



ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ
ΤΗ 13 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1980

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΑΟΥ
283

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟΝ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ ΑΡΙΘ. 1123

Περί έκτατου του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής άσκησης του Γενικού Λογιστικού Κλάδου

Πετυχημένη εργασία

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ **Με θέρε...**

αρχαίως, οι οποίοι αναφέρονται και λειτουργούν στην Ελλάδα 0, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 5.211.

κατά την οποία οι ίδιοι κλάδοι της γενικής λογιστικής, οι αναφερόμενοι στις διατάξεις 1 — 8, λειτουργούν οι αναφερόμενοι στον παραπάνω κλάδο, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στη παρ. 5.212.

ΕΙΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Εχόντες υπόψη ότι η εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 5.211 του άρθρου 5 της Ν.Π.Δ.δ. 10796/80 αφορά τον Προϋπολογισμό στην ετήσια έκθεση των οικονομικών του Γενικού Λογιστικού Συστήματος, 2) Τη Δ.Κ. 10796/80 αφορά τον Προϋπολογισμό στην ετήσια έκθεση των οικονομικών της Γενικής Συντακτικής Γνώμης των Συστημάτων, 3) Την από 6 Ιουλίου 1980 γνωμοδότηση της Ομάδας Έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του παραπάνω Νόμου, 4) Την 955/1980 γνωμοδότηση της Συνέλευσης της Επικρατείας, όπως από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Έκτακτου, καθώς και του Υπουργού Συντονισμού, αποφασίστηκε:

Άρθρο 1.

Το περιεχόμενο του Γενικού Λογιστικού Συστήματος αρχίζει ως ακριβέστερα, από αμέση αρχή έως και τέταρτη.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ - ΔΙΑΦΩΤΙΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΜΑΤΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

- 1.100 Η Αρχή της Ακρίβειας.
 1. Το σχέδιο λογαριασμών καταρτίζεται με την μέση κλίμακα από τα θετικά θεμελιακά θεμέλια και ανεξάρτητα λογιστικού κλάδου. Οι λογαριασμοί του καθενός από τα μέλη εκτελούνται και πάλι μεταξύ τους, χωρίς να ενορχηστρώνονται λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων ως μέλη.
 2. Σύμφωνα με την αρχή της ακρίβειας η θεμελιακή λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική, οι λογαριασμοί της αποκαλύπτουν στην Ελλάδα 0, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.803, ή στη λογιστική αποκαλύπτουν χρέωση, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.809.
 3. Η σύνταξη της θεμελιακής λογιστικής εγκαταλείπεται ανεξάρτητα με έκτακτο — ανεπαρκές λογιστικό

1.101 Η αρχή της κατ' ελάχιστο οργανωτικότητας των επιδομάτων, εφόσον και ισχύουν.

1. Σύμφωνα με την αρχή της κατ' ελάχιστο οργανωτικότητας και παρακαλούμε των επιδομάτων, των εφόρων και των εφόρων, τα αναφερόμενα κλάδοι αποκαλύπτουν τη λογιστική αποκαλύπτουν (κατά 2), εφόρων (κατά 6), εφόρων (κατά 7) και έκτακτων και ανεξάρτητα αποκαλύπτουν (κατά 8), οι οποίοι αναφέρονται και λειτουργούν με πρόταση τη μέση και όχι τον προϋπολογισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αναφερόμενες αρχές αποκαλύπτουν και τα αναφερόμενα εφόρων και ισχύουν.

2. Σύμφωνα με την αρχή της προτεραιότητας πιστοποίησης οι αρχικοί λογαριασμοί εφόρων χρέωσης ή πιστώσεως και ανεξάρτητα αποκαλύπτουν, χωρίς να αποκαλύπτουν πιστωτές των κλάδων τους κατά τη διάρκεια της χρήσης. Τα εφόρων των λογαριασμών είναι, από τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής λογιστικής, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.803, ή στη λογιστική αποκαλύπτουν χρέωση, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.809.

1.102 Η Αρχή της καταστάσεως του λογαριασμού της γενικής εγκαταστάσεως με λογιστική εγγυητική.

Ο λογαριασμός της γενικής εγκαταστάσεως καταρτίζεται σύμφωνα με τον προϋπολογισμό εφόρων της αξίας των αποκαλύπτουν, εφόρων εφόρων και λογιστικών εφόρων κατ' ελάχιστο σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.803, έτσι ώστε από τη διάθεση του να προκύπτει η συνολική κατάσταση των αποκαλύπτουν ή εγκαταστάσεως της αποκαλύπτουν εφόρων.



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	7029
----------------------	------



Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ

ΘΕΜΑ: «*Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως*»

Εισηγητής θέματος: κ. Αγγελόπουλος Ελευθέριος

Ο ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ :

• ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	: ΛΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΠΑΤΡΩΝΥΜΟ	: ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ
ΕΞΑΜΗΝΟ	: Η'
Α. Μ.	: 6964

Πάτρα 2006

Αφιερώνεται,

Στον αδερφό μου και
τους γονείς μου
για την πολύτιμη βοήθεια
που μου πρόσφεραν
τα φοιτητικά μου χρόνια.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα.....	5
Συνομογραφίες.....	8
Πρόλογος.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
1.1 Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας.....	10
1.2 Τι περιλαμβάνει η επαγγελματική περιουσία.....	10
1.3 Η απογραφή των αποθεμάτων και η σπουδαιότητα σωστής αποτίμησης της περιουσίας.....	11
1.4 Πότε πραγματοποιείται η απογραφή.....	13
1.5 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων.....	14
1.6 Αποτίμηση.....	15
1.7 Αρχές και κανόνες αποτίμησης.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
2.1 Απογραφή των αποθεμάτων.....	20
2.1.1 Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής.....	21
2.2 Απογραφή αποθεμάτων που βρίσκονται σε χώρους εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας.....	21
2.3 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων.....	22
2.3.1 Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.....	24
2.3.2 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.....	24
2.3.3 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.....	24
2.3.4 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα.....	25
2.4 Απογραφή αποθεμάτων αποθηκευτικών χώρων.....	25
2.5 Απογραφή αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους.....	26
2.6 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής αποθεμάτων.....	26
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
3.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.....	27
3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	27
3.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου.....	27
3.3 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου.....	29
3.4 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων.....	29
3.5 Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	32
3.6 Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	32
3.6.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.....	32
3.6.2 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	33
3.6.3 Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική.....	33
3.6.4 Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους νόμιμους συντελεστές.....	34
3.6.5 Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία.....	35
3.6.6 Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή.....	35
3.6.7 Μεταβολές παγίων στοιχείων.....	35
3.6.8 Αναφορά στο προσάρτημα.....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	
4.1 Αποτίμηση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακίνητα.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	
5.1 Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος και λογιστική απεικόνιση στα βιβλία του μισθωτή και της εκμισθώτριας επιχείρησης.....	39
5.2 Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού (ή αποσβέσεις κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή οικόπεδα τρίτων).....	41
5.3 Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου.....	42
5.4 Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	
6.1 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	44
6.2 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.....	44

6.3 Πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	44
6.4 Υπεραξία επιχείρησης.....	45
6.5 Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή goodwill).....	46
6.5.1 Γενικά.....	47
6.5.1.2 Goodwill από εξαγορά επιχείρησης.....	48
6.6 Απόσβεση Goodwill - φορολογική αναγνώριση.....	48
6.7 Η λογιστική του Goodwill.....	50
6.8 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.....	50
6.9 Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις».....	51
6.10 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγων στοιχείων.....	51
6.11 Λοιπά δικαιώματα.....	52
6.12 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.....	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1 Γενικά.....	54
7.2 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (λογαριασμός 16.10).....	54
7.3 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων. (λογαριασμός 16.11).....	57
7.4 Έξοδα λοιπών ερευνών. (λογαριασμός 16.12).....	57
7.4 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων. (λογαριασμός 16.13).....	58
7.5 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων. (λογαριασμός 16.14).....	58
7.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων. (λογαριασμός 16.15).....	58
7.7 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών. (λογαριασμός 16.16).....	59
7.8 Έξοδα αναδιοργανώσεως. (λογαριασμός 16.17).....	59
7.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου. (λογαριασμός 16.18).....	59
7.10 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. (λογαριασμός 16.19).....	60
7.101 Δαπάνες μετεγκαταστάσεως της επιχείρησης.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.....	61
8.2. Έννοια αποθεμάτων.....	61
8.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων.....	61
8.3.1. Γενικά.....	61
8.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:.....	61
8.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο.....	62
8.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο.....	62
8.4. Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου.....	62
8.4.1. Αποθέματα που προέρχονται από αγορές.....	63
8.4.2. Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή.....	64
8.4.3. Αποθέματα υποπροϊόντων, υπολειμμάτων, συμπαραγώγων και ελαττωματικών.....	65
8.5. Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	66
8.5.1. Τιμή κτήσεως.....	66
8.5.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής.....	67
8.5.3. Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής.....	68
8.5.4. Τρέχουσα τιμή αγοράς.....	68
8.5.5. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	68
8.6. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων.....	70
8.6.1. Παραδεκτές μέθοδοι.....	70
8.6.2. Μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς.....	75
8.6.3. Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.....	75
8.6.4. Οι μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσεως εφαρμόζονται από την επιχείρηση κατά τρόπο πάγιο.....	76
8.6.5. Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.....	76
8.6.6. Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους.....	76
8.6.7. Αποτίμηση αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των υποκαταστημάτων.....	77
8.6.8 Αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο 2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων, που έγιναν το έτος 1993.....	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

9.1 Διάκριση των συμμετοχών.....	78
9.2 Έννοια χρεογράφων.....	78
9.3 Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων.....	78
9.4 Η Λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος.....	79
9.4.1 Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος.....	79
9.4.2 Η Λογιστική των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου.....	79
9.5 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο.....	79
9.5.1 Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων... ..	79
9.5.2 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο).....	81
9.5.2.1 Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα.....	81
9.5.2.2 Έννοια τιμής κτήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.....	82
9.5.3 Αποτίμηση τίτλων με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο.....	84
9.5.4 Αποτίμηση συμμετοχών τραπεζών.....	84
9.5.5 Αγορά μετοχών και αποτίμησή τους στην ίδια χρήση.....	84
9.5.6 Παρατηρήσεις Ορκωτών Ελεγκτών σχετικές με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.....	85
9.6 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο.....	85
9.7 Μεταβιβάσεις μετοχών.....	87
9.7.1 Γενικά.....	87
9.7.2 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ημεδαπής ή αλλοδαπής).....	88
9.7.3 Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής.....	89
9.7.4 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.....	90
9.7.5 Φορολογία του κέρδους ή της ζημίας από πώληση μετοχών.....	91
9.7.6 Ζημία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή λοιπών επιχειρήσεων).....	92
9.7.7 Αποτέλεσμα από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων.....	92
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10	
10.1 Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρίες.....	94
10.2 Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.....	95
10.3. Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές.....	96
10.3.1. Γενικά.....	96
10.3.2. Οι νέες διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920.....	96
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11	
11.1. Διάκριση των απαιτήσεων.....	98
11.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως.....	98
11.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως.....	98
11.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως.....	100
11.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.....	101
11.2.1. Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων (SPECIFIC CHARGE OFF METHOD).....	101
11.2.2. Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.....	102
11.2.3. Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.....	102
11.2.4. Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.....	103
11.2.5. Μικτή μέθοδος.....	103
11.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μέχρι 31.12.2004.....	103
11.4. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη από 1.1.2005 και μετά.....	104
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12	
12.1 Διάθεση κερδών – Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος.....	106
12.2 Σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της ανώνυμης εταιρίας.....	108
12.3 Διάθεση του «απολοίπου» των καθαρών κερδών.....	108
ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ	
Πρακτική εφαρμογή.....	110
Παράρτημα	

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων Και Στοιχείων
Ε.Π.Ε.	Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης
Α.Ε.	Ανώνυμες Εταιρίες
Ν.	Νόμος
Παρ.	Παράγραφος
Ε.Λ.Β.	Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
Ε.ΣΥ.Λ.	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Σ.τ.Ε.	Συμβούλιο της Επικρατείας
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Α.Κ.	Αστικός Κώδικας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Υπ. Οικ.	Υπουργείο Οικονομικών
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η λογιστική είναι ένας κλάδος της εφαρμοσμένης οικονομικής επιστήμης κι έχει σαν σκοπό την ανάλυση των οικονομικών πράξεων και γεγονότων που γίνονται στην επιχείρηση, από την δράση της, και στη συνέχεια την διατύπωση και την καταχώρηση τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Συγκεκριμένα με την παρούσα εργασία («*Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως*») που ήταν διανεμόμενο θέμα πτυχιακής εργασίας προς επιλογή, από τον καθηγητή κ. Ελευθέριο Αγγελόπουλο, θα προσπαθήσουμε να δείξουμε και να εφαρμόσουμε τόσο θεωρητικά όσο και πρακτικά τα βήματα που κάνει κάποιος από την απογραφή μέχρι και την αποτίμηση των αποθεμάτων για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Η επιλογή μου για το συγκεκριμένο θέμα πιστεύω πως ήταν μια πολύ καλή επιλογή, μιας και είναι ένα καθαρά λογιστικό θέμα το οποίο πρέπει να γνωρίζουν όλοι όσοι ασχολούνται με τη λογιστική των επιχειρήσεων. Με την εργασία αυτή κάποιος θα γνωρίσει τα ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στις επιχειρήσεις στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης καθώς και τα διάφορα θέματα της λογιστικής των επιχειρήσεων για την απογραφή και την αποτίμηση της επιχειρηματικής περιουσίας, για το σύνολο δηλαδή των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσεως.

Η εργασία χωρίζεται σε τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος, κεφάλαιο 1 - 2 γίνεται θεωρητική προσέγγιση του προς μελέτη θέματος όσο αφορά τα θέματα της απογραφής, ενώ στο δεύτερο μέρος, κεφάλαιο 3 - 12, όπου γίνεται ανάλυση των θεμάτων περί της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Τέλος στο τρίτο μέρος παρατίθεται πρακτικό παράδειγμα που περιέχει την προετοιμασία και την πραγματοποίηση της απογραφής, καθώς και τον λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως.

Έχει γίνει προσπάθεια ώστε τα επιμέρους θέματα που έχουν αναπτυχθεί να είναι σύντομα, σαφή και πλήρη έτσι ώστε να περιέχονται στην εργασία όλα εκείνα τα ειδικά θέματα που ακολουθεί ένας λογιστής, οικονομολόγος κ.λ.π. για τον σωστό προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας.

Δυσκολίες παρουσιάστηκαν αρκετές φορές κατά την πορεία της μελέτης. Μείρινα, όμως, λαμβανόταν προκειμένου τα εμπόδια να ξεπεραστούν και το αποτέλεσμα να είναι το καλύτερο δυνατό.

Νιώθω έπ' ευκαιρία την ανάγκη να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου για την ενθάρρυνσή του και την συμπαράστασή του κατά τη διεξαγωγή της μελέτης. Συγκεκριμένα, ευχαριστώ θερμά τον κ. Ελευθέριο Αγγελόπουλο, καθηγητή του Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας και επιβλέποντα της πτυχιακής μου, για τη διαρκή στήριξη που μου προσέφερε, για την ουσιαστική καθοδήγηση, καθώς και για την υπομονή και ανεκτικότητα του σε όλη την περίοδο της συνεργασίας μας.

Πάτρα, 2006

Ο σπουδαστής,
Λαμπρόπουλος Χ. Ιωάννης

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

1.1. Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας.

Για την διεξαγωγή των εργασιών της η κάθε επιχείρηση διαθέτει διάφορα οικονομικά αγαθά που έχουν χρηματική αξία και τα οποία καλούνται περιουσιακά στοιχεία. Τα περιουσιακά στοιχεία συγκροτούν την καλούμενη επιχειρηματική περιουσία.

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 την κυριότητα σ' αυτήν (ή στον ιδιοκτήτη αυτής).

Η περιουσία από νομική άποψη εξετάζεται υπό στενή και ευρεία έννοια.

-Υπό στενή έννοια περιουσία είναι το σύνολο των δικαιωμάτων του προσώπου που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως. Υπό την στενή έννοια λοιπόν η περιουσία απαρτίζεται μόνο από δικαιώματα (υλικά και άυλα) που έχουν χρηματική αξία και δεν περιλαμβάνονται σ' αυτήν οι υποχρεώσεις.

-Υπό την ευρεία έννοια περιουσία είναι το σύνολο των έννομων σχέσεων του προσώπου των δεκτικών χρηματικής αποτιμήσεως. Με την ευρεία έννοια λαμβάνεται και ο όρος στο ισχύον δίκαιο, δηλαδή στην περιουσία περιλαμβάνονται τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις του προσώπου.

Βλέπουμε λοιπόν ότι δεν επικρατεί ομοφωνία σχετικά με την έννοια της περιουσίας, έτσι έχουμε δυο (2) απόψεις, οι πρώτοι δέχονται ότι με τον όρο περιουσιακά στοιχεία εννοούμε τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και του παθητικού (υποχρεώσεις), οι δεύτεροι δέχονται ότι περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού, ενώ οι υποχρεώσεις (προς τρίτους και τους ιδιοκτήτες) δε συνιστούν περιουσιακά στοιχεία.

1.2. Τι περιλαμβάνει η επαγγελματική περιουσία.

Με τον όρο επαγγελματική περιουσία νοείται :

- Η περιουσία της επιχείρησης και
- Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον επιτηδευματία και προς τους τρίτους.

Όπως είναι σαφές αλλά αξίζει να σημειωθεί είναι ότι η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης πρέπει να διαχωρίζεται από την ατομική περιουσία του επιχειρηματία ή και των άλλων επιχειρήσεων του εάν έχει.

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ονομάζονται ενεργητικό της επαγγελματικής περιουσία και είναι τα εξής:

- | | |
|---|---------------------------------------|
| • Οφειλόμενο κεφάλαιο | • Αποθέματα |
| • Έξοδα εγκαταστάσεως | • Απαιτήσεις |
| • Ασώματες ακινητοποιήσεις | • Χρεόγραφα |
| • Ενσώματες ακινητοποιήσεις | • Διαθέσιμα |
| • Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις | • Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού |

Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ονομάζονται παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας και είναι τα εξής:

- Κεφάλαιο

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Διαφορές αναπροσαρμογής – επιχορηγήσεις επενδύσεων
- Αποθεματικά κεφάλαια
- Αποτελέσματα εις νέο
- Ποσά περιορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
- Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Το ποια στοιχεία ανήκουν στο ενεργητικό και ποια στο παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας ορίζονται από τις παραγράφους 4.1.101 και 4.1.102 αντίστοιχα του Ε.Γ.Λ.Σ., επίσης στο ενεργητικό και το παθητικό αντίστοιχα περιλαμβάνονται και οι λογαριασμοί τάξεως (χρεωστικοί και πιστωτικοί αντίστοιχα).

Μεταξύ ενεργητικού και παθητικού ισχύει η ισότητα

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ – ΠΑΘΗΤΙΚΟ ή

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ + ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ + ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Τα ποσά των λογαριασμών τάξεως αποτελούν ιδιαίτερο άθροισμα το οποίο δεν προστίθεται στα συνολικά αθροίσματα των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού.

Συνοψίζοντας λοιπόν καταλαβαίνουμε πως για να καθοριστεί η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή θα πρέπει να είναι γνωστά το ενεργητικό (η περιουσία δηλαδή της επιχείρησης) και το παθητικό (οι υποχρεώσεις δηλαδή της επιχείρησης προς τους τρίτους και προς τον ίδιο τον επιχειρηματία).

Η διαφορά μεταξύ των δυο καλείται καθαρή θέση (δηλαδή το κεφάλαιο που οφείλει η επιχείρηση στον επιχειρηματία τη δεδομένη στιγμή).

Επίσης ισχύει και μια σχέση μεταξύ ενεργητικού και παθητικού, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης και η οποία είναι :

Ενεργητικό = υποχρεώσεις + καθαρή θέση

Στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ της καθαρής θέσης έναρξης και της καθαρής θέσης λήξης έτσι ώστε να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της επιχείρησης, εφόσον κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έλαβαν χώρα εισφορές ή αναλήψεις κεφαλαίων και κερδών από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Γενικά ισχύουν τα εξής:

Καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως	Καθαρή θέση λήξης της χρήσεως	Διαφορά
<i>Καθαρή θέση έναρξης</i>	< <i>Καθαρή θέση λήξης</i>	<i>ΚΕΡΔΟΣ</i>
<i>Καθαρή θέση έναρξης</i>	> <i>Καθαρή θέση λήξης</i>	<i>ΖΗΜΙΑ</i>

Στην περίπτωση που έχουν λάβει μέρος κατά τη διάρκεια της χρήσεως εισφορές ή αναλήψεις τότε θα ισχύει:

Αποτελέσματα χρήσης = Καθαρή θέση λήξης – Καθαρή θέση έναρξης + Αναλήψεις – Εισφορές

1.3 Η απογραφή των αποθεμάτων και η σπουδαιότητα σωστής αποτίμησης της περιουσίας

Οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας έχουν υποχρέωση να συντάσσουν και κατά την έναρξη λειτουργίας της χρήσης και στο τέλος της κάθε χρήσης απογραφής της επαγγελματικής περιουσίας.

Η απογραφή διακρίνεται σε:

- Τακτική απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσεως

Πρόκειται για την απογραφή που συντάσσεται στο τέλος κάθε χρήσεως, περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης και βάσει της οποίας συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσεως.

- Έκτακτη απογραφή
Συντάσσεται σε έκτακτες περιπτώσεις.
- Γενική απογραφή
Πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.
- Μερική απογραφή
Πρόκειται για την απογραφή που περιλαμβάνει μέρος μόνο των περιουσιακών στοιχείων.
- Εξωλογιστική απογραφή που καλείται και πραγματική απογραφή
Αφορά κυρίως τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται σε πραγματική καταμέτρηση (ζύγιση, ογκομέτρηση, κ.τ.λ.)
- Εσωλογιστική απογραφή
Στηρίζεται μόνο στα υπόλοιπα των λογιστικών βιβλίων. Τέτοια απογραφή γίνεται κυρίως στα ασώματα περιουσιακά στοιχεία (απαιτήσεις, κ.τ.λ.) και στις υποχρεώσεις.

Η απογραφή τέλους χρήσεως είναι εξωλογιστική μεν για τα ενσώματα στοιχεία, εσωλογιστική δε για τα ασώματα.

Υπόχρεοι διενέργειας απογραφής σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Κατά τον Κ.Β.Σ. απογραφή υποχρεούνται να διενεργούν:

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί προαιρετικά ή υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 27 παρ.1 του Κ.Β.Σ.
2. Τα Ν.Π.Δ.Δ. του άρθρου 101 του Ν.2238/94 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.τ.λ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους (άρθρο 6, παρ.2 του Ν3052/2002, ισχύς από 1.1.2003).
3. Ο επιτηδευματίας της 2^{ης} κατηγορίας βιβλίων για τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων 1^{ης} κατηγορίας της παρ.7 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ.
4. Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας. Αυτός υποχρεούται να συντάξει απογραφή ενάρξεως την οποία να καταχωρήσει στο βιβλίο απογραφών μέσα στις ίδιες προθεσμίες και με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο καταχωρείται και η απογραφή λήξεως.

Σημειώνεται ότι όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής ενάρξεως, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων (άρθρο 27, παρ.2 του Κ.Β.Σ.)

Σπουδαιότητα της απογραφής

Λόγω του μεγάλου αριθμού των ειδών, του μεγάλου όγκου και της μεγάλης ποικιλίας των φυσικών χαρακτηριστικών, των χωρών αποθηκείσεως κ.τ.λ. των αποθεμάτων, προκύπτουν συχνά λάθη στον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των αποθεμάτων. Τα λάθη αυτά δυνατό να αναφέρονται στις ποσότητες των ειδών που απογράφηκαν (καταμέτρηση) ή στις αξίες αυτών (αποτίμηση). Τα λάθη αυτά της μιας ή της άλλης μορφής οδηγούν είτε σε **υπερεκτίμηση**, είτε σε **υποεκτίμηση** της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και κατ'έκταση, των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Τα λάθη επί των αποθεμάτων, εκτός από την επίδρασή τους στα αποτελέσματα οδηγούν σε εσφαλμένο προσδιορισμό της αξίας ορισμένων μεγεθών ισολογισμού (όπως του κυκλοφορούντος ενεργητικού, των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, της καθαρής θέσεως κ.λ.π.). Επίσης δεν θα πρέπει να παραβλέπεται ότι τα αποθέματα λήξεως της μιας χρήσεως αποτελούν αποθέματα ενάρξεως της επόμενης χρήσεως και συνεπώς τα αποτελέσματα της

επόμενης χρήσεως θα είναι κι αυτά λανθασμένα κατά το ίδιο ποσό, προς αντίθετη όμως κατεύθυνση.

Σκοπός της απογραφής είναι να προσδιορίσει η οικονομική μονάδα την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για να πραγματοποιηθεί σωστά μια απογραφή και της έναρξης και της λήξης θα πρέπει οι επιχειρήσεις να προβαίνουν κάποια στάδια, τα οποία είναι τα εξής:

1. *Να προετοιμάζονται για την απογραφή*, θα πρέπει δηλαδή να οργανώσουν την επιχείρηση και οι απογραφείς να ελέγξουν όλους τους χώρους που υπάρχουν αποθέματα. Επίσης θα πρέπει να γίνει εκπαίδευση για την απογραφή από άτομο που γνωρίζει καλά το αντικείμενο για να γίνουν όλα ορθά και να έχουμε ένα σωστό οικονομικό αποτέλεσμα.
2. *Να πραγματοποιηθεί η απογραφή*, σ' αυτό το στάδιο αναγνωρίζονται όλα τα στοιχεία που συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία, καταμετρούνται και καταγράφονται σωστά.
3. *Να γίνει επεξεργασία των απογραφέντων στοιχείων*, εδώ η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει τις κατάλληλες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου οι οποίες περιορίζουν τα λάθη και να επεξεργαστεί σωστά τα απογραφέντα στοιχεία έτσι ώστε να προχωρήσει στο επόμενο στάδιο.
4. *Να γίνει καταχώρηση των απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και*
5. *Να αποτιμήσει τα απογραφέντα στοιχεία*. Γενικά η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας είναι ένα σημαντικό κομμάτι της λογιστικής γιατί η αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως αποβλέπει στον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας. Το κάθε περιουσιακό στοιχείο επιδέχεται δική του μέθοδο αποτίμησης ανάλογα με την ιδιομορφία και τους σκοπούς που επιδιώκει η κάθε επιχείρησης.

Οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων καθορίζονται από το άρθρο 43 του κωδ. 2190/1920 και από το άρθρο 278 του Κ.Β.Σ.

Συνοψίζοντας αναφέρουμε ότι η αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής ασκεί μεγάλη επίδραση στην περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και στο οικονομικό της αποτέλεσμα γιατί ανάλογα με τον τρόπο της αποτίμησης και τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους αποτίμησης διαφέρει και το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσεως.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας θα αναφερθούμε ποιο αναλυτικά στην αποτίμηση των αποθεμάτων του πάγιου ενεργητικού, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις – χρεόγραφα, πελάτες, υποχρεώσεις και κεφάλαιο.

1.4 Πότε πραγματοποιείται η απογραφή.

Η πραγματοποίηση της επαγγελματικής περιουσίας πραγματοποιείται την τελευταία ημέρα της χρήσεως.

Η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι και την εικοστή (20^η) ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση που το βιβλίο απογραφών ενημερωθεί με καθυστέρηση τότε επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε μέρα καθυστέρησης.

Η καταχώρηση της υπόλοιπης επαγγελματικής περιουσίας, η αποτίμηση της καθώς επίσης οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) έχουν συγκεκριμένες προθεσμίες που ορίζει ο νόμος για την σύνταξη τους, οι προθεσμίες αυτές έχουν ως εξής:

- I. Εντός τριών μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού κώδικα και αστικές εταιρίες.
- II. Εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς και

III. Εντός έξι μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες που ορίζει ο νόμος δεν μπορούν να υπερβούν τη προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Εάν υπάρξουν οποιεσδήποτε πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού τότε αυτές οι πράξεις λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

Η επιχείρηση έχει το δικαίωμα εντός των παραπάνω ημερομηνιών που έχουν αναφερθεί και που ορίζει ο νόμος να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί να καταχωρήσει στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού τις τροποποιητικές εγγραφές και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, εντός πάντα των προθεσμιών που ορίζει ο νόμος.

Για παράδειγμα εάν μια ατομική επιχείρηση στις 20/3/2005 καταχώρησε στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τον ισολογισμό της 31/12/2004 και στη συνέχεια διαπίστωσε ότι δεν είχε λογίσει σωστά τις αποσβέσεις τότε μπορεί να διορθώσει τις εγγραφές των αποσβέσεων και το νέο ισολογισμό και να τα καταχωρήσει στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών μέχρι 31/3/2005. Το ίδιο ισχύει για όλα τα είδη επιχειρήσεων με τη μόνη διαφορά ότι αλλάζουν οι ημερομηνίες και προσαρμόζονται σύμφωνα με τις προθεσμίες περάτωσης και αποτίμησης της επαγγελματικής περιουσίας όπως ορίζει ο νόμος.

1.5 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων.

Όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να καταμετρηθούν από τους απογραφείς. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, των μηχανημάτων και των λοιπών παγίων, των συμμετοχών και χρεογράφων και λοιπών αξιογράφων και των διαθεσίμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών (πελατών, προμηθευτών, χρεωστών, πιστωτών, δανείων κ.τ.λ.) με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.

Μονάδα μετρήσεως

Ένα σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται και παρακολουθεί λογιστικά τα αποθέματα στο βιβλίο αποθήκης. Έτσι για παράδειγμα οι πρώτες ύλες θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως με τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τα αγαθά αυτά και τις οποίες ο προμηθευτής αναγράφει στα τιμολόγια του και τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει στα τιμολόγια της κ.τ.λ.

Πρωτόκολλα καταμέτρησης

Κατά την καταμέτρηση πρέπει να συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης είναι έγγραφα στα οποία αναφέρεται ο τόπος, η ημερομηνία, το αντικείμενο της καταμέτρησης, οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν και οι διαφορές που προέκυψαν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων. Επίσης στο πρωτόκολλο καταμέτρησης αναγράφονται τα στοιχεία των τελευταίων δικαιολογητικών με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί πριν την καταμέτρηση, εδώ μπορούμε να αναφέρουμε ένα παράδειγμα από τη λειτουργία των χρηματικών διαθεσίμων, σε καταμέτρηση μετρητών ταμείου οι απογραφείς θα πρέπει να σημειώσουν και τα στοιχεία του τελευταίου εντάλματος πληρωμής και του τελευταίου γραμματίου εισπράξεως που εκδόθηκαν πριν από την καταμέτρηση.

Στο τέλος της διαδικασίας θα πρέπει τα πρωτόκολλα καταμέτρησης να υπογράφονται από τους απογραφείς. Αξίζει να σημειωθεί ότι την περίπτωση που στην απογραφή παρίστανται και ορκωτός ελεγκτής, ως τακτικός ελεγκτής της χρήσεως θα πρέπει να υπογράψει το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης.

Διαφορές απογραφής

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Τα δεδομένα της καταμέτρησης πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης. Στην περίπτωση που προκύψουν διαφορές από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών τότε αυτές οι διαφορές θα πρέπει να τεθούν υπόψιν της διοικήσεως της επιχείρησης και η διοίκηση ανάλογα με το μέγεθος της διαφοράς και τη σοβαρότητα αυτής θα πρέπει να ερευνήσει την αιτία της δημιουργίας της.

Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να παράσχει επαρκείς εξηγήσεις στους ελεγκτές (ορκωτούς και φορολογικούς) για τις διαφορές που προέκυψαν από την απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης (3^{ης}) κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας εκτός των άλλων δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του. Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης η επιχείρηση πρέπει οποιαδήποτε στιγμή να εμφανίζει την πραγματική κατάστασή της.

Αρχειοθέτηση πρωτοκόλλων καταμέτρησης

Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης επειδή αποτελούν έγγραφα της διαδικασίας συντάξεως της απογραφής η επιχείρησης θα πρέπει να τα αρχειοθετεί με κάθε επιμέλεια έτσι ώστε αν ζητηθούν στο μέλλον να μπορούν να αποδειχθούν στον οποιοδήποτε έλεγχο ότι η απογραφή που έχει πραγματοποιηθεί έγινε με κάθε επιμέλεια και σοβαρότητα.

1.6 Αποτίμηση.

Η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας γίνεται στο τέλος κάθε χρήσεως και αποβλέπει στον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας. Ανάλογα με την ιδιομορφία και τους σκοπούς που επιδιώκει η κάθε επιχείρηση, το κάθε περιουσιακό στοιχείο επιδέχεται δική του μέθοδο αποτίμησης.

Στις επιχειρήσεις πρέπει να γίνεται σωστή αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής γιατί ασκείται επίδραση στην περιουσιακή τους κατάσταση, καθώς και στο οικονομικό τους αποτέλεσμα., αυτό ανάλογα με τον τρόπο της αποτίμησης και τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους αποτίμησης διαφέρει και το αποτέλεσμα της χρήσης. Για να γίνει μια αποτίμηση θα πρέπει να εφαρμοστούν οι κανόνες και οι αρχές αποτίμησης οι οποίες είναι αναλυτικά στην επόμενη παράγραφο.

1.7 Αρχές και κανόνες αποτίμησης.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 43 του κωδ. Ν2190/1920 τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας των Ανωνύμων Εταιριών και Ε.Π.Ε., τα οποία εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διάθεσης κερδών και προσάρτημα) αποτιμούνται με τις παρακάτω αρχές.

- *Η αρχή της εφαρμογής των κανόνων του ιστορικού κόστους*

Η εφαρμογή της αρχής συντηρητικότητας, που είναι η πρώτη και σπουδαιότερη βασική λογιστική αρχή, προϋποθέτει την υιοθέτηση και εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με την οποία, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με την αξία της κτήσεως τους ή του κόστους παραγωγής τους, η οποία (αξία) αποτελεί και τη βάση για την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους (της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής), πέρα από το ότι αποτελεί βασικό εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας, έχει και το σπουδαιότερο πλεονέκτημα της αντικειμενικότητας. Και τούτο γιατί, εκτός της περίπτωσης του σχηματισμού των προβλέψεων και σε μικρότερη έκταση της διενέργειας των αποσβέσεων, όπου είναι δυνατόν να επεμβαίνει η υποκειμενική εκτίμηση, η μέθοδος του ιστορικού κόστους σε όλα τα θέματα λειτουργεί βάση αντικειμενικών κανόνων, οι οποίοι δεν

αφήνουν περιθώρια σε υποκειμενικούς χειρισμούς και αυτοσχεδιασμούς και έτσι, τα λογιστικά στοιχεία και οι λογιστικές πληροφορίες που λαμβάνονται έχουν τη σφραγίδα της αντικειμενικότητας, και είναι επαληθεύσιμες και επομένως σωστές και αξιόπιστες. Ενώ, αντίθετα, όλες οι άλλες μέθοδοι (του τρέχοντος κόστους ή της τιμής αντικαταστήσεως του γενικού επιπέδου τιμών, καθώς και οι διάφορες παραλλαγές τους) βασίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις και συνεπώς τα δεδομένα τους είναι αναξιόπιστη σε μεγάλο βαθμό. Αυτός είναι ο λόγος, για τον οποίο οι μέθοδοι αυτές έχουν αγνοηθεί, ως μέθοδοι γενικής εφαρμογής, από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των κρατών (πλην 3 - 4 μεμονωμένων περιπτώσεων που εμφανίστηκαν τα τελευταία χρόνια), καθώς και από την πράξη, παρά το ότι σε περιόδους πληθωρισμού επιβάλλεται, θεωρητικά τουλάχιστον, η εφαρμογή τους. Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούνται μόνο για ενημέρωση των ενδιαφερομένων (διοικήσεως και μετόχων). Αντίθετα, η μέθοδος του ιστορικού κόστους λόγω της αντικειμενικότητάς της, έχει ανέκαθεν υιοθετηθεί από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των κρατών και εφαρμόζεται καθολικά από την πράξη.

- *Η αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας*

Για να εφαρμοστούν οι παραδεγμένοι κανόνες αποτιμήσεως κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, πρέπει να θεωρείται ως δεδομένο ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση θα συνεχίσει κανονικά, στο μέλλον, την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Διαφορετικά, πρέπει να εφαρμοστούν άλλοι κανόνες αποτιμήσεως, αφού οι εφαρμοστέοι κανόνες αποτίμησης εξαρτώνται, κατά κύριο λόγο, από τις προοπτικές που υπάρχουν για το μέλλον της επιχείρησης. Εάν η επιχείρηση έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής (από τη νομοθεσία, τις συνθήκες λειτουργίας της γενικά, κ.τ.λ.), το δεδομένο αυτό θα επηρεάσει άμεσα τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, των προβλέψεων κ.τ.λ. Επίσης, εάν η επιχείρηση πρόκειται να διακόψει τη λειτουργία της και να διαλυθεί, τότε πρέπει να καταρτίζει ισολογισμός ρευστοποιήσεως, με αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην αξία ρευστοποιήσεως τους. Αντίθετα, εάν η συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, για αρκετές χρήσεις, τουλάχιστον, προδιαγράφεται ομαλή, τότε, για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, τα περιουσιακά στοιχεία θα αποτιμηθούν με βάση τους γενικά παραδεγμένες κανόνες αποτιμήσεως.

- *Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ιδίων λογιστικών μεθόδων και αρχών*

Τα αποτελέσματα που προσδιορίζονται στο τέλος κάθε χρήσεως, με το κλείσιμο του ισολογισμού, θα προέρχονται αποκλειστικά από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας μόνο εάν, για τον προσδιορισμό τους, εφαρμόζονται πάγια οι ίδιες λογιστικές μέθοδοι και αρχές. Δηλαδή, εάν εφαρμόζονται πάγια οι ίδιοι κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, οι ίδιες αρχές και διαδικασίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής προϊόντων υπηρεσιών (κατανομής εξόδων, μεθόδων κοστολόγησης κ.τ.λ.) οι ίδιες μέθοδοι και αρχές διενέργειας αποσβέσεων, σχηματισμού προβλέψεων κ.τ.λ..

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

Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ιδίων λογιστικών μεθόδων και αρχών, δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται απολύτως οποιαδήποτε αλλαγή, ακόμη και αν αυτή γίνεται για

λόγους βελτιώσεως. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις επιτρέπονται μεταβολές. Έχει γίνει γενικά δεκτό από την επιστήμη και την πρακτική και έχει υιοθετηθεί από τη νομοθεσία ότι μεταβολές επιτρέπονται μόνο εφόσον συντρέχουν (αθροιστικά) οι εξής προϋποθέσεις:

- Η μεταβολή να επιβάλλεται από εξαιρετικούς λόγους
- Η μεταβολή και οι εξαιρετικοί λόγοι που την επέβαλαν να αναφέρονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, με πλήρη αιτιολόγηση της λύσεως που προκρίθηκε.
- Δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις να παραθέτονται οι επιδράσεις της μεταβολής στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης.
- *Αρχή της συντηρητικότητας.*

Η διεθνώς παραδεγμένη θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας η οποία πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως (ισολογισμού και αποτελεσμάτων), συνίσταται στο ότι, από τους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και τις διάφορες μεθόδους αποτιμήσεως και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως, τις οποίες αποδέχεται και διδάσκει η επιστήμη της ιδιωτικής οικονομικής και λογιστικής, πρέπει να επιλέγονται και να εφαρμόζονται, πάγια εκείνες με τις οποίες προσδιορίζονται τα μικρότερα κέρδη και εμφανίζεται η λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης.

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

Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχείρησης πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών και η διανομή τους στους μετόχους και στο Δημόσιο (με τη μορφή μερίσματος και φόρων), γιατί ουσιαστικά διανέμονται, μερικά η ολικά τα κεφάλαια της επιχείρησης (ίδια ή ξένα), με τις γνωστές συνέπειες. Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών αποβλέπει η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας από την οποία πηγάζει ορισμένοι βασικοί κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, οι οποίοι συνοψίζονται ως εξής:

- ❖ Τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, εκτός των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των διαθεσίμων, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία της κτήσεώς τους ή του κόστους παραγωγής τους και αποτιμούνται, στο τέλος της χρήσεως, στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία τους, μεταξύ της αξίας κτήσεώς τους αυτής και κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού τρέχουσας αξίας τους.
- ❖ Πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις, σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για όλους τους κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων υποτιμήσεων, για τους οποίους (κινδύνους) οι σχετικές ενδείξεις εμφανίστηκαν μέσα στη χρήση ή μέχρι περατώσεως των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, άσχετα αν τα αίτια τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις (αφορούν δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων).

Η προερχόμενη από τις κοινοτικές οδηγίες νομοθεσία, επειδή δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στο θέμα του σχηματισμού προβλέψεων δεν αρκείται στην υιοθέτηση της αρχής της συντηρητικότητας, από την οποία πηγάζει και η υποχρέωση σχηματισμού των αναγκαίων προβλέψεων, αλλά περιλαμβάνει και ειδικές διατάξεις, με τις οποίες επιβάλλεται η υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων:

- για υποτίμηση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων
- για επισφαλείς απαιτήσεις
- για αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσίες
- "για κινδύνου και έξοδα"

- ❖ Στα έσοδα της χρήσεως καταχωρούνται μόνο εκείνα που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση και είναι βέβαια και πραγματικά. Οι "προβλέψεις" εσόδων απαγορεύεται απολύτως.
- ❖ Η έντονη πρόνοια των νέων διατάξεων, για την εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση, εκδηλώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 43 η οποία ορίζει ότι: διανομή κερδών μπορεί να γίνει μόνον εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέον.

- *Αρχή της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων*

Το συναλλακτικό κύκλωμα της επιχειρήσεως είναι μια συνεχής και αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή από αυτήν αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών και χρημάτων) που συστηματικά καταγράφει και παρακολουθεί η λογιστική σε ενιαίο νόμισμα. Αυτό το συνεχές κύκλωμα των εισροών και εκροών αρχίζει με την έναρξη της λειτουργίας της επιχειρήσεως και τελειώνει με την διάλυσή της, οπότε και προκύπτουν και τα συνολικά και οριστικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Η διακοπή, όμως, της λειτουργίας της επιχειρήσεως και η διάλυσή της, συμβαίνει, κατά κανόνα, μετά από πολλά χρόνια (μετά από δεκαετίες ή και αιώνες ακόμα), ενώ επιτακτικές ανάγκες, που πηγάζουν, τόσο μέσα από την επιχείρηση (για να λαμβάνονται σωστές επιχειρηματικές αποφάσεις κ.λ.π.) όσο και από τη σχέση της προς τα έξω (τους τρίτους, το κράτος κ.λ.π.), επιβάλλουν να προσδιορίζονται οικονομικά αποτελέσματα και σε σύντομα και τακτά χρονικά διαστήματα και όχι μόνο στο τέλος της ζωής της επιχειρήσεως. Έτσι για την κάλυψη των επιτακτικών αυτών αναγκών καθιερώθηκε διεθνώς *η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως*, η διάρκεια της οποίας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατ' εξαίρεση (άρθρο 29 Ν.2238/1994 και άρθρο 26 του Κ.Β.Σ. του Π.Δ.186/1920) η διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έναρξης των εργασιών της επιχειρήσεως επιτρέπεται να είναι, είτε μικρότερη των 12 μηνών, είτε μεγαλύτερη και μέχρι 24 μήνες (άρθρο 42 του Ν.2190/1920), η δε διαχειριστική χρήση λήξεως (διακοπής) των εργασιών επιτρέπεται να είναι μικρότερη των 12 μηνών (όχι όμως μεγαλύτερη). Αυτοί οι κανόνες είναι υποχρεωτικοί για τις σχέσεις της επιχειρήσεως προς τα έξω, ενώ για τις εσωτερικές ανάγκες της, όπως είναι αυτονόητο, επιτρέπεται να προσδιορίζονται τα αποτελέσματα και για μικρότερα της χρήσεως, χρονικά διαστήματα, τα οποία καλούνται βραχύχρονα αποτελέσματα (μηνιαία, διμηνιαία) και των οποίων η γνώση από τη Διοίκηση της επιχείρησης είναι απαραίτητη, για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Η νομοθεσία με το άρθρο 29 του Ν.2238/1994 κα το άρθρο 26 του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992 επιβάλλει την υποχρέωση, η διαχειριστική χρήση να λήγει την 1η Δεκεμβρίου ή την 30η Ιουνίου κάθε έτους κατ' επιλογή της επιχειρήσεως, με την υποχρέωση η επιλεγούσα ημερομηνία να τηρείται παγίων, της αλλαγής της επιτρεπόμενης μόνο για εξαιρετικούς λόγους και μετά από σχετική έγκριση από τον οικονομικό έφορο. Από τη νομοθεσία παρέχεται η ευχέρεια στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και στις θυγατρικές εταιρείες τους που λειτουργούν στην Ελλάδα, να κλείνουν ισολογισμό την ημερομηνία που κλείνει τον ισολογισμό του το κεντρικό ή η μητρική αλλοδαπή επιχείρηση.

- *Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων ενεργητικού και του παθητικού.*

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι: τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά και όπως ορίζουν οι παρ. 3 έως 11 του άρθρου 43 του νόμου αυτού.

- *Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.*

Θα πρέπει τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος προηγούμενης χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν.2190/1920 είναι υποχρεωτικό τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος προηγούμενης χρήσεως, δηλαδή θα πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα του «οριστικού

ισοζυγίου γενικού καθολικού τέλους χρήσεως» βάσει των οποίων συντάχθηκε ο ισολογισμός αυτός, θα πρέπει δηλαδή να συνταχθεί στο άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως η λογιστική εγγραφή:

«89.00 ισολογισμός ανοίγματος» με τριτοβάθμια ανάλυση τους λογαριασμούς της ομάδας 1,2 και 3 και πιστώνοντας τον

«89.00 ισολογισμός ανοίγματος» με τριτοβάθμια ανάλυση τους λογαριασμούς της ομάδας 4 και 5.

Στην περίπτωση που δεν συνταχθεί αυτή η εγγραφή τότε δε θα έχουμε συμφωνία μεταξύ ημερολογίου και καθολικού.

- *Παρεκκλίσεις από τις άνω αρχές.*

Παρέκλιση από τις παραπάνω αρχές επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε παρέκκλιση θα πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα κατάλληλα αιτιολογημένη, όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας.

- *Ειδικοί κανόνες αποτίμησης.*

Οι ειδικοί κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αναφέρονται στις παρ. 3 έως 11 του άρθρου 43 του Ν.2190/1920. Αυτούς τους κανόνες θα τους αναπτύξω στο επόμενο κομμάτι της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1. Απογραφή των αποθεμάτων.

Σε κάθε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο χρειάζεται να προσδιοριστεί η πραγματική επιχειρηματική περιουσία, είναι ανάγκη η περιουσία αυτή να απογραφεί.

Ειδικότερα χρειάζεται:

1. Να εξακριβωθεί ποια περιουσιακά στοιχεία υπάρχουν
2. Να περιγραφούν σωστά με λεπτομέρεια δηλαδή και ακρίβεια τα στοιχεία αυτά έτσι ώστε να μπορούν να προσδιοριστούν κατ' είδος.
3. Καθένα και όλα αυτά τα στοιχεία να προσδιοριστούν ποσοτικά με ακριβή καταμέτρηση και
4. Τα ίδια στοιχεία να αποτιμηθούν στη σωστή αξία τους.

Απογραφή γενικά λοιπόν είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα.

Απογραφή γίνεται σε 2 περιπτώσεις :

- Όταν χρειάζεται να προσδιοριστεί μια περιουσία που δεν έχει ακόμα και προκειμένου να καταγραφεί (π.χ. απογραφή ενάρξεως).
- Όταν χρειάζεται να εξακριβωθεί και να πιστοποιηθεί η καταγραφή της (π.χ. απογραφή λήξεως).

Στην 2^η περίπτωση σε αντίθεση με την 1^η δεν είναι σπάνιο αλλά μάλλον συνηθισμένο τα δεδομένα της πραγματικής καταμέτρησης και αποτιμήσεως να διαφέρουν από τα δεδομένα της (λογιστικής) καταγραφής που προϋπάρχει και που με την 1^η απογραφή επιδιώκεται να επαληθευτούν.

Η πραγματική απογραφή γίνεται για να προσδιοριστεί με λεπτομέρεια και ακρίβεια η πραγματική αξία της επιχειρηματικής περιουσίας και αν υπάρχει προηγούμενη λογιστική καταγραφή να επαληθευτεί το έλλειμμα ή το πλεόνασμα και να διορθωθεί στα δεδομένα της καταμετρήσεως.

Σκοπός της απογραφής είναι να προσδιοριστεί η πραγματική περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης (ή ενός οργανισμού γενικότερα):

- ποιοτικά, που σημαίνει ότι η σύνθεση της περιουσίας από τα διάφορα είδη αξιών από τα οποία αποτελείται η περιουσία αυτή κατά το χρόνο της απογραφής.
- ποσοτικά κατ' είδος σε νομισματικές μονάδες και μονάδες του είδους.
- ποσοτικά στο σύνολό της, σε νομισματικές μονάδες.

Επειδή λοιπόν από την «σωστή» ποσοτικά και σε αξία απογραφή, εξαρτάται και η σωστή εμφάνιση της περιουσίας της επιχείρησης πρέπει να καταγραφεί σωστά έτσι ώστε να εμφανιστεί το σωστό οικονομικό αποτέλεσμα, επίσης για τα είδη που βρίσκονται σε τρίτους είτε για πώληση ή ενέχυρο ή για άλλους λόγους καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Αυτά τα είδη παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κ.τ.λ. σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «Αποθέματα». Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ. (όπως τροποποιημένο από το άρθρο 6 παρ. 3 του Ν.3052/2002 ισχύει) αναφέρει ότι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης γίνεται διακεκρυμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μετρήσεως και την

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο (εντός πενήντα ημερών από την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, άρθρο 17, παρ. 7 του Κ.Β.Σ.). Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρούνται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και η συνολική του αξία (άρθρο 28 του Κ.Β.Σ.).

Για τα νομικά πρόσωπα που περιλαμβάνονται στο άρθρο 101 του Ν.2238/1994 (Ανώνυμες Εταιρίες και Ε.Π.Ε. κ.τ.λ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ή καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι και το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. και τις διατάξεις του συνεπάγεται ότι η απογραφή επιβάλλεται για όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας του επιτηδευματία που υπάρχουν κατά την ημέρα της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, επομένως και για τα μη αυτοτελώς εμπορεύσιμα που αποτελούν παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων στην περίπτωση που δεν έχουν απογραφεί μαζί ή με τα εμπορεύματα αυτά καθώς και στην περίπτωση που δεν έχουν απογραφεί μαζί ή με τα εμπορεύματα αυτά, καθώς και για τα ελαττωματικά εμπορεύματα, έστω και αν στερούνται εμπορικής αξίας.

Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 1 παρ.6 του Ν3052/2002 το οποίο ισχύει από 1.1.2003 ισχύει για την έννοια του αποθέματος για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ότι ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5 % τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

2.1.1. Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής.

Για τη διαρκής απογραφή το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 5.215 έχουν δώσει την εξής έννοια:

Με τη λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης.

Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ.

Όλες οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα από τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. (παρ. 2.2.204) αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής.

Με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση (αλλά σε καθοριστικούς χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια 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.

2.2. Απογραφή αποθεμάτων που βρίσκονται σε χώρους εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας.

Ο επιχειρηματίας μπορεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του να χρησιμοποιήσει επαγγελματικές εγκαταστάσεις προς αποθήκευση εμπορευμάτων εκτός της κύριας εγκατάστασης. Οι εγκαταστάσεις μπορεί να είναι αποθηκευτικοί χώροι που δεν πραγματοποιούνται συναλλαγές ή και υποκαταστήματα, χώροι δηλαδή που πραγματοποιούνται και συναλλαγές. Σύμφωνα με το άρθρο 11, παρ. 1, του Ν. 3052/2005 θα πρέπει ο επιτηδευματίας που προτίθεται να χρησιμοποιήσει άλλες εγκαταστάσεις εκτός της κύριας για αποθήκευση των εμπορευμάτων της. Οφείλει επίσης να υποβάλλει στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα σε τριάντα μέρες δήλωση που να αναφέρει τα σχετικά. Πρέπει

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

οπωσδήποτε να υποβάλλεται αυτή η δήλωση γιατί αλλιώς θα γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 5.215 αναφέρει ότι στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει με μεγάλη απόσταση, προκειμένου να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των διακινήσεων, πρέπει να εμφανίζονται και να λειτουργούν με ενδιάμεσους υπολογαριασμούς του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «Αποθέματα». Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων αναλυτικών μεριδίων του είδους και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους με χρέωση των οικείων αναλυτικών μεριδίων της αποθήκης παραλαβής. Το σύστημα λειτουργίας ενδιάμεσων λογαριασμών ελέγχου των εσωτερικών διακινήσεων εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που οι διακινήσεις αυτές γίνονται προς ή από κέντρα που δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική.

Βασική απογραφή των αποθεμάτων είναι :

Τα αποθέματα στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού απογράφονται ιδιαίτερος κατά υποκαταστήματα και αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους.¹

Σε καμία περίπτωση τα αποθέματα που βρίσκονται εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας δεν θα συναθροισθούν με τα αντίστοιχα του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας και θα απογραφούν ενιαίως. Εάν τα αποθέματα απογραφούν ενιαίως ενώ ευρίσκονται σε διάφορους αποθηκευτικούς χώρους, τότε **θίγεται το κύρος των βιβλίων και οδηγεί στο εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών**, για το λόγο ότι γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

2.3. Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων.

Γενικά στην επιχειρηματική πρακτική ο όρος υποκατάστημα χρησιμοποιείται για τις αποκεντρωμένες, συναλλακτικές αποκλειστικά δραστηριότητες μιας επιχείρησης εμπορικής συνήθως ή παροχής υπηρεσιών (τραπεζικές, ασφαλιστικές, χρηματιστηριακές κ.τ.λ.). Πρόκειται για προωθημένες γεωγραφικά μονάδες των επιχειρήσεως, με μοναδικό σκοπό και έργο την γεωγραφική διασπορά της διάθεσης των προϊόντων τους και την προώθηση τους στους διάσπαρτους σε διάφορες περιοχές κοινωνικούς σχηματισμούς, όπου υπάρχει κατανάλωση των προϊόντων αυτών.

Τα υποκαταστήματα αυτά, πραγματοποιούν μόνο τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησης (πραγμάτων ή υπηρεσιών) και διαθέτουν την οργάνωση που είναι αναγκαία μόνο γι' αυτή τη λειτουργία.

Γενικά οι διατάξεις του κώδικα ορίζουν ότι υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων που έχουν συναφθεί. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργία τους. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίσαμε παραπάνω οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι δεν θεωρούνται υποκαταστήματα (Άρθρο 9, του Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ.9 του Ν.3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003).

Δεν αποτελεί υποκατάστημα, η αποκεντρωμένη επιχειρηματική μονάδα, σ' αυτήν που γίνονται μόνο παραλαβές ή παραδόσεις η εγκύκλιος ορίζει και έχει την **αποθήκη**. Αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν γίνεται καμία

¹ (Σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ.3 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από τη παρ. 3, του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την φύλαξη – αποθήκευση των αγαθών.

Από αυτήν την επαγγελματική εγκατάσταση ενεργούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών, μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή ή αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση το Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ.4 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20, Ν 3296/2004), δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος στις εξής περιπτώσεις:

α) στο υποκατάστημα που στεγάζονται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με άλλο υποκατάστημα,

β) στις οποιοσδήποτε πρόσκαιρες εγκαταστάσεις, όπως τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοβάνες και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι.

γ) στο υποκατάστημα που βρίσκονται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή. Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων αυτών καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές και δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος. Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας τότε παρακολουθείται χωριστά και το ταμείο του κάθε υποκαταστήματος.

Τα υποκαταστήματα ως προς την απογραφή των αποθεμάτων τους διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.
- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί στο εξωτερικό.

Ανάλυση των κατηγοριών ως προς την απογραφή των αποθεμάτων ,

2.3.1. Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

Όταν τα υποκαταστήματα τηρούν ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που τηρεί το υποκατάστημα.

Η καταχώρηση των άνω ποσοτήτων γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (όπως για παράδειγμα οι ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε. κ.λ.π.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση όπου η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης (άρθρο 17, παρ.7, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ.3 του άρθρου 4 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

Η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση όμως ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων.

Η αποτίμηση πρέπει να γίνει ως εξής :

- I. Εντός τριών μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού κώδικα και αστικές εταιρίες.
- II. Εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς και

III. Εντός έξι μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, ημερομηνίες τις οποίες έχει το κεντρικό κατάστημα (και τα υποκαταστήματα) προκειμένου να συνταχθεί ο ετήσιος ισολογισμός της οικονομικής μονάδας.

Η εταιρία η οποία έχει και υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωαπαίτηση των υποκαταστημάτων και του κεντρικού.

Το υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα:

- I. Τηρεί ίδια βιβλία τρίτης κατηγορίας.
- II. Εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.
- III. Αποτιμά τα αποθέματά του με την ίδια μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως την οποία η έδρα χρησιμοποιεί.

2.3.2. Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

Όταν πρόκειται για υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο στο οποίο όμως δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τότε η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Το ένα από τα τρία αντίτυπα αποστέλλεται στην έδρα μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών και του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας.

Επομένως το υποκατάστημα το οποίο δεν τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία από τα οποία να εξάγεται αυτοτελές το λογιστικό αποτέλεσμα του, και ως εκ τούτου δεν τηρεί δικό του βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, στο τέλος της χρήσεως, θα καταμετρήσει τα αποθέματά του και στη συνέχεια θα τα καταχωρήσει σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής. Από 1.1.2003 τα προαναφερόμενα ισχύουν και για κάθε άλλο υποκατάστημα, ανεξάρτητα από το εάν τηρεί λογιστικά βιβλία ή όχι καθώς και για τους αποθηκευτικούς χώρους. Το ένα αντίτυπο της καταστάσεως αυτής θα το φυλάξει το υποκατάστημα και το δεύτερο θα το αποστείλει στο κεντρικό κατάστημα εντός 50ημερών από την λήξη της διαχειριστικής χρήσεως για ενημέρωση του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού ως προς την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως του υποκαταστήματος με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε. κ.τ.λ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση όπου οι άνω καταστάσεις πρέπει να αποσταλούν μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ακολούθως η επιχείρηση θα αποτιμήσει τα απογραφέντα αποθέματα του υποκαταστήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού θα καταχωρηθεί στην κατάσταση (που βρίσκεται στο κεντρικό κατάστημα) η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος αποθέματος.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό κατάστημα λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.²

2.3.3. Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.

² Μόνο με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 3, του άρθρου 6, του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003)

Για το υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί και από τα λογιστικά βιβλία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απευθείας στο

θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό κατάστημα λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (βλέπε προηγούμενη υποσημείωση 2).

2.3.4. Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα.

Σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ.3, Κ.Β.Σ. όταν για το υποκατάστημα ή τον αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα και από τα λογιστικά βιβλία του δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απ' ευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακεκριμένα.

2.4. Απογραφή αποθεμάτων αποθηκευτικών χώρων.

Αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν γίνεται καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο άρθρο 9, παρ.1, του Κ.Β.Σ. αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την φύλαξη – αποθήκευση των αγαθών. Από αυτή την επαγγελματική εγκατάσταση ενεργούνται, στη συνέχεια, μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνο η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για τις παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο – δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος.

Ο χώρος ο οποίος διακρίνεται χωρικά από άλλο π.χ. κεντρικό, υποκατάστημα, αποθήκη, εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία αυτός ο χώρος θεωρείται και ως ξεχωριστός χώρος.

Αποθηκευτικοί χώροι είναι και εκείνοι οι οποίοι βρίσκονται στον ίδιο όροφο οι οποίοι όμως δεν επικοινωνούν μαζί τους.

Το άρθρο 27, παρ.3, Κ.Β.Σ., όπως τροποποιημένη από την παρ.3, του άρθρου 6, του Ν.3052/2002 ισχύει από 1.1.2003 και Υπουργείο Οικονομικών 1060468/31.5.1994, ορίζει ότι εφόσον οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης είναι ένα ενιαίο συγκρότημα χωρίς να παρεμβάλλεται άλλη επιχείρηση, τότε θεωρείται ενιαίος αποθηκευτικός χώρος και δεν απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο.

Επίσης, όταν ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στο ίδιο κτίριο με το κεντρικό κατάστημα και μεταξύ τους επικοινωνούν με είσοδο είτε με σκάλα τότε θεωρούνται ως ενιαίος αποθηκευτικός χώρος και δεν απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο, εάν όμως οι άνω χώροι επικοινωνούν μεταξύ τους με κοινόχρηστους μόνο χώρους (είσοδος, σκάλα) τότε απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο.

Για τους αποθηκευτικούς χώρους που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ισχύουν, ως προς την απογραφή αυτά που αναφέραμε στην παρ. 2.3.3.

Και για τους αποθηκευτικούς χώρους που λειτουργούν σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα ισχύουν, ως προς την απογραφή των αποθεμάτων αυτά που αναφέραμε στην παρ. 2.3.4. Επίσης για τους λοιπούς αποθηκευτικούς χώρους ισχύουν, ως προς την απογραφή των αποθεμάτων αυτά που αναφέραμε στην παρ. 2.2.2 ενώ αυτά που ισχύουν για την απογραφή των αποθεμάτων που βρίσκονται σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων θα μιλήσουμε σε επόμενη παράγραφο αυτού του κεφαλαίου.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Πρέπει να σημειωθεί ότι εφόσον αποδεικνύεται ότι οι αποθηκευτικοί χώροι δεν χρησιμοποιούνται για αποθήκευση εμπορεύσιμων ειδών η επιχείρηση τότε δεν είναι υποχρεωμένη να συντάξει σχετική απογραφή.

2.5. Απογραφή αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους.

Τα αποθέματα τα οποία αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους όπως για π.χ. ως παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κ.λ.π. σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 της αναλυτικής λογιστικής «Αποθέματα». Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδας που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά. Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι όλα τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο.³ Δηλαδή, τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε λόγο παρακολουθούνται πάντοτε σε ιδιαίτερη μερίδα του βιβλίου αποθήκης της έδρας, όπου τηρείται μια μερίδα ανά τρίτο κατ' είδος και ποσότητα, ανεξάρτητα από την εγκατάσταση που αποστέλλει ή παραλαμβάνει τα αγαθά.

Η παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων παρακολουθείται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής γιατί η Γενική Λογιστική δεν μπορεί να τα παρακολουθεί την διακίνηση των αποθεμάτων για οποιαδήποτε αιτία, όπως πωλήσεις, αποστολές σε τρίτους κ.λ.π., ούτε τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής ή του κόστους πωληθέντων. (Ε.ΣΥ.Λ. 146/1993).

Με απόφαση του Σ.τ.Ε. 2179/19825 κρίθηκε ότι τα εμπορεύσιμα στοιχεία που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων πρέπει να απογράφονται διακεκριμένα κατ' αποθηκευτικό χώρο του κάθε τρίτου. Επίσης το ίδιο απαιτεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. όπου στη παρ. 2.2.204 αναφέρει ότι είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Το άρθρο 27, παρ.3 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30 του Ν2753/1999 ισχύει, απαιτεί όπως τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά τρίτο χωρίς να απαιτείται και η καταχώρηση κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας και μόνο με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση.

2.6. Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής αποθεμάτων.

Όταν διαπιστωθεί διαφορά, είτε υπό μορφή ελλείμματος είτε υπό μορφή πλεονάσματος, των αποθεμάτων κατά τις διενεργούμενες περιοδικές πραγματικές απογραφές τους, διαρκούσης της χρήσεως, πρέπει να λογιστικοποιούνται ποσοτικά και κατ' αξία με χρεοπίστωση των λογαριασμών (μερίδες) των αποθηκών και αντίστοιχη χρεοπίστωση των λογαριασμών 97.10.00.00 «Ελλείμματα» της Αναλυτικής Λογιστικής.

Εάν στις μερίδες αποθήκης τηρούνται ιδιαίτερες στήλες ελλειμμάτων και πλεονασμάτων, μπορεί να χρησιμοποιούνται οι στήλες αυτές, και τα ελλείμματα θα καταχωρούνται προσθετικά στο σκέλος της πιστώσεως.

³ Άρθρο 27, παρ.3. Κ.Β.Σ όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9, παρ. 30 του Ν.2753/1999)

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

3.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Το άρθρο 42^ε, παρ. 2, Κωδ. Ν.2190/1920 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 το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.100 αναφέρει ότι στην ομάδα 1 περιλαμβάνεται στο σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μικρότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α) 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. (Λογαριασμοί 10-15).

β) 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 (1) ένα έτος. (Λογαριασμοί 16.00-16.09).

γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι οι υποκείμενες σε τμηματική απόσβεση δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της εταιρίας, την απόκτηση των διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και την επέκταση ή την αναδιοργάνωση της. (Λογαριασμοί 16.10-16.19).

δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες 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. Επίσης 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, και για τη διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, για το σκοπό της χωριστής εμφάνισής τους στους οικείους λογαριασμούς υποχρεώσεων του παθητικού). (Λογαριασμός 18).

3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

3.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου

Όπως έχουμε προαναφέρει στην προηγούμενη παράγραφο ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιήσει για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε πρέπει να είναι μεγαλύτερη από ένα έτος.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Επίσης σε περίπτωση αναπροσαρμογής που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου, (κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση θα

πρέπει να αναφέρεται και να εξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «Διαφορές αναπροσαρμογής».

Τιμή κτήσεως: είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεως κ.λ.π.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Η σύμβαση πώλησης ακινήτου πρέπει να θεωρείται έγκυρη πάντοτε να γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Χωρίς συμβολαιογραφικό έγγραφο και χωρίς να αναγράφεται οποιαδήποτε συμφωνία για την πληρωμή τιμήματος του ακινήτου στο πωλητήριο θεωρούνται άκυρα. Στην τιμή κτήσεως δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων). Τα έξοδα αυτά, καταχωρούνται στα «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

Την τιμή κτήσεως επίσης δεν την προσαυξάνουν οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής: Για να βρούμε το σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής παίρνουμε τον εξής τύπο:

Η τιμή κτήσεως (τιμολογιακή αξία αγοράς) των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγ-
κεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών

Ευρώ χ1

ΠΛΕΟΝ: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

Ευρώ χ2

ΠΛΕΟΝ: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής

Ευρώ χ3

Σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής

Ευρώ Σ

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τις έννοιες των δαπανών (επέκταση ή προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων)

ο **Επέκταση ή προσθήκη:**

▪ Κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

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

ο **Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού:** είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή την βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεως του.

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

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

Στη συνέχεια θα δούμε τις έννοιες των δαπανών, επισκευής και βελτιώσεων με βάση την απόφαση του Σ.τ.Ε.

ο **Δαπάνες συντηρήσεως:** θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση ώστε να παρεμποδίσουν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από την χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου. Οι δαπάνες συντήρησης εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

ο **Δαπάνες επισκευής:** θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία, που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση, στην αρχική καλή τους κατάσταση. Οι δαπάνες επισκευής εκπίπτουν φορολογικά το έτος που πραγματοποιούνται.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- ο Οι δαπάνες βελτίωσης, αποβλέπουν στην επίτευξη ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, δηλαδή στην επαύξηση εν γένει των περιουσιακών της στοιχείων. Οι δαπάνες βελτίωσης δεν αφαιρούνται εξ' ολοκλήρου κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά είναι δεκτικές αποσβέσεως σε πλείονες χρήσεις.

3.3 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου

Υπάρχει εκτενέστερη ανάλυση αυτού του θέματος στο κεφάλαιο I αυτής της εργασίας.

Η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.

Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κ.λ.π) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται ή στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Λογαριασμός 16 – 19).

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

Επίσης, η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσ αυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

Εάν θέλουμε να καταχωρήσουμε την χ αξία ενός ακινήτου και τα χ έξοδα του, και να δείξουμε αν υπόκειται σε αποσβέσεις θα το παρουσιάσουμε ως εξής:

Κωδικός	Λογαριασμός	Αξία	Αποσβέσεις
10	Εδαφικές εκτάσεις		Δεν υπόκειται σε απόσβεση
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
10.00.00	Γήπεδο οδός...αρ...	XXX	
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα		Υπόκειται σε απόσβεση με
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων		βάση τους νόμιμους συντελε-
11.00.00	Κτίριο οδός...αρ...	XXX	Ές
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		Υπόκειται σε απόσβεση
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		(εφάπαξ ή τμηματικά και ισ-
16.14.00	Έξοδα κτήσεως διαμερίσματος οδός...αρ...	XXX	όποσα μέχρι πέντε χρήσεις).

3.4 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων.

Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων βάσει του Ν.2065/1992. Τα πάγια περιουσιακά αποτιμούνται, κατ' αρχάς, στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε (ή στο ιστορικό κόστος). Δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία η αυθαίρετη αναπροσαρμογή του πάγιου ενεργητικού. Προκειμένου να διορθωθούν οι αξίες των παγίων και να εμφανίζονται στους ισολογισμούς με αξίες οι οποίες πλησιάζουν προς τρέχουσες τιμές, ψηφίσθηκαν κατά καιρούς, διάφοροι νόμοι οι οποίοι επέτρεψαν την αναπροσαρμογή παγίων.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του πάγιου ενεργητικού δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή του νόμου αυτού, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή, που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση, αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής».

Από την άνω διάταξη προκύπτει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Ως εκ τούτου, εκτός από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων *

που έγιναν τα τελευταία χρόνια στην χώρα μας και των μηχανημάτων ^{4*}, καμία άλλη αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων (ασώματων, ενσώματων και συμμετοχών), δεν επιτρέπεται να γίνει.

Εάν η επιχείρηση αυθαιρέτως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της, τότε, εκτός από το γεγονός ότι συνάσσει τις μη νόμιμες οικονομικές καταστάσεις, η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων (κυρίως των ακινήτων) που γίνεται με βάση τις ειδικές διατάξεις (άρθρο 20 έως 27 Ν.2065/1992) έχει ως στόχο τη διόρθωση λόγω πληθωρισμού της υποτιμημένης αξίας των παγίων όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρίας.

Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευτεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης, ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίηση αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκύρως μόνο αν προβλέπεται από τον νόμο.

Η άνω κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποτελεί πραγματική αύξηση κεφαλαίου της επιχείρησης, η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργεια της χωρίς νέες εισφορές των ιδιοκτητών (μετόχων – εταίρων), αλλά με κάλυψη του σχετικού ποσού από την πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους μετόχους ή εταίρους, που αποφασίζουν στη γενική συνέλευση για την άνω κεφαλαιοποίηση.

Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων γενικά, δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και γι' αυτό δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά καταχωρείται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Τέλος πρέπει να σημειώσουμε ότι οι επιχειρήσεις που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Σύμφωνα με το Ν.2065/1992 και την παρ. 3 αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που ορίζονται στον ανωτέρω νόμο είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Ειδικά για την αναπροσαρμογή του έτους 2000 της αξίας των ακινήτων ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Από την άλλη στο δεύτερο εδάφιο αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτήν με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από τον ανωτέρω νόμο, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία, αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

Χρόνος κτήσεως ακινήτων	Συντελεστής αναπροσαρμογής αξίας	
	Γηπέδων	Κτιρίων
Μέχρι 31-12-1999	1,45	1,35
Το έτος 2000	1,4	1,35
Το έτος 2001	1,35	1,3
Το έτος 2002	1,3	1,25

^{4*} Οι διατάξεις που έχουν γίνει είναι οι εξής: Α.Ν. 148/1967, Ν.542/1977, Ν.1249/1982 της απόφασης του Υπ. Οικ. Ε.2665/1988 του άρθρου 20 του Ν.2065/1992, του άρθρου 28 του Ν.3091/2002 και των μηχανημάτων που έγινε με τις διατάξεις του Ν.1731/1987.

Το έτος 2003	1,25	1,2
Το έτος 2004	-	-

Αναπροσαρμογή ακινήτων βάσει του άρθρου 15 του Ν.3229/2004: Οι ασφαλιστικές, οι τραπεζικές και οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Ανώνυμες Εταιρίες κι οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις των Δ.Λ.Π. στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30/12/2003. Το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια στο όνομα του νομικού προσώπου με την προϋπόθεση ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται απ' ευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό και με προσρισμό το συμφηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση των μετοχών Α.Ε., ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της Α.Ε., στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής, όπως ορίζεται στην περίπτωση β της παρ. 6 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν.2190/1920. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν.2238/1994, μέσα στο 1^ο δεκαπενθήμερο του επόμενου μηνά από την έγκριση του ισολογισμού από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τον υπολογαριασμό των φορολογητέων εσόδων της. Στην περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου πιο πάνω αποθεματικού, θα φορολογείται αυτή με βάση τις γενικές διατάξεις.

Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία αναπροσαρμογής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004 ως αξία πώλησης για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που προέκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτή.

Γενικά περί του φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής των ακινήτων. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2065/1992 καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της υπεραξίας που υπόκειται σε φόρο, ο συντελεστής φορολογίας της υπεραξίας, όπως και το υποκείμενο στην καταβολή του φόρου υπεραξίας. Επίσης με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002 το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2%.

Ο φόρος στην υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της επιχείρησης, δεν αποτελεί φόρο επί της περιουσίας της επιχείρησης, αλλά φόρο επί της υπεραξίας των ακινήτων της, η οποία υπεραξία θεωρείται εισόδημα. Δηλαδή ο φόρος επί της υπεραξίας ακινήτων είναι ένας φόρος εισοδήματος.

Η φορολογική πρακτική δέχεται ότι, στην περίπτωση που δεν υπάρχει ρητή διάταξη που να απαλλάσσει την υπεραξία από αναπροσαρμογή των ισολογισμών, η υπεραξία αυτή θα υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3.ζ του Ν. 2238/1994 θεωρούμενη ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Εάν το σχετικό με την αναπροσαρμογή νομοθέτημα υποβάλλει σε φόρο την υπεραξία παγίου κεφαλαίου, θα ισχύσει ο φόρος του ειδικού νομοθετήματος. Εάν όμως η επιχείρηση εφαρμόσει συντελεστή αναπροσαρμογής μεγαλύτερο από το νόμιμο συντελεστή, τότε, σύμφωνα με τη νομολογία γεννάται το ζήτημα αν υπαχθεί η υπεραξία σε φόρο κατά το άρθρο 28 παρ. 3ζ του Ν. 2238/1994 για τη διαφορά που αντιστοιχεί στο ποσό υπέρβασης του συντελεστή αναπροσαρμογής.

Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος και δεν εκπίπτει φορολογικά ως δαπάνη. Κατά τη γνώμη μας, ο άνω φόρος εισοδήματος είναι εταιρικό βάρος το οποίο με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν βαρύνει το λειτουργικό κόστος, δηλαδή δεν

διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσεως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως αλλά από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Συνεπώς πρέπει να εμφανισθεί αρχικά στο λογαριασμό 63.00.02 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος - φόρος υπεραξίας άρθρου 24 Ν. 2065/1992 ή φόρος υπεραξίας άρθρου 15, Ν. 3229/2004» και στη συνέχεια (στο τέλος της χρήσεως) να μεταφερθεί στο λογαριασμό 88.09 «Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου». Σημειώνεται ότι το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, συστήνει όπως ο φόρος αυτός καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.11 «Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων».

3.5 Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί, σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαθαν να υπάρχουν (άρθρο 43, παρ. 5, περ. ε, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι άνω προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα - οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Συνεπώς, οι εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους, επειδή προσδίδουν αξία σε αυτά. Όταν, όμως, για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Προβλέψεις απαξίωσης και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 περ. 10 και 11).

3.6 Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων

3.6.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Το Ελληνικό Λογιστικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην παράγραφο 2.2.102 καθορίζει τους εννοιολογικούς προσδιορισμούς των αποσβέσεων, τους οποίους θα αναπτύξουμε εν συντομία παρακάτω.

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 καθεμά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντίπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος, κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο, το οποίο αναμένεται να επιτύχει η

οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε 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, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

3.6.2 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενεργούνται κάθε χρόνο από τις επιχειρήσεις με βάση τις αρχές που καθορίζει το λογιστικό δίκαιο, δηλαδή ο εμπορικός νόμος, ο φορολογικός νόμος και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με εξαίρεση τη μέθοδο αποσβέσεως, όπου ο φορολογικός νόμος επιτρέπει μόνο για τα μηχανήματα τη διενέργεια αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο, οι υπόλοιπες αρχές είναι κοινές στο λογιστικό δίκαιο.

Οι γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων παρατίθενται στο παράρτημα της εργασίας αυτής.

3.6.3 Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος είναι υποχρεωτική.

Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπιζόμενους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 9).

Την ίδια αρχή δέχεται και ο εμπορικός νόμος: «Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Ο λογισμός των αποσβέσεων είναι ανεξάρτητος από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ', εδάφιο τρίτο, Κωδ. Ν. 2190/1920γ2).

Αντιθέτως, ο φορολογικός νόμος ανέφερε ότι για τους ισολογισμούς που συντάσσονται από 30.6.1992 έως 30.12.1997 η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων ήταν προαιρετική (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση από το Ν. 2556/1997).

Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν υπολόγισαν σε κάποια διαχειριστική χρήση από 30.6.1992 έως 30.12.1997 αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά στοιχεία τους ή και σε όλα, και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσεως αυτών, διατηρούν το δικαίωμα να διενεργήσουν αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις αλλά όχι σωρευτικά.

Αν η επιχείρηση υπολόγισε από 30.6.1992 έως 30.12.1997 αποσβέσεις με συντελεστές μικρότερους από τους προβλεπόμενους από την ισχύουσα νομοθεσία (Π.Δ. 88/1973 κ.λπ.) τότε:

α) Πρέπει να χρησιμοποίησε τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης για όλα τα πάγια, περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία (π.χ. κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.).

β) Δεν μπορεί τη διαφορά αποσβέσεων που δεν ενήργησε σε ένα έτος να τη μεταφέρει στο επόμενο έτος και να τη διενεργήσει σωρευτικά. (Υπουργείο Οικονομικών 1018050/πολ. 1042/1993, Λογιστής 1993, σελ. 674).

Με το φορολογικό νόμο 2556/1997, που ισχύει για τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που κλείνουν μετά τις 30.12.1997, η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων των

παγίων είναι υποχρεωτική. Το ίδιο επανέλαβε ο Ν. 3091/2002 και το Π.Δ. 299/ 2003 για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που διενεργήσουν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ενώ εάν δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις γι' αυτά με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή, θα χάσουν το δικαίωμα, όπως το ποσό της απόσβεσης που αναλογεί για τη χρήση αυτή (ολόκληρο ή διαφορά) εκπεσθεί στις επόμενες χρήσεις (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994, άρθρο 1, παρ. 2, Π.Δ. 100/1998 Υπ. Οικ. 1076433/πολ 1184/1998).

3.6.4 Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους νόμιμους συντελεστές.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 7).

Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.2.102, περ. 8).

Για το θέμα αυτό ο εμπορικός νόμος αναφέρει (άρθρο 43, παρ. 5, περ. δ', εδάφιο πρώτο Κωδ. Ν. 2190/1920) ότι η απόσβεση κάθε πάγιου είναι ανάλογη της ετησίας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση

Τέλος ο φορολογικός νόμος αναφέρει ότι τα ποσοστά αποσβέσεων που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις καθορίζονται από τις διατάξεις Π.Δ. όπως τούτο ισχύει κάθε φορά (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994). Με το Π.Δ. 299/2003(3) καθορίστηκαν τα ποσοστά αποσβέσεων της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αποκτούνται από τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αν αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά την 1.1.2003 (Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003). Δηλαδή από 1.1.2003 για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιήσουν για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, και από 1.1.2005 μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω στοιχείων (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5, παρ. 6, Ν. 3091/2002) και το άρθρο 9, παρ. 7, του Ν. 3296/2004). Δεν έχουν, όμως, τη δυνατότητα για ορισμένα πάγια της ίδιας κατηγορίας να χρησιμοποιήσουν τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και για τα υπόλοιπα πάγια τον ανώτερο. Οι ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης καθορίστηκαν με το Π.Δ. 299/2003. Η χρησιμοποίηση ενός εκ των δύο συντελεστών ή οποιουδήποτε άλλου ενδιάμεσου μεταξύ αυτών συντελεστή είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης πλην, όμως, ο συντελεστής που θα επιλεγεί κατά την πρώτη εφαρμογή, θα ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και θα αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία μέχρι την πλήρη απόσβεσή τους. Ως κατηγορία πάγιων περιουσιακών στοιχείων νοείται η τελευταία υπό διάκριση αυτών όπως ορίζεται στο Π.Δ. 299/2003. Αν, όμως, στη συνέχεια η επιχείρηση σε επόμενη χρήση αποκτήσει νέο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε διατηρεί γι' αυτό το δικαίωμα επιλογής του μειωμένου ή υψηλού συντελεστή απόσβεσης.

Στο παράρτημα αυτής της εργασίας θα βρούμε αναλυτικά το Π.Δ. Υπ' αρ. 299/2003 «καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης».

3.6.5 Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 12).

Την αρχή αυτή δέχεται και ο εμπορικός νόμος όπου αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων (άρθρο 42ε, παρ. 7, εδάφιο πρώτο, Κωδ. Ν. 219011920).

Ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι αποσβέσεις που έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση (άρθρο 31, παρ. 1, περ. στ', Ν. 2238/1994).

Επίσης, στο άρθρο 31 (παρ. 14) του Ν. 2238/1994 αναφέρεται ότι οι εκπτώσεις των εξόδων που περιγράφονται στο άρθρο 31 ενεργούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

3.6.6 Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.103. προβλέπεται ότι για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κ.λπ. βαθμού).

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει στο άρθρο 27 παρ. 4, ότι για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον:

- α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- β) οι αποσβέσεις του και
- γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί «θεωρημένα μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων» τα πάγια μπορεί να τα καταχωρεί στην απογραφή κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Σημειώνεται ότι από 1.1.2003 καταργήθηκε η θεώρηση του μητρώου παγίων.

3.6.7 Μεταβολές παγίων στοιχείων

3.6.8 Αναφορά στο προσάρτημα

Το άρθρο 42^ε, παρ.8, του Κωδ. Ν.2120 αναφέρει τα εξής:

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

Σε περίπτωση που κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής της παραγράφου ανακύβουν δυσκολίες στη συγκέντρωση των δεδομένων της παραπάνω ανάλυσης, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσης ή κόστους ιδιοκατασκευής η αναπόσβεστη αξία των στοιχείων αυτών κατά την έναρξη της χρήσης, με την προϋπόθεση ότι θα γίνεται σχετική διευκρίνιση στο προσάρτημα.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα έξοδα εγκατάστασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΑ

4.1. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.

Ο εμπορικός νόμος 2190/1920, στο άρθρο 42^ε παρ. 9, αναφέρει ότι τα εμπράγματα δικαιώματα της εταιρείας σε ακίνητα απεικονίζεται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Εμπράγματα δικαιώματα είναι εκείνα που για την απόλαυσή τους παρέχουν στο δικαιούχο άμεση και απόλυτη εξουσία επί του πράγματος που στρέφεται κατά παντός. Τα εμπράγματα δικαιώματα είναι ορισμένα από το νόμο⁵ και είναι η κυριότητα, οι οδηγίες, το ένα χέρι και υποθήκη. Το ενέχυρο συνίσταται σε κινητά ενώ τα υπόλοιπα εμπράγματα δικαιώματα σε ακίνητα. Τα εμπράγματα δικαιώματα σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς τάξεως. (Τα ποσά των λογαριασμών τάξεως αποτελούν ιδιαίτερο άθροισμα το οποίο δεν προστίθεται στα συνολικά αθροίσματα των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού).

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. οι λογαριασμοί εμφανίζονται με την εξής μορφή στο λογιστικό σχέδιο:

Κωδικός	Λογαριασμός
02	Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών
06	Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

Στους άνω λογαριασμούς παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και εμπράγματες ασφάλειες που η οικονομική μονάδα παραχωρεί σε πιστωτές της για εξασφάλιση υποχρεώσεων της και καλής εκτελέσεως από αυτή συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς [(λογαριασμοί 02.00 έως και 02.09),(αξίζει να σημειώσουμε ότι ο λογαριασμός 02 συνλειτουργεί μόνο με τον λογαριασμό 06)].

Ο εμπορικός Νόμος 2190/1920 και στο άρθρο 42ε παρ.11, μας πληροφορεί ότι γίνεται ανάλυση των άνω εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών στο προσάρτημα. Συγκεκριμένα οι εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις της αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα, με ιδιαίτερη μνεία των εμπράγματων ασφαλειών που χορηγήθηκαν υπέρ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Επίσης στο ίδιο άρθρο που προαναφέραμε και στην παρ. 9, γίνεται παρουσίαση και για κάθε μορφή εγγυήσεις που χορηγήθηκε από την εταιρεία.

Τα εμπράγματα δικαιώματα της κυριότητας και των δουλειών σε ακίνητα παρακολουθούνται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Οι δουλείες διακρίνονται σε προσωπικές και πραγματικές.

Στην έννοια των πραγματικών δουλειών περιλαμβάνονται: η δουλεία οδού, η δουλεία διοχετεύσεως ή αποχετεύσεως ή αντλήσεως ύδατος, ή ποτισμού θρεμμάτων του δεσπόζοντος,

ή βοσκής ή ξυλεύσεως η δουλεία εκπομπής εις το δουλεύον του ύδατος της στέγης του δεσπόζοντος, ή δουλεία εξωστού ή πρόστεγου επί του δουλεύοντος ή στηρίζεως της οικοδομής επί του γειτονικού κτιρίου ή δουλεία υπονόμου ή του υψούν ή του μη εμποδίζειν το φως ή τη θέα του δεσπόζοντος (άρθρο 1120 του Α.Κ.)

Στην έννοια των προσωπικών δουλειών περιλαμβάνονται: η επικαρπία (ορισμένου ή αορίστου χρόνου) και η οίκηση.

Ο φορολογικός νόμος 2238/1994, στο άρθρο 21, παρ.1, περ.ε, θεωρεί ως εισόδημα από οικοδομές το αντάλλαγμα που αποκτά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από τη

⁵ 973 άρθρο του Αστικού Κώδικα

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

μεταβίβαση, λόγω επαχθούς αιτίας, του δικαιώματός του επικαρπίας, για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ Η ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙ ΓΗΠΕΔΩΝ Η ΤΡΙΤΩΝ

5.1 Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος και λογιστική απεικόνιση στα βιβλία του μισθωτή και της εκμισθώτριας επιχείρησης.

Η ανέγερση οικοδομής πάνω σε ξένο έδαφος (έδαφος κυριότητας τρίτου) έχει λάβει τα τελευταία χρόνια μεγάλη έκταση.

Πρόκειται για τις περιπτώσεις που ο ιδιοκτήτης του γηπέδου παραχωρεί σ' ένα τρίτο το δικαίωμα να ανεγείρει οικοδομή πάνω στο οικόπεδο με τους εξής όρους:

- ο Ο τρίτος εκμεταλλεύει την οικοδομή και να καρπωθεί τις ωφέλειες της για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα.
- ο Μετά την πάροδο του χρονικού διαστήματος η οικοδομή θα περιέλθει στον ιδιοκτήτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης:
 - είτε με αποζημίωση της αξίας των κτισμάτων
 - είτε δίχως αποζημίωση της αξίας των κτισμάτων
 - είτε ο μισθωτός να παραλάβει τα υλικά και να παραδώσει το γήπεδο στον ιδιοκτήτη του γηπέδου ασκέπαστο.

Στην πιο πάνω περίπτωση έχουμε:

- Παραχώρηση εδάφους από μέρος του ιδιοκτήτη του γηπέδου, και
- Ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή (ή επιφανειούχο) και εκμετάλλευση της από αυτόν.

Εκτός από την άνω παραχώρηση σε επιχείρηση του δικαιώματος ανέγερσης οικοδομής ή τεχνικού έργου σε γήπεδο ή οικόπεδο επί του οποίου η επιχείρηση δεν έχει την κυριότητα, μπορεί η επιχείρηση (μισθωτής) να κατασκευάσει προσθήκες και βελτιώσεις επί ακινήτων τρίτου, όπως επίσης μπορεί να προβεί σε εργασίες διαρρυθμίσεως μισθίου ακινήτου (γραφείου, καταστήματος κ.λ.π.). Η επιχείρηση που κατασκευάζει κτίριο ή τεχνικό έργο σε γήπεδο ή οικόπεδο τρίτου θα παρακολουθήσει το κόστος ανεγέρσεως του κτιρίου ή του τεχνικού έργου σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15.01 «Κτίρια – Εγκαταστάσεως Κτιρίων – Τεχνικά Έργα υπό εκτέλεση». Όταν ολοκληρωθεί το κόστος κατασκευής των κτιρίων ή των τεχνικών έργων τότε μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς παγίων (11.07, 11.08, 11.09).

Κωδικός

Λογαριασμός

11.07	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε γήπεδα τρίτων
11.08	Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών σε γήπεδα τρίτων
11.09	Λοιπά τεχνικά έργα σε γήπεδα τρίτων
11.10	Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων

Στους άνω λογαριασμούς παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η οικονομική μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για 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. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται:

- α) το κόστος ανέγερσης κτιρίων και τεχνικών έργων,
- β) το κόστος διαμορφώσεων, βελτιώσεων και προσθηκών πάνω σε κτίρια και τεχνικά έργα και
- γ) τα έξω διαμόρφωσης εδαφικών εκτάσεων.

Τα έξοδα διαμορφώσεως των χωρών του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως».

Τα προαναφερόμενα είναι αυτά που παρουσιάζεται στα βιβλία του μισθωτή ενώ αντίθετα οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εκμισθώτριας επιχειρήσεως έχουν ως εξής:

Στην περίπτωση που ο μισθωτής παραδίδει στον εκμισθωτή το οικοπέδο μαζί με τα ανεγερθέντα πάνω σ' αυτό κτίσματα, τεχνικά έργα κ.λ.π., ο εκμισθωτής (ο κύριος δηλαδή του οικοπέδου) με σκοπό να εμφανίσει στα βιβλία του και στις οικονομικές καταστάσεις την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του, σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 2 του Κωδ. Ν.2190/1920 θα πρέπει να καταχωρήσει στα βιβλία του την πραγματική αξία των κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λ.π., που περιέχονται σε αυτόν άνευ ανταλλάγματος με βάση αξιόπιστη εκτίμηση της πραγματικής αξίας και να πιστώσει με το ποσό της αξίας αυτής τον ειδικό λογαριασμό αποθεματικού αναπροσαρμογής 41.96 «Αποθεματικό από αξία κτιρίων, τεχνικών έργων κ.λ.π.» αποκτώμενων άνευ ανταλλάγματος από εκμισθωτή ακινήτου στο οποίο ανεγέρθηκαν άνευ ανταλλάγματος.

Ορισμένοι προτείνουν όπως η ιδιοκτήτρια του γηπέδου εκμισθώτρια επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία της το κόστος κατασκευής του κτιρίου ή τεχνικού έργου το οποίο ο μισθωτής ανήγειρε στο άνω γήπεδο ή οικοπέδο.

Με βάση τα στοιχεία τα οποία ο μισθωτής πρέπει να χορηγήσει στον εκμισθωτή έχουμε την εξής λογιστική εγγραφή:

			//										
11				ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ									
				ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ					X	X	X		
11	.07			Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων									
				σε ακίνητα τρίτων									
11	.07.	.00		Κτίσματα επί του οικοπέδου οδ.									
				αρ. ανεγερθέντα από τον									
				μισθωτή		X	X	X					
56				ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ							X	X	X
56	.00			Έσοδα επομένων χρήσεων									
56	.00.	.00		Έσοδα από κτίσματα που κατα-									
				σκευάστηκαν από τρίτο επί									
				γηπέδου μας		X	X	X					
				Έσοδα από βιομηχανοστάσιο									
				που κατασκευάστηκε από το									
				μισθωτή ... επί γηπέδου οδός...									
				αρ. ... & τα οποία θα περιέλθουν									
				στην κατοχή μας μετά από 20									
				έτη χωρίς καταβολή αποζη-									
				μίωσης									
				//									

Η παραπάνω λογιστική εγγραφή προτείνεται επειδή η επέκταση της κυριότητας του εκμισθωτή επί των κτισμάτων που κατασκεύασε ο μισθωτής είναι εκ του νόμου δεδομένη καθώς τα ακίνητα που κατασκευάστηκαν επί οικοπέδων ιδιοκτησίας τρίτων δεν ανήκουν στην κυριότητα των επιχειρήσεων που τα κατασκεύασαν, αλλά στον κύριο του εδάφους.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι τα άνω οικοδομήματα μετά των εγκαταστάσεών τους για παράδειγμα βιομηχανοστάσια θα περιέλθουν στην κατοχή του εκμισθωτή βάσει συμβάσεως πρόβλεψης μετά από τη λήξη της μισθώσεως ου οικοπέδου (ή μισθώσεως ασκεπούς χώρου) οπότε ο εκμισθωτής μπορεί να καταρτίσει νέα μίσθωση του οικοπέδου μετά των επ' αυτού και δυνάμει της ως άνω αρχικής μίσθωσης περιελθουσών σε αυτόν εγκαταστάσεών.

Η άνω λογιστική εγγραφή δεν θα πρέπει να γίνεται κατά το χρόνο που ο μισθωτής κατασκεύασε το κτίριο ή το τεχνικό έργο επί του γηπέδου ή οικοπέδου αλλά μετά τη λήξη της συμβάσεως μίσθωσης ασκεπούς χώρου, είτε με αποζημίωση της αξίας είτε και δίχως αποζημίωση.

Στην περίπτωση που ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου καταχωρήσει την άνω λογιστική εγγραφή στα βιβλία του, τότε στο τέλος της χρήσεως θα πρέπει να καταχωρήσει και τις εξής λογιστικές εγγραφές:

α) Από το μεταβατικό λογαριασμό 56.00.00 «Έσοδα από κτίσματα που κατασκευάστηκαν από τρίτο επί γηπέδου μας» στα «έσοδα της κλειόμενης χρήσεως» το ποσό που αναλογεί.

β) Θα πρέπει να υπολογιστούν αποσβέσεις στα κτίσματα βάσει των νομίμων συντελεστών.

Το Συμβούλιο της επικρατείας έκρινε ότι στο άρθρο 21 του Ν.2238/1994 ορίζεται ρητά ο τρόπος προσδιορισμού της θεωρημένης κατά το νόμο ως εισοδήματος από οικοδομές αξίας της ανεγειρόμενης από το μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή οικοδομής και δεν προβλέπει τη διενέργεια επί της αξίας αυτής αποσβέσεων κατά το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και τα κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθέντα διατάγματα, τα οποία αφορούν τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους εμπορικής επιχείρησης και όχι την εξεύρεση του εισοδήματος από οικοδομές. Άλλωστε τα δικαστήρια (Διοικ. Πρωτ. Αθηνών 3700/1994) έκριναν ότι η διάταξη του άρθρου αυτού η οποία ορίζει ότι οι εκπτώσεις ενεργούνται μόνο εφόσον αναγράφονταν στα βιβλία της επιχείρησης, αναφέρεται στον επιχειρηματία ο οποίος χρησιμοποιεί ακίνητα που ανήκουν σε αυτόν για την άσκηση από τον ίδιο της επιχείρησης.

5.2 Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού (ή αποσβέσεις κτιρίων ή τεχνικών έργων σε γήπεδα ή οικόπεδα τρίτων)

Πλέον είναι σύνηθες οι περιπτώσεις όπου παραχωρείται με σύμβαση σε ορισμένες επιχειρήσεις το προνόμιο της κατασκευής και αποκλειστικής εκμεταλλεύσεως διαφόρων έργων, για ορισμένο χρόνο, μετά την πάροδο του οποίου οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχείρησης θα περιέλθουν στον παραχωρήσαντα το προνόμιο χωρίς καμία αποζημίωση.

Η ανάδοχος επιχείρηση, για να αποκαταστήσει τη ζημιά την οποία θα υφίσταται από την απώλεια του κεφαλαίου της, αφού οι εγκαταστάσεις της σε γήπεδα ή οικόπεδα τρίτων θα περιέλθουν μετά πάροδο ορισμένου χρόνου σε τρίτους χωρίς καμία αποζημίωση, πρέπει κάθε χρόνο, βάσει των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, να σχηματίζει «αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού το οποίο βάσει συμβάσεως θα περιέλθει σε τρίτους», ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών στην ανάδοχο επιχείρηση.

Ο όρος «αποθεματικό» από τον φορολογικό νόμο χρησιμοποιείται καταχραστικάς αφού το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζει ως αποθεματικό τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί με το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, επίσης στην κατηγορία των αποθεματικών κατατάσσεται και η διαφορά από έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο.

Όπως καθορίζεται από το Ε.Γ.Α.Σ. το αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού προσομοιάζει περισσότερο με την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για αυτά αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής απόσβεσης προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησής τους δεν θα είναι μικρότερος από τον συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία.

Από την άλλη ο φορολογικός νόμος 2238/1994 δεν αναγνωρίζει κατ' αρχήν, αποσβέσεις σε ακίνητα τρίτων. Τη ζημιά την οποία υφίστανται οι επιχειρήσεις, επειδή περιουσιακά στοιχεία τους τα οποία βρίσκονται σε γήπεδα τρίτων ή οικόπεδα τρίτων θα περιέλθουν βάσει συμβάσεως μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα στο Δημόσιο ή σε τρίτους, έχουν δικαίωμα βάση τη διάταξη του άρθρου 31 του αναφερόμενου νόμου να την εκπέσουν φορολογικά.

Σύμφωνα με όσα έχουν προαναφερθεί προκειμένου για ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία η επιχείρηση έχει κατασκευάσει με δαπάνες της σε γήπεδο ή οικόπεδο τρίτου, αναγνωρίζεται προς φορολογική έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ποσό ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των κτισμάτων με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση πρόκειται να εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους τούτο αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους.

Τα «αποθεματικά προς αποκατάσταση ενεργητικού» προορίζονται για αποκατάσταση της ζημίας που θα προξενηθεί στον επιχειρηματία από το ότι, τα πάγια στοιχεία θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους μετά τη λήξη της συμβάσεως και γι' αυτό απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

Εφόσον ματαιωθεί ο προορισμός του αποθεματικού, το αποθεματικό μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία έγινε ματαίωση και σ' αυτήν φορολογείται.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Στην περίπτωση που η επιχείρηση το μη χρησιμοποιηθέν αποθεματικό ο μεταφέρει σε πίστωση του λογαριασμού αποσβέσεων παγίων τα οποία παραμένουν στην κυριότητα τους τότε η μεταφορά αυτή θεωρείται ως χρησιμοποίηση του αποθεματικού που φορολογείται.

Τα αποθεματικά τα οποία δημιουργούνται από τις επιχειρήσεις προς αποκατάσταση της ζημιάς, που θα επέλθει στον επιχειρηματία μετά τη λήξη της σύμβασης περιελεύσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στο Δημόσιο ή σε τρίτους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Στην περίπτωση που ματαιωθεί ο προορισμός του αποθεματικού, το αποθεματικό μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσης κατά την οποία έγινε η ματαίωση και σε αυτήν φορολογείται. Επίσης αν η επιχείρηση το μη χρησιμοποιηθέν αποθεματικό το μεταφέρει σε πίστωση του λογαριασμού αποσβέσεων παγίων τα οποία παραμένουν στην κυριότητα τους, τότε η μεταφορά αυτή θεωρείται ως χρησιμοποίηση του αποθεματικού και φορολογείται.

Το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά κάθε χρόνο ως «αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού» δεν μπορεί να υπερβαίνει το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία θα περιέλθουν μετά τη λήξη της συμβάσεως στο Δημόσιο ή σε τρίτους δια του χρόνου της διάρκειας της συμβάσεως, αυτό προκύπτει από τον εξής τύπο:

ΑΞΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

«ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ» = -----

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

Μετά τη λήξη της σύμβασης δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση κανένα άλλο ποσό. Επίσης στην περίπτωση που η ανάδοχος επιχείρηση εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους τούτο αφαιρείται από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο διαιρείται. Πρέπει να σημειώσουμε ότι για το σχηματισμό του αποθεματικού προς αποκατάσταση ενεργητικού λαμβάνεται υπόψιν ο αριθμός των ετών, τα οποία ορίζονται από την σύμβαση μισθώσεως ως χρόνος κατ' αρχήν διάρκειας αυτής και δεν προστίθενται ο χρόνος που δεν έχει προβλεφθεί για ανανέωση της συμβάσεως.

Όσο αφορά την κατασκευή προσθηκών και βελτιώσεων επί ακινήτων τρίτων σύμφωνα με το άρθρο 31 του φορολογικού νόμου προκύπτει ότι το αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού το σχηματίζουν οι επιχειρήσεις οι οποίες ανήγειραν ή κατασκεύασαν γήπεδο ή τεχνικό έργο σε γήπεδο ή οικόπεδο τρίτου και όχι σε επιχειρήσεις που προβαίνουν σε προσθήκες ή βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα τρίτων. Οι επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα να αποσβένουν την αξία των άνω προσθηκών και βελτιώσεων βάσει της διάρκειας της μισθώσεως με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο (οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως ακινήτων τρίτων δεν θεωρούνται από την νομοθεσία του Φ.Π.Α. ως επενδυτικά αγαθά).

Τα έξοδα διαμορφώσεως των χώρων του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως». Τα άνω έξοδα αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέρα της πενταετίας.

5.3 Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου.

Η παραχώρηση του εδάφους από τον ιδιοκτήτη του γηπέδου και η ανέγερση οικοδομής και εκμετάλλευση της από εκείνον που παραχωρήθηκε το γήπεδο, δηλαδή τον επιφανειούχο ή μισθωτή, δημιουργεί φορολογικές υποχρεώσεις στον ιδιοκτήτη (ή εκμισθωτή) του γηπέδου ή οικοπέδου.

Ο ιδιοκτήτης του εδάφους φορολογείται:

- ο Με το ετήσιο μίσθωμα που καταβάλλει σε αυτόν ο μισθωτής ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση του εδάφους.

- ο Για την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή στο γήπεδο του εκμισθωτή αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Όλα αυτά εφαρμόζονται ανάλογα και για τις βελτιώσεις ή

επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά την λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

Στην περίπτωση ανέγερσης οικοδομής σε γήπεδο τρίτου, το ετήσιο μίσθωμα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που απομένει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή.

Εάν η οικοδομή δεν ανεγερθεί αμέσως από το πρώτο έτος της διάρκειας της σύμβασης, αλλά αργότερα, τότε η αξία της οικοδομής θα διαιρεθεί με τον αριθμό των ετών που υπολείπονται μέχρι τη λήξη της συμβάσεως.

Στην περίπτωση που «λυθεί» πρόωρα η μίσθωση τότε η αξία της οικοδομής διαιρείται με τον αριθμό των ετών που πραγματικά διήρκεσε η μίσθωση. Αυτός που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από οικοδομές είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση.

5.4 Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.

Τα ακίνητα χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταίρων ή τρίτων δεν υπόκεινται στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του Ν.2065/1992.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

(Άυλα πάγια στοιχεία)

6.1 Γενικά περί των ασώματων ακινητοποιήσεων ή άυλων πάγιων στοιχείων.

Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία), είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και φυσικά να είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται σε:

- ⇒ *Δικαιώματα*, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.
- ⇒ *Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις*, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της “υπεραξίας” ή “φήμης και πελατείας” (goodwill) της επιχείρησης και τα οποία προσδίδουν στην επιχείρηση που λειτουργεί παραγωγικά, συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Στους παραπάνω λογαριασμούς 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. Αντιθέτως δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης των δικαιωμάτων, οι επιστημονικές και τεχνικές συμβουλές που παρέχονται στο Δημόσιο ή και σε τρίτους καθώς και οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

6.2 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία, που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Περίοδος αποσβέσεως. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας το υπουργείο οικονομικών έγκρινε ότι η δαπάνη εμπορικού σήματος, επειδή συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος από την επιχείρηση για περισσότερες από μια διαχειριστικές χρήσεις, αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με την έναρξη από το μήνα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή χρήση του σήματος.

Σύμφωνα με τις απόψεις του Υπ. Οικ., όπως διατυπώνονται στο άνω έγγραφο καθώς και στο έγγραφο 109786/94 και οι αποσβέσεις της πρώτης χρήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνονται από το μήνα που άρχισε η χρησιμοποίησή τους, δηλαδή γίνονται με δωδεκατημόρια.

Σε περίπτωση ολοκληρώσεως της απόσβεσης της αξίας κτήσεων άυλων πάγιων στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτού εξισώνονται.

Επίσης σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεως του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

6.3 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Στο λογαριασμό 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 «Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» και μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου (για εισαγωγή στο εξωτερικό) πιστώνεται ο 15.09 στη χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11 – 14 και 16).

6.4 Πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση πώλησεως άυλου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν τα εξής:

- Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού π.χ. του μαχηνήματος, καταχωρείται το τίμημα πώλησης και στη χρέωση του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως.

- Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.

- Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις και μεταφορές μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «Ζημίες από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημιά, ή στο λογαριασμό 81.03.02 «κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

Ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση μηχανημάτων: κατά ρητή διάταξη του νόμου θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς το κέρδος ή ωφέλεια, που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος. Ο φορολογικός νόμος αναφέρει τα εξής δικαιώματα:

- Δικαίωμα μίσθωσης ή υπομίσθωσης,
- Δικαίωμα προνομίου,
- Δικαίωμα ευρεσιτεχνίας,
- Δικαίωμα άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας δημόσιας χρήσεως και,
- Η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα, η οποία εξομοιούται με εκχώρηση.

Ο όρος «παραχώρηση χρήσης» είναι διάφορος από την «εκχώρηση χρήσης» για παράδειγμα εάν μια επιχείρηση παραχωρήσει σε μια άλλη τη χρήση σήματος έναντι ανταλλάγματος τότε δεν οφείλεται ο αυτοτελής φόρος 20% επειδή η επιχείρηση παραμένει, κύρια και νομής του ανωτέρω άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η ωφέλεια που προκύπτει, όταν εκχωρούνται αυτά τα δικαιώματα, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαίωμα ή προνόμιο συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 13 παρ.1 του φορολογικού νόμου 2238/1994.

Το Υπ. Οικ. Έκρινε ότι εάν διακοπούν οι εργασίες μιας επιχείρησης και στα κενά γραφεία εγκατασταθεί μια νέα τότε εάν η αρχική συνεχίζει να λειτουργεί με τους αρχικούς φορείς σε κοντινά γραφεία και δεν έχει μεταβιβάσει στη νέα κανένα δικαίωμα συναφές με την άσκηση του αντικειμένου εργασιών δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 υπό την προϋπόθεση ότι για την άνω μετεγκατάσταση δεν καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε κανένα ποσό.

Επίσης δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των άνω διατάξεων στις περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος, ακόμα και εάν προηγούμενα λειτουργούσε σε αυτό επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον δεν διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης που δεν εισέπραξε επιπλέον ποσό πέρα από τα συμφωνηθέντα μισθώματα που θα αναγράφονται στο συμβόλαιο με το μισθωτή.

Για να υπαχθεί στο φόρο αυτή η ωφέλεια, θα πρέπει να προέρχεται από σύμβαση μεταβίβασης δικαιώματος με αντάλλαγμα, η οποία σύμβαση έχει καταρτισθεί ελεύθερα και οικειοθελώς.

Τέλος σημειώνουμε ότι προκειμένου για κέρδος ή ωφέλεια δικαιώματος, αυτή φορολογείται κατά τη διάταξη του άρθρου 13 μόνο αν προέρχεται από μεμονωμένη πράξη, η

οποία από την ίδια της τη φύση δεν μπορεί να συγκεντρώσει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος.

Διότι, όταν οι μεταβιβάσεις δικαιωμάτων δημιουργούνται κατά σύστημα (π.χ. μεταβίβαση εισαγωγικών δικαιωμάτων από εμπορικό αντιπρόσωπο), τότε η ωφέλεια που προκύπτει αποτελεί συνηθισμένο κέρδος, φορολογούμενο ως εισόδημα (εμπορικών επιχειρήσεων).

Ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση επιχείρησης: κατά την εκχώρηση εμπορικής επιχείρησης, επωνυμίας κ.τ.λ. πολλές φορές εισπράττεται κάποιο χρηματικό ποσό πέρα από την καθαρή περιουσία, δηλαδή πέρα από την αξία που έχουν τα μεταβιβαζόμενα πράγματα (υλικά) περιουσιακά στοιχεία. Η διαφορά ανάμεσα στη μεταβιβαζόμενη αξία και την αρχική αξία αποτελεί υπεραξία της επιχείρησης κ.λ.π. που μεταβιβάζεται (αέρα, goodwill), οφείλεται δε στην καλή πορεία της επιχείρησης και τη φήμη και πελατεία της. Η υπεραξία αυτή αποτελεί ωφέλεια ή κέρδος και η οποία, αν και δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, ωστόσο υπόκειται σε φορολογία κατά ρητή διάταξη του άρθρου 13, παρ.1 του Ν.2238/1994. Ποιο συγκεκριμένα το άρθρο αυτό αναφέρει ότι φορολογείτε ως εισόδημα με συντελεστή 20% κάθε κέρδος η ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λ.π.) ή υποκαταστήματος επιχείρησης καθώς και από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστό συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 5 του Ν2954/2001 ισχύει ότι με μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή Ε.Π.Ε.

Υπόχρεος σε παρακράτηση του φόρου. Μέχρι την ισχύ του νόμου 2386/1996, την υποχρέωση για την παρακράτηση του φόρου από τις ωφέλειες που φορολογούνται αυτοτελώς με τις διατάξεις του άρθρου 13, παρ. 1 του Ν2238/1994 την είχε αγοραστής. Από την ισχύ του νόμου 2386/1996 υποχρέωση για την παρακράτηση του φόρου, έχει ο πωλητής, ο οποίος επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο. Προς τούτο, πριν από οποιαδήποτε μεταβίβαση η εκχώρηση περιουσιακού στοιχείου, ο πωλητής υποβάλλει δήλωση στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του σε τρία (3) αντίτυπα και συγχρόνως καταβάλλει το φόρο εφάπαξ.

Σε περίπτωση που ο πωλητής δεν υποβάλλει δήλωση και δεν καταβάλλει το φόρο, τότε ο αγοραστής είναι αλληλέγγυος και εις ολοκλήρου συνυπεύθυνος με τον πωλητή για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

Φορολογία κέρδους από πώληση άλλων περιουσιακών στοιχείων ανώνυμης εταιρείας. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 13, παρ. 1 του Ν2238/1994 και μέχρι το έτος 2002 το όφελος που προήρχετο από πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ενώ η ωφέλεια του άρθρου 13 η οποία αποκτάται από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.τ.λ.) θεωρείται από το υπουργείο οικονομικών ως εισόδημα φορολογούμενο αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, και όχι φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις, με αποτέλεσμα ο παρακρατηθείς φόρος να επιστρέφεται όταν τα κέρδη αυτά διανέμονται και σε περίπτωση φορολογικής ζημιάς ο άνω φόρος δεν επιστρέφεται (σχετικές αποφάσεις εφ. και πρωτοδικείου Αθηνών ετών 1973). Αντιθέτως με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας το 2001 η άνω ωφέλεια που αποκτάται από πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 θεωρείται ακαθάριστο έσοδο του νομικού προσώπου (άρθρο 105, παρ. 1 Ν.2238/1994) φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις, οι οποίες, όπως έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας με την άνω απόφασή του, κατισχύουν των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν.2238/1994. Το υπουργείο οικονομικών από το οικονομικό έτος 2003 δέχθηκε τις άνω αποφάσεις των δικαστηρίων με αποτέλεσμα όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν2238/1994 πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 με την καταβολή του παραπάνω φόρο δεν εξαντλείτε η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 5, παρ.6 του Ν3091/2002).

6.5 Υπεραξία επιχείρησης.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

6.5.1 Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή goodwill).

6.5.1.1 Γενικά.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Στο λογαριασμό 16.00 «υπεραξία επιχειρήσεως, ή (goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχειρήσεως, η οποία είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της επιχείρησης προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν.2190/1920.

Επίσης παρατηρούμε ότι επί συγχωνεύσεων με απορρόφηση ή με σύσταση νέας εταιρείας η συνολική ονομαστική αξία των μετοχών που εκδίδει η απορροφούσα ή η εταιρεία δεν είναι δυνατό να είναι μεγαλύτερη της συνολικής αξίας της αποκτώμενης από αυτή περιουσίας των εξαφανιζόμενων εταιριών, γιατί σε αντίθετη περίπτωση θα είχαμε έκδοση μετοχών υπό το άρτιο, την οποία ρητώς απαγορεύει ο νόμος. Συνεπώς, goodwill μπορεί να προκύψει μόνο επί εξαγοράς εταιρείας από άλλη εταιρεία.

Η υπεραξία της επιχείρησης αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Η καταβαλλόμενη υπεραξία κατά την αγορά μετοχών (ή μεριδίων) δεν εμφανίζεται στο λογαριασμό 16.00. Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους λογαριασμούς του Ε.Γ.Α.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών της.

Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01, με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων». Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Στο λογαριασμό 16.00 καταχωρείται μόνο η υπεραξία της επιχειρήσεως που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας. Ο Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 (παρ.4, περ. β) ότι η υπεραξία της επιχειρήσεως, που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασόματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

πέντε έτη. Τα ποσά που εμφανίζονται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα.

6.5.1.2 Goodwill από εξαγορά επιχείρησης.

Ορισμός εξαγοράς. Εξαγορά είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες Α.Ε. (εξαγοραζόμενες) μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη (εξαγοράζουσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιριών του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους (εξαγορά). Για την πράξη της εξαγοράς εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 και 77 (παρ. 1 του κωδ. Ν.2190/1920). Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, σαν απορροφούμενες εταιρίες εννοούνται οι εταιρίες που εξαφανίζονται (εξαγοραζόμενες) και σαν απορροφούσα εταιρία νοείται η εξαγοράζουσα.

Εκτίμηση περιουσίας. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιριών, συντάσσεται έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιριών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιριών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης (άρθρο 71 του Κωδ. Ν.2190/1920). Οι διατάξεις του Ν.2166/1993 εφαρμόζονται και επί εξαγοράς Α.Ε. και η εκτίμηση αυτή δεν ενεργείται στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με αυτές τις ευεργετικές διατάξεις του Ν.2166/1993, αλλά διαπίστωση του ύψους των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούμενης εταιρίας γίνεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε από ορκωτό ελεγκτή λογιστή είτε από εμπειρογνώμονες της επιτροπής του άρθρου 9 του Κωδ. Ν.2190/1920.

Μέτοχοι απορροφούμενων. Στην άνω έκθεση της επιτροπής των εμπειρογνομόνων υποχρεούται να αναφέρει αν, κατά τη γνώμη της, η σχέση ανταλλαγής των μετόχων της ή των απορροφούμενων εταιριών προς μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρία είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι εξής πληροφορίες:

α) Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολο της (ενεργητικό και παθητικό) για τη μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρίας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση, και τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 του Κωδ. Ν.2190/1920.

β) Η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής των μετοχών.

γ) Δήλωση για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι που υιοθετήθηκαν είναι κατάλληλες για την ή τις συγκεκριμένες περιπτώσεις, τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου και γνώμη και τη βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των αξιών αυτών, καθώς και περιγραφή των τυχόν δυσκολιών που προέκυψαν κατά την εκτίμηση.

Εάν ο μετασχηματισμός πραγματοποιείται με τις ευεργετικές διατάξεις του Ν.2166/1993 τότε με αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων των μετοχών των μετασχηματιζόμενων εταιριών καθορίζεται η σχέση συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας. Επομένως, για τον καθορισμό της σχέσης συμμετοχής των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, βάσει των διατάξεων του Ν.2166/1993 ο καθορισμός της σχέσης αυτής δεν είναι απαραίτητο να γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες (εισφερόμενο λογιστικό κεφάλαιο), αλλά έχουν τη δυνατότητα οι μέτοχοι με τα διοικητικά συμβούλια να ανευρουν την πραγματική αξία και τη βάση αυτής ανταλλαγής των μετοχών με αυτά της νέας εταιρίας.

Ακύρωση μετοχών. Σημειώνεται ότι οι μετοχές της απορροφούσας εταιρίας δεν απαλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρίας που κατέχονται :

α) είτε από την ίδια την απορροφούσα εταιρία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του, αλλά για λογαριασμό της εταιρίας αυτής.

β) είτε από την ίδια την απορροφούμενη εταιρία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομα του, αλλά για λογαριασμό της εταιρίας αυτής.

6.6 Απόσβεση Goodwill - φορολογική αναγνώριση

Απόσβεση. Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα (5) πέντε έτη.

Φορολογική έκπτωση του Goodwill κατά τη συγχώνευση με απορρόφηση: Με τη διάταξη του άρθρου 21 του Ν.3091/2002 δόθηκε η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες και Ε.Π.Ε. που απορρόφησαν επιχειρήσεις το κεφάλαιο των οποίων συμμετείχαν με ποσοστό τουλάχιστον 25% να συμψηφίσουν μέχρι 31-12-2003 το goodwill που δημιουργήθηκε κατά τη συγχώνευση, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε (2) δύο χρήσεις με φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία (αφορολόγητα αποθεματικά) για το σκοπό αυτό φορολογούνται με συντελεστή 17,5%. Ο συμψηφισμός δεν μπορεί να γίνει αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, αποθεματικά του άρθρου 38 Ν.2238/1994, αποθεματικά ειδικού σκοπού και με το τακτικό αποθεματικό. Κατά το υπουργείο οικονομικών μπορεί να συμψηφιστεί με τη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση συγχωνεύσεως με απορρόφηση την άνω απόσβεση του goodwill το υπουργείο οικονομικών δεν την αναγνωρίζει ως φορολογικά εκπιπόμενη. Εάν όμως η απορροφούσα εταιρεία έχει «αποθεματικά από χρεόγραφα» που έχουν προέλθει από τη δωρεάν λήψη μετοχών λόγω αναπροσαρμογών της αξίας των ακινήτων εταιρειών στις οποίες συμμετέχει, έχει τη δυνατότητα το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο να συμψηφίσει με τα αποθεματικά από χρεόγραφα που εμφανίζει στα βιβλία της.

Φορολογική έκπτωση του goodwill καταβαλλόμενων κατά την ίδρυση επιχείρησης. Η αποζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας ή goodwill) κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι το χρόνο έναρξης λειτουργίας αυτής θεωρείται ως έξοδο πρώτης εγκατάστασης το οποίο υπόκειται σε απόσβεση βάσει του άρθρου 31,παρ. 1, του Ν.2238/1994, δηλαδή είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας.

Φορολογική έκπτωση του goodwill καταβαλλόμενο κατά τη συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εξαγοραζόμενης εταιρείας, αρχικά το υπουργείο οικονομικών με την εγκύκλιο 1073758/πολ. 1018/2003, είχε δεχθεί ότι δύναται να θεωρηθεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης. Περαιτέρω και επειδή είναι βέβαιο ότι η πιο πάνω διαφορά θα αποφέρει εισόδημα στην εξαγοράζουσα εταιρεία για περισσότερες από μια χρήσεις και με τον τρόπο αυτό, θα συμβάλει ουσιαστικά στη μελλοντική ανάπτυξη και αποδοτικότητα της εν λόγω εταιρείας, με την άνω εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι θα αποσβεσθεί τμηματικά και ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις. Στη συνέχεια όμως με την εγκύκλιο 1021577/πολ. 1038/2003 στην έκδοση «ορθή επανάληψη» το υπουργείο οικονομικών ανακάλεσε την άνω χρεωστική διαφορά να μην εκπίπτει φορολογικά.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει δεχθεί επί εξαγοράς επιχείρησης, εάν τεθεί θέμα αποσβέσεως κατά το άρθρο 35 του Ν.Δ. 3323/1955, (σήμερα ισχύει το άρθρο 31 του Ν.2238/1994), δηλαδή ως εξόδου πρώτης εγκατάστασης από την εξαγοράζουσα επιχείρηση της υπεραξίας της εξαγοραζόμενης επιχείρησης (η οποία κοινώς καλείται «αέρας») απαιτείται κατά την εξαγορά να έχει συμφωνηθεί η καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού μεγαλύτερου της καθαρής περιουσίας της εξαγοραζόμενης επιχείρησης όπως αυτή προκύπτει από τη διαφορά της αξίας των μεταβιβαζόμενων πραγματικών ενεργητικών και παθητικών περιουσιακών στοιχείων).

Εξαγορά επιχείρησης με αρνητική καθαρή θέση. Στην περίπτωση εξαγοράς επιχείρησης με αρνητική καθαρή θέση το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι πρόκειται για εξαγορά ζημιών τις εξαγοραζόμενης από την εξαγοράζουσα. Εάν, στη συνέχεια, η εξαγοράζουσα προβαίνει σε απόσβεση των ζημιών αυτών, η απόσβεση αυτή δεν εκπίπτει φορολογικά επειδή βάσει των αρχών της φορολογίας εισοδήματος, η προκύπτουσα ζημιά στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό στις (5) πέντε επόμενες διαχειριστικές χρήσεις υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς, επί εξαγοράς ανωνύμου εταιρείας από άλλη, η εξαγοράζουσα δεν μπορεί να μεταφέρει τη ζημιά της εξαγορασθείσης, αδιαφόρως, εάν

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

εξομοιώνεται κατά τα άρθρα 68, παρ. 1 και 69, του Κωδ. Ν. 2190/1920 προς καθολικό διάδοχο αυτής.

6.7 Η λογιστική του Goodwill.

Το Ε.ΣΥ.Α. με τη γνωμοδότηση 249/1995 γνωστοποίησε, ότι αν η παραπάνω χρεωστική διαφορά αντιπροσωπεύει, με βάση πάντοτε τις διατάξεις και τις αρχές του Ε.Γ.Α.Σ. και του Κωδ. Ν.2190/1920, υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού:

Κωδικός	Λογαριασμός
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)
16.00.00	Διαφορά προκύψουσα από το μετασχηματισμό Ν.2166/1993

Η διαφορά αυτή θα αποσβεσθεί είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Στην περίπτωση, όμως, που η χρεωστική διαφορά δεν αντιπροσωπεύει Goodwill καταχωρείται στο λογαριασμό:

Κωδικός	Λογαριασμός
81.02	Έκτακτες ζημιές
81.02.07	Διαφορά προκύψουσα από το μετασχηματισμό Ν.2166/1993

Δεν αντιπροσωπεύει Goodwill το ποσό που καταβλήθηκε ως «αέρας» σε πωλητές επιχείρησης βάσει ψευδών διαβεβαιώσεων των τελευταίων περί μεγάλης πελατείας και μεγάλου τζίρου της πωλούμενης επιχείρησης αποκρύπτοντας ταυτόχρονα τα σημαντικά μειονεκτήματα αυτής τα οποία έχουν ως επακόλουθο μικρή πελατεία και ελάχιστο τζίρο.

Το χρεωστικό όμως αυτό ποσό δεν έχει δυνατότητα η απορροφώσα εταιρία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της.

Τέλος, διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται ανάλογα στην περίπτωση, που η απορροφώσα Α.Ε. κατέχει μέρος των μετοχών της απορροφούμενης Α.Ε. Βέβαια στις περιπτώσεις αυτές, για το μέρος του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης Α.Ε. που ανήκει σε τρίτους, θα γίνεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφώσας Α.Ε. και οι εκδιδόμενες μετοχές θα λαμβάνονται από τους τρίτους.

6.8 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Ο λογαριασμός «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» στο Ε.Γ.Α.Σ. αναλύεται ως εξής:

16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.01.00	Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
16.01.01	Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licences)
16.01.02	Σήματα
16.01.03	Μέθοδοι (Know - How)
16.01.04	Πρότυπα
16.01.05	Σχέδια
16.01.06	
16.01.99	

Στο λογαριασμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Για την καταχώρηση των εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία, ότι τα δικαιώματα, για τα οποία γίνονται έξοδα θα

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

αποδώσουν αποτέλεσμα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του 16, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκάται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών.

Τα δικαιώματα που έχει αποκτήσει μια επιχείρηση για τη συνεχή εκμετάλλευση μιας ταινίας παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» είτε στον υπολογαριασμό 16.01.01 «Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως» είτε σε άλλο υπολογαριασμό του 16.01.

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Ο Κωδ. Ν.2091/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 ότι τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» της κατηγορίας των ασωμάτων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

Το Υπουργείο Οικονομικών έκανε δεκτό ότι το ποσό που καταβλήθηκε από επιχείρηση στο Ελληνικό Δημόσιο για την απόκτηση άδειας κινητής τηλεφωνίας για 20 έτη δεν μπορεί να εκπεσθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα μιας χρήσεως, αλλά θα αποσβεσθεί σε 20 ισόποσες ετήσιες χρήσεις.

6.9 Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις».

Στους λογαριασμούς 16.02 «Δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών.

Πιο συγκεκριμένα: στο λογαριασμό 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος της «μεταλλειοκτησίας», το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Σε υπολογαριασμό του 16.02 παρακολουθούνται και τα σχετικά έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται για τη χορήγηση, από αρμόδια αρχή, του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως ορυχείου ή μεταλλείου που βρίσκεται σε ιδιόκτητο έδαφος, εφόσον τα έξοδα αυτά είναι αξιόλογα. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα. Τα άνω δικαιώματα αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέραν της πενταετίας, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση. Επίσης, από τα δικαιώματα αυτά αναλύονται και επεξηγούνται στο προσάρτημα τα ποσά που αφορούν τη χρήση.

6.10 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως των ενσώματων παγίων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων παγίων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτίμησης.

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά και τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Ο Κωδ. Ν.2190/1920 δέχεται τον ίδιο τρόπο απόσβεσης για τα δικαιώματα χρήσης των ενσώματων παγίων στοιχείων που αναφέρει το Ε.Γ.Α.Σ.

Το Υπ. Οικ. με την εγκύκλιο Ν.3166/πολ. 213/1976 αποδέχθηκε τη γνώμ. 124/1974 του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία η εισφορά χρήσεως ακινήτου σε ανώνυμη εταιρεία, της οποίας αποτιμώμενη αξία καλύπτεται με χορήγηση μετοχών αναλόγου αξίας στον εισφέροντα μέτοχο, αντιμετωπίζεται φορολογικά ως εξής:

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

α) Η αποτιμώμενη μισθωτική αξία του ακινήτου αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από οικοδομές, κατανεμόμενο προς φορολογία σε τόσα οικονομικά έτη όση είναι η διάρκεια εισφοράς της χρήσεως.

β) Παράλληλα η ανώνυμη εταιρεία, προς αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, την οποία θα υποστεί, λόγω περιελεύσεως του ακινήτου στο κύριο, μετά τη λήξη του χρόνου κατά το οποίο εισφέρθηκε η χρήση του ακινήτου, χωρίς καμιά αποζημίωση, θα πρέπει κάθε έτος να εκπίπτει φορολογικά, από τα ακαθάριστα έσοδα, ποσό ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης:

Αξία εισφερόμενης χρήσεως ακινήτου

Αριθμός ετών της εισφερόμενης χρήσεως

6.11 Λοιπά δικαιώματα

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00 – 16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Τα «λοιπά δικαιώματα» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Μισθωτικά δικαιώματα: Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

Στο λογαριασμό 16.05 καταχωρούνται οι αποζημιώσεις, που καταβάλλονται στους ενοικιαστές, οι οποίοι ενώ προστατεύονται από το ενοικιοστάσιο παραιτούνται οικειοθελώς, είτε από τα μισθωτικά δικαιώματά τους υπέρ του εκμισθωτή και δέχονται να εκκενώσουν το μίσθιο έναντι αποζημίωσης, την οποία καταβάλλει ο εκμισθωτής του ακινήτου, είτε από το δικαίωμά τους προς επανεγκατάσταση στο μίσθιο. Οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν για τους ενοικιαστές ωφέλεια του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 και φορολογούνται αυτοτελώς.

Υπάρχουν, όμως, περιπτώσεις, που καταβάλλονται αποζημιώσεις λόγω ασκήσεως από τον ιδιοκτήτη του δικαιώματος της ιδιοκτησίας. Η αποζημίωση αυτή καταβάλλεται λόγω αναγκαστικής στέρησης της μισθώσεως και για την αντιμετώπιση των δαπανών της νέας επαγγελματικής εγκατάστασης του μισθωτή. Επομένως, η αποζημίωση αυτή δεν υπόκειται στη φορολογία της διατάξεως του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει μεταβίβαση μισθωτικών δικαιωμάτων της μισθώτριας, ούτε λαμβάνει χώρα αυτοπροαίρετη παραίτηση υπέρ της εκμισθώτριας. Επίσης, δεν αποτελεί εισόδημα το χρηματικό ποσό της αποζημίωσης που δικαιούται ο κύριος της εμπορικής επιχειρήσεως, λόγω αναγκαστικής εξώσεώς του, κατά τις διατάξεις του Ν.813/1978, από το εκμισθούμενο σε αυτό μίσθιο, καθόσον η αποζημίωση αυτή, η οποία καθορίζεται ευθέως από τον νόμο, αποβλέπει στην ανόρθωση της ζημίας την οποία υφίσταται ο κύριος της επιχειρήσεως από την αναγκαστική διακοπή της λειτουργίας αυτής, ως οργανωμένου συνόλου, και δεν αποβλέπει στην κάλυψη του απολεσθέντος κέρδους. Οι αποζημιώσεις αυτές δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.05, αλλά εάν καταβάλλονται σε μισθωτές κτιρίου που πρόκειται να κατεδαφιστεί τότε ισχύουν τα αναφερθέντα σε προηγούμενη παράγραφο, δηλαδή προσανξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου κτιρίου. Στην περίπτωση, όμως, που το κτίριο δεν πρόκειται να κατεδαφιστεί τότε η αποζημίωση αυτή εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισης.

Επίσης μια επιχείρηση, π.χ. τράπεζα, μπορεί να συμφωνήσει με ιδιοκτήτη ακινήτου να μισθώσει το ακίνητο του, το οποίο χρησιμοποιεί αυτός ως έδρα τις επαγγελματικές του δραστηριότητες, και με την υπογραφή του συμβολαίου να του καταβάλει ποσό (έστω XX.XXX,XX Ευρώ) ως αποζημίωση για τη ζημιά που υφίσταται ο ιδιοκτήτης από την

αποστέρηση της ασκήσεως της επιχειρήσεώς του, λόγω διαλύσεως της στεγαζόμενης στο μίσθιο της επιχειρήσεώς του.

Εάν η άνω αποζημίωση αντικρίζει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου τότε δεν αποτελεί εισόδημα για τον ιδιοκτήτη. Αντιθέτως εάν αντικρίζει τα διαφεύγοντα συνέπεια της διαλύσεως της επιχειρήσεως κέρδη, τότε η αποζημίωση αποτελεί για τον ιδιοκτήτη εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, το ποσό που καταβλήθηκε ως αποζημίωση για τις δαπάνες που απαιτούνται προς επαναφορά του μισθίου στην προτέρα, προ της μίσθωσης, κατάσταση δεν συνιστά κέρδος ή ωφέλεια ώστε να υπόκειται αυτοτελώς σε φορολόγηση με συντελεστή 20%, ούτε μπορεί να υπαχθεί σε κάποια άλλη περίπτωση από τις αναφερόμενες στο άρθρο 13 του Ν.2238/1994.

Η άνω αποζημίωση επειδή είναι έξοδο που δημιουργείται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως».

Η απόσβεση του άνω εξόδου θα γίνει είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα (5) πέντε έτη.

Σχετικά με την υπαγωγή ή όχι σε Φ.Π.Α. της αποζημιώσεως που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή ακινήτου στον τρίτο ή στο μισθωτή σε περίπτωση απομακρύνσεως του τελευταίου από το μίσθιο, το Υπ. Οικ. έδωσε αρχικά διευκρινίσεις με εγκύκλιό του. Στη συνέχεια, όμως, λόγω της εκδόσεως σχετικών αποφάσεων από το Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το Υπ. Οικ. γνωστοποίησε ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή ακινήτου στο μισθωτή, σε περίπτωση απομάκρυνσης του τελευταίου από το μίσθιο λόγω συμβατικής ή υποχρεωτικής από το νόμο λύσης της μισθωτικής σχέσης, τόσο στις αστικές όσο και στις εμπορικές μισθώσεις.

Τέλος, με το άρθρο 5 του Ν2753/1999, προστέθηκε νέο εδάφιο στο άρθρο 55 του Ν.2238/1994 (παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις) με αποτέλεσμα να υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20% το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που ο εκμισθωτής καταβάλει στον μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

6.12 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.

Οι «Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου (άρθρο 43, παρ.4 Κωδ. Ν.2190/1920). Τις ίδιες απόψεις δέχεται και το Υπουργείο οικονομικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

7.1 Γενικά

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος- και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Οι όποιες μεταβολές γίνουν μέσα στη χρήση στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και στις αποσβέσεις τους αναφέρονται στο προσάρτημα ,επίσης τα προαναφερθέντα έξοδα επεξηγούνται στο προσάρτημα για τα ποσά που αφορούν την χρήση. Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης έχουν μεγάλη σημασία για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών των εταιριών και προσδιορίζουν τα διανεμόμενα κέρδη:

« Οι εταιρίες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέων ».

7.2 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (λογαριασμός 16.10)

Σ' αυτή την ενότητα έχουμε δυο (2) κατηγορίες ,στην πρώτη είναι τα έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 και στην δεύτερη αυτά τα οποία δεν καταχωρούνται.

Αρχικά λοιπόν στο λογισμό 16.10 έχουμε τα «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», που παρακολουθούνται 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 μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Η φορολογική νομοθεσία ορίζει ότι οι μέχρι της έναρξεως της παραγωγικής δράσεως της επιχείρησης δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως και κατά το ποσό εκείνο που δεν καλύφθηκε με πραγματοποιημένα έσοδα αποσβένονται εντός 10ετίας κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.(Ν.4171/1961, αρ.7, παρ.3)

Με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 και όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση του με την παρ.13 του άρθρου 10 του Ν.2065/1992, τα ποσά των εξόδων και εγκαταστάσεως και κτήσεως ακινήτων, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως θεωρούνται οι δαπάνες κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης ή μέχρι του χρόνου έναρξης της λειτουργίας αυτής, ήτοι, διαφημίσεις, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόροι, τέλη χαρτοσήμου, μισθοί προσωπικού, έξοδα μελετών, η αποζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας) ή εμπορικής επωνυμίας κτλ.

Μετά από γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. ισχύει ότι τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως μειώνονται με τα ποσά των πραγματοποιημένων στην ίδια περίοδο εσόδων και το υπόλοιπο αυτών αποσβένονται από τη χρήση που άρχισε η παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης. είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέρα της πενταετίας.

Η λογιστική των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.

1. Τα έξοδα και τα τυχόν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά το ιδρυτικό και οργανωτικό στάδιο της επιχείρησης καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7 αντίστοιχα του Ε.Γ.Λ.Σ.

2. Στο τέλος της χρήσεως ,μετά τη χρονική τακτοποίηση των επιμέρους ποσών εξόδων και εσόδων ,με το απομένουν ακάλυπτο από έσοδα συνολικό ποσό εξόδων θα διενεργείται η εξής λογιστική εγγραφή:

		16	10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (και των υπολογαριασμών του ανάλογα με τις πληροφοριακές ανάγκες)							X	X	X
		78		ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ - ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ (& των υπολογαριασμών του 78.00.16, 78.00.16.10)							X	X	X

Στην περίπτωση που τα έσοδα (από τόκους κ.λ.π.) υπερκαλύπτουν τα έξοδα, τότε δε θα γίνει η παραπάνω λογιστική εγγραφή και το απομένον υπόλοιπο εσόδων θα εμφανιστεί στο λογαριασμό 42.00 « υπόλοιπο κερδών εις νέον ».

4. Ακολουθεί η κατάρτιση του λογ. 80.00 « λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης » με τη μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών της ομάδας 6 και 7. Δεδομένου ότι ο λογαριασμός 80.00 δεν θα καταλείπει υπόλοιπο, οι λογαριασμοί 80.01, 80.02 και 80.03 δεν θα τηρούνται.

5. Για λόγους διαφάνειας και πληροφόρησης των μετοχών και ενδιαφερομένων τρίτων, θα καταρτίζεται ανάλυση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως με την εξής μορφή:

Κατάσταση λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως ιδρυτικού-οργανωτικού σταδίου της 31^{ης} Δεκεμβρίου 200X (από 1.1.200X - 31.12.200X)»

	Έσοδα από τόκους (ή ενοίκια κ.τ.λ.)			XXX
ΜΕΙΟΝ	- Άμεσα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.		XXX	
	- Έξοδα λειτουργίας λογιστικοδιοικητικών υπηρεσιών της εταιρίας.		XXX	XXX
	- Ακάλυπτα έξοδα μεταφερθέντα στο λογαριασμό 16.00 "Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.			<u>XXX</u>

Η κατάσταση αυτή, της οποίας τα κονδύλια δύνανται να αναλυθούν σύμφωνα με τις ανάγκες, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ισολογισμού και δημοσιεύεται, υποβάλλεται κ.λ.π. όπου και εκείνος.

6. Τέλος, αν υπάρξουν περιπτώσεις που η ίδρυση και η οργάνωση της επιχείρησης ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αρχίζει η παραγωγικοσυναλλακτική δραστηριότητα της, τότε για τα μέχρι την ημερομηνία αυτή πραγματοποιηθέντα έξοδα και έσοδα εφαρμόζονται ανάλογα τα προεκτεθέντα και διενεργούνται την ημερομηνία αυτή, λογιστικές εγγραφές των προαναφερθέντων περιπτώσεων 2 και 3.⁶

Στη συνέχεια θα αναφέρουμε κάποιες περιπτώσεις εξόδων οι οποίες έχουν κάποιες διαφορές μεταξύ τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

Έξοδα τεχνικών μελετών, σ' αυτή την περίπτωση αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται τα έξοδα αυτά, τελικά κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν θα καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό. Σύμφωνα με δικαστική απόφαση οι αμοιβές που καταβάλλονται στους μηχανικούς για την έκδοση οικοδομικής άδειας εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικώς όπως οι διενεργούμενες αποσβέσεις αν ματαιωθεί

⁶ Οι ανωτέρω περιπτώσεις ισχύουν μετά από δημοσίευση από το Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ.296/1998.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

η ανέγερση της οικοδομής, η δαπάνη για πληρωμή της αμοιβής εκπίπτεται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκε ως γενικά έξοδα διαχείρισεως.

-Έξοδα εισαγωγής εταιριών στο χρηματιστήριο, αυτά τα έξοδα που καταβάλλονται προκειμένου μια εταιρία να εισαχθεί είτε στο Χ.Α.Α. είτε στην παράλληλη αγορά του Χ.Α.Α. όπως π.χ. η προμήθεια της αναδόχου τραπέζης, έξοδα εκτύπωσης ενημερωτικού φυλλαδίου, έξοδα δημοσιεύσεων κλπ. συνιστούν ειδική κατηγορία εξόδων και, ως εκ τούτου, μπορεί να υπαχθούν στην κατηγορία των εξόδων πρώτης εγκαταστάσεως.

Οι δαπάνες ως έξοδα ιδρύσεως και 1^{ης} εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησεως είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις και όχι πέρα των 5 χρήσεων.

-Έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 16.10 παρακολουθούνται και έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Επομένως τα έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης (ανεξάρτητα με το χρόνο λειτουργίας του υποκαταστήματος) είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν των πέντε χρήσεων. Επίσης στα έξοδα ιδρύσεως του υποκαταστήματος περιλαμβάνονται τα έξοδα ερευνών και μελέτης της αγοράς, οργάνωσης κλπ, καθώς και ο αέρας που καταβάλλεται για τη μίσθωση καταστήματος.

-Έξοδα διαμορφώσεως μισθίου καταστήματος, τα έξοδα των χωρών του μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης» και σε σχετικό υπολογαριασμό που ανοίγεται σύμφωνα με τις επιθυμητές πληροφορίες.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι για να μπορεί η επιχείρηση να εκπέσει το Φ.Π.Α. δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών πρέπει η διάρκεια της μισθώσεως να είναι από εννέα έτη και άνω.

Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθωμένο κατάστημα αποσβένονται με συντελεστή που αντιστοιχεί στα χρόνια διάρκειας της μισθώσεως ο οποίος συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος απ' τον συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο αν αυτό ήταν ιδιόκτητο. Από την άλλη πλευρά οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα αποτελούν γενικά έξοδα διαχείρισεως και συνεπώς είναι εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν και όχι τμηματικά από τα έσοδα περισσότερων χρήσεων. Για την έκπτωση των δαπανών επισκευής και συντηρήσεως μισθωμένων ακινήτων δεν έχει σημασία ο χρόνος λειτουργίας της μισθωμένης οικοδομής.

Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησεως του, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Η απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης ρυθμίζεται ομοιόμορφα από το λογιστικό σχέδιο. Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι μέχρι της ενάρξεως της παραγωγικής δράσεως της επιχείρησης δαπάνες ιδρύσεως και οργάνωσης και κατά το ποσό εκείνο που δεν καλύφθηκε με πραγματοποιημένα έσοδα αποσβένονται εντός πενταετίας κατά τις κείμενες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. (Ως εκ τούτου τα άνω έξοδα μπορούν και φορολογικά να αποσβεσθούν τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία και μέχρι πέντε χρήσεις).

Η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης αρχίζει από την πρώτη μετά την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας διαχειριστικής περίοδο, δοθέντος ότι μόνο από τη δραστηριότητα αυτή μπορεί να προκύψει ακαθάριστο εισόδημα επιτρέπον την ενέργεια της αποσβέσεως. Από τα προαναφερθέντα λοιπόν συνάγεται ότι σε περίπτωση πραγματοποίησεως εξόδων πρώτης εγκατάστασης από επιχείρηση που δεν λειτούργησε καθόλου, αλλά τέθηκε σε εκκαθάριση δεν νοείται απόσβεση των εξόδων αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λοιπόν αναλύσαμε τα έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης», τώρα θα παρουσιάσουμε τα έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αυτά έχουν αναπτυχθεί στις εξής κατηγορίες :

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

-Έξοδα σε πρατήρια τρίτων που διαθέτουν προϊόντα της επιχείρησης: με δικαστική απόφαση οι δαπάνες ηλεκτροφωτισμού, ελαιοχρωματισμού, τεχνικού εξοπλισμού πρατηρίων τρίτων, εφόσον διαθέτουν αποκλειστικά προϊόντα της εταιρίας εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικό έσοδο της επιχείρησης. Επίσης, για τα άνω έξοδα αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχείρησης χωρίς αμοιβή, προκειμένου να αποθηκεύονται σε αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες.

-Αποζημίωση καταβαλλόμενη σε επιχείρηση για αλλαγή επωνυμίας αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και παραίτηση από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις. Μια επιχείρηση μπορεί να καταβάλλει σε μια άλλη επιχείρηση αποζημίωση για την αλλαγή της επωνυμίας τους, την αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και την παραίτηση της από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις. Η αποζημίωση αυτή δεν αποτελεί έξοδο ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αλλά παραγωγική δαπάνη που περιλαμβάνεται στα γενικά έξοδα της διαχείρισεως.

-Δαπάνη διαφημίσεως. Δαπάνη διαφημίσεως η οποία πραγματοποιείται μέσα στη χρήση εκπίπτει εξολοκλήρου από τα έξοδα της χρήσεως αυτής, έστω και εάν ωφελεί και τις δύο επόμενες χρήσεις. Γι' αυτήν την περίπτωση ο φορολογικός νόμος 2238/1994 αναφέρει ότι τα ποσά δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

7.3 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων. (λογαριασμός 16.11)

Στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» παρακολουθείται η αξία των εξόδων για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποίησεως ορυχείου ή μεταλλείου. Τα έξοδα αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Για τα έξοδα μεταλλευτικών ερευνών οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 «περί αργούντων μεταλλείων» προβλέπουν ότι η απόσβεση των εξόδων ερευνών ενεργείται, κατ' επιλογήν της επιχειρήσεως, είτε εφάπαξ, μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε εφάπαξ μέσα σε μία από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις, είτε τέλος, τμηματικώς μέσα στις χρήσεις αυτές. Η διάταξη του άρθρου αυτού ως ειδική υπερισχύει εκείνης του Ν.2190/1920. Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσεως λατομικών ερευνών καθώς και των συναφών δαπανών.

Ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι τα άνω έξοδα αποσβένονται όπως τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση ενώ στο προσάρτημα αναλύονται τα ποσά που αφορούν τη χρήση.^{7*}

7.4 Έξοδα λοιπών ερευνών. (λογαριασμός 16.12)

Στο λογαριασμό 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν αναλυτική λογιστική τα έξοδα συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.02. «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», τηρείται, και η αντίστοιχη θέση κόστους δημιουργείται μόνο εάν η επιχείρηση διαθέτει οργανωμένες υπηρεσίες οι οποίες ασχολούνται συστηματικά και αποκλειστικά σε επιστημονικές – τεχνολογικές έρευνες, με τελικό στόχο:

^{7*} Σημειώνεται ότι ο εμπορικός νόμος αναφέρει ότι τα άνω έξοδα αποσβένονται όπως τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση ενώ στο προσάρτημα αναλύονται τα ποσά που αφορούν τη χρήση (άρθρο 43, παρ. 4, περ. α, Κωδ.Ν.2190/1920).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- Την ανακάλυψη νέων προϊόντων ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη παραγομένων, η παραγωγή και πώληση των οποίων προσδοκάται ότι θα είναι επικερδής για την επιχείρηση.
- Την ανακάλυψη νέων μεθόδων παραγωγικής διαδικασίας ή την ουσιαστική βελτίωση των ήδη εφαρμοζόμενων μεθόδων με την εφαρμογή των οποίων βασίμως προσδοκάται ότι θα επιτευχθεί ουσιαστική βελτίωση του κόστους παραγωγής ή θα βελτιωθεί η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων.

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια.*

Για τις άνω δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2002 μέχρι 31.12.2004 επιτρέπεται από το άρθρο 10, παρ. 1, του Ν.2992/2002 όπως για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων Κ.Β.Σ. που τηρούν όπως από τα καθαρά κέρδη τους τα οποία προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), δηλαδή μετά τη λογιστική αναμόρφωση με τις μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες, αφαιρείται εξωλογιστικά ποσοστό 50% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας όπως αυτές προσδιορίζονται στην απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας 12962/1987. Στην περίπτωση που μετά τα ανωτέρω προκύπτει ζημία, αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πέντε επομένων οικονομικών ετών εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.

7.4 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων. (λογαριασμός 16.13)

Στο λογαριασμό 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Τα έξοδα του λογαριασμού 16.13 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέρα της πενταετίας.

7.5 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων. (λογαριασμός 16.14)

Στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσauξάνουν το κόστος κτήσεως τους.

Τα έξοδα του λογαριασμού 16.14 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέρα της πενταετίας. Σημειώνουμε ότι η απόσβεση των εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων ρυθμίζεται ομοιόμορφα από τις διατάξεις του λογιστικού δικαίου.

Επομένως, τα άνω έξοδα μπορούν και φορολογικά να αποσβεσθούν τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις και μέχρι πέντε.

7.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων. (λογαριασμός 16.15)

Στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Εάν Α.Ε. συνήψε δάνειο σε ξένο νόμισμα και με το προϊόν του απέκτησε μετοχές άλλης Α.Ε., οι οποίες, λόγω του ότι αντιπροσωπεύουν υψηλό ποσοστό του κεφαλαίου της άλλης Α.Ε., καταχωρούνται στον ισολογισμό στο λογαριασμό Γ-III-1 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις», δηλαδή στον λογαριασμό 18.00., στην περίπτωση αυτή, η εταιρία δεν μπορεί να καταχωρεί, αφενός τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως του πιο πάνω δανείου σε ξένο νόμισμα στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων», και αφετέρου τους τόκους του δανείου αυτού στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και να υπάγει, τα ποσά των λογαριασμών αυτών (16.15 & 16.18), στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. τμηματική απόσβεση.

7.7 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών. (λογαριασμός 16.16)

Στο λογαριασμό 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται 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.

Σύμφωνα με τον Ν.2190/1920, (άρθρο 43, παρ.3, περ. β), αναφέρεται ότι οι 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, 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. Τον ίδιο τρόπο αποσβέσεως προβλέπει και το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.110, περ.23.

7.8 Έξοδα αναδιοργανώσεως. (λογαριασμός 16.17)

Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική τους δραστηριότητα.

Τα έξοδα αναδιοργανώσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη.

Με απόφαση του Σ.τ.Ε. 2798/1986, η δαπάνη για την έρευνα, μελέτη και εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος έχει κριθεί ότι αποτελεί γενικό έξοδο διαχείρισης.

Τα λογισμικά προγράμματα, καταχωρούνται στον υπολογαριασμό 16.17.00 «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ».

Η απόσβεση των λογισμικών προγραμμάτων γίνεται με συντελεστή 30% (Π.Δ. 100/1998, άρθρο 11, παρ.5). Μπορεί να γίνει και εφάπαξ κατά την χρήση εντός της οποίας τέθηκαν σε λειτουργία.

7.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου. (λογαριασμός 16.18)

Στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων.

Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη.

Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι τόκοι δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι της λήξεως της χρήσεως, εντός της οποίας άρχεται

η παραγωγική δράση αυτής, λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και αποσβένονται εντός πενταετίας κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος οι επιχειρήσεις δικαιούνται τους τόκους δανείων που καταβάλλουν μέχρι την λήξη της χρήσης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική δράση τους, είτε να τους εκπέσουν εφάπαξ είτε να αποσβέσουν αυτούς, ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Τόκοι οι οποίοι είχαν καταχωρηθεί στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και αφορούσαν υποχρεώσεις των επιχειρήσεων οι οποίες όμως διαγράφηκαν, συνιστούν για τις επιχειρήσεις ακαθάριστο έσοδο κατά το έτος της διαγραφής.

7.10 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, (λογαριασμός 16.19)

Στο λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μια από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10 – 16.18.

Τα άνω έξοδα αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Αναπόσβεστη αξία κατεδαφιζόμενης οικοδομής. Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις κτιρίων, εκτός αν επακολουθεί ανέγερση κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου κτιρίου.

Σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο η αναπόσβεστη αξία κατεδαφιθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Κόστος απασχολήσεως της επιχείρησης. Στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικονομικής μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών στοιχείων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο κόστος – έξοδο και μεταφέρεται στο λειτουργικό κόστος, αλλά στις έκτακτες μη οργανικές ζημιές.

Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί με απόφασή της να τροποποιήσει τον ισολογισμό και να μεταφέρει το κόστος υποαπασχολήσεως του προσωπικού της Α.Ε. Ευρώ από τον λογαριασμό «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» στο λογαριασμό του ενεργητικού 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», γιατί τούτο αποτελεί παράβαση του Κωδ. Ν.2190/1920, επειδή στο λογαριασμό 16.19 καταχωρούνται δαπάνες για την ίδρυση, οργάνωση, επέκταση ή αναδιοργάνωση της εταιρίας και την απόκτηση ή ανανέωση του κεφαλαιουχικού της εξοπλισμού.

7.101 Δαπάνες μετεγκαταστάσεως της επιχείρησης.

Οι δαπάνες μετεγκαταστάσεως της επιχείρησης καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του δευτεροβάθμιου 16.90 «Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχείρησης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη. Στην περίπτωση, που για τα ποσά αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, αυτή καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις διενεργούμενες στην ίδια χρήση αποσβέσεις των εξόδων μετεγκατάστασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

8.1. Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

Τα αποθέματα συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα των ενεργητικών στοιχείων των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Επομένως, η αποτίμηση και η εμφάνιση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων αυτές είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση της οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων από τις εργασίες αυτές.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) Νο2 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, το οποίο, όπως αναφέρει το άνω Δ.Λ.Π. είναι η πλέον ευρέως αποδεκτή βάση, στην οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

8.2. Έννοια αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται ως εξής:

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.

2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων.

3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάριων στοιχείων.

5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. Νο2 δίνει τον ορισμό των αποθεμάτων ως εξής:

Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (α), τα προοριζόμενα προς πώλησιν κατά τη συνήθη πορείαν των εργασιών της επιχειρήσεως, β) τα ευρισκόμενα εις την διαδικασίαν της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως προς τοιαύτην πώλησιν ή γ) τα αναλωθησόμενα εις την παραγωγήν των προς πώληση αγαθών ή προς παροχήν υπηρεσιών.

8.3. Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων

8.3.1. Γενικά.

Το Λογιστικό δίκαιο συντίθεται από τους επί μέρους κανόνες που διέπουν τη λογιστική των επιχειρήσεων. Αυτοί οι κανόνες περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980), στους φορολογικούς νόμους (φορολογία εισοδήματος, ΚΒΣ κλπ.) και στους εμπορικούς νόμους 2190/1920 και 3190/1955(1).

Βασική διάταξη του Λογιστικού δικαίου για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι η παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. «Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής». Χαρακτηρίζεται ως βασική διάταξη, αφού οι λοιπές διατάξεις του φορολογικού νόμου (άρθρο 28 Κ.Β.Σ.) και του εμπορικού νόμου 2190/1920 (άρθρο 43) παραπέμπουν σε αυτή.

8.3.2. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. 1 και 2): Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα,

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

8.3.3. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ. 7, περ. α, εδάφιο πρώτο) του Κωδ.

Ν. 2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2, του άρθρου 3, του Π.Δ. 367/1994:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να τα παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής) κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα και τα συμπαράγωγα προϊόντα αποτιμούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις 3, 4, 11, 12, 13 και 14 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, που ορίζονται στις περίπτ. 6, 8, 9 και 10 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

8.3.4. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.:

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαράγων προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των άνω διατάξεων λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περ. 6, 8, 9 (έκτος του τρίτου εδαφίου) και 10 της παρ. 2.2.205 του π.δ. 1123/1980.

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

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

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος.

Στις άνω διατάξεις παραπέμπει και η φορολογία εισοδήματος (άρθρο 33Α, παρ. 3, Ν.Δ. 3323/1955).

8.4. Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου

Βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας, όπως αυτές παρατίθενται στην προηγούμενη παρ. 8.3, τα αποθέματα διαχωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

8.4.1. Αποθέματα που προέρχονται από αγορές:

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα εξής είδη αποθεμάτων:

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Εμπορεύματα	20	94.20	Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Βιομηχανικών - Ξενοδοχειακών(2) Επιχειρήσεων)	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
Υλικά συσκευασίας	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
Αναλώσιμα υλικά	25	94.25	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
Ανταλλακτικά παγίων στο ι-χείων	26	94.26	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα των μηχανών που φθείρονται περισσότερο από το μηχάνημα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα.
Είδη συσκευασίας	28	94.28	Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το πε-

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

			ριεχόμενό 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(3).
--	--	--	---

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ τιμής κτήσεως, της τρέχουσας τιμής αγοράς και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

8.4.2. Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή

Στην κατηγορία των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή περιλαμβάνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., τα εξής είδη αποθεμάτων:

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Έτοιμα Προϊόντα	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό την πώλησή τους.
Ημιτελή προϊόντα ή Ακίνητα προς πώληση(4)	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παρατέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23	Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής, της τρέχουσας τιμής αναπαραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την αποτίμηση των αποθεμάτων προσδιορίζονται οι εξής τιμές:

Κατηγορίες αποθεμάτων	Αξία κτήσεως		Τρέχουσα τιμή		Καθαρή Ρευστοποιήσιμη
	Τιμή κτήσεως	Ιστορικό κόστος	Αγοράς	Αναπαρα-	

	α1	α2	α3
1) Αποθέματα που προέρχονται από αγορές: · Εμπορεύματα · Πρώτες & βοηθητικές ύλες · Υλικά συσκευασίας · Αναλώσιμα Υλικά · Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων · Είδη συσκευασίας			
2) Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή: · Έτοιμα προϊόντα · Ημιτελή προϊόντα · Παραγωγή σε εξέλιξη	π1	π2	π3 *

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές γίνεται στη μικρότερη από τις τιμές α1, α2 και α3.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή γίνεται στη μικρότερη από τις τιμές Π1, Π2 και Π3.

Το πώς προσδιορίζονται οι τιμές αποκτήσεως (τιμές κτήσεως και ιστορικό κόστος παραγωγής) θα το δείξουμε σε επόμενη παράγραφο.

Στην περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή των μεθόδων που περιγράφονται σε επόμενη παράγραφο, διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθέματος (άρθρο 43, παρ. 7, περ. γ, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις αποθεμάτων σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

8.4.2. Αποθέματα υποπροϊόντων, υπολειμμάτων, συμπαραγώγων και ελαττωματικών.

❖ Τα υποπροϊόντα, είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια. (Λογαριασμός 22 στο Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ως εξής:

- εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησής τους, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων.
- όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

❖ Τα υπολείμματα, είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα. (Λογαριασμός 22 στο Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αποτίμηση των υπολειμμάτων γίνεται ως εξής:

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

❖ Τα συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.

Η αποτίμηση των συμπαραγώγων γίνεται ως εξής:

➤ Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο, μετά τη μείωση του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

❖ Τα ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Η αποτίμηση των ελαττωματικών γίνεται ως εξής:

➤ Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:

▪ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν προκύπτει να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμηση του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

▪ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με την συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

▪ Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμα του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνελώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

8.5. Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων

8.5.1. Τιμή κτήσεως

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

Τιμή κτήσεως (ή άμεσο κόστος αγοράς) είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς⁸ των αποθεμάτων προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών⁹ και μειωμένη με τις εκπτώσεις (Ε.Γ.Α.Σ., παρ. 2.2.205 περ. 6).

Το Δ.Α.Π. Νο2 την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων την ονομάζει: κόστος αγοράς. Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την αξία αγοράς, προσαυξημένη με τους δασμούς εισαγωγής ή λοιπούς φόρους αγοράς, με τις δαπάνες μεταφοράς και φορτοεκφορτώσεως και με οιαδήποτε άλλη άμεση δαπάνη κτήσεως, μειωμένη δε με τις εκπτώσεις επί των τιμολογίων και του τζίρου και τις επιχορηγήσεις.

Οι τόκοι αγοράς αποθεμάτων δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 5.213 περ. 3).

⁸ Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

⁹ Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Τα αποθέματα που παραλαμβάνονται από διαφορετικούς προμηθευτές τα οποία και δεν διαφέρουν μεταξύ τους αγοράζονται σε διαφορετικές τιμές καταχωρούνται εξ' υπαρχής κατά την αγορά σε μια μερίδα αποθήκης (και όχι κατά προμηθευτή).

8.5.2. Ιστορικό κόστος παραγωγής

Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι (σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.205 περ. 9):

	ΕΥΡΩ
Το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών	XXX
ΠΛΕΟΝ: -Τα Γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών	XXX
-Άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φθάσουν τα παραγόμενα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται στην απογραφή	XXX
Ιστορικό κόστος:	<u>XXX</u>

Για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των μενόντων προϊόντων στην απογραφή λήξεως, συνυπολογίζεται στην αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, περιλαμβανομένων και των τακτικών αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις και νόμους που ισχύουν).

Κόστος ανεγέρσεως οικοδομών «επί αντιπαροχή». Οι ανεγειρόμενες κατοικίες προς πώληση εξομοιώνονται με τα παραγόμενα προϊόντα από βιομηχανική επιχείρηση. Για τον προσδιορισμό του κόστους κατασκευής των διαμερισμάτων που προορίζονται για μεταπώληση, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος ανεγέρσεως της οικοδομής που αντιστοιχεί στα άνω διαμερίσματα (δίχως την αξία του οικοπέδου) το οποίο προκύπτει από τους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 93. Στο τέλος της χρήσεως, το κόστος κατασκευής των άνω απούλητων κατοικιών μεταφέρεται σε υπολογαριασμούς τους δευτεροβάθμιου λογαριασμού 94.21 «Ακίνητα (ή διαμερίσματα) έτοιμα και ημιτελή».

Επίσης, ο ΚΒ.Σ. (άρθρο 12, παρ. 15) υιοθετεί τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου. Συνεπώς για τη λογιστική απεικόνιση των πωλήσεων των ανεγειρόμενων οικοδομών από οικοδομική εταιρεία και τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως, καταχωρείται στα έσοδα κάθε χρήσεως (λογ. 71) το τμήμα που αναλογεί στο πραγματοποιούμενο μέχρι το τέλος της ίδιας χρήσεως αντίστοιχο κόστος ανεγέρσεως του πωληθέντος κτιρίου ή τμήματός του. Με τη συσχέτιση σε οικείο υπολογαριασμό του 96.22 των δύο αυτών ποσών (κόστους και αναλογούντος αντιτίμου πωλήσεως) προσδιορίζεται το μικτό (λογιστικό) αποτέλεσμα της χρήσεως(7).

Κόστος κατασκευής τεχνικών έργων. Προκειμένου για κατασκευές και τεχνικά έργα κατασκευαστικής διάρκειας περισσότερων χρήσεων (λιμάνια, γέφυρες, σήραγγες, φράγματα, πλοία, κτίρια κ.λπ.), σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές (Δ.Λ.Π. Νο 11), για τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως και την αποτίμηση των κατά το τέλος της χρήσεως ημιτελών έργων, εφαρμόζεται, είτε η μέθοδος της τμηματικής περατώσεως του έργου, είτε η μέθοδος της ολοκλήρωσεως της κατασκευής.

α) Σύμφωνα με τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου, στα αποτελέσματα κάθε χρήσεως μεταφέρεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που αντιστοιχεί στο πραγματοποιηθέν κόστος του τμήματος του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Το αποτέλεσμα αυτό προσδιορίζεται, κυρίως, με βάση τη σχέση του υπολογιζόμενου συνολικού κόστους του έργου προς το αντίστοιχο συνολικό έσοδο. Το βασικό μειονέκτημα της μεθόδου αυτής συνίσταται στο ότι, το τμηματικό αποτέλεσμα πο1.1 καταλογίζεται σε κάθε χρήση, λόγω του τρόπου υπολογισμού του, δεν είναι το πραγματικό και υπάρχει κίνδυνος τα αποτελέσματα των επί μέρους χρήσεων να επηρεάζονται από υποκειμενικούς ή λανθασμένους υπολογισμούς. Πάντως, θεωρείται ότι το μειονέκτημα αυτό είναι μικρότερης σημασίας από το μειονέκτημα της άλλης μεθόδου.

β) Στη μέθοδο της ολοκλήρωσεως της κατασκευής, το αποτέλεσμα προσδιορίζεται στη χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του έργου και καταχωρείται, εξ' ολοκλήρου στα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής. Το βασικό μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι,

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ολόκληρο το αποτέλεσμα καταχωρείται στην τελευταία χρήση, ενώ μεγάλα τμήματα του έργου εκτελούνται σε προηγούμενες χρήσεις και, σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το αποτέλεσμα που αντιστοιχεί στα τμήματα αυτά έπρεπε να είχε καταχωρηθεί στις οικείες χρήσεις.

Ο Κ.Β.Σ. υιοθετεί τη μέθοδο της τμηματικής περατώσεως του έργου γιατί στο άρθρο 12 παρ. 15 ορίζει ότι «στην περίπτωση εκτελέσεως τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση» και στην παρ. 12.5.2 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. 3/1992 αναφέρεται ότι «...όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση».

Επομένως, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, για τη λογιστική απεικόνιση της πωλήσεως των κατασκευαστικών εταιρειών και τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως, το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 257/1995 συστήνει να εφαρμόζεται η μέθοδος της τμηματικής περατώσεως του έργου, που υιοθετεί και ο Κ.Β.Σ.

8.5.3. Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής

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

8.5.4. Τρέχουσα τιμή αγοράς

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

Στο παρελθόν, η έννοια της τρέχουσας τιμής, καθοριζότο, εκτός από τη Λογιστική επιστήμη, και από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. Έτσι, ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορούσε να αγοράσει ή να παράγει το εμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα της απογραφής, σε όποια κατάσταση τούτο βρίσκεται.

Τα δικαστήρια έκριναν ότι ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει το εμπόρευμα κατά την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Έτσι, αν η τιμή κτήσεως ενός εμπορεύματος π.χ. υποδημάτων έχει υποβιβασθεί λόγω παρελεύσεως της μόδας των, η αποτίμηση των υποδημάτων αυτών θα γίνει στο βιβλίο απογραφών με τιμή κατώτερη της τιμής κτήσεως. Η μείωση της τιμής πωλήσεως του εμπορεύματος, λόγω παρελεύσεως της μόδας του, αμφισβητήθηκε από το φορολογικό ελεγκτή αν συνιστά την τρέχουσα τιμή αυτού. Όμως, το δικαστήριο έκρινε, με την άνω απόφασή του, ότι η μειωμένη αξία των υποδημάτων λόγω παρελεύσεως της μόδας των ανταποκρίνεται στην τρέχουσα αξία αυτών, στην οποία αυτά καλώς απεγράφησαν.

Επίσης, απόθεμα φαρμάκων τέλους χρήσεως θα αποτιμηθεί με την τρέχουσα-τιμή αγοράς τέλους χρήσεως εφόσον αυτή πράγματι είναι μικρότερη της τιμής κτήσεώς τους (Απόφαση Υπ. Οικονομικών).

8.5.5. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει στην παρ. 2.2.205 περ.8, ότι σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής του αποθέματος, λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτού.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 2.205 περ. 10).

Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικούς λόγους, π.χ. λόγω παρελεύσεως της μόδας, ελαττωματικότητας, παλαιότητας κλπ. υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πώλησεως (Απόφαση Σ.τ.Ε.).

Στην περίπτωση, όμως, αυτή ο επιχειρηματίας φέρει το βάρος της αποδείξεως της απαξιώσεως αυτής. Ο επιχειρηματίας δεν μπορεί να επικαλεσθεί μόνο το γεγονός ότι τα αποθέματά του είναι π.χ. εκτός μόδας και γι' αυτό η αποτίμηση των αποθεμάτων του στο τέλος της χρήσεως γίνεται στις τρέχουσες τιμές αυτών, οι οποίες είναι μικρότερες των τιμών κτήσεως. Ο επιχειρηματίας πρέπει να αποδείξει ότι αργότερα τα εκτός μόδας εμπορεύματα πωλήθηκαν, σε πολύ μικρότερες των τιμών κτήσεως τιμές.

Το Δ.Α.Π. Νο2 για την εξακρίβωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων αναφέρει τα εξής:

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

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

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

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

«Ακίνητα» αποθέματα. Για τα αποθέματα, τα οποία για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση («ακίνητα» αποθέματα τα οποία, λόγω ειδικών συνθηκών, βάσιμα θεωρούνται ότι έχουν υποστεί κάποια απαξίωση), η επιχείρηση πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη για την πιθανή ζημία που ενδεχομένως θα υποστεί λόγω της άνω απαξίωσης. Η πρόβλεψη αυτή εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα αποθέματα στα οποία αναφέρεται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Επειδή δεν έχουν καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, μετά την υπέρβαση των οποίων το απόθεμα θεωρείται «ακίνητο» και επομένως βάσιμα μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει υποστεί κάποια απαξίωση, το τεχνικό γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν γενικά ότι είναι «ακίνητα» τα αποθέματα που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστον σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, αλλά και μέχρι την ημερομηνία της επόμενης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχο του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέα (Οδηγίες για Παρατηρήσεις Πιστοποιητικού Ελέγχου).

8.6. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων

8.6.1. Παραδεκτές μέθοδοι

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται, όπως αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 8.5.1, στην τιμολογιακή αξία μειωμένη με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το Φ.Π.Α. και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών.

Τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής (έχουμε μιλήσει σε προηγούμενη παράγραφο αυτού του κεφαλαίου).

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι τιμές αυτές αλλάζουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται προβληματισμός πώς θα υπολογίσουμε την τιμή κτήσεως.

Το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ., δηλαδή με μία από τις επτά μεθόδους που αναφέρονται στη συνέχεια με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων (έδρα και υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα) ενώ η υποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

α) **Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

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

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

- μέθοδος του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του μηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του διμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους
- μέθοδος του τριμηνιαίου μέσου σταθμικού κόστους κλπ.

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή της στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΒ.Σ.

β) **Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:** Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

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

(Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τότε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές).

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

(Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τότε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές).

δ) **Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.):** Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

ε) **Η μέθοδος του βασικού αποθέματος:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις παραπάνω (α-δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παρ. 2.2.205 περ. 7-ε του Ε.Γ.Α.Σ., με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσεως σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας), την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης, κάτω από συνθήκες και ομαλές συνθήκες. Εξυπακούεται ότι το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται σε δεδομένα της επιχείρησης (όπως λ.χ. κυκλοφοριακή ταχύτητα, χρόνος που μεσολαβεί για την παραλαβή των υλικών από την παραγγελία τους κ.λ.π.).

Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της.

(Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τότε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές).

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

ζ) **Η μέθοδος του πρότυπου κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους, εφαρμόζεται με την προϋπόθεση της περ. 5 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ., δηλαδή οι αποκλίσεις που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και το ιστορικό κόστος θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

ζα) **Γενικά περί προτύπου και προϋπολογισμού κόστους.**

Το πρότυπο, όπως και το προϋπολογιστικό κόστος, είναι ένα προκαθορισμένο κόστος.

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

Το προκαθορισμένο κόστος (Ε.Γ.Α.Σ. παρ. 5.1.301), ανάλογα με τις διαδικασίες που ακολουθούνται για τον προσδιορισμό του, την ακρίβεια και τους σκοπούς που επιδιώκονται, διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου, ή πριν λειτουργήσει μία υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μία δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησής του. Στον όρο «συνθήκες» περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ. οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος.

Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος

αυτό, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον καθορισμό τιμών πώλησεως, όπως π.χ. προϊόντων και έργων, σε προσφορές. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πώλησεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφάλειας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

Ορισμένες επιχειρήσεις για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση της αποτίμησης των αποθεμάτων τους στο τέλος της χρήσεως έχουν θεσπίσει τη μέθοδο που δίνεται από τον εξής τύπο:

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

«Τιμή αγοραστή» είναι η τιμή της παραγγελίας αγοράς με την οποία η επιχείρηση έχει συμφωνήσει να αγοράσει από τον προμηθευτή τα εμπορεύματα και η οποία μπορεί να αλλάξει μέσα στη χρήση ανάλογα με τις συνθήκες της αγοράς.

Η άνω «τιμή αγοραστή» είναι μια προϋπολογιστική τιμή κόστους, την οποία οι επιχειρήσεις την χρησιμοποιούν κατά τη λογιστικοποίηση της αξίας των παραλαμβανόμενων εμπορευμάτων και την καταχώρησή τους στους αναλυτικούς λογαριασμούς αποθηκών του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 94 «Αποθέματα» της Αναλυτικής.

Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της πραγματικής τιμής του τιμολογίου του προμηθευτή και της προϋπολογιστικής τιμής (της τιμής του «αγοραστή»), δηλαδή η «απόκλιση τιμής αγοράς», καταχωρείται κατά τη διάρκεια της χρήσεως στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους υπολογισμούς του της Αναλυτικής Λογιστικής. Η εγγραφή αυτή λογιστικοποίησης της απόκλισης αξίας αγοράς γίνεται κατά την καταχώρηση της αξίας του τιμολογίου του προμηθευτή στη Γενική Λογιστική - στην οποία όπως είναι γνωστό καταχωρούνται μόνο πραγματικές αξίες αποθεμάτων - και την μεταφορά της σχετικής πράξεως στην Αναλυτική Λογιστική.

Στο τέλος της χρήσεως τα μένοντα αποθέματα εμπορευμάτων (η τελική απογραφή τους) μπορεί να αποτιμούνται στις προϋπολογιστικές τιμές (στις τιμές του αγοραστή). Η ολική όμως απόκλιση τιμής αγοράς, κατ' είδος εμπορεύματος, κατανεμόμενη ανάλογα μεταξύ μενόντων των πωληθέντων θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 2.2.205 περιπτώσεις 5 και 7ς του Ε.Γ.Λ.Σ. Το ολικό ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσεως, αναγράφεται χωριστά με ένα ποσό, για όλα τα εμπορεύματα, κάτω από το ολικό προϋπολογιστικό κόστος της απογραφής κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (π.χ. 20, 24 κ.λπ.) έτσι ώστε με την προσθαφαίρεσή του να μεταβάλλεται το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής, από προϋπολογιστικό σε πραγματικό κόστος.

Η ανωτέρω περιγραφόμενη μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης και αποτίμησης των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται για κάθε κατάσταση της επιχείρησης χωριστά, είτε σε αυτό εξάγεται είτε δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, υπό τον όρο ότι οι τυχόν διακινήσεις εμπορευμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του καταστήματος που αποστέλλει τα εμπορεύματα όπως αυτό (το κόστος) προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης.

Πρότυπο κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

- Ακριβείς μετρήσεις:
- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος,
- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.
- Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μία ολόκληρη κοστολογική περίοδο.
- Ακριβείς υπολογισμοί:

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,
- των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,
- των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.
- Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του

πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησής του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών). Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτού, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαϊρέσεων.

Σχετικά με τη λογιστική εμφάνιση του κόστους των αποθεμάτων όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση το Ε.ΣΥ.Α. με τη γνωμοδότηση 24513.5.1955 έδωσε τις εξής οδηγίες:

ζβ) *Αγοραζόμενα αποθέματα.*

Τα αγοραζόμενα αποθέματα, δηλαδή τα αποθέματα που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής 20, 24, 25, 26 και 28, η επιχείρηση μπορεί να τα παρακολουθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως εξής:

α. Στη Γενική Λογιστική σε πραγματικές αξίες.

β. Στην Αναλυτική Λογιστική σε πρότυπες αξίες.

Ενημέρωση αποθήκης. Οι αποθήκες τηρούνται πάντοτε και αποκλειστικά στην αναλυτική λογιστική και για τον λόγο αυτό είναι απόλυτα εφικτή η χρεωπίστωσή τους σε τιμές πρότυπου ή προϋπολογιστικού κόστους. Επισημαίνεται σύμφωνα με απόφαση του Υπ. Οικ. ότι, δεν είναι άλλες οι μερίδες αποθήκης του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. και άλλοι οι κατ' είδος, ποσότητα και αξία υπολογαριασμοί του 94, αλλά ταυτίζονται απόλυτα)

Όταν εφαρμόζεται, εσωλογιστικά, το σύστημα του πρότυπου κόστους και για τα αγοραζόμενα αποθέματα (Εμπορεύματα Λ/20, Πρώτες Ύλες Λ/24, κ.λπ.) ακολουθείται η μέθοδος προσδιορισμού της «απόκλισης τιμής» κατά τη λογιστικοποίηση του τιμολογίου αγοράς, στην Αναλυτική Λογιστική οι λογαριασμοί αποθηκών (οι μερίδες αποθήκης) τηρούνται στο πρότυπο κόστος και οι αποκλίσεις μεταξύ πρότυπου κόστους αγοράς και πραγματικού κόστους αγοράς των αποθεμάτων καταχωρούνται στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους υπολογαριασμούς του.

Αποκλίσεις τιμών αγοράς. Οι αποκλίσεις των τιμών αγοράς των αποθεμάτων από το πρότυπο κόστος παρακολουθούνται στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και στους αναλυτικούς του κατ' είδος αποθέματος λογαριασμούς, όπως τα είδη αυτά προσδιορίζονται και παρακολουθούνται στην αποθήκη.

Η κατανομή των αποκλίσεων μεταξύ μενόντων και διατεθέντων αποθεμάτων γίνεται για κάθε είδος αποθέματος χωριστά.

Το ποσό της απόκλισης που αφορά τα μένοντα, και το οποίο καταχωρείται με ένα κονδύλι στην απογραφή κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό προκύπτει ως αλγεβρικό άθροισμα θετικών ή αρνητικών αποκλίσεων των τιμών αγοράς των επί μέρους ειδών αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

Πότε συνιστά αλλαγή μεθόδου απογραφής. Η υιοθέτηση της τιμής του προτύπου κόστους, ως μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων, δεν συνιστά από μόνη της αλλαγή μεθόδου αποτιμήσεως εφόσον η μέθοδος προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή της τιμής του ιστορικού κόστους παραγωγής από όπου προσδιορίζονται οι αποκλίσεις μεταξύ αυτής και της τιμής του προτύπου κόστους παραμένει ίδια (αυτονόητο είναι ότι οι αποκλίσεις αυτές

κατανέμονται αναλογικά μεταξύ πωλημένων και μενόντων αποθεμάτων). π.χ. επιχείρηση που αποτιμά παγίως τα αποθέματά της με τη μέθοδο F.I.F.O. αποφασίζει να εφαρμόσει το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης πλην, όμως, το πραγματικό κόστος των αποθεμάτων, για τον προσδιορισμό των άνω αποκλίσεων, εξακολουθεί να το προσδιορίζει με την ίδια μέθοδο (F.I.F.O.). Στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει αλλαγή μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων, αφού το πρότυπο κόστος προσαρμόζεται κάθε φορά στο πραγματικό το οποίο προσδιορίζεται με την ίδια μέθοδο (F.I.F.O.). Αλλαγή υπάρχει όταν η επιχείρηση αλλάξει μέθοδο προσδιορισμού του πραγματικού κόστους όπου αντί για τη μέθοδο F.I.F.O. επιλέξει π.χ. την L.I.F.O.

Αποτίμηση αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως. Στο τέλος της χρήσεως τα μένοντα αποθέματα μπορεί να αποτιμούνται στις πρότυπες τιμές τους.

Η ολική όμως απόκλιση «τιμής αγοράς» κατ' είδος αποθέματος θα κατανέμεται ανάλογα μεταξύ μενόντων και διατεθέντων (πωληθέντων ή αναλωθέντων) και θα συνυπολογίζεται (θετικά ή αρνητικά) στο πρότυπο κόστος της απογραφής σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ.

Έτσι, στην απογραφή τα άνω αποθέματα αθροιζόμενα θα μας δίνουν, κατ' αρχάς, το ολικό πρότυπο κόστος κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό αποθέματος (20, 24, 25, 26 και 28).

Το ολικό ποσό της απόκλισης, που αφορά τα μένοντα κατά το τέλος της χρήσεως, αναγράφεται χωριστά, κάτω από το ολικό πρότυπο κόστος της απογραφής, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (20, 24, 25, 26, 28) και με την προσθαφαίρεσή του μεταβάλλει το ολικό κόστος των αποθεμάτων της απογραφής από πρότυπο σε πραγματικό.

Το άνω ολικό πρότυπο κόστος των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί με το ολικό ποσό της απόκλισης που αναλογεί στα μένοντα αποθέματα.

Επομένως, η διαφορά μεταξύ ολικού προτύπου κόστους και ολικού ποσού αποκλίσεων, μας δίνει το ολικό πραγματικό κόστος, των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

ζγ) Παραγόμενα αποθέματα

Τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα του λογαριασμού 21 «Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα», μπορεί να παρακολουθούνται επίσης στην αναλυτική λογιστική στο πρότυπο κόστος και να αποτιμούνται κατά την απογραφή τους σε πρότυπες τιμές.

Οι αποκλίσεις κόστους παραγωγής (διαφορές μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους) που προσδιορίζονται κατ' είδος προϊόντος και λογιστικοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καταχωρούμενες στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» και τους αναλυτικούς λογαριασμούς, κατανέμονται στο τέλος της χρήσεως μεταξύ μενόντων και πωληθέντων.

Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα μένοντα προϊόντα καθώς και στα ημιτελή προϊόντα, προσδιοριζόμενο ως αλγεβρικό άθροισμα των αποκλίσεων των κατ' είδος προϊόντων, αναγράφεται στην απογραφή τέλους χρήσεως με ένα κονδύλι κάτω από το άθροισμα του ολικού προτύπου κόστους απογραφής των αποθεμάτων του λογαριασμού 21 «Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα» και προσθαφαιρείται σε αυτό.

Το υπόλοιπο ποσό αποκλίσεων που βαρύνει τα πωληθέντα αποθέματα μεταφέρεται ή στο κόστος των πωληθέντων ή στα αποτελέσματα χρήσεως.

ζδ) Λογιστικοποίηση αποκλίσεων.

Οι εγγραφές λογιστικοποίησης αποκλίσεων. Οι εγγραφές λογιστικοποίησης των αποκλίσεων μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους καθώς και οι εγγραφές που αφορούν την κατανομή τους στα μένοντα-πωληθέντα διενεργούνται αποκλειστικά στην αναλυτική λογιστική τόσο αυτές που αφορούν το κόστος αγοράς (αποκλίσεις τιμής) όσο και αυτές που αφορούν το κόστος παραγωγής (αποκλίσεις αποδόσεων πρώτων υλών, αποκλίσεις τιμής και αποδόσεις αμέσου εργασίας και αποκλίσεις επί των γενικών βιομηχανικών εξόδων, όγκου, αποτελεσματικότητας, προϋπολογισμού) και καταχωρούνται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 95 και τους αναλυτικούς του.

Ενημέρωση αποθηκών. Οι αποκλίσεις, μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους, που βαρύνουν τα μένοντα αποθέματα (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λ.π.) της απογραφής τέλους χρήσεως, δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθήκης (τους

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

αναλυτικούς δηλαδή του πρωτοβαθμίου 94) οι οποίοι, λογαριασμοί, τηρούνται στο πρότυπο κόστος. Για να υπάρχει όμως συμφωνία μεταξύ του πρωτοβάθμιου 94 ο οποίος χρεώνεται με το ποσό των αποκλίσεων που βαρύνει τα μένοντα στο τέλος της χρήσεως και των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης που τηρούνται στο πρότυπο κόστος, ανοίγουμε σε κάθε δευτεροβάθμιο λογαριασμό του πρωτοβάθμιου 94 έναν αναλυτικό λογαριασμό στο επίπεδο των λογαριασμών αποθηκών, ο οποίος χρεώνεται αλγεβρικά κατ' αξία με το ολικό ποσό των αποκλίσεων που βαρύνει τα μένοντα που ανήκουν στον δευτεροβάθμιο αυτό λογαριασμό και έτσι εξασφαλίζεται η λογιστική συμφωνία του περιληπτικού 94 και των δευτεροβάθμιών του και των αναλυτικών τους λογαριασμών (των μερίδων αποθήκης)

ζε) Συμφωνία μεταξύ γενικής και αναλυτικής λογιστικής στην περίπτωση που τηρείται πρότυπη κοστολόγηση.

Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και οι προσδιοριζόμενες αποκλίσεις μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους μεταφέρονται στα αποτελέσματα ή στο κόστος των λειτουργιών διοικήσεως και διαθέσεως το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική διαφέρει από το μικτό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται στη γενική λογιστική. Αντίθετα το καθαρό αποτέλεσμα είναι πάντοτε το ίδιο.

ζστ) Απογραφή ενάρξεως αποθεμάτων που έχουν αποτιμηθεί με το πρότυπο κόστος.

Εάν κατά την προηγούμενη χρήση τα αποθέματα είχαν αποτιμηθεί σε πρότυπο κόστος με ιδιαίτερη εμφάνιση των αποκλίσεων στην αντίστοιχη απογραφή, με την έναρξη της χρήσεως οι μερίδες αποθήκης (αναλυτικοί λογαριασμοί του 94 «αποθέματα») θα ενημερωθούν ως εξής:

α) Οι μερίδες αποθήκης θα εμφανίζουν την ίδια ακριβώς εικόνα που είχαν κατά το κλείσιμό τους στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

β) Επειδή, όμως, ο λογαριασμός 94 «Αποθέματα» (και οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθηκών) τηρούνται στο πρότυπο κόστος, και για να εξασφαλισθεί αυτό, μεταφέρεται το ποσό της αποκλίσεως, που περιλαμβάνεται στην αξία αρχικής απογραφής που είναι καταχωρημένη στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 94 (και τους οικείους αναλυτικούς), στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος».

γ) Στο λογαριασμό 95 «Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» καταχωρούνται, εκτός από τις άνω αποκλίσεις απογραφής ενάρξεως, και οι αποκλίσεις μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους αποθεμάτων της τρέχουσας χρήσεως και το αλγεβρικό τους άθροισμα κατανέμεται στο τέλος της χρήσεως στα μένοντα και τα διατεθέντα με τη λογιστική διαδικασία που αναφέρουμε αμέσως παραπάνω.

8.6.2. Μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς.

Η μέθοδος της τελευταίας τιμής αγοράς δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως παραδεγμένη μέθοδος, γιατί με αυτή προσδιορίζεται κόστος το οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί και συνεπώς δεν είναι ιστορικό κόστος (παρ. 14 του Δ.Α.Π. Νο2), ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 1 του Ν. 2190/ 1920, του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. και της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ., η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής πρέπει να γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος.

Αυτός είναι και ο λόγος, για το οποίο η μέθοδος αυτή δεν αναφέρεται στην παρ. 2.2.205 περ. 7 του Ε.Γ.Α.Σ.

8.6.3. Μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους.

Η μέθοδος της εκπτώσεως ποσοστού μικρού κέρδους, κατά τη γνώμη του Ε.ΣΥ.Α. δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παραδεγμένη μέθοδος γιατί:

α. Δεν περιλαμβάνεται στις χρησιμοποιούμενες μεθόδους που αναφέρει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο2, και

β. Έχει το μειονέκτημα ότι η τιμή κτήσεως των μενόντων υπολογίζεται κατά προσέγγιση.

Η μέθοδος, όμως, αυτή μπορεί να γίνει αποδεκτή μόνο στις περιπτώσεις που νομίμως, δεν τηρείται αποθήκη κατά ποσότητα και αξία για τις εισαγωγές, οπότε κατ' ανάγκη η άνω

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

μέθοδος αποτελεί το προτιμότερο τρόπο προσδιορισμού της αξίας κτήσεως των αποθεμάτων της απογραφής.

Τα πολυκαταστήματα ή τα Super markets, τα οποία μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων απαλλάσσονται της τηρήσεως αποθήκης, μπορούν να αποτιμήσουν στο τέλος της χρήσεως τα αποθέματα τους με την άνω μέθοδο.

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

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.205 περ. 7). Το ίδιο αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 7.β) και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 παρ. 2).

Εάν η επιχείρηση επιθυμεί, για να βελτιώσει τη λειτουργικότητά της ή για άλλους σπουδαίους λόγους, να αλλάξει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, πρέπει να υποβάλει σχετικό αίτημα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της χρήσεως. Την έγκριση αλλαγής της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής αποκτήσεως του αποθέματος της χορηγεί η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 28 παρ. 2 και άρθρο 37 παρ. 4 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένα και συμπληρωμένα από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 6 και της παρ. 2 του άρθρου 8 του Ν. 3052/2002 ισχύουν από 1.1.2003).

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται χωρίς έγκριση της Ε.Λ.Β., η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής. Ομοίως δεν απαιτείται έγκριση της Ε.Λ.Β. και κατά την πρώτη αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής με την προϋπόθεση υποβολής σχετικής γνωστοποίησης στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής μεθόδου που θα εφαρμοσθεί η νέα μέθοδος (άρθρο 28 παρ. 2 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 5 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003). Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει την πρώτη αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης από την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης, δηλαδή να μην έχει προηγηθεί στο παρελθόν άλλη αλλαγή για οποιοδήποτε λόγο, όπως έγκριση Ε.Λ.Β., ή αλλαγή κατά την πρώτη χρήση πλήρους εφαρμογής της αναλυτικής λογιστικής.

Στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία, ή η ΕΠΕ αλλάζει τη μέθοδο προσδιορισμού της τιμής αποκτήσεως των αποθεμάτων, έχει υποχρέωση από τη νομοθεσία (άρθρο 43, παρ. 7.β., Κωδ. Ν. 2190/1920) να αναφέρει στο δημοσιευόμενο προσάρτημα:

α. Τους λόγους που οδήγησαν την οικονομική μονάδα στην αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής.

β. Στην επίδραση που έχει η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

8.6.5. Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμάτευση 99 διευκρίνισε ότι επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση περισσότερες από μια μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως των αποθεμάτων της, υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι κάθε μέθοδος θα χρησιμοποιείται παγίως για την αποτίμηση ορισμένης κατηγορίας αποθεμάτων της.

8.6.6. Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφασή του 224/1988 έκρινε ότι η καταχώρηση στην απογραφή τέλους χρήσεως του ίδιου είδους με διαφορετική αποτίμηση είναι νόμιμη, εφόσον ο

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

επιτηδευματίας ακολουθεί πάγια τη μέθοδο αυτή για την απογραφή των εμπορευμάτων και την αποτίμησή τους στην τιμή κτήσεως.

8.6.7. Αποτίμηση αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ των υποκαταστημάτων.

Η λογιστική παρακολούθηση και αποτίμηση των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμόζεται για κάθε κατάσταση της επιχείρησης χωριστά, είτε σε αυτό εξάγεται είτε δεν εξάγεται αυτοτελές αποτέλεσμα, υπό τον όρο ότι οι τυχόν διακινήσεις εμπορευμάτων, μεταξύ των υποκαταστημάτων, αποτιμώνται σε τιμές κόστους του καταστήματος που αποστέλλει τα εμπορεύματα όπως αυτό το κόστος προκύπτει από τις τηρούμενες μερίδες αποθήκης. Από 1.1.2003 η αποτίμηση των αποθεμάτων μεταξύ των διαφόρων εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων γίνεται με την ίδια μέθοδο αποτίμησης και με ενιαία τιμή ανά είδος (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με το Ν. 3052/2002 ισχύει).

8.6.8 Αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο 2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων, που έγιναν το έτος 1993.

Κατά τη διάρκεια του έτους 1993 υπήρξαν εξελίξεις στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και αλλαγές στο Δ.Λ.Π. Νο2 σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Οι εξελίξεις στις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων που έγιναν το έτος 1993 συνίστανται στις εξής αλλαγές:

- α. Οι βασικές μέθοδοι αποτιμήσεως είναι: η FIFO και του μέσου σταθμικού κόστους.
- β. Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος είναι η LIFO.
- γ. Αντιθέτως, δεν επιτρέπεται η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

9.1 Διάκριση των συμμετοχών

Τις συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τις διακρίνουμε σε δυο μεγάλες κατηγορίες:

α) Σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή εξαρτημένες επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται από το λογαριασμό 18.00 του Ε.Γ.Λ.Σ.

β) Σε συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή συγγενείς επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται από το λογαριασμό 18.01 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η διάκριση αυτή έχει σπουδαία σημασία, αφού ο Κωδ. Ν.2190/1920 στο άρθρο 42^ε επιβάλλει όπως οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφτεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του άρθρου 42γ, δηλαδή από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ.

9.2 Έννοια χρεογράφων

Χρεόγραφο είναι το έγγραφο που περιέχει υπόσχεση παροχής του εγγράφου.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί ως χρεόγραφα τα παρακάτω έγγραφα (ή τίτλους ή κινητές αξίες) τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν άμεσης προσόδου:

- Μετοχές ανωνύμων εταιριών (ονομαστικές και ανώνυμες).
- Ομολογίες (ομολογιακών δανείων του Κράτους, Ν.Π.Δ.Δ., δημοσίων επιχειρήσεων και ανωνύμων εταιριών).
- Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου.
- Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Ομόλογα Τραπεζών.

Ο όρος «χρεόγραφα» δεν χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου «αξιογραφα». Επομένως, τα συμβόλαια κεφαλαιοποίησης του άρθρου 41 του Ν.Δ. 400/1970 αποτελούν κατηγορία ασφαλιστικής καλύψεως στα πλαίσια ιδιαίτερου κλάδου (κεφαλαιοποίησης) και δεν συνιστούν χρεόγραφα.

9.3 Η Λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων

Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεώς στους οικείους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 34 «χρεόγραφα».

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01 ή 34 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

9.4 Η Λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος

9.4.1 Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογίες, ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, τραπεζικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου) των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δουλεμένο μέχρι την αγορά τους τόκο ως αξία (τιμή) κτήσεώς τους είναι η καθαρή τιμή τους η οποία διαμορφώνεται στο Χρηματιστήριο με βάση την προσφορά και τη ζήτηση και η οποία καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

Φορολογία τόκων τίτλων σταθερού εισοδήματος: Οι άνω τόκοι των τίτλων σταθερού εισοδήματος φορολογούνται από 1.1.1997 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.2238/1994.

Ο φόρος αυτός για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου προεισπράττεται κατά την έκδοση τους ενώ για τα ομόλογα ο φόρος παρακρατείται κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδιο. Με την προείσπραξη ή την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

9.4.2 Η Λογιστική των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου

Κατά την αγορά των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καταβάλλεται η κατά την ημέρα αγοράς παρούσα αξία τους και όχι η αναγραφόμενη στον τίτλο ονομαστική αξία.

Ο αντιπρόεδρος του Ε.ΣΥ.Λ. κ. Θεόδωρος Γρηγοράκος προτείνει όπως η άνω αγορά των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους εξής τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς:

- Στο λογαριασμό 34.08.XX.00 «Ονομαστική Αξία Τίτλων» θα καταχωρείται η ονομαστική αξία του τίτλου.
- Στο λογαριασμό 34.08.XX.99 «Ενσωματωμένοι – μη δουλεμένοι τόκοι – Λογαριασμός αντίθετος» το ποσό των μη δουλεμένων τόκων των εντόκων γραμματίων.

Στο τέλος της χρήσεως, οι τόκοι του χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, μεταφέρονται από το λογαριασμό 34.08.XX.99 στο λογαριασμό 76.01.04 «Τόκοι εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου».

9.5 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο.

9.5.1 Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

α) Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Κωδ. Ν. 2190/1920. Με την παρ. 1, του άρθρου 3, του Π.Δ. 367/1994 και το άρθρο 20 παρ. 12 του Ν. 2386/1996 τροποποιήθηκε η παρ. 6, του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Η διάταξη, η οποία ισχύει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά για όλες τις επιχειρήσεις εκτός από τις Τράπεζες, των οποίων η υποχρέωση αρχίζει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1995 και μετά (άρθρο 9, Ν. 2285/1995), αναφέρει τα εξής για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων:

Για την αποτίμηση των συμμετοχών χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς τα μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι Τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

του Ν. 2076/1992 αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρεχούσης τιμής.

β) Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του Νόμου θεωρείται:

(βα) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κλπ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

(ββ) Για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσεως.

(βγ) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Στην περίπτωση που ο τελευταίος νόμιμα συνταγμένος ισολογισμός των πιο πάνω επιχειρήσεων, με βάση τα δεδομένα του οποίου προσδιορίστηκε η τρέχουσα τιμή των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ή συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή, αναγράφεται σημείωση στον ισολογισμό και στο προσάρτημα στην οποία αναφέρεται ότι, στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται και μετοχές ανωνύμων εταιριών ή συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις συγκεκριμένης αξίας κτήσεως (ή αποτιμήσεως) αντίστοιχα μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κι ότι ο ισολογισμός (ή οι ισολογισμοί), με βάση τον οποίο έγινε ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών των μετοχών και συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από αναγνωρισμένο κατά νόμο ελεγκτή.

γ) Για την τιμή (αξία) κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις περ. 2 και 3, της παρ. 2.2.112 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, Τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία (τιμή) κτήσεώς τους είναι η καθαρή τιμή τους αυτή, που καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

Για τη μέθοδο υπολογισμού της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων, εφαρμόζεται η περ. β', της επομένης παρ. 7.

δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του π.δ. 1123/1980, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του ίδιου π.δ.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής πρόβλεψης), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του π.δ. 1123/1980.

ε) Για τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (χρεογράφων κι άλλων τίτλων) σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται αναλόγως οι σχετικές διατάξεις της υποπαρ. 2.3.301 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, όπως ισχύει.

στ) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου».

Σημειώνεται ότι η άνω διάταξη εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις Τράπεζες, από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1995 (άρθρο 9, Ν. 2286/1995).

Οι άνω προβλέψεις σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο

ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα -στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, Ν. 2190/1920).

Τέλος, σημειώνεται ότι στο προσάρτημα, το οποίο καταρτίζεται από τις επιχειρήσεις και συνοδεύει τους ισολογισμούς των χρήσεων που έχουν αρχίσει από την 1η Ιανουαρίου 1994, θα πρέπει να περιλαμβάνονται πλήρεις και αναλυτικές πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο έγινε η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων (άρθρο 9, Ν. 2286/1995).

β) Αποτίμηση χρεογράφων κυριότητας εταιρειών με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (άρθρο 2, Ν. 2992/2002).

βα) Χρεόγραφα με σκοπό τη μη διαρκή κατοχή τους. Επιτρέπεται στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών επιχειρήσεις να αποτιμούν τα παρακάτω χρεόγραφα στην τρέχουσα αξία τους.

- Μετοχές, ομολογίες και κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλους.
- Συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Η άνω ευχέρεια παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται παγίως.

Ειδικά, το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή μεταφέρεται σε πίστωση ή χρέωση, αντίστοιχα των λογαριασμών:

- Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 10, ΑΝ 148/1967.
- Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 38, Ν. 2238/1994.

- Διάφορα αναπροσαρμογής συμμετοχών και χρεογράφων (λόγω ανταλλαγής ή λήψης δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις των νόμων περί αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων).

Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω «αποθεματικά από χρεόγραφα» που θα προκύψουν στο μέλλον.

ββ) Χρεόγραφα με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους. Οι συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις (άρθρο 42ε, παρ. 5, Κωδ. Ν. 2190/1920) καθώς και τα λοιπά χρεόγραφα, τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους αποτιμώνται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή, την κατ' είδος, μικρότερη τιμής μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης με εξαίρεση τις Τράπεζες που αποτιμούν τα χρεόγραφα στη συνολική μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης.

βγ) Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου. Επιτρέπεται η αποτίμηση της αξίας κινητών αξιών του χαρτοφυλακίου των ανωνύμων εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου στην τρέχουσα τιμή τους. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται παγίως. Το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή μεταφέρεται σε πίστωση ή χρέωση αντίστοιχα των αποθεματικών της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 1969/1991. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω «αποθεματικά από χρεόγραφα» που θα προκύψουν στο μέλλον.

γ) Αποτίμηση χρεογράφων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002. Βλέπε προηγούμενη παρ. 3.3.

9.5.2 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (εκτός από τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο).

9.5.2.1 Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα

Βάσει των διατάξεων του Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 367/1994 για την αποτίμησή τους οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα κατανέμονται σε δύο κατηγορίες:

Στην Πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται:

- α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών (εισηγμένες και μη στο Χρηματιστήριο Αθηνών).
- β) Οι ομολογίες (κοινές, ΔΕΗ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- γ) Τα ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου με ρήτρα ECU, ΕΤΒΑ, ΕΤΕΒΑ, ΕΚΤΕ

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

δ) Οι τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.

(δα) Εισπρακτέες μερισματαποδείξεις.

(δβ) Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ.

ε) Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας (ΕΠΕ, Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες κλπ.).

Η αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων τα οποία κατέχουν στο τέλος της χρήσεως όλες οι επιχειρήσεις εκτός τραπεζών, γίνεται από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στις επόμενες παρ. 9.7.2.2 έως 9.7.2.4.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Α.Σ. με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων υπολογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων που δημιουργούνται στους εξής λογαριασμούς του Ε.Γ.Α.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ. δ, της παρ. 6, του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους άνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (στην περίπτωση που σχηματίζεται συμπληρωματική πρόβλεψη), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Ε.Γ.Α.Σ.

Με το προΐσχυσαν καθεστώς οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα που αναφέρονται στις άνω περιπτώσεις α, β, γ και δ αποτιμούνται στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεώς τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής οι δε διαφορές που προέκυπταν από την αποτίμηση καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 64.11. Επίσης, τα χρεόγραφα της περίπτωσης ε αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρεχούσης τιμής, οι δε διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 68.01 και πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 του Ε.Γ.Α.Σ.

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κλπ.)

Για τον τρόπο αποτίμησης των χρεογράφων της δεύτερης κατηγορίας αναφέρουμε αναλυτικά στοιχεία στην επόμενη παρ. 9.7.3.

9.5.2.2. Έννοια τιμής κτήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.

Ως τρέχουσα τιμή των συμμετοχών και των χρεογράφων θεωρείται:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή κατά τον Ν.2190/1920 και τον Κ.Β.Σ.
* Εισηγμένοι στο χρηματιστήριο τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κ.λ.π.)	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
* Μεριδία αμοιβαίων κεφαλαίων	Ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευ-

	ταίο μήνα της χρήσεως
* Μετοχές ανωνύμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α.	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμ-μετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως
* Συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων των επιχειρήσεων αυτών που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ν.2190/1920	προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους (Μέχρι 31.12.2002 κατά τον Κ.Β.Σ. οι έναντι μετοχές και συμμετοχές αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως)

Σημειώνεται, επίσης, ότι για τον υπολογισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνεται μεν υπόψη και το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», αλλά θα λαμβάνεται υπόψη και ο αριθμός των νέων μετοχών που υποχρεωτικά πρέπει να εκδοθούν, με την κεφαλαιοποίηση του άνω υπολοίπου, εκτός αν η διαφορά αναπροσαρμογής (ολόκληρη ή τμήμα της) χρησιμοποιείται για συμψηφισμό ζημιών, οπότε δεν εκδίδονται νέες μετοχές.

Όταν ο δημοσιευμένος ισολογισμός των άνω οικονομικών μονάδων (ανώνυμες εταιρίες με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, Ε.Π.Ε. και λοιπές προσωπικές εταιρίες) συνοδεύονται από Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή, για τον προσδιορισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μετοχών ή των μεριδίων της, ανάλογα θα λαμβάνονται υπόψη τα συγκεκριμένα ποσά τυχόν παρατηρήσεων του Πιστοποιητικού Ελέγχου, που επηρεάζουν (αφορούν) τη λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας.

Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (ΕΠΕ, προσωπικές κλπ.) και τους τυχόν τίτλους, με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, ως τρέχουσα τιμή θα ληφθεί η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των άνω επιχειρήσεων.

Εσωτερική λογιστική αξία μετοχής ανώνυμης εταιρίας ή μεριδίου άλλης νομικής μορφής εταιρίας είναι το πηλίκο της διαμέσεως της λογιστικής καθαρής θέσεως που προκύπτει από τον ισολογισμό της οικείας εταιρίας με τον αριθμό του συνόλου του μετοχών ή μεριδίων της.

Λογιστική καθαρή θέση είναι το άθροισμα του καταβλημένου κεφαλαίου και των κάθε φύσεως αποθεματικών, πλέον το «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή μείον το «υπόλοιπο ζημιών εις νέο».

Ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας γίνεται από τη σχέση:

Λογιστική Καθαρή Θέση Σ2

Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων Σ1

Η λογιστική καθαρή θέση (Σ2) και ο αριθμός συνόλου μετοχών (Σ1) προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Λογιστική Καθαρή Θέση	Μετοχές ή Μεριδία	Αξία
Κεφάλαιο	XXXX	XXXX
Πλέον: Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		XXXX
Διαφορές αναπροσαρμογής	XXXX	XXXX
Επιχορηγήσεις επενδύσεων δεν συναθροίζονται		
Αποθεματικά κεφάλαια		XXXX
Ποσά προορισμένα για αύξηση του	XXXX	XXXX

κεφαλαίου Πλέον: Κέρδη εις νέον, Μείον: Ζημιές εις νέον		XXXX (XXXX)
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων Πλέον: Παρατηρήσεις από το πιστοποιητικό του ή Μείον: Ορκωτού Ελεγκτή		XXXX XXXX (XXXX)
Σύνολο	Σ1	Σ2

Ως τρέχουσα τιμή μετοχής κατά τον Κ.Β.Σ. νοείται μέχρι 31.12.2002 η αγοραία και όχι η «εσωτερική λογιστική» αξία αυτής. Τούτο προκύπτει, αφενός μεν, εκ του ότι ο Κ.Β.Σ. δεν παραπέμπει, για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, σε διατάξεις που βρίσκονται σε νομοθετήματα εκτός του εν λόγω Κώδικα, δηλαδή, σε διατάξεις, είτε του νόμου περί ανωνύμων εταιρειών είτε άλλων νομοθετημάτων, ως εκ τούτου δε παρέπεται ότι ως «τρέχουσα τιμή» της μετοχής πρέπει να νοηθεί η κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. «τρέχουσα τιμή», δηλαδή η αγοραία αξία αυτής, αφετέρου δε, εκ του ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Π.Δ. 409/86, (το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920) δεν είναι εφαρμοστέες για τον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής της μετοχής κατά την απογραφή λήξης που διενεργείται βάσει του Κ.Β.Σ., αφού κατά τις διατάξεις αυτές, κατά τη ρητή διατύπωσή τους, η εσωτερική λογιστική αξία της μετοχής λαμβάνεται υπόψη ως τρέχουσα τιμή αυτής «για την εφαρμογή αυτού του Νόμου» (περί ανωνύμων εταιρειών) και μόνο.

Νόμιμος συνταγμένος τελευταίος ισολογισμός. Στην περίπτωση που Ελληνική μητρική ανώνυμη εταιρεία πρέπει να αποτιμήσει τη συμμετοχή της σε αλλοδαπή θυγατρική (η οποία συγχρόνως είναι και μητρική υποομίλου) νόμιμα συνταγμένος τελευταίος ισολογισμός είναι ο απλός (ατομικός) ισολογισμός (και όχι ο ενοποιημένος) της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας που έχει συνταχθεί με βάση τα εκεί ισχύοντα λογιστικά πρότυπα και όχι ο αναμορφωμένος ισολογισμός της αλλοδαπής θυγατρικής με βάση τα πρότυπα του κωδ. Ν. 2190/1920 που εφαρμόζει η μητρική επιχείρηση.

9.5.3 Αποτίμηση τίτλων με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κλπ.).

Η αποτίμηση γίνεται όπως και με το προϊσχύσαν καθεστώς, δηλαδή αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου. Σημειώνεται ότι τον ίδιο τρόπο αποτιμήσεως προβλέπει και ο Κ.Β.Σ.

9.5.4 Αποτίμηση συμμετοχών τραπεζών.

Οι τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 για τη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής (άρθρο 20, παρ. 12, Ν. 2386/1996).

9.5.5 Αγορά μετοχών και αποτίμησή τους στην ίδια χρήση.

Όταν οι επιχειρήσεις αγοράζουν μετοχές άλλων επιχειρήσεων οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και η αξία αγοράς τους βασίστηκε σε έκθεση εκτιμήσεως, που έγινε με βάση τις γνωστές και παραδεδεγμένες μεθόδους εκτιμήσεως (π.χ. κεφαλαιοποίηση

μέσου όρου κερδών τελευταίας πενταετίας), η οποία(αξία) είναι πολλαπλάσια της εσωτερικής λογιστικής αξίας, τότε η αποτίμηση των άνω μετοχών μπορεί να γίνει στην αξία κτήσεως.

Η αποτίμηση αυτή αποτελεί παρέκκλιση από τους κανόνες που ορίζει το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920 και γίνεται χάριν της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας (άρθρο 42α, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920). Ως εκ τούτου, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να αναφέρει στο πιστοποιητικό ελέγχου ότι η επιχείρηση αποτίμησε τις άνω μετοχές στην τιμή κτήσεως αντί στην τρέχουσα τιμή αυτών. Επίσης, στο προσάρτημα πρέπει να αναφερθεί πλήρης αιτιολόγηση της άνω παρεκκλίσεως και με πληροφορίες για τις επιδράσεις αυτής της παρεκκλίσεως πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

9.5.6 Παρατηρήσεις Ορκωτών Ελεγκτών σχετικές με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Στην περίπτωση που οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις χωρίς να έχουν αποτιμηθεί βάσει του άρθρου 43 (παρ. 6) του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν έχουν σχηματίσει πρόβλεψη για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (όταν οι τρέχουσες τιμές αυτών είναι μικρότερες των αντίστοιχων τιμών κτήσεως) τότε οι Ορκωτοί Ελεγκτές αναγράφουν σχετική παρατήρηση στα πιστοποιητικά ελέγχου των άνω οικονομικών καταστάσεων.

Η συνήθης διατύπωση της άνω παρατηρήσεως είναι η εξής:

Ο λογαριασμός του πάγιου ενεργητικού «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» αντιπροσωπεύει την αξία κτήσεως μετοχών ανωνύμων εταιρειών (ή εταιρικών μεριδίων κ.λπ. δρχ. 2.044.560.000 που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και ελέγχονται (ή δεν ελέγχονται) από Ορκωτούς Ελεγκτές.

Από τα στοιχεία των τελευταίων ισολογισμών των εν λόγω ανωνύμων εταιρειών (ή Ε.Π.Ε. κ.λπ.) προκύπτει ότι η εσωτερική λογιστική αξία τους ανέρχεται σε δρχ. 903.000.000 ποσό στο οποίο έπρεπε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43, παρ.6, του Ν. 2190, να είχαν αποτιμηθεί.

Το Υπουργείο Εμπορίου σε ενημερωτικό σημείωμα της 20.1.1992 που δημοσιεύθηκε στο «Δελτίο του Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1992 σελ. 206», γνωστοποίησε τις απόψεις του σχετικά με την αναγραφή της άνω παρατηρήσεως στα πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών. Κατά την άποψη του Υπουργείου Εμπορίου η μη εφαρμογή του άρθρου 43, παρ. 6, του Κωδ. Ν. 2190/1920 σχετικά με την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων μπορεί να θεωρηθεί ως τυπική παράβαση του Κωδ. Ν. 2190/1920.

9.6 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά το φορολογικό νόμο

Ο φορολογικός νόμος επιβάλλει στις επιχειρήσεις διαφορετική μέθοδο αποτιμήσεως και διαφορετικό λογιστικό χειρισμό της ενδεχόμενης και μη πραγματοποιηθείσας ζημίας από την υποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Η αποτίμηση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένη με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύουν από 1.1.2003. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α) *Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.*

β) *για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α' ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα*

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης.

γ) οι μετοχές ανώνυμων εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

δ) τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Δηλαδή, όπως σημειώνουμε και στην προηγούμενη παρ. 9.7.2.3, από 1.1.2003 η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων κατά τον Κ.Β.Σ., γίνεται με τον ίδιο τρόπο που προβλέπει ο εμπορικός νόμος, (Μέχρι 31.12.2002 η μοναδική εξαίρεση αφορούσε εκτός από τις μετοχές τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και τις συμμετοχές στις λοιπές επιχειρήσεις που αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως).

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1039650/Πολ.1101/1993 μέχρι 31.12.2002 δέχεται να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως) με βάση την αποτίμηση που διενεργείται με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου (Κωδ. Ν. 219011920), με την προϋπόθεση, όμως, ότι σε ιδιαίτερο χώρο του τηρουμένου βιβλίου απογραφών θα καταχωρείται διακεκριμένα και η αποτίμηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ.

Η πρόβλεψη που σχηματίζουν στο τέλος της χρήσεως οι επιχειρήσεις από την αποτίμηση των χρεογράφων λόγω υποτιμήσεως της αξίας κτήσεως, δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικά εκπιπτόμενη, αφού ο φορολογικός νόμος (άρθρο 38, παρ. 3, Ν. 2238/1994) αναφέρει ότι η ζημία που προκύπτει στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων μεταφέρεται όχι στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά στη χρέωση των παρακάτω λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης:

Κωδικός	Λογαριασμός
41	Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων
41.06	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών & χρεογράφων
41.06.00	Βάσει του Α.Ν. 148/1967
41.06.01	Βάσει του Ν. 542/1977
41.06.02	Βάσει του Ν. 1249/1982
41.06.03	Βάσει του Ν. 1839/1989
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
41.08.00	Αφορολόγητο αποθεματικό από υπεραξία χρεογράφων (άρθρο 10, παρ. 4)

Ειδικά η ζημία από αποτίμηση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικ. έτος 2001) κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των παρακάτω αποθεματικών ή ολόκληρο το ποσό αυτής εφόσον δεν υφίστανται τοιαύτα αποθεματικά, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού π.χ. λογαριασμός 16.19.50 «Ζημιές από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων αρ. 37, Ν. 2874/2000» και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επόμενων αυτής, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, ως προς την άνω ζημία (άρθρο 37 παρ. 3, Ν. 2874/2000).

Το Ε.Σ.Υ.Α. αρχικά για το άνω θέμα και με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν πριν το Ν. 2459/1997 γνωμάτευσε ότι σε περίπτωση χρησιμοποίησεως αποθεματικού για την κάλυψη ζημίας ή για να διανεμηθεί στους μετόχους, το σχετικό ποσό μεταφέρεται από τον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου 41 στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «Λογαριασμός

αποθεματικών προς διάθεση». Αυτός ο χειρισμός πρέπει να γίνει και για τη διάθεση τμήματος του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πώλησεως χρεογράφων για κάλυψη ζημιών εκ πώλησεως χρεογράφων, τροποποιώντας τον τίτλο «Αποθεματικά προς διάθεση» του υποδείγματος του «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της παρ. 4.1.302 του Ε.Γ.Α.Σ. ως εξής:

«Διάθεση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από κέρδη εκ πώλησεως χρεογράφων νόμου... για την κάλυψη ισόποσης ζημιάς από πώληση χρεογράφων».

Σε περίπτωση που τα ποσά των άνω αποθεματικών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της ζημιάς αυτής, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού, προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων.

Οι άνω φορολογικές διατάξεις, με τις οποίες επιβάλλεται να καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού ποσά ζημιών, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με ρητές διατάξεις της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στο Ν. 2190/1920 και στο Ε.Γ.Α.Σ. και οι οποίες δεν είναι επιτρεπτό να τροποποιούνται με φορολογικούς νόμους, γιατί το κοινοτικό δίκαιο υπερέχει του εσωτερικού.

Στη συνέχεια τροποποιήθηκε με το Ν. 2459/1997 η άνω διάταξη και τα ποσά των άνω ζημιών καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό.

Το Ε.Σ.Υ.Α. με τη γνωμοδότηση 288/1997 καθόρισε τους ειδικούς λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται η ζημία από την αποτίμηση ή πώληση χρεογράφων.

9.7 Μεταβιβάσεις μετοχών.

9.7.1 Γενικά.

Το άρθρο 8β του Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει τα εξής:

1. Η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών, γίνεται δι' εγγραφής εις ειδικόν βιβλίον της εταιρείας χρονολογούμενης και υπογραφομένης υπό του μεταβιβάζοντος μετόχου και του προς τον η μεταβίβασης ή των πληρεξουσίων αυτών. Μεθ' εκάστην μεταβίβασιν εκδίδεται νέος τίτλος ή επισημειούται υπό της Εταιρείας επί του υπάρχοντος τίτλου η γενομένη μεταβίβαση και ονοματεπώνυμα μετά των διευθύνσεων, του επαγγέλματος, και της εθνικότητας του μεταβιβάζοντος και του προς τον η μεταβίβασης. Τα στοιχεία ταύτα καταχωρούνται και εν τω τηρουμένω παρά της εταιρείας ως άνω ειδικό βιβλίο. Έναντι της εταιρείας θεωρείται ως μέτοχος ο εν τω ανωτέρω βιβλίο εγγεγραμμένος.

2. Το άρθρον 5 του Ν. Διατάγματος 333011955161, ισχύει μόνον δια την μεταβίβασιν των εις το Χρηματιστήριο εισηγμένων ονομαστικών μετοχών.

Το άνω βιβλίο μετόχων προβλέπεται και από τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 7, παρ. 5, Κ.Β.Σ.) και από 1.1.2003 είναι αθεώρητο (άρθρο 4, παρ. 7, Ν. 3052/2002).

Όταν η μεταβίβαση των ανωνύμων μετοχών γίνεται στο χρηματιστήριο εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15 και 17 του Ν. 3632/1928.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 (παρ. 4) του Ν. 2238/1994, η μεταβίβαση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, ανεξάρτητα από ποιον γίνεται και της αιτίας στην οποία οφείλεται, πραγματοποιείται αποκλειστικά είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με ιδιωτικό έγγραφο, το τελευταίο όμως, πρέπει απαραίτητα να είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Σε αντίθετη περίπτωση η μεταβίβαση των συγκεκριμένων μετοχών είναι άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Δηλαδή, εάν π.χ., φυσικό πρόσωπο αποκτήσει συνεπεία αγοράς μετοχές αυτής της κατηγορίας και η αγορά αυτή δεν στηρίζεται σε συμβολαιογραφικό έγγραφο ή στο παραπάνω ιδιωτικό έγγραφο, η εν λόγω αγορά θεωρείται άκυρη. Κατά συνέπεια, το φυσικό τούτο πρόσωπο του παραδείγματος δεν δικαιούται ούτε τα μερίσματα να εισπράξει, τα οποία αντιστοιχούν στις εν λόγω μετοχές, ούτε να συμμετάσχει στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων της συγκεκριμένης ανώνυμης εταιρίας, ούτε να πωλήσει τις συγκεκριμένες μετοχές και γενικά δεν δικαιούται να ασκήσει κανένα δικαίωμα από εκείνα που θα δύνατο να ασκήσει ο νόμιμος κάτοχος αυτών των μετοχών.

9.7.2 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ημεδαπής ή αλλοδαπής).

Γενικά. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά (παρ. 2 που προστέθηκε στο άρθρο 13 του Ν. 2238/1994 με το άρθρο 33 του Ν. 2778/1999). Ο εν λόγω φόρος οφείλεται και επί ανταλλαγής των μετοχών, καθόσον αυτή εξομοιούται με διπλή πώληση. Επίσης, οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας. Ακόμη, οφείλεται επί μεταβιβάσεως παραστατικών τίτλων μετοχών, δηλαδή οφείλεται και επί μεταβιβάσεως προσωρινών τίτλων που εκδίδονται πριν την έκδοση των μετοχών. Αντιθέτως, ο άνω φόρος 5% δεν οφείλεται:

α) κατά την εισφορά μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ή και σε αλλοδαπό χρηματιστήριο) για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή για τη συμμετοχή στην αύξησή του, γιατί δεν θεωρείται μεταβίβαση αιτία πωλήσεως ή ανταλλαγής, αλλά εισφορά κεφαλαίου αποτιμώμενη σε χρήμα και

β) κατά τη σύσταση ή μεταβίβαση της επικαρπίας των μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο. Σημειώνεται ότι το Υπουργείο Οικονομικών είχε δεχθεί πριν την ισχύ του Ν. 2778/1999 ότι όταν μεταβιβάζεται το 100% των μετοχών θεωρείται ως μεταβίβαση επιχείρησης.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας επιβαρύνεται με τον άνω φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δηλώσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης η οποία μεταβιβάζει τις μετοχές (άρθρο 13, παρ. 1, Ν. 2238/1994 που προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999).

Κατά τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών, ο άνω φόρος είναι φόρος εισοδήματος και η πραγματική υπεραξία από την πώληση μετοχών αντιμετωπίζεται ως εισόδημα φορολογούμενο ειδικώς (Υπ. Οικ. 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 694, 695). Σημειώνεται ότι το Ν.Σ.Κ έκρινε ότι ο άνω φόρος δεν είναι φόρος εισοδήματος, αλλά φόρος κεφαλαίου.

Μεταβίβαση ψιλής κυριότητας μετοχών.

α) *Γενικά.* Κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία, της ψιλής κυριότητας τίτλων μετοχών, συντρέχουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα, αφού στην περίπτωση αυτή ο κύριος των τίτλων των μετοχών απολύει την κυριότητα επί των τίτλων και διατηρεί μόνο το δικαίωμα χρήσης και κάρπωσης. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 και οφείλεται ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις αυτές φόρος 5%.

β) Μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει και την επικαρπία. Στην περίπτωση που η ψιλή κυριότητα των μετοχών μεταβιβάζεται στο ίδιο πρόσωπο στο οποίο είχε προηγουμένως μεταβιβαστεί και η επικαρπία τότε ο άνω φόρος 5% υπολογίζεται στη συνολική αξία των,

γ) Μεταβίβαση της επικαρπίας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει την ψιλή κυριότητα. Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και όταν έχει προηγηθεί η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας και εν συνεχεία μεταβιβάζεται η επικαρπία

δ) Προσδιορισμός αξίας μεταβίβασης ψιλής κυριότητας μετοχών. Αρχικά λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα τιμή μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας των μετοχών εφόσον είναι μεγαλύτερη της φορολογικής-πραγματικής. Διαφορετικά, προσδιορίζεται η κατώτατη φορολογική-πραγματική αξία πώλησης των μετοχών όπως αυτή προσδιορίζεται σε περίπτωση μεταβίβασης της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/πολ. 1233/1999. Στη συνέχεια, η άνω προσδιορισθείσα αξία περιορίζεται μόνο στην αξία της ψιλής κυριότητας. Η αξία της ψιλής κυριότητας εξευρίσκεται μετά την αφαίρεση, από την άνω προκύπτουσα κατώτατη φορολογική-πραγματική αξία πώλησης των μετοχών, της αξίας της επικαρπίας όπως αυτή (δηλαδή, η αξία της επικαρπίας) προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001.

Εάν η επικαρπία είναι ισόβιος ή αορίστου χρόνου και ο επικαρπωτής είναι ανώνυμη εταιρεία τότε η αξία της επικαρπίας περιορίζεται στα 8/10 της αξίας που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

9.7.3 Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής

Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας: Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών καθορίζεται μέχρι 20.4.2003 με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1112719/πολ. 1233/1999. Από 21.4.2003 η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

«1. Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και οι αυξομειώσεις τους που έλαβαν χώρα μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει, προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

2. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών πριν από τη μεταβίβαση και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των ολικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης της οποίας πωλούνται οι μετοχές είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

3. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια των ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

4. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για μεταβιβάσεις, είτε προς τρίτους είτε σε συγγενείς Α' ή Β' βαθμού (αναφέρονται αναλυτικά στην υποσημείωση 15 της επόμενης παρ. 9.10.1), μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με τη νέα άνω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1030366/πολ. 1053/2003 ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας αυτών, παραμένει βασικά ο ίδιος, όπως ίσχυε με την προηγούμενη 1112719/πολ. 1233/1999 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με τη διαφοροποίηση ότι στα αναπροσαρμοσμένα με το συντελεστή απόδοσης ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον

αριθμό των μεταβιβαζομένων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων. Επομένως, κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην 1030026/πολ. 1108/2000 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών.

Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής κατά την πρώτη διαχειριστική χρήση. Εάν η μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών μετοχών ανώνυμων εταιρειών πραγματοποιείται σε χρονικό σημείο που εμπίπτει στη διάρκεια της πρώτης διαχειριστικής της περιόδου, τότε ως κατώτατη πραγματική αξία κάθε μεταβιβαζόμενης μετοχής της λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση των ιδίων κεφαλαίων της ανώνυμης εταιρείας, που υφίστανται την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 με τον αριθμό των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας που υφίστανται την ίδια ημέρα.

Τα ίδια κεφάλαια της ανώνυμης εταιρείας της ως άνω ημέρας είναι το άθροισμα των κονδυλίων συγκεκριμένων λογαριασμών των βιβλίων της, δηλαδή αυτών που αναφέρονται στην περ. 6 της παρ. 4.2.2000 του Ε.Γ.Α.Σ. όπως αυτά υφίστανται την εν λόγω ημέρα, δηλαδή το άθροισμα των κονδυλίων: Ίδια κεφάλαια μείον οφειλόμενο κεφάλαιο και κεφάλαιο εισπρακτέο την επόμενη χρήση πλέον διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεως επενδύσεων, αποθεματικά κεφάλαια και υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Προσδιορισμός πραγματικής αξίας μετοχής αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά (άρθρο 13, παρ. 2, Ν. 2238/1994). Επειδή η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 αναφέρεται σε μεταβιβάσεις μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και δεδομένου ότι οι κάτοικοι της Ελλάδος φορολογούνται και για το εκτός Ελλάδος εισόδημά τους, συνάγεται από το Υπ. Οικονομικών ότι, οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται και στις μεταβιβάσεις μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ημεδαπές ή αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες) που πραγματοποιούν κάτοικοι Ελλάδος, φυσικά ή νομικά πρόσωπα. (Υπ. Οικονομικών 1030026/πολ. 1108/2000 Λογιστής 2000 σελ. 693). Στην άνω περίπτωση που μεταβιβάζονται μετοχές αλλοδαπών εταιρειών, ως αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος 5% λαμβάνεται η συμφωνούμενη αξία μεταβίβασης των μετοχών.

Μεταβίβαση μετοχών πριν τη δημοσίευση του ισολογισμού και πριν το φορολογικό έλεγχο. Όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού τότε στην περίπτωση αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον έχει ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ. Επίσης, διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτό των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου (Υπ. Οικονομικών 1066328/2003).

Μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας ευρισκόμενης σε αδράνεια. Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή εταιρικών μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης έχουν εφαρμογή και όταν η εταιρεία βρίσκεται σε αδράνεια.

9.7.4 Φορολογία μεταβιβάσεως μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο

Φορολογία επί των πωλήσεων μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αξιών Αθηνών και εξωτερικού). Με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 3% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω αυτού. Ακολούθως, ο συντελεστής αυτός αυξήθηκε σε 6% για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 8.10.1999 και μετά (άρθρο 22 του Ν. 2742/1999). Αργότερα, με την παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 2874/2000, ο συντελεστής φόρου μειώθηκε από 6% αρχικά σε 3% (ισχύς για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 1.1.2001

και μετά) και εν συνεχεία με το άρθρο 12 του Ν. 3296/2004 σε 1,5% (ισχύς για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 1.1.2005 και μετά). Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των πωλουμένων μετοχών, όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο, που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία και βαρύνει τον πωλητή χωρίς καμία εξαίρεση ως προς τη νομική προσωπικότητά του, την ιθαγένεια, τη μόνιμη κατοικία, έδρα ή το φορολογικό καθεστώς από το οποίο διέπεται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος 3% δεν επιβάλλεται στον αγοραστή μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης επειδή κατά ρητή διατύπωση του νόμου ο φόρος επιβλήθηκε στις πωλήσεις των μετοχών συνάγεται ότι, βαρύνει αυτές και κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προβαίνουν σε πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών δεν θα αφαιρούν τον εν λόγω φόρο από τα ακαθάριστα έσοδά τους με βάση τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 αλλά θα καταχωρούν στα τηρούμενα βιβλία τους ως έσοδο από την πώληση μετοχών το καθαρό ποσό που εισπράττουν από την πώληση αυτή, όπως αυτό εμφανίζεται στο πινακίδιο της χρηματιστηριακής εταιρείας.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στις πωλήσεις από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή ημεδαπές επιχειρήσεις που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπά χρηματιστήρια ή σε άλλους διεθνώς αναγνωρισμένους χρηματιστηριακούς θεσμούς. Ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης των μετοχών, η οποία αναγράφεται στα εκδιδόμενα αποδεικτικά στοιχεία και αποδίδεται από τον πωλητή στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, στην οποία υπάγεται αυτός, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πωλήθηκαν οι μετοχές. Οι διατάξεις του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 και του Ν. 2523/1997 εφαρμόζονται ανάλογα.

Οι μεταβιβάσεις μετοχών που λαμβάνουν χώρα κατά την εκκαθάριση των συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης, τα οποία συνήφθησαν στα πλαίσια της λειτουργίας του Χρηματιστηρίου Παραγώγων Αθηνών δεν υπόκειται στον άνω φόρο 1,5% που επιβάλλεται βάσει του άρθρου 9, παρ. 2, εδάφιο 1, του Ν. 2579/1998.

Επίσης, η μεταβίβαση μετοχών ανώνυμης εταιρείας των οποίων έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους στο Χρηματιστήριο και οι οποίες για λόγους διασποράς διατίθενται στο κοινό με δημόσια εγγραφή πριν από την έναρξη της διαπραγμάτευσης αυτών στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 1,5% (Γνωμ. Ν.Σ.Κ 396/2002 Υπ. Οικονομικών 1055613/πολ. 1224/2002, Λογιστής 2002 σελ. 1626).

9.7.5 Φορολογία του κέρδους ή της ζημίας από πώληση μετοχών

Φορολογία κέρδους από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (Αξιών Αθηνών και εξωτερικού). Τα κέρδη τα οποία προέρχονται από την πώληση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις ή από ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, αστικές εταιρείες κ.λπ.), απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με σκοπό το συμψηφισμό τους με ζημίες, οι οποίες θα προκύψουν μελλοντικά από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο.

Τα εν λόγω κέρδη (από την πώληση ονομαστικών ή ανώνυμων μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών), τα οποία εμφανίζονται στο λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, εάν αναληφθούν ή διανεμηθούν ή εάν διαλυθεί η επιχείρηση, φορολογούνται κατά το χρόνο της ανάληψης ή της διανομής τους ή κατά το χρόνο διάλυσης της επιχείρησης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ισχύουσες κατά τον ίδιο χρόνο διατάξεις. Τα αναφερόμενα στη φορολογία κέρδους από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών εφαρμόζονται ανάλογα και στις μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό (άρθρο 38, παρ. 4, Ν. 2238/1994 όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 2703/1999). Για την εξεύρεση του απαλλασσόμενου της φορολογίας

κέρδους βάσει του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 λαμβάνεται το τελικό αποτέλεσμα όπως αυτό προκύπτει μετά την αφαίρεση ζημιών που προέκυψαν μέσα στη χρήση από την ίδια αιτία.

Κέρδος από την πώληση και αυθημερόν επαναγορά μετοχών. Η υπεραξία που προκύπτει από τυπική σύμβαση πώλησεως και αυθημερόν επαναγορά μετοχών, δεν πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως, αλλά απευθείας σε ιδιαίτερο λογαριασμό της καθαρής θέσεως, τον 41.97 «Υπεραξία από χρηματιστηριακή πώληση και αυθημερόν επαναγορά μετοχών» αφού η υπεραξία αυτή δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος, αλλά διόρθωση, λόγω πληθωρισμού, της υποτιμημένης αξίας των παγίων, όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία, και αντιστοίχως της καθαρής θέσεως της εταιρείας.

Ζημία από πώληση μετοχών. Εάν σε κάποια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από την πώληση μετοχών, το ακάλυπτο μέρος αυτής της ζημιάς ή όλη αυτή η ζημία, αναλόγως αν διενεργήθηκε ο κατά τα πιο πάνω συμπληρωσμός ή δεν διενεργήθηκε λόγω μη ύπαρξης του λογαριασμού ειδικού αποθεματικού, (που ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 38, του Ν. 2238/1994) δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό με σκοπό να συμπληρωθεί μελλοντικά με κέρδη τα οποία θα προκύψουν από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος 5% που έχει καταβληθεί κατά τη μεταβίβαση των μετοχών (μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο) δεν θα εκπίπτει από το άθροισμα του φόρου εισοδήματος (κυρίου και συμπληρωματικού) του νομικού προσώπου.

Ειδικά, η ζημία από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικ. έτος 2001) ή από την αποτίμηση των μετοχών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των άνω αποθεματικών (που ορίζονται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994) ή ολόκληρο το ποσό αυτής εφόσον δεν υφίστανται τοιαύτα αποθεματικά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού π.χ. λογαριασμός 16.19.50 «Ζημιές από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων αρ. 37, Ν. 2874/2000» και δύναται να εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου και των τεσσάρων επόμενων αυτής, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 (άρθρο 37, παρ. 3, Ν. 2874/2000). Δηλαδή, για την άνω ζημία από πώληση ή αποτίμηση μετοχών της διαχειριστικής χρήσεως 2000 παρέχεται η δυνατότητα της φορολογικής αναγνώρισης.

9.7.6 Ζημία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή λοιπών επιχειρήσεων).

α) Η μητρική κατέχει μετοχές άλλης ανώνυμης εταιρείας τις οποίες απέκτησε έναντι ανταλλάγματος: Η ζημία την οποία υφίσταται η μητρική λόγω εκκαθάρισης της θυγατρικής (ή συγγενούς ή άλλης εταιρείας) στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας συμμετέχει και εκ του λόγου τούτου κατέχει μετοχές τις οποίες απέκτησε έναντι ανταλλάγματος, εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της μητρικής ως οριστική και εκκαθαρισμένη απώλεια κεφαλαίου.

β) Η μητρική κατέχει μετοχές άλλης ανώνυμης εταιρείας τις οποίες απέκτησε δωρεάν λόγω αναπροσαρμογής αξίας παγίων: Εάν η μητρική κατέχει μετοχές της θυγατρικής (ή συγγενούς ή άλλης εταιρείας) τις οποίες απέκτησε δωρεάν λόγω κεφαλαιοποίησεως της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων (ακινήτων, μηχανημάτων κ.λπ.) βάσει των νόμων 542/1977, 1249/1982, 1731/1987, 1839/1989 και 2065/1992 και κατά το χρόνο παραλαβής των άνω μετοχών η μητρική χρέωσε ένα τριτοβάθμιο λογαριασμό των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 18.00 ή 18.01 ή 34.00 ή 34.01 του Ε.Γ.Α.Σ. και πίστωσε το λογαριασμό 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» τότε, όταν η θυγατρική (ή συγγενής ή άλλη εταιρεία) λυθεί, η μητρική θα μεταφέρει την αξία των άνω δωρεάν μετοχών σε χρέωση του άνω λογαριασμού 41.06 και αν υπάρξει χρεωστικό υπόλοιπο (ή ζημία) αυτό εκπίπτει φορολογικά.

9.7.7 Αποτέλεσμα από πώληση μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων.

Κέρδος. Η πρόσθετη αξία που προκύπτει επ' ωφελεία του μεριδιούχου από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσεως, απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά, δικαίωμα ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικώς τρίτων (άρθρο 48, παρ. 4, Ν. 1969/1991). Τα κέρδη των αμοιβαίων κεφαλαίων αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών για τον μεριδιούχο (άρθρο 24, παρ. 1 περ. δ, Ν. 2238/1994). Πλην, όμως, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την άνω διάταξη του Ν. 1969/2001.

Ζημία. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος το τελικό αποτέλεσμα μέσα στη χρήση από τις εξαγορές μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων όπως αυτό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση από τα κέρδη των εξαγορών της ζημίας που προκύπτει για την ίδια αιτία. Στην περίπτωση, όμως, που μετά τον άνω συμψηφισμό προκύψει τελικό ζημιογόνο αποτέλεσμα τότε αυτό δεν μπορεί να αναγνωρισθεί φορολογικά για μεταφορά και συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

10.1. Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρίες.

Γενικά. Όταν μια εταιρία κατέχει νόμιμα δικές της μετοχές σύμφωνα με το άρθρο 16 (παρ. 2) του Κωδ. Ν.2190/1920 στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τις εμφανίζει στην κατηγορία «Χρεόγραφα» του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Επίσης, υποχρεούται από το άρθρο 42^ο (παρ.13) του Κωδ Ν.2190/1920 να σχηματίζει στο τέλος της χρήσεως «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές» ισόποσο με την αξία της κτήσεως των μετοχών αυτών ή, αν δεν υπάρχουν κέρδη στο τέλος της χρήσεως για σχηματισμό του άνω αποθεματικού, τότε εμφανίζεται το κονδύλι «Ίδιες μετοχές» αφαιρετικά από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων. Στον επόμενο πίνακα θα δείξουμε πως μια Α.Ε. μπορεί να αποκτήσει δικές τις μετοχές:

Λόγοι απόκτησεως των ιδίων μετοχών (οι οποίες έχουν ολοσχερώς αποπληρωθεί)	Χρόνος παραμονής των ιδίων μετοχών στα "χέρια" της Α.Ε.	Τύχη του "αποθεματικού για ίδιες μετοχές"	
		Στην περίπτωση πωλήσεως (ή διαθέσεως) των ιδίων μετοχών	Στην περίπτωση ακυρώσεως των ιδίων μετοχών
-Από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την πλωρωμή απαιτήσεων της εταιρίας. -Από χαριστική αιτία.	Πρέπει να πουληθούν μέσα σε 1 έτος από την απόκτησή τους. Εάν παρέλθει το έτος και δεν έχουν πουληθεί, ακυρώνονται.		
-Απο εταιρία που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο μέχρι ποσοστό 10% Του συνολικού αριθμού αυτών.	Εάν οι αποκτηθείσες μετοχές δεν πωληθούν εντός τριετίας από την ημερομηνία απόκτησής τους ή δεν διανεμηθούν στο προσωπικό ακυρώνονται.		
-Για τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της εταιρίας ή στο προσωπικό συνδεδεμένης εταιρίας.	Εντός έτους πρέπει να διατεθούν στο προσωπικό. Εάν παρέλθει το έτος και δεν διατεθούν, πρέπει να πωληθούν εντός του επόμενου έτους. Εάν παρέλθει το 2ο έτος και δεν έχουν πουληθεί, ακυρώνονται.	Παραμένει στα ίδια κεφάλαια της Α.Ε. ως "Εκτακτο Αποθεματικό" ή διανέμεται στους μετόχους.	Κεφαλαιοποιείται με σκοπό τη διατήρηση του μετοχικού κεφαλαίου.
-Μείωση μετοχικού κεφαλαίου. -Καθολική μεταβίβαση περιουσίας.	Ακυρώνονται αμέσως.		

Αποτίμηση ιδίων μετοχών. Σύμφωνα με την άνω διάταξη του άρθρου 42^ο (παρ.13) του Κωδ. Ν.2190/1920 οι ίδιες μετοχές στο τέλος της χρήσεως αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως.

Δικαίωμα ψήφου. Στις περιπτώσεις που η Α.Ε. κατέχει νόμιμα δικές της μετοχές, οι μετοχές αυτές δεν αποσβένονται αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν ως αυτοτελή περιουσιακά στοιχεία της όλης εταιρικής περιουσίας, η δε Α.Ε. θεωρείται προσωρινός κάτοχος των μετοχών, πλην, όμως, τα μετοχικά δικαιώματα που ενσωματώνονται σε αυτές δεν μπορούν να ασκηθούν από την Α.Ε. αφού το πρόσωπο του δικαιούχου συμπίπτει με το πρόσωπο του υπόχρεου. Επομένως οι ίδιες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση της Α.Ε.

Μέρισμα ιδίων μετοχών. Οι αποκτώμενες από Α.Ε. ίδιες μετοχές καταχωρούνται στο λογαριασμό 34.25 «Ίδιες μετοχές» με την αξία κτήσεώς τους και στο τέλος της χρήσεως σχηματίζεται ισόποσο με την αξία κτήσεως αποθεματικό το οποίο καταχωρείται στο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές». Η απόκτηση από την Α.Ε. δικών της μετοχών συνεπάγεται σύμπτωση στο ίδιο πρόσωπο (της Α.Ε.) της ιδιότητας του δικαιούχου του μερίσματος μετόχου και της υπόχρεου για την καταβολή Α.Ε. Η σύμπτωση αυτή επιφέρει «απόσβεση δια συγχωνεύσεως» της υποχρέωσης καταβολής μερίσματος. Επομένως στις ίδιες μετοχές που κατέχονται από την Α.Ε. κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν διανέμεται μέρισμα, καθόσον το σχετικό δικαίωμά της ως μετόχου κατά το χρονικό αυτό διάστημα ηρεμεί ή αδρανεύει.

Παρατήρηση:

Όταν η επιχείρηση έχει αποκτήσει δικές τις μετοχές (ίδιες μετοχές) μέσα στην χρήση σύμφωνα με το άρθρο 43^α, παρ. 1, περ. ιστ, Κωδ. Ν.2190/1920, θα πρέπει να αναφέρει στο προσάρτημα τα εξής:

- τους λόγους για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές.
- ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η εταιρία 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 απόκτηση τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

10.2. Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ίδιες μετοχές της μητρικής. Ο κωδ. Ν.2190/1920 αναφέρει ότι η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής καθώς και η λογιστική των διαφορών ενοποίησης, δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αυτές οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στην κατηγορία «χρεόγραφα».

Η παρ. 5 του άρθρου 103, του Κωδ. Ν.2190/1920, ρυθμίζει θέματα που προκύπτουν κατά την ενοποίηση όταν η μητρική επιχείρηση κατέχει δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), ή όταν οι μετοχές της μητρικής επιχείρησης κατέχονται από θυγατρική επιχείρηση (αμοιβαίες συμμετοχές).

Όταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια», στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια». Στην ίδια κατηγορία του ενοποιημένου ισολογισμού εμφανίζονται και οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις.

Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια τη θυγατρική. Όταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής επιχείρησης υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».

Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από άλλες θυγατρικές του ομίλου. Οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών επιχειρήσεων που κατέχονται από θυγατρικές τους ή από άλλες θυγατρικές (αμοιβαίες συμμετοχές) δεν αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 103 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Ως εκ τούτου, οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών που κατέχονται από τις θυγατρικές τους εφόσον συνιστούν υποόμιλο επιχειρήσεων και δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα εμφανισθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό, που καταρτίζει η επικεφαλής θυγατρική επιχείρηση ως ενδιάμεση μητρική, στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως ίδιες μετοχές ή ως ίδια κεφάλαια. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, όπως επίσης και οι μετοχές ή τα μερίδια θυγατρικής που κατέχονται από άλλες θυγατρικές, δεν περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια, αλλά παραμένουν στους αντίστοιχους λογαριασμούς που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών επιχειρήσεων.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Ποια ποσά περιλαμβάνει ο ενοποιημένος λογαριασμός «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».

α) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της μητρικής που κατέχει ο όμιλος:

Οι «ίδιες μετοχές» ή τα «ίδια μερίδια» που εμφανίζει ο ετήσιος ισολογισμός της μητρικής επιχείρησης

ευρώ α

Πλέον: Οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις

ευρώ β

Σύνολο μετοχών ή μεριδίων της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται κατά το χρόνο της ενοποίησης από τις εταιρείες του ομίλου (μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις)

ευρώ (α+β)

β) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της θυγατρικής που κατέχει η θυγατρική

ευρώ γ

Σύνολο εμφανιζόμενο στον ενοποιημένο λογαριασμό «ίδιες μετοχές» (ή ίδια μερίδια)

ευρώ

α+β+γ

Πληροφορίες αναφερόμενες στην ενοποιημένη έκθεση. Όταν από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις κατέχονται ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της μητρικής επιχείρησης, στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισεως πρέπει να αναφέρονται οι πληροφορίες που απαιτούνται από τη διάταξη του άρθρου 107 (παρ. 3, περ. δ') του Κωδ. Ν. 2190/1920, δηλαδή ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, ελλείπει ονομαστικής αξίας, την εσωτερική λογιστική αξία του συνόλου των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που κατέχονται είτε από την ίδια την ενοποιούμενη μητρική επιχείρηση (ίδιες μετοχές) είτε από άλλη ενοποιούμενη θυγατρική επιχείρηση (αμοιβαίες συμμετοχές).

Αντιθέτως, στην ενοποιημένη έκθεση δεν αναφέρονται πληροφορίες για τις ίδιες μετοχές που κατέχονται από τη θυγατρική, αφού η υποχρέωση από την άνω διάταξη υπάρχει μόνο για τη μητρική επιχείρηση.

10.3. Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές.

10.3.1. Γενικά

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 17, παρ. 2) απαγορεύει στις θυγατρικές ανώνυμες εταιρείες να επενδύουν έστω και μέρος του μετοχικού κεφαλαίου τους σε μετοχές των μητρικών ανώνυμων εταιρειών. Μπορεί, όμως, η θυγατρική ανώνυμη εταιρεία να επενδύσει τα αποθεματικά της σε μετοχές της μητρικής της ανώνυμης εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή, όπως και σε κάθε άλλη περίπτωση, όπου η θυγατρική ανώνυμη εταιρεία κατέχει μετοχές της μητρικής της ανώνυμης εταιρείας, έχουμε αμοιβαίες συμμετοχές μεταξύ μητρικής και θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας.

Ο όμιλος αυτός ονομάζεται όμιλος των αμοιβαίων συμμετοχών.

Όταν ο όμιλος των αμοιβαίων συμμετοχών συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε η αξία κτήσεως του μέρους των μετοχών της μητρικής ανώνυμης εταιρείας που κατέχονται από τη θυγατρική επιχείρηση εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου ως «ίδιες μετοχές» (άρθρο 103, παρ. 5, Κωδ. Ν. 2190/1920).

10.3.2. Οι νέες διατάξεις του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Με το Π.Δ. 60/2001 το οποίο δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α' 51116.3.2001 (οι διατάξεις του ισχύουν από 16.3.2001) έγινε προσαρμογή των διατάξεων του Κωδ. Ν. 2190/1920 προς τις διατάξεις της Οδηγίας του Συμβουλίου 92/101/ΕΟΚ της 23.11.1992 «Για την τροποποίηση της Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ όσον αφορά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας και τη διατήρηση και τις μεταβολές του κεφαλαίου της». Το Π.Δ. 60/2001 ρυθμίζει θέματα που αφορούν ανάληψη, απόκτηση ή κατοχή μετοχών της μητρικής ανώνυμης εταιρείας από θυγατρικές

εταιρείες της (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ και ετερόρρυθμες κατά μετοχές). Σε κάθε περίπτωση που οι θυγατρικές εταιρείες κατέχουν μετοχές της μητρικής ανώνυμης εταιρείας ερευνάται ο χρόνος αποκτήσεως αυτών.

Η θυγατρική εταιρεία ήταν μέτοχος της μητρικής εταιρείας πριν αυτές καταστούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Εάν η θυγατρική εταιρεία ήταν μέτοχος της μητρικής ανώνυμης εταιρείας πριν καταστούν μεταξύ τους συνδεδεμένες εταιρείες, δηλαδή εταιρείες του ίδιου ομίλου, τότε από το χρόνο που θα καταστούν συνδεδεμένες εταιρείες, είτε λόγω κατοχής από τη μητρική (άμεσα ή έμμεσα) της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής είτε λόγω δεσπόζουσας επιρροής της μητρικής προς τη θυγατρική, για τις άνω μετοχές της μητρικής που κατέχονται από τη θυγατρική υφίστανται οι εξής συνέπειες:

α) Τα δικαιώματα ψήφου των άνω μετοχών της μητρικής που κατέχονται από τη θυγατρική αναστέλλονται.

β) Η απόκτηση ιδίων μετοχών από τη μητρική με σκοπό τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της ή στο προσωπικό που είναι συνδεδεμένη με αυτή γίνεται με ορισμένες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ότι η ονομαστική αξία των ιδίων μετοχών που αποκτώνται για διανομή στο προσωπικό πλέον την ονομαστική αξία των μετοχών που αναφέρεται στις περ. α'-ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του Κωδ. Ν. 2190/1920 πλέον την αξία (κατά τη γνώμη μας την ονομαστική) των μετοχών της μητρικής που κατέχει η θυγατρική πριν από το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές κατέστησαν συνδεδεμένες, δεν θα υπερβαίνει το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου.

Η θυγατρική έγινε μέτοχος της μητρικής μετά το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές έγιναν συνδεδεμένες. Στην περίπτωση που η θυγατρική εταιρεία έγινε μέτοχος της μητρικής μετά το χρόνο που οι επιχειρήσεις αυτές έγιναν μεταξύ τους συνδεδεμένες, τότε υφίστανται τις εξής συνέπειες και κυρώσεις λόγω της ανάληψης, απόκτησης ή κατοχής μετοχών της μητρικής από τη θυγατρική:

α) Η απόκτηση των άνω μετοχών της μητρικής από τη θυγατρική θεωρείται (ή τεκμαίρεται) ότι έγινε από τη μητρική ανώνυμη εταιρεία.

β) Οι άνω μετοχές, παρότι ο Κωδ. Ν. 2190/1920 τις θεωρεί σαν «ίδιες μετοχές» δεν ακυρώνονται ούτε πωλούνται αμέσως.

Οι κυρώσεις που επιβάλλονται στην περίπτωση αυτή είναι ότι τα μέλη των οργάνων διοίκησης της μητρικής ανώνυμης εταιρείας υποχρεούνται να εξαγοράσουν από τη θυγατρική εταιρεία τις μετοχές που αναφέρονται παραπάνω στην τιμή που η θυγατρική τις είχε αποκτήσει. Η κύρωση αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση μόνο που τα εν λόγω μέλη αποδείξουν ότι ουδόλως ευθύνονται για την ανάληψη ή την απόκτηση των εν λόγω μετοχών.

γ) Όταν η μητρική προτίθεται να αποκτήσει ίδιες μετοχές, με σκοπό τη διανομή μετοχών στο προσωπικό της ή στο προσωπικό επιχείρησης που είναι συνδεδεμένη με αυτή, οι άνω μετοχές δεν λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι προϋποθέσεις του άρθρου 16 (παρ. 2, περ. στ) του Κωδ. Ν. 2190/1920.

δ) Οι άνω μετοχές λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να καθορισθεί το ποσοστό απαρτίας των μετόχων στη γενική συνέλευση της μητρικής. Δεν έχουν, όμως, δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

11.1. Διάκριση των απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις όπως αυτές απεικονίζονται στο Ενεργητικό (κυκλοφορούν) διακρίνονται:

- Σε ενήμερες ή βεβαίας εισπράξεως
- Σε επισφαλούς εισπράξεως
- Σε ανεπίδεκτες εισπράξεως.

11.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως

Βεβαίας εισπράξεως είναι οι απαιτήσεις αυτές για τις οποίες δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι θα ρευστοποιηθούν. Η βεβαιότητα προέρχεται είτε από τη φερεγγυότητα του πελάτη, είτε από τις εγγυήσεις που κατέχει η επιχείρηση για κάλυψη των απαιτήσεών της από τους πελάτες

11.1.2. Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως

Επισφαλείς απαιτήσεις είναι αυτές που την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει η πιθανότητα ότι δεν θα εισπραχθούν στο σύνολό τους ή κατά ένα ποσοστό.

Ο θάνατος του οφειλέτη ή η κήρυξη σε κατάσταση πτωχεύσεως αυτού δεν μπορεί να χαρακτηρίσει κατ' αρχήν την απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Όμως, διαφαίνεται σαν πιθανός κίνδυνος ότι η επιχείρηση μπορεί να απολέσει αυτήν, και μάλιστα ο κίνδυνος αυτός είναι περισσότερο πιθανός όταν η επιχείρηση στερείται επαρκών εγγυήσεων για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της.

Το ίδιο συμβαίνει και με τις απαιτήσεις κατά των πελατών της επιχείρησης, οι οποίες δημιουργήθηκαν από διαμαρτυρημένες συναλλαγματικές ή είναι «παγωμένες», δηλαδή δεν κινούνται οι σχετικοί λογαριασμοί. Και στις περιπτώσεις αυτές, όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια οι απαιτήσεις αυτές δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτες εισπράξεως, χωρίς συγχρόνως να αποδεικνύεται ότι οι άνω οφειλέτες είναι αφερέγγυοι. Διαφαίνεται, όμως, ένας πιθανός κίνδυνος απώλειας των.

Οι άνω απαιτήσεις, τις οποίες χαρακτηρίζει ο κίνδυνος ολικής ή μερικής απώλειας των, είναι επισφαλείς.

Οι επισφαλείς πελάτες παρακολουθούνται λογιστικά στο λογαριασμό **30.97 «Πελάτες επισφαλείς»**.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. στο λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξή τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποιήσεως), οι οποίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό από τους οικείους υπολογαριασμούς του 30 «Πελάτες».

Επίσης στο λογαριασμό 30.99 «Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Τέλος στους λογαριασμούς 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς» και 33.99 «Λοιποί χρεώστες επίδικου» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών ή όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες αντίστοιχα. Στο λογαριασμό 33.97 μπορούμε να εντάξουμε το ποσό που υπεξάιρεσε υπάλληλος από το ταμείο της επιχείρησης. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως απαίτηση κατά το μέρος που αντισταθμίζεται με απαίτηση της επιχείρησης κατά του δράστη. Εάν, όμως, η επιχείρηση αποδείξει ότι δεν είναι πιθανή η ολική είσπραξή του τότε μπορεί να χαρακτηρίσει την άνω απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Επίσης, χρηματικά ποσά που πληρώνονται σε υπαλλήλους της επιχείρησης με τη μορφή των προκαταβολών μισθού για διευκόλυνσή τους μπορεί εφόσον συντρέχουν και οι

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις πελατών (και χρεωστών) σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Όταν μια χχξ ζημιά, η οποία καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης με το σχηματισμό πρόβλεψης, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, γιατί κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού δεν ήταν βέβαια και εκκαθαρισμένη, και ως εκ τούτου στη δήλωση φόρου εισοδήματος δηλώνεται ως «Δαπάνη που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση» ή «Λογιστική Διαφορά». Όταν όμως, την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις, η άνω απαίτηση κριθεί ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, τότε η επιχείρηση έχει δικαίωμα να την εκπέσει φορολογικά.

11.1.3. Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως

Ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις είναι εκείνες που δεν θεωρείται πιθανή η είσπραξή τους επειδή ο πελάτης στερείται παντελώς περιουσίας και, ως εκ τούτου, η απαίτηση έχει απολεσθεί οριστικά.

Η πιθανότητα της μη εισπράξεως κρίνεται ανάλογα με τις συντρέχουσες για κάθε απαίτηση περιστάσεις, οι οποίες αφορούν κυρίως την αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί όπως οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται ολοσχερώς. (άρθρο 43, παρ. 8, περ. α').

Πότε μια απαίτηση είναι ανεπίδεκτη εισπράξεως είναι θέμα πραγματικό. Η κάθε περίπτωση κρίνεται μεμονωμένα και χωριστά με συνεκτίμηση των πραγματικών δεδομένων. Από την συνεκτίμηση αυτή πρέπει να προκύπτει το αφερέγγυο του οφειλέτη, δηλαδή ότι η απαίτηση της εταιρείας κατά του συγκεκριμένου οφειλέτη έχει απολεσθεί οριστικά.

Έτσι, αν ένας οφειλέτης έχει παύσει για μεγάλο χρονικό διάστημα τις πληρωμές του, έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως και επίσης από δικαστικές αποφάσεις βεβαιούται ότι αυτός δεν κατέχει καμιά περιουσία, τότε ο οφειλέτης αυτός είναι ανεπίδεκτος εισπράξεως.

Επίσης, στην περίπτωση που ο οφειλέτης έχει πτωχεύσει και, εκτός τούτου, η περιουσιακή του κατάσταση παρουσιάζει ενεργητικό υπόλοιπο μόνο 1,38 Ευρώ χωρίς να υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία, η απαίτηση αυτή κρίνεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κήρυξη σε πτώχευση, ο θάνατος, η διαμαρτύρηση συναλλαγματικών, η μη κίνηση του λογαριασμού του οφειλέτη, χωρίς να εξετάζονται και άλλα αντικειμενικά στοιχεία όπως είναι η περιουσιακή κατάσταση αυτού, η ύπαρξη ασφαλειών κ.λ.π., δεν αποδεικνύει το «ανεπίδεκτο της εισπράξεως». Γιατί, στην περίπτωση αυτή μπορεί μεν να γίνει εκκαθάριση της πτωχευτικής περιουσίας και να βεβαιωθεί από το σύνδικο της πτωχεύσεως ότι δεν υφίσταται ενεργητικό προς ολική ή μερική κάλυψη της απαίτησης, πρέπει όμως να ερευνηθεί η περίπτωση ασφαλείας για την πληρωμή της απαίτησεως. Και, τότε, που θα διαπιστωθεί ότι οι οφειλέτες είναι αφερέγγυοι, ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων, θα χαρακτηρισθούν ως ανεπίδεκτοι εισπράξεως και θα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως.

Η διαπίστωση της αφερεγγυότητας δεν απαιτείται να γίνει από το δικαστήριο. Το Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις του 343/1970 και 1078/1982 έκρινε ότι για την απόδειξη της απαίτησεως ως ανεπίδεκτου εισπράξεως δεν είναι απαραίτητη η δικαστική επιδίωξη της εισπράξεως της, όταν μάλιστα κρίνεται μάταιη η δικαστική επιδίωξη αποδεικνύουσα το αφερέγγυο του οφειλέτη.

Μπορεί να γίνει και με επιστολή του δικηγόρου της επιχείρησης που καθιστά σ' αυτή γνωστό ότι, παρά τις έρευνες που ενήργησε για την εξακρίβωση της περιουσιακής κατάστασης των οφειλετών που αναφέρει, δεν διαπίστωσε ότι αυτοί είναι αφερέγγυοι ως στερούμενοι παντελώς περιουσιακών στοιχείων. (Πρωτ. Φ.Δ. Αθηνών 14.036/1964). Αν, όμως, η επιστολή του δικηγόρου δεν περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία, δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί η απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως.

Πάντως το Σ.τ.Ε. με τις αποφάσεις του (1949-1950/1974 Δ.Φ.Ν. 1984 σελ. 1199) έκρινε ότι από καμιά διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι ο δικηγόρος έχει αρμοδιότητα να συντάσσει έγγραφο με τα οποία να βεβαιώνεται η αφερεγγυότητα των πελατών της εταιρείας

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

και συγχρόνως να έχουν αποδεικτική δύναμη δημοσίου εγγράφου δεσμεύοντας το δικαστήριο ως προς την έκπτωση των ανεπίδεκτων εισπράξεως απαιτήσεων.

Στην περίπτωση επισφαλών απαιτήσεων από πελάτες εξωτερικού, κριθούν αυτές ως ανεπίδεκτες βάσει εγγράφου αλλοδαπού δικηγόρου - συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι είναι αδύνατη η είσπραξη των οφειλόμενων ποσών, για να εκτιμηθεί από το δικαστήριο η επιστολή του δικηγόρου, δεν πρέπει το άνω έγγραφο να συνοδεύεται από πιστοποιητικά υποθηκοφυλακείων ή αντίστοιχων αρχών του εξωτερικού από τα οποία να βεβαιώνονται ότι δεν υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη τα οποία θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν τις σχετικές.

Από το Ε.Γ.Α.Σ., η ζημιά των επιχειρήσεων από τις ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεως καταχωρείται στο λογαριασμό: 81.02.06 «Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις» με πίστωση του λογαριασμού της ανεπίδεκτης απαιτήσεως.

Η άνω εγγραφή πρέπει να γίνει τη χρήση που η συγκεκριμένη απαίτηση χαρακτηρίσθηκε ως ανεπίδεκτη εισπράξεως, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας και της αυτοτέλειας των χρήσεων που καθιερώνει το άρθρο 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Την ύπαρξη της άνω λογιστικής εγγραφής, απαιτούσε μέχρι 29.6.1992 και επίσης κατά τις χρήσεις 2003 και 2004 και η φορολογία εισοδήματος, για τη φορολογική έκπτωση της ζημιάς από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επομένως, αν η επιχείρηση την άνω εγγραφή την είχε καταχωρήσει στα βιβλία της δεν μπορούσε να την εκπέσει φορολογικά σε μεταγενέστερες χρήσεις, ούτε να ανακαλέσει τη δήλωσή της.

Η άνω εγγραφή καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει σχηματίσει σχετική πρόβλεψη. Διαφορετικά, αν η επιχείρηση έχει σχηματίσει σχετικά πρόβλεψη, η διαγραφή του ανεπίδεκτου εισπράξεως πελάτη καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης με την εξής λογιστική εγγραφή:

44			ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ								X	X	X				
44	.11.		Προβλέψεις για επισφαλές απαιτήσεις														
44	.11.	X	Στοιχεία επισφαλούς πελάτη			X	X	X									
30			ΠΕΛΑΤΕΣ												X	X	X
30	.97.		Πελάτες επισφαλείς														
30	.97.	X	Στοιχεία επισφαλούς πελάτη			X	X	X									
			Διαγραφή επισφαλούς πελάτη														
			χαρακτηρισθέντος ως ανεπίδεκτου εισπράξεως														
			----- //														

11.2. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές

Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας» (TRUE AND FAIR VALUE), τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό στην «πραγματική» τους αξία, δηλαδή στην αξία που προκύπτει με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, οι μεν ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις δεν πρέπει να αναγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αλλά να διαγράφονται (αποσβένονται) εξ' ολοκλήρου, οι δε επισφαλείς απαιτήσεις να εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ότι θα εισπραχθεί από αυτές.

Η λογιστική θεωρία έχει αναπτύξει και η πράξη εφαρμόζει τις ακόλουθες μεθόδους αποσβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων:

11.2.1. Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων (SPECIFIC CHARGE OFF METHOD)

Κατ' αυτήν οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται γνωστό ότι η συγκεκριμένη απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως, οπότε διενεργείται η εγγραφή αποσβέσεώς της.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Η μέθοδος αυτή κατακρίνεται γιατί παραβιάζει τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσως εσόδων-εξόδων (MATCHING PRINCIPLE).

11.2.2. Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.

Κατ' αυτή το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται από το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση από τους πελάτες.

Δεν έχουν, όμως, καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, η υπέρβαση των οποίων καθιστά μια απαίτηση (μη εξασφαλισμένη με εμπράγματα ασφάλεια) ως επισφαλή.

Τα χρονικά όρια καθορίζονται συνήθως από τις επιχειρήσεις. Εάν π.χ. η πιστωτική πολιτική μιας επιχείρησης είναι ένας μήνας, δηλαδή τα επί πιστώσει τιμολόγια πρέπει να εξοφλούνται από τους πελάτες μέσα σ' ένα μήνα από την παράδοση των εμπορευμάτων, και η επιχείρηση διαπιστώσει στο τέλος της χρήσεως ότι μεταξύ των υπολοίπων των πελατών περιλαμβάνονται και υπόλοιπα ανείσπρακτα περισσότερο από ένα μήνα, τότε βάσει της εφαρμοζόμενης τιμολογιακής πολιτικής, τα υπόλοιπα αυτά κρίνονται ως «επισφαλούς εισπράξεως».

Το τεχνικό γραφείο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν, γενικά, ότι είναι σε καθυστέρηση ή «ακίνητα» απαιτήσεις ή αποθέματα, αντίστοιχα, που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστο σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, αλλά και μέχρι την ημερομηνία της επομένης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχο του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύλογα μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέα.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες παρακολουθούν την κίνηση των πελατών τους μηχανογραφικά, έχουν τη δυνατότητα, εκτός των άλλων πλεονεκτημάτων, να αναλύουν στο τέλος της χρήσεως τα οφειλόμενα υπόλοιπα των πελατών βάσει του χρόνου που παραμένουν ανεξόφλητα (ή βάσει της ηλικίας τους).

Προς τούτο, η μηχανογράφηση εκτυπώνει ένα αναλυτικό ισοζύγιο υπολοίπων πελατών με βάση το χρόνο που παραμένουν ανεξόφλητα. Εάν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση είχε στις 31.12.200X απαιτήσεις από πελάτες € XXXXXX,XX η ανάλυση των υπολοίπων αυτών «κατά ηλικία» είναι η ακόλουθη:

Πελάτες		Χρεωστικά Υπόλοιπα 31.12.200X	Χρονικό διάστημα μη εξόφλησης των υπολοίπων				
			έως 30 ημ.	31 έως 60 ημ.	61 έως 180ημ.	181 έως 360ημ.	Πέρα των 361ημ.
Κωδικός	Επωνυμία						
ΣΥΝΟΛΑ		XXX.XXX,XX					

Και διαμερίζουμε το ανωτέρω ποσό XXX.XXX,XX στα χρονικά διαστήματα μη εξόφλησης των υπολοίπων

Εάν μέχρι τις 30.4.200X+1 (ημέρα που πρέπει η επιχείρηση να καταχωρήσει στο θεωρημένο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού την απογραφή και τον ισολογισμό 31.12.200X) η επιχείρηση δεν έχει εισπράξει κανένα ποσό από τις οφειλόμενες απαιτήσεις πελατών πέραν των 360 ημερών € XXX,XX τότε πρέπει να γίνει σχετική εγγραφή πρόβλεψης € XXX,XX για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως 200X.

Εάν όμως, έχει εισπραχθεί από του άνω πελάτες κάποιο ποσό, τότε το ποσό της πρόβλεψης θα μειωθεί με το ποσό των εισπράξεων αυτών.

11.2.3. Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ποσοστό που υπολογίζεται επί των απαιτήσεων που έχει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως. Το ποσοστό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις}}{\text{Σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις}}$$

11.2.4. Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους Της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.

Κατ' αυτήν το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ένα ποσοστό επί των πωλήσεων της χρήσεως. Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\frac{\text{Απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις προηγούμενων (π.χ. 5 τελευταίων) χρήσεων}}{\text{Πωλήσεις επί πιστώσει προηγούμενων (π.χ. 5 τελευταίων) χρήσεων}}$$

Με τη μέθοδο αυτή επιτυγχάνεται ορθή αντιπαράθεση των εσόδων εξόδων που υπαγορεύεται, όπως είπαμε, από τη λογιστική αρχή (Matching Principle), αφού η χρήση που ωφελήθηκε από το έσοδο της πώλησεως επιβαρύνεται με την πρόβλεψη για πιθανή απώλεια της απαιτήσεως.

11.2.5. Μικτή μέθοδος

Ορισμένες επιχειρήσεις, κυρίως πολυεθνικές, εφαρμόζουν μια μικτή μέθοδο σχηματισμού πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.

Οι επιχειρήσεις αυτές σχηματίζουν «πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις» για τις εξής απαιτήσεις τους:

α. Όσες απαιτήσεις κρίθηκαν ως επισφαλείς και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς 30.97 και 33.97.

β. Όσες απαιτήσεις παραμένουν ανεπίσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα, κυρίως περισσότερο από ένα χρόνο.

γ. Υπολογίζουν το μέσο ποσοστό διαγραφών επί του κύκλου εργασιών των πέντε τελευταίων ετών και βάση αυτού του ποσοστού σχηματίζουν πρόσθετη πρόβλεψη.

Κατά τη γνώμη πολλών η μικτή μέθοδος είναι πιο κοντά στην αρχή της συντηρητικότητας την οποία επιβάλλει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 για τη σύνταξη των ισολογισμών (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ'), αφού ο σχηματισμός της πρόβλεψης λαμβάνει υπόψη του όλες τις παραμέτρους οι οποίες προσδιορίζουν το ύψος της (χαρακτηρισμός απαιτήσεων ως επισφαλών, ανεξόφλητες απαιτήσεις για μεγάλο χρονικό διάστημα, στατιστικά στοιχεία από παρελθόν για διαγραφές απαιτήσεων ως ανεπίδεκτων εισπράξεως).

11.3. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μέχρι 31.12.2004.

Κατά πάγια αρχή που ακολουθούσε ο φορολογικός νομοθέτης μέχρι 29.6.1992, δηλαδή πριν από το νόμο 2065/1992, οι προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις δεν αναγνωρίζονταν ως εκπεστές από το φορολογητέο εισόδημα δαπάνες. Έπρεπε η απαίτηση να καταστεί επισφαλής με την έννοια που δίνει στον όρο η φορολογική νομολογία, δηλαδή «να καταστεί σφόδρα απίθανη η είσπραξή της», και να διαγραφεί αυτή «δι' οριστικής εγγραφής» από το ενεργητικό του ισολογισμού με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για να αναγνωρισθεί η έκπτωσή της από το φορολογητέο εισόδημα.

Επομένως, για να διαγραφούν απαιτήσεις των επιχειρήσεων κατά πελατών και τρίτων ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και, στη συνέχεια, εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων πρέπει:

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

α) να βεβαιώνεται ότι εξέλιπε κάθε πιθανότητα εισπράξεως των αντίστοιχων απαιτήσεων και

β) να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία εξαρτάται η εν όλο ή εν μέρει εισπραξή τους όπως η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών (π.χ. ακίνητα) και η τυχόν ύπαρξη ασφαλειών για τις απαιτήσεις (π.χ. εγγραφή υποθήκης σε ακίνητο).

Εάν, επομένως, από τα απόγραφα αποφάσεων δικαστηρίων που αφορούν οφειλέτες επισφαλείς πελάτες για απαιτήσεις που έχει από αυτούς ανώνυμη εταιρεία, προκύπτει ότι αυτές παραμένουν ανεκτέλεστες λόγω αναξιοχρεότητας αυτών, τα στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της άνω ανώνυμης εταιρείας, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις.

Επίσης, εάν από το πρόγραμμα αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου προκύπτει ότι στον πλειστηριασμό έχουν αναγγελθεί και άλλοι πιστωτές και σε συνδυασμό με την τιμή προσφοράς του ακινήτου προκύπτει ότι η επισφαλής απαίτηση (που είχε ασφαλισθεί με την υποθήκη επί του ακινήτου) δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί, τα στοιχεία αυτά μόνα τους δεν μπορούν να χαρακτηρίσουν τις άνω απαιτήσεις ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και να εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εάν, συγχρόνως, δεν υπάρχουν και οι άνω παρατιθέμενες προϋποθέσεις.

11.4. Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη από 1.1.2005 και μετά

Η διάταξη του άρθρου 31, παρ. 1, περ. θ' του Ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε με το άρθρο 9, παρ. 3, του Ν. 3296/2004. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτονται εκτός των άλλων και οι εξής προβλέψεις:

«θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων,

ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και

γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις δια

τάξεις του ΚΒ.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503,521-528 και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ. 1861/1992 (ΦΕΚ 84Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Η απαίτηση από συναλλαγματική που έχει παραγραφεί εκπίπτει ως επισφαλής απαίτηση σύμφωνα με την άνω διάταξη.

Ο σχηματισμός πρόβλεψης (0,5%) μόνο στις χονδρικές πωλήσεις είναι συνταγματικά ανεκτός.

Ο φορολογικός νομοθέτης με την άνω πρωτοποριακή για τα Ελληνικά χρονικά διάταξη, δέχθηκε οι εμπορικές επιχειρήσεις να σχηματίζουν πρόβλεψη, για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, ένα ποσοστό στα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

12.1 Διάθεση κερδών – Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος.

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «88.99 Κέρδη προς διάθεση», όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Τα ποσοστά υπολογισμού των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μερίσμα δεν εφαρμόζονται στο πιστωτικό υπόλοιπο του άνω λογαριασμού, αλλά στο πρώτο αλγεβρικό άθροισμα (Σ1), που προκύπτει από την παρακάτω παρατιθέμενη ανάλυση του πίνακα διαθέσεως κερδών.

Όπως αναλυτικά σημειώνουμε στη συνέχεια, πρέπει το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο απεικονίζεται στο λογαριασμό 86.99, να μειωθεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο», αφού αυτό επιβάλλεται από το άρθρο 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Επίσης, πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί αναλόγως με το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», αφού το χρεωστικό υπόλοιπο αποτελεί ζημιές προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες, όπως αναφέρουμε αμέσως παραπάνω, πρέπει να μειώνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο αποτελεί κέρδη προηγούμενων χρήσεων, επί των οποίων, όμως, δεν είχε υπολογισθεί τακτικό αποθεματικό, ούτε είχαν ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του πρώτου μερίσματος των προηγούμενων χρήσεων.

Ακόμη, πρέπει να μειωθεί με τα εταιρικά βάρη (φόρο εισοδήματος, λοιπούς μη ενσωματούμενους στο λειτουργικό κόστος φόρους) που βαρύνουν τη διάθεση αποτελεσμάτων. Όπως διευκρίνισε το Υπουργείο Οικονομικών, προκειμένου να υπολογισθούν τα κέρδη που θα ληφθούν ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού, λαμβάνονται τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε άλλου εταιρικού βάρους και συνεπώς και του φόρου εισοδήματος.

Αντιθέτως, τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο κερδών εις νέο, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μερίσμα, αφού από τα κέρδη αυτά είχε σχηματισθεί στο παρελθόν τακτικό αποθεματικό και συγχρόνως είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μερίσμα.

Στην περίπτωση όπου ο φόρος εισοδήματος (ή οι διαφορές φορολογικού ελέγχου ή οι λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι) απορροφούν το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως με αποτέλεσμα το παρακάτω σύνολο Σ1 να είναι αρνητικό δεν επιτρέπεται να σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω, ο «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ. μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω ως εξής:

	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) χρήσεως που προκύπτει από την κατάσταση του "Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως"	Ευρώ	(+,-)X1
ΜΕΙΟΝ	Το υπόλοιπο των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων	Ευρώ	(-) X2
ΠΛΕΟΝ	ή Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	Ευρώ	(+,-)X3
ΜΕΙΟΝ	Φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως:		
	_ Φόρος Εισοδήματος	Ευρώ	(-) X4
	_ Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	Ευρώ	(-) X5
Σύνολο		Ευρώ	Σ1

(Α)

ΠΛΕΟΝ	Το υπόλοιπο των κερδών των προηγούμενων χρήσεων	Ευρώ	(+) X6
	Τα αποθεματικά προς διάθεση	Ευρώ	(+) X7
	Κέρδη προς διάθεση	Ευρώ	<u>Σ2</u>

Βάσει, λοιπόν, των διατάξεων της εμπορικής νομοθεσίας, ο υπολογισμός των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα γίνεται ως εξής:

α) Αφαιρείται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Η κράτηση αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών. Το ποσοστό αυτό πρέπει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, τουλάχιστον 5% επί του «Συνόλου Α»:

$$\Sigma 1 * 5\% (\alpha 1)$$

Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις το ύψος του σχηματισθέντος τακτικού αποθεματικού φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (καταβλημένου και μη). Σκοπός του τακτικού αποθεματικού είναι να καλύψει, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, το υπόλοιπο των λογιστικών ζημιών. Επομένως, το τακτικό αποθεματικό δεν διανέμεται και δεν κεφαλαιοποιείται.

β) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος. Το ποσοστό του μερίσματος, που είναι υποχρεωμένη η ανώνυμη εταιρία να διανείμει στους μετόχους της, είναι σύμφωνα με το άρθρο 45 (παρ. 2 εδάφιο β') του Ν. 2190/1920:

$$\text{καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο} * 6\% (\beta 1)$$

Όμως, από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιημένο με το άρθρο 1 του Ν. 876/1979 ισχύει, οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να διανείμουν το άνω μέρισμα (άρθρο 45 παρ. 2 εδάφιο β'), εφόσον τούτο είναι μεγαλύτερο από το μέρισμα που προκύπτει από το μαθηματικό τύπο:

$$(\text{Σύνολο Α} - \text{Τακτικό Αποθεματικό}) * 35\% (\beta 2)$$

Στην περίπτωση που υπάρχουν κέρδη εκ πωλήσεως μετοχών θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας οι οποίες κατέχονται από τη μητρική πέραν της δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της θυγατρικής μεγαλύτερο του 20% τότε ο άνω μαθηματικός τύπος διαμορφώνεται ως εξής (άρθρο 3, παρ. 1, Α.Ν. 148/1967 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000 ισχύει):

$$(\text{Σύνολο Α} - \text{Τακτικό Αποθεματικό} - \text{Κέρδος εκ πωλήσεως μετοχών}) * 35\% (\beta 3)$$

Όταν, όμως, το μέρισμα που προκύπτει από τον τελευταίο τύπο είναι μεγαλύτερο από το μέρισμα του τύπου (β2), οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται από το άρθρο 1 του Ν. 876/1979, όπως προαναφέραμε, να διανείμουν το μεγαλύτερο μέρισμα, δηλαδή του τελευταίου τύπου.

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει να διανείμει ως μέρισμα το μικρότερο ποσό (6% επί του μετοχικού κεφαλαίου) υπό την προϋπόθεση ότι η διαφορά μεταξύ των δύο άνω ποσών μερισμάτων μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.

Στις άνω περιπτώσεις το μέρισμα που προκύπτει βάσει του μαθηματικού τύπου (β3) μπορεί να μη διανεμηθεί, εάν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή στους μετόχους θα καταβληθεί διανεμόμενο μέρισμα το μικρότερο που προκύπτει από το μαθηματικό τύπο (β2) (παρ. 3, άρθρου 3, Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιημένο από το Ν. 2753/1999 ισχύει).

Χρόνος καταβολής μερίσματος. Τα μερίσματα πρέπει να καταβληθούν στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 44α, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

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

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

12.2 Σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της ανώνυμης εταιρίας.

Από τις διατάξεις των άρθρων 44α και 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της ανώνυμης εταιρίας είναι η εξής:

- α) Συμψηφισμός ζημιών παρούσης ή και προηγούμενων χρήσεων.
- β) Αφαιρείται ο αναλογών στα κέρδη φόρος εισοδήματος.
- γ) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού:

Ως ο μαθηματικός τύπος (3) προηγούμενης παραγράφου:

ΣιΧ5%

- δ) Διανεμόμενο μέρισμα στους μετόχους:

δα) Άρθρο 45 (παρ. 2, εδ. β') Κωδ. Ν. 2190/1920, ως ο μαθηματικός τύπος (β2) προηγούμενης παραγράφου:

Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο χ 6%

δβ) Άρθρο 1 Ν. 876/1979, ως ο μαθηματικός τύπος (β3) προηγούμενης παραγράφου:

(Σύνολο Α - Τακτικό Αποθεματικό) χ 35%

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρία θα διαθέσει στους μετόχους της το μεγαλύτερο μέρισμα, δηλαδή θα συγκρίνει το μέρισμα του τύπου (β2) με το μέρισμα του τύπου (β3) και θα διανεμίει το μεγαλύτερο, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει το μέγιστο ποσό που επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους, βάσει των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο.

- ε) Το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

12.3 Διάθεση του «υπόλοιπου» των καθαρών κερδών

Το άρθρο 45 (στο εδάφιο γ' της παραγρ. 2) του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι: «το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού».

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

Οριακός περιορισμός του καταστατικού είναι να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασική προϋπόθεση για να γίνει διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, είναι ότι η διανομή αυτή επιτρέπεται από το καταστατικό.

Στο σχετικό άρθρο του καταστατικού για τη «διάθεση των κερδών» μπορεί να προβλέπεται ότι το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως διανέμεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

Στην περίπτωση που το καταστατικό δεν καθορίζει πως διανέμεται το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως, ούτε ορίζει όργανο για να καθορίσει αυτό, η διανομή γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2190/1920.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα διανεμηθεί το «υπόλοιπο» των κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ούτε επιβάλλει περιορισμούς ως προς τον τρόπο ή το είδος της παροχής. Επομένως, το αρμόδιο όργανο μπορεί να αποφασίσει το «υπόλοιπο» των κερδών να διανεμηθεί στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό ως εξής:

α) Να διανεμηθεί ολόκληρο το «υπόλοιπο» στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι η λαμβανόμενη από τα κέρδη αμοιβή δεν υπόκειται στο δικαστικό έλεγχο του άρθρου 24 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

β) Να διανεμηθεί ποσοστό του «υπολοίπου» ή ένα εφάπαξ ποσό από αυτό. Το ποσοστό του υπολοίπου ή το εφάπαξ ποσό που διανέμονται δεν μπορεί να είναι, κατά ποσό, μεγαλύτερα από το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Επίσης, ο Κωδ. Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα γίνει η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού. Αυτή καθορίζεται από το αρμόδιο όργανο το οποίο εγκρίνει τη διανομή του «υπολοίπου».

Η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού μπορεί να γίνει ως εξής:

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

β) Με άνισο κατανομή του ποσού αυτού. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει η οριακή δυνατότητα ένα μόνο μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού να λάβει ολόκληρο το ποσό των διανεμομένων κερδών, οπότε στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός ελεγκτής μπορεί να το χαρακτηρίσει ως δωρεά.

Στην περίπτωση που ένα μέλος διοικητικού συμβουλίου συμμετείχε στη διοίκηση της Α.Ε. για χρονικό διάστημα μικρότερο της διάρκειας της χρήσεως και η εταιρία, στο τέλος της χρήσεως αυτής, διανείμει ισομερώς στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κέρδη, η συμμετοχή του μέλους με τη μειωμένη θητεία, στα άνω κέρδη είναι ανάλογη του χρόνου της θητείας του.

Τέλος, σημειώνουμε ότι η καταβολή των άνω αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού γίνεται αφού πρώτα η εταιρία συντάξει ισολογισμό, προσδιορίσει αποτέλεσμα της χρήσεως και οι οικονομικές αυτές καταστάσεις μαζί με τον πίνακα διάθεσης κερδών εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετοχών.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Ι.α) (Προετοιμασία και πραγματοποίηση απογραφής – εγγραφές τέλους χρήσεως – Σύνταξη απογραφής και οικονομικών καταστάσεων.)

Ι. Γενικά για την πρακτική εφαρμογή.

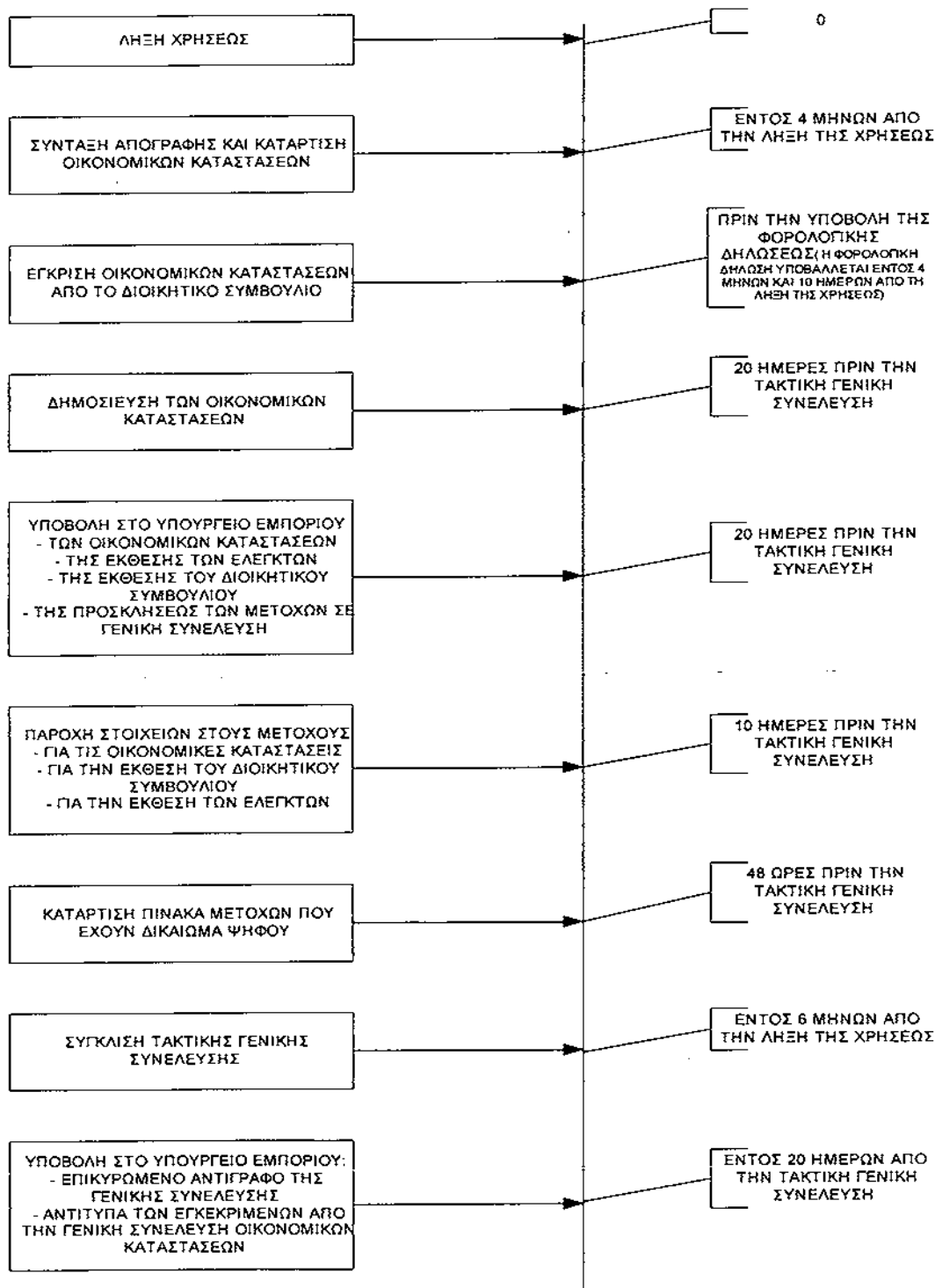
Στην παρακάτω πρακτική εφαρμογή τα στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν όπως επίσης και οι αξίες που θα έχουμε δώσει στους λογαριασμούς, θα είναι υποθετικά στοιχεία χωρίς να στηρίζονται σε στοιχεία πραγματικής επιχειρήσεως. Στόχος αυτού του παραδείγματος είναι να δείξουμε μέσα από ένα αριθμητικό παράδειγμα τα περισσότερα από αυτά που αναφέραμε στο πρώτο κομμάτι αυτής της εργασίας, δηλαδή στην θεωρία για τις λογιστικές εργασίες που προκύπτουν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως.

Σ' αυτό το παράδειγμα θα προσπαθήσουμε να δείξουμε την περιουσιακή κατάσταση έστω της βιομηχανίας ξύλου "Χ" στην αρχή και τη λήξη της χρήσεως, έστω χρήση 200Χ, προκειμένου να συνταχθεί η απογραφή. Το παράδειγμα αυτό θα το φτάσουμε μέχρι το σημείο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως 1.1.200Χ – 31.12.200Χ και της διανομής των κερδών.¹⁰

Παραστατικά στο επόμενο σχεδιάγραμμα θα δείξουμε τις προθεσμίες που θα πρέπει η εταιρεία να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις, να τις εγκρίνει το διοικητικό συμβούλιο, να τις δημοσιεύσει, να τις υποβάλλει στο Υπουργείο Εμπορίου και τέλος, να τις εγκρίνει η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων:

¹⁰ Σε όσα σημεία χρειάζεται να υπάρχουν στοιχεία προκειμένου να συνεχιστεί το παράδειγμα, έχουμε παραθέσει αλλά τους πίνακες που θα τηρούσαμε αν λειτουργούσε πραγματικά η επιχείρηση, και έχουμε συνεχίσει με υποθετικά στοιχεία.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως



II. Ενημέρωση στελεχών της επιχείρησης“X”..... για τα περιουσιακά στοιχεία της.

Ο Οικονομικός Διευθυντής στις 20 Δεκεμβρίου 200X προσκάλεσε τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών (προϊστάμενο λογιστηρίου, διαχείριση διαθεσίμων και αποθηκών) για να συζητήσουν μεταξύ τους την καλλίτερη οργάνωση της απογραφής 31.12.200X των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Η επιχείρηση είναι βιομηχανία επεξεργασίας ξύλου με εργοστάσιο στην Πάτρα και κεντρική αποθήκη στον Πύργο Ηλείας όπου συγχρόνως συστεγάζονται και τα γραφεία

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Διοικήσεως. Η μορφή της είναι «Α.Ε.» με ονομαστικές μετοχές και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Στόχος του Οικονομικού Διευθυντή είναι η καλλίτερη οργάνωση της απογραφής, γιατί τότε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχειρήσεως, δηλαδή την χρονική στιγμή της απογραφής, θα είναι σωστή με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει την πραγματικότητα.

Στην σύσκεψη αυτή στις 20 Δεκεμβρίου 200Χ ο Οικονομικός Διευθυντής άρχισε την ενημέρωση των στελεχών με την παρουσίαση της επιχειρήσεως στην αρχή της χρήσεως (1^η Ιανουαρίου 200Χ):

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ¹¹	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
Γήπεδα - Οικόπεδα	260.000.000	-	260.000.000
Κτίρια και Τεχνικά Έργα	230.000.000	18.400.000	211.600.000
Μηχανήματα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	60.000.000	9.000.000	51.000.000
Μεταφορικά Μέσα	45.000.000	9.000.000	36.000.000
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	55.000.000	11.000.000	44.000.000
Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές	<u>10.000.000</u>	-	<u>10.000.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ	<u>660.000.000</u>	<u>47.400.000</u>	<u>612.600.000</u>

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ:

Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	150.000.000
Πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας	600.000 150.600.000

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ:

Πελάτες	2.000.000
Γραμμάτια Εισπρακτέα	180.000

¹¹ Υποθέτουμε πως η επιχείρηση σύμφωνα με το Π.Δ.299/20030 έχει επιλέξει να χρησιμοποιεί τους ανώτερους συντελεστές απόσβεσης για κάθε κατηγορία, Έτσι εμείς σύμφωνα με το Π.Δ.299/2003 και την κατηγορία της επιχείρησής μας υπολογίζουμε αποσβέσεις με βάσει τους εξής συντελεστές ανά κατηγορία:

- Κτίρια και τεχνικά έργα: Συντελεστής απόσβεσης 8% (Ανώτερος)
- Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός εξοπλισμός: Συντελεστής απόσβεσης 15% (Ανώτερος)
- Μεταφορικά μέσα: Συντελεστής απόσβεσης 20% (Ανώτερος)
- Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός: Συντελεστής απόσβεσης 20% (Ανώτερος)

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Επιταγές Εισπρακτέες	220.000
Χρεώστες διάφοροι	8.600.000
	11.000.000

ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ:

Ταμείο	14.999.870
Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	570.000
	15.569.870
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	177.169.870

**ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

675.569.870

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	110.000.000
Προμηθευτές	300.000
Γραμμάτια Πληρωτέα	400.000
Τράπεζες - λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	89.786.870
Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	20.000
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	8.000
Πιστωτές Διάφοροι	55.000
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	<u>200.569.870</u>

**ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Ενεργητικό -
Υποχρεώσεις.)**

Ανάλυση Ιδίων Κεφαλαίων:	
_ Μετοχικό Κεφάλαιο	111000000
_ Τακτικό Αποθεματικό	35.000.000
_ Αφορολόγητο Αποθεματικό	260.000.000
_ Υπόλοιπο Κερδών Εις Νέον	69.000.000

ΣΥΝΟΛΟ **475.000.000**

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

675.569.870

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι η απογραφή της περιουσίας της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως 200X, δηλαδή 31 Δεκεμβρίου 200X, θα προσδιορίσει μια νέα καθαρή θέση (ή σύνολο ιδίων κεφαλαίων) της επιχείρησης την οποία αν συγκρίνουμε με την αντίστοιχη στην αρχή της χρήσεως (1.1.200X) δηλαδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ποσά

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ευρώ θα προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα της χρήσεως 200X ως έχουμε αναφέρει και στο 1^ο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας με δυο (2) εναλλακτικούς τρόπους:

α) ο 1^{ος} τρόπος ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν γίνει κατά τη διάρκεια της χρήσεως 200X αναλήψεις ή καταθέσεις κεφαλαίων από τους μετόχους και βρίσκεται ως εξής:

Καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως 1.1.200X		Καθαρή θέση λήξης της χρήσεως 31.12.200X	Διαφορά
Καθαρή θέση έναρξης	<	Καθαρή θέση λήξης	ΚΕΡΔΟΣ
Καθαρή θέση έναρξης	>	Καθαρή θέση λήξης	ΖΗΜΙΑ

β) ο 2^{ος} τρόπος ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι έχουν γίνει καταθέσεις ή αναλήψεις από τους μετόχους κατά τη διάρκεια της χρήσεως τότε:

$$\text{Αποτελέσματα χρήσης} = \text{Καθαρή θέση λήξης} - \text{Καθαρή θέση έναρξης} + \text{Αναλήψεις} - \text{Εισφορές}$$

Στη συνέχεια ο Οικονομικός Διευθυντής έδωσε οδηγίες για την απογραφή των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων:

III. Οδηγίες για την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων.

2. Προετοιμασία για την απογραφή των Γηπέδων – Οικοπέδων.

Τα γήπεδα - οικόπεδα κατά τη διάρκεια της χρήσεως 200X δεν μεταβλήθηκαν. Έτσι το υπόλοιπο στο τέλος της χρήσεως 200X είναι ίσο με το αντίστοιχο της έναρξεως (1.1.200X) και αναλύεται ως εξής:

*** Γήπεδο στην Εθνική οδό Πύργου Πατρών 230.** Από το

θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής:

Πρόκειται για γήπεδο εκτάσεως 90 στρεμμάτων και αποκτήθηκε το 200X χρονιά που άρχισε η λειτουργία της επιχείρησης. (Μετά το 2004). Η αξία του άνω γηπέδου εμφανίζεται στα βιβλία την 1.1.200X.

Ευρώ

160.000.000

*** Γήπεδο στην παραλιακή οδό Πατρών Πύργου 150.** Από το

θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής:

Πρόκειται για γήπεδο εκτάσεως 45 στρεμμάτων και αποκτήθηκε το 200X χρονιά που άρχισε η λειτουργία της επιχείρησης. (Μετά το 2004). Η αξία του άνω γηπέδου εμφανίζεται στα βιβλία την 1.1.200X.

Ευρώ

100.000.000

Στην συνέχεια ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε τα εξής:

- I. Στην αξία των άνω γηπέδων δεν λογίζονται αποσβέσεις επειδή όπως ορίζει το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.104 η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη.
- II. Θα πρέπει ο αρμόδιος υποθηκοφύλακας να χορηγήσει βεβαίωση που έχουν γραφτεί επί των άνω γηπέδων. Ο Κωδ. Ν.2190/1920 αναφέρει ότι οι εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα.

3. Προετοιμασία για την απογραφή των Κτιρίων.

Η αξία των κτιρίων δεν μεταβλήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 200X. Το υπόλοιπο έναρξεως (1.1.200X) αναλύεται ως εξής:

*** Βιομηχανοστάσιο στην Πάτρα Αχαΐας.** Από το

θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής:

Αξία κτήσεως

Ευρώ 160.000.000

Μείον: Αποσβέσεις 31.12.200X - 1

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Συντελεστής απόσβεσης 8% (ετησίως) Ευρώ 18.400.000
Π.Δ. 299/2003, άρθρο 7, παρ.2^α 141.600.000

* **Κτίρια Εθνικής οδού Πύργου Πατρών 30¹²**. Από το θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής:

**Κτίρια γραφείων
Αξία κτήσεως Ευρώ 30.000.000
Μείον: Αποσβέσεις 31.12.200X - 1
Συντελεστής απόσβεσης 8% (ετησίως)
Π.Δ. 299/2003, άρθρο 7, παρ.2^α

**Κτίρια αποθηκών
Αξία κτήσεως Ευρώ 40.000.000
Μείον: Αποσβέσεις 31.12.200X - 1
Συντελεστής απόσβεσης 8% (ετησίως)
Π.Δ. 299/2003, άρθρο 7, παρ.2^α

ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 1.1.200X Ευρώ 211.600.000

Για τα άνω κτίρια ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε τα εξής:
Τα κτίρια αγοράστηκαν το 200X. Η απόσβεση λογίζεται με δωδεκατημόρια όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.102.

4. Προετοιμασία για την απόγραφή των Μηχανημάτων.

Δυο συγκροτήματα μηχανημάτων τύπου Α και Β και αριθμών 1 και 2 αντίστοιχα γερμανικού οίκου.....
ως θεωρημένα μητρώα παγίων κτήσεως 200X Ευρώ 60.000.000
ΜΕΙΟΝ: αποσβέσεις έως 31.12.200X
Συντελεστής απόσβεσης 15% (ετησίως) Ευρώ 9.000.000
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 1.1.200X Ευρώ 51.000.000

Ο οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι μέχρι το τέλος της χρήσεως δεν προτίθεται να γίνει κάποια μεταβολή στα μηχανήματα (ούτε αυξήσεις ούτε μειώσεις).

5. Προετοιμασία για την απογραφή των Μεταφορικών Μέσων.

Πρόκειται για φορτηγό αυτοκίνητο αξίας κτήσεως 23.000.000 ευρώ επί του οποίου είχαν λογισθεί αποσβέσεις μέχρι 31.12.200X με Συντελεστής απόσβεσης 20% ευρώ 4.600.000 και το οποίο πουλήθηκε την 1.3.200X + 1 16.000.000. Από την πώληση προέκυψε ζημία ευρώ η οποία αναλύεται ως εξής:

Αξία κτήσεως : Ευρώ 23.000.000
Μείον: Αποσβέσεις μέχρι 31.12.200X Ευρώ (4.600.000)
Μείον: Αποσβέσεις από 1.1.200X+1 έως 28.2.200X+1 Ευρώ 613.333
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ Ευρώ 17.786.667
Μείον: Αξία πώλησεως Ευρώ 16.000.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΖΗΜΙΑ) ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ Ευρώ 1.786.667

Ο οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι στις 1.9.200X η επιχείρηση αγόρασε μεταχειρισμένο φορτηγό αυτοκίνητο αξίας 22.000.000 ευρώ.
Και λογίζονται αποσβέσεις ως εξής:

¹² Τα κτίρια της εθνικής οδού Πύργου Πατρών 30 αγοράστηκαν το έτος 200X-1 αλλά άρχισαν να χρησιμοποιούνται στις 1.1.200X οπότε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η απόσβεση θα λογισθεί με δωδεκατημόρια από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί (1.1.200X)

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Αξία κτήσεως	Ευρώ 22.000.000
Συντελεστή απόσβεσης 20% (ετησίως)	
Π.Δ. 122/2003	Ευρώ 1.466.666
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 1.1.200X (για το συγκεκριμένο Φορτηγό αυτοκίνητο)	Ευρώ <u>20.533.334</u>

6. Προετοιμασία για την απογραφή των Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού.

Το υπόλοιπο έναρξης 1.1.200X αναλύεται ως εξής:

	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
Γραφεία 45 τεμ.	XXX	20%	XXX
Καθίσματα 58 τεμ.	XXX	20%	XXX
Γραφομηχανές 20 τεμ.	XXX	20%	XXX
Μικροσυσκευές 105 τεμ.	XXX	20%	XXX
Διάφορα είδη επίπλων	XXX	20%	XXX
Σύνολο	<u>55.000.000</u>	<u>11.000.000</u>	<u>44.000.000</u>

Η επιχείρηση εφαρμόζει την διάταξη του φορολογικού νόμου με αποτέλεσμα πάγια αξίας μέχρι 600,00 Ευρώ έκαστο να αποσβένονται εφάπαξ. Το ίδιο σκέπτεται να κάνει και σε κάποιες μικροσυσκευές που απέκτησε στη χρήση 200X, συνολικής αξίας 690,00 Ευρώ.

7. Προετοιμασία για την απογραφή των αποθεμάτων.

Ο Οικονομικός Διευθυντής σύστησε στον προϊστάμενο λογιστηρίου, καθώς επίσης και στον προϊστάμενο αποθηκών να οργανώσει την πραγματοποίηση των απογραφών 31.12.200X κατά τον καλλίτερο τρόπο.

¹³ Όσο αφορά την απογραφή και γενικά την προετοιμασία των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα χρησιμοποιήσουμε το παρακάτω πλάνο:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31/12/200X								
Πάγια	Απογραφή ενάρξεως 1.1.200X	Μεταβολές Χρήσεως 200X		Απογραφή λήξεως 31.12.200X	Αποσβέσεις			Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31.12.200X
		Προσθήκες	Μειώσεις		Απογραφή ενάρξεως 1.1.200X	Μεταβολές Χρήσεως 200X	Απογραφή 31.12.200X	
Γήπεδα								
Κτίρια								
Μηχανήματα								
Μεταφορικά Μέσα								
Έπιπλα και σκεύη								
Σύνολο	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

με τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου, είναι ελεγχόμενα πρόσωπα. Παρίστανται, όμως, στους αποθηκευτικούς χώρους κατά το χρόνο της απογραφής για να εξυπηρετήσουν τις ομάδες απογραφής.

Οι απογραφείς πρέπει να είναι απόλυτα σίγουροι για την ονομασία του αποθέματος, το οποίο απογράφουν. Εάν τα αποθέματα τα απογράψουν με διαφορετική ονομασία, είναι βέβαιο ότι τα αποτελέσματα της απογραφής θα είναι λανθασμένα, με συνέπεια και το αποτέλεσμα της χρήσεως να είναι λανθασμένο.

7.3. Τρόπος απογραφής των αποθεμάτων.

Οι άνω ομάδες θα απογράψουν τα αποθέματα ως εξής:

Αποθηκευτικός χώρος

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
Ομάδα A1 →	Ομάδα ← A2

ή

Αποθηκευτικός χώρος

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
Ομάδα A1 →	Ομάδα A2 →

→
← Κίνηση των ομάδων κατά τη διάρκεια της απογραφής.

Τις καταμετρήσεις των αποθεμάτων θα τις καταχωρήσουν σε καταστάσεις απογραφής, η γραμμογράφηση των οποίων συνήθως είναι η εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ 31.12.200X			
Αποθηκευτικός χώρος (π.χ. Αποθήκη πρώτων υλών Εργοστασίου)			
Κατηγορία αποθέματος (π.χ. πρώτες ύλες)			
Είδος αποθέματος		Μονάδα Μετρήσεως	Καταμετρηθείσα ποσότητα
Κωδικός	Περιγραφή		
001.	KG	
002.	KG	
003.	KG	
Οι απογραφείς,	1).....		
	2).....		

Στο τέλος της απογραφής οι δυο ομάδες απογραφής (π.χ. A1 και A2) αντιπαραβάλλουν τις καταμετρηθείσες ποσότητες και στην περίπτωση που διαπιστώσουν διαφορές επισκέπτονται εκ νέου και οι τέσσερις τον αποθηκευτικό χώρο για να ελέγξουν την διαφορά.

Στη συνέχεια τις συμφωνηθείσες «καταστάσεις απογραφής» τις παραδίδουν στον προϊστάμενο λογιστηρίου, ο οποίος αντιπαραβάλλει τις καταμετρηθείσες ποσότητες με τα αντίστοιχα λογιστικά υπόλοιπα των μεριδών αποθήκης.

Ο προϊστάμενος λογιστηρίου, όταν διαπιστώνει σημαντικές διαφορές (ελλείμματα – πλεονάσματα) μεταξύ των καταμετρηθεισών ποσοτήτων και των αντίστοιχων λογιστικών

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

υπολοίπων των μερίδων αποθήκης, επισκέπτεται εκ νέου τους αποθηκευτικούς χώρους και ερευνά την διαφορά.

Όσο αφορά τα αποθέματα, τις πρώτες ύλες, τις βοηθητικές ύλες και τα είδη συσκευασίας η επιχείρηση θα χρησιμοποιήσει το εξής πλάνο προκειμένου να βγάλει κάποιο αποτέλεσμα:

Αποθήκη...	Μον.	Απογραφή ενάρξεως		Αγορές χρήσεως		Αναλώσεις χρήσεως		Απογραφή λήξεως		
	Μετρ.	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Τιμή αποι.	Αξία
Πρώτες Ύλες										
Υλη Α	kg									
Υλη Β	kg									
Υλη Γ	kg									
Βοηθ. Ύλες										
Υλη Δ	kg									
Υλη ε	kg									
Είδη Συσκ.										
Είδος Στ	Τεμ.									
ΣΥΝΟΛΑ			XXX		XXX		XXX			XXX

Επίσης όσο αφορά τα Έτοιμα Προϊόντα θα ακολουθήσει το εξής πλάνο:

Είδος	Μονάδα	Ποσότητες		Τιμή	Αξία
	μετρήσεως	Αποθήκη Α	Αποθήκη Β	αποτίμησης	
Προϊόν Α	Τεμάχιο				
Προϊόν Β	Τεμάχιο				
Προϊόν Γ	Τεμάχιο				
ΣΥΝΟΛΑ					XXX

Και τέλος για ότι αφορά τα αποθέματα θα πρέπει να γίνει το κόστος των στοιχείων της επιχείρησης, το οποίο έχει ως εξής:

Είδος Εξόδου	Σύνολο Εξόδου	Κατανομή Εξόδου								
		Παραγωγή						Κόστος Διοικήσεως	Κόστος Διαθέσεως	Χρηματοοικ. Έξοδα
		Προϊόν Α		Προϊόν Β		Προϊόν Γ				
		Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία			
_ Αναλωθήσες										
Α' Ύλες										
_ Αμ. Προς.										
_ Αμ. Τρίτων										
_ Παρ. Τρ.										
_ Φόροι - Τέλη										
_ Διαφορά έξ.										
_ Τόκοι κ.λ.π.										
_ Αποσβέσεις										
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Απογραφή Ετοιμών Έναρξης	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Τιμές αποτίμησης Ετοιμών			XXX		XXX		XXX			

8. Προετοιμασία για την απογραφή των πελατών και χρεωστών.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Ο Οικονομικός Διευθυντής αναφέρει στους προϊσταμένους λογιστηρίου και διαχειρίσεως διαθέσιμων ότι πρέπει να οργανώσουν την απογραφή των πελατών και των χρεωστών κατά τον καλλίτερο τρόπο.

Γι' αυτό το τους συνέστησε τις εξής ενέργειες:

α) Να ταχυδρομήσουν σε όλους τους πελάτες και χρεώστες επαληθευτικές αποστολές. Από τις απαντήσεις των πελατών και των χρεωστών θα συμφωνήσουν τα υπόλοιπα τους στο τέλος της χρήσεως.

β) Να ελέγξουν εάν υπάρχουν υπόλοιπα πελατών και χρεωστών που παραμένουν ανείσπρακτα για μεγάλο χρονικό διάστημα και να ερευνήσουν τους λόγους της ακινησίας των λογαριασμών τους. Σε περίπτωση που κάποιοι από τους πελάτες κριθούν ως επισφαλείς να εκτιμηθεί το ύψος της πρόβλεψης που πρέπει να σχηματισθεί στο τέλος της χρήσεως για να καλύψει τη ζημιά που θα προκύψει λόγω απώλειας κάποιου ποσού από αυτούς.

γ) Να ζητήσουν από τους δικηγόρους που χειρίζονται δίκες της εταιρίας κατά πελατών και χρεωστών να τους ενημερώσουν εγγράφως για την πορεία των υποθέσεων αυτών.

δ) Να ελέγξουν αν μεταξύ των χρεωστών περιλαμβάνονται απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο (π.χ. προκαταβολή φόρου εισοδήματος) οι οποίες παραγράφονται μετά τριετία υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον δεν ζητήθηκε εγγράφως από την επιχείρηση εντός της τριετίας ή επιστροφή τους.

Απογραφή πελατών			
Πελάτες	Υπόλοιπα 31.12.200X	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1).....	XXX	XXX	Πτώχευση
2).....	XXX		
3).....	XXX		
4).....	XXX		
5).....	XXX	XXX	Απεβίωσε
6).....	XXX		
7).....	XXX		
8).....	XXX		
9).....	XXX	XXX	Ακίνητο επί ένα χρόνο
Σύνολα	3.000.000	337.500	

9. Προετοιμασία για την απογραφή συναλλαγματικών των επιταγών.

Ο Οικονομικός Διευθυντής ζήτησε από τους προϊσταμένους λογιστηρίου και διαθέσιμων:

α) Να γίνει αναλυτική απογραφή όλων των συναλλαγματικών και επιταγών που έχει η εταιρία «στα χέρια» της στο τέλος της χρήσεως.

β) Συναλλαγματικές και επιταγές που είχαν εκχωρηθεί στις τράπεζες για εγγύηση δανείων ή για είσπραξη πρέπει να ζητηθούν από τις τράπεζες επαληθευτικές επιστολές ώστε τα υπόλοιπα αυτών στο τέλος της χρήσεως να συμφωνηθούν.

γ) Συναλλαγματικές και επιταγές που παραδόθηκαν σε δικηγόρους, επειδή οι πελάτες δεν τις εξόφλησαν, πρέπει οι δικηγόροι να βεβαιώσουν εγγράφως ότι στο τέλος χρήσεως οι άνω συναλλαγματικές και επιταγές βρίσκονται «στα χέρια τους». Επίσης να ενημερώσουν την επιχείρηση για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για είσπραξη των απαιτήσεων αυτών.

δ) Πρέπει να προσεχθούν κατά την απογραφή οι ημερομηνίες λήξεως των συναλλαγματικών και επιταγών. Οι ημερομηνίες πρέπει να είναι από την ημερομηνία απογραφής και μετά. Αξιόγραφα, με προηγούμενη της απογραφής ημερομηνία, βρίσκονται σε καθυστέρηση και πρέπει να εμφανισθούν ιδιαίτερος στην απογραφή.

Απογραφή Γραμματίων Είσπρακτέων

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Πελατών	Υπόλοιπα 31.12.200X	Παρατηρήσεις
1).....	XXX	Όλες οι συναλλαγματικές είναι λήξεως μετά την 31.12.200X
2).....	XXX	
3).....	XXX	
4).....	XXX	
5).....	XXX	
Σύνολα	360.000	

Απογραφή Επιταγών Εισπρακτέων			
Στοιχεία Επιταγών	Υπόλοιπα 31.12.200X	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1).....	XXX	XXX	Σφραγισμένη παραδόθηκε στο δικηγόρο
2).....	XXX		Λήξεως 5.1.200X+1
3).....	XXX		Λήξεως 10.1.200X+1
4).....	XXX		Λήξεως 2.2.200X+1
5).....	XXX		Λήξεως 25.2.200X+1
6).....	XXX		Λήξεως 1.3.200X+1
Σύνολα	440.000	XXX	

10. Προετοιμασία για την απογραφή των διαθέσιμων και των τραπεζών.¹⁴

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι το στοιχείο του αιφνιδιασμού που πρέπει να έχει μια καταμέτρηση μετρητών, δεν είναι δυνατόν να γίνει κατά την απογραφή, επειδή, είναι γνωστό στο Ταμείο ότι κάθε χρόνο, στο τέλος της χρήσεως, του γίνεται καταμέτρηση για την επαλήθευση του υπολοίπου τέλους χρήσεως. Συνέστησε, όμως, να προσέξουν ώστε στο «Ταμείο» να υπάρχουν μόνο πραγματικά μετρητά και όχι διαφορές «πρόχειρες αποδείξεις» οι οποίες πρέπει στο τέλος της χρήσεως να έχουν λογιστικοποιηθεί.

10. Επίσης, πρέπει να ζητήσουν από τις τράπεζες αντίγραφα (extraits) ¹⁵ των λογαριασμών καταθέσεων (όψεως και προθεσμιακές) για να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρίας.

Απογραφή Διαθεσίμων

Μετρητά στο ταμείο Πατρών	Ευρώ	200.000
Μετρητά στο ταμείο Πύργου	Ευρώ	<u>200.000</u>

Σύνολο **Ευρώ** **400.000**

Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας:

Καταθέσεις σε EYROBANK ERGASIAS Αρ. Λογ.... Οδός...	Ευρώ	10.000.000
--	------	------------

Καταθέσεις σε ALPHA Τράπεζα Πίστεως Αρ. Λογ.... Οδός...	Ευρώ	50.000.000
---	------	------------

Προθεσμιακή κατάθεση ALPHA (30.12.200X - 30.6.200X+1)	Ευρώ	<u>450.000.000</u>
--	------	--------------------

Σύνολο **510.000.000**

¹⁴ Βλέπε ένα παράδειγμα στο παράρτημα.

¹⁵ Βλέπε υπόδειγμα extraits στο παράρτημα.

11. Προετοιμασία για την απογραφή των Υποχρεώσεων.

Ο Οικονομικός Διευθυντής συνέστησε τα εξής:

α) Να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των προμηθευτών και των πιστωτών με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρίας. Γι' αυτό πρέπει ο προϊστάμενος λογιστηρίου να ζητήσει αντίγραφα των λογαριασμών από τους προμηθευτές και πιστωτές. Σημειώνεται ότι το ποσό κατά το οποίο ωφελείται μια επιχείρηση από άφεση χρέους της και το οποίο προέρχεται από διαγραφή απαιτήσεων προμηθευτών της στα πλαίσια της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας αποτελεί φορολογητέο ακαθάριστο έσοδο αυτής.

β) Να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των δανείων με τα αντίστοιχα των τραπεζών. Γι' αυτό πρέπει να ζητήσουν από τις τράπεζες αντίγραφα (extraits) των δανειακών λογαριασμών.

γ) Να συμφωνήσουν τις υποχρεώσεις από τους φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο και τις υποχρεώσεις από εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. Οι λογαριασμοί 54 «Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη» και 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί» πρέπει να εμφανίζουν τις πραγματικές υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο, το Ι.Κ.Α. και τα λοιπά ταμεία κύριας και επικουρικής ασφάλισης.

δ) Ο λογαριασμός «Γραμμάτια Πληρωτέα» πρέπει να περιλαμβάνει τις συναλλαγματικές που πράγματι οφείλονται, οι δε συναλλαγματικές σε ξένο νόμισμα πρέπει να έχουν αποτιμηθεί με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος στο τέλος της χρήσεως.

ε) Επίσης τα μερίσματα πληρωτέα εάν δεν καταβληθούν στους μετόχους εντός πέντε ετών από το έτος που εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση των μετόχων παραγράφονται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.

στ) Τέλος, οι οφειλόμενες αποδοχές προς το προσωπικό παραγράφονται υπέρ της επιχείρησης στην περίπτωση που οι μισθωτοί δεν εμφανισθούν εντός πέντε ετών για να εισπράξουν τους οφειλόμενους μισθούς από την επιχείρηση.

Απογραφή Υποχρεώσεων		
Προμηθευτές		
Προμηθευτές	Υπόλοιπα 31.12.200X	Παρατηρήσεις
1).....		XXX
2).....		XXX
3).....		XXX
4).....		XXX
5).....		XXX
6).....		XXX
7).....		XXX
8).....		XXX
9).....		XXX
Σύνολα	1.100.000	

-Γραμμάτια Πληρωτέα

Συναλλαγματική οφειλόμενη στον.... Λήξεως 31.12:200X+1 (1.000.000 * 1,50Ε) Ευρώ 1.500.000

Τιμή πώλησεως στις 31.12.200X ευρώ 1,70

Συναλλαγματική διαφορά (1.000.000 * (1,70 - 1,50)=) Ευρώ 200.000

Υπόλοιπο 31.12.200X (1.000.000* 1,70 Ευρώ) Ευρώ 1.700.000

Τράπεζες λογαριασμός βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων	
---	--

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Τράπεζες	Υπόλοιπα 31.12.200X
1)Αρ. δανείου(.....)	XXX
2)Αρ. δανείου(.....)	XXX
3)Αρ. δανείου(.....)	XXX
Σύνολα	45.000.000

12. Προετοιμασία για την καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων.

Ο Οικονομικός Διευθυντής συνέστησε στον προϊστάμενο λογιστηρίου τα εξής:

Για τα *έσοδα*

α) Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνει τα μέχρι τέλους της χρήσεως βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα.

β) Να φροντίσει οι εκπώσεις που αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσεως να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής, τα δε πιστωτικά τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

γ) Να μη γίνει καμία πρόβλεψη εσόδου αφού τούτο δεν επιτρέπεται από το Ν.2190/1920.

Για τα *έξοδα*

α) Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει να περιλαμβάνει τα μέχρι τέλους χρήσεως δουλεμένα έξοδα.

β) Να φροντίσει ώστε οι χορηγούμενες από τους προμηθευτές εκπώσεις αγορών που αφορούν την κλειόμενη χρήση, ληφθούν υπόψη για την διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής.

γ) Να γίνουν όλες οι σχετικές προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα που υφίστανται κατά το τέλος της χρήσεως. Γι' αυτό πρέπει να ζητηθούν από τους δικηγόρους επιστολές για την πορεία των αγώνων που τρίτοι έχουν υποβάλει κατά της εταιρίας. Επίσης, πρέπει να σχηματισθεί η πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Τέλος, πρέπει να σχηματισθεί πρόβλεψη για τόκους υπερημερίας, πρόστιμα και προσαυξήσεις λόγω ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τράπεζες, προμηθευτές Δημόσιο και ασφαλιστικά ταμεία.

13. Κατάσταση λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Σ' αυτό το σημείο θα δείξουμε με ένα απλό σχεδιάγραμμα πως συμπληρώνεται η κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως:

	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 200X	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 200X-1
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	XXX	XXX
Μείον: Κόστος Πωλήσεων	XXX	XXX
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
Σύνολο	XXX	XXX
Μείον: 1) Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX	XXX
2) Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	XXX	XXX
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
Μείον: 3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	XXX	XXX
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη εκμετάλλευσης)	XXX	XXX
II. Μείον: Έκτακτα αποτελέσματα		
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	XXX	XXX
2. Έκτακτα κέρδη	XXX	XXX
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
	XXX	XXX

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Μείον:

1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	xxx			xxx		
2. Έκτακτες ζημιές	xxx			xxx		
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα			xxx			xxx
Μείον: Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων		xxx			xxx	
Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο Α.Κ.		<u>xxx</u>	<u>xxx</u>		<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη) Χρήσεως προ φόρων			<u>xxx</u>			<u>xxx</u>

14. Διανομή των κερδών.

Σ' αυτό το σημείο θα υποθέσουμε ότι έχουμε κέρδη προ φόρων 300.000 ευρώ για να μπορέσουμε να συνεχίσουμε στην διανομή των κερδών ως εξής:

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Κέρδη προ φόρων:	300.000 ^{*16}
Φόρος 300.000 * 32%	96.000
Κέρδη για διάθεση	204.000
Τακτικό Αποθεματικό	
5% * 204.000	10.200
Α' Μέρισμα(32% *(204000-10200))	62016
Υπόλοιπο: 204.000 - 10.200 -62.016	131.784

Το ποσό αυτό (131.784 Ευρώ) σύμφωνα με απόφαση του Δ.Σ. θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον».

¹⁶ Τα φορολογητέα κέρδη υπολογίζονται όταν στα Λογιστικά Κέρδη προσθέσουμε τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και αφαιρέσουμε τα έσοδα που έχουν φορολογηθεί.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✓ Γενική Λογιστική, Νικόλαος Σ Πομώνης, εκδ. Σταμούλης, Αθήνα 2003
- ✓ Γενική Λογιστική σε Ευρώ, Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Εκδ. «ΕΛΛΗΝ», Αθήν 2001
- ✓ Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδ. οίκος «Πάμισσος», Αθήνα 1990
- ✓ Ανάλυση ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, (7^η έκδοση), Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, εκδ. Αντ. Ν. Σακκούλα 2000
- ✓ Στοιχεία Εμπορικού Δικαίου (Γ' έκδοση), εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα, Αντωνία Πουλάκου – Ευθυμιάτου, Αθήνα – Κομοτηνή 1996
- ✓ Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο, Νικ. Δημαρά, Β' έκδοση, Πάτρα 2000
- ✓ Π.Δ. 1123/80 (Φ.Ε.Κ. 283/Α/80) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»
- ✓ Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως, Γεωργίου Στ. Αληφαντή, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2005
- ✓ Ο ισολογισμός των Ανωνύμων Εταιριών και των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, Εμμανουήλ Σακέλλη, εκδ. «Βρύκους», Αθήνα 1992
- ✓ Ο ισολογισμός των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., Νικ. Χ. Τότση, εκδοτικός οίκος «Πάμισσος», Αθήνα 1992
- ✓ Ενημερωτικό Δελτίο “Ernst & Young”, περί αναπροσαρμογών, του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Γεώργιου Αληφαντή, Δεκέμβριος 2004

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡ. 299/2003 «Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης»

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 Σημ. Ε.Ο. Ε7: Βλ. Κωδ. Ν.2238/94 άρθρο 31 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ.151 Α'), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγρ. 6 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330 Α').
2. Τις διατάξεις του άρθρου 29Α του Ν. 1558/1985 (Φ.Ε.Κ. 137 Α'), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 27 του Ν. 2081/1992 (Φ.Ε.Κ. 154 Α') και αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 2α του άρθρου 1 του Ν. 2469/1997 (Φ.Ε.Κ. 38Α').
3. Την 1065956/863/ΑΟΟΙ2/15.7.2003 απόφαση του Πρωθυπουργού και Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 985 Β'), με την οποία καθορίστηκαν οι αρμοδιότητες των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών.
4. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.
5. Τη γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας 385/2003, με πρόταση του υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών αποφασίζουμε:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ
ΑΡΘΡΟ 1

1. Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων που ασκούνται από φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 105 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ορίζονται κατά τις επόμενες διατάξεις του παρόντος.
2. Η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα δια του παρόντος ποσοστά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.
3. Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με το παρόν αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα

- δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.
4. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2.
5. Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένεται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.
6. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.
7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 1809/1988 (Φ.Ε.Κ. Α' 222) δεν θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος.
8. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που ορίζονται με το παρόν εφαρμόζονται από 1ης Ιανουαρίου 2003, για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά.

ΑΡΘΡΟ 2

1. Για Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.
2. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1/1/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.
3. Οι τακτικές αποσβέσεις, που διενεργούνται με τις μεθόδους που προαναφέρθηκαν, υπολογίζονται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στις διατάξεις του παρόντος και με την εφαρμογή των προβλεπόμενων στο παρόν διάταγμα συντελεστών, επί της σε ευρώ αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, όπως η αξία αυτή εξευρίσκεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά σχετικές διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'
ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ
ΑΡΘΡΟ 3

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

1. Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και οικοδομημάτων ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, κλινικές, σανατόρια και καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, γενικώς, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

β) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

γ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών, που χρησιμοποιούνται ως μπαγκαλόους ή κάμπινγκ και είναι κατασκευασμένες από ξύλο, καθώς και τις συναφείς εγκαταστάσεις, που επίσης είναι κατασκευασμένες από ξύλο, κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%). Για τις ίδιες οικοδομές ή τμήματα αυτών και τις συναφείς εγκαταστάσεις τους, που είναι κατασκευασμένες από τσιμέντο, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

δ) Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

ε) Για πρόχειρες κατασκευές (ξύλινες, πλαστικές κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται για οποιαδήποτε χρήση, κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

στ) Για βιομηχανοστάσια, όπως αυτά νοούνται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα παραρτήματα και παρακολουθήματά τους, καθώς και τις αποθήκες που είναι συνεχόμενες με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών ή την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ζ) Για οικοδομήματα που χρησιμοποιούνται για την επεξεργασία και συντήρηση καπνών σε φύλλα (αποθήκες καπνών ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων) και ως ξηραντήρια καπνού, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

η) Για οικοδομήματα αεροδρομίων που χρησιμοποιούνται ως αεροστάθμη επιβατών, κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

θ) Για οδικά δίκτυα εντός χώρου εργοστασίων ή χώρου που βρίσκεται οικισμός προσωπικού, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

2. Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υπολογίζονται στην αξία μόνο των κτισμάτων, ανεξάρτητα από τον τρόπο κατασκευής τους (συνήθης ή προκατασκευής).

3. Από το ποσό της με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου αναγνωριζόμενης απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος παρεχόμενη απόσβεση κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) ή πέντε τοις εκατό (5%) επί του ακαθάριστου

εισοδήματος της οικοδομής ή του καταστήματος, γραφείου κ.λπ., αναλόγως της περίπτωσης.

ΑΡΘΡΟ 4

1. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στα οποία εξορύσσονται ύλες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις τους, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ατμοηλεκτρικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για λιγνιτικές μονάδες, μονάδες πετρελαίου (ΜΑΖΟΥΤ) και μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

β) Για αεριοστροβιλικές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ελαφρού πετρελαίου (ντίζελ), κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυασμένου κύκλου:

αα) Για μονάδες ελαφρού πετρελαίου (ντίζελ), κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

ββ) Για μονάδες φυσικού αερίου, κατώτερος έξι τοις εκατό (6%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

δ) Για νηξελιοηλεκτρικές μονάδες (μονάδες εσωτερικής καύσης) παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

ε) Για υδροηλεκτρικούς σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για φράγματα δύο τοις εκατό (2%).

ββ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

στ) Για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εναλλακτικών μορφών:

αα) Για αιολικά πάρκα και φωτοβολταϊκές και γεωθερμικές μονάδες κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

ζ) Για σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού θερμότητας (ΣΗΘ) κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

η) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας:

αα) Για γραμμές μεταφοράς κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ββ) Για υποσταθμούς μεταφοράς κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

γγ) Για εναέρια καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

δδ) Για συστήματα τηλεοπτικής-τηλεχειρισμών κατώτερος δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- θ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις διανομής ηλεκτρικής ενέργειας:
- αα) Για δίκτυα διανομής χαμηλής τάσης κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).
- ββ) Για δίκτυα διανομής μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).
- γγ) Για υποσταθμούς διανομής μέσης τάσης - χαμηλής τάσης κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).
- δδ) Για υποσταθμούς διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).
- εε) Για κέντρα διανομής υψηλής τάσης - μέσης τάσης κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).
- στστ) Για καλώδια μεταφοράς δεδομένων κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).
- ζζ) Για συστήματα τηλεοπτικής - τηλεχειρισμών κατώτερος δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- ι) Για εξοπλισμό συνεργειών συντήρησης μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, γενικά, κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
- ια) Για ορυχεία επιχειρήσεων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στα οποία εξορύσσονται ορυκτές ύλες για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- ιβ) Για μηχανήματα και εγκαταστάσεις των παραπάνω ορυχείων:
- αα) Για ηλεκτροκίνητο εκσκαπτικό εξοπλισμό (εκσκαφείς - αποθέτες - ταινιόδρομοι) κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).
- ββ) Για τεχνικά έργα υποδομής και υποστήριξης κατώτερος έξι τοις εκατό (6%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).
- γγ) Για χωματουργικά μηχανήματα και οχήματα κατώτερος δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) και ανώτερος δεκαέξι τοις εκατό (16%).
- δδ) Για εξοπλισμό συνεργειών συντήρησης κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
2. Για τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις και τηλεπικοινωνιακά έργα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για ψηφιακά κέντρα και ηλεκτρονικές τερματικές διατάξεις κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- β) Για εξοπλισμό μετάδοσης (δικτύων) κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11 %) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- γ) Για τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και τηλετυπικές (TELEX) εγκαταστάσεις κέντρων και ραδιοηλεκτρικές εγκαταστάσεις κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- δ) Για υπόγεια και υποβρύχια καλώδια - σωληνώσεις (συμβατικά και οπτικών ινών) κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).
- ε) Για καλώδια σωληνώσεων οπτικών ινών κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).
- στ) Για εναέρια ενσύρματα δίκτυα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και για εναέρια ασύρματα δίκτυα κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).
- ζ) Για κύριες τηλεφωνικές, τηλεγραφικές και ραδιοηλεκτρικές συνδέσεις - συσκευές και θαλάμους κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- η) Για δευτερεύουσες εγκαταστάσεις κατώτερος οκτώμισι τοις εκατό (8,5%) και ανώτερος δωδεκάμισι τοις εκατό (12,5%).
- θ) Για καλωδιακά πλοία κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).
3. Για τα μηχανήματα και γενικά τον ειδικό εξοπλισμό των ραδιοηλεκτρικών σταθμών οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για κάμερες και παρελκόμενα, βίντεο και παρελκόμενα, καθώς και κινητές μονάδες εξωτερικών μεταδόσεων, κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).
- β) Για κέντρα εκπομπής - αναμεταδότες (πομποί - αναμεταδότες και παρελκόμενα, πυλώνες - ιστοί και παρελκόμενα, καθώς και κεραίες εκπομπής - λήψης και παρελκόμενα) κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- γ) Για λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις ραδιοηλεκτρικών σταθμών κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
4. Για τα έργα δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης, αντιπλημμυρικών έργων, έργων αντιρρύπανσης και κέντρων επεξεργασίας λυμάτων, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για έργα δικτύων ύδρευσης:
- αα) Για φράγματα ένα τοις εκατό (1%).
- ββ) Για διυλιστήρια κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).
- γγ) Για υδραγωγεία κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).
- δδ) Για κύριους τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τρία τοις εκατό (3%).
- εε) Για δευτερεύοντες τροφοδοτικούς αγωγούς κατώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%) και ανώτερος τρεισήμισι τοις εκατό (3,5%).
- στστ) Για δίκτυα διανομής, καθώς και εξωτερικά και εσωτερικά αντλιοστάσια, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- ζζ) Για δεξαμενές κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).
- β) Για έργα δικτύων αποχέτευσης:
- αα) Για έργα βαριάς υποδομής και βασικούς συλλεκτήρες κατώτερος ένα τοις εκατό (1 %) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).
- ββ) Για δευτερεύοντες αγωγούς κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

- γγ) Για εξωτερικές διακλαδώσεις κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).
- δδ) Για ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις κατώτερος επτά τοις εκατό (1%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- γ) Για αντιπλημμυρικά έργα:
- αα) Για διευθετήσεις ρεμάτων ένα τοις εκατό (1%).
- ββ) Για συλλεκτικές όμβριων υδάτων κατώτερος ένα τοις εκατό (1%) και ανώτερος δύο τοις εκατό (2%).
- γγ) Για δίκτυα όμβριων υδάτων κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).
- δδ) Για φρεάτια υδροσυλλογής κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).
- δ) Για έργα αντρυπάνησης και κέντρα επεξεργασίας λυμάτων:
- αα) Για ερευνητικά κέντρα λυμάτων και κέντρα λυμάτων κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).
5. Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται από τις καινοβιομηχανίες οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για κοπτικές μηχανές, χαρμανιέρες, υγραντήρια και ξηραντήρια καπνών, εγκαταστάσεις μεταφοράς καπνών σε φύλλα και κεκομμένου, κλιματιστικές εγκαταστάσεις στους χώρους επεξεργασίας και βιομηχανοποίησης κατώτερος επτά τοις εκατό (1%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- β) Για σγαροποιητικές, κυτιοποιητικές, πακεταριστικές, λιθογραφικές μηχανές και σελλοφανέζες κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
6. Για τα μηχανήματα και εγκαταστάσεις των πρατηρίων υγρών καυσίμων και λιπαντηρίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για αντλίες και εξοπλισμό αυτών (των πρατηρίων) κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).
- β) Για αεροσυμπιεστές και γρασαδόρους κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
1. Για τα δοχεία μεταφοράς υγρών και αερίων, δεξαμενές κ.λπ. οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για δοχεία μεταφοράς υγρών υλών (βαρελιών κ.λπ.) κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).
- β) Για χαλύβδινες φιάλες υγραερίου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- γ) Για δίκτυα σωληνώσεων υγρών καυσίμων και τα σχετικά εξαρτήματα κατώτερος επτά τοις εκατό (1%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).
- δ) Για μεταλλικές και από σκυρόδεμα δεξαμενές εναποθήκευσης υγρών καυσίμων κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).
8. Για τα ψυκτικά μηχανήματα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:
- α) Για τα ψυκτικά μηχανήματα (ψυγείο διατήρησης τροφίμων κ.λπ.) και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού

και κεντρικής θέρμανσης (λέβητες - καυστήρες κ.λπ.) στους χώρους παραγωγής κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων γενικά σε εγκαταστάσεις τρίτων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

9. Για τα γερανοφόρα και ανυψωτικά μηχανήματα ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

10. Για τα μηχανήματα παραγωγής ταινιών (κινηματογραφικών, βίντεο και συναφών) ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

11. Προκειμένου για ειδικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα των παρακάτω επιχειρήσεων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Κονσερβοποιίας και τυποποιημένων προϊόντων, βυρσοδεψίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι, παραγωγής πλαστικών ειδών

και εκτυπωτικών, εκδοτικών και βιβλιοδετικών εργασιών κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Υποδηματοποιίας, παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από μαλλί και μετάξι (φυσικό ή τεχνητό), παραγωγής χημικών και φαρμακευτικών προϊόντων, διυλιστηρίων, παραγωγής τσιμέντου και παραγωγής σιδήρου, χάλυβα, αλουμίνιας και αλουμινίου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

12. Για τις μήτρες (καλούπια) που έχουν κατασκευασθεί από οποιαδήποτε ύλη, εκτός πλαστικής ή θερμοπλαστικής, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αντίστοιχα.

13. Για τις οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης:

α) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

β) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσίφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και ανώτερος εξήμισι τοις εκατό (6,5%).

γ) Αυτόνομα θερμοπαντρικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

14. Για τα μηχανήματα και ειδικές εγκαταστάσεις παραγωγής, μεταφοράς, αποθήκευσης και διανομής του φυσικού αερίου οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

α) Για αγωγούς μεταφοράς και διανομής φυσικού αερίου χαλύβδινους ή πολυαιθυλενίου και τις εγκαταστάσεις τους, δεξαμενές υγροποιημένου φυσικού αερίου από σκυρόδεμα και ειδικό μέταλλο και υπόγειες αποθήκες φυσικού αερίου κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

β) Για μηχανήματα ηλεκτρονικής εγκατάστασης καθοδικής προστασίας αγωγών φυσικού αερίου κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος επτά τοις εκατό (7%).

γ) Για σταθμούς μέτρησης και ρύθμισης της πίεσης του φυσικού αερίου και σταθμούς συμπίεσης κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

δ) Για κρουγενικές εγκαταστάσεις αεριοποίησης υγροποιημένου φυσικού αερίου μετά των εξαρτημάτων τους, κατώτερος ενάμισι τοις εκατό (1,5%) και ανώτερος δύομισι τοις εκατό (2,5%).

15. Για τα λοιπά μηχανήματα και εγκαταστάσεις οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων, κλινικών και εκπαιδευτηρίων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Των λοιπών επιχειρήσεων κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ΑΡΘΡΟ 5

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ως επικίνδυνες ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των εγκαταστάσεων γενικά των επιχειρήσεων που παράγουν πολεμικά είδη με εκρηκτικές ύλες ορίζονται σε είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και τριάντα τρία τοις εκατό (33%) αντίστοιχα.

3. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό δεν δικαιούνται να διενεργήσουν τις κατά τα άρθρα 3, 4 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.

ΑΡΘΡΟ 6

1. Οι επιχειρήσεις λατομείων, εξόρυξης μεταλλευμάτων ή άλλων ορυκτών υλών εκτός από τις κατά τα άρθρα 3, 4, 10 και 11 του παρόντος αποσβέσεις διενεργούν ετήσια απόσβεση και επί της αξίας των λατομείων ή των μεταλλείων με κατώτερο συντελεστή επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερο δέκα τοις εκατό (10%).

2. Για τα έξοδα κατασκευής ιδιωτικών οδών, πλατειών, δικτύων ύδρευσης, αποχέτευσης και αντιπλημμυρικών έργων των επιχειρήσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τέσσερα τοις εκατό (4%) και επτά τοις εκατό (7%) αντίστοιχα.

3. Για τα έξοδα κατασκευής υποσταθμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, υποσταθμών μεταφοράς και γραμμών διανομής χαμηλής τάσης και γραμμών μεταφοράς αυτής των ίδιων επιχειρήσεων ο

κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε επτά τοις εκατό (7%) και δέκα τοις εκατό (10%) αντίστοιχα.

4. Για τους σπαστήρες λίθων, θραυστήρες, τριβεία, πετρελαιομηχανές και λοιπά μηχανήματα των επιχειρήσεων του άρθρου αυτού ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαπέντε τρις εκατό (15%) αντίστοιχα.

5. Η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών προς αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 4029/1959 (Φ.Ε.Κ Α' 250).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.

ΑΡΘΡΟ 7

1. Για λιμενικά έργα και ναυπηγεία οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για λιμένες, αποβάθρες, ορμητήρια και προβλήτες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

β) Για έργα ελάφρυνσης πρανών κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαέξι τοις εκατό (16%).

γ) Για ρυμούλκες, βυθοκόρους, πλωτούς γερανούς, ακάτους, πορθμεία, λέμβους, φορτηγίδες, πλωτήρες και λοιπά συναφή στοιχεία κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

δ) Για μόνιμες δεξαμενές από σκυρόδεμα και πλωτές δεξαμενές κατώτερος πέντε τοις εκατό (5%) και ανώτερος οκτώ τοις εκατό (8%).

ε) Για ναυπηγικές κλίνες κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Για σχέδια ναυπήγησης πλοίων κατώτερος είκοσι επτά τοις εκατό (27%) και ανώτερος τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

2. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημόσιων και ιδιωτικών έργων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως και άλλα τεχνικά έργα, κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

β) Για μεταλλικά ικρίωματα, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%),

γ) Για προωθητήρες γαιών (μπουλντόζες), φορτωτές, ισοπεδωτές, αεροσυμπιεστές, εκσκαφείς, ασφαλικά μηχανήματα, γεωτρήματα, αναβατόρια, μηχανικά φυτάρια, αυτοκινούμενους αποξεστήρες, θραυστήρες, τριβείς, σιλοκόσκινα, δονητές και αναμικτήρες σκυροδέματος, οδοστρωτήρες κ.λπ. κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

3. Για τις εγκαταστάσεις γενικά των επιχειρήσεων εκμετάλλευσης διωρύγων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε έντεκα τοις εκατό (11%) και δεκαέξι τοις εκατό (16%) αντίστοιχα.

4. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο του άρθρου αυτού δεν δικαιούνται να διενεργούν τις κατά τα άρθρα 3, 4, 7 παράγραφος 1 και 10 του παρόντος αποσβέσεις.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

5. Για τις εγκαταστάσεις αεροδρομίων οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για αεροδιάδρομους, γέφυρες διέλευσης αεροσκαφών, χώρους πίστας αεροδρομίου για στάθμευση αεροσκαφών, γέφυρες επιβίβασης επιβατών, σύστημα τροφοδοσίας επεξεργασμένου αέρα και ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης αποσκευών, κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

β) Για υπόγειο σύστημα παροχής ρεύματος 400 HZ στα αεροσκάφη κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

γ) Για οπτικά αεροβοηθήματα:

αα) Για εργασίες κατασκευής, κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ββ) Για εξοπλισμό, κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και

ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

δ) Για τηλεπικοινωνιακά συστήματα κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ΑΡΘΡΟ 8

Για Τα γεωργικά μηχανήματα και τα εργαλεία που χρησιμοποιούνται από τις γεωργικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις γενικά οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για ελκυστήρες, αλωνιστικές μηχανές, οδοντωτές σβάρνες, σκαλιστήρια, καλλιεργητές, άροτρα, δισκοσβάρνες, χορτοαναδευτές, χορτοσωρευτές, σπαρτικές μηχανές, φορητά αναβατόρια, μηχανές τεμαχισμού σανών για αποθήκευση (στάσιμες), μηχανές άλεσης τροφών, ρυμούλκες, θεριστικές μηχανές, αυτοδετικές, χορτοσυλλεκτοδεματικές, πατατοσυλλεκτικές και θεριζοαλωνιστικές μηχανές, φορτωτικές, χορτοκοπτικές, συλλεκτικές βάμβακος και συλλεκτικές αραβόσιτου μηχανές, φρέζες, τευτλοεξαγωγείς, κινητήρες εσωτερικής καύσης και αντλητικά συγκροτήματα κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

β) Για λιπασματοδιανομείς και ψεκασθήρες, κατώτερος δέκα τοις εκατό (10%) και ανώτερος δεκατέσσερα τοις εκατό (14%).

γ) Για λοιπά μηχανήματα, κατώτερος επτά τοις εκατό (7%) και ανώτερος δέκα τοις εκατό (10%).

ΑΡΘΡΟ 9

Οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των ακόλουθων πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοκασέτες DVD, καθώς και των ραδιοηλεκτρικών σταθμών ορίζονται ως εξής:

α) Για τις κινηματογραφικές ταινίες:

αα) κατώτεροι εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για

το πρώτο έτος, έντεκα τοις εκατό (11%) για το δεύτερο έτος, επτά τοις εκατό (7%) για το τρίτο έτος και επτά τοις εκατό (7%) για το τέταρτο έτος εκμετάλλευσής τους, και

ββ) ανώτεροι ογδόντα τοις εκατό (80%) για το πρώτο έτος, δώδεκα τοις εκατό (12%) για το δεύτερο έτος και οκτώ τοις εκατό (8%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους.

Η απόσβεση υπολογίζεται σε δωδεκάμηνη βάση ανεξάρτητα από το χρόνο εκμετάλλευσής της ταινίας στο οικείο διαχειριστικό έτος, με τον περιορισμό ότι αυτή δεν μπορεί να υπερβεί κατά το πρώτο έτος τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την εκμετάλλευση της ταινίας. Η τυχόν διαφορά της μειωμένης κατά το πρώτο έτος απόσβεσης προσαυξάνει τις αποσβέσεις του δεύτερου έτους ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, ώστε για τα πρώτα δύο (2) έτη η συνολική απόσβεση να ανέρχεται στο ογδόντα έξι τοις εκατό (75% + 11% = 86%) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των κατώτερων συντελεστών ή στο ενενήντα δύο τοις εκατό (80% + 12% = 92%) της αξίας της ταινίας στην περίπτωση επιλογής των ανώτερων συντελεστών.

β) Για τις βιντεοταινίες - D.V.D.:

αα) κατώτεροι εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) για το έτος κτήσης, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για το δεύτερο έτος και δέκα τοις εκατό (10%) για το τρίτο έτος εκμετάλλευσής τους, και ββ) ανώτεροι εβδομήντα τοις εκατό (70%) για το έτος κτήσης και τριάντα τοις εκατό (30%) για το δεύτερο έτος εκμετάλλευσής τους.

γ) Οι τηλεταινίες, τηλεσειρές, μουσικές εκπομπές, εορταστικές εκπομπές, κινούμενα σχέδια, τηλεπαιχνίδια, ψυχαγωγικές εκπομπές, εκπομπές λόγου, αθλητικές και ποικίλου περιεχομένου αναλόγως του χρόνου εκμετάλλευσής τους αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920, αν η εκμετάλλευσή τους διαρκεί ένα έτος ή περισσότερα του ενός αντίστοιχα.

ΑΡΘΡΟ 10

1. Για τα μεταφορικά μέσα (εκτός από τα πλωτά και Τα εναέρια) και το τροχαίο υλικό οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για τουριστικά λεωφορεία (πούλμαν) και λεωφορεία μεταφορικών επιχειρήσεων κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για φορτηγά αυτοκίνητα κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

γ) Για επιβατηγά αυτοκίνητα και μοτοσυκλέτες:

αα) Εκπαιδευτηρίων, κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ββ) Επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών και εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών (αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών), κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

γγ) Λοιπών επιχειρήσεων, κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

δ) Για μοτοποδήλατα και ποδήλατα κατώτερος έντεκα

τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ε) Για οχήματα χωματουργικών έργων εντός ορυχείου, εξαιρουμένων εκείνων που αναφέρονται στην υποπερίπτωση γγ' της περίπτωσης ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 4, κατώτερος δεκαεννέα τοις εκατό (19%) και ανώτερος είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

στ) Για οχήματα μεταφοράς προσώπων εντός ορυχείου κατώτερος έντεκα τοις εκατό (11%) και ανώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

ζ) Για σιδηροτροχιές και τροχαίο υλικό κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

η) Για λοιπά μέσα και μηχανήματα των συγκοινωνιακών επιχειρήσεων κατώτερος οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%).

2. Για τα εναέρια μεταφορικά μέσα οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για καινούργια αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%).

β) Για μεταχειρισμένα αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κατώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%) και ανώτερος έξι τοις εκατό (6%), πλέον ένα τοις εκατό (1%) για κάθε έτος το οποίο παρήλθε από το επόμενο έτος της κατασκευής μέχρι το έτος της απόκτησης.

3. Για τα πλοία και λοιπά πλωτά μέσα χωρητικότητας φορτίου κάτω των 500 τόνων: α) κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους υπό ελληνική σημαία, επτά τοις εκατό (7%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και τρία τοις εκατό (3%) ετησίως για το έκτο και καθένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσής τους, και β) ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης είκοσι τοις εκατό (20%) για το πρώτο έτος εκμετάλλευσής τους υπό ελληνική σημαία, δέκα τοις εκατό (10%) ετησίως από το δεύτερο έως και το πέμπτο έτος και πέντε τοις εκατό (5%) ετησίως για το έκτο και καθένα από τα επόμενα έτη εκμετάλλευσής τους.

4. Τα ποσοστά απόσβεσης που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως και 3 αυτού του άρθρου δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές από διατάξεις ειδικών νόμων.

ΑΡΘΡΟ 11

1. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των σανατορίων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων, εστιατορίων και κέντρων διασκέδασης ορίζονται, αντίστοιχα, σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%).

2. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης των ειδών εξοπλισμού γενικά (επίπλων, σκευών κ.λπ.) των λοιπών επιχειρήσεων ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

3. Για τα είδη εξοπλισμού γραφείου, δηλαδή αριθμομηχανές, λογιστικές μηχανές, φωτοαντιγραφικά και φωτοτυπικά μηχανήματα, γραφομηχανές, μαγνητόφωνα, προβολείς

διαφανειών, τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές TELEX, FAX, καθώς και τα επιστημονικά όργανα και τις συσκευές εργαστηρίου χημείου, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

4. Αν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) και τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) αντίστοιχα.

5. Για τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα, γενικώς, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα. Αν

τα παραπάνω πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης, ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζονται σε τριάντα τέσσερα τοις εκατό (34%) και σαράντα τοις εκατό (40%) αντίστοιχα.

Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης του λογισμικού (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και τριάντα τοις εκατό (30%) αντίστοιχα.

Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθενται σε λειτουργία.

6. Ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης της αξίας των ειδών υγιεινής των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, σανατορίων και κλινικών, στις περιπτώσεις που αυτά θεωρούνται εγκαταστάσεις των παραπάνω επιχειρήσεων και όχι των ακινήτων, ορίζονται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%), αντίστοιχα.

7. Για φωτεινές επιγραφές που είναι εγκατεστημένες σε ακίνητα τρίτων ο κατώτερος και ο ανώτερος συντελεστής απόσβεσης ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) αντίστοιχα.

ΑΡΘΡΟ 12

Για τα είδη τα οποία αποτελούν πάγια στοιχεία ασκούμενης δραστηριότητας, η οποία εντάσσεται στις υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, οι κατώτεροι και οι ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης ορίζονται ως ακολούθως:

α) Για μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και επίπλα και σκεύη κατώτερος δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ανώτερος είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Για ηλεκτρονικούς υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (SOFTWARE) των ηλεκτρονικών υπολογιστών κατώτερος είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) και ανώτερος τριάντα τοις εκατό (30%).

γ) Για οικιακές συσκευές ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους ετήσιους συντελεστές απόσβεσης:

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

αα) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου κατώτερος δύο τοις εκατό (2%) και ανώτερος τέσσερα τοις εκατό (4%).

ββ) Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου χαλύβδινοι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακόθερμοσίφωνικό οικιακό σύστημα κατώτερος τεσσεράμισι τοις εκατό (4,5%) και ανώτερος εξήμισι τοις εκατό (6,5%).

γγ) Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακού συλλέκτες κατώτερος τρία τοις εκατό (3%) και ανώτερος πέντε τοις εκατό (5%).

δ) Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα εκατό τοις εκατό (100%).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΡΘΡΟ 13

1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του παρόντος ως μηχανήματα και λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής θεωρούνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στις ακόλουθες διατάξεις του παρόντος:

α) στις παραγράφους 1 (εκτός της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης ε', των περιπτώσεων ι' και ια' και των υποπεριπτώσεων ββ' και δδ' της περίπτωσης ιβ'), 5, 7 (εκτός των περιπτώσεων α' και β'), 8 (εκτός της περίπτωσης β'), 9, 11, 12 και 14 (εκτός των περιπτώσεων α' και β') του άρθρου 4.

β) Στην περίπτωση β' της παραγράφου 15 του άρθρου 4, με την προϋπόθεση ότι αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία, και

γ) στην παράγραφο 4 του άρθρου 6.

2. Για τον υπολογισμό των τακτικών αποσβέσεων με τη φθίνουσα μέθοδο οι κατώτεροι ή ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται για τη σταθερή μέθοδο από τις διατάξεις του παρόντος πολλαπλασιάζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο με συντελεστή τρία (3).

3. Οι κατά την προηγούμενη παράγραφο προκύπτοντες συντελεστές αποσβέσεων της φθίνουσας μεθόδου υπολογίζονται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιο περιουσιακού στοιχείου.

4. Κατά τη διαχειριστική περίοδο που η αναπόσβεστη αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων, μειωμένη με τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν σε αυτή τη διαχείριση, είναι μικρότερη από το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας κτήσης, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών ή βελτιώσεων, ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, ολόκληρο το ποσό της αναπόσβεστης αξίας δύναται να αποσβεσθεί σε αυτή τη διαχείριση.

Στον υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών αναθέτουμε τη δημοσίευση και εκτέλεση αυτού του διατάγματος.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι Ι

Παράδειγμα για τον έλεγχο ταμείου

Έστω ένα Hypermarket με 38 ταμεία.

Η διοίκηση του καταστήματος έχει αποφασίσει τα 38 ταμεία να έχουν αρχικό πάγιο 75,00 Ευρώ (38 ταμεία * 75,00 Ευρώ = 2850,00 Ευρώ), για να μπορούν οι ταμίες να διαχειριστούν το συρτάρι τους και να δίνουν ρέστα στους πελάτες χωρίς να υπάρχει πρόβλημα. (Δηλαδή αρχικό πάγιο 75,00 Ευρώ)¹.

ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΤΑΜΕΙΑ
ΑΡΧ. ΠΑΓΙΟ ΑΡΧΑΡΙΟΤΗΤΗ
ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΑΥΤΟΤΗΤΗΤΗΣ ΕΤΕΡΟΤΗΤΗΣ

ΟΡΥΖΑΚΙΕΣ ΠΡΟΙΟΝΤΑ 75,00
ΑΡΧ. ΠΑΓΙΟ 38 ΤΑΜΕΙΑ 2850,00

ΕΠΙ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Ο ταμίας στο τέλος της βάρδιας της θα πρέπει να αφήσει ξανά ατόφιο πάγιο 75,00 Ευρώ και να χτυπήσει τα υπόλοιπα χρήματα της στην ταμειακή έτσι ώστε να κατατεθούν στην τράπεζα. Στην περίπτωση που το ταμείο είναι σωστό και ο ταμίας έχει κάνει σωστή διαχείριση και η τελική αναφορά του θα πρέπει να βγαίνει πάλι 75,00 Ευρώ².

ΤΑΜΕΙΑ
ΕΠΙ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ
ΑΡΧ. ΠΑΓΙΟ 75,00
ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΑΥΤΟΤΗΤΗΤΗΣ ΕΤΕΡΟΤΗΤΗΣ

ΟΡΥΖΑΚΙΕΣ ΠΡΟΙΟΝΤΑ 75,00
ΑΡΧ. ΠΑΓΙΟ 38 ΤΑΜΕΙΑ 2850,00

ΕΠΙ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Ο Οικονομικός Διευθυντής ενημερώνει τον προϊστάμενο λογιστηρίου και τον προϊστάμενο ταμείων να καταμετρήσουν τα πάγια των 38 ταμείων και να ελέγξουν αν το σύνολο τους είναι 75,00 Ευρώ έκαστο ή 2850,00 Ευρώ συνολικά.

Κατά τον έλεγχο παρατηρήθηκαν 3 ειδών διαφορετικές περιπτώσεις:

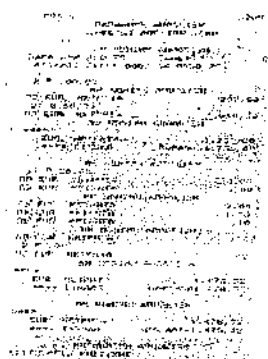
- Η πρώτη περίπτωση είναι το πάγιο να είναι 75,00 Ευρώ και ο ταμίας στην αναφορά που βγαίνει από το ταμειακό να συμφωνεί και να είναι 75,00 Ευρώ. (Παραπάνω αναφορά ταμείου 75,00 Ευρώ)
- Η δεύτερη περίπτωση είναι το πάγιο να είναι πλεόνασμα κάποια χρήματα και η κατάθεση που κάνει η επιχείρηση να είναι έλλειμμα τα χρήματα που έχει κάνει λάθος ο ταμίας, για παράδειγμα:

Έστω ο ταμίας έχει χτυπήσει τα εξής χρήματα στην ταμειακή του στο τέλος της βάρδιας:

¹ Η διοίκηση της επιχείρησης έχει αποφασίσει να μην πληρώνουν οι ταμίες τα ελλείμματά τους και να χρεώνεται η επιχείρηση την οποιαδήποτε ζημιά ή και αντίθετα να καρπώνεται το οποιοδήποτε κέρδος από τη διαχείριση ταμείων.

² Σ' αυτήν την περίπτωση ο λογιστής της επιχείρησης δεν πραγματοποιεί καμία λογιστική εγγραφή.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως



(Δηλαδή το ποσό των 1478,32 Ευρώ). Μόλις ο ταμίας χτυπήσει αυτά τα χρήματα το σύστημα τον παρουσίασε με την εξής αναφορά:

ΣΥΣΤΗΜΑ	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕ	ΤΗΝ ΕΞΗΣ
ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	99,62	
Εκτακτες ζημιές		99,62
Ζημιά από διαχείριση ταμείου		99,62
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
Ταμείο		
Διαχείριση ταμείου	99,62	
Απολογισμός διαχείρισης ταμείου		
ΣΥΣΤΗΜΑ		

75,00 Ευρώ που έπρεπε να τον παρουσιάζει - 174,62 Ευρώ = -99,62 Ευρώ.

Οπότε ο λογιστής την επόμενη ημέρα παρουσίασε στο ημερολόγιο ταμείου την εξής λογιστική εγγραφή:

81		ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ									9	9	6	2
81	.01	Εκτακτες ζημιές												
81	.01	00	Ζημιά από διαχείριση ταμείου			9	9	6	2					
38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ									9	9	6	2
38	.00	Ταμείο												
38	.00	00	Διαχείριση ταμείου			9	9	6	2					
		Απολογισμός διαχείρισης ταμείου												

Την ημέρα της απογραφής (του ελέγχου των ταμείων οι δυο υπεύθυνοι διαπίστωσαν ότι ο ταμίας είχε αφήσει πάγιο +99,62 Ευρώ, (Ποσό το οποίο έλειπε από την κατάθεση της ημέρας π.χ. 31/12/200X).

Επομένως: 174,62 (ποσό αναφοράς) - 99,62 (ποσό που βρέθηκε παραπάνω στο πάγιο) = 75,00 Ευρώ.

Σ' αυτήν την περίπτωση θα πρέπει το ποσό των 99,62 Ευρώ να κατατεθεί στην τράπεζα και να κλείσουν οι δυο ημερομηνίες έτσι ώστε σε όλα τα ταμεία να υπάρχει το ποσό των 75,00 Ευρώ έκαστο.

Προκειμένου να διορθωθεί το λάθος και λογιστικά ο προϊστάμενος λογιστηρίου θα κάνει την εξής αντिलογιστική εγγραφή:

38		ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ										9	9	6	2	
38	.00	Ταμείο														
38	.00	00	Διαχείριση ταμείου			9	9	6	2							
81		ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ											9	9	6	2
81	.01	Εκτακτες ζημιές														
81	.01	00	Ζημιά από διαχείριση ταμείου			9	9	6	2							
		Αντilogιστική εγγραφή για διόρθωση λάθους ταμείου														

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

• Και τέλος η τρίτη περίπτωση είναι να έχει αφήσει ο ταμίας λιγότερο πάγιο από 75,00 Ευρώ οπότε η κατάθεση στην τράπεζα να βγαίνει πλεόνασμα αυτό το ποσό από αυτό που αναφέρει το ταμειακό, επομένως θα πρέπει να κλείσουν αυτές οι δύο μέρες και λογιστικά, αυτό θα το παρουσιάσουμε με ένα μικρό ποσό όπως το βρήκαμε από ένα δείγμα πλεονάσματος ταμείου και έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ΤΑΜΕΙΟ	75,00
ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	0,38
ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΑΜΕΙΟΥ	0,38
ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΑΜΕΙΟΥ	0,38
ΣΥΝΟΛΟ	75,76

Επομένως 75,00 Ευρώ (που έπρεπε να έχει) – 74,62 Ευρώ (που έχει) είναι = + 0,38 Ευρώ.

Οπότε ο λογιστής την επόμενη ημέρα παρουσίασε στο ημερολόγιο ταμείου την εξής λογιστική εγγραφή:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		0,38
38.00	Ταμείο		
38.00.00	Διαχείριση ταμείου	0,38	
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		0,38
81.03	Έκτακτα κέρδη		
81.03.00	Κέρδος από διαχείριση ταμείου	0,38	
	Απολογισμός διαχείρισης ταμείου.		

Προκειμένου να διορθωθεί το λάθος και λογιστικά ο προϊστάμενος λογιστηρίου θα κάνει την εξής αντιλογιστική εγγραφή:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		0,38
81.03	Έκτακτα κέρδη		
81.03.00	Κέρδος από διαχείριση ταμείου	0,38	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00	Ταμείο		
38.00.00	Διαχείριση ταμείου	0,38	
	Αντιλογιστική εγγραφή για διόρθωση λάθους ταμείου.		

Σαν συμπέρασμα μπορούμε να σημειώσουμε ότι πρέπει να γίνεται τουλάχιστον μια φορά τον μήνα έλεγχος των 38 ταμείων έτσι ώστε η επιχείρηση να γνωρίζει τα διαχειριστικά λάθη που έχουν γίνει στα ταμεία και να διορθωθούν λογιστικά «κλείσει μήνα» ο υπεύθυνος λογιστηρίου. Θα πρέπει όλα τα ταμεία να έχουν αρχικό πάγιο πάλι 75,00 Ευρώ έτσι ώστε να υπολογίζουμε την ζημιά ή το κέρδος της επιχείρησης από την διαχείριση ταμείων.

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι Ι Ι

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Υπόδειγμα 1β:

ΠΑΤΡΑ, 17 ΑΠΡΙΛΙΟΥ 2006
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ : ΔΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΡΑΛΑΜΠΟΣ
 ΑΣΗΡΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ ΛΟΒΑΛΙΩΤ

ΤΑΜΕΙΑΣΤΗΡΙΟ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ ΝΟ:0026.0266.50.01037013

ΧΡΗΜΑΤΑ ΕΙΣΗΛΘΗ	ΠΗΓΗ ΑΕΙΛΑ	ΠΡΟΣΛΗΘΗ ΚΟΡΥΦΗ	ΧΡΕΟΣ	ΠΥΡΡΩΣ	ΣΥΛΛΟΓΗ
ΠΡΟΪΟΝΘΕΝΟ ΧΡΟΣΙΟ ΤΗΣ 10.01.05:			502,50	502,50	
10.01.05	10.01.05	ΔΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡ-59180925	50,00		170,07
11.01.05	11.01.05	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ JAN 2005		36,56	242,75
01.02.05	01.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		244,15
05.02.05	02.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	20,00		204,15
13.02.05	10.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		174,15
20.02.05	20.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		124,15
21.02.05	21.02.05	ΔΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ-67224816	50,00		74,15
23.02.05	23.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ (EUR)	50,00		22,09
27.02.05	20.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00	123,92	346,07
28.02.05	28.02.05	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ FEB 2005	04		
29.02.05	29.02.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		26,61
01.03.05	02.03.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		24,61
13.03.05	10.03.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		10,41
23.03.05	02.03.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ (EUR)	50,00	540,14	540,77
31.03.05	31.03.05	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΑΡ 2005			
11.03.05	11.03.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		509,77
01.04.05	01.03.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	100,00		321,77
04.04.05	04.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		102,27
05.04.05	04.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		50,27
13.04.05	07.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		237,27
10.04.05	10.04.05	ΔΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝ-68224816	40,00		197,27
10.04.05	10.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ (EUR)	40,00		157,27
12.04.05	12.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00		107,27
13.04.05	13.04.05	ΑΝΑΛΗΤΗ ΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟ ΑΤΜ	50,00	247,07	354,27
17.04.05	17.04.05	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΔΟΥΡ ΜΑΡΧ 2005	05		

ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Α.Ε

Ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν στην επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως

Υπόδειγμα 2:

Αριθμ. Πρωτ.	Περιγραφή	Μόνο	Υπερβάρια	Καθαρά
16	16.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
17	17.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
18	18.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
19	19.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
20	20.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
21	21.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
22	22.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
23	23.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
24	24.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
25	25.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
26	26.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
27	27.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
28	28.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
29	29.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
30	30.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
31	31.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
32	32.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
33	33.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
34	34.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
35	35.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
36	36.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
37	37.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
38	38.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
39	39.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
40	40.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
41	41.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
42	42.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
43	43.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
44	44.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
45	45.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
46	46.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
47	47.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
48	48.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
49	49.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
50	50.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
51	51.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
52	52.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
53	53.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
54	54.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
55	55.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
56	56.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
57	57.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
58	58.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
59	59.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000
60	60.01.01.01.01.01 ΚΑΘΗΜΕΡΑ ΠΡΑΞΕΩΝ	1.000,00	1.000,00	1.000

Λογιστική Υπηρεσία: ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΟΪΚΤΑ
 Διεύθυνση: ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΟΪΚΤΑ

