε.ΓΛΣ (πιο κάτω § 125.2.2).

β) Εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της, δηλαδή υποθήκες και προσημειώσεις υποθηκών αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα. Η αναφορά των ασφαλειών στον ισολογισμό μπορεί να γίνει μόνο με σχετική επί του ισολογισμού σημείωση ή στο προσάρτημα ή σε λογαριασμούς τάξεως, όπως προβλέπει το Ε.ΓΛΣ (πιο κάτω § 125.2.2).

Επισημαίνεται ιδιαίτερα η υποχρέωση γνωστοποίησης των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

(γ) Όμοια με την αμέσως παραπάνω από (β) υποχρέωση υπάρχει για την παρουσίαση και κάθε μορφής εγγύησης που χορηγήθηκε από την εταιρία (προσωπική εγγύηση, τριτεγγύηση, ενέχυρο κ.λπ.).

### **3. Γήπεδα - Οικόπεδα**

#### **3.1. Κατά το Ε.ΓΛΣ**

Στο λογαριασμό «γήπεδα - οικόπεδα», εμφανίζονται:

- Οι εκτάσεις γης κυριότητας της εταιρίας πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή εργοτάξια της εταιρίας ή έχουν ανεγερθεί λοιπά κτίρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή οικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών», δηλαδή οι εκτάσεις γης που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της εταιρίας.
- Τα «γήπεδα - οικόπεδα» κυριότητας της εταιρίας που δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας εταιρίας, ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής, όπως λ.χ. τα γήπεδα οικόπεδα που αποκτά η εταιρία για κερδοσκοπικούς σκοπούς.

Τα γήπεδα - οικόπεδα καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό με αξία κτήσεως τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή



εισφορά σε είδος ή με την αξία η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως).

Τα έξοδα κτήσεως των γηπέδων-οικοπέδων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων», ο οποίος εμφανίζεται στο ισολογισμό στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως» (πιο πάνω § 23).

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίδουν αξία σ' αυτές, επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεως τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», που εμφανίζεται στον ισολογισμό στο λογαριασμό «κτίρια και τεχνικά έργα».

Τα γήπεδα - οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτόν δεν αποσβένονται. Είναι δυνατό όμως να υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως των εδαφικών αυτών εκτάσεων π.χ. λόγω αλλαγής ρυμοτομικών σχεδίων, μετακινήσεως σιδηροδρομικών γραμμών, εγκαταστάσεως πλησίον ρυπογόνου και θορυβώδους εργοστασίου, οπότε επιβάλλεται ο σχηματισμός ειδικής προβλέψεως.

Η ειδική αυτή πρόβλεψη σχηματίζεται με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 44.10 προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», ο οποίος εμφανίζεται τελικά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» με τον τίτλο «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», με πίστωση του λογαριασμού ισολογισμού «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων». Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός κατά το μέρος που αφορά γήπεδα - οικόπεδα εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά του λογαριασμού «Γήπεδα-Οικόπεδα».

Σε περίπτωση εκποιήσεως μη οικοδομημένης εδαφικής εκτάσεως (γηπέδων, οικοπέδων, ορυχείων, κλπ.) εφαρμόζονται τα παρακάτω:

- Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως καταχωρούνται το τίμημα πώλησεως του πωλητηρίου συμβολαίου και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση της πωλούμενης εκτάσεως.

Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού φέρονται τα τυχόν έξοδα που δημιουργούνται για την πραγματοποίηση της πώλησεως.

- Στη χρέωση του οικείου λογαριασμού της εδαφικής εκτάσεως μεταφέρονται, επίσης, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως και των τυχόν εξόδων διαμορφώσεως της.
- Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται, όταν είναι ζημία στο λογαριασμό «ζημίες από εκποίηση ακινήτων» που εμφανίζεται σαν αποτελέσματα χρήσεως με τον τίτλο «έκτακτες ζημίες» και όταν είναι κέρδος στο λογαριασμό «κέρδη από εκποίηση ακινήτων», που εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως με τον τίτλο «έκτακτα κέρδη».

#### **4. Κτίρια και τεχνικά έργα**

##### **4.1 Κατά το Ε.ΓΛΣ**

###### *(α) Περιεχόμενο του λογαριασμού*

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία ανεξάρτητα αν μετέχουν στην παραγωγική δραστηριότητα της εταιρίας ή τελούν εκτός εκμεταλλεύσεως:

- Κτίρια και εγκαταστάσεις κτιρίων επί ακινήτων κυριότητας της εταιρίας ή τρίτων.
- Τεχνικά έργα επί ακινήτων κυριότητας της εταιρίας ή τρίτων.
- Διαμορφώσεις γηπέδων υποκείμενες σε απόσβεση επί ακινήτων κυριότητας της εταιρίας ή τρίτων.

*Κτίρια* είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της εταιρίας.

*Εγκαταστάσεις κτιρίων* είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της εταιρίας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Τα έξοδα διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν τα σχετικά έργα υπόκεινται σε φθορά, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως των γηπέδων και εκτάσεων, αλλά καταχωρούνται κι εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση.

Στον προκείμενο λογαριασμό εμφανίζονται καταρχήν τα παραπάνω στοιχεία που βρίσκονται επί οικοπέδων κυριότητας της εταιρίας. Εμφανίζονται όμως ακόμη και τα κτίρια, τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η εταιρία έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα.

#### *Κόστος κτήσεως των κτιρίων - εγκαταστάσεων και τεχνικών έργων*

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα εμφανίζονται στο κόστος κτήσεως τους αυξημένο με το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά. Ως αξία κτήσεως στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων ή εισφορών σε είδος θεωρείται η αξία εκτιμήσεως των από την επιτροπή του άρθρου 9 του νόμου 2190/1920 ή σε περιπτώσεις μίμων αναπροσαρμογών η αξία αναπροσαρμογής αυτών. Όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία αποκτούνται με αγορά το κόστος κτήσεως αποτελεί η αξία αγοράς, ενώ όταν ιδιοπαράγονται το κόστος κατασκευής αυτών αναπτύσσεται.

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» που εμφανίζεται στο λογαριασμό του ισολογισμού «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

Τα έξοδα κατεδάφισης παλιού κτιρίου παρακολουθούνται στο λογαριασμό υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» και εμφανίζεται στον λογαριασμό στο σχολιαζόμενο λογαριασμό, εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση του κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

Στο κόστος κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων που κατασκευάζονται ακίνητα κυριότητας τρίτων, για τα οποία η εταιρία έχει δικαίωμα χρήσεως για το ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα εν λόγω έργα (π.χ. κτίρια ή διαμορφώσεις) περιέχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα, περιλαμβάνονται: (i) το κόστος ανεγέρσεως κτιρίων και τεχνικών έργων, (ii) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και (iii) τα έξοδα διαμορφώσεως εδαφικών εκτάσεων.

## **5, Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός**

### **5.1 Περιεχόμενο τον λογαριασμού**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι ακόλουθες κατηγορίες στοιχείων, ανεξάρτητα αν τα στοιχεία είναι εγκαταστημένα σε ιδιόκτητα ακίνητα ή ακίνητα τρίτων ή αν μετέχουν στην παραγωγική δραστηριότητα της εταιρίας ή βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως:

(α) Τα *μηχανήματα* της εταιρίας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόλις εγκαταστημένες ή ακίνητες, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητας της.

(β) Οι *τεχνικές εγκαταστάσεις* της εταιρίας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεση τους στο παραγωγικό κύκλωμα της. Στον ίδιο λογαριασμό εμφανίζονται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της εταιρίας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμα της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

(γ) Τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή και φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων.

(δ) Τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό «αναλώσιμα υλικά».

(ε) Τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της εταιρίας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια έως ότου να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

(στ) Τα διάφορα μηχανολογικά όργανα ('), π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

(ζ) Ο μηχανολογικός εξοπλισμός της εταιρίας που δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες.

### 5.2 Αξία με την οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός καταχωρούνται στα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό στην αξία κτήσεως τους ή στην αξία η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και Βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Για το κόστος κτήσεως των παραπάνω στοιχείων σημειώνουμε ειδικότερα:

- Αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται, στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται η αξία αγοράς (συμβατική τιμή ή τιμολογιακή αξία), τα ειδικά έξοδα αγοράς (ναύλοι, δασμοί, μεταφορικά, έξοδα αποθηκείσεως, ασφάλιστρα, φορτοεκφορτωτικά, κ.λπ.), καθώς και τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεως και γενικά όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι τα περιουσιακά αυτά στοιχεία να είναι σε κατάσταση κατάλληλη να τεθούν σε λειτουργία.
- Αν τα περιουσιακά στοιχεία προέρχονται από συγχώνευση εταιριών ή από εισφορά σε είδος, ως αξία κτήσεως θεωρείται η αξία εκτιμήσεως της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920.
- Αν τα περιουσιακά στοιχεία κατασκευάζονται από την ίδια την εταιρία (αν πρόκειται για ιδιοκατασκευές), ως αξία κτήσεως θεωρείται το κόστος

κατασκευής αυτών, το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκαταστάσεως και συναρμολογήσεώς τους.

- Αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράστηκαν μεταχειρισμένα, στην αξία κτήσεως αυτών περιλαμβάνονται και τα έξοδα που είναι αναγκαία για την επιδιόρθωση τους.

### **5.3 Πώληση των μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων κ.λπ.**

Σε περίπτωση πώλησεως των στοιχείων που περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό ισχύουν τα εξής:

- Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. μηχανήματος, τίμημα πώλησεως και στη χρέωση του καταχωρούνται τα έξοδα που δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως.
- Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που ενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.
- Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως ως έκτακτο κέρδος ή μία ανάλογα με την περίπτωση.

### **5.4 Αχρήστευση ή καταστροφή μηχανημάτων κ.λπ.**

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρήστευσεως ή καταστροφής περιουσιακών στοιχείων που παρακολουθούνται με τον παρόντα λογαριασμό, π.χ. μηχανήματα τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως ως έκτακτη ζημία.

Σχετικά με την οικονομική απαξίωση και υποτίμηση των μηχανημάτων των εγκαταστάσεων - λοιπού εξοπλισμού, ισχύουν αναλόγως όσα αναφέρονται πιο πάνω για τα γήπεδα - οικόπεδα.

## **6: Μεταφορικά μέσα**

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα που ανήκουν την κυριότητα της εταιρίας, με τα οποία διενεργεί «διά ξηράς, θαλάσσης-αέρος» μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών) είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως είτε έξω απ' αυτούς. Έτσι, στον σχολιαζόμενο

λογαριασμό παρακολουθούνται και εμφανίζεται η αξία κτήσεως των επιβατικών και φορτηγών αυτοκινήτων, των λεωφορείων, των σιδηροδρομικών οχημάτων, των πλωτών μέσων (πλοίων, φορτηγών, ρυμουλκών, κ.λπ.), των εναέριων μέσων (αεροπλάνων), των μέσων εσωτερικών μεταφορών (βαγόνια, σιδηροτροχιές, κ.λπ.).

Ισχύουν και για τον παρόντα λογαριασμό τα όσα αναπτύσσονται στον προηγούμενο λογαριασμό «μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις κ.λπ.» σχετικό κόστος κτήσεως, τις αποσβέσεις, τις πωλήσεις, αχρηστεύσεις κ.λπ.

## 7. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Στο λογαριασμό εμφανίζονται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διάφορων κτιριακών χώρων της εταιρίας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών), τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στην εταιρία.

Ειδικότερα στο λογαριασμό περιλαμβάνονται:

Τα «έπιπλα», δηλαδή τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της εταιρίας, στην οποία ανήκουν.

Τα «σκεύη», δηλαδή τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κ.λπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

- Οι «μηχανές γραφείων», δηλαδή οι κάθε είδους μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της εταιρίας.
- Οι «ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συστήματα», δηλαδή τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της εταιρίας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.
- Τα «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς», δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς και τα οποία έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες).

- Τα «επιστημονικά όργανα», δηλαδή τα φορητά μέσα, με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διάφορων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).
- Τα «ζώα για πάγια εκμετάλλευση», δηλαδή τα ζώα που προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις (π.χ. άλογα, βόδια που χρησιμοποιούνται π.χ. για το όργωμα αγρών ή για μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν π.χ. τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα).
- Ο «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών», δηλαδή τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ).

Ισχύουν και για τον παρόντα λογαριασμό τα όσα αναπτύσσονται για το λογαριασμό «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις κ.λ.π.» σχετικά με το κόστος κτήσεως τις αποσβέσεις, τις πωλήσεις, αχρηστεύσεις κλπ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

### ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

#### 1. Γενικά περί αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων

##### 1.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία

Σε απόσβεση υπόκεινται κατά το ν. 2190/1920 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα και ασώματα (άρθρο 43 § 5 περ. α'), καθώς και τα έξοδα εγκαταστάσεως (άρθρο 43 § 3 περ. α').

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος». Αποσβέσιμα θεωρούνται επίσης και τα έξοδα εγκαταστάσεως.



Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθ. 4 «Η Λογιστική των αποσβέσεων», αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία: (α) αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας λογιστικών περιόδων, (β) έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και (γ) κατέχονται από την επιχείρηση για να χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς

### 1.2 *Παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων*

Όπως είναι γνωστό, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τόσο τα ενσώματα (π.χ. κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις κ.λπ.) όσο και τα ασώματα - άυλα (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, τεχνικές γνώσεις παραγωγής κ.λπ.) υπόκεινται με την πάροδο του χρόνου σε μείωση της αξίας τους και, συνεπώς, έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Οι παράγοντες που προκαλούν την μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων διακρίνονται σε φυσικούς και σε οικονομικούς.

#### 1.2.1 **Φυσικοί παράγοντες (Physical Factors)**

(α) *Συνήθης λειτουργική φθορά (ordinary wear and tear)*, στην οποία υπόκεινται τα ενσώματα πάγια στοιχεία. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται θετικά από την ένταση της λειτουργίας και αρνητικά από τη συντήρηση των στοιχείων. Αλλά και η *αχρησία* είναι δυνατό να προκαλεί μείωση της αξίας ορισμένων πάγιων στοιχείων, όπως λ.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία που παραμένουν στο ύπαιθρο φθείρονται γρηγορότερα από την αχρησία παρά από τη χρήση.

(β) *Ασυνήθης λειτουργική φθορά (unusual damage)*. Αυτή προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημμελούς συντηρήσεως αυτών. Μολονότι οι περισσότερες από τις ζημιές αυτές επισκευάζονται, όμως επιφέρουν κατά κανόνα μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων.

(γ) *Χρονική φθορά*, που επέρχεται με μόνη την πάροδο του χρόνου, η οποία ποικίλλει από στοιχείο σε στοιχείο. Στην αγροτική οικονομία λ.χ. το έμπυχο υποστατικό (ζώα έλξεως ή αναπαραγωγής) και τα δένδρα γηράσκουν με την πάροδο του χρόνου.

#### 1.2.2 **Οικονομικοί παράγοντες (Functional factors)**

(α) *Ιδιωτικοοικονομικοί*. Οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις γίνονται ακατάλληλες για χρησιμοποίηση, εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως λ.χ. όταν το εργοστάσιο μεταφέρεται σε άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάται η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία και γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται *ανεπαρκή*, ή όταν μεταβληθεί η χρησιμοποιούμενη πρώτη ή καύσιμη ύλη κ.λπ.

(β) *Κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες*. Τα πάγια στοιχεία, κυρίως τα μηχανήματα, υπόκεινται στην καλούμενη *οικονομική απαξίωση* (obsolescence), που σημαίνει αχρήστευση των παραγωγικών στοιχείων λόγω τεχνικών προόδων. Η συνεχής επιστημονική και τεχνική πρόοδος ρίχνει καθημερινά στην αγορά μηχανήματα οικονομικότερης λειτουργίας, που εκδηλώνεται γενικά με την επίτευξη χαμηλότερου κόστους παραγωγής ή με τη βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος. Η απαξίωση είναι δυνατό να προέρχεται ακόμη και από την αλλαγή μόδας, εξαιτίας της οποίας το παραγόμενο προϊόν έπαυσε να ζητείται από αγορά.

Στις πιο πολλές περιπτώσεις, κυρίως στα πάγια των βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχουμε ταυτόχρονη επίδραση όλων των παραπάνω παραγόντων, που επενεργούν με διάφορες και δυσπροσδιόριστες αναλογίες.

### **1.3. Έννοια της αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων**

Κατά τους περισσότερους συγγραφείς της Λογιστικής και της Οικονομικής των Επιχειρήσεων στη χώρα μας, απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου, εξαιτίας των παραγόντων που αναπτύξαμε στην προηγούμενη παράγραφο. Σκοπός των αποσβέσεων, λέγουν, είναι η αντικατάσταση των περιουσιακών στοιχείων που αποσβένονται, να μπορεί η επιχείρηση να διατηρεί ανέπαφη την παραγωγική της δυναμικότητα.

Την άποψη αυτήν υιοθετεί και ο νομοθέτης ορίζοντας ότι «η απόσβεση του ενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία 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 απαξίωση του...» (άρθ. 43§ 5δ ν. 2190/1920).

Εξάλλου, το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι «απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν προκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου της οικονομικής του απαξιώσεως».

Ωστε τόσο ο νόμος όσο και το Ε.ΓΛΣ. δεν απομακρύνονται της αντίληψης ότι απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων.

Η παραπάνω θεωρητική θεμελίωση των αποσβέσεων κρίνεται σήμερα ατελής. Η σύγχρονη αντίληψη τοποθετεί το θέμα των αποσβέσεων πάνω σε άλλη βάση. Τα πάγια στοιχεία αποκτούνται από την επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτή, λόγω της δυνατότητας τους να παράγουν εισόδημα. Θεωρούνται από την επιχείρηση σαν ένα απόθεμα οικονομικών υπηρεσιών που εξαντλούνται με τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή εισοδήματος. Κατά συνέπεια, καθώς οι οικονομικές υπηρεσίες των στοιχείων αναλίσκονται για την παραγωγή εισοδήματος, επιβάλλεται, σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή *matching principle*, μια αναλογία του συνολικού κόστους των στοιχείων αυτών να αντιπαρατίθεται προς το παραχθέν εισόδημα σαν έξοδο της περιόδου στην οποία παρήχθη το εισόδημα.

Ο τελικός σκοπός της επιχειρήσεως δεν είναι η παραγωγή αγαθών, αλλά η πραγματοποίηση κέρδους, δηλαδή η με την παραγωγή αγαθών πραγματοποίηση εσόδων ικανών να καλύψουν τα έξοδα και να αφήσουν ένα πλεόνασμα, που εκφράζει το κέρδος. Έτσι εξασφαλίζεται η επανείσπραξη όλων των εξόδων και συνεπώς και της αγοραστικής δύναμης που είχε επενδυθεί στα πάγια στοιχεία.

Αρα η γενική δικαιολογητική βάση των αποσβέσεων είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δυνάμεως που επενδύθηκε στα πάγια στοιχεία. Το αν η επιχείρηση θα αγοράσει το ίδιο με το αποσβεσμένο πάγιο στοιχείο είναι θέμα αποφάσεως της διοικήσεως της επιχειρήσεως, που θα κριθεί από τη σκοπιμότητα της αγοράς του νέου στοιχείου κατά το χρόνο της αγοράς.

Με βάση την παραπάνω παροχή, το *Accounting Terminology Bulletin No 1* (παράγ. 56) δίνει τον ακόλουθο ορισμό των αποσβέσεων: Η λογιστική των αποσβέσεων είναι ένα σύστημα λογιστικής που αποσκοπεί να επιμερίσει το κόστος

ή άλλη βασική αξία των ενσώματων κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία (αν υπάρχει), πάνω στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου (που μπορεί να είναι μια ομάδα στοιχείων) κατά ένα συστηματικό και ορθολογιστικό τρόπο. Είναι μια διαδικασία κατανομής και όχι εκτιμήσεως της αξίας των στοιχείων. Η ετήσια απόσβεση είναι το μέρος της συνολικής αποσβεστέας αξίας, το οποίο, με βάση ένα τέτοιο σύστημα καταλογίζεται στο έτος. Μολονότι κατά την κατανομή αυτήν μπορεί να λαμβάνονται υπόψη γεγονότα που συνέβησαν στη διάρκεια του έτους, η κατανομή αποσκοπεί να είναι μια μέτρηση των επιπτώσεων όλων αυτών των συμβάντων.

Τον ίδιο περίπου ορισμό της αποσβέσεως δίνει και το Δ.Λ.Π. αριθ. 4, που ορίζει ότι: «απόσβεση είναι ο επιμερισμός του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε λογιστικής περιόδου επιβαρύνουν τα αποτελέσματα αμέσως ή εμμέσως.

Από τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η απόσβεση αποτελεί έξοδο της επιχειρήσεως, το οποίο, μέσα στα πλαίσια της Λογιστικής του ιστορικού κόστους, είναι το κόστος κτήσεως των υπηρεσιών των πάγιων στοιχείων που αναλώθηκαν στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από την οποιαδήποτε αξία (τρέχουσα, αξία για την επιχείρηση κ.λπ.) του στοιχείου που αποσβένεται και, κατ' επέκταση, την αξία των υπηρεσιών που αναλώθηκαν.

#### **1.4 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων**

Με τις αποσβέσεις, όπως είπαμε, αποσκοπείται η «ορθολογική και συστηματική» κατανομή της αποσβεστέας αξίας και της επιβαρύνσεως των αποτελεσμάτων κάθε περιόδου με το ποσό που αναλογεί στις υπηρεσίες που το στοιχείο προσέφερε στη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της περιοδικής αποσβέσεως είναι:

- το κόστος κτήσεως του στοιχείου,
- η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του στοιχείου και
- η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή.

Σε ό, τι αφορά το κόστος κτήσεως μιλήσαμε πιο πάνω. Στα επόμενα αναπτύσσουμε για την υπολειμματική αξία και την ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων.

#### 1.4.1 Αποσβεστέα αξία

Αποσβεστέα είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου.

Κατά το νόμο, αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσεως (ή το κόστος ιδιοκατασκευής) των πάγιων στοιχείων, αυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων (άρθ. 43 § 5α ν. 2190/1920).

Κατά το Ε.ΓΛΣ. «αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου» περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα».

Το Ε.ΓΛΣ. ορίζει περαιτέρω, ότι «υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του».

Σύμφωνα με τις απόψεις της IASC, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι συχνά ασήμαντη και είναι δυνατό να μην υπολογίζεται κατά τον καθορισμό της αποσβέσιμης αξίας. Αν η υπολειμματική αξία πιθανολογείται ότι θα είναι σημαντική, εκτιμάται κατά το χρόνο κτήσεως του στοιχείου ή κατά το χρόνο οποιασδήποτε αναπροσαρμογής της αξίας του, με βάση την αξία ρευστοποίησης κατά το χρόνο αυτόν, παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη ζωή εξαντλήθηκε και η λειτουργία τους πραγματοποιήθηκε κάτω από συνθήκες παρόμοιες με αυτές κάτω από τις οποίες πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το νέο περιουσιακό στοιχείο. Σε όλες τις περιπτώσεις η μικτή υπολειμματική αξία μειώνεται κατά το υπολογιζόμενο κόστος διαθέσεως του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

## 2. Οι κυριότερες μέθοδοι αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων

Η λογιστική θεωρία και πράξη έχει επινοήσει πολλές μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων, οι βασικότερες των οποίων είναι:

(α) Στηριζόμενες στο χρόνο:

1. Μέθοδος του σταθερού ποσού.

(β) Στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του πάγιου στοιχείου:

2. Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.

3. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

(γ) Στηριζόμενες στη μειούμενη απόδοση του πάγιου στοιχείου:

4. Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του στοιχείου.

5. Μέθοδος του σταθερού ποσού επί μειούμενης βάσεως.

6. Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας.

7. Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας.

(δ) Μέθοδοι της αύξουσας αποσβέσεως.

8. Μέθοδοι του σύνθετου τόκου (μέθοδοι της ράντας και του χρεολυτικού κεφαλαίου).

9. Μέθοδοι της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων.

(ε) Ειδικά συστήματα αποσβέσεων.

10. Μέθοδος των αποθεμάτων.

11. Ομαδικό ή μικτό σύστημα αποσβέσεως.

(στ) Αποσβέσεις στοιχείων που υπόκεινται σε εξάντληση.

Μέθοδος αποσβέσεως φυσικών πηγών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

### ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ

### ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

#### 1 Έννοια και διακρίσεις των συμμετοχών

##### 1.1 Έννοια των συμμετοχών

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 5 του ν. 2190/1920 «ως συμμετοχές, που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της κατηγορίας «συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις»,

ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους». Οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται είναι οι ακόλουθοι: 18.00, 18.01, 18.02 – 18.03, 18.04 – 18.05, 18.07 – 18.08, 18.14, 18.15 – 18.16, 18.06, 18.11, 18.15.

Συμμετοχή, λοιπόν, κατά το νόμο και το Ε.ΓΛΣ. είναι οι μετοχές εκδόσεως άλλων ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) εφόσον πληρούν τις εξής δυο προϋποθέσεις:

(α) Οι κατεχόμενες μετοχές και τα εταιρικά μερίδια ΕΠΕ καθώς και οι εταιρικές μερίδες άλλης νομικής μορφής εταιριών να αντιπροσωπεύουν τουλάχιστο 10% του κεφαλαίου καθεμιάς από τις επιχειρήσεις αυτές και

(β) Οι κατεχόμενες μετοχές, εταιρικά μερίδια, κ.λπ. να αποκτήθηκαν από την εταιρία με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, δηλαδή να μην υπάρχει πρόθεση διαθέσεώς τους.

Το Ε.ΓΛΣ. ορίζει ότι αν δεν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, οι μετοχές, τα εταιρικά μερίδια κ.λπ. χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα. Στον ορισμό των χρεογράφων που δίνει το Ε.ΓΛΣ. ορθώς δεν περιλαμβάνονται τα εταιρικά μερίδια ΕΠΕ και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, παρά μόνο οι μετοχές των ανώνυμων εταιριών. Ορθότερο είναι να δεχθούμε ότι τα εταιρικά μερίδια ΕΠΕ και οι μερίδες συμμετοχής σε άλλης μορφής εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες κ.λπ.), εφόσον αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο από 10% του κεφαλαίου καθεμιάς από τις εταιρίες αυτές, αποτελούν «τίτλους του χαρακτήρα ακινητοποιήσεων» και εγγράφονται στο πάγιο ενεργητικό, αφού ούτε πρόθεση υπάρχει ούτε εύκολη είναι η ρευστοποίηση τους.

Σε ό,τι αφορά όμως τις μετοχές των ανώνυμων εταιριών που αντιπροσωπεύουν συμμετοχή κάτω του 10% του κεφαλαίου των εκδοτριών εταιριών, που κατά το Ε.ΓΛΣ. πρέπει να χαρακτηρίζονται χρεόγραφα, έχουμε τη γνώμη ότι πρέπει να γίνεται διάκριση με βάση τα σωστά επιστημονικά κριτήρια. Αν οι μετοχές κατέχονται ως μόνιμη τοποθέτηση και δεν υπάρχει πρόθεση της εταιρίας που τις κατέχει να τις πωλήσει μέσα στο επόμενο έτος, οι μετοχές αυτές πρέπει να εμφανίζονται στο λογαριασμό του παγίου «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων». Η λύση αυτή πρέπει ιδιαίτερα ν' ακολουθείται

για τις μετοχές των εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, για τις οποίες υφίσταται συνήθως δυσχέρεια ρευστοποιήσεως.

### **1.2. Διακρίσεις των συμμετοχών**

Οι συμμετοχές σύμφωνα με το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνονται σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 5 του ν. 2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

(α) «Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική». Στην περίπτωση που υπάρχει η σχέση αυτή, η θυγατρική επιχείρηση είναι συνδεδεμένη με τη μητρική και η μητρική είναι συνδεδεμένη με τη θυγατρική.

Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(αα) Όταν μια επιχείρηση «έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης».

### **1.3. Οφειλόμενες δόσεις και προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών**

Αφαιρετικά από (18.00 και 18.01) την αξία των συμμετοχών εμφανίζονται στον ισολογισμό:

(α) Οι οφειλόμενες δόσεις για την αποπληρωμή της αξίας μετοχών εκδόσεων άλλων ανώνυμων εταιριών.

(β) Οι προβλέψεις (53.06) για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) συνδεδεμένες και μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ο τρόπος αποτίμησης των συμμετοχών αυτών αναπτύσσεται.

Σημειώνεται ότι δε γίνεται πρόβλεψη για τυχόν υποτίμηση των συμμετοχών (18.00.19 και 18.01.19) σε ανώνυμες εταιρίες, γιατί η αποτίμηση αυτών γίνεται



μαζί με τα λοιπά χρεόγραφα στη συνολικά χαμηλότερη τιμή και τα ποσά των τυχόν υποτιμήσεων καταχωρούνται αμέσως σε μείωση της αξίας των συμμετοχών.

#### **1.4 Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ. στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται «οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές των λογαριασμών «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις». Εξάλλου, η τάξη του άρθρου 43 § 6α του νόμου ορίζει ότι «οι συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρίες και τα χρεόγραφα, καθώς και οι μετοχές ανώνυμων εταιριών και οι κάθε φύσης τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, αποτιμούνται...».

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι στον προκείμενο λογαριασμό περιλαμβάνεται:

(α) Οι κατεχόμενες από την εταιρία μετοχές εκδόσεως άλλων ανώνυμων εταιριών, που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως συμμετοχές ή ως χρεόγραφα, δηλαδή, οι μετοχές που αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο από 10% του κεφαλαίου κάθε εκδότριας εταιρίας και οι οποίες είτε δεν μπορούν να ρευστοποιηθούν εύκολα είτε κατέχονται από την εταιρία ως πάγια επένδυση.

(β) Τα κατεχόμενα από την εταιρία μερίδια ΕΠΕ και οι μερίδες συμμετοχής σε άλλης μορφής εταιρίες (Ε.Ε., Ο.Ε., κατά μετοχές ετερόρρυθμες, συνεταιρισμούς), που αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο από το 10% του κεφαλαίου κάθε εκδότριας εταιρίας.

(γ) Οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα τραπεζών και γενικά οι τίτλοι που από τη φύση τους αποτελούν χρεόγραφα, τους οποίους όμως δεν μπορεί ελεύθερα να διαθέσει η εταιρία. Μια τέτοια δέσμευση διαθέσεως τέτοιων τίτλων δυνατό να πηγάζει από διάταξη νόμου, όπως λ.χ. στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τα χρεόγραφα που βρίσκονται σε ασφαλιστική τοποθέτηση, στις τράπεζες για τις υποχρεωτικές επενδύσεις σε έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου κ.λπ. ή από δικαστική απόφαση, όπως λ.χ. λόγω κατασχέσεως, ή τέλος από ιδιωτική βούληση, όπως λ.χ. όταν τα χρεόγραφα έχουν ενεχυριαστεί σε τράπεζα για εξασφάλιση δανείου, εγγυητικής επιστολής κ.λπ.

Γενικότερα πρέπει να δεχθούμε ότι στο λογαριασμό εμφανίζονται οι παραπάνω τίτλοι που είτε δεν μπορούν να ρευστοποιηθούν εύκολα είτε Κατέχονται από την εταιρία ως πάγια επένδυση.

Από τα όσα εκτέθηκαν εξάγεται το συμπέρασμα ότι στον προκείμενο λογαριασμό εμφανίζονται οι τίτλοι εκδόσεως άλλων εταιριών, οργανισμών, Δημοσίου κ.λπ. που δεν αποτελούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα.

Η αποτίμηση των τίτλων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων γίνεται: (α) αν πρόκειται για μετοχές ανώνυμων εταιριών, (β) αν πρόκειται για τίτλους εκδόσεως εταιριών άλλων εκτός από ανώνυμες και (γ) Αν πρόκειται για ομολογίες, έντοκα γραμμάτια Δημοσίου και λοιπούς τίτλους που από τη φύση τους μπορούν να χαρακτηριστούν χρεόγραφα.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός έπρεπε να εμφανίζεται στον ισολογισμό ευθύς μετά το λογαριασμό «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» και το υπόλοιπο του να συναθροίζεται με τα υπόλοιπα των λογαριασμών των συμμετοχών και να εκπίπτονται στη συνέχεια οι οφειλόμενες δόσεις και των μετοχών που εντάσσονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό. Η εμφάνιση του μεταξύ των λογαριασμών των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, πέρα του θέματος της εμφανίσεως των οφειλόμενων δόσεων των μετοχών, δεν είναι κατά τη γνώμη μας η ενδεδειγμένη.

## **2. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**

### **2,1 Έννοια των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων**

Όπως πιο κάτω αναπτύσσεται, στους λογαριασμούς των απαιτήσεων περιλαμβάνονται όλες οι αξιώσεις της επιχειρήσεως κατά τρίτων για παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, κυρίως δε χρήματος. Στην ίδια παράγραφο αναπτύσσεται η διάκριση των απαιτήσεων σε *εμπορικές* και *μη εμπορικές* (ή ειδικές).

Ο ν. 2190,1920 (άρθρο 42ε § 6), εναρμονιζόμενος με το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού».

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, μακροπρόθεσμη είναι η απαίτηση της επιχειρήσεως κατά τρίτων, ανεξάρτητα αν πρόκειται για απαίτηση εμπορική ή μη αρκεί η προθεσμία εξοφλήσεως της να λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Έτσι,

για τον ισολογισμό της 31.12.20+0, ως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις χαρακτηρίζονται εκείνες που λήγουν μετά την 31.12.20+1.

Οι λοιπές απαιτήσεις, δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως (στο παράδειγμα μας οι λήγουσες μέχρι 31.12.20+1) θεωρούνται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στην κατηγορία των απαιτήσεων.

Τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στην επόμενη χρήση (στο παράδειγμα μας τα εισπρακτέα ποσά μέχρι 31.12.20+1) είναι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό με τον τίτλο «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες την επόμενη χρήση».

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται ως *επισφαλείς* εμφανίζονται στο κυκλοφορούν με τον τίτλο «Επισφαλείς - επίδικοι πελάτες και χρεώστες».

Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα κρατούντα στη χώρα μας, στην ονομαστική τους αξία και όχι στην παρούσα αξία αυτών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, όπως θα ήταν ορθότερο. Μόνο για τις απαιτήσεις που έχουν ενσωματωθεί σε γραμμάτια εισπρακτέα λογίζονται και εκπίπτονται από την ονομαστική αξία αυτών οι μη δουλευμένοι τόκοι κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Οι επιμέρους λογαριασμοί των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό σχολιάζονται στις επόμενες παραγράφους.

### **2. 2.1. Γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ και σε ξένα νομίσματα, των οποίων η λήξη υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Τα γραμμάτια εισπρακτέα λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση και εμφανίζονται στο λογαριασμό του κυκλοφορούντος ενεργητικού «γραμμάτια εισπρακτέα».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν κάνει διάκριση των γραμματίων εισπρακτέων αποδοχής συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων συμμετοχικού ενδιαφέροντος και αποδοχής τρίτων. Στο σχολιαζόμενο, συνεπώς, λογαριασμό περιλαμβάνονται όλα

τα εμπρόθεσμα γραμμάτια, ανεξάρτητα ποιος είναι ο αποδέκτης τους και αν προέρχονται ή όχι από εμπορική συναλλαγή.

Οι μη δουλευμένοι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα, στο τέλος της χρήσεως, γραμμάτια είναι δυνατό να υπολογιστούν και να εμφανιστούν στον ισολογισμό αφαιρετικά από την αξία των γραμματίων. Ο χειρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός για την εταιρία, η οποία έχει τη δυνατότητα να μην υπολογίζει και να μην εμφανίζει στον ισολογισμό τους μη δουλευμένους τόκους. Αν όμως οι μη δουλευμένοι τόκοι υπολογιστούν και εμφανιστούν σε κάποια χρήση, υποχρεωτικά οι τόκοι αυτοί πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στον ισολογισμό και στις επόμενες χρήσεις.

### **2.2.2. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρίας σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα, οι οποίες δεν εντάσσονται στους προηγούμενους λογαριασμούς μακροπρόθεσμων απαιτήσεων. Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει ενδεικτικά τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρίας κατά των μετόχων της, εκτός βέβαια από το οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο που εμφανίζεται σε άλλους λογαριασμούς.
- Τις «δοσμένες εγγυήσεις», δηλαδή τα ποσά που καταβάλλει η εταιρία ως εγγύηση, εφόσον η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ**

### **ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

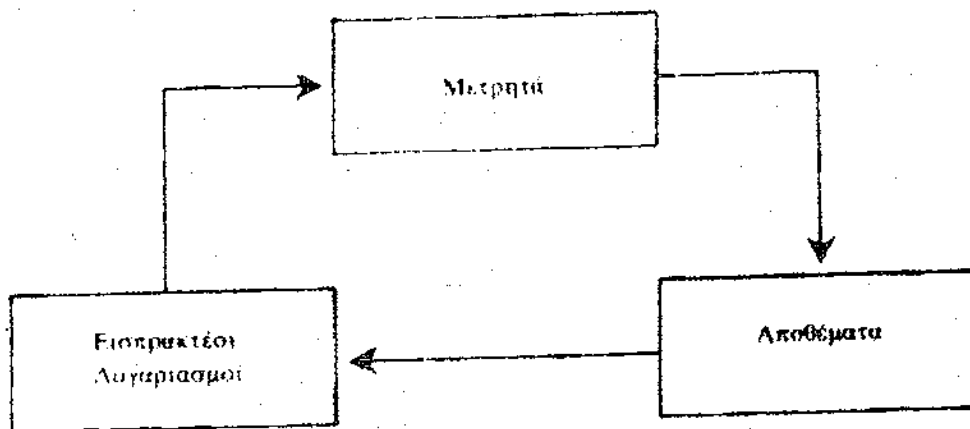
#### **1. Ο λειτουργικός κύκλος της επιχειρήσεως**

Ο ορός «λειτουργικός κύκλος» (operating cycle) της επιχειρήσεως σημαίνει τη μέση χρονική περίοδο που απαιτείται μεταξύ της αγοράς των αποθεμάτων της τελικής εισπράξεως χρημάτων από την πώληση τους. Η λέξη «κύκλος» δηλώνει την κυκλική ροή του κεφαλαίου από μετρητά σε αποθέματα, από αποθέματα σε απαιτήσεις και από απαιτήσεις πάλι σε μετρητά. Η σειρά των συναλλαγών που

συμπληρώνουν ένα πλήρη λειτουργικό κύκλο σε μια βιομηχανική επιχείρηση έχει συνήθως ως εξής:

- Αγορά των αποθεμάτων (πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ.).
- Βιομηχανοποίηση για την παραγωγή των προϊόντων.
- Πώληση των προϊόντων με πίστωση.
- Είσπραξη των απαιτήσεων από την πώληση των προϊόντων.

Στις εμπορικές επιχειρήσεις ο κύκλος των συναλλαγών σε σχέση με τις βιομηχανικές είναι συντομότερος και μπορεί να απεικονιστεί με το ακόλουθο διάγραμμα:



Ο λειτουργικός κύκλος στις περισσότερες επιχειρήσεις είναι σημαντικά βραχύτερος από ένα έτος. Οι εμπορικές επιχειρήσεις έχουν λειτουργικό κύκλο βραχύτερο σε σχέση με τις βιομηχανικές. Σε μια επιχείρηση λ.χ. που εμπορεύεται είδη ταχείας κυκλοφορίας (π.χ. ένα supermarket) ο λειτουργικός κύκλος συμπληρώνεται σε λίγες εβδομάδες, ενώ σε μια βιομηχανία παραγωγής καλλυντικών σε λίγους μήνες. Σε ορισμένες όμως επιχειρήσεις, ο λειτουργικός κύκλος εκτείνεται πέρα από 12 μήνες, όπως λ.χ. στις ναυπηγικές, στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις υλοτομίας, φυτειών, κ.λπ.

Η διάρκεια του λειτουργικού κύκλου είναι σημαντική για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στον ισολογισμό της επιχείρησης.

## 2 Έννοια του κυκλοφορούντος ενεργητικού

### 2.1. Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

Κυκλοφορούντα (circulating), τρέχοντα (current) ή εργαζόμενα (working) περιουσιακά στοιχεία, στη λογιστική ορολογία, είναι τα μετρητά και τα άλλα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία λογικά αναμένεται να μετατραπούν σε μετρητά ή να πωληθούν ή να αναλωθούν μέσα σε χρονική περίοδο ενός έτους ή μέσα στον ομαλό λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος του έτους. Δηλαδή, στις περιπτώσεις που η διάρκεια του λειτουργικού κύκλου είναι μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες, όπως λ.χ. στις καπνοβιομηχανίες και στις επιχειρήσεις υλοτομίας, σαν βάση πρέπει να λαμβάνεται όχι το έτος αλλά η μεγαλύτερη χρονική περίοδος του λειτουργικού κύκλου. Όταν ο λειτουργικός κύκλος μιας συγκεκριμένης επιχειρήσεως δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς πρέπει να πρυτανεύει ο κανόνας του ενός έτους.

Μολονότι ο παραπάνω ορισμός των κυκλοφορούντων στοιχείων είναι σαφής, συχνά ανακύπτουν προβλήματα στην πράξη. Η εκτίμηση του «φυσιολογικού λειτουργικού κύκλου και η στάθμιση ότι τα συγκεκριμένα στοιχεία «αναμένεται λογικά να μετατραπούν σε μετρητά» επαφίονται στην κρίση των λογιστών. Είναι δε αξιοσημείωτο, ότι οι καταρτίζοντες τον ισολογισμό έχουν την τάση να εντάσσουν στο κυκλοφορούν ορισμένα κονδύλια που δεν έχουν θέση σ' αυτό, για να διευρύνουν το κεφάλαιο κινήσεως της επιχειρήσεως, λ.χ. Τα εισαγμένα στο χρηματιστήριο χρεόγραφα είναι δυνατό να ταξινομηθούν στο κυκλοφορούν ή στο πάγιο, ανάλογα με την πρόθεση της διοικήσεως. Αν υπάρχει πρόθεση της διοικήσεως να κρατηθούν τα χρεόγραφα πέραν της περιόδου που χαρακτηρίζει τα κυκλοφορούντα στοιχεία, τα χρεόγραφα πρέπει να ενταχθούν στο πάγιο. Έτσι, μια απλή μεταβολή στην πρόθεση της διοικήσεως δυνατόν ν' αλλάξει την εγγραφή των χρεογράφων στο πάγιο ή στο κυκλοφορούν.

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, μεταξύ των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό πρέπει να είναι:

(α) Τα μετρητά και οι καταθέσεις στις Τράπεζες για τρέχουσες συναλλαγές. Μετρητά και καταθέσεις στις τράπεζες, που η χρησιμοποίησή τους για τρέχουσες συναλλαγές υπόκειται σε δεσμεύσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, μόνο αν η διάρκεια των δεσμεύσεων περιορίζεται στο χρόνο εξοφλήσεως μιας υποχρέωσης, που περιλαμβάνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ή αν οι δεσμεύσεις λήγουν μέσα σε ένα έτος.

(β) Τα χρεόγραφα που δεν προορίζονται να παραμείνουν στην κατοχή της επιχειρήσεως και τα οποία, είναι δεκτικά άμεσου εκποιήσεως.

(γ) Οι απαιτήσεις από συναλλαγές και οι λοιπές απαιτήσεις που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Οι απαιτήσεις από συναλλαγές ενδέχεται να περιλαμβάνονται, στο σύνολό τους, στο κυκλοφορούν ενεργητικό, με την προϋπόθεση ότι θα αναφέρεται το ποσό που δεν αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σ' ένα χρόνο.

(δ) Τα αποθέματα.

(ε) Οι προκαταβολές για την αγορά στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.

(στ) Τα προπληρωθέντα έξοδα που αναμένεται να απορροφηθούν μέσα σε ένα έτος από τη χρονολογία κλεισίματος του ισολογισμού. Τα έξοδα αυτά εναλλάσσονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, όχι επειδή πρόκειται να μετατραπούν σε μετρητά, αλλά επειδή αν δεν είχαν καταβληθεί προκαταβολικά θα καταβάλλονταν μέσα στη διάρκεια του λειτουργικού κύκλου, ή του έτους κατά περίπτωση, και συνεπώς θα χρησιμοποιούνταν κυκλοφοριακά στοιχεία.

Εξάλλου, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην κατηγορία του κυκλοφορούντος ενεργητικού στα εξής στοιχεία: (α) τα μετρητά και οι εισπρακτέες σε μετρητά απαιτήσεις, τα οποία μετρητά προορίζονται για μη τρέχουσες λειτουργικές ανάγκες, όπως λ.χ. για επιστροφή τμήματος του μετοχικού κεφαλαίου στους μετόχους ή για την απόκτηση ή κατασκευή πάγιων στοιχείων ή την εξόφληση μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, (β) οι επενδύσεις σε χρεόγραφα (εμπορεύσιμα ή μη) ή προκαταβολές που έγιναν με το σκοπό ελέγχου, συμμετοχής ή για την απόκτηση άλλου συνεχούς πλεονεκτήματος σε μια επιχείρηση, (γ) οι απαιτήσεις που προκύπτουν από ασυνήθεις συναλλαγές (πχ. πώληση παγίων, ή δάνεια ή προκαταβολές σε θυγατρικές, στους διευθυντές, στο προσωπικό), που δεν αναμένονται να εισπραχθούν μέσα σε δώδεκα μήνες, (δ) τα πάγια στοιχεία, (ε) οι μακροπρόθεσμες προκαταβολές που θα επιβαρύνουν τις λειτουργικές εργασίες μερικών ετών ή που έγιναν για μετεγκατάσταση του εργοστασίου ή για ορισμένους τύπους δαπανών ερευνών και αναπτύξεως.

## **2.2 Κατά την κείμενη νομοθεσία**

Ο νόμος 2190/1920 δεν καθορίζει με ρητή διάταξη την έννοια του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Η έννοια όμως αυτού προκύπτει έμμεσα από τη διάταξη του άρθρου 42ε § 2 που οριοθετεί το περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού και από τη διάταξη της §6 του ίδιου άρθρου και νόμου που ορίζει ποιες απαιτήσεις θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Όπως προκύπτει λοιπόν από το συνδυασμό των διατάξεων αυτών, στο κυκλοφορούν ενεργητικό εντάσσονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δεν καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό, δηλαδή τα αγαθά, οι αξίες και τα δικαιώματα που δεν προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια μορφή στην εταιρία, αλλά προορίζονται να κυκλοφορήσουν (πωληθούν, αναλωθούν, εισπραχθούν κ.λπ.) μέσα στην επόμενη χρήση.

Εξάλλου, σύμφωνα με το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο υιοθετείται από το νόμο, στο κυκλοφορούν καταχωρούνται οι εξής υποκατηγορίες στοιχείων: (α) τα αποθέματα, (β) οι απαιτήσεις (γ) τα χρεόγραφα, και (δ) τα διαθέσιμα.

### **3 Εμφάνιση των αποθεμάτων στον ισολογισμό**

#### **3.1 Γενικά**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και κατ' επέκταση ο νόμος, επιβάλλουν την εμφάνιση των αποθεμάτων στο κυκλοφορούν ενεργητικό με βάση το βαθμό ρευστοποιήσεώς τους. Έτσι, η παρουσίαση των αποθεμάτων αρχίζει από τα εμπορεύματα που έχουν τον σχετικά υψηλότερο βαθμό ρευστοποιήσεώς και καταλήγει στις προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων που έχουν το χαμηλότερο βαθμό ρευστοποιήσεώς. Η κατάταξη αυτή έρχεται σε αντίθεση προς τη γενική αρχή που διέπει το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ. δηλ. την αρχή της κατάταξεως των περιουσιακών στοιχείων με σειρά αντίθετη του βαθμού ρευστοποιήσεώς τους.

Τα αποθέματα εμφανίζονται στον ισολογισμό στις ακόλουθες κατηγορίες και τίτλους λογαριασμών:

- Εμπορεύματα
- Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή - Υποπροϊόντα και Υπολείμματα.
- Παραγωγή σε εξέλιξη.
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Αναλώσιμα υλικά - Ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας. Δηλ. οι λογαριασμοί 20,21,22,23,24,25,26, και 28.
- Προκαταβολές για αγορές εμπορευμάτων. 32.01, 32.02, 32.03) και (50πλην του 50.08).

#### **3.2 Εμπορεύματα**

Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Η



επιχείρηση δεν μεταβάλλει τη φυσική μορφή των αγαθών αυτών, αλλά τα διαθέτει με τη μορφή που τα απόκτησε.

Με βάση τον ορισμό αυτό και τα όσα αναπτύξαμε περί του λειτουργικού προορισμού των στοιχείων, στην κατηγορία των εμπορευμάτων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά των πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται με τη μορφή που η Επιχείρηση τα αγόρασε.

### *3.3. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή - υποπροϊόντα και υπολείμματα*

Με τον τίτλο αυτόν εμφανίζονται στον ισολογισμό οι ακόλουθες κατηγορίες αποθεμάτων:

- *Έτοιμα προϊόντα*

Είναι τα υλικά αγαθά που έχουν παραχθεί, κατασκευαστεί ή συναρμολογηθεί από την επιχείρηση και είναι ολοκληρωμένα και έτοιμα για πώληση, λ.χ. στην τσιμεντοβιομηχανία οι σάκοι τσιμέντων, στην αλευροβιομηχανία τα συσκευασμένα άλευρα, στην καπνοβιομηχανία τα κιτία σιγαρέτων, κ.λπ.

Με βάση τον ορισμό αυτό και τα όσα αναπτύξαμε περί του λειτουργικού προορισμού των στοιχείων, στην κατηγορία των έτοιμων προϊόντων εντάσσονται και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και τα είδη συσκευασίας που παράγονται από την επιχείρηση με σκοπό να πωλούνται, λ.χ. έτοιμα προϊόντα θεωρούνται για τη βαρελοποιία τα βαρέλια που παράγει για τη συσκευασία προϊόντων άλλων επιχειρήσεων ή για τη χημική βιομηχανία οι χημικές ύλες που παράγει για να τις πωλήσει στις φαρμακευτικές βιομηχανίες.

- *Ημιτελή (ή ημικατεργασμένα) προϊόντα*

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 τους κατάσταση λ.χ. στη τσιμεντοβιομηχανία το κλίνκερ.

- *Υποπροϊόντα*

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 επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια, λ.χ. σε μια ελαιουργία ο πυρήνας, σε μια αλευροβιομηχανία τα πίτυρα.

- *Υπολείμματα*

Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

### **3.4 Παραγωγή σε εξέλιξη**

Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά την απογραφή τέλους χρήσεως βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Δηλαδή, πρόκειται για υλικά αγαθά η επεξεργασία των οποίων είχε αρχίσει αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί κατά το χρόνο της απογραφής ώστε να είναι δυνατό να πωληθούν.

Τα υλικά που χαρακτηρίζονται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» αποτιμούνται στο κόστος παραγωγής, που περιλαμβάνει: (α) το κόστος των άμεσων υλικών, (β) το κόστος της άμεσης εργασίας και (γ) αναλογία γενικών βιομηχανικών εξόδων.

### **3.5. Πρώτες και βοηθητικές ύλες - αναλώσιμα υλικά - ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας**

Με τόν τίτλο αυτό εμφανίζονται στον ισολογισμό οι ακόλουθες κατηγορίες αποθεμάτων:

- *Πρώτες ύλες*

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατάσκευη προϊόντων. Δηλαδή, πρόκειται περί ενσώματων αγαθών που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές η επιχείρηση με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή

προϊόντων για πώληση λ.χ. στην ελαιουργία το ελαιόλαδο, στη σαπωνοποιία το πυρηνέλαιο, στην αλευροβιομηχανία το σιτάρι, στην καπνοβιομηχανία τα καπνά, κ.λπ.

- *Βοηθητικές ύλες*

Είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών, οι οποίες όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν της παραγωγής, λ.χ. τα αρώματα στη σαπωνοποιία.

- *Υλικά συσκευασίας*

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό τη χρησιμοποίηση τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φθάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Τα υλικά συσκευασίας είναι μιας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται στην πωλούσα τα προϊόντα επιχείρηση, λ.χ. χαρτί περιτυλίξεως, χαρτοσάκκοι, πλαστικά ή χάρτινα κυτία, πλαστικές φιάλες κ.λπ., που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των πωλούμενων προϊόντων.

- *Αναλώσιμα ολικά*

Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της, λ.χ. υλικά καθαριότητας των τμημάτων παραγωγής, τα λάδια συντηρήσεως των μηχανών.

- *Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων*

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

- *Είδη συσκευασίας*

Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο 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, όπως λ.χ. οι φιάλες αναψυκτικών ή υγραερίων, πλαστικά ή ξύλινα βαρέλια.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'

### ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

#### 1. Έννοια και διακρίσεις των απαιτήσεων

##### 1.1 Έννοια των απαιτήσεων

Ο όρος «απαίτηση», υπό ευρεία έννοια, περιλαμβάνει όλες τις αξιώσεις που έχει η επιχείρηση κατά φυσικών ή νομικών προσώπων για παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, κυρίως δε χρήματος. Οι απαιτήσεις εμφανίζονται μέσα από το λογαριασμό 30(εκτός του 30.97 και 30.99) και 31.

##### 1.2 Διακρίσεις των απαιτήσεων

Ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο κριτήριο, οι απαιτήσεις διακρίνονται ως εξής:

##### 1.2.1 Απαιτήσεις οργανικές (εμπορικές) και ανόργανες (ειδικές)

Οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως προέρχονται κυρίως από τις συναλλαγές της με τρίτους, δευτερευόντως δε από αδικοπραξίες τρίτων κατ' αυτής. Ανάλογα με το αν οι συναλλαγές, από τις οποίες προέρχονται οι απαιτήσεις, εμπίπτουν ή όχι στο κύριο αντικείμενο των εργασιών της επιχειρήσεως, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε δυο σημαντικές κατηγορίες:

(α) Σε απαιτήσεις οργανικές (ή εμπορικές), δηλαδή αυτές που προέρχονται από την πώληση προϊόντων της επιχειρήσεως ή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες. Οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται λογιστικά στο λογαριασμό «πελάτες», αν προέρχονται από πωλήσεις σε ανοικτό λογαριασμό ή στο λογαριασμό «γραμμάτια εισπρακτέα» αν οι πελάτες αποδέχτηκαν συναλλαγματικές ή γραμμάτια «εις διαταγήν» της επιχειρήσεως.

(β) Σε απαιτήσεις ανόργανες ή ειδικές (ή μη εμπορικές), δηλαδή αυτές που δεν προέρχονται από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, αλλά από διάφορες άλλες αιτίες. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να συνίστανται από ανοικτούς λογαριασμούς ή από γραμμάτια εισπρακτέα και μπορεί να αποτελούν τρέχουσες (κυκλοφορούσες) ή μη τρέχουσες απαιτήσεις. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων ειδικών απαιτήσεων είναι τα ακόλουθα:

- Απαιτήσεις κατά τρίτων από ζημιές που προξένησαν σε βάρος της επιχειρήσεως.

- Απαιτήσεις κατά του Δημοσίου για επιστροφή φόρων.
- Δάνεια προς εξαρτημένες επιχειρήσεις.
- Δάνεια προς το προσωπικό της επιχείρησης.
- Εισπρακτέα μερίσματα.
- Απαιτήσεις κατά ασφαλιστικών εταιριών για ασφαλισμένες ζημιές.
- Προκαταβολές σε απόδοση λογαριασμού.
- Δοσμένες εγγυήσεις.
- Απαιτήσεις κατά μετόχων από αύξηση κεφαλαίου.
- κ.λπ.

### 1.2.2 Απαιτήσεις μακροπρόθεσμες - βραχυπρόθεσμες

Ανάλογα με το χρόνο ρευστοποιήσεώς τους, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Ειδικότερα:

*Κατά το νόμο και το Ε.ΓΛΣ.*

Ο νόμος, εναρμονισμένος με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις (δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως) είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού» (άρθρο 42ε § 6 ν. 2190/1920).

Έτσι, σύμφωνα με το νόμο και το Ε.ΓΛΣ, αν η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι η 31.12.20+1, όλες οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μέσα στην επόμενη χρήση 20+2 θεωρούνται *βραχυπρόθεσμες* και καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό, ενώ όλες οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά την 31.12.20+2 χαρακτηρίζονται *μακροπρόθεσμες* και καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται επίσης και τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στην επόμενη χρήση.

Οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται επισφαλείς καταχωρούνται στο λογαριασμό του κυκλοφορούντος ενεργητικού «επισφαλείς - επίδικοι πελάτες και χρεώστες».

*Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις*

Κατά τις απόψεις του ΑΙCΡΑ, οι απαιτήσεις που αναμένεται λογικά να εισπραχθούν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή κατά τη διάρκεια του φυσιολογικού λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως, αν αυτός είναι μεγαλύτερος του έτους, χαρακτηρίζονται βραχυπρόθεσμες. Αντίθετα, αν οι απαιτήσεις αναμένεται λογικά να εισπραχθούν σε περίοδο μεγαλύτερη του έτους ή μεγαλύτερη του φυσιολογικού κύκλου της επιχειρήσεως, αν αυτός είναι μεγαλύτερος του έτους, θεωρούνται μακροπρόθεσμες.

Ειδικότερα, οι απαιτήσεις που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές της επιχειρήσεως, δηλαδή οι εμπορικές απαιτήσεις της επιχειρήσεως (κυρίως ο λογαριασμός «πελάτες») καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Αν μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και τέτοιες απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά από 12 μήνες γίνεται σχετική σημείωση αυτών είτε σε παρένθεση κοντά στον τίτλο του λογαριασμού είτε με σημείωση στο σώμα του ισολογισμού, π.χ.: Πελάτες (περιλαμβάνονται απαιτήσεις από συμβόλαια που λήγουν από 12-24 μήνες συνολικού ποσού ευρώ 20.000 ) ευρώ 100.000.

Οι λογαριασμοί απαιτήσεων ή γραμματίων που οφείλονται στην επιχείρηση από τους διευθυντές, το προσωπικό ή τις θυγατρικές εταιρίες πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό χωριστά και να μην περιλαμβάνονται υπό το γενικό τίτλο λογαριασμοί απαιτήσεων ή γραμμάτια εισπρακτέα.

Οι απαιτήσεις από πωλήσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις δεν πρέπει να εμφανίζονται χωριστά, αλλά να περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς «πελάτες» ή «γραμμάτια εισπρακτέα». Αντίθετα, οι προκαταβολές σε θυγατρικές θεωρούνται συνήθως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο πάγιο υπό το λογαριασμό «επενδύσεις».

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο νόμος, ως κριτήριο διαχωρισμού των στοιχείων σε πάγια και κυκλοφορούντα, δέχονται σε κάθε περίπτωση τη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο από τη λήξη της χρήσεως, έστω κι αν ο λειτουργικός κύκλος της επιχειρήσεως καταλαμβάνει επιμηκέστερη περίοδο. Έτσι, αν λ.χ. ο φυσιολογικός λειτουργικός κύκλος μιας ναυπηγικής επιχειρήσεως είναι τρία έτη, οι απαιτήσεις που προβλέπεται να εισπραχθούν μέσα σε τρία έτη, από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού χαρακτηρίζονται, σύμφωνα με τις απόψεις του ΑΙCΡΑ βραχυπρόθεσμες, ενώ σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. βραχυπρόθεσμες θεωρούνται μόνο εκείνες που προβλέπεται να εισπραχθούν μέσα σε δώδεκα μήνες.

### 1.2.3 Απαιτήσεις ασφαλείς, επισφαλείς και ανεπίδεκτες εισπράξεως

Με βάση τη φερεγγυότητα των οφειλετών, οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως διακρίνονται σε απαιτήσεις ασφαλούς εισπράξεως, σε απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως και σε ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις, Ειδικότερα:

α) *Ασφαλούς εισπράξεως* είναι η απαίτηση για την οποία, κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού, υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί στο ακέραιο.

β) *Επισφαλής* κρίνεται η απαίτηση, όταν διαγράφεται, αλλά δεν είναι πλήρως αποδειγμένη, η αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει την υποχρέωση του. Είναι, δηλαδή, *αβέβαιο* αν ο πελάτης θα εκπληρώσει την υποχρέωση του προς την επιχείρηση. Ενδείξεις τέτοιας αδυναμίας αποτελούν κυρίως οι μεγάλες και συνεχιζόμενες ζημιές του οφειλέτη, εξαιτίας των οποίων έχασε σημαντικό τμήμα των κεφαλαίων του, η σημαντική καθυστέρηση εξοφλήσεως των χρεών του, η ποινική δίωξη του για οφειλόμενους προς το Δημόσιο φόρους και για υποχρεώσεις του προς ασφαλιστικούς οργανισμούς, η συχνή διαμαρτύρηση συναλλαγματικών αποδοχής του, κ.λπ.

γ) *Ανεπίδεκτη εισπράξεως* απαίτηση θεωρείται εκείνη που η είσπραξη της διά της νόμιμης οδού είναι αδύνατη. Αυτό συμβαίνει κυρίως:

- σε περίπτωση πτωχεύσεως του πελάτη χωρίς ή με ασήμαντο ενεργητικό,
- σε περίπτωση θανάτου του πελάτη χωρίς να καταλείπει περιουσία και χωρίς να αφήνει κληρονόμους που να αποδέχονται την κληρονομιά,
- σε περίπτωση κακόβουλης αποδημίας χωρίς να αφήσει περιουσία,
- σε περίπτωση που η επιχείρηση άσκησε εναντίον του πελάτη όλα τα ένδικα μέσα κι αυτά αποδείχτηκαν ατελέσφορα,
- σε περίπτωση επιτεύξεως εξώδικου ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεπίδεκτο εισπράξεως θεωρείται το τμήμα που περικόπηκε.

Η τυχόν ύπαρξη ελπίδας ότι στο απώτερο μέλλον θα εισπραχθεί η απαίτηση που, σύμφωνα με τα παραπάνω, κρίνεται ανεπίδεκτη εισπράξεως, δε μεταβάλλει το χαρακτηρισμό αυτής ως ανεπίδεκτης εισπράξεως.

## 2. Εμφάνιση των απαιτήσεων στον ισολογισμό

### 2.1. Πελάτες

Ο λογαριασμός εμφανίζει τις ασφαλούς εισπράξεως απαιτήσεις της εταιρίας κατά των πελατών της, που προέρχονται από πωλήσεις προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών προς αυτούς.

Κατά το Ε.ΓΛΣ. στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται:

- Οι απαιτήσεις της εταιρίας από πωλήσεις της προς πελάτες εσωτερικού (ιδιώτες, νομικά πρόσωπα ιδιωτικού και δημόσιου δικαίου, δημόσιο, δημόσιες επιχειρήσεις, κ.λπ.).
- Οι απαιτήσεις της εταιρίας από πωλήσεις της προς πελάτες εξωτερικού. Οι απαιτήσεις αυτές, ως απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα, αποτιμούνται κατά τη σύνταξη του ισολογισμού με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού.
- Οι δοσοληψίες με τους αντιπροσώπους - υπαντιπροσώπους της εταιρίας, όταν αφορούν πωλήσεις και, γενικά, όταν είναι όμοιες με τις δοσοληψίες με πελάτες, ενώ όταν αναφέρονται σε άλλες συναλλαγές ή σχέσεις εμφανίζονται στο λογαριασμό «χρεώστες διάφοροι».
- Τα ποσά που, με βάση κάποιο συμβατικό όρο, παρακρατούν για ορισμένο χρονικό διάστημα οι πελάτες της εταιρίας ως εγγύηση (καλής εκτελέσεως της παραγγελίας τους κλπ).

Ο λογαριασμός του πελάτη χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολογίου ή δελτίου λιανικής πώλησεως), δηλαδή με την αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων, μειωμένη με την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη με το Φ.Π.Α. ή άλλο φόρο καταναλώσεως (όταν επιβάλλεται τέτοιος φόρος) και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βαρύνουν τον πελάτη.

Γενικά οι λογαριασμοί των πελατών χρεώνονται με τα ποσά που θα εισπραχθούν απ' αυτούς κατά την εξόφληση της υποχρεώσεώς τους. Οι εκπτώσεις, συνεπώς, που χορηγούνται από την εταιρία στους πελάτες της και οι οποίες δεν αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησεως πρέπει επίσης να καταχωρούνται σε πίστωση των λογαριασμών των πελατών.

Το Ε.ΓΛΣ. διακρίνει τις εκπτώσεις, ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνται, στις ακόλουθες κατηγορίες:



(α) Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.

(β) Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφτεί το όριο ή τα όρια πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι.

(γ) Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας.

(δ) Ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

Τέλος σημειώνουμε ότι στην πράξη ακολουθείται ευρύτατα η τακτική τα γραμμάτια (και συναλλαγματικές) αποδοχής των πελατών της εταιρίας (που έληξαν και δεν εξοφλήθηκαν) να καταχωρούνται στον ενήμερο λογαριασμό του πελάτη και να εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τις ενήμερες απαιτήσεις της εταιρίας έναντι των πελατών της.

Η τακτική αυτή, όπως είναι προφανές, δεν είναι ορθή, γιατί η μη εμπρόθεσμη εξόφληση των γραμματίων από τους οφειλέτες τους παρουσιάζει, τις περισσότερες φορές, κάποια πρόσκαιρη ή μόνιμη, οικονομική αδυναμία των οφειλετών, Για το λόγο αυτόν το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο νόμος επιβάλλουν την εμφάνιση των συναλλαγματικών αυτών υπό τον τίτλο: «γραμμάτια σε καθυστέρηση».

### **3 Γραμμάτια εισπρακτέα**

#### **3.1 Γενικά**

Με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα» εμφανίζονται στον ισολογισμό οι απαιτήσεις της εταιρίας κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν», οι οποίοι τίτλοι είναι εισπρακτέοι μέσα στην επόμενη χρήση. Οι τίτλοι, η λήξη των οποίων υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες από το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού, εμφανίζονται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού με τον τίτλο «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως».

Τα γραμμάτια δυνατό να είναι σε ευρώ ή σε άλλα νομίσματα. Τα γραμμάτια σε δραχμές καταχωρούνται στα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό ονομαστική τους αξία, από αυτή δε είναι δυνατό να εκπίπτονται, σύμφωνα με όσα πιο κάτω αναπτύσσονται, οι μη δουλευμένοι τόκοι.

Τα γραμμάτια σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα βιβλία με το σε ευρώ αντίτιμο της ονομαστικής τους αξίας, υπολογιζόμενο με βάση την επίσημη τιμή του

ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος) της ημέρας που αυτά περιέρχονται στην εταιρία. Τα γραμμάτια αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό με βάση το Αντίτιμο σε ευρώ της σε ξένο νόμισμα ονομαστικής τους αξίας, υπολογιζόμενο με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος) της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της αξίας σε ευρώ με την οποία ένα γραμμάτιο σε ξένο νόμισμα απεικονίζεται στα βιβλία και της αξίας που τελικά εισπράττεται θεωρείται αποτέλεσμα και εμφανίζεται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ως «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» ή «έκτακτα και ανόργανα έσοδα», ανάλογα αν είναι χρεωστικές ή πιστωτικές.

Τα γραμμάτια εισπρακτέα διακρίνονται στον ισολογισμό ως εξής:

#### Γραμμάτια εισπρακτέα

- Χαρτοφυλακίου (μείον: τα προεξοφλημένα – μεταβιβασμένα ποσού

ευρώ...)

xxx

- Στις Τράπεζες για είσπραξη

xxx

- Στις Τράπεζες σε εγγύηση

xxx

xxx

Μείον:

Μη δουλευμένοι τόκοι

xx

xxx

#### 4 Γραμμάτια εισπρακτέα στο Χαρτοφυλάκιο

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζεται η ονομαστική αξία των γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της εταιρίας.

Δεν περιλαμβάνονται, συνεπώς, στον προκείμενο λογαριασμό, αλλά αποκλύπτονται σε παρένθεση:

(α) Τα προεξοφλημένα γραμμάτια, δηλαδή τα γραμμάτια που έχουν μεταβιβαστεί κατά κυριότητα στις Τράπεζες με οπισθογράφηση πριν από τη λήξη

τους και η εταιρία εισέπραξε την παρούσα αξία αυτών. Η ονομαστική αξία των γραμματίων που προεξοφλεί η εταιρία φέρεται σε πίστωση του αντίθετου λογαριασμού «γραμμάτια προεξοφλημένα», με χρέωση των χρηματικών διαθέσιμων για το προϊόν της προεξοφλήσεως και του αποτελεσματικού λογαριασμού «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» για το προεξόφλημα,

(β) Τα μεταβιβασμένα σε τρίτους γραμμάτια, δηλαδή τα γραμμάτια που η εταιρία δεν προεξόφλησε αλλά μεταβίβασε κατά κυριότητα σε τρίτους, όπως σε προμηθευτές της έναντι των υποχρεώσεων της προς αυτούς.

Η ονομαστική αξία των γραμματίων που η εταιρία μεταβιβάζει κατά κυριότητα σε τρίτους φέρεται σε χρέωση του λογαριασμού του τρίτου με πίστωση του θετού λογαριασμού «γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους».

Η πίστωση των παραπάνω αντίθετων λογαριασμών «γραμμάτια προεξοφλημένα» και «γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους», αντί της άμεσης πιστώσεως κύριου λογαριασμού «γραμμάτια εισπρακτέα» αποσκοπεί στο να γνωρίζει η εταιρία την ενδεχόμενη υποχρέωσή της από τα γραμμάτια που έχει μεταβιβάσει σε τρίτους και τα οποία δεν έχουν ακόμη λήξει.

Τα προεξοφλημένα και τα μεταβιβασμένα σε τρίτους γραμμάτια εισπρακτέα έπειτα από την πληρωμή τους ή, αν δεν υπάρχουν στοιχεία, αφού περάσει εύλογος χρόνος από τη λήξη τους, μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στη πίστωση του λογαριασμού «γραμμάτια εισπρακτέα».

Σε περίπτωση που η εταιρία δεν παρακολουθεί τα μεταβιβασμένα σε τρίτους τα προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα με τους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς «γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους» και «γραμμάτια προεξοφλημένα», αλλά με τη μεταβίβαση ή προεξόφληση τους πιστώνει απευθείας το λογαριασμό «γραμμάτια εισπρακτέα», είναι υποχρεωμένη να παρακολουθεί τα γραμμάτια αυτά στους λογαριασμούς τάξεως «προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα» - «προεξοφλήσεις γραμματίων εισπρακτέων», «μεταβιβασμένα σε τρίτους γραμμάτια εισπρακτέα» - «μεταβιβάσεις σε τρίτους γραμ. εισπρακτέων».

## **5 Γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται, στην ονομαστική τους αξία τα γραμμάτια εισπρακτέα που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, βρίσκονται στις Τράπεζες για είσπραξη.

Εκτός από την προεξόφληση των συναλλαγματικών και γραμματίων «εις διαταγήν», με την οποία η κυριότητα αυτών μεταβιβάζεται στην τράπεζα, η εταιρία δίνει στην τράπεζα τους τίτλους αυτούς προς είσπραξη για λογαριασμό της. Στην περίπτωση αυτήν η τράπεζα δεν αποκτά την κυριότητα των τίτλων, η οποία παραμένει στην εταιρία, αλλά απλώς εξουσιοδοτείται να τους εισπράξει «εν ονόματι» και για λογαριασμό της εταιρίας (οπισθογράφου) τους τίτλους.

Η εταιρία καταβάλλει στην τράπεζα «προμήθεια εισπράξεως αξιόγραφων», που υπολογίζεται σε ποσοστό (%) επί της ονομαστικής τους αξίας καθώς και τα ανάλογα ταχυδρομικά.

Το προϊόν της εισπράξεως των συναλλαγματικών και γραμματίων η τράπεζα φέρει σε πίστωση τρεχούμενου λογαριασμού του πελάτη της.

Αν οι συναλλαγματικές ή τα γραμμάτια δεν εισπραχθούν, η τράπεζα προβαίνει, ανάλογα με τη σχετική σύμβαση, σε διαμαρτύρηση αυτών και για επιστροφή τους στον πελάτη.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να καταβάλλεται για τη διαπίστωση μήπως στο υπόλοιπο τέλους χρήσεως του παρόντος λογαριασμού περιλαμβάνονται και λήξασες συναλλαγματικές (ή γραμμάτια), οι οποίες πρέπει να εμφανιστούν στο λογαριασμό «γραμμάτια σε καθυστέρηση».

## 6. Γραμμάτια στις Τράπεζες για εγγύηση

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται στην ονομαστική τους αξία τα γραμμάτια εισπρακτέα, που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, βρίσκονται στις Τράπεζες σε εγγύηση, όπως λ.χ. σε ενέχυρο δανείου της τράπεζας προς την εταιρία.

Η ενεχυρίαση εμπορικών γραμματίων στην τράπεζα για τη λήψη βραχυπρόθεσμων δανείων είναι ο πιο συνηθισμένος τρόπος χρηματοδότησεως των επιχειρήσεων για την κάλυψη των αναγκών τους σε κεφάλαια κινήσεως. Οι επιχειρήσεις λαμβάνουν δάνειο σε ποσοστό της αξίας των γραμματίων που ενεχυριάζονται, το οποίο κυμαίνεται συνήθως από 75% - 95%, ανάλογα με την ποιότητα των γραμματίων, δηλαδή ανάλογα με το ποσοστό διαμαρτυρήσεως των γραμματίων.

Η μεταβίβαση των γραμματίων σε τρίτους για εγγύηση γίνεται με οπισθογράφιση των γραμματίων με σκοπό τη σύσταση ενεχύρου υπέρ του τρίτου. Για να έχει το αποτέλεσμα αυτό η οπισθογράφιση, πρέπει να περιέχει τη μνεία «αξία λόγω ασφαλείας» ή «αξία λόγω ενεχύρου» ή κάθε άλλη μνεία που δηλώνει

ενεχυρίαση (άρθρο 19 ν. 5325/1932). Σε μια τέτοια οπισθογράφιση, ο ενεχυρούχος κομιστής μπορεί να ασκήσει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από τη συναλλαγματική (είσπραξη, διαμαρτύρηση, αναγωγή, αγωγή κλπ.) όχι όμως «εν ονόματι» και για λογαριασμό του οπισθογράφου, όπως στην οπισθογράφιση λόγω πληρεξουσιότητας, αλλά «ιδίω δικαιώματι».

Δανειστής της ενοχής που απορρέει από τη συναλλαγματική είναι στην περίπτωση αυτήν ο κομιστής (τράπεζα, τρίτος) και όχι η οπισθογράφος εταιρία. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση αυτήν είναι ότι η οπισθογράφιση που κάνει ο κομιστής (τράπεζα - τρίτος) ισχύει μόνο ως οπισθογράφιση λόγω πληρεξουσιότητας (άρθρο 19 εδ. 1ν. 5325/1935).

### **7. Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων**

Τα γραμμάτια εισπρακτέα εμφανίζονται στους παραπάνω λογαριασμούς, όπως είπαμε, στην ονομαστική τους αξία. Η ονομαστική αξία όμως των γραμματίων που λήγουν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού περιλαμβάνει και μη δουλευμένους τόκους. Σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των τόκων που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια εισπρακτέα, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τους ακόλουθους τρόπους αντιμετώπισης.

(α) Οι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων, τόσο οι δουλευμένοι όσο και οι μη δουλευμένοι, θεωρούνται έσοδα της χρήσεως στην οποία εκδόθηκαν τα γραμμάτια και περιλαμβάνονται στους οικείους λογαριασμούς εσόδων (πωλήσεως εμπορευμάτων, πωλήσεις προϊόντων, κλπ.) και τούτο ανεξάρτητα αν οι τόκοι αναγράφονται ή όχι ξεχωριστά στα λογιστικά παραστατικά (τιμολόγια ή χρεωστικά σημειώματα).

β) Από τους τόκους των γραμματίων τα οποία εκδίδονται μέσα στη χρήση και λήγουν μετά το τέλος της, εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως αυτής αποτελούν έσοδα της χρήσεως και καταχωρούνται απευθείας στο λογαριασμό «έσοδα κεφαλαίων / δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», ενώ εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά τη λήξη της χρήσεως αυτής καταχωρούνται στους λογαριασμούς «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» ή κατά περίπτωση «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων Ξ.Ν.», που είναι λογαριασμοί αντίθετοι του λογαριασμού «γραμμάτια εισπρακτέα» και λειτουργούν ως δευτεροβάθμιοι αυτού.

Στο τέλος κάθε χρήσεως, οι δουλευμένοι και αναλογούντες στη χρήση τόκοι: (i) των γραμματίων που εκδόθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και έληξαν μέσα στη χρήση αυτήν και (ii) των γραμματίων που εκδόθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και λήγουν μετά το τέλος της χρήσεως μεταφέρονται από τους παραπάνω αντίθετους λογαριασμούς «γραμμάτια εισπρακτέα / μη δουλευμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων» στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έσοδα κεφαλαίων / δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων».

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, οι μη δουλευμένοι τόκοι των μακροπρόθεσμων γραμματίων αφορούν χρονική περίοδο που ανάγεται στη μεθεπόμενη ή μεθεπόμενες χρήσεις, οι τόκοι αυτοί εμφανίζονται στο πάγιο ενεργητικό αφαιρετικά από το λογαριασμό «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξης» με τον τίτλο «μη δουλευμένοι τόκοι». Η παραπάνω (υπό β) αντιμετώπιση των τόκων των γραμματίων δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, αν όμως εφαρμοστεί σε κάποια χρήση, πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

(γ) Στην περίπτωση που οι τόκοι των γραμματίων δεν αναγράφονται ξεχωριστά στα λογιστικά παραστατικά (τιμολόγια ή χρεωστικά σημειώματα), αλλά συμπεριλαμβάνονται στο τίμημα ή στα λοιπά έσοδα πωλήσεων και, συνεπώς, καταχωρούνται μαζί με τα έσοδα αυτά στους οικείους λογαριασμούς των εσόδων, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια:

(i) να μη διαχωρίζει τους μη δουλευμένους τόκους που περιλαμβάνονται στα, κατά το τέλος της χρήσεως, άληκτα γραμμάτια, αλλά να τους εμφανίζει στους λογαριασμούς εσόδων της χρήσεως, αντιμετωπίζοντας τους ως δουλευμένα έσοδα της χρήσεως, σύμφωνα με όσα πιο πάνω υπό (α) αναπτύχθηκαν.

(ii) Να διαχωρίζει τους μη δουλευμένους τόκους που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια και να τους απεικονίζει λογιστικά ακολουθώντας την εξής διαδικασία:

- Τα γραμμάτια εισπρακτέα που είναι στο τέλος της χρήσεως άληκτα εκτοκίζονται με βάση το τραπεζικό επιτόκιο προεξοφλήσεως που ισχύει κατά τη χρονολογία αυτήν προσαυξημένο κατά την τραπεζική προμήθεια. Ο εκτοκισμός αυτός γίνεται για χρονική περίοδο από την ημερομηνία κλεισίματος της χρήσεως μέχρι την ημερομηνία λήξεως κάθε γραμματίου.

- Με τους μη δουλευμένους τόκους των άληκτων γραμματίων χρεώνονται οι λογαριασμοί των πωλήσεων σε ειδικές υπομερίδες «μη δουλευμένων τόκων γραμ. εισπρακτέων» και πιστώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», που είναι αντίθετος λογαριασμός του «γραμμάτια εισπρακτέα».
- Σε περίπτωση που ο εκτοκισμός των άληκτων γραμματίων κατά κατηγορίες εσόδων (πωλήσεις εμπορευμάτων, πωλήσεις προϊόντων, κ.λπ.) είναι, είτε αδύνατος, είτε δυσχερής, η κατανομή των μη δουλευμένων τόκων στις επιμέρους αυτές κατηγορίες γίνεται με βάση κριτήρια που επιλέγονται από την εταιρία (π.χ. ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που διακανονίζονται με γραμμάτια).
- Όταν, στο τέλος κάθε χρήσεως, οι μη δουλευμένοι τόκοι, που προκύπτουν από τον παραπάνω εκτοκισμό των άληκτων γραμματίων, είναι μικρότερης αξίας από τους μη δουλευμένους τόκους που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς «γραμμάτια εισπρακτέα / μη δουλευμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων» ή, κατά περίπτωση, «μη δουλευμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων σε Ξ.Ν.», η διαφορά, με χρέωση των αντίθετων αυτών λογαριασμών, μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσεως στο λογαριασμό «έσοδα κεφαλαίων / δουλευμένοι τόκοι γραμ. εισπρακτέων».

Επισημαίνεται ότι και η παραπάνω υπό (γ) αντιμετώπιση των τόκων των γραμματίων δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, αν όμως εφαρμοστεί σε κάποια χρήση πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

(δ) Οι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων που έχουν συμπεριληφθεί στο τίμημα των πωλήσεων ή στα λοιπά έσοδα πωλήσεων διαχωρίζονται και οι μεν δουλευμένοι μεταφέρονται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έσοδα κεφαλαίων /δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», οι δε μη δουλευμένοι στο λογαριασμό «γραμμάτια εισπρακτέα / μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» σύμφωνα με όσα αναπτύχθηκαν στην προηγούμενη περίπτωση.

Γεννάται το ερώτημα αν η εταιρία, στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ. και του νόμου, έχει την ευχέρεια να διαχωρίζει τους μη δουλευμένους τόκους για γραμμάτια αποδοχής ορισμένων μόνο πελατών και να μη διαχωρίζει τους τόκους αυτούς από γραμμάτια αποδοχής άλλων πελατών, δηλαδή να υπολογίζει και να εμφανίζει στον

ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως τους μη δουλευμένους τόκους ορισμένων μόνο γραμματίων εισπρακτέων.

Η εταιρία έχει κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. την ευχέρεια είτε να λογίζει και να εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις τους μη δουλευμένους τόκους όλων των γραμματίων, είτε να μην προβαίνει στο λογισμό και την εμφάνιση, των τόκων αυτών για όλα τα γραμμάτια, τη λύση όμως που θα ακολουθήσει σε κάποια χρήση πρέπει «υποχρεωτικά να εφαρμόζει πάγια και στις επόμενες χρήσεις». Η πάγια εφαρμογή του ενός ή του άλλου χειρισμού εναρμονίζεται με τις βασικές λογιστικές αρχές της συνέπειας και της αυτοτέλειας των χρήσεων. Αντίθετα, αν δεχθούμε την άποψη ότι η εταιρία έχει την ευχέρεια για άλλα μεν γραμμάτια να εκπίπτει τους μη δουλευμένους τόκους και για άλλα όχι, είναι ως να δεχόμαστε ότι η εταιρία έχει τη δυνατότητα να μην εφαρμόσει με συνέπεια τη μια ή την άλλη οδό απ' αυτές που προαναφέραμε και σε τελική ανάλυση να επηρεάζει τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων.

#### **8. Γραμμάτια σε καθυστέρηση**

Ο λογαριασμός εμφανίζει τις απαιτήσεις της εταιρίας κατά οφειλετών (αποδεκτών κ.ά.) γραμματίων εισπρακτέων σε δραχμές και σε ξένο νόμισμα, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν κατά την ημερομηνία λήξεως τους και, κατά το τέλος της χρήσεως, παραμένουν απλήρωτα στην κυριότητα («εις χείρας») της εταιρίας.

Τονίζεται ότι στο λογαριασμό πρέπει να εμφανίζονται όλα τα γραμμάτια εισπρακτέα των οποίων η εταιρία είναι νόμιμος κομιστής και τα οποία στο τέλος της χρήσεως έχουν υποπέσει σε καθυστέρηση και βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της, στις τράπεζες ή σε τρίτους, λόγω ενεχύρου ή για είσπραξη.

Η μη πληρωμή γραμματίου κατά τη λήξη του βεβαιώνεται, όπως είναι γνωστό, με τη σύνταξη διαμαρτυρικού, εκτός αν αναγράφεται στο γραμμάτιο η ρήτρα «ανέξοδος επιστροφή», οπότε δε συντάσσεται διαμαρτυρικό. Τα έξοδα διαμαρτυρήσεως φέρονται σε χρέωση του πελάτη και εμφανίζονται στον παρόντα λογαριασμό. Επίσης, από τη λήξη του γραμματίου και μετά είναι δυνατό η εταιρία να λογίζει τόκους καθυστερήσεως, οι οποίοι καταχωρούνται επίσης σε χρέωση του πελάτη στον παρόντα λογαριασμό.

Σημειώνεται ότι στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζονται τα «εν καθυστερήσει» γραμμάτια που κρίνονται όμως ασφαλούς είσπραξεως. Τα γραμμάτια των οποίων η είσπραξη κρίνεται αμφίβολη ή για την είσπραξη των



οποίων η εταιρία κατέφυγε στο δικαστήριο εμφανίζονται στο λογαριασμό «επισφαλείς – επίδικοι πελάτες και χρεώστες».

### **9. Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζεται το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί μέσα στην επόμενη χρήση. Όπως πιο κάτω αναφέρεται, τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου είναι δυνατό να γίνεται είτε κατά τη σύσταση της εταιρίας, είτε σε κάθε αύξηση αυτού, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

Στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζονται επίσης οι δόσεις του μετοχικού κεφαλαίου που βρίσκονται σε καθυστέρηση, μέχρις ότου ολοκληρωθεί η διαδικασία που ορίζει ο νόμος (άρθρο 12 § 2 ε ν. 2190 / 1920) για εκποίηση των μετοχών στο Χρηματιστήριο ή για ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Οι οφειλόμενες δόσεις του μετοχικού κεφαλαίου που δεν έχουν κληθεί να καταβληθούν ή έχουν κληθεί να καταβληθούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως εμφανίζονται στο λογαριασμό «οφειλόμενο κεφάλαιο».

## **10 Επισφαλείς- Επίδικοι πελάτες και χρεώστες**

### **10.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και κατ' επέκταση το νόμο, στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται:

- Οι επισφαλείς πελάτες και χρεώστες.
- Οι επίδικες απαιτήσεις κατά του Δημοσίου με την ιδιότητα του πελάτη ή χρεώστη.
- Οι επίδικες απαιτήσεις κατά πελατών και χρεωστών.

Οι επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου με την ιδιότητα του χρεώστη εμφανίζονται στον παρόντα λογαριασμό με ολόκληρο το ποσό των φόρων που βεβαιώνονται σε βάρος της εταιρίας, για τις οποίες εκκρεμεί στο τέλος της χρήσεως δικαστικός αγώνας. Η χρέωση του λογαριασμού αυτού γίνεται με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη / φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων», ο οποίος χρεώνεται με τα ποσά που καταβάλλει η εταιρία έναντι των φόρων αυτών. Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός εμφανίζεται

στο παθητικά του ισολογισμού στο λογαριασμό «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη».

Από το συνολικό ποσό των απαιτήσεων που εμφανίζονται στον παρόντα λογαριασμό αφαιρούνται οι προβλέψεις, που έχουν διενεργηθεί για την κάλυψη των πιθανών ζημιών που θα προέλθουν από αυτές και οι οποίες εξετάζονται ευθύς αμέσως.

### **10.2 Χρεώστες διάφοροι**

Εκτός από τις κύριες συναλλαγές της, όπως π.χ. με τους πελάτες, προμηθευτές, ανταποκριτές της κλπ., η επιχείρηση δημιουργεί συνήθως και χρηματοοικονομικές σχέσεις με άλλους τρίτους. Τέτοιες σχέσεις π.χ. είναι οι απορρέουσες από τη παροχή ή τη λήψη προσωρινών ή μακριάς διάρκειας δανείων, οι απαιτήσεις για λήψη αποζημιώσεων σε περίπτωση επελεύσεως ασφαλισθέντος κινδύνου, οι απαιτήσεις που απορρέουν από άλλες εκτός από πωλήσεις συμβάσεις, όπως π.χ. μεταφοράς δι' αυτοκινήτου κλπ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.ΛΣ. στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζονται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της εταιρίας, οι οποίες δεν εμφανίζονται σε κανένα άλλο λογαριασμό της κατηγορίας των απαιτήσεων. Ενδεικτικά το Ε.Γ.ΛΣ. προβλέπει τους ακόλουθους υπολογαριασμούς:

#### **(α) «Προκαταβολές προσωπικού»**

Πρόκειται για τις προκαταβολές που δόθηκαν στο προσωπικό έναντι των αποδοχών τους, οι οποίες θα καταστούν δουλευμένες στην επόμενη χρήση, π.χ. η εταιρία διενεργεί προκαταβολές στο προσωπικό της κάθε Σάββατο για τις αποδοχές της επόμενης εβδομάδας. Αν η ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού είναι λ.χ. ημέρα Τετάρτη, οι προκαταβολές για τις αποδοχές των δύο ημερών (Πέμπτης και Παρασκευής) θα καταστούν δουλευμένες στην επόμενη χρήση. Το τμήμα αυτό των μη δουλευμένων αποδοχών (προκαταβολών) στο τέλος της χρήσεως εμφανίζεται στον παρόντα λογαριασμό.

#### **(β) «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού»**

Πρόκειται για χρηματικές διευκολύνσεις προσωρινού χαρακτήρα που έγιναν ο προσωπικό της εταιρίας και δεν είχαν παρακρατηθεί από τις αποδοχές του ή δεν είχαν εξοφληθεί μέχρι τέλους της χρήσεως.

#### **(γ) «Δάνεια προσωπικού»**

Πρόκειται για τα κατά το τέλος της χρήσεως ανεξόφλητα υπόλοιπα των δανείων που η εταιρία έχει χορηγήσει στο προσωπικό της και είναι εξοφλητέα

μέσα στην επόμενη χρήση. Αν τα δάνεια αυτά είναι μακροπρόθεσμα εμφανίζονται στο πάγιο ενεργητικό στο λογαριασμό «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», στον παρόντα δε λογαριασμό εμφανίζονται μόνο οι δόσεις των δανείων αυτών που λήγουν μέσα στην επόμενη χρήση.

**(δ) «Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι»**

Με το λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της εταιρίας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες προέρχονται από φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την εισπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων.

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται περαιτέρω στους εξής τριτοβάθμιους:

- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών αλλοδαπής.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΕ αλλοδαπής.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους.
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ και κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων ημεδαπής.
- Λοιποί παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος.

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν ως εξής:

(α) Ο λογαριασμός «προκαταβολή φόρου εισοδήματος» χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως με το ποσό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση, που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη / λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος». Στο τέλος της επόμενης χρήσεως, το υπόλοιπο του πρώτου λογαριασμού μεταφέρεται στη χρέωση του δεύτερου λογαριασμού.

(β) Στους υπόλοιπους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρούνται τα ποσά που παρακρατούνται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, για φόρο εισοδήματος από τα εισοδήματα που εισπράττονται από την εταιρία από κινητές αξίες ή από τις

εισπράξεις για άλλες αιτίες (π.χ. φόρος εργολάβων). Στο τέλος της χρήσεως, όσα από τα ποσά αυτά, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, είναι δυνατό να συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη / λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος», ενώ τα υπόλοιπα που δε συμψηφίζονται, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού «φόροι - τέλη / φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».

Από όσα αναπτύχθηκαν προκύπτει ότι στο σχολιαζόμενο λογαριασμό «χρεώστες διάφοροι» εμφανίζεται, κατά το τέλος της χρήσεως, μόνο ολόκληρο το ποσό της προκαταβολής για φόρο εισοδήματος της επόμενης χρήσεως, το οποίο προκύπτει με βάση τη δήλωση φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως.

#### **(ε) «Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις»**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι λοιπές απαιτήσεις της εταιρίας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο της.

Ειδικότερα στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται:

- Οι «απαιτήσεις από ειδικές επιχορηγήσεις» που προέρχονται από δικαιώματα της εταιρίας για την εισπραξη ποσών π.χ. λόγω επιχορηγήσεων ή συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου σε έξοδα ή επενδυτικές δαπάνες της.
- Οι «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή», δηλαδή τα ποσά δασμών, φόρων και τελών που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό διαφόρων αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και εξαγωγή ή επανεξαγωγή ή πώληση σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα εσωτερικού. Τα ποσά τα οποία, μετά την επανεξαγωγή, επιστρέφονται στην εταιρία καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού αυτού και οι τυχόν διαφορές μεταφέρονται στο λογαριασμό οργανικών εξόδων «φόροι - τέλη / διάφοροι φόροι - τέλη».

#### **10.3 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι απαιτήσεις της εταιρίας προς τους υπαλλήλους και λοιπούς συνεργάτες της, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ' αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας (π.χ. εκτελωνισμός ή ταξίδι για λήψη παραγγελιών).

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τους ακόλουθους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- (α) «Εκτελωνιστές - Λ/σμοί προς απόδοση».
- (β) «Προσωπικό - Λ/σμοί προς απόδοση».
- (γ) «Λοιποί συνεργάτες τρίτοι - Λ/σμοί προς απόδοση».

Οι παραπάνω λογαριασμοί χρεώνονται με τα ποσά που καταβάλλονται στους προσωρινούς διαχειριστές της εταιρίας και πιστώνονται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, π.χ. αποθεμάτων ή εξόδων, όταν εκτελείται το έργο ή η εργασία και γίνεται η σχετική απόδοση. Η απόδοση αυτή γίνεται αμέσως μετά την εκτέλεση του έργου ή της εργασίας, ή αυτοτελούς τμήματος αυτών.

- (δ) «Πάγια προκαταβολές».

Με τον υπολογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε διαχειριστές και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται και πάλι ώστε οι διαχειριστές να κρατούν πάγια το αυτό συνολικό ποσό, όπως συμβαίνει λ.χ. στα εργοτάξια, στα κινητά συνεργεία ή στη συγκέντρωση γεωργικών προϊόντων, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις αντιμετώπισης των μικροεξόδων.

- (ε) «Πιστώσεις υπέρ τρίτων»

Πρόκειται για τις πιστώσεις που η εταιρία «ανοίγει» στις τράπεζες για λογαριασμό συνεργατών της (π.χ. αντιπροσώπων ή εντολοδόχων). Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού απεικονίζει τα, κατά το τέλος της χρήσεως, ποσά τέτοιων πιστώσεων που έχουν αναλάβει από την τράπεζα οι συνεργάτες της εταιρίας.

Σημειώνεται ότι δεν περιλαμβάνονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό οι απαιτήσεις από δοσοληπτικούς λογαριασμούς της εταιρίας με τα όργανα της διοικήσεως της, οι οποίοι εμφανίζονται στο λογαριασμό «Απαιτήσεις κατά οργάνων Διοικήσεως».

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**  
**ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ**  
**ΛΟΓ. 34**

**1. Γενικά περί χρεογράφων**

**1.1 Έννοια των χρεογράφων**

Χρεόγραφα είναι έγγραφα, ανώνυμα ή ονομαστικά, που εγκλείουν αξίωση παροχή και για τα οποία η αγορά διαμορφώνει τιμή άσχετη με την τιμή του γράφεται πάνω σ' αυτά. Δεν είναι, συνεπώς, χρεόγραφα όλα τα αξιόγραφα, αλλά εκείνα μόνο που η αξία τους στις συναλλαγές διαμορφώνεται άσχετα με την αξίωση που αναγράφεται πάνω σ' αυτά.

Με βάση τον ορισμό αυτόν, χρεόγραφα είναι κυρίως οι μετοχές ανώνυμων εταιριών, οι ομολογίες, τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα των τραπεζών, για τα οποία η αγορά διαμορφώνει ιδιαίτερες τιμές. Αντίθετα, μολονότι αξιόγραφα δεν είναι χρεόγραφα οι συναλλαγματικές, τα γραμμάτια «εις διαταγή», οι επιταγές, οι φορτωτικές και τα ασφαλιστήρια, γιατί στις συναλλαγές τα έγγραφα αυτά διαπραγματεύονται στις τιμές που αναγράφονται σ' αυτά. Άσχετα αν, για ειδικούς λόγους, ειδικά η συναλλαγματική ή φορτωτική δυνατό να «αγοράζεται» σε τιμή διαφορετική απ' εκείνη που αναγράφεται στον τίτλο. Τα τελευταία αυτά έγγραφα κατατάσσονται από το νόμο και τη λογιστική στην ευρύτερη κατηγορία των ακαιτήσεων.

**1.2 Τίτλοι χρεογράφων που εμφανίζονται στον ισολογισμό ως χρεόγραφα**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στο σχολιαζόμενο λογαριασμό καταχωρούνται και εμφανίζονται στον ισολογισμό τα χρεόγραφα που αποκτά η εταιρία με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου. Το Ε.ΓΛΣ αναφέρει ενδεικτικά:

- Τις μετοχές ανώνυμων εταιριών.
- Τις ομολογίες.
- Τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- Τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Τα ομόλογα Τραπεζών.
- Τις μερισματοποδείξεις των μετοχών που έχουν αποκοπεί από τις μετοχές μετά τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα πιο πάνω αναπτύσσονται σχετικά με τις συμμετοχές και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, ως χρεόγραφα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό:

(α) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιριών που αντιπροσωπεύουν συμμετοχή κάτω του 10% του κεφαλαίου των εκδοτριών εταιριών, για τις οποίες υπάρχει πρόθεση της εταιρίας να τις πωλήσει μέσα στην επόμενη χρήση. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση, οι μετοχές αυτές πρέπει να εμφανίζονται ως «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων». Η λύση αυτή πρέπει ν' ακολουθείται ιδιαίτερα για τις μετοχές που δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, αφού η ρευστοποίηση τους αντιμετωπίζει, κατά κανόνα, δυσχέρειες.

(β) Οι ομολογίες και τα λοιπά παραπάνω χρεόγραφα που απαριθμεί το Ε.Γ.Λ.Σ., εφόσον όμως, κατά τη γνώμη μας, η εταιρία προτίθεται να τα ρευστοποιήσει μέσα στην επόμενη χρήση. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση και οι τίτλοι αυτοί (εκτός φυσικά από τις μερισματαποδείξεις) πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων».

### ***1.3 Αξία κτήσεως και αποτιμήςσεως των χρεογράφων***

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς στην αξία κτήσεως τους, για την οποία, καθώς και για τα ειδικά έξοδα κτήσεως τους, ισχύουν τα όσα αναπτύσσονται πιο πάνω σχετικά με την αξία κτήσεως των συμμετοχών.

Στο τέλος της χρήσεως τα χρεόγραφα αποτιμούνται μαζί με τις συμμετοχές και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων που νομικά έχουν τα χαρακτηριστικά χρεογράφων, όπως εκτενώς αναπτύσσεται πιο πάνω, και εμφανίζονται στον ισολογισμό στη συνολικά χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσεως (ή αποτιμήςσεως στην προηγούμενη απογραφή) και τρέχουσας αξίας.

### ***1.4 Έσοδα από χρεόγραφα και αποτελέσματα από την πώληση τους***

Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από πωλήσεις χρεογράφων εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως με τον τίτλο «κέρδη πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων» ή «έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» ανάλογα αν πρόκειται περί κέρδους ή ζημίας.

Το αποτέλεσμα από την πώληση των χρεογράφων προκύπτει από τη σύγκριση του αντιτίμου πώλησεως με το κόστος κτήσεως (ή αποτιμήςσεως στην προηγούμενη απογραφή) αυτών.

## 1.5 Εμφάνιση των χρεογράφων στον ισολογισμό

### Μετοχές

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται:

- Οι μετοχές κυριότητας της εταιρίας που έχουν εκδοθεί από άλλες ανώνυμες εταιρίες ημεδαπές ή αλλοδαπές, εισαγμένες και μη στο χρηματιστήριο.
- Οι ανεξόφλητες μετοχές κυριότητας της εταιρίας που έχουν εκδοθεί από άλλες ανώνυμες εταιρίες ημεδαπές ή αλλοδαπές, εισαγμένες και μη στο χρηματιστήριο. Οι μετοχές αυτές καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό και εμφανίζονται στον ισολογισμό με τη συνολική αξία των μετοχών που η εταιρία αποκτά από την κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου άλλης ανώνυμης εταιρίας, με τον όρο της τμηματικής καταβολής αυτού, δηλαδή εμφανίζονται με τη συνολική τιμή εκδόσεως τους. Το συνολικό ποσό που οφείλεται στην εκδότρια για την αποπληρωμή των μετοχών αυτών καταχωρείται στο λογαριασμό «οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων», ο οποίος εμφανίζεται στον ισολογισμό αφαιρετικά από την αξία των χρεογράφων.
- Τα ποσά που η εταιρία έχει καταβάλλει σε άλλες ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες για προεγγραφές μετοχών που πρόκειται να εκδοθούν από τις εταιρίες αυτές.

### Ομολογίες

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται:

- Οι ομολογίες κυριότητας της εταιρίας που έχουν εκδοθεί από το Ελληνικό Δημόσιο, τους ημεδαπούς οργανισμούς και τις ημεδαπές εταιρίες, οι οποίες είναι ή δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο.
- Οι ομολογίες αλλοδαπών δανείων, δηλαδή οι ομολογίες κυριότητας της εταιρίας που έχουν εκδοθεί από αλλοδαπούς οργανισμούς ή εταιρίες.
- Οι παραπάνω ομολογίες που δεν έχουν ολοκληρωτικά εξοφληθεί. Οι ομολογίες αυτές καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό και εμφανίζονται στον ισολογισμό με τη συνολική αξία των ομολογιών που αποκτά η εταιρεία από την κάλυψη μέρους του ομολογιακού δανείου εκδόσεως άλλων εταιριών και οργανισμών με τον όρο της τμηματικής καταβολής αυτού. Το συνολικό ποσό που οφείλεται στην εκδότρια για την αποπληρωμή των ομολογιών αυτών καταχωρείται στο λογαριασμό



«οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λουπών χρεογράφων», ο οποίος εμφανίζεται στον ισολογισμό αφαιρετικά από την αξία των χρεογράφων.

- Τα ποσά που η εταιρία έχει καταβάλει για προεγγραφές ομολογιών που πρόκειται να εκδοθούν από άλλες εταιρίες ή οργανισμούς, εσωτερικού ή εξωτερικού.

### *Λοιπά χρεόγραφα*

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα χρεόγραφα που κατέχει κατά κυριότητα η εταιρία, τα οποία δεν εντάσσονται στις παραπάνω κατηγορίες των μετοχών και ομολογιών. Το Ε.Γ.Λ.Σ. απαριθμεί ενδεικτικά τα ακόλουθα:

#### *(α) Μερισματαποδείξεις εισπρακτέες*

Πρόκειται για μερισματαποδείξεις που έχουν αποκοπεί από τις μετοχές ανώνυμων ελληνικών ή αλλοδαπών εταιριών, μετά την έγκριση του ισολογισμού από τις γενικές συνελεύσεις των εταιριών αυτών και τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων. Με τα ποσά των μερισμάτων που δικαιούται η εταιρία χρεώνεται ο παραπάνω λογαριασμός και πιστώνεται ο λογαριασμός εσόδων «έσοδα χρεογράφων» ή «έσοδα συμμετοχών».

Παρατηρούμε σχετικώς ότι οι παραπάνω μερισματαποδείξεις έπρεπε να εμφανίζονται στο διαθέσιμο, για τους ίδιους λόγους που εμφανίζονται εκεί τα «ληγμένα τοκομερίδια».

Στις περιπτώσεις που στις μετοχές δεν είναι ενσωματωμένες σχετικές μερισματαποδείξεις (π.χ. όταν πρόκειται για ονομαστικές μετοχές, ή όταν η εταιρία δεν έχει εκδώσει ακόμη μετοχές και έχει προσωρινούς τίτλους), η απαίτηση της εταιρίας για είσπραξη μερισμάτων εμφανίζεται στο λογαριασμό «χρεώστες διάφορου».

#### *(β) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων*

Πρόκειται για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων (εσωτερικού και εξωτερικού) που κατέχει κατά κυριότητα η εταιρία.

#### *(γ) Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου*

Πρόκειται για τίτλους που εκδίδει το Δημόσιο για να καλύψει επείγουσες χρηματικές ανάγκες, που ικανοποιούνται ουσιαστικά με προεξόφληση των εσόδων του Δημοσίου. Κατά την αγορά των έντοκων γραμματίων καταβάλλεται η παρούσα αξία αυτών, δηλαδή η ονομαστική τους αξία μειωμένη με τον τόκο που αναλογεί μέχρι τη λήξη τους, που υπολογίζεται με βάση το ισχύον επιτόκιο κατά

τους κανόνες της εσωτερικής υφαιρέσεως. Το έντοκο γραμμάτιο εξοφλείται κατά τη λήξη του ή προεξοφλείται πριν απ' αυτήν στην Τράπεζα Ελλάδος ή τις εξουσιοδοτημένες εμπορικές τράπεζες.

Επειδή το έντοκο γραμμάτιο δεν προορίζεται για ευρεία κυκλοφορία κι επειδή οι συναλλαγές δε διαμορφώνουν τιμές δι' αυτά άσχετες με την αξία που αναγράφεται σ' αυτά, συνάγεται ότι δεν πρόκειται περί «χρεογράφων», αλλά μάλλον περί προθεσμιακών καταθέσεων. Τη λύση αυτήν ακολουθεί και το Ε.ΓΛΣ.

#### *(δ) Χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση*

Τα χρεόγραφα που ενεχυριάζονται για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για εγγύηση χρηματοδοτήσεως που λαμβάνει η εταιρία ή για εγγύηση εκδόσεως εγγυητικών επιστολών υπέρ της εταιρίας, παρακολουθούνται στο λογαριασμό «χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση».

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, τα σχολιαζόμενα χρεόγραφα εμφανίζονται στον ισολογισμό στο λογαριασμό «λοιπά χρεόγραφα» κ.λπ. Έχουμε τη γνώμη ότι τα χρεόγραφα αυτά έπρεπε να εμφανίζονται χωριστά κατά τρόπο όμοιο με εκείνο που εμφανίζονται «τα γραμμάτια στις τράπεζες για εγγύηση», δηλαδή με τον τίτλο «χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση».

#### *Ίδιες μετοχές*

Πρόκειται για τις μετοχές εκδόσεως της ίδιας της εταιρίας, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται από τη νομοθεσία η απόκτηση τους.

Σχετικά με τη δυνατότητα της εταιρίας να αποκτή δικές της μετοχές, η διάταξη του άρθρου 16 του ν. 2190/1920 ορίζει τα εξής:

«1. - Απαγορεύεται στην ανώνυμη εταιρία η απόκτηση δικών της μετοχών, είτε από αυτή την ίδια είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του αλλά για λογαριασμό της.

«2. - Από την απαγόρευση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται:  
α. Οι αποκτήσεις με σκοπό τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, που αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του καταστατικού.

β. Οι αποκτήσεις μετά από καθολική μεταβίβαση περιουσίας.

γ. Οι αποκτήσεις μετοχών, που έχουν αποπληρωθεί ολοσχερώς και προέρχονται από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την πληρωμή απαιτήσεων της ίδιας της εταιρίας.

δ. Οι αποκτήσεις από ανώνυμες τραπεζιτικές εταιρίες μετοχών τους, αλλά κατ' εντολή τρίτων.

ε. Οι αποκτήσεις από χαριστική αιτία εφόσον έχουν αποπληρωθεί ολοσχερώς.

«3. - Στις περιπτώσεις α και β της προηγούμενης παραγράφου, οι μετοχές που αποκτούνται πρέπει να ακυρώνονται αμέσως.

Στις περιπτώσεις γ και ε της ίδιας παραγράφου, οι μετοχές πρέπει να πωλούνται μέσα στο συντομότερο δυνατό χρονικό διάστημα, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Αν περάσει άπρακτη αυτή η προθεσμία, οι μετοχές πρέπει να ακυρώνονται αμέσως.

«4. - Οι μετοχές της εταιρίας που ανήκουν στην ίδια υπολογίζονται για το σχηματισμό απαρτίας, δεν έχουν όμως δικαίωμα ψήφου στη Γενική Συνέλευση».

Εξάλλου, με τη διάταξη του άρθρου 17 § 1 του ίδιου νόμου ορίζεται επιπλέον ότι: «απαγορεύεται σε ανώνυμη εταιρία να λαμβάνει δικές της μετοχές, καθώς και μετοχές θυγατρικής της εταιρίας, ως ενέχυρο για την εξασφάλιση δανείων που χορηγούνται από αυτήν ή άλλων απαιτήσεων της. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει για τις τρέχουσες συναλλαγές Τραπεζών και άλλων Χρηματοδοτικών Οργανισμών».

Όπως είναι ευνόητο, η έναντι ανταλλάγματος απόκτηση ιδίων μετοχών αποτελεί στην ουσία ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου δι' εξαγοράς και ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι αντίθετος του λογαριασμού «μετοχικό κεφάλαιο». Για το λόγο αυτόν ο ν. 2190/1920 (άρθρο 42ε § 13) επιβάλλει όπως: «σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσης κατέχονται ίδιες μετοχές σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών. Το σχετικό ποσό καταχωρείται σε λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο «αποθεματικό για ίδιες μετοχές». Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης, από τα οποία επιτρέπεται να αφαιρεθούν προηγουμένως μόνο τα ποσά που είναι αναγκαία για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και για τη διανομή πρώτου μερίσματος.

Αν δεν υπάρχουν κέρδη για σχηματισμό του παραπάνω αποθεματικού, ο λογαριασμός του ενεργητικού «ίδιες μετοχές» εμφανίζεται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων».

Σε περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για να σχηματιστεί αποθεματικό ισόποσο με την αξία των ίδιων μετοχών και να κρατηθεί ο ανάλογος φόρος εισοδήματος επί του αποθεματικού αυτού, η διαφορά πρέπει επίσης να εμφανίζεται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα των ίδιων κεφαλαίων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ: ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

#### 1. Έννοια των διαθεσίμων

Στην κατηγορία των διαθεσίμων περιλαμβάνονται τα μετρητά και όλα τα στοιχεία που μπορούν να μετατραπούν αμέσως σε μετρητά και να αποδώσουν από τη μετατροπή ποσό αντίστοιχο με τη λογιστική τους αξία. Έτσι, οι λογαριασμοί του διαθέσιμου ενεργητικού διαφέρουν από τους λοιπούς λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού κατά το ότι οι δεύτεροι αφορούν στοιχεία που δεν μπορούν πρακτικά να ρευστοποιηθούν αμέσως, αλλά η ρευστοποίηση τους απαιτεί κάποιο σύντομο χρόνο, και αφετέρου δεν παρέχουν τη βεβαιότητα ότι κατά τη ρευστοποίηση θα αποδώσουν ποσό ίσο προς τη λογιστική τους αξία, π.χ.: Τα εμπορεύματα διατίθενται σε διαφορετική τιμή από την τιμή κτήσεως τους, οι απαιτήσεις και τα εισπρακτέα, γραμμάτια μπορεί ν' αποδειχτούν κατά ένα μέρος ανεπίδεκτα εισπράξεως, και συνεπώς δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως διαθέσιμα στοιχείο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στην κατηγορία των χρηματικών διαθεσίμων υπάγονται:

- τα μετρητά και οι εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως
- τα ληξυπρόθεσμα τοκομερίδια ομολογιών,
- οι καταθέσεις όψεως σε δραχμές και ξένο νόμισμα,
- οι προθεσμιακές καταθέσεις σε δραχμές και ξένο νόμισμα.

Για τους επιμέρους αυτούς λογαριασμούς, ο λόγος ευθύς αμέσως.

#### 2. Εμφάνιση των διαθεσίμων στον ισολογισμό

##### Ταμείο

Στο λογαριασμό «ταμείο» περιλαμβάνονται βασικά τα χρήματα, δηλαδή κάθε πράγμα που κυκλοφορεί στην αγορά ως γενικό μέτρο των αξιών και μέσο ανταλλαγής των αγαθών. Δύο λοιπόν είναι τα χαρακτηριστικά του χρήματος:

(α) ο ρόλος του ως μέσου ανταλλαγής των αγαθών και (β) η χρησιμοποίηση του ως μέτρου της αξίας των άλλων αγαθών.

Στην πράξη έχει επικρατήσει ο όρος *μετρητά*, δηλαδή τα αντικαταστατά πράγματα που είναι στην άμεση διάθεση της επιχείρησης για την πληρωμή υποχρεώσεών της και χρησιμοποιείται στη λογιστική ως μέτρο για τη μέτρηση της αξίας των άλλων περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, στο λογαριασμό ταμείο περιλαμβάνονται συνήθως:

- τα χαρτονομίσματα,
- τα κέρματα,
- τα αξιόγραφα που γίνονται δεκτά από τις τράπεζες για κατάθεση ως με-όπως είναι: οι *εισπρακτέες επιταγές* και οι τραπεζικές εντολές πληρωμής υπέρ της εταιρίας.

Δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό «ταμείο» τα ακόλουθα:

- Οι μεταχρονολογημένες επιταγές εκδόσεως πελατών της εταιρίας δεν θεωρούνται ότι αντιπροσωπεύουν μετρητά για την επιχείρηση μέχρι την ημερομηνία της εκδόσεως τους.
- Οι εισπρακτέες επιταγές εκδόσεως των πελατών της εταιρίας, που επιστράφηκαν στην εταιρία από τις Τράπεζες ανείσπρακτες, γιατί προμηνύουν μάλλον απαιτήσεις σε καθυστέρηση ή και επισφαλείς και οπωσδήποτε δεν είναι μετρητά.
- Οι «πρόχειρες αποδείξεις» λήψεως μετρητών από τους διευθύνοντες την επιχείρηση για ατομικές τους ανάγκες ή «επί αποδώσει» λογαριασμού, για την πραγματοποίηση πληρωμών για λογαριασμό της εταιρίας.
- τα *γραμματόσημα* και *χαρτόσημα* που αγόρασε η επιχείρηση για τις ανάγκες της δεν αποτελούν διαθέσιμες αξίες, γιατί δε χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής και ανταλλαγής των αγαθών. Η αγορά γραμματοσήμων ή χαρτοσήμων προτού γεννηθεί το αίτιο της επικολλήσεώς τους, ισοδυναμεί με προκαταβολή για τα τέλη που θα πληρώσει η επιχείρηση και γι αυτό πρέπει να εμφανίζεται σε κάποιο λογαριασμό προκαταβολών.

### 3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας

#### Καταθέσεις όψεως

Οι καταθέσεις όψεως είναι αποδοτέες σε πρώτη ζήτηση του δικαιούχου. Οι θέσεις αυτές γίνονται δεκτές από την τράπεζα ανεξάρτητα από το ύψος του ποσού που κατατίθεται και την ιδιότητα του καταθέτη. Το μεγαλύτερο μέρος καταθέσεων όψεως προέρχεται από επιχειρήσεις, οι οποίες διεκπεραιώνουν πληρωμές τους με έκδοση επιταγών σε βάρος των λογαριασμών καταθέσεων όψεως που έχουν στις τράπεζες. Έτσι οι τράπεζες μεταβάλλονται σε ταμίες των επιχειρήσεων αυτών.

Το επιτόκιο στις καταθέσεις όψεως είναι χαμηλότερο σε σχέση με τα επιτόκια των άλλων μορφών καταθέσεων, λόγω του φόρτου εργασίας που δημιουργεί στις τράπεζες από τη διεκπεραίωση των πληρωμών των καταθετών. Είναι μάλιστα δυνατό το επιτόκιο να είναι μηδενικό, όπως συμβαίνει σήμερα, ή ακόμη ο καταθέτης να επιβαρύνεται με προμήθεια για τη φύλαξη των χρημάτων του για τις εξυπηρετήσεις που του παρέχει η τράπεζα.

Οι αναλήψεις από τις καταθέσεις όψεως γίνονται συνήθως με επιταγές, που εκδίδονται από στέλεχος επιταγών, που χορηγεί, με απόδειξη η τράπεζα στον καταθέτη. Αναλήψεις είναι δυνατό επίσης να γίνονται με εντάλματα πληρωμής, εφόσον υπογράψει σ' αυτά ο καταθέτης ή ο πληρεξούσιος αυτού ή τρίτος νόμιμα εξουσιοδοτημένος.

Όπως είναι ευνόητο, δεν επιτρέπεται η πληρωμή των καλούμενων ακάλυπτων επιταγών, δηλαδή επιταγών που δεν αντικρύζονται από ισόποσο τουλάχιστον ποσό καταθέσεως. Σε εξαιρετικές όμως περιπτώσεις είναι δυνατό να επιτραπεί η εξόφληση μιας τέτοιας επιταγής, όπως λ.χ. στην περίπτωση που ο λογαριασμός καταθέσεως τροφοδοτείται από το προϊόν εισπράξεως αξιών και η σχετική εκκαθάριση των αξιών που εισπράχθηκαν καθυστερεί ή σε περίπτωση βέβαιης εισπράξεως εμβάσματος υπέρ του πελάτη, που πρόκειται να κατατεθεί λογαριασμό της καταθέσεως ή σε παρόμοιας φύσεως περιπτώσεις. Στα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών καταθέσεων όψεως που δημιουργούνται στις περιπτώσεις αυτές λογίζεται σε βάρος του καταθέτη τόκος δανειοδοτήσεως.

Η κίνηση των καταθέσεων παρακολουθείται από το Κ/Μ της τράπεζας. Αντίγραφα των λογαριασμών αυτών αποστέλλονται, κατά τακτά χρονικά διαστήματα, στους καταθέτες. Ύστερα από αίτηση του καταθέτη είναι δυνατόν να παραδοθεί σ' αυτόν «βιβλιάριο κατάθεσης», το οποίο όμως δεν έχει αποδεικτική αξία, αλλά αποτελεί ένα πρόσθετο μέσο ενημερώσεως του πελάτη.

Σημειώνεται ότι οι επιταγές που εκδόθηκαν από την επιχείρηση και οι οποίες δεν έχουν μέχρι το τέλος της χρήσεως παραδοθεί στους δικαιούχους «προμηθευτές, πιστωτές, κλπ.) δεν πρέπει να αφαιρούνται από τον οικείο λογαριασμό των καταθέσεων όψεως. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει τις σχετικές εγγραφές (χρέωσε τον προμηθευτή και πίστωσε τις καταθέσεις όψεως) πρέπει να τις αντिलογίσει.

### **Καταθέσεις προθεσμίας**

Οι καταθέσεις προθεσμίας είναι αποδοτέες στους δικαιούχους μετά την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος από τη χρονολογία της καταθέσεως. Το χρονικό αυτό διάστημα συμφωνείται μεταξύ τράπεζας και καταθέτη, το οποίο κατά τα ισχύοντα, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα τρίμηνο, όταν δικαιούχος της καταθέσεως είναι φυσικό πρόσωπο, ή από ένα εξάμηνο, όταν δικαιούχος της καταθέσεως είναι νομικό πρόσωπο. Σαν αντιστάθμισμα, για τη δέσμευση αυτήν του καταθέτη, παρέχεται υψηλότερο επιτόκιο σε σχέση με τα επιτόκια των άλλων μορφών καταθέσεων, το οποίο κλιμακώνεται ανάλογα με το ποσό και τη διάρκεια της καταθέσεως.

Κατά τη δημιουργία της καταθέσεως η τράπεζα χορηγεί στον πελάτη σχετικό αποδεικτικό έγγραφο, που λέγεται «έντοκος ομολογία» ή απλώς «ομόλογο».

Κατά την απόδοση της προθεσμιακής καταθέσεως εξοφλείται η ομολογία, η οποία παραδίδεται στην τράπεζα. Αν κατά τη λήξη της προθεσμίας ο δικαιούχος θελήσει να ανανεώσει την κατάθεση, είναι δυνατό να εξοφληθεί η ομολογία και να εκδοθεί νέα ή να χρησιμοποιηθεί η παλιά, αλλά να γραφεί πάνω σ' αυτήν ειδική ρήτρα που να δηλώνει σαφώς το ποσό της νέας καταθέσεως και την προθεσμία λήξεως αυτής.

Κατά τη δημιουργία της αρχικής καταθέσεως είναι δυνατό να συμφωνηθεί η αυτόματη περαιτέρω ανανέωση της καταθέσεως, το ποσό της οποίας προσαυξάνεται με τους δουλευμένους τόκους. Αν δεν υπάρχει τέτοια συμφωνία, το ποσό της καταθέσεως και οι δουλευμένοι τόκοι θεωρούνται, μετά τη λήξη της προθεσμίας της καταθέσεως, σαν καταθέσεις όψεως και απολαμβάνουν του επιτοκίου που χορηγείται στις καταθέσεις αυτές (σήμερα άτοκες).

Η προθεσμιακή κατάθεση είναι δυνατό να αποδοθεί στο δικαιούχο πριν από τη λήξη της σε περίπτωση ανάγκης αυτού, κατά τη κρίση της τράπεζας. Στις περιπτώσεις όμως αυτές οι συμβατικοί τόκοι της περιόδου που διανύθηκε από την ημερομηνία της καταθέσεως, μέχρι την ημερομηνία της πρόωρης αναλήψεως

μειώνονται με τόκο υπέρ της τράπεζας (τόκος πρόωρης ανάληψης) που λογίζεται επί του αναλαμβανόμενου ποσού για την περίοδο από την ημέρα της αποδόσεως μέχρι την ημερομηνία λήξεως της καταθέσεως, με ορισμένο επιτόκιο που ανέρχεται σήμερα σε 6%. Οι τόκοι πρόωρης ανάληψης δεν είναι δυνατό να υπερβούν τους υπέρ του δικαιούχου τόκους, δηλαδή δεν είναι δυνατό να μειώσουν το ποσό της καταθέσεως.

Οι τόκοι των προθεσμιακών καταθέσεων λογίζονται την 15/6 και 15/12 (ή την 30/6 και 31/12) κάθε έτους κατά πλήρη εξάμηνα από την ημερομηνία της καταθέσεως και, ως εκ τούτου, διακρίνονται σε «δουλευμένους» και «μη δουλευμένους». Η απόδοση των τόκων στους καταθέτες εξαρτάται από την αρχική συμφωνία της τράπεζας με αυτούς. Έτσι:

- Οι τόκοι των καταθέσεων εξάμηνης ή μικρότερης προθεσμίας αποδίδονται μαζί με το κεφάλαιο κατά τη λήξη της προθεσμίας.
- Αν έχει συμφωνηθεί ανατοκισμός τότε οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται και δίδονται μαζί με το κεφάλαιο κατά τη λήξη της καταθέσεως.
- Αν δεν έχει συμφωνηθεί ανατοκισμός, οι τόκοι είναι αποδοτέοι την επόμενη της συμπλήρωσεως εξαμήνου από τη χρονολογία της καταθέσεως. Αν οι τόκοι δεν αναληφθούν την ημερομηνία αυτήν, τα ποσά αυτών λογίζονται έντοκα με το επιτόκιο των καταθέσεων όψεως (σήμερα άτοκα).



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**  
**ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**  
**ΛΟΓ. 36**

**1. Έννοια των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού**

Πιο πάνω αναπτύχθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσεως που προκύπτουν από το συσχετισμό των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως με τα έξοδα που αντιστοιχούν στα έσοδα αυτά.

Σημαίνει όμως πολλές φορές ορισμένες πράξεις που επιφέρουν αύξηση στα έξοδα ή τα έσοδα να μην έχουν ολοκληρωθεί μέσα στη χρήση ή αντίθετα συμβαίνει να έχουν ολοκληρωθεί πράξεις από τις οποίες δημιουργήθηκαν έξοδα ή έσοδα, τα οποία όμως, αφορούν την προσεχή ή ακόμη και προσεχείς χρήσεις. Για τους λόγους αυτούς, στο τέλος της χρήσεως, κατά την προσαρμογή των λογιστικών προς τα πραγματικά δεδομένα της απογραφής, γεννάται η ανάγκη της δημιουργίας των καλούμενων *μεταβατικών λογαριασμών* ή, όπως αλλιώς λέγονται, των λογαριασμών *οριοθετήσεως των χρήσεων*.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ., οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτήν πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ο νόμος, σύμφωνος με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού εμφανίζονται χωριστά (άρθρο 42ε § 12 ν. 2190/1920):

- Τα έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έξοδα προπληρωμένα).
- Τα έσοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν επιτρέπεται η καταχώρηση τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Εξάλλου, σύμφωνα με το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.ΓΛΣ, οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού εμφανίζονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο τέλος του ενεργητικού ξεχωριστή από το κυκλοφορούν ενεργητικό. Παρατηρούμε σχετικά ότι οι λογαριασμοί αυτοί, εφόσον αφορούν την επόμενη χρήση είναι λογαριασμοί

κυκλοφορούντος ενεργητικού (αγορές υπό παραλαβή, έσοδα εισπρακτέα, κλπ.) ή εφόσον αφορούν τη μεθεπόμενη χρήση είναι λογαριασμοί του πάγιου ενεργητικού.

Τονίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 12 του ν. 2190/1920 που προαναφέραμε, «όταν το σύνολο των εσόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δε χρεώθηκαν μέσα σ' αυτή, είναι σημαντικά, γίνεται σχετική ανάλυση στο προσάρτημα».

## **2. Εμφάνιση στον ισολογισμό των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού**

### **Έξοδα επόμενων χρήσεων**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία καταβλήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Συνηθείς περιπτώσεις τέτοιων εξόδων που συναντούνται στην πράξη είναι οι προπληρωμένος μισθοί, προπληρωμένα έξοδα, (ενοίκια, ασφάλιστρα, κ.λπ.), η μη αναλωμένη γραφική ύλη που παραμένει στην απογραφή, ενώ η αξία της βάρυνη, κατά την αγορά, τα έξοδα διαχείρισεως, κ.λπ.

Η ανάλυση του παρόντος λογαριασμού σε υπολογαριασμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να χρεωθεί:

- είτε απευθείας κατά την καταβολή των εξόδων στη διάρκεια της χρήσεως,
- είτε στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, οι οποίοι είχαν χρεωθεί κατά την καταβολή των εξόδων, στη διάρκεια της χρήσεως.

### **Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα**

Ο λογαριασμός εμφανίζει έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν μέσα σ' αυτήν, και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν ήταν στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτόν δεν κρίθηκε ορθό ή σκόπιμο να εγγραφούν σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων. Συνηθισμένες περιπτώσεις εισπρακτέων εσόδων, δηλ. δουλευμένων και μη απαιτητών κατά το τέλος της χρήσεως, είναι οι τόκοι οι προμήθειες κλπ.

### Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Υπό τον τίτλο αυτόν εμφανίζονται οι υπόλοιποι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού. Το Ε.ΓΛΣ αναφέρει ενδεικτικά τους εξής:

#### Αγορές υπό παραλαβή

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται, στο τέλος της χρήσεως, οι υπό παραλαβή αγορές, για τις οποίες έχουν περιέλθει στην εταιρία τα σχετικά τιμολόγια πριν από τη λήξη της χρήσεως, ενώ τα αγαθά δεν είχαν, μέχρι το τέλος χρήσεως, παραληφθεί.

Σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού το Ε.ΓΛΣ ορίζει τα εξής: Σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν έχουν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του παραπάνω λογαριασμού «αγορές υπό παραλαβή». Αν τα αγορασθέντα αγαθά δεν έχουν φορτωθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δε διενεργείται καμιά λογιστική εγγραφή, αφού η εταιρία δεν απόκτησε ακόμη την κυριότητα των αγορασθέντων.

Ο λογαριασμός αυτός τακτοποιείται στην επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λογαριασμών των αποθεμάτων. Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη διενεργεί σχετικές εγγραφές

#### Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται, στο τέλος της χρήσεως, τα ποσά που η εταιρία δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι τέλος της χρήσεως, δηλαδή δεν έχουν περιέλθει στην κατοχή της τα σχετικά πιστωτικά σημειώματα των προμηθευτών της.

Η χρέωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού γίνεται με πίστωση των οικείων λογαριασμών των αποθεμάτων. Σημειώνεται ότι το Ε.ΓΛΣ σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό της ομάδας «αποθέματα» προβλέπει την τήρηση υπολογαριασμού «εκπτώσεις αγορών», ο οποίος πιστώνεται με χρέωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**  
**ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΙΔΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**  
**ΛΟΓ. 40**

<b>Η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ</b> λ. 40-43
<b>ΟΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ</b> λ. 44
<b>ΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b> λ. 45
<b>ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ</b> <b>ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ</b> λ. 48

**1. Έννοια της καθαρής θέσεως**

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία ή ίδια κεφάλαια είναι το καταβεβλημένο κεφάλαιο που ανήκει στην επιχείρηση και το οποίο στις εταιρίες αποτελείται από το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο των κερδών (ή ζημιών) εις νέο.

Λέγεται συνήθως όχι καθαρή θέση της επιχειρήσεως είναι η διαφορά ενεργητικού (μειωμένου κατά το οφειλόμενο κεφάλαιο και των υποχρεώσεων προς τρίτους. Η καθαρή θέση της επιχειρήσεως εκφράζει τις υποχρεώσεις της προς τους φορείς της ή, αντίστροφα, τα δικαιώματα των φορέων στην επιχείρηση και είναι αόριστης λήξεως.

Αν όλα ία στοιχεία του ενεργητικού ρευστοποιηθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό και όλες οι υποχρεώσεις εξοφληθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό, το ενεργητικό που απομένει θα μπορούσε να διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως και θα ήταν ίσο με ποσό της καθαρής θέσεως.

## **2. Λογαριασμός 40 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ»**

### **2.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού 40**

Ο Λ/σμός 40 απεικονίζει:

- Στις ανώνυμες εταιρίες τη συνολική ονομαστική αξία των μετόχων εκδόσεως τους (υπολ/σμοί: 40.00 – 40.05).
- Στις Ε.Π.Ε. και προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) την ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων συμμετοχής (υπολ/σμός 40.06 «εταιρικό κεφάλαιο», αναπτυσσόμενος σε υπολ/σμούς ανά εταίρο) και
- Στις ατομικές επιχειρήσεις την καθαρή περιουσία τους (υπολ/σμός 40.07 «κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων»).

### **2.2 Εμφάνιση του λογαριασμού 40 στον ισολογισμό**

Το μετοχικό κεφάλαιο αναλύεται στον ισολογισμό σε καταβλημένο, οφειλόμενο και αποσβεσμένα. Επίσης, στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνεται ο Λ/σμός «ίδιες μετοχές» και στην κατηγορία των αποθεματικών κεφαλαίων του παθητικού ο Λ/σμός «αποθεματικό από ίδιες μετοχές».

(α) *Καταβλημένο κεφάλαιο* είναι το τμήμα της ονομαστικής αξίας των μετοχών της εταιρίας, κοινών και προνομιούχων, που έχει καταβληθεί.

(β) *Οφειλόμενο κεφάλαιο* είναι το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που οι μέτοχοι οφείλουν να καταβάλουν για την εξόφληση της αξίας των μετοχών τους.

Το ποσό του κεφαλαίου που οφείλεται και εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού με τον παραπάνω τίτλο ισούται με το άθροισμα των υπολοίπων των Λ/σμών ενεργητικού:

- «Οφειλόμενο κεφάλαιο» και
- «Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση».

Σε παρενθετική σημείωση πρέπει να δίνεται η πληροφορία για το ποσό του οφειλόμενου κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί, δηλ. για το οποίο τα αρμόδια όργανα της εταιρίας έχουν προσδιορίσει ημερομηνία καταβολής. Το ποσό αυτό, όπως είναι ευνόητο, ισούται με το άθροισμα του ποσού που έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως και το οποίο σημειώνεται μέσα σε παρένθεση υπό το Λ/σμό του ενεργητικού «οφειλόμενο κεφάλαιο» και το ποσό που έχει κληθεί να καταβληθεί μέσα στην επόμενη χρήση και το οποίο εμφανίζεται στο νομό του κυκλοφορούντος ενεργητικού «κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση».

(γ) Αποσβεσμένο κεφάλαιο κατά το Ε.Γ.ΑΣ είναι το ποσό της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδόθηκε στους μετόχους, σύμφωνα με το καταστατικό και έγινε είτε από τα κέρδη προς διάθεση είτε από αποθεματικά της εταιρίας. Οι μετοχές επικαρπίας, που εκδίδονται σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνονται, καταχωρούνται σε λ/σμούς τάξεως.

Σημειώνουμε ότι κάτω από το λογ/σμό «μετοχικό κεφάλαιο», πρέπει μέσα σε παρένθεση, να αναγράφεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική αξία της μετοχής. Όπως είναι ευνόητο, το γινόμενο των δύο αυτών αριθμών πρέπει να ισούται με το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου που εμφανίζεται στον ισολογισμό.

Τέλος, πολλοί είναι οι λόγοι οι οποίοι κατά τη γνώμη μας συνηγορούν να γίνεται ανάλυση του λ/σμού «μετοχικό κεφάλαιο» κατά πηγές προελεύσεως δηλαδή από εισφορές μετοχών, κεφαλαιοποίηση μερισμάτων, αποθεματικών, κλπ. είτε στον ισολογισμό ή τουλάχιστο στο προσάρτημα.

#### **«ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ»**

**ΛΟΓ. 41**

**«Καταβεβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» ΛΟΓ. 41.00**

**«Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» ΛΟΓ. 41.01.**

**Ι. ν.2190/1920**

Στους λογ/μούς αυτούς καταχωρείται η διαφορά από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 του ν.2190/1920 «1. Η ονομαστική αξία εκάστης μετοχής δεν δύναται να ορισθεί κατώτερα των εκατόν (30) λεπτών ευρώ. 2. Απαγορεύεται η έκδοσης μετοχών εις τιμήν κατώτερα του αρτίου. 3. Η εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται να διατεθεί προς πληρωμή μερίσματος ή ποσοστών».

Ο νόμος λοιπόν απαγορεύει ρητά την έκδοση μετοχών σε τιμή κατώτερη από το άρτιο, δηλαδή κατώτερη της ονομαστικής αξίας τους και συνεπώς ο μέτοχος δεν μπορεί να καταβάλει για κάθε μετοχή ποσό μικρότερο από την ονομαστική της αξία.

Αντίθετα, ο νόμος επιτρέπει να εκδίδονται μετοχές σε τιμή πάνω από το άρτιο («υπέρ το άρτιο»), δηλαδή πάνω από την ονομαστική τους αξία. Αυτό συνάγεται εξ αντιδιαστολής από την § 2 και έμμεσα από την § 3 του παραπάνω άρθρου. Η έκδοση

μετοχών υπέρ το άρτιο είναι μάλιστα ο κανόνας στις οικονομικά εύρωστες εταιρίες, όπου η διαφορά που καταβάλλεται πάνω από το άρτιο αντιπροσωπεύει την αξία των «εμφανών» και «αφανών» αποθεματικών την αξία υπερπροσόδου της επιχειρήσεως (goodwill) κ.λπ., που αναλογεί στις νέες μετοχές. Αλλά και σε νεοιδρυόμενες εταιρίες είναι δυνατή (σπάνια) η έκδοση μετοχών «υπέρ το άρτιο», οσάκις πρόκειται για εταιρίες το μέλλον των οποίων προσιωνίζεται λαμπρό.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη νέα διάταξη της § 2β εδάφ. 2 του ν. 2190/1920 «αν προβλέπεται έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο, η πάνω από το άρτιο διαφορά καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ κατά την καταβολή της πρώτης δόσης. Συνεπώς ο λ/σμός 41.01 «οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», χρησιμοποιείται μόνο στις εγγραφές συστάσεως τη εταιρίας ή της αυξήσεως του κεφαλαίου της με τις οποίες ταυτόχρονα και εξισώνεται.

## **2 Η υποχρέωση κρατήσεως γιο τακτικό αποθεματικό**

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.2190/1920 «ετησίως αφαιρείται το είκοσι της εκατό τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαίρεσης παύει ούσα υποχρεωτική άμα ως τούτο φθάσει τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωση προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών».

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

Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει ζημία, καμία υποχρέωση της εταιρίας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που υπάρχουν στην εταιρία.

Η υποχρέωση της εταιρίας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού έστω κι αν, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λήφθηκε με

κανένα ποσό κερδών δε διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

### 3. Επί ποίων κερδών υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του αναλογούντος στα κέρδη αυτά φόρου εισοδήματος.

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

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

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

Συγκεκριμένα, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των ακόλουθων λ/σμών:

- 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» λ/σμός 86.99)	α
- 88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων» (λ/σμός 42.04)	β
- 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στ λειτουργικό κόστος φόρου»	(γ)
- 88.03 «ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» (λ/σμός 42.01)	(δ)
- 88.04 «ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη» (λ/σμός 42.02)	(ε)
Σύνολο	ζ
Μείον: αναλογών φόρος εισοδήματος (ζ x 35% ή 40%)	(η)
Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση	θ
κράτηση = θ x 5% ή ποσοστό μείζον που προβλέπει το καταστατικό	



Το καταστατικό ή η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορούν να ορίσουν άλλη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού. Δεν είναι δυνατό π.χ. να οριστεί διά του καταστατικού ή δι' αποφάσεως γενικής συνελεύσεως ή Δ.Σ., ότι η κράτηση για το σχολιαζόμενο αποθεματικό θα υπολογίζεται επί των «μικτών κερδών» ή μόνο επί των «διανεμόμενων κερδών» κ.λπ.

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσεως είναι δυνατό να παρακρατηθεί από αδιανεμήτα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή, αφού τόσο τα κέρδη των προηγούμενων χρήσεων όσο και τα διανεμόμενα αποθεματικά μεταφέρονται στο λ/σμό «αποτελέσματα προς διάθεση» και αναμιγνύονται με τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως.

#### **4. Το ποσοστό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό**

Η διάταξη του άρθρου 44 του ν.2190/1920 ορίζει ότι «ετησίως αφαιρείται το είκοσι της εκατό τουλάχιστον των καθαρών κερδών» (δηλ. -5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών) για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Ειδικότερα, προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρίες, το άρθρο 18 του ν.400/1970 ορίζει ότι «το πέμπτον τουλάχιστον των καθαρών ετησίων κερδών στις ασφαλιστικές εταιρίες η κράτηση ανέρχεται τουλάχιστο σε 20% των καθαρών κερδών».

Το καταστατικά της εταιρίας δυνατό να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο του 5% (ή στις ασφαλιστικές εταιρίες του 20%), όχι όμως και μικρότερο αυτού. Έχουν λοιπόν, οι διατάξεις αυτές αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη μείωση του νόμιμου ποσοστού και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αυξήσεως του. Υποστηρίζεται μάλιστα, ότι με το αρχικό καταστατικό, όχι όμως και με τροποποίησή του, μπορεί να οριστεί ότι το σύνολο των κερδών, μετά την αφαίρεση του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος διατίθεται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο από το καταστατικό της εταιρίας (ειδίλλως το προβλεπόμενο από το νόμο), γιατί η αύξηση του ποσοστού αυτού επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Εκτός αν το καταστατικό αφήνει στην απόλυτη κρίση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων ν' αποφασίσει για τη διανομή των πέρα του τακτικού

αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος κερδών και τα προς διανομή κέρδη επαρκούν για το σκοπό αυτόν.

Αν σε μια χρήση δεν έγινε κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή η χρήση δεν άφησε καθαρά κέρδη, ή αν η κράτηση που έγινε υπολείπεται από εκείνη που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, επειδή τα κέρδη ήταν ανεπαρκή κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το οριζόμενο από το καταστατικό ειδάλλως από το νόμο, ποσοστό και δεν θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

Αν το τακτικό αποθεματικό μειωθεί εξαιτίας χρησιμοποίησης μέρους ή ολόκληρου για την κάλυψη της ζημίας μιας χρήσεως, η κράτηση που γίνεται στην επόμενη χρήση θα είναι η προβλεπόμενη από το καταστατικό, ειδάλλως από το νόμο, ανεξάρτητα αν αυτή καλύπτει ή όχι το ποσό του αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση που, πριν χρησιμοποιηθεί το αποθεματικό, είχε διακοπεί η κράτηση για το σχηματισμό του, επειδή αυτό είχε φθάσει στο όριο που καθορίζει το καταστατικό ή ο νόμος.

##### **5. Μέχρι ποιο ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική**

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 «... η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαίρεσης παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάσει τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου ...».

Κατά τη διάταξη του άρθρου 18 του ν. 400/1970, επίσης, «... η τοιαύτη διάθεση δεν είναι υποχρεωτική άμα ως το αποθεματικό υπερβεί το τετραπλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου».

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστον όριο μέχρι καλύψεως του οποίου η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική. Είναι δε το όριο αυτό το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου και προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρίες το τετραπλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό, όχι όμως και μικρότερο από το ποσό που ορίζεται από το νόμο. Το καταστατικό μπορεί ακόμη να ορίσει ότι η καθοριζόμενη από το νόμο (ή απ' αυτό τυχόν μεγαλύτερη) κράτηση από τα κέρδη θα συνεχιστεί και όταν το αποθεματικό υπερβεί το όριο του νόμου. Έχουν, λοιπόν, οι παραπάνω διατάξεις αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη μείωση του νόμιμου ορίου και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αυξήσεως αυτού.

Ο νόμος αναφέρεται στο κατά το χρόνο της συντάξεως του ισολογισμού κεφάλαιο και μάλιστα στο ονομαστικό κεφάλαιο, ανεξάρτητα αν ένα μέρος αυτού δεν έχει ακόμη καταβληθεί από τους μετόχους ή είναι «απεσβεσμένο» ή προέρχεται από μετοχές άνευ ψήφου.

Γεννάται το ερώτημα αν η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί ν' αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πέρα από το όριο που το καταστατικό ή ο νόμος θέτει. Επειδή η κράτηση επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό, ορθότερη φαίνεται η γνώμη ότι η γενική συνέλευση δεν μπορεί ν' αποφασίσει, τη συνέχιση της κρατήσεως και μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίσει μια τέτοια συνέχιση. Πάντως, αν το καταστατικό ορίζει ότι η γενική συνέλευση αποφασίζει για τη διανομή των κερδών της χρήσεως που απομένουν μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος (δηλαδή για το «υπόλοιπο των κερδών») ή αν το καταστατικό σιωπά για τον τρόπο διανομής των κερδών αυτών, η γενική συνέλευση νόμιμα μπορεί ν' αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πάνω από το όριο που ο νόμος ή το καταστατικό θέτει.

## 6. Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό «χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωση προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών» (αρθρ. 44 εδάφ. 3 ν.2190/1920). Ο νομοθέτης, ακολουθώντας το παλιότερο γερμανικό δίκαιο, ορίζει ως «αποκλειστική χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού την κάλυψη της ζημίας με την οποία τυχόν θα κλείσει ο λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως» σε κάποια μεταγενέστερη χρήση.

Η παραπάνω διάταξη είναι αναγκαστικής εφαρμογής με την έννοια ότι ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το Δ.Σ. μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από εκείνη που ορίζει ο νόμος.

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται να καλύψει μόνο τη ζημία που προκύπτει με τη σύνταξη κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού και του λ/σμου «αποτελέσματα χρήσεως» και την οποία, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού αυτού. Απαιτείται, λοιπόν, να συνταχθεί

ισολογισμός και λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως» ολόκληρης της χρήσεως και όχι τμήματος αυτής, όπως είναι οι διάφορες «λογιστικές καταστάσεις» που συντάσσονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Η ζημία που εμφανίζεται σ' αυτές τις «λογιστικές καταστάσεις» δεν είναι δυνατά να καλυφτεί, κατά τη διάρκεια της χρήσεως με διάθεση τακτικού αποθεματικού.

Εκτακτη ζημία που προέκυψε π.χ. από πυρκαγιά στο εργοστάσιο της εταιρίας ή από σεισμό κ.λπ., δεν είναι δυνατό να καλυφτεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημία αυτή δυνατό να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσεως.

Γεννάται το ερώτημα αν το πέρα από το υποχρεωτικό όριο (που καθορίζεται από το καταστατικό ή το νόμο) ποσό τον τακτικού αποθεματικού που σχηματίστηκε με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, όπως αναπτύχθηκε, έχει την «αποκλειστική» χρησιμοποίηση που έχει και το μέχρι του υποχρεωτικού ορίου ποσό ή μπορεί ελεύθερα η γενική συνέλευση να αποφασίσει τη χρησιμοποίηση αυτού και γι' άλλους σκοπούς. Στο ερώτημα αυτό αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

Οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής τους στη διάταξη του άρθρ. 44 εδ. 3, δηλαδή και οι εκούσιες αυτές προσθήκες προορίζονται, αρχικά, για να χρησιμοποιηθούν «προς εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών». Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως, μπορεί, με νεώτερη απόφασή της, να διαθέσει κατά την ελεύθερη κρίση της τις εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό.

Έτσι, το πέρα από το υποχρεωτικό όριο τακτικό αποθεματικό είναι δυνατό, με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, να κεφαλαιοποιηθεί, να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμη δε και να διανεμηθεί στους μετόχους.

#### **8. Δεν είναι υποχρεωτική η χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού για την κάλυψη της ζημίας**

Ο νόμος ορίζει, όπως προαναφέραμε, ότι το τακτικό αποθεματικό προορίζεται αποκλειστικά να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Αλλά το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ή και η γενική συνέλευση ν' αποφασίσει τη δημιουργία αποθεματικών που προορίζονται για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημίας ή εξαιρετικής φθοράς ή απαξιώσεως συγκεκριμένων πάγιων στοιχείων. Ακόμη, η γενική συνέλευση μπορεί ν' αποφασίσει την απόσβεση ζημίας δια χρησιμοποίησεως οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν έχει ειδικό προορισμό ή

οποιοδήποτε αποθεματικού που δεν προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό και το οποίο σχηματίστηκε με απλή απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων. Δηλαδή, είναι δυνατό να διατεθούν άλλα αποθεματικά για την κάλυψη της ζημίας της χρήσεως ή ζημιών παρελθουσών χρήσεων και να παραμείνει ανέπαφο το τακτικό αποθεματικό.

#### **9. Άρθρο 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού»**

Όπως πιο πάνω είδαμε, καταστατικά αποθεματικά, ή αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας. Το καταστατικό μπορεί ελεύθερα να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, το σκοπό τους κλπ. υπό τη βασική προϋπόθεση, ότι τα αποθεματικά αυτά πρέπει να αντλούνται από το «υπόλοιπο κερδών» ή κατά άλλη έκφραση, ότι τα αποθεματικά αυτά δεν είναι δυνατό να μειώνουν τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος.

Η εταιρία, εφόσον υπάρχουν κέρδη, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα αποθεματικά καταστατικού και γι' αυτό τα αποθεματικά αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών.

Τα αποθεματικά καταστατικού δυνατό να έχουν ειδικό προορισμό, που ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας ή να μην έχουν ειδικό προορισμό, όπως συμβαίνει λ.χ. με το «έκτακτο αποθεματικό» που σχηματίζουν πολλές εταιρίες και το οποίο, με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων είναι δυνατό να διατεθεί για οποιοδήποτε σκοπό αποφασίσει η συνέλευση αυτή.

#### **10. Άρθρο 41.04 «Ειδικά αποθεματικά»**

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό - συγκεκριμένο προορισμό λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας, το αποθεματικό για διανομή μερισμάτων στους μετόχους, το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή απωλειών από επισφαλείς πελάτες.

Ο ειδικός προορισμός του αποθεματικού είναι δυνατό να καθορίζεται από το όργανο εκείνο που επέβαλε το σχηματισμό του. Δηλαδή, από το νόμο, όπως είναι το τακτικό αποθεματικό, το καταστατικό, όπως λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας ή τη γενική συνέλευση, όπως λ.χ. το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών από επισφαλείς πελάτες.

Αλλά και ο φορολογικός νομοθέτης είναι δυνατό να επιβάλει ή να επιτρέψει το σχηματισμό ειδικού αποθεματικού, όπως είναι το αποθεματικό από κέρδη από την πώληση χρεογράφων».

Με βάση την παραπάνω έννοια των ειδικών αποθεματικών παρατηρούμε ότι δεν ακριβολογεί το Ε.ΓΛΣ που ορίζει ότι «ειδικά και έκτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων», ως να μην είναι δυνατό ο νόμος ή το καταστατικό να επιβάλουν το σχηματισμό ειδικών αποθεματικών.

Επισημαίνεται ότι τα ειδικού προορισμού αποθεματικά, που σχηματίζονται με βάση φορολογικές διατάξεις, δεν παρακολουθούνται στον προκείμενο 41.04, αλλά στο λ/σμό 41.08 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων». Έτσι, στον παρόντα λ/σμό 41.04 παρακολουθούνται μόνο τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που σχηματίζονται κατ' επιταγή διατάξεων του καταστατικού της εταιρίας ή με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως μετόχων, με εξαίρεση τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις περί αφορολόγητων αποθεματικών.

### **II. λ/σμός 41.05 «Έκτακτα αποθεματικά»**

Κατά το Ε.ΓΛΣ, έκτακτα είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων. Όπως προαναφέραμε, κατά τη γνώμη μας, έκτακτα χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μια κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές για την αντιμετώπιση ορισμένου εξόδου, ζημίας κλπ.

Στην πράξη τα καταστατικά των περισσότερων εταιριών προβλέπουν την κράτηση ενός ποσοστού από τα κέρδη για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή ορίζεται ότι, μετά τις νόμιμες και καταστατικές κρατήσεις και διανομές μερισμάτων και ποσοστών, το τυχόν υπόλοιπο των κερδών κρατείται για έκτακτο αποθεματικό. Ο χαρακτηρισμός του αποθεματικού αυτού ως έκτακτου έχει την έννοια ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εταιρία για οποιοδήποτε σκοπό, δηλαδή ότι δεν είναι ειδικού προορισμού αποθεματικό. Το αποθεματικό όμως αυτό είναι καταστατικό αποθεματικό, το οποίο εξομοιώνεται με ελεύθερο αποθεματικό, αφού η τακτική γενική συνέλευση μπορεί κατά την απόλυτη κρίση της, ν' αποφασίσει τη χρησιμοποίησή του (διανομή στους μετόχους κεφαλαιοποίηση, κ.λπ.).

Η έννοια που δίνει το Ε.ΓΛΣ στα έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνη των προαιρετικών ή ελεύθερων αποθεματικών, που δημιουργούνται όχι κατ' επιταγή του

νόμου ή του καταστατικού, αλλά με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσεως των μετόχων.

## 12. Άσμος 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

Ο Άσμος εμφανίζει την ονομαστική αξία: (α) των μετοχών εκδόσεως ανώνυμων εταιριών και (β) των εταιρικών μεριδίων εκδόσεως άλλων εταιριών στις οποίες ανώνυμες ή άλλης μορφής εταιρίες συμμετέχει η επιχείρηση και γενικότερα κατέχει μετοχές κατά κυριότητα. Τους τίτλους αυτούς (μετοχές ή εταιρικά μερίδια) η επιχείρηση λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα από τις εκδότριες των τίτλων εταιρίες, έπειτα:

- από νόμιμη αναπροσαρμογή των ισολογισμών τους ή της αξίας ορισμένων μόνο περιουσιακών τους στοιχείων και
- από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών των εταιριών αυτών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει απλώς ότι ο παρών Άσμος πιστώνεται με την ονομαστική αξία προφανώς των νέων μετοχών που λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα η επιχείρηση, με χρέωση του Άσμου 18 «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» ή, κατά περίπτωση, του Άσμου 34 «χρεόγραφα». Επειδή όμως είναι ενδεχόμενο η εκδότρια εταιρία να μην εκδώσει νέες μετοχές αλλά να αντικαταστήσει τις παλιές με νέες μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας, πρέπει να δεχθούμε ότι ο παρών Άσμος πιστώνεται, με χρέωση των ίδιων Άσμών που προαναφέραμε, με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνονται και του κόστους κτήσεως των παλιών μετοχών που αντικαθίστανται.

Σχετικά με τις δύο παραπάνω αιτίες προελεύσεως των μετοχών που λαμβάνονται, χωρίς αντάλλαγμα σημειώνουμε τα εξής:

(α) Ειδικά νομοθετήματα επιβάλλουν ή επιτρέπουν εκάστοτε την αναπροσαρμογή των ισολογισμών των εταιριών ή ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων (κυρίως παγίων) και την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς.

Τα ειδικά αυτά νομοθετήματα προβλέπουν επίσης ότι οι εταιρίες – μέτοχοι που λαμβάνουν τις νέες μετοχές εμφανίζουν την ονομαστική τους αξία στην πίστωση του σχολιαζόμενου Άσμου, με χρέωση του Άσμου της συμμετοχής ή των χρεογράφων.

Δηλαδή οι μέτοχοι που λαμβάνουν τις δωρεάν μετοχές, με την ονομαστική αξία των μετοχών, διενεργούν εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

xxx

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

ή

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

ή

34. Χρεόγραφα

xxx

34.00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών  
εσωτερικού

κλπ.

(εις) 41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας

Συμμετοχών και χρεογράφων

xxx

Ο λ/σμός 41.06 πρέπει να αναλύεται κατά εκδότρια εταιρία, γιατί επί καταρτίσεως ενοποιημένων ισολογισμών η παραπάνω εγγραφή πρέπει να αντιλογίζεται. Ο λ/σμός πρέπει να αναλύεται περαιτέρω σε υπολ/σμούς κατά πηγή προελεύσεως των δωρεάν μετοχών, δηλαδή από κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών, οπότε συνιστούν μέρος σε μετοχές, ή από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων. Η τελευταία αυτή διάκριση είναι απαραίτητη, γιατί, όπως αμέσως παρακάτω αναπτύσσεται, διαφέρει η φορολογική αντιμετώπιση της υπό συζήτηση διαφοράς σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής της.

Υπολ/σμοί του 41

Λ/σμοί ισολογισμού (παθητικού)

41.08	«Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων»	
41.90	«Αποθεματικά απαλλασσόμενα	από Με τον τίτλο «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατά-
41.91	της φορολογίας έσοδα»	ξεων νόμων», στην



			IV
41.92	«Αποθεματικά από έσοδα υποκατηγορία φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο»	«Αποθεματικά κεφάλαια»	
41.06	«Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων»	με ομώνυμους τίτλους σε ιδιαίτερη υποκατηγορία υπό III	
41.07	«Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων»	«Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιων στοιχείων»	
41.10	«Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων»		
	«Επιχορηγήσεις επενδύσεων»	πάγιων	

### 13. Λογαριασμός 42 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ»

Ο Λ/σμός εμφανίζει το σωρευτικό υπόλοιπο κερδών και ζημιών στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως, το οποίο μεταφέρεται στη νέα χρήση προς διάθεση αν είναι κέρδος ή προς κάλυψη αν είναι ζημία. Ο Λ/σμός αποτελεί το συνδυαστικό κρικό του ισολογισμού με το Λ/σμό και 88 «αποτελέσματα προς διάθεση».

Ο Λ/σμός αναλύεται στους δευτεροβάθμιους που σχολιάζουμε παρακάτω.

#### 13.1 Λ/σμός 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο»

Σ' αυτόν μεταφέρεται από το Λ/σμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση» το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση των κερδών που γίνεται με το κλειόμενο των βιβλίων της χρήσεως.

Ως γνωστό, το ημερολογιακό άρθρο της διαθέσεως των κερδών είναι της ακόλουθης μορφής.

#### 88. Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

(εις) 53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

53.08 Δικαιούχοι αμοιβών (για τις αμοιβές μελών Δ.Σ.)

## 41. Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής –

### Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων

41.02. Τακτικό αποθεματικό

41.05 Έκτακτο αποθεματικό

41.08 Αφορολόγητο αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.08 XX Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601 / 1998

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.90 XX Αφορολόγητα έσοδα από.....

41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

41.91 XX Από έσοδα τόκων καταθέσεων τραπεζών φορολογηθέντα με συντελεστή 15%. κλπ.

## 42. Αποτελέσματα εις νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

---

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού 42.00 εμφανίζεται στην καθαρή θέση του ισολογισμού της κλειόμενης χρήσεως και, εφόσον κατά την επόμενη χρήση γίνει διάθεση αποτελεσμάτων, μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμού 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως»-Επισημαίνονται τα, ακόλουθα:

α. Το υπόλοιπα του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» δεν πρέπει να ταυτίζεται με το υπόλοιπο του λ/σμού 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως», αφού τα τελευταία μεταφέρονται, στο λ/σμό 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» και αυξάνονται:

- με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως (λ. 42.00),
- με τις θετικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (λ. 42.04),
- με τα διατιθέμενα αποθεματικά (λ/σμοί αποθεματικών) και μειώνονται
- με τις ζημίες της προηγούμενης χρήσεως (λ. 42.01),
- με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων (λ. 42-02)
- με το φόρο εισοδήματος της χρήσεως (λ. 88.08),
- με τις αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενα ν χρήσεων (λ. 42.04),
- με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους και τέλος από το θετικά υπόλοιπο, που εμφανίζεται στο λ/σμό 88,99 «κέρδη προς διάθεση» αντλούνται τα ποσά που διατίθενται για σχηματισμό αποθεματικών και

για διανομή στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη Δ.Σ. κλπ.). Το απομένον μετά τη διαδικασία αυτή κέρδος μεταφέρεται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο». Το υπόλοιπο των κερδών αυτών, συνεπώς, δυνατό να προέρχεται από κέρδη της χρήσεως ή και από υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων ή και από διατιθέμενα αποθεματικά,

- β. Από το υπόλοιπο των κερδών» αφαιρούνται:
- τα αφορολόγητα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση για να εμφανιστούν στα λ/σμό αποθεματικού 41.90 και
- τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο, για να εμφανιστούν στο λ/σμό αποθεματικού 41.91.

Κατά τα κρατούντα, τα προαναφερόμενα έσοδα εμφανίζονται στους αντίστοιχους λ/σμούς αποθεματικών (41.90 και 41.91) μόνο στην έκταση που υφίστανται λογιστικά κέρδη προς διάθεση μετά το σχηματισμό του νόμιμου και των λοιπών καταστατικών αποθεματικών και των κρατήσεων για φόρο εισοδήματος, μερίσματα μετόχων κλπ. Εάν δεν υπάρχουν επαρκή κέρδη προς διάθεση ή εάν η χρήση καταλείπει ζημία, η επιχείρηση για τα έσοδα αυτά δηλαδή της μη φορολογίας ή της μη πλήρους φορολογίας τους κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, αλλά κατά την μεταγενέστερη χρήση που αυτά διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται (πλεονέκτημα αναστολής φορολογίας).

Ορθότερη βρισκουμε την άποψη οι λ/σμοί 41.90 και 41.91 να ενταχθούν ως υπολ/σμοί του σχολιαζόμενου λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», ο οποίος να αναπτύσσεται ως εξής:

#### 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.00.00 Υπόλοιπο αφορολόγητων κερδών

42.00.01 Υπόλοιπο αφορολόγητων εσόδων

42.00.01.00 Αφορολόγητα έσοδα ν. ....

42.00.02 Υπόλοιπο εσόδων φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο

42.00.02.00 Υπόλοιπο εσόδων τόκων καταθέσεων 15%

κλπ.

Ακόμη και στη χρήση που έκλεισε με ζημία, αλλά στα έσοδα της χρήσεως περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο προτείνεται, προκειμένου η επιχείρηση να μη απολέσει το φορολογικό πλεονέκτημα που συνοδεύει τα έσοδα αυτά, με χρέωση του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», να πιστώνονται οι προαναφερόμενοι υπολ/σμοί του 42.00. Ο προτεινόμενος χειρισμός δεν έχει καμία επίπτωση στα ίδια κεφάλαια της επιχειρήσεως, αφού αμφοτέρωι οι λ/σμοί 42.00 και 42.01 καταχωρούνται στην καθαρή θέση της επιχειρήσεως στην υποκατηγορία V «αποτελέσματα εις νέο».

### 13.2 λ/σμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο»

Σ' αυτόν μεταφέρεται από το λ/σμό 88.98 «ζημίες εις νέο» το ποσό των ζημιών που, τελικά, παραμένει ακάλυπτο.

Σε περίπτωση που η χρήση κλείσει με ζημία και δεν υπάρχουν κέρδη εις νέο (δεν υφίσταται λ/σμός 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο») η δε επιχείρηση δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει αποθεματικά για την κάλυψη της ζημίας δεν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή γίνεται η εγγραφή:

#### 42. Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	50.000
(εις) 86. Αποτελέσματα χρήσεως	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	50.000

Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να καλύψει τη ζημία της χρήσεως με τη χρησιμοποίηση τακτικού ή άλλου αποθεματικού. Υποχρεούται όμως, φρονούμε, να συμψηφίσει τη ζημία της χρήσεως με το τυχόν υπάρχον υπόλοιπο κερδών εις νέο που εμφανίζει ο λ/σμός 42.00 «υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο», οπότε πρέπει να γίνουν οι εγγραφές:

88. Αποτελέσματα προς διάθεση	120.000
88.01 Ζημίες χρήσεως	
(εις) 86. Αποτελέσματα χρήσεως	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	100.000
42. Αποτελέσματα εις νέο	
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	70.000
(εις) 88. Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.02. Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως	70.000

**88. Αποτελέσματα προς διάθεση**

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως	70.000
88.98. Ζημίες εις νέο	50.000
(εις) 88. Αποτελέσματα προς διάθεση	120.000
88.01 Ζημίες χρήσεως	

---

**42. Αποτελέσματα εις νέο**

42.01. Υπόλοιπο ζημιών εις νέο	50.000
(εις) 88. Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.98 Ζημίες εις νέο	50.000

---

Εάν συνέβαινε το αντίστροφο, δηλαδή τα κέρδη εις νέο της προηγούμενης χρήσεως να ήταν 100.000 και οι ζημίες της κλειόμενης χρήσεως € 40.000 να παρέμεναν τελικά κέρδη εις νέο € 60.000 τα οποία, με χρέωση του λ/σμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», θα μεταφερόταν στην πίστωση του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

**14. Λογ/σμός 43 «ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ»**

Στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από τους φορείς της εταιρίας ή παρακρατούνται από τα κέρδη που πραγματοποιεί η εταιρία με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο λ/σμό μέχρις ότου ολοκληρωθεί τυπικά η διαδικασία αύξησης του κεφαλαίου.

Το Σχέδιο προβλέπει τους υπολ/σμούς που σχολιάζονται παρακάτω:

**14.1 Λ/σμός 43.00 «Καταθέσεις μετόχων»**

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται οι καταθέσεις των μετόχων που γίνονται για να καλυφθεί μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας. Για τη χρησιμοποίηση του λ/σμού αυτού, το Ε.Γ.Λ.Σ. θέτει, τις εξής προϋποθέσεις:

(α) να μην έχει ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και

(β) να έχει ληφθεί ανάλογη απόφαση του Δ.Σ. της εταιρίας.

Η ημερομηνία συγκλήσεως της γενικής συνελεύσεως πρέπει να καθορίζεται με την ίδια απόφαση του Δ.Σ, και δεν πρέπει να απέχει περισσότερο από ένα έτος από την ημερομηνία της αποφάσεως αυτής.

Ανάληψη των εν λόγω καταθέσεων επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιείται, είτε επειδή η πρόταση του Δ.Σ. της εταιρίας δεν εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της, όταν απαιτείται η έγκριση αυτή, είτε επειδή η ίδια η απόφαση του Δ.Σ. για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανακαλείται από αυτό πριν ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία, όταν η αύξηση γίνεται με απόφαση του Δ.Σ.

Ορθώς το Ε.ΓΛΣ καθιερώνει τις παραπάνω προϋποθέσεις που θέτουν ένα κάποιο φραγμό σε ενδεχόμενες κακόβουλες ενέργειες των διοικούντων τις εταιρίες για την παρουσίαση ισολογισμών με αυξημένα ίδια κεφάλαια. Πράγματι είναι δυνατό τις τελευταίες ημέρες της χρήσεως να κατατεθούν από τους διοικούντες την εταιρία σημαντικά ποσά δήθεν για αύξηση του κεφαλαίου και να εμφανιστεί στον ισολογισμό η καθαρή θέση της εταιρίας εξωραϊσμένη και στις πρώτες ημέρες της νέας χρήσεως να αναληφθούν τα ποσά αυτά. Σε μια τέτοια περίπτωση ο ελεγκτής της εταιρίας πρέπει να γράψει σχετική παρατήρηση στο «πιστοποιητικό ελέγχου».

Αμέσως μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου (δηλαδή μετά τις δημοσιεύσεις του άρθρου 7β του ν.2190/1920) διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου οπότε το υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λ/σμού 43.00 μεταφέρεται στην πίστωση του 33.04 «χρεώστες διάφοροι / οφειλόμενο κεφάλαιο».

Σε περίπτωση επιστροφής των καταθέσεων στους μετόχους λόγω ματαιώσεως της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, το επιστρεφόμενο ποσό μεταφέρεται από τον προκείμενο λ/σμό στην πίστωση αρμόδιου υπολ/σμού του 53 «πιστωτές διάφοροι», με χρέωση του οποίου καταβάλλεται στους μετόχους.

#### **14.2 λ/σμός 43.01 «Καταθέσεως εταιρών».**

Σ' αυτόν παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιρών για να καλυφθεί η προσεχής αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που, μέσα σ' ένα εξάμηνο αφότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά μεταφέρονται στην πίστωση του λ/σμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες».

## 1. Ε.ΓΛΣ

Στο λ/σμο αυτόν καταχωρείται το μερίσμα (πρώτο ή πρόσθετο που προτείνεται από το διοικητικό συμβούλιο προς τη γενική συνέλευση των μετόχων να μη διανεμηθεί στους μετόχους σε μετρητά, αλλά να διατεθεί για αύξηση του κεφαλαίου, δηλαδή να διανεμηθεί στους μετόχους σε μετοχές.

Ο λ/σμός πιστώνεται με το προτεινόμενο από το διοικητικό συμβούλιο ποσό μερίσματος προς κεφαλαιοποίηση, με χρέωση του 53.0 «μερίσματα πληρωτέα» και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησεως του κεφαλαίου, χρεώνεται με πίστωση του 33.13 «μέτοχοι - λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου».

Τα σχετικά θέματα υπό το πρίσμα της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας εξετάζονται πιο πάνω όπου παρατίθεται και ολοκληρωμένο λογιστικό παράδειγμα στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων ως VI υποκατηγορία υπό τον τίτλο «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου», αναλυόμενος στους επιμέρους υπολ/σμούς αυτού.

Παρατηρούμε σχετικώς ότι, με εξαίρεση το λ/σμό 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου», οι υπόλοιποι λ/σμοί, μέχρις ολοκλήρωσεως της διαδικασίας που καθορίζουν οι αρμόδιοι εμπορικοί νόμοι (2190/1920 και 3190/1955) για την αύξηση του κεφαλαίου συνιστούν υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους μετόχους ή εταίρους και δεν έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία των ίδιων κεφαλαίων, αλλά σε ειδική κατηγορία των υποχρεώσεων.

Κατά τη διερεύνηση του ισολογισμού τα υπό συζήτηση ποσά (κατανοείς μετόχων ή εταίρων και τα προς κεφαλαιοποίηση μερίσματα) είναι δυνατό να συμπεριληφθούν στα ίδια κεφαλαία της επιχειρήσεως μόνο εάν οι προβλεπόμενες από το νόμο διαδικασίες έχουν σχεδόν ολοκληρωθεί και είναι δυσχερής η ματαίωση της αυξησεως του κεφαλαίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

#### 1. Γενικά περί προβλέψεων

##### 1.1 Έννοια των προβλέψεων

Κατά το Ε.ΓΛΣ, πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων

χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης αποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Ο ν. 2190/1920, υιοθετώντας τον παραπάνω ορισμό του Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει, με τη διάταξη της § 14 του άρθρου 42ε, ότι «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημίες ή δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια».

Για να γίνει η πρόβλεψη, σύμφωνα με το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

(α) Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού πρέπει να είναι πιθανή η πραγματοποίηση ζημίας ή εξόδου ή η υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού. Πρέπει δηλαδή να υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την πραγματοποίηση της ζημίας ή του εξόδου ή της υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού.

(β) Να μην είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος της ζημίας ή του εξόδου ή της αποτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού ή ο χρόνος πραγματοποίησεως αυτών ή και τα δύο (μέγεθος και χρόνος).

Ο παραπάνω ορισμός των προβλέψεων κρίνεται ατελής και δε συμπίπτει απόλυτα με την έννοια του όρου (ενδεχόμενα που έχει καθιερωθεί από την αλλοδαπή θεωρία και πράξη).

Όπως πιο κάτω εκτίθεται, η έννοια των προβλέψεων στοιχειοθετείται στις περιπτώσεις που συντρέχουν οι εξής καταστάσεις:

(α) να υπάρχει πιθανότητα επελεύσεως του ζημιογόνου γεγονότος και (β) το ποσό της ζημίας να μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί. Δεν απαιτείται συνεπώς να υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το ύψος του ποσού της ζημίας ή ως προς το χρόνο επελεύσεως της, αρκεί να υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησεως αυτής. Όταν μάλιστα υπάρχει μεγάλη αβεβαιότητα ως προς το ποσό της ζημίας σε βαθμό που να μην είναι δυνατό εύλογα να εκτιμηθεί, δε γίνεται πρόβλεψη, αλλά απλώς αποκαλύπτεται το ζημιογόνο γεγονός.

Σημειώνεται ακόμη ότι στον παραπάνω ορισμό της προβλέψεως του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εκ περισσού αναφέρεται ότι ο χρόνος πραγματοποίησεως της ζημίας πρέπει να



μην είναι γνωστός, αφού εξυπακούεται από το βασικό στοιχείο της αβεβαιότητας επελεύσεως της ζημίας. Αν ο χρόνος επελεύσεως του μελλοντικού ζημιολόγου γεγονός ήταν γνωστός, το γεγονός έπαινε να είναι πιθανό και θα ήταν βέβαιο.

Πολύ συχνά η λογιστική πράξη χαρακτηρίζει ως προβλέψεις τα «οφειλόμενα έξοδα», δηλ. τα δουλευμένα στην χρήση έξοδα, τα οποία οφείλονται από την εταιρία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και τα οποία είναι πληρωτέα στις αρχές της επόμενης χρήσεως (λ.χ. έξοδα ηλεκτροδοτήσεως, υδρεύσεως, τηλεφώνων μηνών Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου, που είναι πληρωτέα στη νέα χρήση). Όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός των εξόδων αυτών ως προβλέψεων είναι εσφαλμένος, γιατί δεν υπάρχει καμιά αβεβαιότητα ούτε ως προς το ύψος τους ούτε ως προς το χρόνο εξοφλήσεώς τους. Πρόκειται περί εξόδων «βέβαιων» «οριστικών» και «δουλευμένων», που πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορούν και εσφαλμένα χρησιμοποιείται γι' αυτά λογαριασμός προβλέψεων.

### *1.2 Διάκριση των προβλέψεων κατά το Ε.ΓΛΣ*

Το Ε.ΓΛΣ διακρίνει τις προβλέψεις δύο βασικές κατηγορίες:

(α) Σε προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, που προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των οργανικών εξόδων, π.χ. Ο πρώην εκτελωνιστής της εταιρίας έχει εγείρει κατ' αυτής αγωγή και ζητεί αμοιβές του για την διεκπεραίωση εκτελωνισμού πρώτων υλών που εισήγαγε από το εξωτερικό η εταιρία, σύμφωνα δε με τις εκτιμήσεις του νομικού συμβούλου της εταιρίας, υπάρχει βάσιμη πιθανότητα ότι το δικαστήριο θα τον δικαιώσει. Η πίστωση του λογαριασμού της προβλέψεως θα γίνει με χρέωση του λογαριασμού «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».

Σημειώνουμε ότι στην προκείμενη κατηγορία προβλέψεων υπάγονται, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, και οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, για τις οποίες παρακάτω.

(β) Σε προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα), που προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί

στα αποτελέσματα χρήσεως ως «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» ή κατά περίπτωση ως «έξοδα προηγούμενων χρήσεων, αν οι προβλέψεις αφορούν ζημίες προηγούμενων χρήσεων, π.χ. ο οδηγός του αυτοκινήτου της επιχειρήσεως τραυματίσε σοβαρά επιβάτη και εκκρεμεί στα δικαστήρια αγωγή αποζημιώσεως του θύματος. Το προβλεπόμενο για αποζημίωση ποσό πρέπει να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως υπό τον τίτλο «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

Σημειώνεται ότι στην προκείμενη κατηγορία προβλέψεων, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, υπάγονται και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, ως να επρόκειτο για έκτακτο έξοδο ή έκτακτη ζημία. Κατά την γνώμη μας, οι προβλέψεις αυτές έπρεπε να υπάγονται στις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, αφού οι απώλειες από τους επισφαλείς πελάτες αποτελούν οργανικό τακτικό έξοδο.

Στην προκείμενη κατηγορία προβλέψεων υπάγονται κατά το Ε.ΓΛΣ και οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις πάγιων στοιχείων, καθώς και οι προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Σχετικά με τις τελευταίες αυτές προβλέψεις παρατηρούμε ότι θα έπρεπε να γίνεται διάκριση της προελεύσεως των συναλλαγματικών διαφορών. Αν προέρχονται από δοσοληψίες της εταιρίας που εμπύπτουν στο λειτουργικό της κύκλωμα, οι συναλλαγματικές διαφορές πρέπει να χαρακτηρίζονται οργανικό έξοδο, δηλ. προβλέψεις εξόδων εκμεταλλεύσεως στην αντίθετη περίπτωση πρέπει να χαρακτηρίζονται ανόργανα έξοδα, δηλ. προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

## **2.Εμφάνιση των προβλέψεων στον ισολογισμό**

Κατά το Ε.ΓΛΣ, οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά των λογαριασμών των οικείων περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιες προβλέψεις είναι:

- *Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών*
- *Προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας πάγιων στοιχείων*
- *Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις*

Αντίθετα, οι προβλέψεις που αναφέρονται σε κινδύνους και έξοδα, καθώς και οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού σε ιδιαίτερη κατηγορία λογαριασμών μεταξύ των κατηγοριών λογαριασμών ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων. Οι προβλέψεις αυτές εμφανίζονται με τους εξής δύο τίτλους:

- «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» και
- «Λοιπές προβλέψεις»

Τις προβλέψεις αυτές διαπραγματευόμαστε στις επόμενες παραγράφους. Εδώ σημειώνουμε μόνο ότι κατά τη σύγχρονη λογιστική θεωρία και αλλοδαπή πράξη τόσο οι υπολογιζόμενες όσο και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν εμφανίζονται χωριστά στον ισολογισμό, αλλά περιλαμβάνονται στην κατηγορία των υποχρεώσεων, διαχωριζόμενες μάλιστα σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, διάκριση που δεν προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ, η οποία όμως είναι εντελώς αναγκαία για τη διερεύνηση και ανάλυση των ισολογισμών.

Εξάλλου, από άποψη επιβαρύνσεως των αποτελεσμάτων, όπως ήδη αναπτύχθηκε παραπάνω άλλες μεν προβλέψεις θεωρούνται έξοδα εκμεταλλεύσεως και βαρύνουν το λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως και τελικά το μικτό κέρδος, κι άλλες θεωρούνται έκτακτες ζημίες ή έκτακτα έξοδα και βαρύνουν το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», στον οποίο εμφανίζονται με τον τίτλο «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

Τέλος, οι μη χρησιμοποιημένες προβλέψεις (κινδύνων εκμεταλλεύσεως και εκτάκτων), είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί, εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσεως με τον τίτλο «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

### **3. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία**

Η νέα διάταξη του άρθρου 42ε § 14 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι «οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης».

Με τη διάταξη αυτήν επιβάλλεται στην επιχείρηση η υποχρέωση να σχηματίζει, στο τέλος κάθε χρήσεως, πρόβλεψη για την αποζημίωση που θα καταβάλει στο προσωπικό της κατά την έξοδο του από την υπηρεσία. Η πρόβλεψη αυτή πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον τις αποζημιώσεις που θα καταβάλει η επιχείρηση στο εξερχόμενο, λόγω συνταξιοδότησεως, προσωπικό της. Δηλαδή, το κατώτατο όριο των σχηματισμένων στο τέλος κάθε χρήσεως προβλέψεων της κατηγορίας αυτής, πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον το 50% της πλήρους αποζημιώσεως που θα ελάμβανε το προσωπικό της επιχείρησης αν απολυόταν την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της ή το 40% της αποζημιώσεως αυτής αν οι εργαζόμενοι υπάγονται σε επικουρική ασφάλιση.

Αν εξαιρέσουμε τις θυγατρικές ξένων εταιριών επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στη χώρα μας, οι ημεδαπές επιχειρήσεις δεν προέβαιναν σε σχηματισμό τέτοιας προβλέψεως μέχρι της θεσπίσεως της παραπάνω διατάξεως. Καλούνται λοιπόν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας για πρώτη φορά να σχηματίσουν τέτοια πρόβλεψη για όλο το προσωπικό τους, η οποία είναι ανάλογη του χρόνου υπηρεσίας του στην επιχείρηση. Επειδή κατά την πρώτη εφαρμογή της διατάξεως αυτής το ποσό της προβλέψεως σε πολλές επιχειρήσεις θα είναι σημαντικό, η παραπάνω διάταξη προβλέπει περαιτέρω ότι «κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του Νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μία πενταετία».

Η σχολιαζόμενη πρόβλεψη θεωρείται πρόβλεψη για κινδύνους εκμεταλλεύσεως και σχηματίζεται με χρέωση του λογαριασμού οργανικών εξόδων «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (Κ.Α. 68) και πίστωση του λογαριασμού «προβλέψεις / προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» Κ.Α. 44.00). Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές διατυπώνονται πιο πάνω.

Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, η εταιρία, για τη χρήση που κλείνει την 31.12.1987, θα υπολογίσει:

(α) Τις προβλέψεις για αποζημιώσεις που αναλογούν στη χρήση 2006, οι οποίες ισούνται με τη διαφορά μεταξύ των συνολικών (συσσωρευμένων) αποζημιώσεων κατά την 31.12.2005 και των συνολικών (συσσωρευμένων) αποζημιώσεων κατά την

31.12.2005. Με το ποσό των αποζημιώσεων της χρήσεως 2006, που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτόν, θα χρεωθεί ο λογαριασμός οργανικών εξόδων «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως/προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» (Κ.Α. 68.00) και θα πιστωθεί ο λογαριασμός ισολογισμού «προβλέψεις/προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» (Κ.Α. 44.00):

(β) Τις συσσωρευμένες μέχρι την 31.12.2005 αποζημιώσεις απολύσεως ή συνταξιοδοτήσεως του προσωπικού, ανάλογα με την τακτική που ακολουθεί η εταιρία. Για το ποσό των προβλέψεων αυτών η εταιρία μπορεί: (α) είτε να το αποσβέσει εφάπαξ (εξολοκλήρου) με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού έξοδα προηγούμενων χρήσεων» (Κ.Α. 82.00) και πίστωση του ίδιου παραπάνω λογαριασμού ισολογισμού, (β) είτε να το καταχωρήσει στο λογαριασμό ισολογισμού «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» με πίστωση του ίδιου παραπάνω λογαριασμού ισολογισμού (Κ.Α. 44.00) και να το αποσβέσει τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Η ετήσια απόσβεση του ποσού αυτού θα καταχωρείται, κατά τη γνώμη μας, στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» (Κ.Α. 82.00).

Τέλος σημειώνουμε ότι με βάση την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η παρούσα πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα. Εκπεστέα φορολογικώς δαπάνη θεωρείται το οριστικό ποσό των αποζημιώσεων ου καταβλήθηκε μέσα σε κάθε χρήση.

#### **4. Λοιπές προβλέψεις**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται όλες οι άλλες προβλέψεις εκτός από τις «προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία», οι οποίες εμφανίζονται στον προηγούμενο λογαριασμό και τις προβλέψεις που αφανίζονται αφαιρετικά από τους λογαριασμούς του ενεργητικού.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζονται οι ακόλουθοι υπολογαριασμοί προβλέψεων:

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

44.12. Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα.

44.13. Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

44.14. Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων.

44.15 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

44.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις.

Σημειώνεται ότι, εκτός του πρώτου από τους παραπάνω υπολογαριασμούς που αφορά προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, οι υπόλοιποι λογαριασμοί αφορούν, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Πιο πάνω παρέχεται ο τρόπος λειτουργίας των ακόλουθων λογαριασμών:

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (δηλ. όλων των άλλων προβλέψεων εκμεταλλεύσεως εκτός από τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία).

44.12. Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα.

44.13. Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

44.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις.

Σε επόμενες παραγράφους σχολιάζονται οι υπόλοιποι λογαριασμοί προβλέψεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό με τον τίτλο «λοιπές προβλέψεις».

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 14 του ν. 2190/1920, «αν το ποσό που εμφανίζεται στο λογαριασμό «λοιπές προβλέψεις» είναι σημαντικό, παρέχεται ανάλυση του στο προσάρτημα».

Τέλος επισημαίνουμε ότι, από καθαρά επιστημονική άποψη, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων δεν είναι δυνατό να χαρακτηρίζονται προβλέψεις, γιατί δεν υφίσταται ο τύπος της αβεβαιότητας, που πρέπει να συντρέχει για να δικαιολογείται η διενέργεια προβλέψεως.

## **5. Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων**

*α. Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που δεν αφορούν κτήσεις πάγιων στοιχείων.*

Οι παραπάνω συναλλαγματικές διαφορές αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Συμψηφίζονται κατά ξένο νόμισμα οι χρεωστικές με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και το υπόλοιπο κατά ξένο νόμισμα:

- Αν είναι χρεωστικό, θεωρείται έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία προέκυψε και εμφανίζεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».
- Αν είναι πιστωτικό, εγγράφεται στην πίστωση του λογαριασμού «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων» και εμφανίζεται στον ισολογισμό της χρήσεως στην οποία προέκυψε. Στο τέλος κάθε χρήσεως, από το λογαριασμό αυτόν μεταφέρεται στην πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έσοδα/ συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δεν προηγήθηκε η μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη ή πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών του παραπάνω λογαριασμού «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων» (44.14) με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές» προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του περιληπτικού λογαριασμού 44.14.

*β. Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που δεν αφορούν κτήση πάγιων στοιχείων.*

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τέλους χρήσεως των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, οι οποίες όμως υποχρεώσεις δεν αφορούν κτήση πάγιων στοιχείων, αντιμετωπίζονται ως εξής:

— Συμψηφίζονται κατά ξένο νόμισμα οι χρεωστικές με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και το υπόλοιπο κατά ξένο νόμισμα:

- Αν είναι χρεωστικό, θεωρείται έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία προέκυψε και εμφανίζεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

- Αν είναι πιστωτικό, θεωρείται σαν «πρόβλεψη» και εμφανίζεται στον ισολογισμό της χρήσεως στην οποία προέκυψε. Την επόμενη χρήση το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρεται στην πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

Κατά το Ε.ΓΛΣ, οι εξεταζόμενες συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται σε ιδιαίτερους κατά ξένο νόμισμα υπολογαριασμούς του περιληπτικού λογαριασμού 41.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων / προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων».

Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών, κατά ξένο νόμισμα, υπολογαριασμών

- Αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές». Ο λογαριασμός αυτός εμφανίζεται

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ : ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ

#### 1. Γενικά περί του ξένου κεφαλαίου και των υποχρεώσεων

##### 1.1 Το ξένο κεφάλαιο από ιδιωτικοοικονομική άποψη

Το ξένο κεφάλαιο συμπληρώνει και υποβοηθεί τη λειτουργία του ίδιου κεφαλαίου της εταιρίας. Σπάνιες είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων που δε χρησιμοποιούν ξένα κεφάλαια. Μπορούμε να πούμε πως όλες σχεδόν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ξένα κεφάλαια, τα οποία, εφόσον προσπορίζονται υπό ευνοϊκούς όρους, επιφέρουν προσαύξηση της αποδοτικότητας των ίδιων κεφαλαίων τους. Εξάλλου, η ξένη χρηματοδότηση προϋποθέτει την ύπαρξη ίδιου κεφαλαίου, γιατί αυτό αναλαμβάνει πρωτίστως τον επιχειρηματικό κίνδυνο και εξασφαλίζει την ακεραιότητα του ξένου κεφαλαίου. Οι επιχειρήσεις είναι αδύνατο να στηρίζονται μονόπλευρα και αποκλειστικά στην ξένη χρηματοδότηση.



Η εκλογή των πηγών δανεισμού, του τρόπου και του χρόνου χρησιμοποίησες των ξένων κεφαλαίων και των εξασφαλίσεων που προσφέρονται, εξαρτάται από το ύψος του επιτοκίου που ισχύει κάθε φορά στην αγορά.

Τα ξένα κεφάλαια προέρχονται συνήθως από τις εξής πηγές:

- Από τις Τράπεζες
- Από τους προμηθευτές (εμπορευματικές πιστώσεις),
- Από τους πελάτες (προκαταβολές πελατών),
- Από ιδιώτες (αμοιβαίοι δανεισμοί, γραμμάτια ευκολίας, ομολογιακά δάνεια κ.λ.π).

Ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο κριτήριο, το ξένο κεφάλαιο διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες. Από λογιστική άποψη, σημαντικότερη κρίνεται η διάκριση που γίνεται με κριτήριο τη χρονική διάρκεια της χρησιμοποίησες του, όπου το ξένο κεφάλαιο διακρίνεται σε: (α) απρόθεσμο ή όψεως και (β) προθεσμιακό. Το προθεσμιακό διακρίνεται ακόμη σε βραχυπρόθεσμο, μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο. Δεν υπάρχει σαφής χρονική διάκριση για τις κατηγορίες αυτές του ξένου κεφαλαίου, γιατί αυτή εξαρτάται από τον κλάδο οικονομίας στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, από το είδος των πιστώσεων και από τη νομισματική κατάσταση της αγοράς. Έτσι, στη γεωργία βραχυπρόθεσμο θεωρείται το κεφάλαιο που λήγει μέσα σε ένα έτος, ενώ στο εμπόριο, σε ομαλές οικονομικές συνθήκες, η λήξη του βραχυπρόθεσμου φτάνει μέχρι 90 ημέρες. Επίσης, ο βραχυπρόθεσμος δανεισμός περιορίζεται χρονικά σε περιόδους νομισματικής αστάθειας.

(δ) Αν το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου δεν έχει γεννηθεί, δεν έχει επίσης γεννηθεί και η υποχρέωση της επιχείρησες π.χ. οι υφιστάμενες σήμερα συμβάσεις αποκτήσες στο μέλλον πάγιων στοιχείων δεν αποτελούν μελλοντικές υποχρεώσες που πρέπει σήμερα να εμφανιστούν στο παθητικό του ισολογισμού, αφού κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν εκπλήρωσε ακόμη την οφειλή του.

(ε) Οι πιστωτές (δικαιούχοι των υποχρεώσες) πρέπει να είναι, καθορισμένα πρόσωπα (γνωστοί) ή να μπορούν λογικά να εντοπιστούν. Το αυτό πρέπει να συμβαίνει και για τις ημερομηνίες εξοφλήσες των υποχρεώσες.

## **1.2 Διάκριση των υποχρεώσες σε μακροπρόθεσμες - βραχυπρόθεσμες**

### **Κατά το νόμο και το Ε.ΓΛΣ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της § 6 του άρθρου 42ε του ν. 2190/ 1920, «μακροπρόθεσμες απαιτήσες είναι οι απαιτήσες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσες

λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα ανωτέρω ισχύουν, αναλόγως, και για τη διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες για το σκοπό της χωριστής εμφάνισης τους στους οικείους λογαριασμούς υποχρεώσεων του παθητικού».

Κατά το νόμο, λοιπόν, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε:

- (α) μακροπρόθεσμες, που είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως και
- (β) βραχυπρόθεσμες, που είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση.

Έτσι, για τον ισολογισμό της 31.12.20+1, μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις «ου λήγουν μετά την 31.12.20+2, ενώ βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στη χρήση 20 + 2.

Στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων περιλαμβάνονται ακόμη και οι δόσεις των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση.

Σημειώνεται ότι στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων οι επιχειρήσεις εμφανίζουν και τις καλούμενες λήξασες υποχρεώσεις, δηλ. τις υποχρεώσεις που, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, έχουν ήδη λήξει. Οι επιχειρήσεις δεν στέργουν, μια και ο νόμος δεν τις υποχρεώνει, να εμφανίζουν τις υποχρεώσεις αυτές σε ιδιαίτερη κατηγορία, μολονότι η αποκάλυψη τους κρίνεται απαραίτητη για την εκτίμηση της ταμιακής ρευστότητας της επιχειρήσεως.

### **1.3 Εμφάνιση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων στον ισολογισμό**

#### **1.3.1 Ομολογιακά δάνεια**

**Έννοια του ομολογιακού δανείου – διακρίσεις ομολογιών**

Το ομολογιακό δάνειο είναι ένα ιδιότυπο μακροπρόθεσμο δάνειο, το οποίο διαιρείται σε μεγάλο συνήθως αριθμό ισόποσων τίτλων (τις ομολογίες) που διευκολύνουν την ανεύρεση μεγάλου αριθμού δανειστών (ομολογιούχων) στους οποίους παρέχεται η δυνατότητα της μεταβιβάσεως της απαιτήσεώς τους διά της μεταβιβάσεως των τίτλων που κατέχουν.

Η ομολογία είναι έγγραφος τίτλος που αντιπροσωπεύει ποσό που χορηγήθηκε ως δάνειο από τον κάτοχο στον εκδότη του υπό τους όρους που αναγράφονται πάνω σ' αυτόν.

Οι ομολογίες διακρίνονται:

(α) Από άποψη του τρόπου εκδόσεώς τους σε:

- *ονομαστικές*, όταν αναγράφουν το όνομα του ομολογιούχου,
- *μικτές*, ονομαστικές αλλά με τοκομερίδια στον κομιστή,
- *«εις διαταγήν»* ονομαστικές αλλά μεταβιβαστές διά οπισθογραφήσεως,
- *«εις τον κομιστή»* μεταβιβαστές με απλή παράδοση.

(β) Από άποψη της τιμής εκδόσεως τους σε:

- εκδοθείσες στο άρτιο, των οποίων η τιμή εκδόσεως συμπίπτει με την ονομαστική τους αξία,
- εκδοθείσες σε τιμή διάφορη του αρτίου, των οποίων η τιμή είναι υπό ή υπέρ το άρτιο

(γ) Από άποψη του τρόπου εξόφλησεως τους σε:

- *εξοφλητέες στο άρτιο*, δηλ. στην ονομαστική τους αξία,
- *εξοφλητέες υπέρ το άρτιο*, δηλ. σε αξία μεγαλύτερη της ονομαστικής τους,
- *λαχειοφόρες*, όταν η εξόφληση τους συνοδεύεται με πιθανότητα κέρδους από λαχείο,
- *μετατρέψιμες σε μετοχές* (convertible bonds),
- *τιμαριθμικές*, όταν ο τόκος και η εξόφληση του κεφαλαίου καθορίζεται με βάση τον τιμάριθμο,
- *με ρήτρα ξένου νομίσματος*, όταν ο τόκος και η εξόφληση τους γίνεται με βάση την τρέχουσα τιμή του ξένου νομίσματος.

(δ) Από άποψη των εγγυήσεων που παρέχονται στους ομολογιούχους σε:

- *συνήθειες*, όταν ο ομολογιούχος είναι απλός εγχειρόγραφος δανειστής,
- *προνομιούχες*, όταν ο ομολογιούχος εξασφαλίζεται με εμπράγματα ασφάλεια (υποθήκη ή ενέχυρο).

Ο ν. 2190/1920 προβλέπει τις ακόλουθες τρεις κατηγορίες ομολογιών:

(α) *Ομολογίες κερδοφόρες:*

Ο νόμος (άρθρο 3β) επιτρέπει την έκδοση ομολογιών που παρέχουν εκτός από τον τόκο και δικαίωμα συμμετοχής στα -μετά τη διανομή του πρώτου μερίσματος - υπολειπόμενα κέρδη ή τη λήψη κάποιας άλλης πρόσθετης παροχής που εξαρτάται από το ύψος της παραγωγής ή και γενικά από το επίπεδο δραστηριότητας της εταιρίας.

Για την έκδοση των ομολογιών αυτών απαιτείται απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λαμβάνεται κατά την αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία των άρθρων 29 § 3 και 31 § 2 του νόμου.

### *(β) Ομολογίες ασφαλισμένες με υποθήκη*

Ο νόμος (άρθρο 3γ) παρέχει στην εταιρία το δικαίωμα για έκδοση ομολογιακού δανείου ασφαλισμένου κατά κεφάλαιο και τόκο με υποθήκη επί ενός ή περισσότερων ακινήτων της εταιρίας ή τρίτων. Για την έκδοση τέτοιου δανείου απαιτείται άδεια της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, που παρέχεται σύμφωνα με τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από το νόμο.

(γ) Ομολογίες μετατρέψιμες σε μετοχές για τις οποίες παρακάτω.

### **1.3.2. Περιεχόμενο του λογαριασμού κατά το νόμο και το Ε.ΓΛΣ**

Στο λογαριασμό «ομολογιακά δάνεια» εμφανίζεται το ποσό που οφείλει η εταιρία να καταβάλει στους ομολογιούχους για την εξόφληση των ομολογιών εκδόσεως της εταιρίας, που βρίσκονται σε κυκλοφορία και είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Η αξία των ομολογιών που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρεται από τον παρόντα λογαριασμό στο λογαριασμό «πιστωτές διάφοροι /ομολογίες πληρωτέες», ο οποίος εμφανίζεται στον ισολογισμό στο λογαριασμό «πιστωτές διάφοροι» του βραχυπρόθεσμου παθητικού.

Ο ν. 2190/1920, εναρμονιζόμενος με το Ε.ΓΛΣ, ορίζει ότι: «ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρία εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρία οφείλει να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους, καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως». Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης του ομολογιακού δανείου», (άρθρο 43 § 3 β).

### **1.3.3 Μετατροπή ομολογιών σε μετοχές**

Οι μετατρέψιμες ομολογίες είναι ομολογίες που παρέχουν δικαίωμα να μετατραπούν σε μετοχές. Ο ομολογιούχος είναι κατ' αρχή δανειστής της εταιρία τόκου ανεξάρτητα από τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) που πραγματοποιεί η εταιρία, έχει όμως το δικαίωμα να ανταλλάξει τις ομολογίες του με μετοχές, οπότε καθίσταται μέτοχος.

Για την έκδοση μετατρέψιμων ομολογιών και την άσκηση του δικαιώματος ανταλλαγή των μετατρέψιμων ομολογιών με μετοχές, ο ν. 2190/1920 (άρθρο 3α) προβλέπει τα ακόλουθα:

(α) η συνολική αξία των μετατρέψιμων ομολογιών, υπολογιζόμενη με βάση την τιμή εκδόσεως τους, δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το ήμισυ του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου κατά το χρόνο λήψεως της αποφάσεως για την έκδοση τους,

(β) να ληφθεί απόφαση από γενική συνέλευση των μετόχων με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία των άρθρων 29 § 3 και 31 § 2 του νόμου, για την έκδοση του ομολογιακού δανείου),

(γ) να παρέχεται υπέρ των παλιών μετόχων δικαίωμα προτιμήσεως για τις εκδιδόμενες μετατρέψιμες ομολογίες,

(δ) να εφαρμοστούν ανάλογα οι διατάξεις για τη δημοσιότητα της αποφάσεως για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, για την πιστοποίηση της καταβολής του, καθώς και τα προβλεπόμενα από το νόμο (άρθρο 13 § 8) για την έγκριση της κατηγορίας ή των κατηγοριών μετόχων, των οποίων τα δικαιώματα θίγονται από την απόφαση της γενικής συνελεύσεως για αύξηση του κεφαλαίου.

(ε) με απόφαση της γενικής συνελεύσεως περί εκδόσεως των μετατρέψιμων ομολογιών καθορίζεται το χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο ο ομολογιούχος μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα της μετατροπής, ο τρόπος ασκήσεως (λ.χ. έγγραφη δήλωση) και η τιμή μετατροπής.

Καθορισμός της τιμής μετατροπής σημαίνει καθορισμό της ονομαστικής αξίας των νέων μετοχών που θα δοθούν στους ομολογιούχους και της βάσεως με την οποία θα γίνει η ανταλλαγή. Αμφότερα καθορίζονται με την απόφαση της Γενικής συνελεύσεως. Κατά το νόμο δεν είναι δυνατό να χορηγηθούν μετοχές ονομαστικής αξίας μεγαλύτερης της τιμής εκδόσεως των μετατρεπόμενων ομολογιών. Κατά την μετατροπή, επομένως, η μεν ομολογία πρέπει να υπολογιστεί με την τιμή εκδόσεως της, δηλ. με το ποσό που εισέπραξε η εταιρία για την παράδοση - της ομολογίας, η δε μετοχή στην ονομαστική της αξία.

(στ) με τη χορήγηση από την εταιρία των μετοχών που αντιστοιχούν στις ομολογίες πραγματοποιείται ισόποση αύξηση του κεφαλαίου. Το Δ.Σ. υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσεως που πραγματοποιείται η μετατροπή, να αναπροσαρμόζει το σχετικό με το κεφάλαιο άρθρο του καταστατικού και να προβαίνει στη δημοσιότητα που προβλέπεται από τα άρθρα 7β του ν. 2190/1920.

## 2. Δάνεια Τραπεζών

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας προς τις Τράπεζες από δάνεια που έλαβε από αυτές για την κάλυψη των μονιμότερων αναγκών της, κυρίως για την απόκτηση πάγιων στοιχείων.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στον παρόντα λογαριασμό περιλαμβάνονται οι υπολογαριασμοί:

- Τράπεζες - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Δρχ.,
- Τράπεζες - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Δρχ. με ρήτρα Ξ.Ν.,
- Τράπεζες - λογ/σμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

Τα μακροπρόθεσμα δάνεια είναι συνήθως ενυπόθηκα, δηλ. εξασφαλίζονται με υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης υπέρ της δανείστριας Τράπεζας. Τέτοια δάνεια χορηγούνται συνήθως μόνο από ειδικές τράπεζες (όπως κτηματικές, επενδύσεων, κλπ.) και από ορισμένους πιστωτικούς οργανισμούς (όπως το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, κλπ.).

Οι εμπορικές τράπεζες κατά κανόνα δε χορηγούν ενυπόθηκα δάνεια, γιατί η χορήγηση αυτών αντιβαίνει στη βασική τραπεζική αρχή της ρευστότητας. Μόνο κατ' εξαίρεση προβαίνουν στη χορήγηση τέτοιων δανείων, ύστερα από ειδικές αποφάσεις των Νομισματικών Αρχών, και αφορούν δάνεια για πάγιες εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων. Εξαιτίας της μεγάλης διάρκειάς τους, τα δάνεια αυτά περικλείουν για τις Τράπεζες αυξημένους κινδύνους και γι' αυτό, εκτός από τους καθιερωμένους ελέγχους, οι Τράπεζες λαμβάνουν εμπράγματα εξασφαλίσεις.

Τα μακροπρόθεσμα δάνεια είναι συνήθως τοκοχρεολυτικά, δηλ. εξοφλούνται τμηματικά με δόσεις. Κάθε δόση περιλαμβάνει τον τόκο και το εξοφλούμενο κεφάλαιο (χρεολύσιο), γι' αυτό η δόση ονομάζεται τοκοχρεολύσιο. Στα δάνεια για πάγιες εγκαταστάσεις δίνεται συνήθως σχετική περίοδος χάριτος, έτσι ώστε η έναρξη καταβολής των τοκοχρεολυσίων να συμπίπτει ή να έπεται του χρόνου έναρξης δημιουργίας εισοδήματος από την επένδυση.

## 3. Τράπεζες-λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας προς τις τράπεζες από τη λήψη μακροπρόθεσμων δανείων, για εγγύηση των οποίων η εταιρία έχει παραχωρήσει γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως. Τα σε εγγύηση γραμμάτια αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό στο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού «γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως».

Σύμφωνα με τις ισχύουσες σήμερα αποφάσεις των Νομισματικών Αρχών, τα εμπορικά γραμμάτια εισπρακτέα είναι συνήθως λήξεως μέχρι 6 μηνών, δηλ. είναι βραχυπρόθεσμα. Τα γραμμάτια αυτά δίνονται στις τράπεζες σε ενέχυρο από τις επιχειρήσεις και έναντι της αξίας αυτών λαμβάνουν ως δάνειο ένα ποσοστό της αξίας των γραμματίων, συνήθως σε «ανοικτό» λογαριασμό. Η μόνη περίπτωση λήψεως από την επιχείρηση σήμερα μακροπρόθεσμων γραμματίων είναι εκείνη που ο πελάτης της αγοράζει από την επιχείρηση πάγια στοιχεία και παραδίνει σ' αυτή γραμμάτια σε εγγύηση για την πληρωμή της αξίας των πωληθέντων και στη συνέχεια η επιχείρηση τα παραδίνει στην τράπεζα για εγγύηση μακροπρόθεσμων δανείων που η τράπεζα χορηγεί σ' αυτήν.

#### ***4. Γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως***

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας σε δραχμές και σε ξένο νόμισμα, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν», οι οποίοι τίτλοι είναι εξοφλητέοι μετά την επόμενη χρήση, δηλαδή σε περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών από την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

#### ***5. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις***

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας που δεν απεικονίζονται στους λογαριασμούς που αναπτύχθηκαν πιο πάνω. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, στο σχολιαζόμενο λογαριασμό εμφανίζονται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

- «*Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες*», όπου παρακολουθούνται τα μακροπρόθεσμα δάνεια που χορηγούν οι μέτοχοι ή τα μέλη του Δ.Σ προς την εταιρία και γενικά κάθε οφειλή της εταιρίας προς τα πρόσωπα αυτά, που πρόκειται να εξοφληθεί μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως, όπως λ.χ. η οφειλή από αγορά πάγιων στοιχείων από μέλος Δ.Σ.

- «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)», όπου εμφανίζονται τα τυχόν οφειλόμενα από την εταιρία ποσά φόρων και τελών, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.
- «Ασφαλιστικοί οργανισμοί», όπου εμφανίζονται οι τυχόν οφειλόμενες εισφορές προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.
- «Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.»
- «Λοιπές υποχρεώσεις σε Ε.Ν.»

## 6. Εμφάνιση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων στον ισολογισμό

### 6.1 Προμηθευτές

Ο λογαριασμός εμφανίζει τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς του προμηθευτές της, από τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες.

Ακόμη και όταν οι αγορές περιουσιακών στοιχείων γίνονται τοις μετρητοίς απαιτείται ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη λήψη των αγαθών που αγοράστηκαν μέχρι την τελική εξόφληση της αξίας τους. Στο διάστημα αυτό η υποχρέωση της εταιρίας εμφανίζεται στον παρόντα λογαριασμό.

Από νομική άποψη οι υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές γεννιούνται όταν η κυριότητα των αγοραζόμενων αγαθών περιέρχεται στην αγοράστρια εταιρία. Στην πράξη όμως οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στα βιβλία με την παραλαβή των αγαθών που αγοράστηκαν.

Κατά το Ε.ΓΛΣ, η πώληση, και συνεπώς και η αγορά, θεωρείται ότι πραγματοποιείται τη στιγμή που το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του, ή, κατά περίπτωση, τη στιγμή που η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη, εκτός κι(αν έχει συμφωνηθεί να παραμείνει το εμπόρευμα στην πωλήτρια εταιρία προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή, οπότε η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιείται τη στιγμή που ο κίνδυνος μετατίθεται στον αγοραστή.

Στον παρόντα λογαριασμό, κατά το Ε.ΓΛΣ, εμφανίζονται τα υπόλοιπα των ακόλουθων δευτεροβάθμιων λογαριασμών του λογαριασμού «προμηθευτές»:



(α) «Προμηθευτές εσωτερικού» και «προμηθευτές εξωτερικού», στους λογαριασμούς αυτούς εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας από τις επί πιστώσει αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού αντίστοιχα. Οι σε ξένο νόμισμα υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους προμηθευτές εξωτερικού αποτιμούνται στο τέλος της χρήσεως, σύμφωνα με όσα αναπτύχθηκαν πιο πάνω.

(β) «Ελληνικό Δημόσιο» και «Ν.Π.Δ.Δ.-Δημόσιες επιχειρήσεις», στους Λογαριασμούς αυτούς εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας από τις «επί πιστώσει αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο ή από Ν.Π.Δ.Δ και Δημόσιες Επιχειρήσεις, όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

(γ) «Προμηθευτές - Παρακρατημένες εγγυήσεις»: ο λογαριασμός εμφανίζει το ποσό που η εταιρία, βάσει συμβατικού όρου, παρακρατεί από προμηθευτές για ορισμένο χρονικό διάστημα, ως εγγύηση (καλής ή εμπρόθεσμης εκτελέσεως παραγγελίας της κλπ.)

Οι προκαταβολές που έδωσε η εταιρία στους προμηθευτές της για την αγορά πάγιων στοιχείων εμφανίζονται στο λογαριασμό «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές», ο οποίος εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Αν οι προκαταβολές δόθηκαν από την εταιρία για την απόκτηση αποθεμάτων, εμφανίζονται στο λογαριασμό «προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων», ο οποίος εμφανίζεται στην κατηγορία των αποθεμάτων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Σε περίπτωση που, από υπαιτιότητα της εταιρία δεν εκτελείται η παραγγελία και για το λόγο αυτόν η προκαταβολή κρατείται από τον προμηθευτή, π.χ. σαν ποινική ρήτρα, το ποσό της δοθείσας προκαταβολής μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

## **6.2 Γραμμάτια πληρωτέα**

### **Περιεχόμενο τον λογαριασμού**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας - σε ευρό και σε ξένο νόμισμα - οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν», οι οποίοι τίτλοι είναι εξοφλητέοι μέσα την επόμενη χρήση. Αν οι τίτλοι είναι εξοφλητέοι μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, εμφανίζονται στην κατηγορία των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων με / τίτλο «γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως».

Τα γραμμάτια πληρωτέα προέρχονται από αγορές αγαθών ή υπηρεσιών και ως εκ τούτου, αποτελούν προέκταση του λογαριασμού «προμηθευτές».

Σε περίπτωση διαμαρτυρήσεως και γενικά περιελεύσεως γραμματίου πληρωτέου σε καθυστέρηση, διδάσκεται ότι δε γίνεται καμιά εγγραφή, γιατί από νομική άποψη, το γραμμάτιο παραμένει σε πλήρη ισχύ. Λόγοι όμως απεικονίσεως της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως, κυρίως από πλευράς προσδιορισμού της ρευστότητας αυτής, επιβάλλουν, πολλές φορές, το διαχωρισμό των γραμματίων που βρίσκονται σε καθυστέρηση και την εμφάνιση τους ιδιαιτέρως στον ισολογισμό.

Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει την τήρηση των εξής δευτεροβαθμίων:

- «Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ.»
- «Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.»
- «Γραμμάτια πληρωτέα εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ και Δημόσιων Επιχειρήσεων.

Οι λογαριασμοί αυτοί πιστώνονται κατά την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γραμματίων, με την ονομαστική αξία αυτών και χρεώνονται κατά την πληρωμή τους.

Για τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν κατά την εξόφληση των συναλλαγματικών ή γραμματίων που εκφράζονται ξένο νόμισμα ή κατά την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως.

### **6.3 Τόκοι μη δουλευμένοι γραμματίων πληρωτέων**

Τα γραμμάτια πληρωτέα εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό στην ονομαστική τους αξία, μολονότι η εξόφλησή τους θα γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού και συνεπώς η παρούσα αυτών αξία κατά την ημέρα αυτήν, είναι μικρότερη από την ονομαστική τους αξία.

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, όπως αναπτύξαμε πιο πάνω, θέμα λογισμού των μη δουλευμένων τόκων και εκπτώσεως τους από την ονομαστική αξία των γραμματίων ανακόπτει μόνο για τα γραμμάτια μακροπρόθεσμης λήξεως, ενώ γίνεται δεκτό ότι δεν είναι απαραίτητο να εκπίπτονται μη δουλευμένοι και από την ονομαστική αξία των γραμματίων βραχυπρόθεσμης λήξεως.

Το Ε.Γ.Λ.Σ δεν κάνει διάκριση στο προκείμενο θέμα μεταξύ μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων γραμματίων και προβλέπει τα ακόλουθα:

(α) Στις περιπτώσεις που οι τόκοι διαχωρίζονται από το κόστος κτήσεως των πάγιων ή κυκλοφορούντων στοιχείων ισχύουν τα εξής:

(αα) Όταν τα γραμμάτια γίνονται αποδεκτά και λήγουν μέσα στην ίδια χρήση: οι τόκοι, αποτελούν δουλευμένο έξοδο της χρήσεως και καταχωρούνται απευθείας στον αποτελεσματικό λογαριασμό «τόκοι και συναφή έξοδα/τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων», ο οποίος εμφανίζεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως με τον τίτλο «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα»

(αβ) Όταν τα γραμμάτια γίνονται αποδεκτά μέσα στη χρήση και λήγουν μετά το τέλος της: Από τους τόκους των γραμματίων αυτών εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως μέσα στην οποία έγινε η αποδοχή των γραμματίων καταχωρούνται απευθείας στον αποτελεσματικό λογαριασμό «τόκοι και συναφή έσοδα / τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» (65.06), ενώ εκείνοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά τη λήξη της χρήσεως αυτής, καταχωρούνται στο λογαριασμό «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων» (51.03) ή κατά περίπτωση «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων σε Ξ.Ν» (51.04), που είναι λογαριασμοί αντίθετοι του λογαριασμού «γραμμάτια πληρωτέα» και λειτουργούν ως δευτεροβάθμιοι αυτού.

Στο τέλος κάθε χρήσεως, οι δουλευμένοι και αναλογούντες στη χρήση τόκοι: (i) των γραμματίων που είχαν γίνει αποδεκτά σε προηγούμενες χρήσεις και έληξαν μέσα στη χρήση αυτήν και (ii) των γραμματίων που, έγιναν αποδεκτά σε προηγούμενες χρήσεις και λήγουν μετά το τέλος αυτής, μεταφέρονται από τους αντίθετους παραπάνω λογαριασμούς «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε ευρώ η σε Ξ.Ν» (51.03 - 51.04) στον αποτελεσματικό λογαριασμό «τόκοι και συναφή έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» (65.06).

Οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων εμφανίζονται στον ισολογισμό αφαιρετικά από τους λογαριασμούς «γραμμάτια πληρωτέα» του μακροπρόθεσμου ή, κατά περίπτωση, βραχυπρόθεσμου παθητικού.

(β) Στις περιπτώσεις που οι τόκοι περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των άγιων ή κυκλοφορούντων στοιχείων, επειδή στα σχετικά δικαιολογητικά (τιμολόγια κλπ.) οι τόκοι δεν αναγράφονται διακεκριμένα.

Ο διαχωρισμός και η εμφάνιση των μη δουλευμένων τόκων στον αντίθετο λογαριασμό «γραμμάτια πληρωτέα / μη δουλευμένοι τόκοι» (51.03 ή 51.04) είναι δυνατός και αφήνεται στην κρίση της εταιρίας. Η εταιρία, εφόσον επιθυμεί, μπορεί να υπολογίσει και να εμφανίσει στον αντίθετο λογαριασμό που

προαναφέραμε τους μη δουλευμένους τόκους, υπό τον όρο όμως ότι δε θα μεταφέρονται

(γ) Στις περιπτώσεις που για ορισμένες μεν αγορές, για τις οποίες η εταιρία αποδέχτηκε γραμμάτια, οι τόκοι περιελήφθησαν στο κόστος κτήσεως των στοιχείων που αγοράστηκαν και σε άλλες όχι. είναι προφανές ότι στον ισολογισμό δεν είναι δυνατό να εμφανιστούν αφαιρετικά των πληρωτέων γραμματίων μη δουλευμένοι τόκοι που δεν ανταποκρίνονται σε όλα αλλά σε ορισμένα μονό γραμμάτια. Γι' αυτό όλα τα γραμμάτια θα εμφανιστούν στο παθητικό του ισολογισμού στην ονομαστική τους αξία, οι δε μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων για τα οποία λογίστηκαν τέτοιοι τόκοι πρέπει να εμφανιστούν όχι στο λογαριασμό «γραμμάτια πληρωτέα/μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων», αλλά στο λογαριασμό «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού/έξοδα επόμενων χρήσεων».

#### **Εμφάνιση των μη δουλευμένων τόκων στον ισολογισμό**

Εκτός από την τελευταία παραπάνω περίπτωση υπό (γ), σε όλες τις άλλες περιπτώσεις λογισμού, κατά το τέλος της χρήσεως, των μη δουλευμένων τόκων που περιλαμβάνονται στα γραμμάτια πληρωτέα, οι τόκοι αυτοί, όπως ήδη λέχθηκε, εμφανίζονται στον ισολογισμό αφαιρετικά από την ονομαστική αξία των γραμματίων πληρωτέων.

Όπως είναι ευνόητο, οι μη δουλευμένοι τόκοι των μακροπρόθεσμων πληρωτέων γραμματίων εμφανίζονται αφαιρετικά της αξίας των μακροπρόθεσμων γραμματίων, οι δε μη δουλευμένοι τόκοι των βραχυπρόθεσμων γραμματίων αφαιρετικά της ονομαστικής αξίας των γραμματίων αυτών.

#### **7. Τράπεζες-λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων**

##### **Περιεχόμενο του λογαριασμού**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας από βραχυπρόθεσμες, κάθε φύσεως, τραπεζικές χρηματοδοτήσεις προς αυτήν. Πρόκειται για δάνεια κεφαλαίου κινήσεως, δηλαδή για δάνεια που διατίθενται για την απόκτηση αποθεμάτων και την παροχή πιστώσεων στην πελατεία της επιχειρήσεως.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την εξόφληση των δανείων αυτών ή την αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσεως.

Οι συνηθέστερες μορφές βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων» σχολιάζονται αμέσως πιο κάτω:

#### **8. Δάνεια με ενέχυρο γραμμάτια εισπρακτέα**

Πρόκειται για δάνεια σε ανοικτό λογαριασμό που λαμβάνει η επιχείρηση ενεχυριάζοντας τα γραμμάτια (εισπρακτέα) αποδοχής της πελατείας της. Ο πελάτης παραδίνει στην Τράπεζα σε ενέχυρο τα γραμμάτια αυτά και χρηματοδοτείται με ένα ποσοστό της αξίας των γραμματίων που κυμαίνεται συνήθως από 75% - 95% της αξίας τους, ανάλογα με την ποιότητα αυτών, δηλαδή ανάλογα με το ποσοστό διαμαρτυρησεώς τους.

Η εξυπηρέτηση του δανείου γίνεται με το προϊόν εισπράξεως των γραμματίων, το οποίο καταχωρείται σε μείωση του ποσού του δανείου.

Η οφειλέτρια επιχείρηση επιβαρύνεται με τόκους και προμήθεια χορηγήσεως, που υπολογίζονται ανά τρίμηνο, καθώς και με προμήθεια εισπράξεως δικαιογράφων, ταχυδρομικά και διαμαρτυρικά έξοδα των γραμματίων.

Τα ενεχυριαζόμενα γραμμάτια παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως.

#### **9. Προκαταβολές πελατών**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι ακόλουθες υποχρεώσεις της εταιρίας.

(α) Οι προκαταβολές που έλαβε η εταιρία από τους πελάτες της για παραγγελίες που έγιναν από τους τελευταίους προς αυτήν και οι οποίες δεν είχαν εκτελεστεί μέχρι το τέλος της χρήσεως.

Τα ποσά των προκαταβολών που περιέρχονται στην εταιρία, επειδή ο πελάτης δεν τήρησε κάποιο όρο της παραγγελίας, θεωρούνται έσοδα της εταιρίας και μεταφέρονται στα έσοδα από πωλήσεις («διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων»)

(β) Τα τυχόν αξιόλογα πιστωτικά υπόλοιπα των πελατών.

(γ) Η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής ή έχουν υποχρέωση επιστροφής αυτών στην εταιρία (υπομερίδα: «πελάτες - αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας» (30.07) και τα οποία δεν είχαν επιστραφεί στην εταιρία μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

(δ) Τα ποσά που καταβλήθηκαν στην εταιρία από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδόθηκαν σ' αυτούς χωρίς να τιμολογηθούν (λ/σμός «πελάτες - εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» 30.04).

#### 10. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι υποχρεώσεις που έχει η εταιρία από φόρους και τέλη έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, τους Δήμους, τις Κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημόσιου δικαίου και είναι εξοφλητέες μέσα στην επόμενη χρήση. Κατά το μέρος που οι υποχρεώσεις αυτές είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, εμφανίζονται στο λογαριασμό «λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».

Στο λογαριασμό, λοιπόν, αυτόν εμφανίζονται κυρίως οι οφειλές της εταιρίας:

- Από φόρους, όπως: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, φόρος επί μερισμάτων, φόρος επί αμοιβών Δ.Σ, φόρος επί τόκων, φόρος μισθωτών υπηρεσιών, φόρος επί αμοιβών τρίτων, φόροι ακίνητης περιουσίας, φόρος αμοιβών εργολάβων, κλπ.
- Από τέλη χαρτοσήμου, όπως: επί αμοιβών προσωπικού, επί αμοιβών τρίτων, επί εισοδημάτων από οικοδομές, επί δανειών που χορηγούνται από την εταιρία, επί τιμολογίων αγοράς, επί τόκων, κλπ.
- Από λοιπά τέλη, όπως: τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τέλη υδρεύσεως, τέλη πεζοδρομίων, καθαριότητας και φωτισμού, κλπ.
- Από φόρους-τέλη προηγούμενων χρήσεων

Η λογιστική αντιμετώπιση των φόρων και τελών προηγούμενων χρήσεων αναπτύσσεται πιο πάνω στα σχόλια του λογαριασμού «επισφαλείς - επίδικοι πελάτες και χρεώστες».

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, η εταιρία οφείλει ποσά φόρων, που έπρεπε ήδη να τα είχε εξοφλήσει στο Δημόσιο, θα πρέπει να υπολογίζονται τα μέχρι της ημερομηνίας αυτής πρόστιμα, τα οποία πρέπει να επαυξάνουν το πιστωτικό υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού, με χρέωση του, αποτελεσματικού λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έξοδα», εφόσον οι οφειλόμενοι φόροι αφορούν τη χρήση, ή του επίσης

αποτελεσματικού λογαριασμού «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», εφόσον οι οφειλόμενοι φόροι αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

Μετά τις παραπάνω εγγραφές, το υπόλοιπο του λογαριασμού 5408 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου που προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος. Με χρέωση του λογαριασμού αυτού γίνονται, στην επόμενη χρήση, οι καταβολές για την εξόφληση της υποχρέωσης για φόρο εισοδήματος. Δηλαδή, ο λογαριασμός 54.08 λειτουργεί ως εξής:

Λ/σμός εκκαθάρισεως Φόρων - Τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος

<ul style="list-style-type: none"><li>• Προκαταβολή φόρου εισοδήματος της χρήσεως.</li><li>• Παρακρατηθέντες φόροι εισοδήματος που συμψηφίζονται με φόρο εισοδήματος της χρήσεως.</li><li>• Καταβολές που γίνονται στην επόμενη χρήση για εξόφληση της υποχρέωσης.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών</li><li>• Χαρτόσημο και ΟΓΑ και εισοδημάτων από οικοδομές.</li><li>• Τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές.</li><li>• Προκαταβολή για φόρο εισοδήματος της επόμενης χρήσεως (με χρέωση «χρεώστες διάφορου»).</li></ul>
--	---

## 11. Ασφαλιστικοί οργανισμοί

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από εισφορές εργοδότη και κρατήσεις εργαζομένων, που είναι εξοφλητέες μέσα στην επόμενη χρήση. Αν οι υποχρεώσεις προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς είναι εξοφλητέες μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, εμφανίζονται στο λογαριασμό «λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις». Έτσι, στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζονται κυρίως οι ακόλουθες υποχρεώσεις:

### (α) Προς το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ):

Οι υποχρεώσεις προς το ΙΚΑ, σύμφωνα με όσα σήμερα ισχύουν, δυνατό να προέρχονται:

- από τις εισφορές εργοδότη και εργαζομένων επί των αποδοχών του μηνός Δεκεμβρίου και του δώρου Χριστουγέννων,

- από εισφορές για ανεγειρόμενες οικοδομές και για δωρόσημο ημερομισθίων οικοδομικών εργασιών,
- από κρατήσεις και εισφορές προηγούμενων χρήσεων, των οποίων η εξόφληση καθυστερεί,
- από ποσά πού το ΙΚΑ βεβαίωσε σε βάρος της εταιρίας. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στην πίστωση του παρόντος λογαριασμού με χρέωση του λογαριασμού οργανικών εξόδων «αμοιβές και έξοδα προσωπικού/εργοδοτικές εισφορές...» αν πρόκειται για εισφορές που αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία βεβαιώνονται, ειδάλλως με χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού «έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

(β) *Λοιπά ταμεία κύριας ασφάλισης*

(γ) *Επικουρικά Ταμεία*

Και για τους δυο τελευταίους λογαριασμούς ισχύουν αναλογικά τα αμέσως παραπάνω που ισχύουν για τις υποχρεώσεις προς το ΙΚΑ.

Στις περιπτώσεις που, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η εταιρία έχει υποχρεώσεις προς ασφαλιστικούς οργανισμούς που όφειλε να είχε εξοφλήσει, πρέπει να υπολογίζονται τα μέχρι την ημερομηνία αυτήν πρόσθετα τέλη, πρόστιμα κλπ. τα οποία πρέπει να επαυξάνουν το πιστωτικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού, με χρέωση ίου αποτελεσματικού λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» εφόσον οι υποχρεώσεις αφορούν τη χρήση, ειδάλλως του, επίσης αποτελεσματικού, λογαριασμού «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

## **12. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτές στην επόμενη χρήση**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, τα οποία είναι πληρωτέα μέσα στην επόμενη χρήση. Τα σε ξένο νόμισμα ποσά πρέπει να αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (τιμή πώλησεως της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού).

## **13. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις**

Ο λογαριασμός εμφανίζει τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τις «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις που είναι εξοφλητέες μέσα στην επόμενη χρήση και είναι δυνατό να είναι σε ευρώ ή και σε ξένο νόμισμα. Η έννοια των «συνδεδεμένων» επιχειρήσεων δίνεται πιο πάνω.



Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τη μη ορθή ρύθμιση που δίνει το ΕΓ.ΛΣ. υποχρεώσεις της εταιρίας προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που έχουν εκτυπωθεί σε τίτλους γραμματίων δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό αλλά στο λογαριασμό «γραμμάτια πληρωτέα», καθώς οι υποχρεώσεις της εταιρίας προς «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις που εμφανίζονται στο λογαριασμό «προμηθευτές» .

#### **14. Υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρίας και λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος εταιριών, που είναι εξοφλητέες μέσα στην επόμενη χρήση και οι οποίες δυνατό να είναι σε δραχμές ή και σε ξένο νόμισμα. Οι τελευταίες αποτιμούνται σε δραχμές σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται πιο πάνω .

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τη μη ορθή ρύθμιση που δίνει Ε.Γ.ΛΣ., οι χρεώσεις της εταιρίας προς τις συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις έχουν ενσωματωθεί σε τίτλους γραμματίων δεν περιλαμβάνονται στον παραπάνω λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό «γραμμάτια πληρωτέα».

#### **15. Μερίσματα πληρωτέα**

Ο λογαριασμός εμφανίζει τα οφειλόμενα από την εταιρία στους μετόχους της μερίσματα, τόσο της κλεισμένης όσο και των προηγούμενων χρήσεων με μείωση της υποχρέωσης της εταιρίας από την αιτία αυτή φέρονται τα «πορίσματα» που κατέβαλε τυχόν η εταιρία κατά τη διάρκεια της κλεισμένης χρήσεως.

Διευκρινίζεται ότι στον παρόντα λογαριασμό εμφανίζεται το ονομαστικό ποσό των οφειλόμενων μερισμάτων. Ο επ' αυτών φόρος μερισμάτων, που οφείλεται από τους μετόχους στο Δημόσιο, πρέπει να αφαιρείται από το ονομαστικό ποσό των οφειλόμενων και να φέρεται στην πίστωση του λογαριασμού «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη.».

#### **16. Πιστωτές διάφοροι**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι υπόλοιπες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας, δηλαδή οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στους άλλους λογαριασμούς του βραχυπρόθεσμου παθητικού που αναπτύσσονται πιο πάνω.

Ο Ε.Γ.ΛΣ. μνημονεύει τους ακόλουθους υπολογαριασμούς:

- «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες»: εμφανίζει τις δουλεωμένες αποδοχές προσωπικού που οφείλονται κατά το τέλος της χρήσεως.
- «Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού»: εμφανίζει τις αποδοχές του προσωπικού, μέσα σε εύλογο χρόνο, δε ζητήθηκαν από τους δικαιούχους και οφείλει κατά το τέλος της χρήσεως.

Σημειώνεται ότι οι αποδοχές που εμφανίζονται στο λογαριασμό αυτόν υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 250 περ. 17 του Α.Κ, σε πενταετή παραγραφή.

- «Ομολογίες πληρωτέες»: εμφανίζει το μέσα στην επόμενη χρήση πληρωτέο του αντιστοιχεί στις εξοφλητέες ομολογίες και το οποίο καταχωρήθηκε σε μείωση του λογαριασμού «ομολογιακά δάνεια». Σε περίπτωση που δημιουργούνται συναλλαγματικές διαφορές κατά την εξόφληση των ομολογιών σε ξένο νόμισμα ή την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως, ισχύουν όσα αναπτύσσονται πιο πάνω.

Κατά τη γνώμη μας, το παραπάνω πληρωτέο ποσό έπρεπε να εμφανίζεται στο λογαριασμό «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση» πιο πάνω και όχι στον παρόντα λογαριασμό.

- «Τοκομερίδια πληρωτέα»: εμφανίζει την αξία των τοκομεριδίων ομολογιακών δανείων που έληξαν μέσα στη χρήση, αλλά δεν είχαν καταβληθεί στους δικαιούχους μέχρι τέλους αυτής. Ο λογαριασμός πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού «τόκοι και συναφή έξοδα /τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων» (65.00).

Σε περίπτωση δημιουργίας συναλλαγματικών διαφορών ισχύουν όσα και στην προηγούμενη περίπτωση.

- «Δικαιούχοι αμοιβών»: εμφανίζει τις οφειλόμενες στο τέλος της χρήσεως αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών, μελών του Δ.Σ της εταιρίας Και τρίτων.
- «Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων»: εμφανίζει τις χρηματικές εγγυήσεις που έχουν κατατεθεί στη εταιρία για διάφορους λόγους από τρίτους, εκτός από τις εγγυήσεις που παρακρατήθηκαν από τους προμηθευτές που εμφανίζονται στο λογαριασμό «προμηθευτές».
- «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους»: εμφανίζονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους μετόχους της.

- «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επιπλέον τόκου»: εμφανίζει την υποχρέωση της εταιρίας από τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της εταιρίας, πέρα από τα τοκομερίδια. Η πίστωση του λογαριασμού αυτού γίνεται με χρέωση του λογαριασμού «κέρδη προς διάθεση» αν πρόκειται για μέρος των κερδών της χρήσεως) ή του λογαριασμού εξόδων «τόκοι και συναφή έξοδα /παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου».
- «Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου»: εμφανίζει την ονομαστική αξία των μετοχών, καθώς και τα ποσά που καταβάλλονται στους μετόχους της ανώνυμης εταιρίας, λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου της.
- «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ.» και «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε Ξ.Ν»: εμφανίζονται οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας που δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο λογαριασμό της ομάδας των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

#### 1. Έννοια των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού

Η έννοια και η αποστολή των μεταβατικών λογαριασμών αναπτύσσεται πιο πάνω. Ειδικότερα για τους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού, το ΕΓΛΣ αποσαφηνίζει ότι, «όπως και οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως».

- Ο ν. 2190/1920, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού εμφανίζονται χωριστά (άρθρο 42ε § 12): τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις (έσοδα προεισπραχθέντα),
- τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τη κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς

μέσα σ' αυτήν, ούτε είναι δυνατή η πίστωση τους σε τέτοιους λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Σύμφωνα με το υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού, εμφανίζονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο τέλος του παθητικού. Παρατηρούμε σχετικώς ότι οι λογαριασμοί αυτοί, στο μέτρο που αφορούν την επόμενη χρήση, είναι λογαριασμοί βραχυπρόθεσμου παθητικού και στο μέτρο που αφορούν τη μεθεπόμενη χρήση είναι λογαριασμοί του μακροπρόθεσμου παθητικού.

Τονίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42ε του ν. 2190/ 1920 που προαναφέραμε, «όταν το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν και αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώθηκαν ή δεν πιστώθηκαν μέσα σ' αυτήν, είναι σημαντικό, γίνεται σχετική ανάλυση στο προσάρτημα»

## **2. Εμφάνιση στον ισολογισμό των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού**

### ***Έσοδα επόμενων χρήσεων***

Στο λογαριασμό εμφανίζονται τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, τα οποία όμως αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εσόδων είναι τα προεισπραχθέντα ενοίκια ακινήτων και γενικά τα προεισπραχθέντα έσοδα.

Η ανάλυση του παρόντος λογαριασμού σε υπολογαριασμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξη της.

Ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι δυνατό να πιστωθεί:

- είτε απευθείας κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια της χρήσεως
- είτε, στο τέλος της χρήσεως, με χρέωση των οικείων λογαριασμών εσόδων, που είχαν πιστωθεί κατά την είσπραξη των εσόδων στη διάρκεια της χρήσεως.

### **Έξοδα χρήσεως δουλευμένα**

Στο λογαριασμό εμφανίζονται τα έξοδα που αφορούν (είναι δουλευμένα) την κλειόμενη χρήση που δεν καταβλήθηκαν (πληρώθηκαν) μέσα σ' αυτήν και το οποία,

σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων. Τις υποχρεώσεις αυτές η πράξη εμφανίζει συνήθως με τον τίτλο «πληρωτέα (ή οφειλόμενα) έξοδα».

Τονίζεται ότι τα ποσά που καταχωρούνται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού συνιστούν υποχρεώσεις της εταιρίας οριστικές και εκκαθαρισμένες και συνεπώς δεν πρόκειται για προβλέψεις εξόδων, οι οποίες, όπως είναι γνωστό, περικλείουν αβεβαιότητα. Απλώς οι υποχρεώσεις αυτές δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητές από τους δικαιούχους. Αν πρόκειται περί υποχρεώσεων που κατά την ημερομηνία κλεισίματος το ισολογισμού είναι απαιτητές από τους δικαιούχους, καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων λ.χ. στον οικείο υπολογαριασμό του «προμηθευτές» ή «πιστωτές», π.χ. I

#### **Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού**

Με τον τίτλο αυτόν εμφανίζονται οι λοιποί, εκτός από τους λογαριασμούς που προαναφέραμε, μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού. Το Ε.Γ.ΛΣ μνημονεύει ειδικότερα τους ακόλουθους λογαριασμούς:

#### **Αγορές υπό τακτοποίηση**

Στο λογαριασμό εμφανίζεται η οφειλόμενη, συμφωνημένη με τους προμηθευτές, αξία αγορασθέντων αγαθών, τα οποία έχει παραλάβει η εταιρία μέσα στη χρήση και, συνεπώς, έχει καταχωρήσει στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων, ενώ τα σχετικά δικαιολογητικά (τιμολόγια προμηθευτών κλπ.) δεν έχουν εκδοθεί από τους αντισυμβαλλόμενους με την εταιρία προμηθευτές με ημερομηνία της κλειόμενης χρήσεως ή έχουν μεν εκδοθεί με τέτοια ημερομηνία δεν έχουν όμως περιέλθει στην εταιρία μέχρι το χρόνο ολοκλήρωσεως της συντάξεως του ισολογισμού.

Ως προς τον τρόπο λειτουργίας του σχολιαζόμενου λογαριασμού, το Ε.Γ.ΛΣ προβλέπει τα εξής:

Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την αξία των αγαθών που αγοράζονται γίνεται κατά την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Σε περίπτωση που τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των

αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με τη συμφωνημένη αξία των αγαθών που παραλαμβάνονται με πίστωση του παραπάνω μεταβατικού λογαριασμού «αγορές υπό τακτοποίηση». Ο τελευταίος αυτός λογαριασμός χρεώνεται αμέσως μετά τη λήψη του οικείου στοιχείου, π.χ. τιμολογίου, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού «παραγγελίες στο εξωτερικό». Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας του τιμολογίου και εκείνης που λαμβάνεται υπόψη κατά τη χρέωση των λογαριασμών των αποθεμάτων καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς αυτών, εκτός αν η τακτοποιητική εγγραφή γίνεται έπειτα από το κλείσιμο του ισολογισμού, οπότε η διαφορά αυτή καταχωρείται στον αποτελεσματικό λογαριασμό «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

#### **Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό**

Στο λογαριασμό εμφανίζονται οι οφειλόμενες από την εταιρία προς τους πελάτες της εκπτώσεις επί των πωλήσεων της χρήσεως, το ακριβές ύψος των οποίων δεν είναι γνωστό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και, για το λόγο αυτόν, δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών με τα ποσά των εκπτώσεων αυτών.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., ο λογαριασμός πιστώνεται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων αντίθετων λογαριασμών εσόδων (π.χ. των λογαριασμών «πωλήσεις εμπορευμάτων/εκπτώσεις πωλήσεων», ή «πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών / εκπτώσεις πωλήσεων») με τα ποσά των εκπτώσεων που η εταιρία υποχρεούται να χορηγήσει στους πελάτες της. Όταν κατά την επόμενη χρήση οι εκπτώσεις αυτές οριστικοποιηθούν, μεταφέρονται από το σχολιαζόμενο λογαριασμό στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

### **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ**

#### **1. Περιεχόμενο και λειτουργία των λογαριασμών τάξεως**

Με τους λογαριασμούς ισολογισμού παρακολουθούμε τις μεταβολές που επέρχονται στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως. Κατά τη διεξαγωγή των εργασιών της επιχειρήσεως όμως συμβαίνουν γεγονότα που

δεν επιφέρουν αμέσως μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως, αλλά τα οποία οδηγούν σε δεσμεύσεις αυτής, που είναι που είναι δυνατό να επιφέρουν στο μέλλον μεταβολές στην περιουσιακή διάρθρωση της επιχειρήσεως, π.χ. Η επιχείρηση συνήψε σύμβαση με εργολάβο για την ανέγερση κτιρίου σε ιδιόκτητο οικόπεδο της έναντι ορισμένου χρηματικού ποσού. Με τη σύμβαση δημιουργήθηκε δέσμευση της επιχειρήσεως να καταβάλει το ποσό σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως (εργολαβικού) και δικαίωμα της επιχειρήσεως να ζητήσει από τον εργολάβο την ανέγερση του κτιρίου σύμφωνα επίσης με τους όρους της συμβάσεως. Η απλή κατάρτιση της συμβάσεως (ενοχικό στάδιο) δεν επιφέρει αμέσως μεταβολή στην περιουσιακή διάρθρωση της επιχειρήσεως. Μεταβολή επέρχεται με την πραγματοποίηση της συμβάσεως εμπράγματο στάδιο), λ.χ. με την καταβολή στον εργολάβο της πρώτης δόσεως, οπότε πρέπει να γίνει και σχετική λογιστική εγγραφή ή με την καταγγελία της συμβάσεως από την επιχείρηση ή τον εργολάβο οπότε επέρχονται οι συμβατικές και νόμιμες συνέπειες.

Από τα άπειρα γεγονότα και φαινόμενα που είναι δυνατό να επηρεάσουν τη και τη δράση της επιχειρήσεως, η λογιστική παρακολουθεί μόνο «εκείνα που δημιουργούν δεσμεύσεις για την επιχείρηση ή των τρίτων με την επιχείρηση. Η παρακολούθηση αυτών των γεγονότων και φαινόμενων γίνεται με τους καλούμενους λογαριασμούς τάξεως.

Οι δεσμεύσεις που ενδιαφέρουν την επιχείρηση και παρακολουθούνται με λογαριασμούς τάξεως-γεννώνται κυρίως από τα εξής γεγονότα:

- Τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει η επιχείρηση έναντι των τρίτων ως κάτοχος πραγμάτων που ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτούς.
- Τις υποχρεώσεις και τα αντίστοιχα δικαιώματα που γεννώνται από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις για τη χρονική περίοδο από της συνάψεως μέχρι της εκτελέσεως αυτών.
- Τις εγγυήσεις που παρέχει η επιχείρηση σε τρίτους ή οι τρίτοι προς αυτήν.

Ορισμένοι συγγραφείς δέχονται ότι η επιχείρηση μπορεί να παρακολουθεί σε λογαριασμούς τάξεως, εκτός από τα παραπάνω, και ορισμένα άλλα γεγονότα που δεν πρέπει να διαφύγουν της προσοχής της. Η καταχώρηση των γεγονότων αυτών σε λογαριασμούς τάξεως αποσκοπεί στην υποβοήθηση της μνήμης.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στους λογαριασμούς τάξεως" περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά

στοιχεία, καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον.

Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως:

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεων της.
- Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεων της,
- Αμφοτέροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους.
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Οι λογαριασμοί τάξεως αποτελούν ιδιαίτερη κατηγορία λογαριασμών έναντι των λογαριασμών με τους οποίους παρακολουθούνται οι μεταβολές των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, δηλ. έναντι των καλούμενων «λογαριασμών ουσίας». Έτσι, οι λογαριασμοί τάξεως, ως λογαριασμοί Ιδιαίτερης κατηγορίας δεν αναμειγνύονται με τους λογαριασμούς ουσίας, ούτε κατά τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών ούτε στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά:

(α) συλλειτουργούν αλληλοχρεωπιστούμενοι, δηλαδή η χρέωση ενός ή περισσότερων λογαριασμών τάξεως επάγεται την πίστωση άλλου ή άλλων λογαριασμών τάξεως και αντίστροφοι.

(β) εμφανίζονται ιδιαίτερος στον ισολογισμό και «αποτελούν ιδιαίτερο άθροισμα, το οποίο δεν προστίθεται στα συνολικά άθροίσματα του ενεργητικού και του παθητικού».

Ορισμένες κατηγορίες λογαριασμών τάξεως είναι δυνατό στη διάρκεια της χρήσεως να χρεοπιστώνονται με λογιστικό ισότιμο μιας λογιστικής μονάδας, όπως π.χ. τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία ή οι προαγορές και προπωλήσεις συναλλάγματος. Οι λογαριασμοί όμως αυτοί είναι ορθότερο να εμφανίζονται ισολογισμό στην τρέχουσα αξία τους, ώστε οι πληροφορίες που δίνουν να ανταποκρίνονται στην αλήθεια.

## **2. Εμφάνιση των λογαριασμών τάξεως στον ισολογισμό**

Ο ν. 2190/1920, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 11 Η ότι στους λογαριασμούς τάξεως «απεικονίζονται ιδίως τα αλλότρια περιουσιακά



στοιχεία, οι αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις, καθώς και οι εμπράγματα ασφάλειες. Σχετικές αναλύσεις παρέχονται στο προσάρτημα».

Στο υπόδειγμα ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογαριασμοί τάξεως δε συναθροίζονται με τα αθροίσματα των λογαριασμών ουσίας του ενεργητικού και παθητικού, αλλά αθροίζονται ως ιδιαίτερη κατηγορία λογαριασμών και το άθροισμά τους αναγράφεται στον ισολογισμό.

Ορθότερη κρίνεται η γνώμη ότι οι λογαριασμοί αυτοί, όχι μόνο δεν πρέπει συναθροίζονται με τους λογαριασμούς ουσίας του ενεργητικού και του παθητικού, αλλά δεν πρέπει οι κατηγορίες των λογαριασμών αυτών να συναθροίζονται και το ιδιαίτερο άθροισμα τους να εμφανίζεται στον ισολογισμό, γιατί συναθροίζονται ποσά ανόμοιας έννοιας και περιεχομένου. Τι νόημα έχει το άσμα των ξένων περιουσιακών στοιχείων με τις αμφοτεροβαρείς συμβάσεις τις δοθείσες και ληφθείσες εγγυήσεις; Γι' αυτό, ορθότερα οι σχολιαζόμενοι λογαριασμοί να εμφανίζονται στον ισολογισμό αναλυτικά ή το πολύ σε διακριμένες κατά είδος κατηγορίες.

Στη συνέχεια σχολιάζονται οι κατηγορίες λογαριασμών τάξεως που προβλέπεται από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ.

### *3. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία. Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων*

Με το ζεύγος των λογαριασμών αυτών παρακολουθούνται τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της εταιρίας. Οι συνηθέστερες συμβάσεις, βάσει των οποίων η εταιρία δυνατό να κατέχει αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, είναι: (α) η παρακαταθήκη, (β) το ενέχυρο, (γ) το χρησιδάνειο και (δ) η δόση κατά παράκληση.

Τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων που κατέχονται από την εταιρία ως ενέχυρο, παρακολουθούνται στο ζεύγος λογαριασμών τάξεως που σχολιάζονται στην επόμενη παράγραφο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., το ζεύγος των σχολιαζόμενων λογαριασμών συλλειτουργεί χρεωπιστούμενο με την αξία των περιουσιακών στοιχείων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο, κατά την παραλαβή των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Οι λογαριασμοί αντιλογίζονται όταν τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στο δικαιούχο ή κατά οποιοδήποτε τρόπο παύουν να βρίσκονται στην κατοχή της εταιρίας. Ο αντιλογισμός των λογαριασμών αυτών γίνεται με την

αυτήν αξία ή με το αυτό λογιστικό ισότιμο με το οποίο είχε γίνει η ή χρεωπίστωσή τους.

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει την υποχρεωτική τήρηση των ακόλουθων υπολογαριασμών:

- Χρεόγραφα τρίτων για φύλαξη.
- Αξίες τρίτων για είσπραξη.
- Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη.

Τέλος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ (π.δ. 99/1977 άρθρο 40, § 5), τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στην κατοχή της επιχειρήσεως για φύλαξη, πώληση, ενέχυρο ή άλλο σκοπό πρέπει να καταχωρούνται διακεκριμένα στο τέλος της απογραφής.

#### **4. Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών. Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών**

##### **4.1 Γενικά περί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών**

Η εταιρία, για την εξασφάλιση της ότι οι συναλλασσόμενοι με αυτήν τρίτοι θα εκπληρώσουν τις συμβατικές τους υποχρεώσεις στο ακέραιο, λαμβάνει απ' αυτούς διάφορες εξασφαλίσεις. Για τον ίδιο λόγο η εταιρία δίνει σε τρίτους τέτοιες εξασφαλίσεις. Οι ληφθείσες και δοθείσες εξασφαλίσεις παρακολουθούμε ζεύγη λογαριασμών τάξεως. Οι εξασφαλίσεις είναι: οι εγγυήσεις, το ενέχυρο, η υποθήκη και η προσημείωση υποθήκης καθώς και οι εγγυητικές επιστολές των τραπεζών. Για τις εξασφαλίσεις αυτές σημειώνουμε συνοπτικά τα εξής:

##### **α) Εγγύηση**

Εγγύηση είναι η σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ δύο προσώπων, του εγγυητή και του δανειστή, με την οποία ο πρώτος αναλαμβάνει έναντι του δεύτερου την ευθύνη, ότι θα καταβληθεί η προς αυτόν (τον δανειστή) οφειλόμενη παροχή κάποιου άλλου τρίτου προσώπου, του πρωτοφειλέτη (Α.Κ άρθρο 847). Η σύμβαση της εγγυήσεως πρέπει οπωσδήποτε να συσταθεί με έγγραφο, ειδάλως είναι άκυρη. Η

έλλειψη του εγγράφου καλύπτεται, εφόσον ο εγγυητής εκπλήρωσε οφειλή (Α.Κ. άρθρο 849).

Σε περίπτωση που ο οφειλέτης δεν εξοφλήσει την οφειλή του, ο δανειστής μπορεί να στραφεί τόσο κατά του οφειλέτη όσο και κατά του εγγυητή και να ζητήσει την είσπραξη της απαίτησης του. Ο εγγυητής όμως είναι δυνατό να προβάλει την καλούμενη ένσταση της «διζήσεως», δηλαδή ο εγγυητής δικαιούται να αρνηθεί την καταβολή της οφειλής, μέχρις ότου ο δανειστής προβεί σε αναγκαστική εκτέλεση κατά του οφειλέτη και αυτή αποβεί ατελέσφορη.

### β) *Ενέχυρο*

Κατά το άρθρο 1209 Α.Κ «επί αλλότριου κινητού πράγματος δύναται να συσταθεί εμπράγματο δικαίωμα ενέχυρου προς εξασφάλιση απαιτήσεως δια προνομιακής ικανοποιήσεως του δανειστού εκ του πράγματος». Ενέχυρο, συνεπώς είναι το εμπράγματο δικαίωμα που αποκτάται επί ξένου κινητού πράγματος το οποίο πράγμα μπορεί να εκποιηθεί («δεκτικό εκποιήσεως») και το οποίο (δικαίωμα) αποκτάται για να εξασφαλιστεί κάποια απαίτηση με την προνομιακή ικανοποίηση του δικαιούχου της απαίτησεως (δανειστή) από το πράγμα.

Για τη σύσταση ενέχυρου, σύμφωνα με το άρθρο 1211 Α.Κ, απαιτούνται:  
(i) *Σύμβαση ενεχυριάσεως*, δηλαδή συμφωνία μεταξύ κυρίου κινητού πράγματος και δανειστή ότι ο δεύτερος αποκτά ενέχυρο επί του πράγματος. Στη σύμβαση αναφέρεται το ποσό που ασφαρίζεται και περιγράφεται το ενέχυρο. Η σύμβαση πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με έγγραφο «βεβαίας χρονολογίας».

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 35 και 36 του ν.δ. της 17ης Ιουλίου 1923 «περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιρειών» το ενέχυρο μπορεί να συσταθεί απλώς με ιδιωτικό έγγραφο αν το ενέχυρο συνιστάται: (α) λόγω δανείου και (β) λόγω εξασφάλισης προγενέστερης απαίτησεως της πιστώτριας τράπεζας. Δηλαδή, οι συμβάσεις ενεχύρων που καταρτίζει η τράπεζα, για την εξασφάλιση των δανείων που παρέχει, είναι δυνατό να συνάπτονται με ιδιωτικά έγγραφα.

(ii) *Παράδοση του ενεχυριάζομενου πράγματος* στο δικαιούχο του ενέχυρου. Η παράδοση μπορεί να γίνει και σε τρίτο πρόσωπο, με κοινή συναίνεση του δανειστή και του ενεχυριάζοντος. Η απομάκρυνση του πράγματος από την κατοχή του ενεχυριάζοντος γίνεται για να πραγματοποιηθεί η «δημοσιότητα» του γεγονότος της ενεχυριάσεως. Αντικείμενα ενεχυριάσεως είναι τα κινητά πράγματα, οι ανώνυμοι και ονομαστικοί τίτλοι, οι τίτλοι «εις διαταγήν», τα δικαιώματα και οι

απαιτήσεις.

(iii) *Υπαρξη της ασφαλιζόμενης απαιτήσεως.* Το ενέχυρο, ως παρεπόμενο δικαίωμα, δεν μπορεί να υπάρξει αν δεν υπάρχει η ασφαλιζόμενη απαίτηση ή αν αυτή είναι άκυρη.

(γ) *Υποθήκη*

(i) *Έννοια και προϋποθέσεις αποκτήσεως υποθήκης*

Κατά το άρθρο 1257 Α.Κ. «επί αλλοτρίου ακινήτου δύναται να συσταθεί εμπράγματον δικαίωμα υποθήκης προς εξασφάλισιν απαιτήσεως διά προνομιακής ικανοποίησεως του δανειστού εκ του πράγματος». Υποθήκη, συνεπώς, είναι το εμπράγματο δικαίωμα που αποκτάται επί ξένου (δεκτικού εκποιήσεως) ακινήτου πράγματος, για την εξασφάλιση απαιτήσεως, με την προνομιακή ικανοποίηση του δικαιούχου της απαιτήσεως από το πράγμα.

Για την απόκτηση υποθήκης απαιτούνται:

(α) *Τίτλος που δίνει δικαίωμα αποθήκης.* Ο τίτλος δυνατό να απορρέει από το νόμο, από δικαστική απόφαση ή από ιδιωτική βούληση.

Οι έχοντες τίτλο απευθείας από το νόμο, απαριθμούνται περιοριστικά στο άρθρο 1262 Α.Κ. Αναφέρουμε ιδιαίτερα το δημόσιο επί των ακινήτων των οφειλετών του από καθυστερούμενους φόρους, τους δήμους, τις κοινότητες επί των ακινήτων των διαχειριστών, για τις απαιτήσεις που έχουν κατά των διαχειριστών από τις διαχειρίσεις τους, κλπ.

Οι τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις των πολιτικών, ποινικών και διοικητικών ή άλλων ειδικών δικαστηρίων, εφόσον επιδικάζουν χρηματική ή άλλη αποτιμητή σε χρήμα παροχή, παρέχουν τίτλο για εγγραφή υποθήκης (άρθρο 1263 Α.Κ.).

Το δικαίωμα για εγγραφή υποθήκης δυνατό να παρασχεθεί από τον οφειλέτη ή από τρίτο υπέρ του οφειλέτη με μονομερή δήλωση "τους ενώπιον συμβολαιογράφου, στην οποία προσδιορίζεται το ακίνητο επί του οποίου θα εγγραφεί η υποθήκη. Αυτός που παραχωρεί το δικαίωμα υποθήκης πρέπει να είναι κύριος του ακινήτου (άρθρα 1965 και 1966 Α.Κ.).

(β) *Εγγραφή του τίτλου στο βιβλίο υποθηκών* της περιφέρειας όπου βρίσκεται το ακίνητο. Από της εγγραφής αυτής η υποθήκη «λαμβάνει ύπαρξιν» (άρθρο 1268 Α.Κ.).

(γ) *Υπαρξη της ασφαλιζόμενης απαιτήσεως.* Η υποθήκη είναι παρεπόμενο δικαίωμα δεν μπορεί συνεπώς να υπάρξει αν δεν υπάρχει (ή αν είναι άκυρη) η ασφαλιζόμενη απαίτηση (άρθρο 1258 Α.Κ.).

Για να είναι έγκυρη η υποθήκη, πρέπει να συντρέχουν και οι τρεις παραπάνω προϋποθέσεις.

(ii) *Υποθηκική τάξη ή σειρά (τάξη ή σειρά της υποθήκης)*

Υποθηκική τάξη είναι η ιδιότητα της υποθήκης να προηγείται των επόμενων ή να έπεται των προηγούμενων, κατά το χρόνο εγγραφής άλλων υποθηκών επί του ίδιου ακινήτου.

Το άρθρο 1272 του Α.Κ. ορίζει σχετικάς ότι «η ημέρα της εγγραφής κανονίσει την προτίμησιν των υποθηκών. Όλα αι κατά την αυτήν ημέρα εγγεγραμμένοι υποθήκαι έχουν την αυτήν τάξιν», το δε άρθρο 1300 του Α.Κ. ορίζεται ότι «η μεταξύ των ενυπόθηκων δανειστών προτεραιότης κανονίζεται κατά την χρονολογική τάξιν της εγγραφής της υποθήκης αυτών».

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 1206 Α.Κ., «μεταξύ πολλών κατά την αυτήν ημέραν γενομένων μεταγραφών περί δικαιωμάτων επί του αυτού προτιμάται η στηριζομένη εις το αρχαιότερων και κατ' ελάχιστον έτι χρόνο τίτλον».

(iii) *Εξάλειψη της υποθήκης*

Εξάλειψη της υποθήκης είναι η πράξη του υποθηκοφύλακα, με την οποία διαγράφεται (εξαλείφεται) από το βιβλίο υποθηκών η εγγραφείσα υποθήκη.

Η εξάλειψη της υποθήκης γίνεται είτε εκούσια (με τη συναίνεση του ενυποθήκου δανειστή), είτε βάσει δικαστικής αποφάσεως, η οποία διατάσσει την επάλειψη της υποθήκης, είτε, τέλος, στην περίπτωση της αποσβέσεως της υποθήκης με αναγκαστικό πλειστηριασμό του υποθηκευμένου ακινήτου, βάσει της κατακυρωτικής εκθέσεως.

Στην περίπτωση της εκούσιας εξαλείψεως της υποθήκης, η συναίνεση δίνεται με μονομερή δήλωση του ενυπόθηκου δανειστή σε συμβολαιογράφο 1325 του Α.Κ.).

Συνέπεια της εξαλείψεως της υποθήκης είναι ότι την τάξη της εξαλειφθώσας λαμβάνει η αμέσως επόμενη κατά το χρόνο της εγγραφής υποθήκη (βλ. άρθρο 1331 του Α.Κ.).

(δ) *Προσημείωση υποθήκης*

Η προσημείωση παρέχει μόνο το δικαίωμα της προτιμήσεως για την απόκτηση υποθήκης. Ο δανειστής μπορεί να εγγράψει προσημείωση υποθήκης ύστερα από άδεια του προέδρου πρωτοδικών της τοποθεσίας τους ακίνητοι

Η προσημείωση τρέπεται σε υποθήκη μόλις εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση επιδικάσεως της απαιτήσεως και θεωρείται «εγγεγραμμένη» από την ημέρα τ εγγραφής της προσημείωσεως (Α.Κ. άρθρα 1274 επ.χ<sup>1</sup>)- Η τροπή της προσημείωσεως σε υποθήκη πρέπει να γίνει μέσα σε 90 ημέρες από την έκδοση της τελεσίδικης αποφάσεως που επιδικάζει την απαίτηση στο δανειστή και γίνεται από τ υποθηκοφύλακα, ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον, συνήθως του προσημειούχου δανειστή.

Η προσημείωση εξαλείφεται από το βιβλίο των υποθηκών: (α) με τη συναίνεση του δανειστή, (β) αν προσαχθεί απόφαση του προέδρου πρωτοδικών που ανακαλεί την άδεια ή διατάσσει την εξάλειψη, (γ) αν προσαχθεί τελεσίδικη απόφαση που απορρίπτει την απαίτηση, (δ) αν πέρασαν 90 ημέρες απότου επιδικάστηκε η απαίτηση, χωρίς η προσημείωση να τραπεί σε υποθήκη (Α.Κ. άρθρο 1330).

##### **5. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως**

Με τον τίτλο αυτόν εμφανίζονται στον ισολογισμό διάφοροι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία που έχει ανάγκη η εταιρία.

Με τους λογαριασμούς αυτούς είναι δυνατό να παρακολουθούνται ακόμη

- η αφορολόγητη υπεραξία από τη συγχώνευση ή μετατροπή οικονομικών μονάδων, σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας,
- τα ποσά των αφορολόγητων αποθεματικών, που η εταιρία έχει δικαίωμα να σχηματίσει, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία,
- ο αριθμός των μετοχών επικαρπίας της εταιρίας που βρίσκονται σε κυκλοφορία,
- ο φόρος εισοδήματος με τον οποίο η εταιρία έχει επιβαρυνθεί για τα οποία κέρδη της που δε διένειμε (αποθεματοποίησησε)
- τα ποσά των κερδών που αποθεματοποιήθηκαν από άλλες, πλην Α.Ε. εταιρίες, στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει η εταιρία και για τα οποία (κέρδη) η εταιρία επιβαρύνθηκε με φόρο εισοδήματος.

Η λογιστική απεικόνιση των πληροφοριακών και στατιστικών στοιχείων στους σχολιαζόμενους λογαριασμούς γίνεται με οποιαδήποτε αξία που η εταιρία κρίνει ότι απεικονίζει τις πληροφορίες και τα στατιστικά στοιχεία που επιθυμεί να παρακολουθεί (π.χ. λογιστικό ισότιμο, προϋπολογιστικές αξίες ή ποσότητες).

Το προκείμενο ζεύγος λογαριασμών τάξεως αντιλογίζεται όταν παύσει να υπάρχει ενδιαφέρον παρακολουθήσεως των πληροφοριών ή των στατιστικών στοιχείων που επιλέγονται για παρακολούθηση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ



## 1. Περιεχόμενο και σπουδαιότητα του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως»

Το συνολικό αποτέλεσμα μιας περιόδου είναι η διαφορά στην καθαρή θέση των ισολογισμών ενάρξεως και λήξεως της περιόδου. Η ανάλυση του αποτελέσματος αυτού, σε ομαδοποιημένα περιληπτικά κονδύλια εσόδων και εξόδων, καθώς και σε οργανικά και έκτακτα κέρδη και ζημίες γίνεται στον καλούμενο «λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως».

Τα αποτελέσματα της χρήσεως προκύπτουν:

- από τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως,
- από τα λειτουργικά έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά του μικτού αποτελέσματος,
- από τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση,
- από τις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, αλλά που προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν καλύπτονται από προβλέψεις,
- από έκτακτα κέρδη και ζημίες,
- από προβλέψεις για ζημίες ή έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα.

Σημειώνουμε ακόμη ότι ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως», σε συνδυασμό και με τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», εκφράζει τις μεταβολές που επήλθαν στα «αδιανέμητα κέρδη» μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών, είναι, δηλαδή, ο συνδετικός κρίκος δύο διαδοχικών ισολογισμών.

Επισημαίνεται ότι ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» είναι μια δυναμική οικονομική κατάσταση, γιατί εκφράζει τη ροή των εσόδων και εξόδων της χρήσεως, αντίθετα με τον ισολογισμό που είναι μια στατική οικονομική κατάσταση, ένα φωτογραφικό στιγμιότυπο της επιχειρήσεως, γιατί εμφανίζει την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως σε μια δεδομένη στιγμή.

Πρέπει πάντως να τονιστεί ότι ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» εκφράζει το αποτέλεσμα της χρήσεως, όπως και ο ισολογισμός την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως, με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

Μέχρι πριν από ολίγες δεκαετίες ο ισολογισμός εθεωρείτο από τον κόσμο των επιχειρήσεων ως η κύρια οικονομική κατάσταση, επειδή τα περιουσιακά

ενεργητικά στοιχεία και οι υποχρεώσεις νομίζονταν ως οι πιο σημαντικοί δείκτες της δυναμικότητας της επιχειρήσεως. Έκτοτε δόθηκε βαθμιαία έμφαση στην ικανότητα της επιχειρήσεως να πραγματοποιεί κέρδη και μετρητά και, συνεπώς, η «Κατάσταση Αποτελεσμάτων» άρχισε να θεωρείται σπουδαιότερης σημασίας έναντι του ισολογισμού.

Πράγματι, τα συνοψισμένα και ταξινομημένα πληροφοριακά στοιχεία που αναγράφονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» είναι χρήσιμα για την εκτίμηση:

- Της επιτυχίας της διοικήσεως της επιχειρήσεως στη συγκεκριμένη χρήση. Το αποτέλεσμα είναι ο πιο σημαντικός δείκτης της επιτυχίας της διοικήσεως.
- Της αξίας της επιχειρήσεως, γιατί από την ανάλυση των κερδών που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε οργανικά - τακτικά και ανόργανα - έκτακτα είναι δυνατό να εκτιμηθούν τα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη της επιχειρήσεως και, συνεπώς, η αξία της.
- Της δυνατότητας επιστροφής στους μετόχους του κεφαλαίου που επένδυσαν στην επιχείρηση.
- Της εκτάσεως που τα κεφάλαια της επιχειρήσεως απασχολούνται στις λειτουργικές ανάγκες αυτής.

## **2. Βασικές παραδοχές και αρχές που διέπουν τα αποτελέσματα χρήσεως**

Αφού τα έσοδα και τα έξοδα είναι τα μεγέθη που διαμορφώνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως, πρέπει να αναφερθούμε δι' ολίγων στις λογιστικές αρχές και παραδοχές που διέπουν τα δύο αυτά μεγέθη.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται ότι ανήκουν στη χρήση που: οι πωλήσεις πραγματοποιούνται (τα προϊόντα παραδίνονται), οι υπηρεσίες προσφέρονται, ο τόκος καθίσταται δουλεμένος. Πρόκειται για την παραδοχή πραγματοποίησεως των εσόδων.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων, που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα μιας χρήσεως, πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της ίδιας χρήσεως. Πρόκειται περί της αρχής του συσχετισμού εσόδων-εξόδων.

Τα έσοδα και τα έξοδα που καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως πρέπει να αφορούν την αυτήν επιχειρηματική οντότητα, την οποία αφορούν οι

παρουσιάζομενες οικονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από τα έσοδα και έξοδα των φορέων, της διοικήσεως και του προσωπικού της επιχειρήσεως. Πρόκειται για την παραδοχή της επιχειρηματικής οντότητας.

Στα αποτελέσματα της επιχειρήσεως περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που μπορούν να εμφανιστούν σε χρηματικές μονάδες, οι οποίες δεν πρέπει να προσαρμόζονται στις μεταβολές της γενικής αγοραστικής δυνάμεως του χρήματος. Πρόκειται για την παραδοχή της νομισματικής μονάδας μετρήσεως.

Τα έξοδα που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα χρήσεως είναι εκείνα που πραγματοποιήθηκαν και αναλώθηκαν για την απόκτηση των εσόδων και μετριούνται με βάση το ιστορικό κόστος κτήσεως. Πρόκειται για τη βασική λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους.

Τα έξοδα που προέρχονται από κατανομές δαπανών (έξοδα αποσβέσεων παγίων, αναλωθέντα ασφάλιστρα, κ.λπ.) ή έξοδα που πραγματοποιήθηκαν αλλά δεν πληρώθηκαν (γεννημένες υποχρεώσεις) καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως, επειδή η επιχείρηση πρόκειται να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Πρόκειται για την παραδοχή της συνεχίσεως της επιχειρήσεως (going concern).

Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» καταρτίζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα που είναι συνήθως το ημερολογιακό έτος, αλλά όχι σπάνια και το φυσικό έτος. Πρόκειται για την παραδοχή της περιοδικότητας.

### **3. Ανάλυση του περιεχομένου της Καταστάσεως Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως**

#### **Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)**

#### **Έννοια του κύκλου εργασιών**

Σύμφωνα με τη διάταξη της § 15α του άρθρου 42ε του ν. 2190/1920, «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 εταιρίας, από τα οποία έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις πωλήσεων και οι υπέρ του Δημοσίου και τρίτων εισπραττόμενοι φόροι».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο κύκλος εργασιών προκύπτει από τους ακόλουθους λογαριασμούς:

70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων»

- 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»  
 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»  
 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)».
- Τους παραπάνω λογαριασμούς σχολιάζουμε στα επόμενα.

#### 4. Λογαριασμός 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων»

Αναλύεται ως εξής:

##### 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

70.00

70.01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού.

70.94

70.95 Επιστροφές πωλήσεων

70.96

70.97 Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων

70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

70.99

Με το σχολιαζόμενο λογαριασμό παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της εταιρίας. Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως εξής:

- α) Το αντίτιμο της πωλήσεως είναι έσοδο από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξέλθει από την αποθήκη και παραμείνει στον πελάτη ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη. Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε θεωρείται έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο.
- β) Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Αν η εταιρία επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.95 «επιστροφές πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε

δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων. Στην περίπτωση χρησιμοποίησης του λογαριασμού 70.95, η ανάπτυξη του σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι επιστροφές πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.

γ) Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.97 «μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», ο οποίος έχει θέση αντίθετου λογαριασμού των λοιπών υπολοίπων λογαριασμών του 70, στο τέλος κάθε χρήσεως ή, κατά περίπτωση, και κατά τη διάρκεια της χρήσεως, όταν γίνεται ανάλογος διαχωρισμός μη δουλεμένων τόκων, καταχωρούνται οι μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων που είναι ενσωματωμένοι στις πωλήσεις των υπολογαριασμών του 70, με πίστωση του λογαριασμού «γραμμάτια εισπρακτέα / μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» ή, κατά περίπτωση, του «γραμμάτια εισπρακτέα / μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν».

δ) Οι εκπτώσεις πωλήσεων είναι μειώσεις της τιμής πώλησεως, οι οποίοι δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πώλησεως εμπορευμάτων για τα οποία χορηγείται η έκπτωση. Ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.
- Εκπτώσεις τζίρου, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφτεί το όριο ή τα όρια των πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι.
- Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες, όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας.
- Ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

Οι εκπτώσεις πωλήσεων, σαν μειωτικό στοιχείο εσόδων, καταχωρούνται στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των πωλήσεων. Αν τούτο δεν είναι εφικτό ή αν η εταιρία επιθυμεί να παρακολουθεί τις εκπτώσεις χωριστά, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.98 «εκπτώσεις πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων. Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του λογαριασμού 70.98, η ανάπτυξή του σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς γίνεται κατά

τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, έτσι ώστε οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας. Αν η διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορίες εμπορευμάτων είναι αδύνατη, οι εκπτώσεις αυτές επιβαρύνουν τα συνολικά μικτά αποτελέσματα εμπορευμάτων (λογ. 70).

(ε) Με την αξία των πραγματοποιούμενων πωλήσεων, που προκύπτει από τα τιμολόγια ή δελτία λιανικής πώλησεως (Δ.Λ.Π.) που εκδίδονται, πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί πωλήσεων του 70, με χρέωση των λογαριασμών πελατών (λογ. 30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων (λογ. 38).

(στ) Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολογίου ή Δ.Λ.Π.), δηλαδή με την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη κατά το φόρο προστιθέμενης αξίας ή άλλο φόρο καταναλώσεως (όταν επιβάλλεται τέτοιος φόρος) και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται στο παραστατικό.

(ζ) Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων του 70 καταχωρείται η τιμολογιακή αξία των πωλημένων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό, χωρίς τον τυχόν Φ.Π.Α., που καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας», χωρίς οποιοδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά που εισπράττονται από την εταιρία για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου και που καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη» και χωρίς τα τυχόν τιμολογημένα έξοδα αποστολής, που καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

(η) Για πωλήσεις εμπορευμάτων στο εξωτερικό, η σχετική εγγραφή χρεώσεως του λογαριασμού του πελάτη και πιστώσεως των λογαριασμών των πωλήσεων γίνεται την ημέρα κατά την οποία τα πωλημένα εξάγονται από την αποθήκη και εκδίδεται το παραστατικό πώλησεως. Η αξία των πωλημένων, προκειμένου να γίνει η σχετική εγγραφή, υπολογίζεται σε δραχμές με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος) της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού και εξαγωγής των πωλημένων από την αποθήκη.

Σε περιπτώσεις που προηγείται η εξαγωγή και επακολουθεί η έκδοση του παραστατικού, η αξία των πωλημένων υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος της ημερομηνίας εκδόσεως του παραστατικού.

Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην αξία των πωλημένων, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τον παραπάνω τρόπο, και στην αξία που προκύπτει με βάση την τιμή συναλλάγματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας, δηλαδή της ημέρας που εκδίδεται η εκκαθάριση της Τράπεζας η οποία μεσολαβεί στην Ελλάδα, αποτελεί ανόργανο έξοδο ή έσοδο και φέρεται αντίστοιχα στη χρέωση του λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» ή στην πίστωση του λογαριασμού «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

(θ) Σε περιπτώσεις που η εταιρία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, έχει πραγματοποιήσει την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από τις αποθήκες της και τα έχει παραδώσει στον αγοραστή ή τα έχει δώσει και ταξιδεύουν για λογαριασμό του, χωρίς, για διάφορους λόγους, να έχει εκδόσει παραστατικό, χρεώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα», με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων του για τη χρήση που ακολουθεί, όταν εκδίδεται το παραστατικό πωλήσεως, χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη, με πίστωση του λογαριασμού «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού/ έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» (36.01).

(ι) Σε περιπτώσεις που εκδίδονται παραστατικά πωλήσεως πριν από την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από την αποθήκη και την παράδοσή τους στον αγοραστή, η αξία των παραστατικών αυτών δεν καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς πωλήσεων του 70. Τα παραστατικά αυτά ακυρώνονται στο τέλος της χρήσεως, αν μέχρι την ημέρα λήξεώς της τα εμπορεύματα παραδοθούν στον αγοραστή ή δεν φορτωθούν για λογαριασμό του.

## **5. Λογαριασμός 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»**

Αναλύεται ως εξής:

71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

71.00

71.01 Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας με διάκριση σε πωλήσεις εσωτερικού και εξωτερικού

71.94

71.95 Επιστροφές πωλήσεων

71.96

71.97 Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων

71.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

71.99

Με τον παρόντα λογαριασμό παρακολουθούνται οι πωλήσεις των έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της εταιρίας. Ο λογαριασμός λειτουργεί και ο προηγούμενος λογαριασμός.

#### **6. Λογαριασμός 72 «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού**

Με το λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα έσοδα της εταιρίας από πωλήσεις:

- (α) των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων,
- (β) των πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας,
- (γ) των αναλώσιμων υλικών,
- (δ) των τακτικών πάγιων στοιχείων,
- (ε) των ειδών συσκευασίας και
- (στ) του άχρηστου υλικού.

Ο λογαριασμός λειτουργεί όπως ο παραπάνω λογαριασμός 70 «πωλήσεις εμπορευμάτων».

#### **7. Λογαριασμός 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)**

Με το λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα της εταιρίας πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται σε κύριες δραστηριότητες της.

Σε περίπτωση που οι πωλούμενες υπηρεσίες δεν υπάγονται στις κύριες δραστηριότητες της εταιρίας, τα έσοδα από τις πωλήσεις αυτές, καταχωρούνται στο λογαριασμό 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και εμφανίζονται στην «κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως» με τον τίτλο «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως».

#### **8. Κόστος πωλήσεων**

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, το κόστος πωλήσεων προσδιορίζεται ως εξής:



<b>1. Αποθέματα Ενάρξεως χρήσεως</b>				
20	— Εμπορεύματα	χ	χ	χ
21	— Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	χ	χ	χ
22	— Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	χ	χ	χ
24	— Πρώτες ύλες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	χ	χ	χ
25	— Αναλώσιμα υλικά	χ	χ	χ
26	— Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	χ	χ	χ
28	— Είδη συσκευασίας	χ	χ	χ

<b>2. Αγορές Χρήσεως</b>				
20	— Εμπορεύματα	χ	χ	χ
24	— Πρώτες ύλες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	χ	χ	χ
25	— Αναλώσιμα υλικά	χ	χ	χ
26	— Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	χ	χ	χ
28	— Είδη συσκευασίας	χ	χ	χ
Σύνολο αρχικών αγορών αποθεμάτων και αγορών (σε μεταφορά)		χ	χ	χ

$$\left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{πωληθέντων} \\ \text{εμπορευμάτων} \end{array} \right) = \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αποθεμάτων} \\ \text{ενάρξεως} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αγορών} \\ \text{εμπορευμάτων} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αποθεμάτων} \\ \text{λήξεως} \end{array} \right)$$

Η εξίσωση αυτή, προκειμένου για βιομηχανικές επιχειρήσεις, γίνεται:

$$\left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{πωληθέντων} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \right) = \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αποθεμάτων} \\ \text{ενάρξεως} \\ \text{ετοιμών} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{παραχθέντων} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αποθεμάτων} \\ \text{λήξεως} \\ \text{ετοιμών} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \right)$$

Εξάλλου, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων εξευρίσκεται ως εξής:

$$\left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{πωληθέντων} \\ \text{προϊόντων} \end{array} \right) = \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{αναλωθέντων} \\ \text{υλικών} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{άμεσης} \\ \text{εργασίας} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Γενικά} \\ \text{Βιομηχανικά} \\ \text{Έξοδα} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{προϊόντων} \\ \text{σε καταργασία} \\ \text{ενάρξεως} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{c} \text{Κόστος} \\ \text{προϊόντων} \\ \text{σε καταργασία} \\ \text{λήξεως} \end{array} \right)$$

<b>3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα τέλους χρήσεως</b>	
20 — Εμπορεύματα	
21 — Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	
22 — Υποπροϊόντα και υπολείμματα	ΧΧΧ
23 — Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα υπό καταργασία)	ΧΧΧ
24 — Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	ΧΧΧ
25 — Αναλώσιμα υλικά	ΧΧΧ
26 — Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	ΧΧΧ
28 — Είδη συσκευασίας	<del>ΧΧΧ</del> ΧΧ

χ

Αγορές και διαφορά (±) αποθεμάτων

#### 4. Οργανικά έξοδα

60 — Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	ΧΧΧ
61 — Αμοιβές και έξοδα τρίτων	ΧΧΧ
62 — Παροχές τρίτων	ΧΧΧ
64 — Φόροι - Τέλη (πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	ΧΧΧ
64 — Διάφορα έξοδα	ΧΧΧ
64.00 — Έξοδα μεταφορών	ΧΧΧ
64.01 — Έξοδα ταξιδιών	ΧΧΧ
64.02 — Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	ΧΧΧ
64.03 — Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων	ΧΧΧ
64.04 — Ειδικά έξοδα προώθησεως εξαγωγών	ΧΧΧ
64.05 — Συνδρομές - Εισφορές	ΧΧΧ
64.06 — Δωρεές - Επιχορηγήσεις	ΧΧΧ
64.07 — Εντυπα και γραφική ύλη	ΧΧΧ
64.08 — Υλικά άμεσης αναλώσεως	ΧΧΧ
64.09 — Έξοδα δημοσιεύσεων	ΧΧΧ
64.10 — Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	ΧΧΧ
64.11 — Διαφορές αποτιμήςσεως συμμετοχών και χρεογράφων	ΧΧΧ
64.12 — Ζημίες από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	ΧΧΧ
64.98 — Διάφορα	ΧΧΧ
65 — Τόκοι και συναφή έξοδα	ΧΧΧ

66	— Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	ΧΧΧ
68	— Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	ΧΧΧ—ΧΧ
χ	<b>Συνολικό κόστος</b>	ΧΧ

χ

**ΜΕΙΟΝ:**

78.00	— Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων	ΧΧΧ
	<b>Συνολικό κόστος εσόδων</b>	

**ΜΕΙΟΝ**

Μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα:

92.01	— Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	χ
92.02	— Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	χ
92.03	— Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	χ
64.10	— Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	χ
64.11	— Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	χ
64.12	— Ζημίες από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	χ
65	— Τόκοι και συναφή έξοδα	χ

**9. Κόστος πωλημένων**

Διευκρινίζεται ότι έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων θεωρούνται εκείνα που, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (κοστολογήσεως), δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωλημένων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

#### 10. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και κατ' επέκταση το νόμο, υπό τον τίτλο αυτόν εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως τα ακόλουθα έσοδα:

74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»

75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»

78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως»

Για τους λογαριασμούς αυτούς διευκρινίζουμε τα εξής:

#### 11. Λογαριασμός: 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»

Στο λογαριασμό περιλαμβάνονται τα έσοδα που πραγματοποίησε η εταιρία από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

Τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του 74 καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή έχει γνωρίσει εγγράφως στην εταιρία ότι είναι δυνατή η είσπραξη τους ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της εταιρίας, που βασίζονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα, όσα αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσεως καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 74, όσα όμως αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Σημειώνεται ότι οι επιχορηγήσεις που δίνονται από το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ρ.Ε.Ο.Ο.Α) σε μεταποιητικές επιχειρήσεις γεωργικών προϊόντων, λόγω προσανατολισμού και εγγυήσεων της γεωργικής παραγωγής, δεν αποτελούν έσοδο, αλλά μειωτικό στοιχείο του κόστους παραγωγής των οικείων μεταποιημένων γεωργικών προϊόντων. Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει τους ακόλουθους υπολογαριασμούς:

(α) *Επιχορηγήσεις πωλήσεων*

Περιλαμβάνει τα ποσά που χορηγήθηκαν στην εταιρία με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος για τις πωλήσεις που η εταιρία πραγματοποίησε ή για άλλη πηγή εκμετάλλευσης που διεξήγαγε σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωνες.

(β) *Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων*

Περιλαμβάνει τα ποσά που επιστράφηκαν στην εταιρία εξαιτίας εξ..... ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό ή σε πελάτες του εσωτερικού στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (όπως π.χ. ν. δ. 4171/1961). Σε περίπτωση που οι δασμοί, φόροι οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.14.01 «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή» τα επιστρεφόμενα καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού αυτού και όχι στο σχολιαζόμενο λογαριασμό.

(γ) *Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών*

Περιλαμβάνει τα ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που, λόγω εξαγωγής καταστράφηκαν στην εταιρία από τις Τράπεζες, σύμφωνα με τις ισχύουσες αποφάσεις των Νομισματικών Αρχών.

(δ) *Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων*

Περιλαμβάνει τα έσοδα που προέκυψαν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της εταιρίας, μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πωλήσεως και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περιπτώσεις αθετήσεως όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν είναι εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε η βλάβη.

## 12. Λογαριασμός 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται τα έσοδα που πραγματοποίησε η εταιρία από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προήλθαν από παρεπόμενες δραστηριότητές της, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της. Αν μια από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της εταιρίας, τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αυτή καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς «πωλήσεις υπηρεσιών» που περιλαμβάνεται στο παραπάνω κονδύλιο του Κύκλου εργασιών».

Ο λογαριασμός λειτουργεί όπως και ο λογαριασμός 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων» σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις που αναπτύσσονται αμέσως παρακάτω σχετικά με κάθε υπομερίδα του λογαριασμού αυτού.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ ο σχολιαζόμενος λογαριασμός αναλύεται ως ακολούθως:

75.00 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους

75.00.00 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών λογιστηρίου

01 Έσοδα από μελέτες - έρευνες για λογαριασμό τρίτων

02 Έσοδα από επεξεργασία (Facon) προϊόντων - υλικών τρίτων

03 Έσοδα από επισκευές αγαθών τρίτων

75.00.99 Λοιπά έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους

75.01 Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

75.01.00 Έσοδα από παροχή κατοικιών

01 Έσοδα εστιατορίου

02 Έσοδα κυλικείου

75.01.99 Λοιπά έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

75.02 Προμήθειες - Μεσιτείες

75.02.00 Προμήθειες από αγορές για λογαριασμό τρίτων

01 Προμήθειες από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων

75.02.02

75.02.99 Λοιπές προμήθειες και μεσιτείες

**Σημείωση:** Οι προμήθειες-μεσιτείες από κύριες ασχολίες καταχωρούνται στο λογ. 73.

75.03 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις

75.03.00

01 Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

**Σημείωση:** Τα έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις, όταν πρόκειται για κύριες ασχολίες, καταχωρούνται στο λογ. 73.

75.04 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων

75.04.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

75.05 Ενοίκια κτιρίων - τεχνικών έργων

75.05.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

75.06 Ενοίκια μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

75.06.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

75.06 Ενοίκια μεταφορικών μέσων

75.07.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε εταιρίας

99

75.07 Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

75.08.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε εταιρίας

99

75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων (π.χ μεταλλευτικών παραχωρήσεων)

75.09.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

75.10 Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών

75.10.00

01

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρίας

99

Σχετικά με τους παραπάνω υπολογαριασμούς το Ε.ΓΛΣ διευκρινίζει τα εξής:

- α. Στο λογαριασμό 75.00 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους» καταχωρούνται τα έσοδα από υπηρεσίες που παρέχονται από την εταιρία σε τρίτους εφόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο της κύριας δραστηριότητάς της.
- β. Στο λογαριασμό 75.01 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό» καταχωρούνται τα έσοδα από τη συμμετοχή του προσωπικού στα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του από την εταιρία. Τα έξοδα αυτά, όταν πραγματοποιούνται, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 60.02 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού / παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού».
- γ. Στο λογαριασμό 75.02 «προμήθειες - μεσιτείες» καταχωρούνται τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες που η εταιρία λαβαίνει από αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιεί για λογαριασμό τρίτων, εφόσον οι μεσολαβητικές αυτές ενέργειες δε συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητάς της.
- δ. Στο λογαριασμό 75.03 «έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις» καταχωρούνται τα έσοδα που προέρχονται από την παραχώρηση σε τρίτους του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως αυτών περιουσιακών στοιχείων, όπως τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εφόσον οι παραχωρήσεις αυτές δε συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της εταιρίας.
- ε. Στους λογαριασμούς 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, και 75.09 καταχωρούνται, αντίστοιχα, τα έσοδα από την εκμίσθωση εδαφικών εκτάσεων, κτιρίων και τεχνικών έργων, μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού και ασώματων ακινητοποιήσεων, εφόσον οι εκμισθώσεις αυτές δε συνιστούν το κύριο αντικείμενο της δραστηριότητας της εταιρίας (κτηματικές επιχειρήσεις). Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής θεωρούνται ανόργανα και καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81.01 «έκτακτα και



ανόργανα έσοδα» όταν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται έχουν κτηθεί ευκαιριακά (π.χ. τα αποκτώμενα από τις Τράπεζες «εκ κατακυρώσεων») και δεν αφορούν το αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως.

στ. Στο λογαριασμό 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών» καταχωρούνται στα έξοδα αποστολής των πωλημένων αγαθών, που βαρύνουν τους πελάτες, οι οποίοι χρεώνονται είτε με το παραστατικό πώλησεως, είτε με οποιοδήποτε άλλο παραστατικό.

#### *Έξοδα διοικητικής λειτουργίας*

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζεται ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας της εταιρίας, δηλαδή όλα τα οργανικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτήν. Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας δε βαρύνει τα αποθέματα (τελικά αποθέματα - κόστος πωλημένων) αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως. Στις εταιρίες όμως που δεν εφαρμόζεται λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως τα έξοδα της διοικητικής λειτουργίας προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Για τον προσδιορισμό των λογαριασμών οργανικών εξόδων που αναφέρονται στη διοικητική λειτουργία ή κατά ποιο ποσοστό οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων πρέπει να βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας αυτής είναι ανάγκη να πούμε ότι η διοικητική λειτουργία της εταιρίας ασχολείται με την διαχείριση και εκπροσώπηση αυτής και ειδικότερα:

Η Διοίκηση της εταιρίας θέτει τους τελικούς σκοπούς της επιχειρήσεως, καθορίζει τις ακολουθητέες για την επίτευξη αυτών αρχές, προβλέπει την απαιτούμενη για την εκτέλεσή τους οργάνωση, παρέχει εντολές και οδηγίες εκτελέσεως και εποπτεύει την τήρηση αυτών. Ενδεικτικό σχήμα είναι το εξής:

- Το Δ.Σ. λαμβάνει τις αποφάσεις για τους τελικούς σκοπούς και παρακολουθεί την πραγματοποίησή τους.
- Ο Διευθύνων Σύμβουλος, αναλαμβάνει την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ. στο οποίο συμμετέχει και το οποίο ενημερώνει.
- Κοντά στο Διευθύνοντα Σύμβουλο δημιουργούνται συνήθως οι εξής λειτουργικές μονάδες:

- Γενικής Γραμματείας, που διεξάγει την αλληλογραφία της Κεντρικής Διοικήσεως.
- Ειδικών Συμβούλων: νομικών, τεχνικών, οργανώσεως, κ.λ.π.
- Χρηματοδοτήσεως και γενικά ελέγχου της κινήσεως κεφαλαίων.
- Γενικής Διευθύνσεως, που αναλαμβάνει την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ., μέσα στα πλαίσια που καθορίστηκαν από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο.

Επαναλαμβάνουμε ότι για τις εταιρίες που δεν εφαρμόζουν αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως (εσωλογιστική κοστολόγηση) το κόστος της διοικητικής λειτουργίας προσδιορίζεται εξωλογιστικά, βάσει φύλλου μερισμού των οργανικών εξόδων που καταρτίζεται τουλάχιστο στο τέλος της χρήσεως. Ευνόητο είναι οι λογαριασμοί εξόδων που αναφέρονται κατά το όλο ή κατά μέρος στη διοικητική λειτουργία εξαρτάται από τη λειτουργική διάρθρωση και τη λογιστική οργάνωση της επιχειρήσεως.

Για να σχηματίσει ο αναγνώστης μια εικόνα των εξόδων που πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος της διοικητικής λειτουργίας, κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε τη λογιστική ανάπτυξη του σχετικού λογαριασμού που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ, η οποία έχει ως εξής:

#### 92.01 Έξοδα, διοικητικής λειτουργίας

92.01.00 Έξοδα Διοικήσεως—Γενικής Διευθύνσεως

92.01.00.00 Έξοδα υπηρεσιών Διοικήσεως

92.01.00.0000 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

92.01.00.0001 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

92.01.00.0002 Παροχές τρίτων

92.01.00.0003 Φόροι - Τέλη

92.01.00.0004 Διάφορα έξοδα

92.01.00.0005

92.01.00.0006 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

92.01.00.0007

92.01.00.0008 Προβλέψεις

92.01.00.0009

92.01.00.0010 Αναλώσεις υλικών

- 92.01.00.0099 Υπολογιστικά έξοδα
- 92.01.00.01 Έξοδα υπηρεσιών Γεν. Διευθύνσεως
  - Ανάπτυξη αντίστοιχη του λ/σμού 92.01.00.00
- 92.01.00.02 Έξοδα υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων

92.01.01 Έξοδα Οικονομικής Διευθύνσεως

- 92.01.01.00 Έξοδα υπηρεσίας Οικονομικού Διευθυντή
- 92.01.01.01 Τμήμα λογιστηρίου γενικής λογιστικής
- 92.01.01.02 Τμήμα λογιστηρίου αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως
- 92.01.01.03 Τμήμα μηχανογραφείσεως
- 92.01.01.04 Τμήμα κοστολογήσεων (κατά το μέρος που δεν αφορά τη λειτουργία παραγωγής)
- 92.01.01.05 Τμήμα χρηματοδοτήσεων (λήψεως και χορηγήσεως πιστώσεων)
- 92.01.01.06 Τμήμα ρευστοποιήσεως απαιτήσεων
- 92.01.01.07 Τμήμα εφοδιασμού (κατά το μέρος που δεν αφορά προμήθειες της λειτουργίας παραγωγής)
- 92.01.01.08 Τμήμα ασφαλίσεως περιουσιακών στοιχείων και πιστώσεων
- 92.01.01.09 Τμήμα διακανονισμού πωλημένων

92.01.02 Έξοδα Διευθύνσεως Διοικητικού

- 92.01.02.00 Έξοδα υπηρεσίας Διευθυντή Διοικητικού
- 92.01.02.01 Τμήμα προσωπικού
- 92.01.02.02 Τμήμα αλληλογραφίας - TELEX - Μεταφράσεων
- 92.01.02.03 Τμήμα φρουρήσεως εγκαταστάσεων
- 92.01.02.04 Τμήμα μεταφορών με ίδια μεταφορικά μέσα (Γραφείο κινήσεως κατά το μέρος που αφορά τη διοικητική λειτουργία)

92.01.03 Έξοδα Διευθύνσεως Στατιστικής λογισμού

- 92.01.03.00 Τμήμα Στατιστικής
- 92.01.03.01 Τμήμα Προγραμματισμού
- 92.01.03.02 Τμήμα Προϋπολογισμού - Απολογισμού

**Σημείωση:** Η ανάπτυξη των παραπάνω τεταρτοβάθμιων σε πεμποβάθμιους είναι αντίστοιχη με την ανάπτυξη του λογαριασμού 92.01.00.00.

### 13. Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως

Στον παρόντα αποτελεσματικό λογαριασμό περιλαμβάνεται το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που δεν απέδωσε έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως, δηλαδή το κόστος που δεν απέδωσε π.χ. νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας, νέες ιδιοκατασκευές ή ευρεσιτεχνίες και γενικά άυλα στοιχεία που θα αξιοποιηθούν ή εκποιηθούν από την εταιρία. Αντίθετα, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως αφορά παραχθέν έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως, εμφανίζεται στον ισολογισμό στην κατηγορία των ασώματων ακινητοποιήσεων του πάγιου ενεργητικού.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως προσδιορίζεται από την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως (εσωλογιστική κοστολόγηση) και περιλαμβάνει όλα τα οργανικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Στις περιπτώσεις όμως που δε λειτουργεί αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, το κόστος της υπό συζήτηση λειτουργίας .... το μέρος αυτού που καταχωρείται στον παρόντα αποτελεσματικό λογαριασμό προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

Για να σχηματίσει ο αναγνώστης μια γενική αντίληψη των εξόδων που περιλαμβάνονται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό, παραθέτουμε την ανάλυση των σχετικών λογαριασμών που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ.:

#### 92.02. Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως

92.02.00. Έξοδα υπηρεσιών ερεύνης

92.02.00.00 Τμήμα χημικών ερευνών και πειραμάτων

92.02.00.00.000 Αμοιβές & έξοδα προσωπικού

001 Αμοιβές & έξοδα τρίτων

002 Παροχές τρίτων

003 Φόροι - Τέλη

004 Διάφορα έξοδα

006 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο

λειτουργικό κόστος

0010 Αναλώσεις υλικών

92.02.01 Έξοδα υπηρεσιών μελέτης - αναπτύξεως

92.02.01.00 Τμήμα τεχνικών μελετών & δοκιμών

01 Τμήμα αναπτύξεων νέων προϊόντων

**Σημείωση:** Οι τεταρτοβάμιοι 92.02.01.00 και 92.02.01.01 αναλύονται σε πεμπτοβάθμιους αντίστοιχους με την παραπάνω ανάλυση του λογαριασμού 92.02.00.

#### **14. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως**

##### **Ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων**

Τα έξοδα πωλήσεων άλλοτε μεν μπορούν να συναρτηθούν με ορισμένη πώληση προϊόντων, οπότε ομιλούμε για *ειδικά έξοδα πωλήσεων* και άλλοτε μια τέτοια συνάρτηση είναι πολύ δυσχερής ή πρακτικά αδύνατη, οπότε ομιλούμε για γενικά έξοδα πωλήσεων.

Στα ειδικά έξοδα πωλήσεων υπάγονται συνήθως τα έξοδα παραδόσεως των πωλούμενων προϊόντων που μπορούν να εξατομικευτούν και να συνδεθούν με ορισμένη πώληση, δηλαδή τα έξοδα: φορτώσεως, ο ναύλος, τα ασφάλιστρα, μεσιτικά και οι προμήθειες, η απομείωση μεταφοράς κ.λ.π.

Τα ειδικά έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία μειωτικά των εσόδων από τις επιμέρους συγκεκριμένες πωλήσεις. Αυτό γιατί, όπως είναι φανερό, η τιμή πωλήσεως των προϊόντων τα οποία είναι παραδοτέα στον αγοραστή είναι μεγαλύτερη από την τιμή πωλήσεως των προϊόντων που παραδίνονται στις αποθήκες της επιχειρήσεως και η διαφορά είναι μεγαλύτερη όσο μεγαλύτερη είναι η απόσταση και συνεπώς τα μεταφορικά έξοδα υψηλότερα.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα ειδικά έξοδα πωλήσεων πρέπει να φέρονται αμέσως σε μείωση των εσόδων από τις πωλήσεις ή να συνυπολογίζονταν στο κόστος των πωληθέντων, οπότε το κόστος αυτό θα αποτελείται από το κόστος κτήσεως προσ αυξημένο με τα ειδικά έξοδα πωλήσεων.

Αντίθετα, τα γενικά έξοδα πωλήσεως αναφέρονται στις γενικές διαδικασίες που εφαρμόζει η επιχείρηση για την εκτέλεση και προώθηση των πωλήσεων της, όπως είναι η αναζήτηση πελατών, η διαφήμιση, η λήψη και εκτέλεση των παραγγελιών ή κατά περίπτωση των λιανικών πωλήσεων, οι παραδόσεις των πωλούμενων, η έκδοση των τιμολογίων κ.λ.π. Τα γενικά έξοδα πωλήσεων, επομένως, πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από τις πωλήσεις και συνεπώς πρέπει να βαρύνουν τα έσοδα αυτά, γι' αυτό το συνολικό ποσό αυτών φέρεται αφαιρετικά από τα μικτά κέρδη.

Τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως αφαιρετικά των μικτών κερδών εκμεταλλεύσεως είναι:

- (α) Τα σταθερά έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση με σκοπό την εξασφάλιση ετοιμότητας για τη διενέργεια των πωλήσεων της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο και
- (β) Τα έξοδα που πραγματοποιούνται από τη διενέργεια των πωλήσεων και τα οποία δεν είναι δυνατό να εξατομικευτούν και συσχετιστούν με ορισμένη πώληση και συνεπώς να χαρακτηριστούν ως ειδικά έξοδα πωλήσεων, τα οποία, όπως είπαμε, φέρονται απευθείας σε μείωση των εσόδων από τις συγκεκριμένες επιμέρους πωλήσεις.

### 15. Έσοδα χρεογράφων

Περιλαμβάνονται τα έσοδα που πραγματοποίησε η εταιρία από τα χρεόγραφα που κατέχει κατά κυριότητα, δηλαδή τα μερίσματα μετοχών εκδόσεως άλλων ανώνυμων εταιριών οι οποίες όμως μετοχές δε συνιστούν συμμετοχές, και τα τοκομερίδια ομολογιών εκδόσεως άλλων εταιριών.

Το Ε.Γ.ΛΣ προβλέπει την ακόλουθη ανάλυση λογαριασμών:

#### 76.01 Έσοδα χρεογράφων

76.01.00 Μερίσματα μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

01 Μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών  
εσωτερικού

02 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων

03 Μερίσματα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού

04 Τόκοι έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου

05 Μερίσματα μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού

06 Μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιριών  
εξωτερικού

07 Έσοδα ομολογιών αλλοδαπών δανείων

08 Μερίσματα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού

76.01.98

76.01.98 Έσοδα λοιπών χρεογράφων εσωτερικού

76.01.99 Έσοδα λοιπών χρεογράφων εξωτερικού.

## 16. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

Περιλαμβάνονται οι υπέρ της εταιρείας δουλεμένοι τόκοι, όπως λ.χ. οι τόκοι από γραμμάτια εισπρακτέα, καταθέσεις σε Τράπεζες (εσωτερικού – εξωτερικού), δάνεια της εταιρείας προς τρίτους, τρεχούμενους λογαριασμούς πελατών και τρίτων κλπ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη τήρηση των ακόλουθων υπολογαριασμών:

α) 76.02 «*Δουλεμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων*»

Καταχωρούνται οι δουλεμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων.

(β) 76.03 «*Λοιποί πιστωτικοί τόκοι*»

Καταχωρούνται οι τόκοι καταθέσεων της εταιρίας σε τράπεζες (εσωτερικού - εξωτερικού), οι τόκοι των δανείων που χορήγησε η εταιρία σε τρίτους, οι τόκοι που καταλογίζει η εταιρία σε βάρος των τρεχούμενων λογαριασμών πελατών και τρίτων, οι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων σε καθυστέρηση, κλπ.

Στο λογαριασμό καταχωρούνται τα ονομαστικά έσοδα από τόκους. Τυχόν ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατούνται κατά την είσπραξη ή το λογισμό των τόκων αυτών καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 33.13.06 «*παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους*».

(γ) 76.98 «*Λοιπά έσοδα κεφαλαίων*»

Καταχωρούνται τα έσοδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων που δεν εντάσσονται σε κανένα από τους παραπάνω λογαριασμούς.

## 17. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

Ο λογαριασμός περιλαμβάνει τα καλούμενα «έξοδα χρηματοδοτήσεως», δηλαδή όλα τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση λόγω χρησιμοποίησεως δανειακών τοκοφόρων κεφαλαίων. Έτσι, στα έξοδα αυτά περιλαμβάνονται οι τόκοι και οι προμήθειες των ξένων κεφαλαίων και τα παρεπόμενα αυτών έξοδα (Ε.Φ.Τ.Ε. επί τόκων και προμηθειών, χαρτόσημα δανειακών συμβάσεων, κλπ.), οι παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου (διαφορά εκδόσεως ομολογιών υπό το άρτιο κλπ.), τα έξοδα εμπράγματων ασφαλειών (υποθηκών, προσημειώσεων, ενεχύρων) δανείων και χρηματοδοτήσεων, οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών κ.λ.π. Δεν περιλαμβάνονται στον προκείμενο λογαριασμό τα έξοδα που δημιουργεί η επιχείρηση για την απόκτηση ίδιων κεφαλαίων, δηλ

κεφαλαίων από τους μετόχους της, όπως είναι τα έξοδα εκδόσεως μετοχών, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό του ενεργητικού «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

Η επιχείρηση δανείζεται για να ενισχύσει τα ίδια αυτής κεφάλαια, με σκοπό την κερδοφόρο επέκταση των εργασιών της. Το κόστος συνεπώς των ξένων κεφαλαίων πρέπει να βαρύνει τα κέρδη και επομένως πρέπει να αποτελεί στοιχείο αφαιρετικό των κερδών.

Για την παρακολούθηση των εξόδων χρηματοδοτήσεως, το Ε.Γ.Λ.Σ. χρησιμοποιεί τους ακόλουθους υπολογαριασμούς:

(α) 65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων

Καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα ομολογιακών δανείων σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα, ή με ρήτρα ξένου νομίσματος, μετατρέψιμων ή μη σε μετοχές

(β) 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

Καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα:

- ❖ των τραπεζικών μακροπρόθεσμων δανείων σε δραχμές, σε ξένο νόμισμα ή με ρήτρα ξένου νομίσματος,
- ❖ των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα,
- ❖ των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες, των μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε δραχμές και σε ξένο νόμισμα,
- ❖ των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το Δημόσιο από φόρους,
- ❖ των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τα ασφαλιστικά ταμεία, λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε δραχμές ή σε ξένο νόμισμα.

(γ) 65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών

(δ) 65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα

(ε) 65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές

(στ) 65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χρηματοδοτήσεων

(ζ) 65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

(η) 65.07 Χαρτόσημα συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων

(θ) 65.08 Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων

(ι) 65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου

(ια) 65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών

(ιβ) 65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα

65.98.00 Εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων.



## 18. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα

### Έννοια των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων κατά το Ε.ΓΛΣ

Κατά το Ε.ΓΛΣ ανόργανα έσοδα, είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της εταιρίας όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων πάγιων στοιχείων και τα έσοδα από λαχεία ή λαχνούς ομολογιακών δανείων.

Στην κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της εταιρίας η πραγματοποίηση τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως λ.χ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της εταιρίας.

*Ανόργανο κόστος - έξοδο* είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος - έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. στην περίπτωση αγοράς λαχείου από επιχείρηση βιομηχανική ή ευκαιριακής αγοράς ακινήτου με σκοπό την άμεση μεταπώληση ή πραγματοποίησεως χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η εταιρία η πραγματοποίηση τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά περίπτωση ανώμαλου κόστους, δηλαδή του κόστους που δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται.

## 19. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Αντίθετα, δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει την τήρηση των ακόλουθων λογαριασμών:

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

01 Προσαυξήσεις εισφορών, ασφαλιστικών ταμείων

02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών

03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις

04 Συναλλαγματικές διαφορές

81.00.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα

Σχετικά με το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών διευκρινίζονται τα εξής:

- (α) Στο λογαριασμό 81.00.00 καταχωρούνται τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις τους στις περιπτώσεις που δεν έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στις περιπτώσεις που έχει ασκηθεί προσφυγή εφαρμόζονται όσα αναφέρονται στα σχόλια του λογαριασμού «χρεώστες διάφοροι/ επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου».
- (β) Στο λογαριασμό 81.00.04 καταχωρούνται οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στην προηγούμενη παράγραφο.

## 20. Έκτακτα κέρδη και ζημίες

### Έννοια των έκτακτων κερδών και ζημιών

Πιο πάνω αναπτύχθηκε η έννοια των έκτακτων και ανόργανων εσόδων - εξόδων κατά το Ε.ΓΛΣ

Έκτακτα κέρδη είναι η θετική διαφορά μεταξύ έκτακτων εσόδων και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ενώ έκτακτη ζημία είναι η αρνητική διαφορά των μεγεθών αυτών.

Επειδή τα έκτακτα έσοδα αποκτούνται συνήθως χωρίς να πραγματοποιηθούν έξοδα, τα δε έκτακτα έξοδα συνήθως δεν αποφέρουν έσοδα, γι' αυτό οι έννοιες του έκτακτου εσόδου και του έκτακτου κέρδους καθώς και του έκτακτου εξόδου και της έκτακτης ζημίας πρακτικά είναι ισοδύναμες.

## **21. Εμφάνιση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως**

### **Έκτακτα κέρδη.**

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει την τήρηση των εξής λογαριασμών:

#### **81.03 Έκτακτα κέρδη**

##### **81.03.00 Κέρδη από εκποίηση ακινήτων**

01 Κέρδη από εκποίηση τεχνικών έργων

02 Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων –  
λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

03 Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων

04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων  
ακινήτοποιήσεων

06

07 Κέρδη από λαχρούς ομολογιακών δανείων

##### **81.03.08**

##### **81.03.99 Λοιπά έκτακτα κέρδη**

Ορίζεται σχετικώς ότι στους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρούνται κέρδη που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες π.χ. από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων των ασώματων ακινήτοποιήσεων ή από λαχρούς ομολογιακών δανείων.

## **22. Έκτακτες ζημίες**

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει την τήρηση των εξής λογαριασμών:

#### **81.02 Έκτακτες ζημίες**

##### **81.02.00 Ζημίες από εκποίηση ακινήτων**

01 Ζημίες από εκποίηση τεχνικών έργων

02 Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων –  
λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

03 Ζημίες από εκποίηση μεταφορικών μέσων

04 Ζημίες από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

05 Ζημίες από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων  
ακινήτοποιήσεων

06 Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις

##### **81.02.07**

## 81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές

Ορίζεται σχετικώς ότι στους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρούνται ζημιές που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες π.χ. από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων των ασώματων ακινητοποιήσεων ή από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις.

Παρατηρούμε ότι οι ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις εξέρχονται όχι από «εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις» αλλά από συνήθεις ζημιές της εταιρίας. Δεν έπρεπε, λοιπόν, να αντιμετωπίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ σαν έκτακτες ζημιές, αλλά ως οργανικό έξοδο.

### 23. Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων

**Τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να μπερδεύονται με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσεως**

Πιο πάνω αναπτύσσεται η βασική παραδοχή της περιοδικότητας όπως διαφορετικά αποκαλείται της αυτοτέλειας των χρήσεων. Από την γενικά αυτήν παραδοχή συνάγεται ότι τα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και οι έκτακτες ζημιές, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση αλλά γίνονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, δεν πρέπει να μπερδεύονται με τα έσοδα και έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και τις έκτακτες πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση και προέρχονται από δραστηριότητες διεξήχθησαν στη διάρκεια αυτής.

Η παραπάνω διάκριση και χωριστή παρουσίαση των εσόδων και εξόδων, καθώς και των έκτακτων κερδών και ζημιών που πραγματοποιήθηκαν από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων υπαγορεύεται επίσης και από τη βασική λογιστική αρχή του φυσικού συνδέσμου των εσόδων - εξόδων κάθε χρήσεως, από τη συσχέτιση των οποίων προκύπτει το αποτέλεσμα της χρήσεως. Αν τα έσοδα και έξοδα της χρήσεως νοθεύονται με τα έσοδα και έξοδα που ανήκουν σε προηγούμενες χρήσεις, το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που θα προέκυπτε από την κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως δε θα ήταν το ακριβές, π.χ:

Ας υποθέσουμε ότι κατά την παρούσα χρήση εκδικάστηκε ένδικο μέσο της επιχειρήσεως, που ασκήθηκε για εργοδοτικές εισφορές επί των αποδοχών του προσωπικού που της επιβλήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και εκδόθηκε από το αρμόδιο όργανο απόφαση επιστροφής σ' αυτήν ποσού δρχ. 10 εκατ. Αν το ποσό αυτό καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού εξόδου «αμοιβές και έξοδα

προσωπικού/ εργοδοτικές εισφορές», το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της παρούσας χρήσεως δεν θα είναι το ακριβές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα έσοδα και έξοδα καθώς και οι ζημίες και τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς και να εμφανίζονται χωριστά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κατά το Ε.ΓΛΣ λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων.

Τα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων παρακολουθούνται με τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» που αναλύεται ως εξής:

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων

02 Καταπτώσεις εγγυήσεων—ποινικών ρητρών

02 Καταπτώσεις εγγυήσεων – ποινικών ρητρών

03 Κλοπές - Υπεξαιρέσεις

04 Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην φόρου εισοδήματος)

05 Οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι Δημοσίου

(πλην φόρου εισοδήματος)

82.00.06 Εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγούμενων χρήσεων

82.00.99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.01.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων

01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων

02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών

03 Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων

04 Επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων φόρων και τελών

(πλην φόρου εισοδήματος)

82.01.99 Λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων

Σχετικά με το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των παραπάνω λογαριασμών το Ε.ΓΛΣ ορίζει τα ακόλουθα:

(α) Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μεν μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

Η ανάλυση του λογαριασμού 82 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων. Η εταιρία έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών 82.00.99 και 82.01.99

(β) Στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις και παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρέωσης για πληρωμή τους γίνεται μέσα στη διανυόμενη χρήση, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται φόροι και τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων.

Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις. Ο φόρος αυτός καταχωρείται στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέο/ διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

(γ) Στο λογαριασμό 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται τα έσοδα που πραγματοποίησε η εταιρία κατά την παρούσα χρήση, τα οποία όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Συνηθισμένες περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες:

- ❖ Εισπράξεις από απαιτήσεις που είχαν αποσβεστεί σε προηγούμενες χρήσεις.
- ❖ Επιστροφές φόρων και τελών που είχαν καταβληθεί «αχρεωστήτως» από προηγούμενες χρήσεις, εκτός από τις επιστροφές του φόρου εισοδήματος που καταχωρούνται στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέο / διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».
- ❖ Επιστροφές τόκων δανείων, λόγω εξαγωγών που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις.
- ❖ Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων αποθεμάτων (πρώτων υλών, υλικών, εμπορευμάτων, ανταλλακτικών, κλπ.) που εισήχθησαν και

αναλώθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις. Αν το απόθεμα εξακολουθεί να υπάρχει, τα ποσά που επιστράφηκαν θα καταχωρηθούν σε μείωση της αξίας κτήσεως του εφόσον αυτή είχε επιβαρυνθεί με τα ποσά αυτά. Το ίδιο αν οι δασμοί, κλπ. Είχαν καταβληθεί για απόκτηση πάγιου στοιχείου.

- ❖ Επιχορηγήσεις που εισέπραξε η εταιρία κατά την παρούσα χρήση, για πωλήσεις στο εξωτερικό που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις.

#### **24. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις**

Τα σχολιαζόμενα έσοδα - έξοδα εμφανίζονται στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων, τα μεν έσοδα ως «έσοδα προηγούμενων χρήσεων», τα δε έξοδα ως «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Παρατηρούμε ότι, τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων έπρεπε, κατά την γνώμη μας, να εμφανίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως σε ιδιαίτερη κατηγορία στην οποία θα εντάσσονταν και τα «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

#### *Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων*

Στο λογαριασμό αυτόν περιλαμβάνονται:

- (α) Οι *αχρησιμοποίητες προβλέψεις* (εκμεταλλεύσεως και έκτακτων κινδύνων) προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί και
- (β) Οι *χρησιμοποιημένες προβλέψεις* προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους, δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για ζημιές και έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Στον παρόντα λογαριασμό μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημιές ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημιές ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Τονίζεται ότι οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για τα έξοδα εκμεταλλεύσεως δε μεταφέρονται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό οργανικών εσόδων 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» που μεταφέρεται στο λογαριασμό «γενική εκμετάλλευση».

Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει την τήρηση του λογαριασμού 84 με την ακόλουθη ανάλυση:

84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

84.00 Έσοδα από χρησιμοποιήτες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

84.00.00 Από προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

01 Από προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε επιχειρήσεις

02

09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

10 Από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων.

Η ξεχωριστή εμφάνιση στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως των χρησιμοποιητών προβλέψεων που σχηματίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις, και μάλιστα τόσο των προβλέψεων για έξοδα εκμεταλλεύσεως όσο και για έκτακτους κινδύνους, υπαγορεύεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Εντούτοις τα σχολιαζόμενα έσοδα έπρεπε να καταχωρούνται στην κατηγορία αποτελεσμάτων χρήσεως σε ξεχωριστή κατηγορία και όχι στην κατηγορία έκτακτων αποτελεσμάτων.

84.00.11 Από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους

13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

84.00.14

84.00.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις

84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων έκτακτους κινδύνους

84.01.00

01

12 Από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα κέρδη

13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων



84.01.14

84.01.99 Από λοιπές έκτακτες προβλέψεις

## **25. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους**

Ο λογαριασμός χρεώνεται, με πίστωση των οικείων λογαριασμών «προβλέψεις», με τις ακόλουθες σχηματιζόμενες προβλέψεις:

(α) Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

(β) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

(γ) Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

(δ) Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

(ε) Λοιπές έκτακτες προβλέψεις.

## **26. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων**

Στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» μεταφέρονται οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που ματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή κυρίως οι πρόσθετες αποσβέσεις, που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει.

Οι τακτικές αποσβέσεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος καταχωρούνται στο λογαριασμό οργανικών εξόδων 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό «γενική εκμετάλλευση».

Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως εμφανίζεται το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικές + πρόσθετες) και αφαιρετικά οι αποσβέσεις που ενσωματώθηκαν στο λειτουργικό κόστος.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 :**

**Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΤΩΝ  
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

**1. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΑΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ  
ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ  
ΚΑΙ ΤΑ ΚΕΡΑΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ**

**1.1 Δομή του «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων»**

Ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων», σύμφωνα με τη διάταξη της § 1 του άρθρου 42α του ν. 2190/1920, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται να καταρτίζει η εταιρία.

Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον ισολογισμό, την κατάσταση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και το προσάρτημα.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της § 2 του άρθρου 42δ του ίδιου νόμου, «Ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ. 4.1.301 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού».

Ο νόμος, με την τελευταία αυτή διάταξη, καθιστά υποχρεωτική τη δομή και το περιεχόμενο του υποδείγματος του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» που περιλαμβάνεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., με τη διαφορά ότι δεν είναι υποχρεωτική και παραλείπεται η στήλη των κωδικών αριθμών του υποδείγματος αυτού.

Το υπόδειγμα αυτό έχει ως εξής:

1.2 Ο «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» κατά το Ε.Γ.ΛΣ.

		Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983
88.01 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσεως	<u>XXX</u>	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(=) ή Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (-) (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	<u>XXX</u>	XXX
88.06 (42.04)	(=) ή Διαφορές φορολογικού (-) ελέγχου	-XXX	XXX
88.07 (Υπολ/σμοί 41)	(+) Αποθεματικά προς διάθεση	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	ΣΥΝΟΛΟ	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ		
	1 Φόρος εισοδήματος	XXX	XXX
	2 Λοιποί μη ενσωματωμένοι Στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX	XXX
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.99	Κέρδη προς διάθεση Η	XXX	XXX
88.98	Ζημίες εις νέο	-XXX	-XXX
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:			
41.02	1 Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2 Πρώτο μέρος	XXX	XXX
53.01	3 Πρόσθετο μέρος	XXX	XXX
41.03	4 Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04 - 05	5 Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6 Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
53.08	7 Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
42.00	8 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XXX	XXX

### 1.3 Γενικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ που διέπουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων

#### Α' Γενικά

- (α) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παραπάνω υπόδειγμα.
- (β) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως.
- (γ) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του παραπάνω υποδείγματος, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην εταιρία.
- (δ) Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.
- (ε) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των εταιριών για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο παραπάνω υπόδειγμα. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

#### Β' Κατηγορίες κονδυλίων

- (α) Στην κατηγορία «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» ή του λογαριασμού 88.01 «ζημίες χρήσεως», τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.
- (β) Στην κατηγορία «υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέο» και το όλο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», τα οποία

μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.

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

(δ) Στην κατηγορία «αποθεματικά προς διάθεση» περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεση τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών, και για το λόγο αυτόν μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07.

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

## 2. Τα κέρδη προς διάθεση

### Γενικά για τα κέρδη προς διάθεση

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων του Ε.Γ.Λ.Σ., την κατάρτιση του οποίου, όπως είπαμε, επιβάλλει και ο νόμος με ρητή διάταξη, τα προς διάθεση κέρδη προκύπτουν ως εξής:

- |      |   |                       |
|------|---|-----------------------|
| (α)  | Από τα καθαρά κέρδη (ή τις ζημίες) της χρήσεως.<br>Το αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες)<br>προκύπτει από το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»   | X X X                 |
| (β)  | Από τις διαφορές (θετικές ή αρνητικές)<br>φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.   | X X X                 |
| (γ)  | Από τους μη ενσωματούμενους στο λειτουργικό κόστος<br>Λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσεως   | <u>X X X</u><br>X X X |
| (δ)  | Από το υπόλοιπο των κερδών (ή ζημιών)<br>προηγούμενων χρήσεων. Το υπόλοιπο κερδών προηγούμενων<br>χρήσεων εμφανίζεται στο λογαριασμό ισολογισμού<br>(καθαρής θέσεως) «υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο». | X X X                 |
| (ε)  | Από τα αποθεματικά που διατίθενται είτε:  |                       |
| (i)  | για απόσβεση ζημιών παρούσας ή προηγούμενων χρήσεων.  |                       |
| (ii) | για διανομή μερισμάτων  | X X X                 |
| (στ) | Από το φόρο εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών  | <u>X X X</u>          |

Κέρδη προς διάθεση (ή ζημίες εις νέο)  
(αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω υπό α - στ)

X X X

### 3. Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

#### Λειτουργία του λογαριασμού

Ο λογαριασμός ισολογισμού 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» λειτουργεί κατά τον ακόλουθο τρόπο:

#### (i) Πιστώνεται:

(α) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση χαρακτήρισε ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών (λ.χ. έξοδα συντηρήσεως και επισκευών των πάγιων στοιχείων), ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσαυξήσουν το κόστος κτήσεως (αποσβεστέα αξία) των οικείων πάγιων στοιχείων, η δε διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών οριστικοποιηθεί στη διάρκεια της διανυόμενης χρήσεως υπέρ της απόψεως του φορολογικού ελέγχου, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι την 1/1/19+1 η εταιρία πραγματοποίησε δαπάνη δρχ. 2.000.000 για σημαντική επισκευή του μηχανολογικού της εξοπλισμού, την οποία χαρακτήρισε ως έξοδο τρέχουσας επισκευής και μετέφερε στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως της χρήσεως αυτής. Ο φορολογικός έλεγχος της χρήσεως αυτής, που διενεργήθηκε το 19+3, χαρακτήρισε τη δαπάνη αυτήν ως δαπάνη βελτιώσεως που έπρεπε να αποσβεστεί τμηματικά σε 5 έτη. Τη γνώμη του φορολογικού ελέγχου δέχτηκε και το αρμόδιο φορολογικό δικαστήριο με απόφαση του που εκδόθηκε μέσα στη χρήση 19+4. Μετά την οριστικοποίηση της αποφάσεως αυτής το 19+4, η επιχείρηση θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

12.00 Μηχανήματα	2.000.000
42.04 Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων Χρήσεων	2.000.000
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	1.200.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα (αποσβέσεις των χρήσεων 19+1 - 19+3 χρήσεις 3 X 20% = 60% X 2.000.000	1.200.000

(β) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρία διενήργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι στη χρήση 19+1 η επιχείρηση διενήργησε απόσβεση μηχανήματος με συντελεστή 20%, ενώ ο νόμιμος συντελεστής είναι 15% και ότι η επιπλέον απόσβεση ανέρχεται σε δρχ. 300.000.

Τη χρήση 19+4, που ανακαλύφτηκε το λάθος και οριστικοποιήθηκε η διαφορά αυτή, θα γίνει η εγγραφή:

12.99.00	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	300.000
42.04	Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων Χρήσεων	300.000

Σε περίπτωση που το παραπάνω μηχάνημα έχει πλήρως αποσβεστεί πριν από τη διανυόμενη χρήση 19+4, δεν πρέπει να γίνει καμιά εγγραφή. Τούτο γιατί αν διενεργηθεί η τελευταία παραπάνω εγγραφή, πρέπει να επακολουθήσει η δεύτερη εγγραφή της προηγούμενης περιπτώσεως που την αντिलογίζει.

Εγγραφή δεν πρέπει επίσης να γίνει και στην περίπτωση που το μηχάνημα θα είχε πλήρως αποσβεστεί αν η επιχείρηση διενεργούσε τις νόμιμες αποσβέσεις, τις οποίες όμως δε διενήργησε και, ως εκ τούτου, απώλεσε, από φορολογική άποψη, το δικαίωμα διενέργειας των αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις.

(γ) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρία διενήργησε προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού τις οποίες ο φορολογικός έλεγχος έκρινε, ότι κατά το όλο ή μέρος, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και η γνώμη του φορολογικού ελέγχου έγινε οριστικά δεκτή, π.χ:

Ας υποθέσουμε ότι στη χρέωση 19+1 η εταιρία σχημάτισε πρόβλεψη για απαξίωση γηπέδων δρχ. 5.000.000, την οποία ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε το 19+4 έκρινε ότι δεν ανταποκρίνεται στα πράγματα και ότι η εταιρία δέχτηκε την κρίση του φορολογικού ελέγχου. Το 19+4, η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων Πάγιων στοιχείων	5.000.000
42.04	Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων Χρήσεων	5.000.000

(δ) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρία απόσβεσε απαιτήσεις σαν ανεπίδεκτες εισπράξεως, ενώ κατά την άποψη του φορολογικού ελέγχου κακώς οι απαιτήσεις αυτές αποσβέστηκαν γιατί δεν πρόκειται για ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις, η άποψη δε αυτή έγινε οριστικά δεκτή από την εταιρία, πχ:



Ας υποθέσουμε ότι κατά τη χρήση 19+1 η εταιρία απόσβεσε την απαίτηση που είχε κατά του πτωχεύσαντος πελάτη της Δ δρχ. 6.000.000, την οποία ο φορολογικός έλεγχος που έγινε το 19+4 δεν αναγνώρισε. Το 19+4 η επιχείρηση θα κάμει την εγγραφή:

30.97	Πελάτες επισφαλείς (Πελάτης Δ)	6.000.000
42.05	Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων Χρήσεων	6.000.000

(ε) Όταν σε προηγούμενη χρήση εταιρία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό, το οποίο ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε, στη διάρκεια δε της διανυόμενης χρήσεως ή μη αναγνώριση του αποθεματικού κρίθηκε οριστικά, π.χ:

Ας υποθέσουμε ότι στη διάρκεια του 19+6 οριστικοποιήθηκε η άποψη του φορολογικού ελέγχου περί μη αναγνώρισεως του αφορολόγητου αποθεματικού ν. 1262/1982 δρχ. 10.000.000, που η εταιρία σχημάτισε από τα κέρδη της χρήσεως 19+3. Το 19+6 θα γίνει η εγγραφή:

41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών Διατάξεων νόμων	10.000.000
42.04	Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγούμενων Χρήσεων	10.000.000

(στ) Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση η επιστροφή στην εταιρία ποσού φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών. Με το ποσό του επιστρεφόμενου στην εταιρία φόρου χρεώνεται ο λογαριασμός 038 «ταμείο» ή 33.14 «χρεώστες διάφοροι /Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις» με πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04.

**(ii) Χρεώνεται:**

(α) Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση καταλογίζονται σε βάρος της εταιρίας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσεως (μετά σχετικών προσαυξήσεων), που είχε βεβαιωθεί από τον Οικονομικό Εφορο σε προηγούμενη χρήση, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 33.98 «χρεώστες διάφοροι/επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου». Σημειώνεται ότι ο τελευταίος αυτός λογαριασμός είχε χρεωθεί με τα ποσά

του φόρου εισοδήματος και των προσαυξήσεων κατά τη βεβαίωση τους από τον Οικονομικό Έφορο, με πίστωση του λογαριασμού 54.99 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη / φόροι -τέλη προηγούμενων χρήσεων».

Σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν οριστικά σε βάρος της επιχειρήσεως είναι μεγαλύτερα από εκείνα που είχαν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 33.98, με τη διαφορά χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 και πιστώνεται ο λογαριασμός 54.99 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη/φόροι - τέλη προηγούμενων χρήσεων», ο οποίος εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού με τον τίτλο «υποχρεώσεις από φόρους -τέλη». Αντίθετα, σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της επιχειρήσεως είναι μικρότερα από εκείνα που έχουν καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 33.98, με τη διαφορά πιστώνεται ο τελευταίος αυτός λογαριασμός, με χρέωση του λογαριασμού 54.99, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν καταβληθεί στο Δημόσιο και ο λογαριασμός 54.99 δεν είναι πιστωμένος με το ποσό της διαφοράς, οπότε η σχετική διαφορά καταχωρείται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04.

- (β) Όταν μέσα στη διανυόμενη χρήση βεβαιώνονται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 54.99 «φόροι - τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων», ο οποίος εμφανίζεται στο λογαριασμό παθητικού «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη».

Σε περίπτωση που για το φόρο εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων και τις σχετικές προσαυξήσεις έχει σχηματιστεί ανάλογη πρόβλεψη, με τα ποσά που επιδικάστηκαν οριστικά και αμετάκλητα σε βάρος της εταιρίας χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04, ενώ η σχηματισμένη πρόβλεψη, που εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 44.12 «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», μεταφέρεται από τον τελευταίο αυτόν λογαριασμό στον αποτελεσματικό λογαριασμό 84.01 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων/έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», ο οποίος εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Διευκρινίζεται ότι στο λογαριασμό 84.01 μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.12 ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη από τα ποσά φόρου εισοδήματος και προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της εταιρίας. Αν είναι μεγαλύτερη, μεταφέρεται ποσό ίσο με τα ποσά που επιδικάστηκαν, ενώ η επιπλέον σχηματισμένη πρόβλεψη μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.12 σε πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», ο οποίος επίσης εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

### (iii) Τύχη του λογαριασμού

Εφόσον γίνεται διάθεση κερδών, ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 εμφανίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων σε αύξηση ή μείωση των καθαρών κερδών (ή ζημιών) της χρήσεως, ανάλογα αν το υπόλοιπο αυτού είναι πιστωτικό ή χρεωστικό.

Εφόσον στη χρήση δε γίνεται *διάθεση κερδών*, επειδή η χρήση έκλεισε με ζημία κλπ., διακρίνουμε:

- (α) Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται, στο τέλος της χρήσεως, σε αύξηση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», ο οποίος εμφανίζεται αφαιρετικά στον ισολογισμό (καθαρή θέση) με τον τίτλο «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».
- (β) Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 «αποτελέσματα εις νέο /υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση). Αν δεν υπάρχει τέτοιος λογαριασμός ή υπάρχει μεν αλλά το χρεωστικό του υπόλοιπο είναι μικρότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04, ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στην πρώτη περίπτωση ή το υπερβάλλον στη δεύτερη περίπτωση φέρεται σε μείωση του λογαριασμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο /υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο»

#### **4. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι**

Στο λογαριασμό αυτόν εμφανίζονται οι φόροι που, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, δε βαρύνουν το λειτουργικό κόστος αλλά τα κέρδη χρήσεως ή τη ζημία χρήσεως, όπως λ.χ. είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας:

Οι φόροι της κατηγορίας αυτής, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., καταχωρούνται αρχικά στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εξόδων 63 «φόροι - τέλη» και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται, όχι στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», αλλά στη χρέωση του λογαριασμού 88.09 «αποτελέσματα προς διάθεση /λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι», επειδή δε διαμορφώνουν αλλά βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Σε περίπτωση που η χρήση κλείνει με ζημία και δε γίνεται διανομή κερδών, το χρεωστικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση).

#### **5. Κάλυψη ζημιών με κέρδη επόμενων χρήσεων**

##### **Από άποψη νομική**

Για να υπάρχουν κέρδη προς διάθεση (διανομή ή αποθεματοποίηση) πρέπει οπωσδήποτε να έχουν προηγούμενα εξαλειφθεί οι ζημίες της παρούσας ή των προηγούμενων χρήσεων (αρθρ. 45 § 1 ν. 2190/1920). Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προγενέστερης χρήσεως, κανένα ποσό κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως (αποθεματικό, κέρδος εις νέο) δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων και λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, εκτάκτων, αφορολόγητων, κ.λ.π), γιατί απλούστατα, μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημίες των προγενέστερων χρήσεων.

Για την υποχρέωση εξαλείψεως των ζημιών με κέρδη των επόμενων χρήσεων ισχύουν γενικώς τα εξής:

- (α) Η εξαίρεση των ζημιών με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων είναι υποχρεωτική, εφόσον και καθόσον πραγματοποιούνται κέρδη (αρθρ. 45 § 1 ν. 2190/1920), γιατί τα κέρδη αυτά ούτε σε μερίσματα ούτε σε αποθεματικά μπορούν να διατεθούν, αν προηγούμενα δεν εξαλειφθούν οι υπάρχουσες ζημίες.

- (β) Η εξάλειψη των ζημιών είναι υποχρεωτική σε περίπτωση που η εταιρία επιθυμεί να διανείμει μερίσματα, ποσοστά Δ. Σ., κ.λ.π. από κέρδη προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο).
- (γ) Αν υπάρχουν ζημίες στην έκταση που προβλέπει το αρθρ. 48 § 1γ του ν. 2190/1920, δηλαδή αν το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων της εταιρίας, όπως προσδιορίζονται στον ισολογισμό, είναι μικρότερο από το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου και συντρέχει περίπτωση ανακλήσεως της άδειας συστάσεως της εταιρίας από τη Διοίκηση, η εξάλειψη των ζημιών, με διάθεση αποθεματικών (ή με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου), είναι υποχρεωτική, εκτός αν η εταιρία αδιαφορεί για τον κίνδυνο αυτόν. Αν οι ζημίες υπολείπονται του ύψους αυτού, η εξάλειψη τους δεν είναι υποχρεωτική στην πράξη, μάλιστα, παραλείπεται ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που αναμένονται κέρδη στις επόμενες χρήσεις.
- (δ) Η εξάλειψη της ζημίας με τη διάθεση οποιουδήποτε αποθεματικού (νόμιμου, καταστατικού, φορολογημένου ή αφορολόγητου) είναι προαιρετική.
- Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι η εταιρία μπορεί, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη, να χρησιμοποιήσει αποθεματικό (τακτικό ή έκτακτο) για την κάλυψη της ζημίας και μόνο στην περίπτωση που η εταιρία απώλεσε από ζημίες τα 9/10 του μετοχικού κεφαλαίου της, θα πρέπει να δεχτούμε ότι η εταιρία έχει υποχρέωση να καλύψει τις ζημίες μερικά ή ολικά με τη διάθεση αποθεματικών που υπάρχουν στην εταιρία.
- Τέλος, τονίζουμε ότι το καταστατικό της εταιρίας δεν είναι δυνατό να περιλάβει διάταξη, σύμφωνα με την οποία οι μέτοχοι να υποχρεούνται σε συμπληρωματικές εισφορές για την κάλυψη ζημιών, όπως αυτό είναι δυνατό στις προσωπικές εταιρίες και στις Ε.Π.Ε.

#### **Από άποψη φορολογική**

**Α)** Ο φορολογικός νομοθέτης υιοθετεί, κατ' αρχή, τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς, χωρίς να συσχετίζονται με τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

Η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει εξαίρεση από τη βασική αυτήν αρχή σε ό,τι αφορά τη ζημία με την οποία κλείνουν οι χρήσεις ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και για ορισμένο μόνο χρόνο. Οι κατηγορίες των επιχειρήσεων αυτών είναι οι εξής:

- (α) Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα τρία επόμενα οικονομικά έτη (αρθρ. 4-§ 1 ν.δ. 3323/1955).
- (β) Οι γεωργικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη (αρθρ. 4 § 1 ν.δ. 3323/1955).
- (γ) Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (αρθρ. 8 § 1 α.ν. 147/1967), και
- (δ) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (αρθρ. 8 ν.δ. 1313/1972 και άρθρο 15 ν. 849/1976).

Η κάλυψη των ζημιών συνεχίζεται από χρήση σε χρήση μέχρι να καλυφθούν πλήρως από τα κέρδη των τριών ή, κατά περίπτωση, πέντε χρήσεων.

**Β)** Για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημίας στα επόμενα έτη πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) Η ζημία να προκύπτει «εκ των επαρκώς και ακριβώς τηρουμένων βιβλίων του υπόχρεου» (άρθρο 4 § 1 ν.δ. 3323/1955). Δηλαδή απαιτείται η ζημία να προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τα οποία να έχουν κριθεί από τη φορολογούσα αρχή επαρκή και ακριβή, τόσο κατά το έτος που προέκυψε η ζημία όσο και κατά το έτος στο οποίο μεταφέρεται για συμψηφισμό.
- (β) Αναγνωρίζεται για συμψηφισμό μόνο η ζημία που προκύπτει από τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Η ζημία αυτή πιθανόν να είναι μικρότερη από τη ζημία που προκύπτει λογιστικά, λόγω του ότι ο φορολογικός ελεγκτής συχνά δεν αναγνωρίζει εξολοκλήρου ορισμένα έξοδα (ταξιδιών, αυτοκινήτων, κ.λ.π).
- (γ) Σύμφωνα με τη διάταξη του αρθρ. 4 § 1 ν.δ. 3323/1955, η ζημία δεν είναι δυνατό να μεταφερθεί προς συμψηφισμό απευθείας στο μεθεπόμενο έτος, ούτε κατά το μέρος αυτής που απομένει για συμψηφισμό λόγω ανεπάρκειας των κερδών του επόμενου έτους, εφόσον δεν περιελήφθη και στη δήλωση του έτους αυτού. Την άποψη αυτή δέχεται και το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε 2534/1966).
- (δ) Δε χωρεί συμψηφισμός της ζημίας με κέρδη που υπάγονται σε ειδική φορολογία. Π.χ Η ζημία μιας επιχειρήσεως δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη από τα πλοία, που, όπως είναι γνωστό, φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ν. 27/1975), ούτε η ζημία από τα πλοία μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη της επιχειρήσεως που υπάγονται στον κανονικό φόρο εισοδήματος.

Γ) Για να αναγνωρισθεί για συμψηφισμό η ζημία προηγούμενων χρήσεων με κέρδη επόμενων χρήσεων δεν είναι απαραίτητο:

(α) Να έχουν προσδιορισθεί τελεσίδικα τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, από τα οποία θα εκπέσει η ζημία. Αλλά ούτε και η ζημία απαιτείται να προκύπτει από οριστικό στοιχείο ή, όπως παλιότερα δεχόταν η Διοίκηση (Υπ. οικ. Ε 14829, Ε 14830/1967, πολ. 405), να έχει προσδιορισθεί με οριστική απόφαση (πρωτοδικώς).

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την απόφαση του αριθ. 2164/1982, δέχτηκε ότι η μεταφορά της ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα έτη ενεργείται με βάση τον υφιστάμενο νόμιμο τίτλο κατά το χρόνο της μεταφοράς, που μπορεί π.χ. να είναι είτε η φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε και ακόμη δεν ελέγχθηκε είτε το φύλλο ελέγχου είτε δικαστική απόφαση.

(β) Η ζημία να έχει δηλωθεί από την επιχείρηση. Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την απόφαση που προαναφέραμε (αριθ. 2164/1982), δέχτηκε ότι στέρηση του δικαιώματος για συμψηφισμό της ζημίας με τα εισοδήματα των επόμενων ετών συνεπάγεται μόνο η παράλειψη υποβολής δηλώσεως για τη ζημία αυτή. Η σχετική αρνητική δήλωση μπορεί να υποβληθεί και εκπρόθεσμα.

Από όσα αναπτύχθηκαν προκύπτει ότι υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ της εμπορικής και της φορολογικής νομοθεσίας. Γιατί, ενώ όπως είπαμε, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 1 του ν. 2190/1920, δεν είναι δυνατό να γίνει διανομή κερδών μιας χρήσεως προτού καλυφθούν ολοκληρωτικά οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων, από τη φορολογική νομοθεσία τίθεται χρονική περίοδος μέσα στην οποία τα κέρδη συμψηφίζουν υπάρχουσες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, το κέρδος δε που προκύπτει πέρα από τη χρονική αυτή περίοδο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι αναπόσβεστες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, υποβάλλεται σε φορολογία.

Είναι λοιπόν δυνατό ο ισολογισμός μιας χρήσεως να μην αφήνει τελικώς κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων, ενώ, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, στην ίδια χρήση δυνατό να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, για τα οποία η εταιρία υποχρεούται να καταβάλει φόρο. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο φόρος συνεπάγεται την απώλεια κεφαλαίων της επιχειρήσεως, που επιφέρει ζημία στην ίδια την επιχείρηση, αλλά και στο κοινωνικό σύνολο, αφού, σύμφωνα με τα διδάγματα της σύγχρονης επιστήμης της

Ιδιωτικής Οικονομικής, η επιχείρηση θεωρείται κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας και όχι απλώς μέσο προσπορίσεως κέρδους.

#### Από άποψη Λογιστική

Η χρήση 19+1 της βιομηχανικής α.ε. Ψ έκλεισε με ζημία δρχ. 1.000.000, που καλύπτεται από τα κέρδη της επόμενης χρήσεως 19+2. Η κάλυψη της ζημίας θα εμφανιστεί οπωσδήποτε στον πίνακα διαθέσεως κερδών της χρήσεως 19+2.

Θα γίνει η εξής εγγραφή:

88	Αποτελέσματα προς διάθεση (88.03 Ζημίες προηγούμενη χρήσεως προς κάλυψη) (εις) 42. Αποτελέσματα εις νέο (42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο)	1.000.000	1.000.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Κέρδη προς διάθεση) (εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.03 Ζημίες προηγ. χρήσεως προς κάλυψη)	1.000.000	1.000.000

#### Από άποψη φορολογική

Από φορολογική άποψη διακρίνουμε δύο περιπτώσεις. Την περίπτωση που για την κάλυψη της ζημίας χρησιμοποιούμε φορολογημένο αποθεματικό και την περίπτωση που χρησιμοποιούμε αφορολόγητο αποθεματικό.

##### (α) Χρησιμοποίηση φορολογημένου αποθεματικού

Η χρησιμοποίηση φορολογημένου αποθεματικού (τακτικού, έκτακτου, κ.λ.π) για την κάλυψη ζημίας στερείται οποιασδήποτε φορολογικής βαρύτητας. Η ανώνυμη εταιρία όταν καλύπτει ζημία με αποθεματικό, ακόμη και σύμφωνα με το ν. 2190/1920, εξακολουθεί κατά το φορολογικό νόμο να θεωρείται ότι έχει αρνητικό αποτέλεσμα (ζημία), την οποία μπορεί να μεταφέρει στα τρία ή κατά περίπτωση πέντε επόμενα οικονομικά έτη, με τον τρόπο που μπορεί να το πράξει η ανώνυμη εταιρία που δεν προέβη σε κάλυψη της ζημίας της με διάθεση αποθεματικών. Τούτο προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 4 § 1 του ν.δ 3323/1955, που εφαρμόζεται ανάλογα και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων δυνάμει του άρθρου 8 § 7 του ν. δ. 3843/1958, η οποία επιτρέπει το συμψηφισμό των ζημιών μόνο με μελλοντικά κέρδη των δύο επόμενων οικονομικών ετών και όχι με κέρδη παρελθόντων ετών. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση καλύψεως ζημίας με τακτικά ή έκτακτα αποθεματικά δε



επιστρέφεται ο φόρος που είχε καταβληθεί στο Δημόσιο όταν σχηματίστηκαν τα διατιθέμενα για την κάλυψη της ζημίας αποθεματικά.

Η ζημία, επομένως, και μετά την κάλυψη της με φορολογημένο αποθεματικό, εξακολουθεί να υπάρχει με σκοπό να καλυφθεί από τα κέρδη των τριών ή, κατά περίπτωση, πέντε επόμενων χρήσεων. Θα πρέπει, λοιπόν, στη δήλωση φόρου εισοδήματος της επόμενης από την κάλυψη της ζημίας χρήσεως το ποσό της ζημίας να εκπεστεί από τα φορολογητέα κέρδη.

Αν κατά τις τρεις ή κατά περίπτωση, πέντε επόμενες χρήσεις δεν προκύψουν κέρδη ή προκύψουν κέρδη λιγότερα από το ποσό της ζημίας που καλύφθηκε με αποθεματικά, ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε κατά το σχηματισμό του αποθεματικού που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας χάνεται για την εταιρία, εξολοκλήρου στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν κέρδη στις επόμενες χρήσεις ή κατά το φόρο που αναλογεί στο ποσό που τα κέρδη που προέκυψαν υπολείπονται από το ποσό των ζημιών που καλύφθηκε με φορολογημένα αποθεματικά.

(β) Χρησιμοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού

Βασική αρχή που πρέπει να πρωτανεύει στη σκέψη μας για την ορθή αντιμετώπιση του θέματος, είναι ότι η ζημία πρέπει να καλυφθεί από φορολογητέα κέρδη, τα οποία θα πραγματοποιηθούν στην επόμενη τριετία ή πενταετία ή τα οποία υπήρχαν στην επιχείρηση υπό μορφή αποθεματικών κατά τη χρήση που προέκυψαν οι ζημίες. Στην περίπτωση, λοιπόν, που καλύπτεται η ζημία με αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκους καταθέσεων σε Τράπεζες), πρέπει να δεχτούμε ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων τριών ή πέντε χρήσεων τις ζημίες που αποσβέστηκαν με τη διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Όλοι οι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι που επέτρεψαν το σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λ.π) θέτουν σαν βασική προϋπόθεση για τη διατήρηση του αφορολόγητου των αποθεματικών (δηλαδή την μη πληρωμή φόρου εισοδήματος γι' αυτά) την εμφάνιση των αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λ.π.) στον ισολογισμό της επιχείρησης και μάλιστα σε ιδιαίτερους (ειδικούς) λογαριασμούς. Με τη διάθεση όμως του αφορολόγητου αποθεματικού για απόσβεση ζημίας, ο λογαριασμός του αποθεματικού εξαφανίζεται και παύει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ή σε περίπτωση διαθέσεως μέρους του αποθεματικού εξακολουθεί

μεν να εμφανίζεται στον ισολογισμό, αλλά με μικρότερο υπόλοιπο κατά το ποσό της ζημίας που αποσβέστηκε. Έτσι, παύει να συντρέχει η βασική προϋπόθεση που οι φορολογικοί αναπτυξιακοί νόμοι έχουν θέσει, της εμφανίσεως, δηλαδή, των αποθεματικών στον ισολογισμό και, συνεπώς, τα ποσά των αφορολόγητων αποθεματικών που διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών πρέπει να υπαχθούν σε φορολογία. Τα ποσά που διατέθηκαν για την κάλυψη των ζημιών θα φορολογηθούν «επ' ονόματι» της εταιρίας, η οποία θα καταβάλει τον ανάλογο φόρο εισοδήματος. Με τη φορολογία όμως των αποθεματικών αυτών μεταπίπτουμε στην προηγούμενη περίπτωση της καλύψεως ζημίας με φορολογημένα αποθεματικά και, συνεπώς, η εταιρία, εφόσον στις επόμενες τρεις ή κατά περίπτωση, πέντε χρήσεις έχει κέρδη, μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη αυτά τις ζημίες που έχουν καλυφτεί κατά τον τρόπο που προαναφέραμε. Έτσι, αν η χρήση 19+2 κλείσει με ζημία δρχ. 5.000.000 και η τακτική γενική συνέλευση της 31.3.19+3 εγκρίνει την κάλυψη της ζημίας από το σχηματισμένο σε προηγούμενες χρήσεις «αφορολόγητο ποσό του α.ν. 147/1967», η εταιρία θα φορολογηθεί, με τη δήλωση εισοδήματος χρήσεως 19+2, για το αποθεματικό των δρχ. 5.000.000 που διέθεσε για την κάλυψη της ζημίας. Η ζημία όμως αυτή μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη των προσεχών τριών ή πέντε χρήσεων, δηλαδή μέχρι 19+5 ή 19+7, κατά περίπτωση.

Ειδικότερα, σχετικά με τη χρησιμοποίηση της σχηματισμένης ήδη αφορολόγητης κρατήσεως επαρχιακών επιχειρήσεων για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών του άρθρου 8 ν.δ. 2176/195, σημειώνουμε ότι, η διάθεση της κρατήσεως αυτής για την κάλυψη ζημίας εξαφανίζει αφενός την κράτηση που διατέθηκε και αφετέρου τη ζημία που αποσβέστηκε. Δε γεννάται, λοιπόν, θέμα ούτε φορολογήσεως του ποσού της κρατήσεως που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας, αφού αυτός ήταν ο προορισμός της, ούτε εκπτώσεως της ζημίας που αποσβέστηκε από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων, αφού η ζημία έχει αποσβεστεί με τη χρησιμοποίηση του ειδικού αυτού αποθεματικού (κρατήσεως).

#### **6. Πρακτικό παράδειγμα - Λογιστικές εγγραφές**

Από λογιστική άποψη σημειώνουμε τα εξής:

- α) Ο λογαριασμός του αποθεματικού, που διατέθηκε για την κάλυψη ζημίας, εξαφανίζεται ή ελαττώνεται κατά το ποσό που χρησιμοποιήθηκε. Αυτό οφείλεται στο ότι αποσβένεται (δηλ. εξαφανίζεται) και το αντίστοιχο κονδύλιο του

ενεργητικού, δηλαδή το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως».

- β) Ο λογαριασμός του αποθεματικού πρέπει να διέρχεται από τον πίνακα διαθέσεως κερδών. Δηλαδή, η χρέωση του λογαριασμού του αποθεματικού πρέπει να γίνεται με πίστωση, όχι του λογαριασμού του στοιχείου που αποσβένεται, αλλά του λογαριασμού «αποτελέσματα προς διάθεση», στη χρέωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της ζημίας που αποσβένεται, π.χ:

Έστω ότι η χρήση 20+2 της εταιρίας έκλεισε με ζημία δρχ. 1.000.000 και ότι η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων που συνήλθε την 30.6.20+3 αποφάσισε την κάλυψη της ζημίας κατά 400.000 ευρώ από το έκτακτο αποθεματικό που είχε σχηματιστεί σε παρελθούσες χρήσεις.

Θα γίνουν οι εγγραφές:

41.05	Έκτακτα αποθεματικά (41.05.00 Έκτακτο αποθεματικό)	400.000	
	88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)		400.000
88	Αποτελέσματα προς διάθεση (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	400.000	
	42 Αποτελέσματα εις νέο (42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο)		400.000

Δεδομένου ότι, όπως είπαμε, η εταιρία δικαιούται να εκπέσει από τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων, το ποσό των 400.000 ευρώ, πρέπει «χάριν μνείας», να γίνει στους λογαριασμούς τάξεως η εγγραφή:

	Λογαριασμοί τάξεως ενεργητικού (Ζημίες που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από τα κέρδη επόμενων χρήσεων)	400.000	
	Λογαριασμοί τάξεως παθητικού (Ζημίες που καλύφθηκαν με αποθεματικά εκπεστές από τα κέρδη επόμενων χρήσεων)		400.000

Το ζεύγος αυτό των λογαριασμών τάξεως θα αντιλογιστεί κατά το ποσό της ζημίας που θα εκπεστεί από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων ή μετά την πάροδο των τριών ή, κατά περίπτωση, πέντε επόμενων χρήσεων.

#### Από άποψη φορολογική

- (α) Διανομή φορολογηθέντων αποθεματικών

Η διάταξη του άρθρου 15 § 1 του ν.δ. 3843/1958 ορίζει ότι: «αί ημεδαπαί ανώνυμοι εταιρείαι καταβάλλουσαι προμερίσματα, μερίσματα...υποχρεούνται να παρακρατώσιν εκ τούτων τον αναλογούντα φόρον εισοδήματος και αποδίδωσιν αυτόν εις το Δημόσιον...» όχι βραδύτερα από μήνα από της εγκρίσεως του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων (αρθρ. 29 § 2α ν.δ. 3323/1955).

Εξάλλου, η διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν.δ. 3843/1958 ορίζει, περαιτέρω, ότι: «εις περίπτωσιν καθ' ήν μεταξύ των διανεμομένων εισοδημάτων των προηγουμένων παραγράφων του παθόντος άρθρου περιλαμβάνονται και εισοδήματα, τα οποία εφορολογήθησαν επ' ονόματι του νομικού προσώπου, εκπίπτεται, εκ του αποδιδόμενου εις το Δημόσιον φόρου, ό υπό του νομικού προσώπου καταβληθείς ή επ' ονόματι τούτου βεβαιωθείς για τα εισοδήματα ταύτα φόρος του παρόντος Νόμου... Εάν το ποσόν του υπό του νομικού προσώπου καταβληθέντος φόρου είναι μεγαλύτερον του πόσου του παρακρατηθέντος και αποδιδόμενου φόρου, το ποσόν της επί πλέον διαφοράς επιστρέφεται εις το νομικόν πρόσωπον, ως αχρεωστήτως καταβληθέν».

Η εταιρία, δηλαδή, θα συμψηφίσει το φόρο που κατέβαλε στο Δημόσιο σε παρελθούσες χρήσεις κατά τη δημιουργία των αποθεματικών με το φόρο που παρακρατεί από τους μετόχους της κατά τη διανομή των αποθεματικών. Προκύπτουν λοιπόν τα εξής δύο θέματα:

- (α) Να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος που η εταιρία κατέβαλε στο Δημόσιο κατά τη δημιουργία των αποθεματικών, ανεξάρτητα αν ο φόρος εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών των ανώνυμων εταιριών, κατά το χρόνο διανομής των αποθεματικών, έχει αυξηθεί ή ελαττωθεί. Θα υπολογιστεί, μάλιστα, ο φόρος αυτός σύμφωνα με τους κανόνες της εσωτερικής υφαιρέσεως, όπως πιο κάτω εκτίθεται.
- (β) Να προσδιοριστεί ο φόρος μερισμάτων που βαρύνει τους μετόχους και τον οποίο η εταιρία υποχρεούται να παρακρατήσει απ' αυτούς κατά την καταβολή των μερισμάτων. Ο φόρος επί των μερισμάτων θα υπολογιστεί με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά την ημερομηνία της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων, η οποία ενέκρινε τον ισολογισμό και αποφάσισε τη διανομή ή, σε περίπτωση που η διανομή των αποθεματικών αποφασίστηκε από έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων, ο φόρος επί των διανεμόμενων αποθεματικών θα υπολογιστεί με βάση τους φορολογικούς

συντελεστή που ισχύουν κατά την ημερομηνία που η επόμενη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, ρητά ή έμμεσα, με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας χρήσεως, ενέκρινε τη διανομή των αποθεματικών.

### 7. Πρακτικό παράδειγμα – Λογιστικές εγγραφές

(α) Διανομή φορολογηθέντων αποθεματικών με βάση απόφαση έκτακτης γενικής συνελεύσεως των μετόχων

Έστω ότι η βιομηχανική α.ε. Χ συγκαλεί Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων στις 25 Σεπτεμβρίου 20+1 και αποφασίζει να διανείμει στους μετόχους δρχ. 10.000.000 από το έκτακτο αποθεματικό που έχει σχηματίσει κατά τη χρήση 20+0 με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων. Δηλαδή, το διανεμόμενο αποθεματικό είναι ελεύθερο (προαιρετικό) και όχι καταστατικό. Το διανεμόμενο ποσό εξευρίσκεται κατά τους κανόνες της εσωτερικής υφαιρέσεως ως εξής:

$$\frac{10.000.000 \times 100}{61 (100 - 39)} = 16.393.443 \text{ (μικτό ποσό διανεμόμενου αποθεματικού)}$$

α) Λογιστικές εγγραφές μετά την έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων (Σεπτέμβριος 20+1):

33.13	Ελληνικό Δημόσιο (33.13.08 Φόρος εισοδήματος επί του αποθεματικού που διανεμήθηκε) (εις) 41.05 Έκτακτο αποθεματικό	6.393.443	6.393.443
41.05	Έκτακτο αποθεματικό (εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	16.393.443	16.393.443
88	Αποτελέσματα προς διάθεση (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση) (εις) 53.01 Μερίσματα πληρωτέα	16.393.443	16.393.443
53.01	Μερίσματα πληρωτέα (εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη 54.09.00 Φόρος μερισμάτων (16.393.443 X 45%) 38.00 Ταμείο	16.393.443	7.377.049 9.016.394

(β) Κατά το τέλος της χρήσεως 20+7

Όπως είπαμε, η απόφαση της έκτακτης γενικής συνελεύσεως των μετόχων περί διανομής των αποθεματικών θα πρέπει να επικυρωθεί από την τακτική γενική

συνέλευση των μετόχων, που θα συνέλθει μέσα στο πρώτο εξάμηνο του 20+2 για να εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσεως 20+1.

Έχουμε την γνώμη ότι η διανομή του αποθεματικού που έχει ήδη γίνει θα πρέπει να εμφανιστεί στον πίνακα διαθέσεως κερδών που συνοδεύει τον ισολογισμό και το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως 20+1».

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 :**  
**ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ**

## 1. ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

### Γενικά

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

### 2. Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν: (1) για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, (2) για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού (αποσβέσεις - προβλέψεις), και (3) για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή.
2. Σε περίπτωση που, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για



τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς «διαφορών αναπροσαρμογής» του παθητικού (λογ. 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

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

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

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

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,
  - είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.
3. Οι απόσβεςεις των πάγιων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
  4. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

5. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.
6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποιήσεώς τους.

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

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

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

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

- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές.
  - ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, και
  - το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτηση τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβαση τους.
10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή, σε περίπτωση που οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισότιμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρίας είναι περισσότερες από μία.
  11. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, όταν υπάρχουν.
  12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.
  13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον η παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους καταστάσεως (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.
  14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.
  15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς -ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στη χρήση του ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.
17. Τα ποσά των φόρων που οφείλονται καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.
18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.
19. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.
20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
21. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: η αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες - βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του

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

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

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

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες, μαζί με διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και 56.01 «έξοδα χρήσεως πληρωτέα», αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.
23. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρίας. Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.
24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β(1) «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», Β(3) «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ(Ι) (1) «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.
25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν,

σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

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

**ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ**  
**ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31<sup>ης</sup> ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ .....**  
(βάσει των διατάξεων του κωδικοπ. Ν. 2190/1920, όπως ισχύει)

Δεν έγινε παρέκκλιση. Δεν υπάρχουν. (ή αν υπάρχουν, γίνεται περιγραφή)

**ΔΙΑΤΑΞΗ και ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ**

**ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

**Παρ. 1. Σύννομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων.**

**Παρεκκλίσεις που έγιναν χάριν της αρχής της πραγματικής εικόνας.**

- |     |   |  |
|-----|---|--|
| Α)  | Άρθρο 42 α παρ. 3:<br>Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παρ.2 του άρθρου αυτού. | Δεν έγινε  |
| Β)  | Άρθρο 42 β παρ. 1:<br>Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτέλεσμα χρήσεως.  | Δεν έγινε  |
| Γ)  | Άρθρο 42 β παρ. 2:<br>Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς.  | Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση                       |
| Δ)  | Άρθρο 42 β παρ. 3:<br>Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί.  | Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση                       |
| Ε)  | Άρθρο 42 β παρ. 4:<br>Συμπτύξεις λογαριασμών του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (σύμπτυξης) συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.   | Δεν έγινε, ή έγινε συγχώνευση των εξής λογαριασμών : |
| ΣΤ) | Άρθρο 42 β παρ. 5:<br><br>Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσεως.   | Δεν χρειάστηκε να γίνουν, ή έγιναν οι εξής :         |

## Παρ. 2. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων

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

- 1 Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν στην αξία της τιμής κτίσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους ή της αναπροσαρμογής με βάση ειδικό νόμο αξίας τους, η οποία είναι προσαυξημένη με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις.
- 2 Δεν συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού προβλέψεων υποτιμήσεως.
- 3 Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα, με εξαίρεση τους τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως, αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτίσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή λήφθηκε :
  - Για τους εισαγόμενους στο χρηματιστήριο τίτλους, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
  - Για τις μετοχές Α.Ε. που δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους και ελεγμένο από Ορκωτό Ελεγκτή.
- 4 Οι συμμετοχές σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις (ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ) αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτίσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή λήφθηκε η εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό και ελεγμένο από Ορκωτό Ελεγκτή.
- 5 Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και μη εισαγμένοι στο χρηματιστήριο αποτιμήθηκαν όπως και οι προθεσμιακές καταθέσεις.
- 6 Τα από αγορά προερχόμενα αποθέματα, (εμπορεύματα πρώτες ύλες, αναλώσιμα κλπ.) αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της κατά το τέλος χρήσεως τρέχουσας τιμής αγοράς τους.



- 7 Τα από Ιδιοπαραγωγή προερχόμενα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα, αποτιμήθηκαν στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ του κόστους παραγωγής τους και του κατά το τέλος της χρήσεως κόστους αναπαραγωγής τους. Η χαμηλότερη τιμή ήταν χαμηλότερη και από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- 8 Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμήθηκαν στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα προβλεπόμενα άμεσα έξοδα πωλήσεως.
- 9 Η μέση τιμή κτήσεως όλων των αποθεμάτων προσδιορίστηκε με τη μέθοδο... (FIFO ή LIFO κλπ.), η οποία ακολουθείται πάγια.

B) Άρθρο 43 α παρ. 1 - α:  
 Βάσεις μετατροπής σε δραχμές περιουσιακών στοιχείων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) και λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών.

- 1 Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν., εκτός των υποχρεώσεων που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις πάγιων στοιχείων, αποτιμήθηκαν με βάση την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της 31/12/19... και προέκυψαν συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές (ή πιστωτικές) δρχ... οι οποίες καταχωρήθηκαν.....
- 2 Οι υποχρεώσεις σε Ξ.Ν., που χρησιμοποιήθηκαν για κτίσεις πάγιων στοιχείων, αποτιμήθηκαν στην επίσημη τιμή (πωλήσεως) του Ξ.Ν. της 31/12/19... Για την τύχη των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν βλ. επόμενη παρ. 3 περίπτωση ε'.
- 3 Τα διαθέσιμα σε Ξ.Ν. αποτιμήθηκαν στην επίσημη τιμή (αγοράς) του Ξ.Ν. της 31/12/19... και οι συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσεως.
- 4 Τα περιουσιακά στοιχεία του ισολογισμού και τα έξοδα και έσοδα του Υποκαταστήματος στο εξωτερικό, ενσωματώθηκαν στον ισολογισμό και στα έξοδα και έσοδα του Κεντρικού, μετά από μετατροπή του Ξ.Ν. σε δρχ. με βάση τις τιμές που προβλέπονται από την παρ.10 του άρθρου 43 του Ν.2190/20.

- Γ) Άρθρο 43 παρ. 2:  
Παρέκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως. Δεν έγινε
- Δ) Άρθρο 43 παρ. 7-β:  
Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτίσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών. Δεν έγινε (ή, αν έγινε αλλαγή, περιγράφονται η μεταβολή και η επίδρασή της, όπως απαιτεί η διάταξη).
- Ε) Άρθρο 43 παρ. 7-γ:  
Παράθεση της διαφοράς, μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, εφόσον είναι αξιόλογη. Δεν είναι αξιόλογη η διαφορά  
ή  
Οι συμμετοχές & τα χρεόγραφα αποτιμήθηκαν, συνολικά, σε δρχ., ενώ η συνολική αξία τους ανέρχεται σε δρχ.....
- ΣΤ) Άρθρο 43 παρ. 9:  
Ανάλυση και επεξήγηση της γενόμενης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογής της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής». Σύμφωνα με το Ν..... έγινε, μέσα στην παρούσα χρήση, αναπροσαρμογή της αξίας των πάγιων στοιχείων και προέκυψε τελική πιστωτική διαφορά εκ δρχ....., η οποία κεφαλαιοποιήθηκε. Η κίνηση του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής» έχει ως εξής :.....

### Παρ. 3. Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκαταστάσεως

- Α) Άρθρο 43 ε παρ. 8 :  
Μεταβολές πάγιων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) Παραθέτετε σχετικός πολύστηλος πίνακας με τις πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη.
- Β) Άρθρο 43 παρ. 5-δ : Δεν έγιναν, ή έγιναν με βάση τις διατάξεις

Ανάλυση πρόσθετων  
αποσβέσεων.

του Ν....., ως εξής :

- επί των κτιρίων .....
- επί των μηχανημάτων .....
- Σύνολο Δρχ. ....

Γ) Άρθρο 43 παρ. 5-ε :  
Προβλέψεις για υποτίμηση  
ενσώματων πάγιων  
περιουσιών στοιχείων.

Δεν σχηματίστηκαν ή σχηματίστηκαν ως  
εξής :

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

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

Ε) Άρθρο 43 παρ. 3-γ :  
Τα ποσά και ο λογιστικός  
χειρισμός των  
συναλλαγματικών  
διαφορών που προέκυψαν  
στην παρούσα χρήση, κατά  
την πληρωμή (δόσεων)  
και/ή την αποτίμηση στο  
τέλος της χρήσεως δανείων  
(ή πιστώσεων),  
χρησιμοποιηθέντων  
αποκλειστικά για κτήσεις  
πάγιων στοιχείων.

Χρεωστικές  
δρχ.  
Πιστωτικές .....

δρχ. ....

Τελικό ποσό δρχ..... το οποίο  
καταχωρήθηκε στο ..... λογαριασμό  
«συναλλαγματικές διαφορές δανείων για  
κτήσεις πάγιων στοιχείων» των εξόδων  
εγκαταστάσεως του πάγιου ενεργητικού και  
θα αποσβεσθεί τμηματικά ανάλογα με την  
υπόλοιπη κανονική διάρκεια του δανείου.

Ε) Άρθρο 43 παρ.4 εδάφ. α'  
και β' :  
Ανάλυση και επεξήγηση  
των κονδυλίων «Εξοδα  
ερευνών και αναπτύξεως».  
«Παραχωρήσεις και  
δικαιώματα βιομηχανικής  
ιδιοκτησίας» και  
«Υπεραξία επιχειρήσεις  
(GOODWILL)».

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

#### Παρ. 4. Συμμετοχές

- A) Άρθρο 43 α παρ. 1 - β: Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%.  
Παραθέτετε πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η διάταξη  
Παραθέτετε πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η διάταξη  
Παραθέτετε πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η διάταξη  
ή  
Η εταιρεία απαλλάχθηκε από την υποχρέωση αυτή με την απόφαση Υπουργού Εμπορίου αριθ.....
- B) Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, στις οποίες η εταιρεία είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.  
Όταν συντρέχει περίπτωση, παρατίθεται η ανάλυση που ζητά η διάταξη (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Π.Δ. 326/1994).
- Γ) Άρθρο 43 α παρ.1 -ιε': Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.  
Δεν συντρέχει η περίπτωση αυτή,  
ή  
Α.Ε. «άλφα». Έδρα Αθήνα, Μητρώο Α.Ε. ....

#### Παρ. 5. Αποθέματα

- A) Άρθρο 43 α παρ. 1 - ια: Αποτίμηση αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως του άρθρου 43, για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.
- B) Άρθρο 43 α παρ. 1 - ι: Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται.

## Παρ. 6. Μετοχικό Κεφάλαιο

	Αριθμός	Όνομ.	Αξία	Συνολ.	Αξία
	----	----		----	
A) Άρθρο 43 α παρ. 1 - δ: Κατηγορίες μετοχών, στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.					
			- Κοινές μετοχές	.....	
			- Προνομιούχες μετοχές	.....	
B) Άρθρο 43 α παρ. 1 - γ: Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.			Εκδόθηκαν 10.000 κοινές μετοχές, ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής δρχ. 2.000 και τιμής εκδόσεως δρχ. 3.500.		
Γ) Άρθρο 43 α παρ. 1 - ε και 42 ε παρ. 10: Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σ' αυτούς δικαιώματα.			- Προνομιούχες μετοχές .... με δικαιώματα ..... (περιγράφονται) - Μετατρέψιμες ομολογίες .... με δικαιώματα ..... - Μετοχές επικαρπία ..... με δικαιώματα ..... - Ιδρυτικοί τίτλοι ..... με δικαιώματα .....		
Δ) Άρθρο 43 α παρ. 1 - ιστ: Απόκτηση ιδίων μετοχών μέσα στη παρούσα χρήση.			Δεν αποκτήθηκαν (ή, αν αποκτήθηκαν, παραθέτονται οι πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη).		

## Παρ. 7. Προβλέψεις και υποχρεώσεις

A) Άρθρο 42ε παρ. 14 εδάφ. δ: Ανάλυση του λογαριασμού «Λοιπές προβλέψεις», αν το ποσό του είναι σημαντικό.			Παρατίθεται η ζητούμενη ανάλυση		
Σύμφωνα με το άρθρο 43α παρ. 1 - ιζ', παρατίθεται και ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων αποζημιώσεως του προσωπικού.			Παρατίθεται με σαφήνεια η ζητούμενη πληροφορία		
B) Άρθρο 43α παρ. 1-ζ :			Δεν υπάρχουν (ή, αν υπάρχουν, παρατίθενται οι πληροφορίες που απαιτεί η διάταξη).		
Οι οικονομικές δεσμεύσεις από συμβάσεις κλπ. Που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως.					
Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων παροχών και οικονομικές δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις .					

- Γ) Άρθρο 43α παρ.1-ιβ : Δεν υπάρχουν (ή, αν υπάρχουν, παρατίθενται τα σχετικά ποσά και τα αίτια της δημιουργίας τους)  
Πιθανές οφειλές  
σημαντικών ποσών φόρων  
και ποσά φόρων που  
ενδεχομένως να  
προκύψουν σε βάρος της  
κλειόμενης και των  
προηγούμενων χρήσεων,  
εφόσον δεν εμφανίζονται  
στις υποχρεώσεις ή στις  
προβλέψεις.
- Δ) Άρθρο 43α παρ.1-στ : Αναφέρονται κατά είδος (δάνεια, γραμμάτια  
Μακροπρόθεσμες Πληρωτέα κλπ.)  
υποχρεώσεις πάνω από 5  
έτη.
- Ε) Άρθρο 43α παρ.1-στ : Παρατίθεται πίνακας με τα στοιχεία που ζητά η  
Υποχρεώσεις διάταξη.  
καλυπτόμενες με  
εμπράγματα ασφάλειες.

#### Παρ. 8. Μεταβατικοί λογαριασμοί

Άρθρο 42 ε παρ. 12 : .....  
Ανάλυση των κονδυλίων .....  
των μεταβατικών  
λογαριασμών «Εσοδα  
χρήσεως εισπρακτέα» και  
«Εξοδα χρήσεως  
δουλεμένα».

#### Παρ. 9. Λογαριασμοί τάξεως

Άρθρο 43 ε παρ. 11 : .....  
Ανάλυση των .....  
λογαριασμών τάξεως, στην  
έκταση που δεν καλύπτεται  
η υποχρέωση αυτή από τις  
πληροφορίες της επόμενης  
παρ. 10.

**Παρ. 10. Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες**

- Άρθρο 42 ε παρ. 1 - 9: Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία
- Παρατίθεται πίνακας κατά είδος και αιτία εγγυήσεως και εμπράγματης εξασφαλίσεως.

**Παρ. 11. Αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως**

- A) Άρθρο 43 α παρ. 1 - γ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Π.Δ. 235/1994
- Αμοιβές Προέδρου Δ.Σ. και Διευθ. Συμβούλων .....  
- Έξοδα παραστάσεως Δ.Σ. ....  
- Αμοιβές Διευθυντών .....
- B) Άρθρο 43α παρ. 1-γ : Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.
- Δεν υπάρχουν ή προς τον αποχωρήσαντα, κατά την παρούσα χρήση, Πρόεδρο του Δ.Σ. (ή Διευθύνοντα Σύμβουλο κλπ.) αναλήφθηκε η υποχρέωση καταβολής μηνιαίου βοηθήματος εκ δρχ. .... (περιγράφεται η έκταση υποχρέωσης, πως αναπροσαρμόζεται, αν μεταβιβάζεται στους κληρονόμους κλπ.)
- Γ) Άρθρο 42ε παρ. 15-β : Ανάλυση των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων (δηλαδή των λογαριασμών «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» και «έκτακτα και ανόργανα έσοδα»). Αν τα ποσά των λογαριασμών «έκτακτες ζημιές» και «έκτακτα κέρδη» είναι σημαντικά, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 43α παρ. 1-γ, παρατίθεται κι αυτών ανάλυση (με βάση τους λογαριασμούς 81.01 και 81.03 του Γεν. Λογ. Σχεδίου).
- Σύνολο  
(1) Έκτακτα και ανόργανα έξοδα :  
- Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις Δρχ .....  
- Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων Δρχ .....  
- Συναλλαγματικές διαφορές Δρχ .....  
- Διάφορα (τα μικρά ποσά) Δρχ .....  
Σύνολο Δρχ .....  
(2) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα :  
- Συναλλαγματικές διαφορές Δρχ .....  
- Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων Δρχ .....  
- Διάφορα (τα μικρά ποσά) Δρχ .....  
Δρχ .....

Δ) Άρθρο 42ε παρ.15-β :

Παρατίθεται η σχετική ανάλυση με βάση τις αναλύσεις των λογαριασμών 82.01 και 82.00 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Ανάλυση των λογαριασμών «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων». «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

**Παρ. 13. Άλλες πληροφορίες που απαιτούνται για αρτιότερη πληροφόρηση και εφαρμογή της αρχής της πιστής εικόνας.**

Δ) Άρθρο 43α παρ.1-ιζ :  
Οποιοσδήποτε άλλες  
πληροφορίες που  
απαιτούνται από ειδικές  
διατάξεις ή που κρίνονται  
αναγκαίες για την  
αρτιότερη πληροφόρηση  
των μετοχών και των  
τρίτων και εφαρμογή της  
αρχής της πιστής εικόνας.



## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ



**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΝ 31/12/2005**  
**ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΟΝ/ΝΟΣ ΤΡΑΥΛΟΣ & ΣΙΑ Ο.Ε**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Ποσά κλεισίσει χρήσης 2005			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Ποσά κλεισίσει χρήσης 2005
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπ. αξία		
<b>9. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ</b>				<b>ΑΔΙΑΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>	
4. Λογπά κλεισίσει κτήσεως	933,56	0,00	933,56	Κεφάλαιο	88.041,09
	<u>933,56</u>	<u>0,00</u>	<u>933,56</u>		
<b>Γ. ΠΛΗΡΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>					
<b>10. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΕΣ ΕΚΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>				<b>IV. Αποθεματικά Κεφάλαια</b>	
1. Γραμμάτεια	58.998,53	0,00	58.998,53	Δ. Απορροή για αποσβέσεις οφείλων διαφόρων νομίμων	56.222,52
3. Κτίρια & Τεχνικά έργα	189.379,24	59.411,82	129.967,42		
4. Μηχ/μα-τεχνικά εργαλεία	850.713,52	389.041,17	261.672,35		
5. Μεταφορικά μέσα	3.515,19	2.518,38	996,81		
8. Επιστία & λοιπά εμπορεύματα	5.868,87	5.052,32	806,55		
Σύνολο επιχειρησιακών (ΓV)	<u>998.475,35</u>	<u>456.033,69</u>	<u>452.441,66</u>	Σύνολο ήλων κεφαλαίων (ΑI+ΑIIV)	<u>144.263,61</u>
Σύνολο πάθων εντρηγμάτων (ΓVI)			<u>452.441,66</u>		
<b>Δ. ΧΥΚΑΔΟΘΕΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>				<b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>	
1. Αποθήματα		225,20			
1. Εμπορεύματα		300.368,00		II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	
2. Πρόσφατα έσοδα & ημιάλμ				1. Προμηθευτές	406.988,80
4. Πρωτες & βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά-Αντικα-Βάθ αμοιβών		581.022,94		2α. Επιστάσεις πληρωτέων (μισθών)	127.833,68
5. Προκαταβολές για αγοράς αποθεμάτων		<u>0,00</u>	<u>981.614,14</u>	3. Τράπεζες Αβραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	1.312.988,90
II. Απατήσεις				4. Προκαταβολές πελατών	0,00
1. Πελάτες		405.688,91		5. Υποχρεώσεις από φόρους κλπ	1.019,80
3α. Επιστάσεις διαπρακτών (μισθών/κ)		0,00	<u>476.207,83</u>	6. Απορροή από οργανισμό	7.473,20
11. Χρεώσεις διάφορα		<u>70.518,72</u>		11. Γεωμετρικές διαφορές	<u>3.288,08</u>
IV. Διαθέσιμα				Σύνολο υποχρεώσεων (ΓVII)	<u>1.884.590,47</u>
5. Ταμείο		89.452,92			
3. Καταθέσεις όψεως & πρόθεσμες		<u>26.204,17</u>	<u>97.667,89</u>		
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού (ΔI+ΔIIV+ΔIIV)			<u>1.556.478,86</u>	<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Γ)</b>	<u>2.008.834,08</u>
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β+Γ+Δ)</b>			<u>2.008.834,08</u>		

ΠΑΡΑΤΑΞΗ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 31.12.2005			ΠΗΛΑΚΑΙ ΔΙΑΦΕΡΕΣΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
ΠΑΡΑΤΑΞΗ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 31.12.2005	Ποσά κλεισίσει χρήσης 2005		ΠΗΛΑΚΑΙ ΔΙΑΦΕΡΕΣΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	Ποσά κλεισίσει χρήσης 2005
	Κέρδη	Χρήσιμα		
<b>Λειτουργία</b>			Κέρδη αποτελεσματικά κέρδη (ή ζημία)	
Κέρδος πωλήσεων (μικρών)	1.501.074,43		Χρήσιμα	19.702,51
Μικρ. Κόστος πωλήσεων	925.190,65		Σύνολο	19.702,51
Άλλα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημία) αποτελεσματικά	575.883,78		ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος	2.417,10
Πλέον/Άλλα ταύδα αποτελεσματικά	1.780,00		2. Αποτμ για ενσωματωμένα στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>547,48</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<u>577.643,78</u>		Κέρδη προς διάθεση	<u>18.737,93</u>
ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα λειτουργίας λειτουργίας	28.575,44			
3. Έξοδα λειτουργίας διαβάσεως	<u>447.882,02</u>	<u>476.257,46</u>		
Μικρά αποτελέσματα κέρδη ή ζημία αποτελεσματικά		101.386,32		
<b>ΠΛΕΟΝ (ή ΜΕΙΟΝ)</b>				
Μείον:				
3. Χρηματικά έσοδα και συνολική έσοδα	<u>81.658,25</u>	<u>81.658,25</u>		
Ομάδα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημία) αποτελεσματικά		19.728,07		
II. ΠΛΕΟΝ (ή ΜΕΙΟΝ) αποτελεσματικά αποτελέσματα	0,00	0,00		
2. Έσοδα κέρδη				
Μείον:				
1. Έσοδα και ανάργων έσοδα	25,56	25,56		
Οργανικά και έσοδα αποτελεσματικά κέρδη ή ζημία		19.702,51		
<b>ΜΕΙΟΝ:</b>				
Σύνολο αποτελεσματικών πόνων σταθμών	97.361,80			
Μείον: Ο από αμείβ ενσωματωμένες στα λειτουργικό κόστος	<u>97.361,80</u>	<u>0,00</u>		
<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη) ΚΡΗΣΕΩΣ προ φόρων</b>			<u>19.702,51</u>	

Ο  
 ΔΙΑΚΕΡΙΤΗΣ  
  
 ΤΡΑΥΛΟΣ ΚΟΝ/ΝΟΣ  
 Ο  
 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΛΟΓΙΤΗΡΙΟΥ  
  
 ΓΑΥΡΙΛ ΣΗΜΗΤΡΟΣ

**ΕΣΟΔΓΕΜΟΣ ΤΗΝ 31/12/2005**  
**THE I.O.B. & N.B.K. ALGHOYPAE O.E**

ΕΠΙΧΕΙΡΗΤΙΚΟ	Ποσό ετήσιου, 31/12/2005			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	Ποσό ετήσιου, 31/12/2005
	Μία Έκδοση	Αναρτήσεις	Αντιστάθμιση		
<b>Γ. ΓΛΩΣΣΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΤΙΚΟ</b>				<b>Α. ΑΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>	
Εξουσιοδοτούμενη επένδυση				Εξουσιοδ. κεφάλαια	14.673,52
3.Κόμισα & Τραπεζ. τόκοι	93.964,43	29.341,49	64.622,94		
4.Μηνιαία-ετήσιος κύκλος	133.325,85	26.231,04	109.094,81	Επίπεδο ετήσιου κεφαλαίου (Α2)	14.673,52
5.Μηνιαίοι τόκοι	177.550,55	151.856,41	25.694,14		
6.Επίτοκο & τόκοι, ετήσιοι	45.722,11	41.661,06	4.061,05		
Επίπεδο αναπροσαρμογών (Γ1)	452.562,95	249.090,00	203.472,95		
<b>Β. Επενδυτικές και άλλες προσαρμογές, χρηματικές αποτιμήσεις</b>				<b>Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΕΦΗΝΟΥΣ &amp; ΕΣΟΔΑ</b>	
7.Λογιστ. προσαρμογές, αποτιμήσεις		188,91	188,91	Σύνολο προβλέψεων	107.243,04
Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος (Γ+Β)			203.662,76		
<b>Δ. ΑΠΟΛΟΓΩΣΤΙΚΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΤΙΚΟ</b>				<b>Γ. ΥΠΟΚΡΕΤΩΣΕΙΣ</b>	
Αποτίμηση				1.Επενδυτικές υποχρεώσεις	
1.Επενδυτικές		91.987,63		1.Προσέχοντες	61.600,43
2.Προσέχοντες, για αγορά, αποτίμηση		167.165,99	279.153,62	2.Αποτίμηση, αναπροσαρμογές	349.236,50
3.Αποτίμηση				4.Προσέχοντες, ετήσιοι	106.558,46
4.Τόκοι		261.709,92		5.Υποχρεώσεις από φασίλια κ.λπ.	1.100,00
5.Επίτοκοι αποτιμολογήσιμοι		127.326,26		6.Αποτίμηση, προσαρμογές	3.676,42
6.Χαλαράς βελόνες		16.817,39	427.853,46	11.Γενικός βελόνες	304.333,72
7.Αποτίμηση				Επίπεδο υποχρεώσεων (Γ+Β)	823.526,55
8.Τόκοι		8.255,16			
9.Καταθέσεις, οφειλές & προβλεπές		27.668,47	38.913,63		
Επίπεδο καθυστερημένων αποτιμήσεων (Δ+Β+Γ)			762.144,90		
<b>Ε. ΕΠΙΤΑΞΙΑΚΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΤΙΚΟΥ</b>				<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ)</b>	947.443,91
1.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος		1.398,25	1.398,25		
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΤΙΚΟΥ (Γ+Δ+Ε)</b>			947.443,91	<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ)</b>	947.443,91
<b>Α. ΑΝΑΡΤΗΣΙΑΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΕΣΤΙΚΩΝ</b>				<b>Α. ΑΝΑΡΤΗΣΙΑΚΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΘΗΤΙΚΩΝ</b>	
2.Χρηματικό έσοδο, ετήσιου & ετήσιου ετήσιου αποτελέσματος			179.682,09	2.Προβλεπόμενα αποτελέσματα, ετήσιου & ετήσιου ετήσιου αποτελέσματος	179.682,09
			179.682,09		179.682,09
<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΝΟΤΕΡΩΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>				<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΝΟΤΕΡΩΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	
<b>Α. ΑΝΑΡΤΗΣΙΑΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΕΣΤΙΚΩΝ</b>				<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΝΟΤΕΡΩΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	
1.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος			3.827.802,98	Καθαρό αποτέλεσμα ετήσιου & ετήσιου ετήσιου αποτελέσματος	88.857,14
2.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος			3.013.108,49	3.Μηνιαίοι-ετήσιοι κύκλοι, ετήσιου & ετήσιου ετήσιου αποτελέσματος	14.404,00
3.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος			814.694,59	Επίπεδο	72.482,14
4.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος			814.694,59	ΜΕΛΟΣ 1. Ετήσιου αποτελέσματος	10.662,63
5.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος				Μηνιαίο, ετήσιο, ετήσιο	61.789,28
6.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
7.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
8.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
9.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
10.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
11.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
12.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
13.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
14.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
15.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
16.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
17.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
18.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
19.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
20.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
21.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
22.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
23.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
24.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
25.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
26.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
27.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
28.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
29.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
30.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
31.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
32.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
33.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
34.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
35.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
36.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
37.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
38.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
39.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
40.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
41.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
42.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
43.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
44.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
45.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
46.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
47.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
48.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
49.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
50.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
51.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
52.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
53.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
54.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
55.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
56.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
57.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
58.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
59.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
60.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
61.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
62.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
63.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
64.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
65.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
66.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
67.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
68.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
69.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
70.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
71.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
72.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
73.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
74.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
75.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
76.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
77.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
78.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
79.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
80.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
81.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
82.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
83.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
84.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
85.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
86.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
87.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
88.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
89.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
90.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
91.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
92.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
93.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
94.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
95.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
96.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
97.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
98.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
99.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					
100.Επίπεδο ετήσιου αποτελέσματος					



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1) ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΕΛΛΗ - ΙΩΑΝΝΗ Γ. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗ :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ 2<sup>ΗΣ</sup> ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2) ΔΗΜΗΤΡΗ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ :

ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ - ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΤΟΜΟΣ Α , ΑΡΘΡΑ 1-11)

3) ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΕΛΛΗ :

Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ , ΤΟΜΟΣ Β, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 40-89 ΚΑΙ 00-09

4) ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΕΛΛΗΣ :

Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ , ΤΟΜΟΣ Γ, ΦΟΡΟΙ - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ - Ε . Σ . Υ . Λ . - ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ

5) ΔΗΜΗΤΡΗ ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΥ :

ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ , ΕΚΔΟΣΗ 8<sup>Η</sup> 2001  
ΑΘΗΝΑ

### ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ :

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.gus.gr](http://www.gus.gr)

[www.pathfinder.gr](http://www.pathfinder.gr)

### ΆΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ ( ΤΕΥΧΟΣ ΙΟΥΛΙΟΥ 2006)