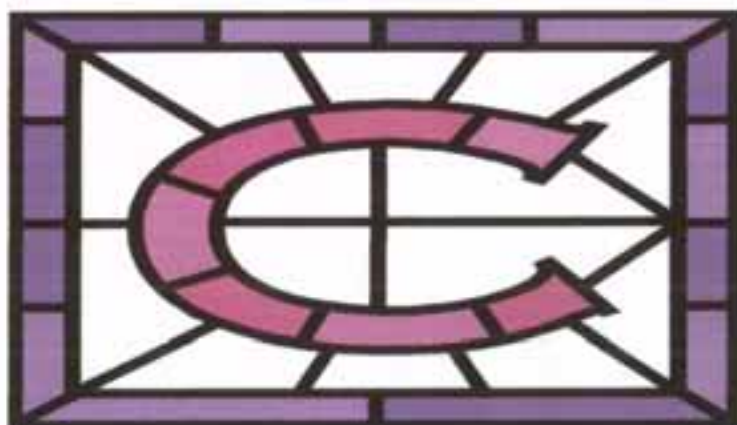


Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : «**Η ΟΜΑΔΑ '4' ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ,
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**»



Εισηγήτρια : **ΓΙΑΝΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑ**

Οι σπουδαστές : **ΑΡΒΑΝΙΤΗ ΝΙΚΗ
ΖΑΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2006

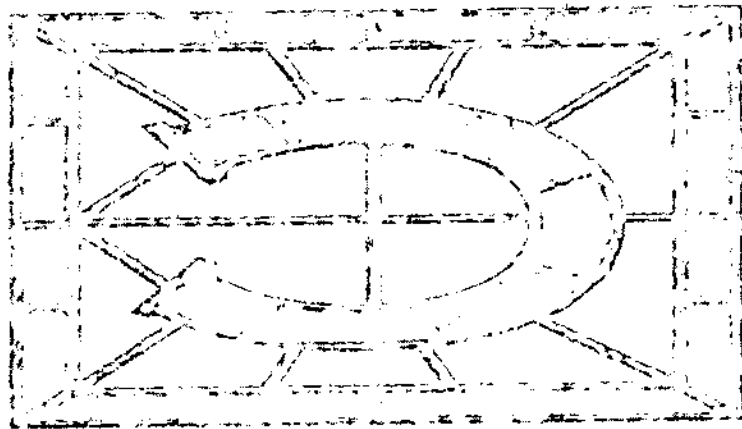


ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 7031

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΟ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ «Η ΟΜΑΔΑ Α ΤΟΥ Ε.Λ. ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ»
« ΗΨΟΝΑ ΗΚΙΜΟΝΟΚΟ & ΗΚΙΠΟΛΟΦΟΦ



ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ: ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΟΥΣΑ

ΟΙ ΟΡΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΡΟΜΕΝΗΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ
ΕΙΝΑΙ ΟΣΤΙΣ:

ΠΑΡΑ 2008

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ : «Η ΟΜΑΔΑ '4' ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ,
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ»**



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ :

❖ ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	3
❖ ΛΣΜΟΣ 40 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ».....	4
❖ Κεφάλαιο Ανώνυμης εταιρείας (Λσμοί 40.00 – 40.05).....	6
❖ Λογιστικές εγγραφές καλύψεως και καταβολής του μετοχικού Κεφαλαίου.....	8
❖ Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου	12
❖ Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου	27
❖ Απόσβεση κεφαλαίου από άποψη φορολογίας εισοδήματος	38
❖ ΛΣΜΟΣ 40.07 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ».....	42
❖ ΛΣΜΟΣ 40.90 «ΑΜΟΙΒΑΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ».....	44
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	45
❖ ΛΣΜΟΣ 41 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ».....	46
❖ Περί Αποθεματικών Γενικά.....	46
❖ ΛΣΜΟΣ 41.00 «ΚΑΤΑΒΛΗΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ ».....	67
❖ ΛΣΜΟΣ 41.02 «ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ».....	69
❖ ΛΣΜΟΣ 41.03 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ».....	79
❖ ΛΣΜΟΣ 41.04 «ΕΙΔΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ».....	80
❖ ΛΣΜΟΣ 41.05 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ».....	81
❖ ΛΣΜΟΣ 41.06 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ».....	82
❖ ΛΣΜΟΣ 41.07 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ».....	89

❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.08 «ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ»	91
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.09 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΓΙΑ ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ».....	98
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.10 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ».....	98
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.90 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΑ».....	112
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.91 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ».....	113
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.92 «ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ».....	116
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.95 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΙΣΦΟΡΑ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ».....	116
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	116
❖ Λ/ΣΜΟΣ 42 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ».....	117
❖ Λ/ΣΜΟΣ 42.00 «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ».....	118
❖ Λ/ΣΜΟΣ 42.01 «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΙΣ ΝΕΟ».....	122
❖ Λ/ΣΜΟΣ 42.02 «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»	129
❖ Λ/ΣΜΟΣ 42.04 «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ».....	132
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	137
❖ Λ/ΣΜΟΣ 43 «ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ»...	138
❖ Λ/ΣΜΟΣ 43.00 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ».....	139
❖ Λ/ΣΜΟΣ 43.01 «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ ».....	141
❖ Λ/ΣΜΟΣ 43.02 «ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ».....	142
❖ Λ/ΣΜΟΣ 43.90 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΤΙΘΕΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ».....	143

❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	144
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ».....	145
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.00»ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ».....	165
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.10 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΑΞΙΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ».....	171
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.11 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ »....	172
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.12 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΞΟΔΑ ».....	173
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.13 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ».....	175
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.14 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ »	178
❖ Λ/ΣΜΟΣ 44.15 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΑΝΕΙΑ ΓΙΑ ΚΤΗΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»...	185
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	187
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ».....	188
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.13 «ΤΑΜΙΕΥΤΗΡΙΑ – Λ/ΣΜΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ».....	189
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.14 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ».....	189
❖ Λ/ΣΜΟΣ 41.15 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ Ξ.Ν.».....	189
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.16 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΥΡΩ».....	190
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.17 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΕ Ξ.Ν.».....	190

❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.18 «ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΕΣ ».....	190
❖ Λ/ΣΜΟΙ 45.19- 45.21 και 45.24-45.26.....	191
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.22 «ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ(ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ)»...	191
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.23 «ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ».....	192
❖ Λ/ΣΜΟΣ 45.90 «ΛΗΦΘΕΙΣΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ ».....	192
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο	193
❖ Λ/ΣΜΟΣ 48 «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ».....	194
❖ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ^ο	200
❖ ΟΜΙΛΟΣ Λ/ΣΜΩΝ 49 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ».....	201
❖ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....	202
❖ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΟΜΑΔΑΣ 4.....	203
❖ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2	208

ΟΜΑΔΑ 4^η : ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΙΔΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 4**

Στην ομάδα 4 παρακολουθούνται :

Η ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ (λ. 40 – 43)
ΟΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (λ. 44)
ΟΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ (λ. 48)

ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ

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

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

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 4

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της Ομάδας 4 είναι οι ακόλουθοι:

40 Κεφάλαιο

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων

42 Αποτελέσματα εις νέο

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση για αύξηση κεφαλαίου

44 Προβλέψεις

45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

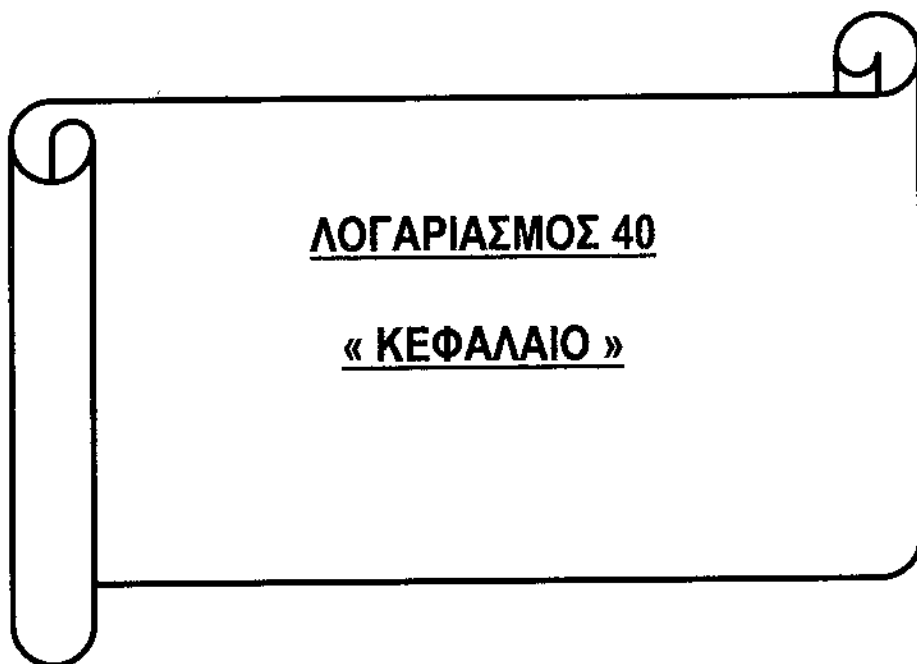
46.....

47

48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα

49 Προβλέψεις - Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο



Λογαριασμός 40 «ΚΕΦΑΛΑΙΟ»

Περιεχόμενο του λογαριασμού 40

Ο λογαριασμός 40 απεικονίζει :

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

Εμφάνιση του λογαριασμού 40 στον ισολογισμό

Το μετοχικό κεφάλαιο αναλύεται στον ισολογισμό σε καταβλημένο, οφειλόμενο και αποσβεσμένο. Επίσης, στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνεται ο λογ/σμός «ίδιες μετοχές» και στην κατηγορία των αποθεματικών κεφαλαίων του παθητικού ο λογ/σμός «αποθεματικό από ίδιες μετοχές». Για τις διακρίσεις του μετοχικού κεφαλαίου σημειώνουμε τα ακόλουθα :

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

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

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

- « Οφειλόμενο κεφάλαιο », που σχολιάζεται στον λογ/σμο 40.02.
- «Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση », που σχολιάζεται στον λογ/σμό 33.04.
- **Αποσβεσμένο κεφάλαιο κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.** είναι το ποσό της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδόθηκε στους μετόχους, σύμφωνα με το καταστατικό και έγινε είτε από τα κέρδη τους προς διάθεση είτε από αποθεματικά της εταιρείας. Οι μετοχές επικαρπίας, που εκδίδονται σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνονται, καταχωρούνται σε λογ/σμούς τάξεως .

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

- Απαγορεύεται, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, η απόκτηση από την ανώνυμη εταιρεία ιδίων αυτής μετοχών
- Η μείωση του κεφαλαίου υπόκειται στην έγκριση της Διοικήσεως.
- Την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων διέπει η αρχή της συντηρητικότητας, αφού εφαρμόζεται ο κανόνας της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.
- Κέρδη προς διανομή υπάρχουν στην έκταση που αυτά υπερβαίνουν το μετοχικό κεφάλαιο, τη διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, τα μη διανεμήσιμα αποθεματικά και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως .

Μολονότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι μια αμετάβλητη μαθηματική ποσότητα που εγγράφεται στο παθητικό του ισολογισμού, η εταιρική περιουσία στην οποία αυτό είναι επενδυμένο μεταβάλλεται συνεχώς από την δράση της εταιρείας. Έτσι, είναι δυνατό σε μια δεδομένη στιγμή η καθαρή περιουσία (ενεργητικό – παθητικό) να είναι μεγαλύτερη από το μετοχικό κεφάλαιο, στις περιπτώσεις που αποθεματικοποιούνται κέρδη ή να είναι μικρότερη όταν η εταιρεία πραγματοποιεί ζημιές.

Λογιστικές εγγραφές καλύψεως και καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου

Έστω ότι την 1/1/20+1 συνιστάται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 ευρώ, διαιρεμένο σε 100.000 μετοχές (από τις οποίες προνομιούχες 25.000 και κοινές 75.000) με ονομαστική αξία μετοχής 100 ευρώ και τιμή εκδόσεως 150 ευρώ. Το κεφάλαιο θα καταβληθεί σε μετρητά από τον Α. Ανδρέου κατά τα 3/5 και από τον Β. Βασιλείου κατά τα 2/5 ως εξής :

-Στις 10/1/20+1, το 1/4 της ονομαστικής αξίας τα καθεμίας μετοχής [μετοχές $100.000 \cdot 100 \cdot 1/4 = 2.500.000$ + διαφορά υπέρ το άρτιο, μετοχές $100.000 \cdot 50 (150-100) = 5.000.000 = 7.500.000$]

-Στις 10/2/20+2 το 1/4 της ονομαστικής αξίας της καθεμίας μετοχής (μετοχές $100.000 \cdot 100 \cdot 1/4 = 2.500.000$)

-Στις 10/2/20+3, τα 2/4 της ονομαστικής αξίας καθεμίας μετοχής (δηλαδή μετοχές $100.000 \cdot 100 \cdot 2/4 = 5.000.000$)

Θα γίνουν οι εγγραφές :

	1/1/20+1	
<hr/>		
33. Χρεώστες διάφοροι		
33.03 Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		15.000.000
33.03.01 Α. Ανδρέου	9.000.000	
33.03.02 Β. Βασιλείου	<u>6.000.000</u>	
σε μεταφορά		
<hr/>		

από μεταφορά

(σε) 40 Μετοχικό κεφάλαιο

40.02 Οφειλόμενο μετοχ. Κεφ. Κοινών μετοχών 7.500.000
(μετοχές 75.000*100)

40.03 Οφειλόμενο μετοχ. κεφ. προνομ. μετοχών 2.500.000
(μετοχές 25.000*100)

41 Αποθεματικά

41.01 Οφειλόμενη διαφορά από την έκδοση
μετοχών υπέρ το άρτιο 5.000.000
(μετοχές 100.000*50)

κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου

Το τμήμα που είναι καταβλημένο συγχρόνως, με την κάλυψη, καθώς και το τμήμα που έχει κληθεί να καταβληθεί και είναι καταβλητέο σε δόσεις, οι οποίες λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως 20+2, εμφανίζονται στο Λ/σμό 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο». Το τμήμα που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί και οι δόσεις που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως 20+2 καταχωρούνται στην χρέωση του Λ/σμού 18.12 «οφειλόμενο κεφάλαιο». Δηλαδή θα γίνουν οι εγγραφές :

1/1/20+1

33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 10.000.000

33.04.01 Α. Ανδρέου 6.000.000

33.04.02 Β. Βασιλείου 4.000.000

από μεταφορά

από μεταφορά

18 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο 5.000.000

18.12.01 Α. Ανδρέου 3.000.000

18.12.02 Β. Βασιλείου 2.000.000

(σε) 33. Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι Ισμός καλύψεως κεφαλαίου 15.000.000

33.03.01 Α. Ανδρέου 9.000.000

33.03.02 Β. Βασιλείου 6.000.000

10/1/20+1

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο 7.500.000

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 7.500.000

33.04.01 Α. Ανδρέου 4.500.000

33.04.02 Β. Βασιλείου 3.000.000

10/1/20+1

40 Μετοχικό κεφάλαιο

2.500.000

40.02 Οφειλόμενο μετοχ. Κεφ. Κοινών μετ. 1.875.000

40.03 Οφειλόμενο μετοχ. κεφ. προνομ. μετ. 625.000

41 Αποθεματικά

41.01 Οφειλόμενη διαφορά από την έκδοση

μετοχών υπέρ το άρτιο

5.000.000

από μεταφορά

από μεταφορά

(σε) 40 **Μετοχικό κεφάλαιο**

2.500.000

40.00 Καταβλημένο μετοχ. κεφάλαιο

κοινών μετοχών

1.875.000

40.01 Καταβλημένο μετοχ. κεφάλαιο

προνομιούχων μετοχών

625.000

41 Αποθεματικά

41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση

μετοχών υπέρ το άρτιο

5.000.000

Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Σπουδαιότητα και τρόποι αύξησης

Με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου εισφέρονται στην εταιρεία περιουσιακά στοιχεία ή εξυγιάνεται η δομή των κεφαλαίων της. Έτσι, η αύξηση του κεφαλαίου ενισχύει την φερεγγυότητα της εταιρείας και επαυξάνει τη διασφάλιση των πιστωτών της.

Από πλευράς μετόχων η αύξηση του κεφαλαίου περικλείει τον κίνδυνο αν δεν μετάσχουν όλοι ανάλογα με την συμμετοχή τους στο παλιό κεφάλαιο και αλλοιωθεί το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.

Η αύξηση του κεφαλαίου είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με τους ακόλουθους τρόπους :

- **Με νέες εισφορές των μετόχων** προς την εταιρεία. Πρόκειται για μια πραγματική αύξηση του κεφαλαίου, αφού εισέρχονται στην εταιρεία νέα περιουσιακά στοιχεία ,
- **Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών**, οπότε πρόκειται για μια πραγματική αύξηση του κεφαλαίου
- **Με κεφαλαιοποίηση κερδών της χρήσεως** , οπότε πρόκειται επίσης για μια πραγματική αύξηση του κεφαλαίου,
- **Με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρείας**, οπότε βελτιώνεται η δομή των κεφαλαίων της εταιρείας (σχέση ιδίων προς τα ξένα κεφάλαια). Πρόκειται πάλι για πραγματική αύξηση του κεφαλαίου ,
- **Με κεφαλαιοποίηση της διαφοράς από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας**. Πρόκειται όχι για πραγματική αύξηση αλλά για ονομαστική αύξηση του κεφαλαίου.

Διαδικασία και προϋποθέσεις αύξησης του κεφαλαίου

Για να γίνει αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να τηρηθεί η ακόλουθη διαδικασία :

(α) Να ληφθεί απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, που μπορεί να είναι :

- Η καταστατική γενική συνέλευση
- Η γενική συνέλευση συνήθους απαρτίας
- Το Διοικητικό Συμβούλιο

(β) Αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετόχων, κάθε απόφαση της γενικής συνελεύσεως που αφορά την αύξηση του κεφαλαίου, καθώς και η απόφαση της συνελεύσεως για παροχή εξουσίας στο Δ.Σ. για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, απαιτείται έγκριση της κατηγορίας ή των κατηγοριών μετόχων, των οποίων τα δικαιώματα θίγονται από τις αποφάσεις αυτές.

(γ) Όταν η αύξηση του κεφαλαίου γίνεται με μετρητά πραγματοποιείται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό επωνύματι της εταιρείας που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα.

(δ) Εφόσον η αύξηση του κεφαλαίου δεν γίνεται με εισφορά σε είδος πρέπει να δοθεί δικαίωμα προτιμήσεως.

(ε) Οσάκις η αύξηση του κεφαλαίου γίνεται με εισφορές σε είδος απαιτείται εκτίμηση των εισφορών αυτών από την επιτροπή των εμπειρογνημόνων του άρθρου 9 του ν. 2190/1920. Η εκτίμηση των σε είδος εισφορών απαιτείται σε κάθε περίπτωση αύξησης του κεφαλαίου, ανεξάρτητα ποιο όργανο αποφασίζει την αύξηση.

(στ) Αν η κάλυψη του ποσού της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου δεν είναι πλήρης, το μετοχικό κεφάλαιο αυξάνεται μέχρι το ποσό της καλύψεως, μόνο εφόσον στην απόφαση για αύξηση προβλέπεται ρητά αυτή η δυνατότητα.

(ζ) Οσάκις η απόφαση για αύξηση του κεφαλαίου λαμβάνεται από την καταστατική γενική συνέλευση, οπότε η απόφαση αυτή τροποποιεί το καταστατικό, απαιτείται **έγκριση της τροποποιήσεως από τον αρμόδιο Νομάρχη**. Τέτοια έγκριση δεν απαιτείται προκειμένου για αυξήσεις που γίνονται με απόφαση της συνήθους γενικής συνελεύσεως ή του Δ.Σ. γιατί οι αποφάσεις αυτές δεν τροποποιούν το καταστατικό της εταιρείας.

(η) Η αύξηση του κεφαλαίου ολοκληρώνεται με την **καταχώρηση** της αποφάσεως περί αυξήσεως, καθώς και της εγκρίσεως του Νομάρχη προκειμένου για απόφαση καταστατικής γενικής συνέλευσης -- στο **Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών**.

(θ) Το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας υποχρεούται σε ειδική συνεδρίαση με μοναδικό θέμα ημερήσιας διάταξης την **πιστοποίηση καταβολής ή μη του κεφαλαίου**. Η πιστοποίηση αυτή γίνεται εντός προθεσμίας ενός μηνός από την λήξη της προθεσμίας που ορίστηκε για την καταβολή του ποσού της αύξησης.

Αύξηση του κεφαλαίου με νέες εισφορές

Οι λογιστικές εγγραφές της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με νέες εισφορές είναι όμοιες με αυτές της συστάσεως της εταιρείας.

Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση κερδών της χρήσεως

Το μέρισμα σε μετοχές αποτελεί διανεμόμενο στους μετόχους κέρδος και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 του ν. 2238/1994 «τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος». Δηλαδή τόσο για την εταιρεία όσο και για το μέτοχο έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση από άποψη φόρου εισοδήματος.

Εξάλλου, η αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση κερδών απαλλάσσεται από το φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

«Ε.Γ.Λ.Σ.»

Οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται επί κεφαλαιοποιήσεως κερδών της χρήσεως είναι της ακόλουθης μορφής :

(α) Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με απόφαση του Δ.Σ.

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

(σε)53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

(σε) 43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση
μετοχικού κεφαλαίου

(β) Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης του κεφαλαίου,
δηλαδή μετά τις δημοσιεύσεις του άρθρου 7β του ν. 2190/1920

33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι – λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου

(σε) 40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών
μετοχών

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση
μετοχικού κεφαλαίου

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι – λογ/σμος καλύψεως κεφαλαίου

Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών

Ο ν. 2190/1920 επιτρέπει κατά κανόνα την κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών, ενώ αποκλείει κατ'αρχήν την κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών, εκτός εάν ειδικός νόμος την επιτρέψει.

Η κεφαλαιοποίηση εμφανούς αποθεματικού είναι δυνατό να γίνει είτε για ολόκληρο το μέρος αυτού, εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

(α) τα αποθεματικά θα πρέπει να είναι κεφαλοποιήσιμα. Τέτοια είναι τα αποθεματικά των οποίων τη διάθεση έχει στην ελεύθερη εξουσία της η εταιρεία ,

(β) Κατά τον φορολογικό νόμο η κεφαλαιοποίηση αποθεματικού εξομοιώνεται με διανομή του και συνεπώς για την πραγματοποίησή της, απαιτείται απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων ,

(γ) Με την κεφαλαιοποίηση αποθεματικού επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, την οποία πρέπει να αποφασίσει το νόμιμο όργανο, το οποίο μπορεί να είναι :

- Η γενική συνέλευση των μετόχων κατά την μείζονα αυτής σύνθεση
- Η γενική συνέλευση απλής απαρτίας και πλειοψηφίας
- Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας

«Φορολογία εισοδήματος»

(α) Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών εξομοιώνεται με διανομή αυτών.

Το ζήτημα της φορολογίας των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών είναι από τα πλέον επίμαχα θέματα της φορολογίας. Από πολλούς συγγραφείς υποστηρίζεται ότι όταν μια εταιρεία κεφαλαιοποιεί αποθεματικά, δεν γεννάται θέμα επιβολής φόρου, γιατί ο μέτοχος δεν γίνεται πλουσιότερος λαμβάνοντας περισσότερες μετοχές. Το δικαίωμα του επί της περιουσίας της επιχειρήσεως παραμένει το ίδιο, αφού οι παλιές μετοχές που κατείχε και οι νέες μετοχές που λαμβάνει αντικρίζουν την ίδια περιουσία και συνεπώς την ίδια αξία. Δεν υπάρχει επομένως, στην εξεταζόμενη περίπτωση, εισόδημα για φορολογία.

(β) Τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς.

Τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά των Α.Ε. των Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών φορολογούνται αυτοτελώς και τα κεφαλαιοποιούμενα ποσά αυτών δεν συναθροίζονται με τα λογιστικά κέρδη κατά τον χρόνο που γίνεται η κεφαλαιοποίηση.

(γ) Κεφαλαιοποίηση των κατ'ίδια αποθεματικών

Την κεφαλαιοποίηση των επιμέρους αποθεματικών, από άποψη φορολογική, συνεξετάζουμε με την διανομή στους μετόχους.

«Ε.Γ.Λ.Σ.»

Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών οδηγεί στη διάλυση (εξαφάνιση) του λογ/σμού του αποθεματικού και σε μια εσωτερική αναδόμηση των επιμέρους λογ/σμών της καθαρής θέσεως της εταιρείας, η οποία είναι δυνατό να συνιστά και μία ουσιαστική μείωση της καθαρής θέσεως στην περίπτωση που η κεφαλαιοποίηση επάγεται και καταβολή φόρων στο δημόσιο, όπως συμβαίνει κατά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών. Τα κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών συνεπώς πρέπει να συνέλθουν από το λογ/σμό **88.07** «αποτελέσματα προς διάθεση /λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση» και να οδηγηθούν τελικώς στην πίστωση των λογ/σμών των μετόχων για την εξόφληση της οφειλής τους από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Έτσι οι λογιστικές εγγραφές πρέπει να είναι της ακόλουθης μορφής :

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, στην περίπτωση που η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού θα εγκριθεί από την γενική συνέλευση των μετόχων ή μετά την λήψη σχετικής αποφάσεως από την τακτική γενική συνέλευση, θα γίνει η εγγραφή :

1

41 Αποθεματικά –Διάφορες αναπροσαρμογής-

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.05 Έκτακτα αποθεματικά

ή

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

(σε) **88 Αποτελέσματα προς διάθεση**

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

Σε περίπτωση που η κεφαλαιοποίηση αποθεματικού συνεπάγεται καταβολή φόρου εισοδήματος, το ποσό του φόρου μειώνει το προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικό και γίνονται οι εγγραφές :

2

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

(σε) 54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

3

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

(σε) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.99 Κέρδη προς διάθεση

4

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

(σε) 43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.90 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση

κεφαλαίου

Μετά την ολοκλήρωση της νόμιμης διαδικασίας αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου θα γίνουν οι εγγραφές :

5

33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι- λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

(σε) 40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών

μετοχών

ή

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων

μετοχών

6

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι - λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

Σε περίπτωση που η κεφαλαιοποίηση αποθεματικού έγινε και ολοκληρώθηκε μέσα στη διανυόμενη χρήση, με βάση απόφαση έκτακτης γενικής συνελεύσεως των μετόχων, και επειδή η κεφαλαιοποίηση πρέπει να απεικονιστεί στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής συνιστούμε κατά την αύξηση του κεφαλαίου να γίνεται μόνο η εγγραφή 5 και οι υπόλοιπες να γίνονται στο τέλος της χρήσεως (εγγραφές κλεισίματος).

Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων

Στην κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων προσφεύγουν οι επιχειρήσεις που στερούνται επαρκών ιδίων κεφαλαίων και οι οποίες σε μεγάλη κλίμακα έχουν χρησιμοποιήσει ξένο κεφάλαιο για την κάλυψη των χρηματοοικονομικών αναγκών τους και συνεπώς είναι υποχρεωμένες. Οι επιχειρήσεις αυτές πιέζονται ασφυκτικά από έλλειψη ρευστότητας και κεφαλαίου κινήσεως και από δυσβάσταχτα χρηματοοικονομικά έξοδα και επιδιώκουν την επιβίωσή τους με την εξυγίανση της δομής των κεφαλαίων τους, δηλαδή με την μετατροπή υποχρεώσεων τους σε ίδια κεφάλαια.

Αμφισβητείται αν η μετατροπή υποχρεώσεων σε μετοχικό κεφάλαιο συνιστά εισφορά σε είδος και αν είναι απαραίτητη η εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/1920.

Ο συζητούμενος τρόπος αύξησεως του κεφαλαίου της εταιρείας κρύβει σημαντικούς κινδύνους για την μειοψηφία των μετόχων, γιατί το Δ.Σ. είναι ενδεχόμενο να εγγράφει στο παθητικό της εταιρείας εικονικές υποχρεώσεις και να τις κεφαλαιοποιεί με απώτερο σκοπό να εξασθενίσει ακόμη περισσότερο την ασθενική δύναμη της μειοψηφίας των μετόχων. Γι'αυτό, στις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης υποχρεώσεων, είναι σκόπιμος αλλά και απαραίτητος, κατά τη γνώμη μας, ο έλεγχος της εκτιμητικής επιτροπής, η οποία, εκτός των άλλων, θα διαπιστώσει και το αληθές ύψος των κεφαλαιοποιούμενων υποχρεώσεων. Η αντίθετη άποψη είναι δυνατό να οδηγήσει σε καταστρατήγηση του νόμου. Συγκεκριμένα, είναι δυνατό, για να αποφύγουν οι διοικούντες την εταιρεία τον εκτιμητικό έλεγχο, να αγοράσουν περιουσιακά στοιχεία επί πιστώσει ενδεχομένως σε υπέρογκες τιμές, και στη συνέχεια να κεφαλαιοποιήσουν τις υποχρεώσεις αυτές, χωρίς να υποστούν τον έλεγχο και την εκτίμηση των εισφορών σε είδος της επιτροπής των εμπειρογνομόνων.

Η μετατροπή υποχρεώσεων σε μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να γίνει μόνο με έκδοση νέων μετοχών, οι οποίες δίνονται στους δανειστές της εταιρείας σε εξόφληση των απαιτήσεων τους. Οι παλιοί μέτοχοι, δηλαδή, δεν είναι δυνατό να έχουν δικαίωμα προτιμήσεως στις νέες μετοχές και θεωρείται ότι, με την απόφαση περί κεφαλαιοποίησης των υποχρεώσεων, παραιτήθηκαν του δικαιώματος αυτού.

Μετατροπή ιδρυτικών τίτλων σε μετοχές

(α) Μετατροπή κοινών ιδρυτικών τίτλων

Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι δεν είναι δυνατό να μετατραπούν σε μετοχές. Οι τίτλοι αυτοί εκδόθηκαν από την εταιρεία και δόθηκαν στους ιδρυτές, όχι για αντάλλαγμα περιουσιακών στοιχείων που αυτοί εισέφεραν στην εταιρεία, αλλά, για υπηρεσίες, που προσέφεραν κατά την ίδρυσή της, οι οποίες όμως υπηρεσίες δεν είναι δυνατό να αποτελέσουν στοιχεία του ενεργητικού και συνεπώς να αποτελέσουν και στοιχεία εισφοράς των μετόχων για την συγκρότηση του κεφαλαίου της εταιρείας. Μόνο τα μερίσματα των κοινών ιδρυτικών τίτλων και το αντίτιμο της εξαγοράς τους, εφόσον αυτό προέρχεται από τα κέρδη της χρήσεως ή από αποθεματικό, είναι δυνατό να κεφαλαιοποιηθούν. Αλλά και στις δύο αυτές περιπτώσεις πρόκειται για μετατροπή υποχρεώσεως της εταιρείας σε κεφάλαιο και όχι για μετατροπή των κοινών ιδρυτικών τίτλων σε μετοχές.

(β) Μετατροπή εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων

Για την μετατροπή εξαιρετικών τίτλων ισχύουν επίσης τα προαναφερόμενα για την κεφαλαιοποίηση των μερισμάτων των κοινών ιδρυτικών τίτλων και του αντιτίμου εξαγοράς τους. Επιπλέον σημειώνουμε ότι, επειδή οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι, αντικρίζουν εισφορά στην εταιρεία περιουσιακού στοιχείου δεκτικού χρηματικής αποτιμήσεως, είναι δυνατή η κεφαλαιοποίηση της αξίας τους. Στην περίπτωση όμως αυτή, πρέπει κατά τον χρόνο της μετατροπής των τίτλων αυτών σε μετοχές, να γίνει **εκτίμηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου** που είχε κατά τη χρήση ή εκμετάλλευση παραχωρηθεί στην εταιρεία και με την αξία του στοιχείου αυτού να αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας.

Η εταιρεία κατά τη συζητούμενη μετατροπή αποκτά έναντι μετοχών εκδόσεως της την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου (ενσώματου ή ασώματου). Η εκτίμηση της αξίας του στοιχείου προσδιορίζεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν. 2190/1920.

Ο αριθμός των μετοχών που θα δοθούν έναντι των εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων θα προκύψει με βάση την πραγματική αξία της μετοχής κατά το χρόνο της μετατροπής ή με βάση τη χρηματιστηριακή αξία της μετοχής αν αυτές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο σε συνδυασμό με την εκτιμηθείσα αξία του περιουσιακού στοιχείου την κυριότητα του οποίου αποκτά η εταιρεία.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

33 Χρεώστες διάφοροι**33.03 Μέτοχοι- λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου****(σε) 40 Κεφάλαιο**

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων

μετοχών

**16 Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς
αποσβέσεως**

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.03 Μέτοχοι – λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου

Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι παρακολουθούνται σε λογ/σμούς τάξεως και συνεπώς, μετά τη μετατροπή τους σε μετοχές, πρέπει να αντιλογιστούν με το ακόλουθο άρθρο :

08. Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί

08.χχ Εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι σε κυκλοφορία

(σε) 04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί

04.χχ Δικαίωμα χρήσεως ευρεσιτεχνίας

**Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση διαφοράς από αναπροσαρμογή
αξίας περιουσιακών στοιχείων**

Στα σχόλια του λογ/σμου **41.07** «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» αναπτύσσεται το θέμα της αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, κυρίως παγίων, και της εμφανίσεως στον ισολογισμό της πιστωτικής διαφοράς που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτήν. Όπως εκεί αναπτύσσεται, τα ειδικά νομοθετήματα που επιτρέπουν ή επιβάλλουν την αναπροσαρμογή, επιβάλλουν συνήθως την

κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής και τη «δωρεά» διανομή νέων μετοχών στους μετόχους. Η διανομή των νέων μετοχών γίνεται ανάλογα με τη συμμετοχή των μετόχων στην εταιρεία.

Με το σχολιαζόμενο τρόπο αύξησης του κεφαλαίου επιδιώκεται απλώς η προσαρμογή του μετοχικού κεφαλαίου προς την αξία της εταιρικής περιουσίας, η οποία κατέστη μεγαλύτερη λόγω αφανών αποθεματικών. Δεν εισέρχονται στην εταιρεία νέα περιουσιακά στοιχεία, απλώς **διορθώνεται η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν**, για να προσεγγίσει η αξία αυτή την πραγματική τρέχουσα αξία των στοιχείων, να ενισχυθεί η φερεγγυότητα της εταιρείας και κυρίως για να προσδιορίζεται η δαπάνη των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων σε ρεαλιστικότερα επίπεδα. Πρόκειται, συνεπώς, **όχι για πραγματική αλλά για ονομαστική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.**

Μείωση μετοχικού κεφαλαίου

Σκοποί και τρόποι μείωσης μετοχικού κεφαλαίου

Όπως η αύξηση, έτσι και η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, ανάλογα με τον τρόπο και το σκοπό που γίνεται, διακρίνεται σε πραγματική και ονομαστική.

- **Πραγματική μείωση του κεφαλαίου** συντελείται όταν μέρος του κεφαλαίου επιστρέφεται στους μετόχους, επειδή κρίνεται ότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι δυσανάλογο προς τις επιχειρηματικές ανάγκες της εταιρείας. Η μείωση αυτή επιφέρει ελάττωση της επιχειρηματικής περιουσίας.
- **Ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου** συντελείται όταν η ελάττωση του κεφαλαίου έχει ήδη επέλθει λόγω ζημιών της εταιρείας και η απόσβεση των ζημιών γίνεται με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Η ονομαστική μείωση του κεφαλαίου αποβλέπει στην χρηματοοικονομική εξυγίανση της εταιρείας και συνδυάζεται συνήθως με ισόποση αύξηση του κεφαλαίου

Ονομαστική μείωση του κεφαλαίου συντελείται και στην περίπτωση, που λόγω καθυστερήσεως καταβολής δόσεως του κεφαλαίου, γίνεται υποχρεωτική μείωση αυτού

Η πρακτική έχει διαμορφώσει τους ακόλουθους τρόπους μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου:

- (α) Με μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών
- (β) Με μείωση του αριθμού των μετοχών
- (γ) Με αγορά μετοχών και ακύρωσή τους

Προϋποθέσεις για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου

Εκτός από την περίπτωση της υποχρεωτικής μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου λόγω του ότι ορισμένες μετοχές δεν αποπληρώθηκαν η μείωση του κεφαλαίου εξαρτάται από την βούληση της εταιρείας. Πάντως, μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κάτω από το νόμιμο ελάχιστο όριο, δηλαδή κάτω των 60.000 ευρώ, δεν μπορεί να αποφασιστεί, ακόμη και στην περίπτωση που η εταιρική περιουσία, λόγω ζημιών, έχει στην πραγματικότητα μειωθεί κάτω από το ποσό αυτό, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση προβλέπει ταυτόχρονη αύξηση του κεφαλαίου., τουλάχιστο μέχρι το κατώτατο αυτό όριο.

Η πραγματική μείωση του κεφαλαίου γίνεται, όπως είπαμε, με επιστροφή στους μετόχους του κεφαλαίου που πλεονάζει. Όπως είναι ευνόητο, η μείωση αυτής της εταιρικής περιουσίας θίγει άμεσα τα συμφέροντα των πιστωτών της εταιρείας. Αλλά και η ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου θίγει έμμεσα τα συμφέροντα των πιστωτών, αφού μια τέτοια μείωση του κεφαλαίου διευκολύνει τη διανομή κερδών στους μετόχους, τα οποία αν δεν είχε γίνει μείωση του κεφαλαίου, υποχρεωτικά θα διαθέτονταν για την απόσβεση της ζημίας, δηλαδή για την αποκατάσταση του κεφαλαίου που λόγω ζημιών μειώθηκε. Ακριβώς, για την προστασία των πιστωτών της εταιρείας, προκειμένου να γίνει μείωση του κεφαλαίου πρέπει να συντρέξουν τα ακόλουθα :

(α) Να ληφθεί απόφαση από καταστατική γενική συνέλευση των μετόχων, δηλαδή από γενική συνέλευση αυξημένης απαρτίας και η απόφαση να ληφθεί με αυξημένη πλειοψηφία,

(β) Στην πρόσκληση για σύγκληση της γενικής συνελεύσεως και στην απόφαση της για την μείωση του κεφαλαίου πρέπει, με ποινή ακυρότητας, να ορίζεται ο σκοπός της μείωσης και ο τρόπος πραγματοποίησής της ,

(γ) Η απόφαση της γενικής συνελεύσεως πρέπει να συνοδεύεται από έκθεση Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία να βεβαιώνεται η ικανότητα της εταιρείας να ικανοποιήσει τους δανειστές της, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση προβλέπει την ταυτόχρονη ισόποση, τουλάχιστον, αύξηση του κεφαλαίου με ολική καταβολή του ποσού αυτής ή η μείωση του κεφαλαίου γίνεται προς συμφητισμό ζημιών ή επιβάλλεται από το νόμο.

(δ) Έγκριση της αποφάσεως της συνελεύσεως από τον αρμόδιο Νομάρχη. Ο Νομάρχης μπορεί να μην εγκρίνει την απόφαση, αν θεωρεί με βάση την έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή, ότι μετά από την μείωση δεν απομένουν ικανές εγγυήσεις για την ικανοποίηση των δανειστών της εταιρείας.

(ε) Η απόφαση για μείωση του κεφαλαίου πρέπει να καταχωρηθεί στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών που τηρείται από την Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει έδρα της η εταιρεία και να δημοσιευθεί, με επιμέλεια της υπηρεσίας αυτής, στο τεύχος Ανώνυμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Η μείωση του κεφαλαίου συντελείται μόνο μετά την καταχώρηση στο μητρώο που προαναφέραμε της εγκριμένης διοικητικής αποφάσεως μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού.

(στ) Τέλος «δεν γίνεται καμία καταβολή στους μετόχους από το αποδεσμευμένο με τη μείωση ενεργητικό της εταιρείας, με ποινή ακυρότητας αυτής της καταβολής, εκτός εάν ικανοποιηθούν οι δανειστές της εταιρείας των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν πριν από τη δημοσιότητα της απόφασης για μείωση ή αν το δικαστήριο αποφανθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές είναι αβάσιμες »

**Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δια επιστροφής εισφορών στους
μετόχους**

Ας υποθέσουμε ότι Α.Ε. με κεφάλαιο 300.000 ευρώ αποφασίζει τη μείωση αυτού κατά 50.000 ευρώ. Με οποιοδήποτε τρόπο κι αν γίνει η μείωση του κεφαλαίου (ελάττωση αριθμού μετοχών ή ονομαστικής αξίας της μετοχής ή με εξαγορά μετοχών), μετά την διεκπεραίωση της δημοσιότητας του άρθρου 7β του ν. 2190/1920, θα γίνουν οι εξής εγγραφές :

40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών 50000

ή

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

(σε) 53 Πιστωτές διάφοροι 50000

53.16 Μέτοχοι-αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης του κεφαλαίου

53 Πιστωτές διάφοροι

53.16 Μέτοχοι- αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης του κεφαλαίου 50000

(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα 50000

38.00 Ταμείο

Σε περίπτωση που η μείωση του κεφαλαίου γίνεται με εξαγορά μετοχών προκύπτει συνήθως ένα αποτέλεσμα (μεταξύ ονομαστικής αξίας και αντιτίμου εξαγοράς), που καταχωρείται, εάν είναι κέρδος σε αρμόδιο υπολ/σμό του **81.03** «έκτακτα κέρδη» ή εάν είναι ζημία σε αρμόδιο υπολ/σμό του **81.02** «έκτακτες ζημίες» αν λ.χ. στο προηγούμενο παράδειγμα για την εξαγορά της ονομαστικής αξίας 50000 ευρώ μετοχών, η εταιρεία κατέβαλε 40000 ευρώ, θα γίνουν οι εγγραφές:

34 Χρεόγραφα	40000
34.25 Ίδιες μετοχές	
(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	40000
38.00 Ταμείο	
40 Κεφάλαιο	
40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	50000
(σε) 34 Χρεόγραφα	40000
34.25 Ίδιες μετοχές	
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	
81.03 Έκτακτα κέρδη	10000
81.03.χχ Κέρδη από εξαγορά μετοχών λόγω μείωσης του κεφαλαίου	

Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη ζημιών

Α. οικονομική άποψη

Η κάλυψη ζημιών με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου επιβάλλεται σε πολλές περιπτώσεις να γίνει για την εξυγίανση του ισολογισμού, αλλά και για τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους. Έτσι η κάλυψη των ζημιών με μείωση του κεφαλαίου είναι δυνατό να αποβλέπει :

- **Στο να γίνει δυνατή η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας.**

Η εταιρεία που υπέστη μεγάλες ακάλυπτες ζημιές έχει ουσιαστικά υποστεί μείωση του κεφαλαίου της. Η μείωση του κεφαλαίου για την κάλυψη των ζημιών είναι απλώς μια λογιστική προσαρμογή και διόρθωση του εταιρικού κεφαλαίου στο ήδη μειωμένο λόγω των ζημιών μέγεθος αυτού, είναι όπως επίσης λέγεται, μια ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου.

- **Στο να γίνει δυνατή η διανομή των πιθανολογούμενων κερδών της νέας χρήσεως.** Γιατί, αν δεν αποσβεστεί η ζημιά, τα κέρδη που πιθανόν να προκύψουν στη νέα χρήση θα πρέπει να διατεθούν για την απόσβεση της ζημιάς και μόνο το υπόλοιπο, αν υπάρχει θα είναι δυνατό να διατεθεί για διανομή σε όσους έχουν δικαιώματα.

Φορολογία εισοδήματος

Η φορολογική νομοθεσία παρέχει το δικαίωμα στην ανώνυμη εταιρεία που πραγματοποίησε ζημιά φορολογικά αναγνωριζόμενη, εφόσον η ζημιά αυτή δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου του εισοδήματος από άλλη πηγή, να μεταφέρει τη φορολογική ζημιά για συμψηφισμό με το φορολογητέο εισόδημα των επόμενων πέντε ετών, εφόσον συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος. Γεννάται συνεπώς το ερώτημα: σε περίπτωση αποσβέσεως λογιστικής ζημιάς, που αποτελεί και φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημιά, με μείωση μετοχικού κεφαλαίου, εάν η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημιά που αποσβέστηκε μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

Λογιστική αντιμετώπιση

Έστω ότι η καταστατική γενική συνέλευση της Α.Ε. «Ψ» αποφάσισε την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων 10000 ευρώ, που εμφανίζονται στο λογ/σμό **42.02** «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων » με ισόποση μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Μετά την καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της εγκριτικής διοικητικής απόφασεως για τη μείωση του κεφαλαίου, θα γίνουν οι εγγραφές:

1

40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών 10000

ή

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

(σε) 53 Πιστωτές διάφοροι 10000

53.16 Μέτοχοι- αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης του κεφαλαίου

2

53 Πιστωτές διάφοροι

53.16 Μέτοχοι- αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μείωσης του κεφαλαίου 10000

(σε) 42 Αποτελέσματα εις νέον

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων 10000

Υποχρεωτική μείωση του μετοχικού κεφαλαίου

Σε περίπτωση καθυστέρησης του μετόχου να καταβάλει κάποια δόση του τμηματικώς καταβαλλόμενου κεφαλαίου, και αποτυχίας της εκποίησης των νέων μετοχών για δεύτερη φορά, η εταιρεία υποχρεούται να προβεί σε μείωση του κεφαλαίου της με την αξία των μετοχών που δεν εκποιήθηκαν.

Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι ο μέτοχος Ε. Ευθυμίου είχε εγγραφεί για 1000 νέες μετοχές της Α.Ε. «Ψ» ονομαστικής αξίας 100 ευρώ η καθεμία. Η εξόφληση τους ορίστηκε να γίνει σε τέσσερις ισόποσες δόσεις των 25000 ευρώ. Ο Ε. Ευθυμίου κατέβαλε την πρώτη δόση, δεν προσήλθε όμως να καταβάλει την δεύτερη δόση μέσα στην προθεσμία που έταξε το Δ.Σ. Το Δ.Σ. της «Ψ» τηρώντας την νόμιμη διαδικασία προέβη στην ακύρωση των 1000 μετοχών και στην έκδοση ισάριθμών νέων, οι οποίες, μολονότι εμφανίστηκαν δύο φορές στο Χρηματιστήριο για πώληση δεν κατορθώθηκε να πωληθούν.

Η «Ψ» υποχρεούται στην πρώτη γενική συνέλευση, μετά την αποτυχία της εκποιήσεως, να προβεί στη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Η μείωση αυτή δεν απαλλάσσει τον οφειλέτη Ε. Ευθυμίου από την υποχρέωση για καταβολή της οφειλής του στην εταιρεία. Σημειώνεται ότι ο Ε. Ευθυμίου, ακόμη και αν καταβάλλει την οφειλή του στην εταιρεία, δεν ανακτά την ιδιότητα του μέτοχου.

Θα γίνουν οι εγγραφές :

	1	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		25000
(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		25000
33.04.XX Ε. Ευθυμίου		
Είσπραξη 1 ^{ης} δόσης		
	2	
40 Κεφάλαιο		
40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών		25000
μετοχών (ή 40.03)		
σε μεταφορά		

(σε) 40 Κεφάλαιο

40.00 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών 25000
μετοχών

ή 40.01 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων
μετοχών

3

33 Χρεώστες διάφοροι

33.05 Δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση 75000

33.05.XX Ε. Ευθυμίου

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 75000

33.04.XX Ε. Ευθυμίου

4

40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών 25000
μετοχών

(ή) 40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών 75000
μετοχών

(σε) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 75000

33.04.XX Ε. Ευθυμίου

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 25000

81.01.XX. Εισπραχθείσες δόσεις ακυρωθεισών μετοχών

Απόσβεση του κεφαλαίου από άποψη φορολογίας εισοδήματος

α. Η σχετική διάταξη του φορολογικού νόμου

Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, φόρου, από τα συνολικά κέρδη. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών. Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκεινται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Πρακτική εφαρμογή- Λογιστικές εγγραφές

α. Απόσβεση κεφαλαίου με κέρδη της χρήσεως

Η απόσβεση των μετοχών μπορεί να γίνει με δύο τρόπους : α) με τμηματική απόσβεση όλων των μετοχών κατά το από μέρος της ονομαστικής τους αξίας, χωρίς να εκδοθούν μετοχές επικαρπίας και β) με τμηματική απόσβεση ορισμένου αριθμού μετοχών με κλήρωση, οι οποίες αντικαθίστανται με μετοχές επικαρπίας π.χ.:

Εστω ότι η Α.Ε. "Χ" διαθέτει από το υπόλοιπο των κερδών της χρήσεως (από το οποίο έχει αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος) διαθέτει ποσό 500000ευρώ για την απόσβεση 5000 μετοχών ονομαστικής αξίας 100ευρώ καθεμίας και ότι εκδίδει ίσου αριθμού μετοχές επικαρπίας.

Θα γίνουν οι εγγραφές :

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.99 Κέρδη προς διάθεση	500000
σε 53 Πιστωτές διάφοροι	
53.16 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς	500000
απόδοση λόγω αποσβέσεως του κεφαλαίου	
53 Πιστωτές διάφοροι	
53.16 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς	500000
απόδοση λόγω αποσβέσεως του κεφαλαίου	
(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	500000
40 Κεφάλαιο	
40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	500000
κοινών μετοχών	
ή 40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	
προνομιούχων μετοχών	
(σε) 40 Κεφάλαιο	
40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο	500000
ή 40.05 Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο	
αποσβεσμένο	

04.XX Μετοχές επικαρπίας σε κυκλοφορία	5000
σε 08.Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί	
08.XX Δικαιούχοι μετοχών επικαρπίας	5000
(5000 μετοχές * 1(λογιστικό ισότιμο) = 5000)	

β. Απόσβεση του κεφαλαίου με φορολογητέα αποθεματικά

Έστω ότι η βιομηχανική Α.Ε. "Χ", αποφασίζει να αποσβέσει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά 5000 μετοχές ονομαστικής αξίας 100ευρώ η καθεμία. Η απόσβεση γίνεται στην ονομαστική αξία της μετοχής και στον κάτοχο της μετοχής που αποσβένεται δίνεται αντίστοιχη μετοχή επικαρπίας. Το αναγκαίο για την απόσβεση ποσό λαμβάνεται από το έκτακτο αποθεματικό που έχει φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας:

41 Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής- επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.05 Έκτακτα αποθεματικά	500000
(σε) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση	500000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	500000
88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση	
(σε) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	500000
88.99 Αποτελέσματα προς διάθεση	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	500000
88.99 Κέρδη προς διάθεση	
(σε) 53 Πιστωτές διάφοροι	500000
53.16 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως του κεφαλαίου	

Ακολουθούν οι τρεις τελευταίες εγγραφές της προηγούμενης περιπτώσεως.

γ. Απόσβεση του κεφαλαίου με αφορολόγητα αποθεματικά

Κατά τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών, το αφορολόγητο αποθεματικό που διατίθεται για την απόσβεση του κεφαλαίου θα φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας ως το αποθεματικό αυτό να διανεμόταν στους μετόχους. Έτσι, από το λογαριασμό του αφορολόγητου αποθεματικού θα πρέπει να ληφθεί και ο ανάλογος φόρος εισοδήματος. Έτσι, η πρώτη εγγραφή της προηγούμενης περίπτωσης πρέπει να γίνει για το ποσό 769330,77 (500000: 0,65) και να επακολουθήσει η εγγραφή:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.08 Φόρος εισοδήματος	269230,77
(σε) 54 Υποχρεώσεις από φόρους –τέλη	
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	269230,77
Φόρος 769230,77*35%	

Οι υπόλοιπες εγγραφές είναι ίδιες με τις εγγραφές της προηγούμενης περιπτώσεως.

Λογμός 40.07 « Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων »

Το κεφάλαιο που καταθέτει ο επιχειρηματίας στην επιχείρηση του παρακολουθείται στο Λογμό **40.07** « κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων ». Ο Λογμός αυτός παραμένει αμετάβλητος σε όλη την διάρκεια της χρήσεως, εκτός αν γίνουν νέες καταθέσεις του επιχειρηματία οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του Λογμού αυτού.

Οι αναλήψεις του επιχειρηματία που γίνονται κατά την διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στο Λογμό **33.07** ο οποίος μετονομάζεται σε « ατομικός Λογμός επιχειρηματία ». στο τελευταίο αυτό Λογμό μεταφέρεται από το Λογμό 88 το αποτέλεσμα κάθε χρήσεως. Το υπόλοιπο του Λογμού **33.07** που προκύπτει μετά την μεταφορά σ' αυτόν του αποτελέσματος της χρήσεως, είναι δυνατό, κατά την κρίση του επιχειρηματία, να μεταφέρεται είτε στο σύνολό του είτε κατά μέρος, στο Λογμό **40.07**.

Παράδειγμα:

Στη διάρκεια της χρήσεως 20+0 ο επιχειρηματίας ανέλαβε από την επιχείρησή του μετρητά 10.000ευρώ. Η χρήση 20+0 κατέλειπε κέρδη 30.000ευρώ και ο επιχειρηματίας αποφασίζει να αφήσει στην επιχείρηση το μη αναληφθέν ποσό κερδών για την αυτοχρηματοδότηση της.

Θα γίνουν οι εγγραφές :

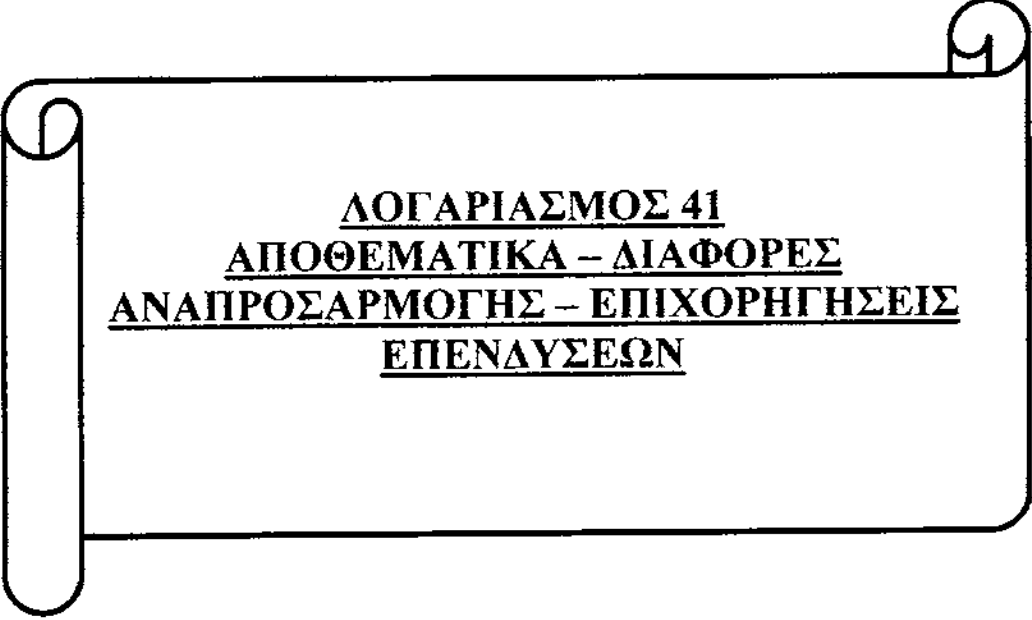
33 Χρεώστες διάφοροι	
33.07 Ατομικός Λογμός επιχειρηματία	100.000
σε 38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	100.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.99 Κέρδη προς διάθεση	300.000
σε 33 Χρεώστες διάφοροι	
33.07 Ατομικός Λογμός επιχειρηματία	300.000
33 Χρεώστες διάφοροι	
33.13 Ατομικός Λογμός επιχειρηματία	200.000
σε 40 Κεφάλαιο	
40.07 Κεφάλαιο επιχειρήσεως	200.000

Σημειώνεται ότι για το κεφάλαιο των ατομικών επιχειρήσεων δεν οφείλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

Λίσμος 40.90 « Αμοιβαίο κεφάλαιο»

Ο Λίσμος δημιουργήθηκε με την γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 233/2213/1994 και λειτουργεί σύμφωνα με την γνωμάτευση αυτή, (αναφορά γνωμάτευσης στο Παράρτημα)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 41
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

**ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ - ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ****41****Λογαριασμός 41 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ –
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ»****41.1****Έννοια των αποθεματικών****41.1.1****Έννοια των αποθεματικών από άποψη ιδιωτικοοικονομική**

Αποθεματικά, από άποψη ιδιωτικοοικονομική, είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο, με τα οποία επέρχεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας. Αποθεματικό, επίσης, συνιστά και η διαφορά από την έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων υπέρ το άρτιο. Τον ορισμό αυτόν δίνει περίπου το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα αποθεματικά σχηματίζονται κατ'αρχήν από μη διανεμηθέντα καθαρά κέρδη που η επιχείρηση «αποθέτει παρ'εαυτή», για αυτό και αποκαλούνται αποθεματικά. Είναι δυνατό ακόμη τα αποθεματικά να προέρχονται από εισφορές των μετόχων (ή σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εισφορές των εταίρων), οπότε μιλάμε για διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

Πρέπει πάντως να τονίσουμε ότι τα κέρδη από τα οποία προέρχονται τα αποθεματικά πρέπει να είναι «πραγματικά» κέρδη, κατά τους κανόνες της οικονομικής επιστήμης και βάσει των παραδεγμένων λογιστικών αρχών. Επισημαίνεται όμως ότι τα λογιστικά κέρδη, που προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους, δεν είναι τα πραγματικά κέρδη, αφού ένα

τμήμα τους είναι δυνατό να αφορά πλασματικά εικονικά κέρδη, που προέρχονται από την μείωση της αγοραστικής αξίας του νομίσματος και τις ειδικές μεταβολές των τιμών των πωληθέντων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως. Είναι προφανές ότι τα αποθεματικά που προέρχονται από πλασματικά εικονικά κέρδη, δεν είναι στην πραγματικότητα αποθεματικά, αλλά είναι ποσά διορθωτικά της αγοραστικής αξίας του κεφαλαίου, το οποίο, μολονότι παραμένει αριθμητικά αμετάβλητο, στην ουσία μειώνεται λόγω των ειδικών και γενικών μεταβολών των τιμών των περιουσιακών στοιχείων.

Στην κατηγορία των αποθεματικών κατατάσσεται από πολλούς και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που γίνεται με βάση ιδικό κάθε φορά νόμο. Ευνόητο ότι η υπεραξία αυτή, επειδή προέρχεται κυρίως από υποτιμήσεις του νομίσματος δεν συνιστά πραγματικό αποθεματικό, αλλά απλή αριθμητική (λογιστική) διόρθωση του κεφαλαίου.

Η σημασία των αποθεματικών έγινε πρόδηλη αφότου εξαπλώθηκε ο θεσμός της ανώνυμης εταιρείας, στην οποία, όπως είναι γνωστό το μετοχικό της κεφάλαιο συνιστά τη μόνη εγγύηση για τους δανειστές της. Στις ατομικές επιχειρήσεις ή και σε ορισμένες κατηγορίες προσωπικών εταιρειών, όπου ο επιχειρηματίας ευθύνεται απέναντι των τρίτων με ολόκληρη την ατομική του περιουσία, ή δημιουργία αποθεματικών- και μάλιστα εμφανών- δεν έχει ιδιαίτερη σημασία.

Έννοια των αποθεματικών από άποψη φορολογίας εισοδήματος.

Από φορολογική άποψη, η έννοια των αποθεματικών συμπίπτει κατ'άρχην με την έννοια αυτών από άποψη εμπορικής νομοθεσίας. Γίνεται, δηλαδή, δεκτό και από ορολογική άποψη ότι τα αποθεματικά προέρχονται από κέρδη ή από νέες εισφορές των μετόχων. Η έκταση όμως των αποθεματικών από φορολογική άποψη διαφέρει από την έκταση αυτών από εμπορικής νομοθεσίας,

γιατί διαφέρει το μέγεθος των κερδών από τα οποία αντλούνται τα αποθεματικά αυτά.

Ειδικότερα σε ότι αφορά τα αποθεματικά από «λογιστικές διαφορές», που δηλώνει η εταιρεία ή που προσδιορίζει ο φορολογικός έλεγχος, τις οποίες ορισμένοι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι απαλλάσσουν από την φορολογία υπό την προϋπόθεση δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών, τονίζουμε ότι δεν συνιστούν πραγματικά αποθεματικά, αφού δεν προέρχονται από λογιστικά κέρδη, αλλά αφορολόγητες «εκπτώσεις» που έχουν βαρύτητα μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρείας.

Από φορολογική άποψη σπουδαία βαρύτητα έχει η διάκριση των αποθεματικών σε **φορολογημένα**, που προέρχονται από φορολογημένα κέρδη, σε **αφορολόγητα**, που προέρχονται από αφορολόγητα κέρδη και σε αποθεματικά από κέρδη **φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο** με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Εσφαλμένη χρησιμοποίηση του όρου «αποθεματικό»

Στην λογιστική ορολογία χρησιμοποιείται πολλές φορές ο όρος αποθεματικό για την τιτοφόρηση Μισμών που δεν συνιστούν αποθεματικά. Έτσι εσφαλμένα χρησιμοποιείται ο όρος αποθεματικό στις ακόλουθες περιπτώσεις :

(α) Στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις «τα μαθηματικά αποθεματικά» του κλάδου ζωής. Οι σχετικοί Μισμοί απεικονίζουν υποχρέωση της εταιρείας προς τους ασφαλισμένους, η οποία προκύπτει ως εξής : Το ασφάλιστρο που καταβάλλεται από τον ασφαλισμένο θα έπρεπε κανονικά να αυξάνεται με την πρόοδο της ηλικίας του ασφαλισμένου, επειδή αυξάνει ο κίνδυνος για την επέλευση του ασφαλιζόμενου κίνδυνου. Το ασφάλιστρο, όμως, υπολογίζεται ίσο για όλα τα χρόνια της ασφαλίσεως. Το ποσό που καταβάλλεται παραπάνω, κατά

τα πρώτα χρόνια της ασφαλίσεως, συνιστά το «μαθηματικό απόθεμα » και εσφαλμένα πολλές φορές αποκαλείται «αποθεματικό».

(β) Τα «αποθέματα κινδύνων εν ισχύ » και τα «αποθέματα εκκρεμών ζημιών » των ασφαλιστικών εταιρειών, τιτλοφορούνται πολλές φορές «αποθεματικά», ενώ πρόκειται για «έσοδα επόμενων χρήσεων» τα πρώτα και για «προβλέψεις εξόδων» τα δεύτερα. Δεν πρόκειται, λοιπόν, για αποθεματικά και εσφαλμένα τιτλοφορούνται πολλές φορές «αποθεματικά».

(γ) Το «αποθεματικό για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων » σχηματίζεται από τα ετήσια κέρδη και προορίζεται να διατεθεί για να εξαγοράσει η εταιρεία τους ιδρυτικούς της τίτλους.

Διακρίσεις των αποθεματικών

Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο την εμφάνιση τους στον ισολογισμό

Με κριτήριο την εμφάνιση τους ή μη στον ισολογισμό, τα αποθεματικά διακρίνονται σε **εμφανή** και σε **αφανή ή λανθάνοντα**.

- **Εμφανή** αποθεματικά είναι εκείνα που εμφανίζονται στον ισολογισμό με ιδιαίτερο διακεκριμένο λισμό.
- **Αφανή** αποθεματικά είναι εκείνα που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχειρήσεως ή αναγράφονται μεν σ' αυτόν, αλλά με τίτλο διαφορετικό από τον τίτλο του αποθεματικού.

Τα **αφανή** αποθεματικά σχηματίζονται, με την εμφάνιση τους στον ισολογισμό της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως μικρότερης από την πραγματική, επειδή :

- Στοιχείο ή στοιχεία του ενεργητικού δεν γράφτηκαν στον ισολογισμό ή γράφτηκαν με αξία μικρότερη της πραγματικής .
- Στοιχεία του παθητικού εξογκώθηκαν με την αναγραφή στον ισολογισμό ανύπαρκτων υποχρεώσεων ή γιατί στοιχείο ή στοιχεία του παθητικού υπερεκτιμήθηκαν.
- Συνέτρεξαν και οι δύο παραπάνω λόγοι.

- Τα **αφανή** αποθεματικά διακρίνονται, ακόμη, σε λανθάνοντα και κερκρυμένα, πρωτογενή και υστερογενή, τιμής ημέρας, αυθαίρετα, κ.λπ.

Διάκριση των αποθεματικών ανάλογα με το αίτιο που προκάλεσε το σχηματισμό τους

Με κριτήριο τη γενεσιουργό τους αιτία, τα αποθεματικά διακρίνονται σε υποχρεωτικά, προαιρετικά και σε έμμεσα ή αυτόματα δημιουργούμενα, με τις ακόλουθες διακρίσεις:

(α) Υποχρεωτικά είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται κατ'επιταγή του νόμου ή του καταστατικού ή από συμβατική υποχρέωση της εταιρείας

Ειδικότερα:

Τα κατ'επιταγήν του νόμου που λέγονται και νόμιμα αποθεματικά, είναι το τακτικό αποθεματικό και το αποθεματικό από την έκδοση υπέρ το άρτιο.

(β) Τα κατ'επιταγήν διατάξεως του καταστατικού αποθεματικού, που λέγονται και «**αποθεματικά καταστατικού**» ή «**καταστατικά αποθεματικά**» είναι εκείνα που δεν προβλέπεται από το νόμο, προβλέπονται όμως από το καταστατικό.

(γ) Προαιρετικά ή ελεύθερα είναι τα αποθεματικά η δημιουργία των οποίων δεν προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό, αλλά τα οποία δημιουργούνται με ελεύθερη απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

(δ) Αφανή αποθεματικά είναι τα δημιουργούμενα «έμμεσα ή αυτόματα».

Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο τον χρόνο σχηματισμού τους

Με κριτήριο το χρόνο σχηματισμού τους, τα αποθεματικά διακρίνονται σε **τακτικά και έκτακτα**.

Τακτικά είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με περιοδικές κρατήσεις, ενώ **έκτακτα** θεωρούνται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μια κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές κρατήσεις.

Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, τακτικό είναι το αποθεματικό, δηλ. το προβλεπόμενο από την διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920. Τα τακτικά αποθεματικά χαρακτηρίζονται από το στοιχείο της περιοδικότητας των κρατήσεων από τα κέρδη, ενώ τα έκτακτα αποθεματικά δεν χαρακτηρίζονται από το στοιχείο αυτό, και επιπλέον το μέγεθος των τελευταίων αυτών αποθεματικών δεν καθορίζεται από οποιαδήποτε διάταξη του νόμου.

Τα έκτακτα αποθεματικά σχηματίζονται, συνήθως, από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Δεν αποκλείεται όμως, το καταστατικό της εταιρείας να ορίζει και άλλες πηγές προελεύσεως των αποθεματικών αυτών. Είναι π.χ. δυνατό να οριστεί ότι τα παραγραφόμενα δικαιώματα των συναλλασσομένων με την εταιρεία χρησιμοποιούνται για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού. Αλλά επίσης, από νομοθετική επιταγή δημιουργείται έμμεσα το έκτακτο «αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» .

Οι συνηθισμένες λογιστικές κατηγορίες έκτακτων αποθεματικών είναι :

Το αποθεματικό για ενίσχυση ή διατήρηση σταθερού του διανεμητέου μερίσματος.

- Το αποθεματικό για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων
- Το αποθεματικό για την απόσβεση δανείων
- Το αποθεματικό για την ανανέωση των εγκαταστάσεων

Διάκριση των αποθεματικών ανάλογα με το σκοπό τους

Ανάλογα με το σκοπό τους τα αποθεματικά διακρίνονται σε τρεις γενικές κατηγορίες : α) σε αποθεματικά που αποσκοπούν την επαύξηση των μέσων δράσεως της εταιρείας, β) σε αποθεματικά που αποσκοπούν στην κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή έκτακτων ή απρόβλεπτων εξόδων, και γ) σε αποθεματικά που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους .

Αποθεματικά που αποσκοπούν στην επαύξηση των μέσων δράσεως της εταιρείας.

Στην κατηγορία αυτήν περιλαμβάνονται τα αποθεματικά που προορίζονται για την επέκταση του πάγιου ενεργητικού ή την αύξηση του κεφαλαίου κινήσεως της εταιρείας.

Λόγοι συνετής διαχειρίσεως οδηγούν τους μετόχους στην απόφαση να υποστούν τη θυσία και να αφήσουν στην εταιρεία τμήμα από τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό τη χρηματοδότηση νέων επενδύσεων και γενικά την επέκταση της δράσεως της εταιρείας, χωρίς αυτή να είναι υποχρεωμένη να προσφύγει στο δανεισμό με τις εντεύθεν επαχθείς επιβαρύνσεις ή να προβεί στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με καταβολή νέων εισφορών από τους μετόχους με τις συναφείς διατυπώσεις. Δηλαδή, με τη δημιουργία των αποθεματικών αυτών επαυξάνεται η οικονομική ισχύς και η πιστοληπτική ικανότητα της επιχειρήσεως και αποτρέπεται ο ξένος δανεισμός, που συνεπάγεται σοβαρές χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις.

Στην κατηγορία αυτή των αποθεματικών εντάσσονται:

A) Τα αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργούνται με βάση διάφορους αναπτυξιακούς φορολογικούς νόμους με σκοπό την επέκταση των επιχειρήσεων.

B) Τα αποθεματικά για την αγορά συγκεκριμένων ακινήτων, μηχανημάτων ή την εκτέλεση νέων έργων.

Γ) Τα χωρίς ειδικό προορισμό αποθεματικά, που αποβλέπουν γενικά στην αύξηση των μέσων δράσεως της επιχειρήσεως και στην εξομάλυνση της πορείας των εργασιών της.

Δ) Το αποθεματικό για απόσβεση δανείου δι'ομολογιών. Το ομολογιακό δάνειο είναι δυνατό να αποσβεστεί είτε με επιβάρυνση είτε χωρίς επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Κατά την δεύτερη μέθοδο έχουμε απλή εξόφληση χρέους, κατά την πρώτη καταβολή των δόσεων του δανείου συνδυάζεται με τη δημιουργία αποθεματικών.

Αποθεματικά που αποσκοπούν στην κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή έκτακτων ή απρόβλεπτων εξόδων.

Με τα αποθεματικά της κατηγορίας αυτής επιτυγχάνεται η διαφύλαξη, κατά το δυνατό, της σταθερότητας και ακεραιότητας του εταιρικού κεφαλαίου. Πρόκειται, δηλαδή, για ένα είδος αυτασφαλίσεως που προορίζεται να προφυλάξει την εταιρεία από κάθε κίνδυνο σχετικό με την άσκηση της επιχειρήσεως.

Με τα αποθεματικά αυτά επιτυγχάνεται, επίσης, η ομαλή και σταθερή εξυπηρέτηση του εταιρικού κεφαλαίου, γιατί γίνεται δυνατή η απόσβεση λ.χ. έκτακτων ζημιών μιας χρήσεως από τα μεγάλα κέρδη προγενέστερης χρήσεως από τα οποία έχουν σχηματιστεί τα αποθεματικά αυτά.

Στην κατηγορία αυτήν εντάσσονται τα εξής αποθεματικά :

- Το **τακτικό** αποθεματικό
- Το **αφορολόγητο** αποθεματικό
- Τα **χωρίς ειδικό προορισμό** αποθεματικά, που χρησιμοποιούνται για την απόσβεση κάθε ενδεχόμενης ζημιάς.
- Το **αποθεματικό για ενδεχόμενη απόσβεση ακινητοποιήσεων** λ.χ. το αποθεματικό με το οποίο καλύπτεται η αναπόσβεστη αξία του μηχανήματος, που καταστράφηκε εξαιτίας ατυχήματος ή του μηχανήματος, που αχρηστεύτηκε εξαιτίας οικονομικής απαξίωσης.
- Το αποθεματικό για την **κάλυψη ζημιάς από ενδεχόμενη υποτίμηση εμπορευμάτων** (ιδιαίτερα σε επιχειρήσεις που εμπορεύονται είδη μόδας)
- Το αποθεματικό για την **κάλυψη ζημιών από τις διακυμάνσεις στις τιμές των κινητών αξιών**
- Το αποθεματικό για **ενδεχόμενη απόσβεση απαιτήσεων**. Ο σχηματισμός τέτοιου αποθεματικού αποτελεί μέτρο πρόνοιας και η χρησιμοποίησή του είναι ενδεχόμενη και όχι αναγκαία.
- Τα αποθεματικά προς κάλυψη ενδεχόμενων κινδύνων από πυρκαγιά, εργατικά ατυχήματα κ.λπ., στις αυτασφαλιζόμενες επιχειρήσεις.

Αποθεματικά που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα αποθεματικά που χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση του μερίσματος στις χρήσεις που δεν προέκυψαν κέρδη ή δεν προέκυψαν επαρκή κέρδη. Έτσι, γίνεται ομαλή, κατά το δυνατό, η εξυπηρέτηση του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται:

- **Τα αποθεματικά μερισμάτων ή αποθεματικά εξισώσεως μερισμάτων.** Αυτά αποσκοπούν στην αύξηση του διανεμητέου μερίσματος, στην περίπτωση που το κέρδος που προέκυψε δεν επαρκεί για την καταβολή του μερίσματος. Με τα αποθεματικά αυτά εξασφαλίζεται η σταθεροποίηση των ετήσιων μερισμάτων και η κανονικότητα αυτών, ώστε να μην κλονίζεται η εμπιστοσύνη των τρίτων προς την επιχείρηση κατ'επέκταση να αποφεύγονται οι σημαντικές χρηματιστηριακές διακυμάνσεις στις τιμές των μετοχών.
- **Το υπόλοιπο κερδών εις νέο.** Γιατί και αυτό είναι αποθεματικό με την διαφορά ότι, αντίθετα προς τα άλλα αποθεματικά, σχηματίζεται για μία μόνο χρήση, αφού υποχρεωτικά προστίθεται στο αποτέλεσμα της επόμενης χρήσεως και διατίθεται όπως κι αυτό.
- **Τα προς απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου αποθεματικά.** Αυτά σχηματίζονται από τις επιχειρήσεις εκείνες που προβαίνουν σε απόσβεση του κεφαλαίου τους. Το κεφάλαιο, που είναι υπέγγυο προς τους τρίτους, πρέπει να παραμένει άθικτο σε όλη τη ζωή της εταιρείας. Αν συνεπώς η εταιρεία προτού διαλυθεί προβεί σ επιστροφή της αξίας της μετοχής, αυτό είναι κατ'αρχήν αδύνατο, εκτός αν γίνει από τα ετήσια κέρδη ή από αποθεματικό που σχηματίστηκε από προγενέστερα κέρδη.

Αποθεματικά που αποσκοπούν, ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού, στη διατήρηση της αξίας της επιχειρήσεως.

Λόγοι συνετής διαχειρίσεως επιβάλλουν, ακόμη και σε περιόδους νομισματικής σταθερότητας, το σχηματισμό αποθεματικών, όταν η επιχείρηση προβλέπει ότι, για να αντικαταστήσει ορισμένα περιουσιακά της στοιχεία, θα χρειαστεί να διαθέσει περισσότερα απ'όσα διέθεσε για την αρχική τους απόκτηση. Όταν π.χ. προβλέπεται ότι οι διενεργούμενες αποσβέσεις δεν επαρκούν για την αντικατάσταση του πάγιου στοιχείου που αποσβένεται.

Ο σχηματισμός αποθεματικών της κατηγορίας αυτής κατά μείζονα λόγο επιβάλλεται σε περιόδους πληθωρισμού, οπότε οι διενεργούμενες αποσβέσεις επί της αξίας κτήσεως των πάγιων στοιχείων δεν επαρκούν για την αντικατάσταση των στοιχείων που αποσβένονται.

Αλλά ο σχηματισμός τέτοιων αποθεματικών επιβάλλεται επίσης, όταν η επιχείρηση διαθέτει μηχανολογικό εξοπλισμό που υπόκειται σε κίνδυνο οικονομικής απαξιώσεως πριν από την απόσβεση του, π.χ. στις επιχειρήσεις παραγωγής ειδών γυναικείας ενδύσεως, εξαιτίας της γρήγορης αλλαγής της μόδας.

Αφανή αποθεματικά

Έννοια και διακρίσεις των αφανών αποθεματικών

Ο ισολογισμός της εταιρείας πρέπει να απεικονίζει την αληθινή οικονομική της κατάσταση. Γι' αυτό πρέπει να περιλαμβάνονται στον ισολογισμό όλα τα περιουσιακά στοιχεία και όλες οι υποχρεώσεις της εταιρείας και μάλιστα τα μεν περιουσιακά στοιχεία στην πραγματική τους αξία, οι Δε υποχρεώσεις στο πραγματικό τους ύψος, σύμφωνα με τους κανόνες αποτιμήσεως που έχουν καθιερωθεί μέσα στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

Είναι όμως δυνατό, στον ισολογισμό που συντάσσει η επιχείρηση, η καθαρή της θέση να εμφανιστεί μικρότερη από την πραγματική, επειδή :

-Είτε στοιχείο ή στοιχεία του ενεργητικού δεν γράφτηκαν στον ισολογισμό ή γράφτηκαν με αξία μικρότερη της πραγματικής.

-Είτε στοιχείο ή στοιχεία του παθητικού εξογκώθηκαν με την εμφάνιση στον ισολογισμό ανύπαρκτων υποχρεώσεων ή γιατί στοιχείο ή στοιχεία του παθητικού υπερεκτιμήθηκαν.

-Είτε συνέτρεξαν και οι δύο παραπάνω λόγοι.

Στις περιπτώσεις αυτές, που η καθαρή θέση της επιχειρήσεως εμφανίζεται μικρότερη από την πραγματική, λέμε πως υπάρχουν αποθεματικά, τα οποία όμως δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, γι' αυτό τα ονομάζουμε «αφανή».

Αφανή, λοιπόν αποθεματικά είναι τα αποθεματικά εκείνα που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχειρήσεως ή εμφανίζονται μεν σε αυτόν, αλλά καλυμμένα με τίτλο διαφορετικό του αποθεματικού.

Τα αφανή αποθεματικά είναι δυνατό να διακριθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- **«εξακριβώσιμα»** ή **«λανθάνοντα»**: είναι τα αποθεματικά των οποίων η ύπαρξη διαπιστώνεται με απλή εξέταση του ισολογισμού, παραμένει όμως άγνωστο το μέγεθος τους, πράγμα που επιδιώκεται να εξακριβωθεί π.χ. στον ισολογισμό μιας επιχειρήσεως εμφανίζεται ο λ/σμός «μηχανήματα» με υπόλοιπο 0,01 ευρώ, επειδή στο παρελθόν έγιναν υψηλές αποσβέσεις, στην περίπτωση αυτήν, εύκολα διαπιστώνεται ότι στο λ/σμό «μηχανήματα» κρύβεται αποθεματικό, το μέγεθος του οποίου όμως είναι άγνωστο.
- **«μη εξακριβώσιμα»** ή **«κρυμμένα»**: είναι τα αποθεματικά, που όχι μόνο το μέγεθος τους δεν είναι δυνατό να καθοριστεί, αλλά και αυτή ακόμη η ύπαρξη τους δεν διαπιστώνεται από τη μελέτη του ισολογισμού, π.χ. στον ισολογισμό αναγράφεται αξία προϊόντων ευρώ 100.000, ενώ η τρέχουσα αξία τους ανέρχεται σε 150.000 ευρώ. στην περίπτωση αυτήν υπάρχει αφανές αποθεματικό 50.000 ευρώ, που από την μελέτη του ισολογισμού δεν είναι δυνατό ούτε να εξακριβωθεί η ύπαρξή του ούτε να προσδιοριστεί το μέγεθός του. Το αποθεματικό αυτό μπορεί να προσδιοριστεί μόνο με εξωτερική απογραφή και αποτίμηση όλων στοιχείων του ισολογισμού στην τρέχουσα αξία τους.
- **Πρωτογενή και υστερογενή** : είναι τα δημιουργούμενα κατά την απόκτηση των στοιχείων του ενεργητικού, όταν αυτά συνειδητά εκτιμώνται σε αξία κάτω της πραγματικής (π.χ εισφορές σε είδος κατά την ίδρυση της εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου της) ή δεν απογράφονται πλήρως. Υστερογενή χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που δημιουργούνται, όχι κατά την απόκτηση των

στοιχείων, αλλά εκ των υστέρων, δια της μη προσαρμογής αξίας με την οποία αυτά φέρονται στα βιβλία της επιχειρήσεως, στις μεταβληθείσες τιμές, π.χ. μη υποτίμηση των υποχρεώσεων της εταιρείας σε συνάλλαγμα, μολονότι η τιμή του οφειλόμενου συναλλάγματος υποτιμήθηκε, η μη αναπροσαρμογή της αξίας τους σε ευρώ αυξήθηκε, επειδή αυξήθηκε η τιμή του νομίσματος της χώρας από την οποία έγινε η εισαγωγή τους. Πρόκειται για τα λεγόμενα «νομισματογενή» αφανή αποθεματικά.

- **Αναγκαστικά ή εκ του νόμου αποθεματικά και αποθεματικά υποκειμενικής κρίσεως:** τα αναγκαστικά προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου περί αποτιμήσεως, π.χ. ακινήτων στην αξία κτήσεως, των εμπορευμάτων στην κατ'είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Τα αναγκαστικά αποθεματικά καλούνται, με μεγαλύτερη ακριβολογία, αποθεματικά τιμής κτήσεως ή αποθεματικά τιμής ημέρας, όταν τα περιουσιακά στοιχεία αποκτώνται στην τιμή κτήσεως, ενώ η τρέχουσα τιμή της ημέρας είναι υψηλότερη και είναι ίσα με την διαφορά των δύο αυτών τιμών.

Αποθεματικά υποκειμενικής κρίσεως λέγονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει υποκειμενικών εκτιμήσεων και υπολογισμών. Όταν τα αποθεματικά σχηματίζονται τελείως έξω από τα όρια και αυτής ακόμη της υποκειμενικής κρίσεως και χωρίς καμία σχέση με τους σκοπούς της λογιστικής, τότε μιλάμε για **αυθαίρετα αποθεματικά**.

Κριτική των αφανών αποθεματικών

Τα αφανή αποθεματικά παρουσιάζουν πολλά μειονεκτήματα. Πράγματι, καμία δικαιολογία δεν μπορεί να προβληθεί οσάκις οι διοικούντες την εταιρεία στοχεύουν στην κερδοσκοπία επί των μετοχών ή στην αποφυγή φορολογίας ή στην συμπίεση των τιμών πωλήσεως επί αγορανομικά ελεγχόμενων ειδών, γιατί οι επιδιωκόμενοι σκοποί είναι αθέμιτοι.

Όταν σκοπός της διοικήσεως της εταιρείας είναι να αποφύγει την ίδρυση ομοειδών επιχειρήσεων, ο σχηματισμός αφανών αποθεματικών κρίνεται ατελέσφορος, γιατί είναι αδύνατο μια επιχείρηση να αποκρύπτει μέρος από τα κέρδη της επί σειρά ετών και κάποτε τα αποκρυπτόμενα κέρδη θα αποκαλυφθούν. Άλλωστε η ματαίωση του ανταγωνισμού είναι, από άποψη κοινωνικής οικονομίας, καταδικαστέα.

Αλλά και στην περίπτωση που τα αφανή αποθεματικά αποσκοπούν στην οικονομική ενίσχυση της εταιρείας είναι και πάλι καταδικαστέα. Γιατί αφενός μεν ο ισολογισμός δεν εμφανίζει την αληθινή οικονομική κατάσταση της εταιρείας και οι ενδιαφερόμενοι ζητούν πληροφορίες από άλλες πηγές, αφετέρου δε οι μέτοχοι με την απόκρυψη και μη διανομή κερδών, δε λαμβάνουν το κέρδος που τους αναλογεί. Αλλά και στην περίπτωση ακόμη που οι μέτοχοι οδηγηθούν στην πώληση των μετοχών τους, πάλι δεν θα εισπράξουν την πραγματική αξία των μετοχών τους, γιατί η αξία τους προσδιορίζεται κυρίως από την οικονομική κατάσταση της εταιρείας, η οποία όμως, με την δημιουργία αφανών αποθεματικών, εμφανίζεται λιγότερο από όσο είναι καλή, αν όχι κακή.

Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα πως πρέπει να αποφεύγεται η δημιουργία αφανών αποθεματικών και ότι, αντί των αφανών, θα πρέπει να σχηματίζονται εμφανή αποθεματικά.

Επένδυση των αποθεματικών

Α. κριτήρια που διέπουν την επένδυση

Με τον όρο επένδυση ενός αποθεματικού εννοούμε την τοποθέτηση του σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή σε διάφορες αξίες του ενεργητικού. Τα αποθεματικά που κατά κύριο λόγο επενδύονται είναι εκείνα που προορίζονται για την αύξηση των μέσων δράσεως της εταιρείας. Αλλά και όλα γενικώς τα αποθεματικά, ακόμη και εκείνα που προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους να καλύψουν μελλοντικές ζημιές, μέχρι το χρόνο χρησιμοποιήσεώς τους, τοποθετούνται σε διάφορες αξίες του ενεργητικού.

Κατά αρχήν τα αποθεματικά, είτε η σύστασή τους προβλέπεται από το καταστατικό είτε αποφασίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων, πρέπει να χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των σκοπών για τους οποίους σχηματίστηκαν. Μόνο ύστερα από τροποποίηση του καταστατικού, εφόσον πρόκειται για καταστατικά αποθεματικά ειδικού προορισμού, ή με νεώτερη απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, εφόσον πρόκειται για αποθεματικά ειδικού προορισμού που σχηματίστηκαν με απόφαση γενικής συνελεύσεως των μετόχων, είναι δυνατό να μεταβληθεί ο αρχικός προορισμός των αποθεματικών. Γιατί, αφού η γενική συνέλευση έχει την εξουσία να σχηματίζει αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το καταστατικό, έχει ασφαλώς την εξουσία, με απόφαση της, να μεταβάλει τον αρχικό τους προορισμό.

Στην πράξη τα καταστατικά των εταιρειών προβλέπουν το σχηματισμό «εκτάκτου» αποθεματικού, χωρίς να προσδιορίζεται ειδικά ο προορισμός του και η γενική συνέλευση έχει την ευχέρεια να χρησιμοποιήσει το αποθεματικό αυτό σύμφωνα με τις εκάστοτε ανάγκες της εταιρείας.

Όπως, προαναφέραμε, οι λ/σμοί των αποθεματικών έχουν το αντιστάθμισμα τους στο ενεργητικό, δηλαδή στα πάγια, χρεόγραφα, καταθέσεις σε Τράπεζες, κ.λπ. Σε ποια όμως στοιχεία θα πρέπει να επενδύονται τα αποθεματικά;

Από οικονομική άποψη η επένδυση των αποθεματικών εξαρτάται από το σκοπό για τον οποίο προορίζονται. Αν τα αποθεματικά προορίζονται για την επέκταση των εργασιών της εταιρείας θα επενδυθούν, ανάλογα με το είδος της επιχειρήσεως, στα κατάλληλα πάγια στοιχεία (μηχανήματα, ακίνητα) ή σε κυκλοφορούντα στοιχεία (εμπορεύματα, πιστώσεις προς πελάτες, κ.λπ.), αν τα αποθεματικά προορίζονται για την αντιμετώπιση μελλοντικών ζημιών ή για διανομή στους μετόχους, δεν θα πρέπει να επενδυθούν σε ακίνητα των οποίων η ρευστοποίηση είναι δυσχερής, αλλά σε περιουσιακά στοιχεία ευχερούς ρευστοποίησεως. Διαφορετικά η εταιρεία διατρέχει τον κίνδυνο να δει ελαττούμενο το κεφάλαιο κινήσεως της, η επένδυση, δηλαδή, των αποθεματικών θα εξαρτηθεί από το αντικείμενο και τη γενική οικονομική πολιτικής της επιχειρήσεως.

Λογιστική αντιμετώπιση

Από λογιστική άποψη η επένδυση ενός αποθεματικού απεικονίζεται με χρέωση του λ/σμού του περιουσιακού στοιχείου ή των στοιχείων στα οποία το αποθεματικό επενδύεται με πίστωση του αρμόδιου λ/σμού που υφίσταται μεταβολή (ταμείο, κ.λπ.). έτσι, κατά την επένδυση των αποθεματικών ο λ/σμός του αποθεματικού διατηρείται ανέπαφος και επέρχεται μόνο μορφολογικός μετασχηματισμός ενός στοιχείου σε άλλο. Αυτό οφείλεται στην ιδιαίτερη φύση του αποθεματικού, που αποτελεί για την επιχείρηση ένα στοιχείο του παθητικού, κατά κάποιο τρόπο ένα λ/σμό οφειλής της εταιρείας προς τους μετόχους και η οποία οφειλή εξακολουθεί να υπάρχει, αφού το ενεργητικό της εταιρείας παραμένει αμείωτο. Απλώς λαμβάνει χώρα μορφολογικός μετασχηματισμός ενός στοιχείου του ενεργητικού σε άλλο στοιχείο του ενεργητικού ή, κατά άλλη έκφραση, ο λ/σμός του αποθεματικού παραμένει στο παθητικό και δείχνει την πηγή προελεύσεως των κεφαλαίων με τα οποία χρηματοδοτήθηκε το ενεργητικό, π.χ. :

Έστω ότι η εταιρεία έχει προβεί σε σχηματισμό «αποθεματικού για την αγορά μηχανημάτων» 1.000.000 ευρώ και αποφασίζει να διαθέσει ποσό 800.000 δρχ για την αγορά μηχανήματος.

Θα γίνει η εγγραφή :

Μηχανήματα	800.000
(σε) Ταμείο	800.000

Δηλαδή, η χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού ισοδυναμεί με αντικατάσταση του στοιχείου του ενεργητικού «ταμείο» με το στοιχείο του

τα φορολογητέα αυτά κέρδη επιτρέπουν τον σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών, ο σχηματισμός τους περιορίζεται στην έκταση που επιτρέπουν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως με εξαίρεση, βέβαια, τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, όταν αυτοί επιτρέπουν το σχηματισμό τέτοιων αποθεματικών και επί των λογιστικών διαφορών οπότε όμως τα αφορολόγητα αποθεματικά παρακολουθούνται σε θεωρημένα εξωλογιστικά βιβλία.

Όπως προαναφέρθηκε, ο σχηματισμός των εμφανών αποθεματικών γίνεται πάντοτε με χρέωση του Λσμού **88.99** «κέρδη προς διάθεση». Δεν είναι δυνατό, στη διάρκεια της χρήσεως, οποιοδήποτε, φορολογημένο ή αφορολόγητο, κέρδος ή έσοδο να μη διέλθει από το Λσμό **88.99**, αλλά να καταχωρηθεί απευθείας στην πίστωση Λσμού αποθεματικού. Ένας τέτοιος χειρισμός, που παρατηρείται συχνά στην πράξη προκειμένου για αφορολόγητα έσοδα ή κέρδη (όπως π.χ. για τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο), οδηγεί σε αλλοίωση του αποτελέσματος της χρήσεως και κατ'επέκταση στον επηρεασμό του μερίσματος των μετοχών, όταν αυτό υπολογίζεται με βάση τα κέρδη της χρήσεως, στον επηρεασμό των ποσών των κερδών που διανέμονται στα μέλη του Δ.Σ., τους εργαζόμενους και λοιπούς δικαιούχους που ορίζονται στο καταστατικό, στον επηρεασμό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, ενώ στην περίπτωση που η χρήση κλείσει με ζημία ο σχηματισμός ενός τέτοιου αποθεματικού γίνεται ουσιαστικά με αύξηση του ποσού της ζημιάς.

Νόμος 41.00 «Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο »

Στον παρόντα και στον αμέσως επόμενο Νόμο 41.01 καταχωρείται η διαφορά από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία.

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 14 του ν. 2190/1920 «1. Η ονομαστική αξία εκάστης μετοχής δεν δύναται να ορισθεί κατωτέρα των 0,30 ευρώ. 2. Απαγορεύεται η έκδοσης μετοχών εις τιμήν κατωτέρα του αρτίου. 3. Η εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο προκύπτουσα διαφορά δεν δύναται προς πληρωμή μερίσματος ή ποσοστών »

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

Αντίθετα ο νόμος επιτρέπει να εκδίδονται (διαθέτονται) μετοχές σε τιμή πάνω από το άρτιο («υπέρ το άρτιο»), δηλαδή πάνω από την ονομαστική τους αξία. Η έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι μάλιστα ο κανόνας στις οικονομικά εύρωστες εταιρείες, όπου η διαφορά που καταβάλλεται πάνω από το άρτιο αντιπροσωπεύει την αξία των «εμφανών» και «αφανών» αποθεματικών, την αξία υπέρ προσόδου της επιχειρήσεως (goodwill) που αναλογεί στις νέες μετοχές. Αλλά και σε νεοϊδρυόμενες εταιρείες είναι δυνατή, και σπάνια, η έκδοση «υπέρ το άρτιο» οσάκις πρόκειται για εταιρείες το μέλλον των οποίων προοιωνίζεται λαμπρό.

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

Νσμός 41.02 «Τακτικό αποθεματικό»

Η υποχρέωση κράτησεως για τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 «ετησίως αφαιρείται εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαίρεση παύει να είναι υποχρεωτική, άμα φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωση διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών».

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

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

Η υποχρέωση της εταιρείας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει έστω και αν, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών της χρήσεως δεν διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών της χρήσεως διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

**Επί ποίων κερδών υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό
αποθεματικό**

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

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

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

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

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

- 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως»
- 88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων»
- 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι »
- 88.03 «ζημιές προηγ. χρήσεως προς κάλυψη »

-88.04 «ζημιές προηγ. Χρήσεων προς κάλυψη»

Σύνολο

Μείον: αναλογών φόρος εισοδήματος (ζ* 35%)

Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση

Κράτηση = $\theta * 5\%$ ή ποσοστό μείζον που προβλέπει το καταστατικό.

Το καταστατικό ή η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορούν να ορίσουν άλλη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού. Δεν είναι δυνατό π.χ. να οριστεί δια του καταστατικού ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή του Δ.Σ. , ότι η κράτηση για το σχολιαζόμενο αποθεματικό θα υπολογίζεται επί των «μικτών κερδών ή μόνο επί των «διανεμόμενων κερδών» κλπ.

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

Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των κερδών της χρήσεως (το προαναφερόμενο μέγεθος, με την αφαίρεση (όχι του πραγματικού) αλλά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, δηλαδή επί του προαναφερόμενου μεγέθους .

Παράδειγμα: έστω λογιστικά κέρδη της χρήσεως 600.000ευρώ

Λογιστικά κέρδη της χρήσεως	600.000
Μείον : αναλογών φόρος εισοδήματος	<u>210.000</u>
(600.000 * 35%)	
ποσοστό κράτησης αποθεματικών	390.000
	5%
	= 19.500

Το ποσοστό κράτησως για τακτικό αποθεματικό

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

Ειδικότερα, προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρείες, το άρθρο 18 του ν. 400/1970 ορίζει ότι «το πέμπτον τουλάχιστον των καθαρών ετησίων κερδών της εταιρείας διατίθεται προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού», δηλ στις ασφαλιστικές εταιρείες η κράτηση ανέρχεται τουλάχιστον σε 20% των καθαρών κερδών.

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

Η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο από το καταστατικό της εταιρείας (ειδάλλως το προβλεπόμενο από τον νόμο), γιατί η αύξηση του ποσοστού αυτού επηρεάζει το ποσό των διανεμητών κερδών. Την διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Εκτός αν το καταστατικό αφήνει στην απόλυτη κρίση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων να αποφασίσει για την διανομή των πέρα του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος κερδών και τα προς διανομή κέρδη επαρκούν για τον σκοπό αυτό.

Αν σε μια χρήση δεν έγινε κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή η χρήση δεν άφησε καθαρά κέρδη, ή αν η κράτηση που έγινε υπολείπεται από

εκείνη που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, επειδή τα κέρδη ήταν ανεπαρκή, κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το οριζόμενο από το καταστατικό, ειδάλλως από τον νόμο, ποσοστό και δεν θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

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

Μέχρι ποιο ποσό η κράτηση του αποθεματικού είναι υποχρεωτική

Σύμφωνα με διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 «...η προς σχηματισμό αποθεματικού αφαίρεση παύει να είναι υποχρεωτική, αν αυτό φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτο του εταιρικού κεφαλαίου...»

Κατά την διάταξη του άρθρου 18 του ν. 400/1970, επίσης, «...αυτή η διάθεση δεν είναι υποχρεωτική αν αυτό το αποθεματικό υπερβεί το τετραπλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου».

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστο όριο μέχρι κάλυψης του οποίου η κράτησης για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική. Είναι δε το όριο αυτό το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου και προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρείες το τετραπλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό, όχι όμως και μικρότερο από το ποσό που ορίζεται από το νόμο. Το καταστατικό μπορεί ακόμη να ορίσει ότι η καθοριζόμενη από το νόμο κράτηση από τα κέρδη θα συνεχιστεί και όταν το αποθεματικό υπερβεί το όριο

του νόμου. Έχουν, λοιπόν, οι παραπάνω διατάξεις αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς την μείωση του νόμιμου ορίου και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς την δυνατότητα αύξησης αυτού.

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

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

Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό «χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωση πάσης διανομής του μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών». Ο νομοθέτης ακολουθώντας το παλαιότερο γερμανικό δίκαιο, ορίζει ως «αποκλειστική» χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού την κάλυψη της ζημιάς με την οποία τυχόν θα κλείσει ο λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως» σε κάποια μεταγενέστερη χρήση.

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

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται να καλύψει μόνο την ζημιά που προκύπτει με την σύνταξη, κατά το τέλος της χρήσεως, του ισολογισμού και του λ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως» και την οποία, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού αυτού. Απαιτείται, λοιπόν να συνταχθεί ισολογισμός και λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως» ολόκληρης της χρήσεως και όχι τμήματος αυτής, όπως είναι οι διάφορες λογιστικές καταστάσεις που συντάσσονται κατά την διάρκεια της χρήσεως. Η ζημιά που εμφανίζεται σε αυτές τις «λογιστικές καταστάσεις» δεν είναι δυνατό να καλυφθεί κατά την διάρκεια της χρήσεως, με διάθεση τακτικού αποθεματικού.

Έκτακτη ζημιά που προέκυψε π.χ. από πυρκαγιά στο εργοστάσιο της εταιρείας ή από σεισμό κ.λπ., δεν είναι δυνατό να καλυφθεί κατά την διάρκεια της χρήσεως με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημιά αυτή είναι δυνατό να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσεως.

Γεννάται το ερώτημα αν το πέρα από το υποχρεωτικό όριο (που καθορίζεται από το καταστατικό ή από το νόμο) ποσό του τακτικού αποθεματικού που σχηματίστηκε με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, όπως παραπάνω αναπτύχθηκε, έχει την «αποκλειστική»

χρησιμοποίηση που έχει και το μέχρι υποχρεωτικού ορίου ποσό ή μπορεί ελεύθερα η γενική συνέλευση να αποφασίσει την χρησιμοποίηση αυτού και για άλλους σκοπούς . στο ερώτημα αυτό αρμόζει η ακόλουθη απάντηση :

Οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής τους στη διάταξη του άρθρου 44, δηλαδή και οι εκούσιες αυτές προσθήκες προορίζονται, αρχικά, για να χρησιμοποιηθούν «προ εξίσωσιν του τυχόν χρεωστικού υπόλοιπου του λ/σμού κερδών και ζημιών». Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως , μπορεί, με νεώτερη απόφαση της, να διαθέσει, κατά την ελεύθερη κρίση της εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό.

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

Δεν είναι υποχρεωτική η χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού για την κάλυψη της ζημιάς

Ο νόμος ορίζει, όπως προαναφέραμε, ότι το τακτικό αποθεματικό προορίζεται αποκλειστικά να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως . Αλλά το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ή και η γενική συνέλευση να αποφασίσει την δημιουργία αποθεματικών που προορίζονται για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημιάς ή εξαιρετικής φθοράς ή απαξίωσης συγκεκριμένων πάγιων στοιχείων. Ακόμη, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει την απόσβεση ζημιάς δια χρησιμοποίησης οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν έχει ειδικό προορισμό ή οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν προβλέπεται από τον νόμο ή το καταστατικό και το οποίο σχηματίστηκε με απλή απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Δηλαδή, είναι δυνατό να διατεθούν άλλα αποθεματικά για την κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως ή ζημιών παρελθουσών χρήσεων και να παραμείνει ανέπαφο το τακτικό αποθεματικό. Είναι, επίσης δυνατό, και αυτό συνήθως γίνεται, η ζημιά της χρήσεως να αφήνεται προς κάλυψη από κέρδη επόμενων χρήσεων, μολονότι υφίσταται ήδη σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό που υπερβαίνει το ποσό της ζημιάς.

Φορολογία του τακτικού αποθεματικού

Α. Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα κέρδη της χρήσεως

Το τακτικό αποθεματικό αντλείται, όπως είπαμε, από τα κέρδη της χρήσεως, μετά την αφαίρεση του επ'αυτών αναλογούντος φόρου εισοδήματος και συνεπώς σχηματίζεται από φορολογημένα κέρδη. Σε περίπτωση ανεπάρκειας φορολογημένων κερδών είναι δυνατό τμήμα ή και ολόκληρη η κράτηση για τακτικό αποθεματικό να σχηματίζεται από αφορολόγητα έσοδα, από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο ή και από μερίσματα μετοχών ή κερδών από συμμετοχές και χρεόγραφα. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο Μισμός του αποθεματικού πρέπει, κατά την γνώμη μας, να αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς ανά κατηγορία κερδών που απαρτίζουν το αποθεματικό, η λύση όμως αυτή ενδεχομένως να γεννήσει φορολογικές περιπέτειες στην εταιρεία, αφού απαραίτητη προϋπόθεση για να παραμείνουν τα έσοδα αφορολόγητα ή πλήρως φορολογημένα είναι να εμφανίζονται συγκεντρωμένα στους ειδικούς υπολογαριασμούς του **41.90** «αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο».

Β. Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από αφορολόγητα αποθεματικά

Σε σχέση με αυτό το θέμα το Υπουργείο Οικονομικών αποφάνθηκε ότι «οσάκις αφορολόγητα αποθεματικά σχηματισθέντα εκ κερδών τρεχούσης ή προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρονται στο τακτικό αποθεματικό αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία με βάσει τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά περίπτωση, κατά το εντός του οποίου γίνεται η μεταφορά αυτή»

Το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάνθηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού από τον ειδικό Νισμό της αφορολόγητης κρατήσεως στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι διατάξεις και των αναπτυξιακών νόμων που ισχύουν δεν αφήνουν καμία αμφιβολία ότι, σε περίπτωση αντλήσεως της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά την χρήση βάσει των αναπτυξιακών αυτών νόμων θα υπαχθούν σε φορολογία.

Νομός 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού»

Καταστατικά αποθεματικά ή αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρείας. Το καταστατικό μπορεί ελεύθερα να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, το σκοπό τους κ.λπ. υπό την βασική προϋπόθεση ότι τα αποθεματικά αυτά πρέπει να αντλούνται από το «υπόλοιπο κερδών» ή κατά άλλη έκφραση ότι τα αποθεματικά αυτά δεν είναι δυνατό να μειώνουν την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος.

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

Τα καταστατικά αποθεματικά έχουν συνήθως ειδικό προορισμό που προσδιορίζεται στο καταστατικό της εταιρείας, όπως λόγου χάρη για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, την εξαγορά μετοχών για απόσβεση κεφαλαίου, για την ανανέωση ή την επέκταση των εγκαταστάσεων της εταιρείας, για την προικοδότηση ασφαλιστικών ταμείων του προσωπικού, κ.λπ. εφόσον το καταστατικό προσδιορίζει τον ειδικό προορισμό του αποθεματικού, η χρησιμοποίησή του πρέπει να είναι σύμφωνη με τον σκοπό αυτόν. Είναι όμως δυνατό, ύστερα από σχετική τροποποίηση του καταστατικού, το αποθεματικό να διαθέτει για άλλο σκοπό από εκείνο που αρχικά σχηματίστηκε.

Το καταστατικό της εταιρείας είναι δυνατό να μην αναγράφει τον ειδικό προορισμό ενός προβλεπόμενου αποθεματικού, όπως συμβαίνει λ.χ. με το «έκτακτο αποθεματικό» που σχηματίζουν πολλές εταιρείες. Το αποθεματικό αυτό με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων, είναι δυνατό να διατεθεί για οποιοδήποτε σκοπό αποφασίσει η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Νσμός 41.04 «Ειδικά αποθεματικά»

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι τα ειδικού προορισμού αποθεματικά, που σχηματίζουμε με βάση φορολογικές διατάξεις, δεν παρακολουθούνται στον προκείμενο Νσμό 41.04, αλλά στο Νσμό 41.08 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων ». έτσι, στον παρόντα Νσμό 41.04 παρακολουθούνται μόνο τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που σχηματίζονται κατ'επιταγή διατάξεων του καταστατικού της εταιρείας ή με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, με εξαίρεση τα ειδικού προορισμού αποθεματικά που

σχηματίζονται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις περί αφορολόγητων αποθεματικών.

Νομός 41.05 «Έκτακτα αποθεματικά»

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έκτακτα είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων. Όπως προαναφέραμε, κατά την γνώμη μας, έκτακτα χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μια κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές για την αντιμετώπιση ορισμένου εξόδου, ζημιάς, κ.λπ.

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

Η έννοια που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. στα έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνη των προαιρετικών ή ελεύθερων αποθεματικών, που δημιουργούνται όχι κατ'επιταγή του νόμου ή του καταστατικού, αλλά με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

Νσμός 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων».

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

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

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

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει απλώς ότι ο παρών Νσμός πιστώνεται με την ονομαστική αξία προφανώς των νέων μετοχών που λαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα η επιχείρηση, με χρέωση του Νσμού 18 «συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» ή, κατά περίπτωση, του Νσμού 34 «χρεόγραφα».

Επειδή όμως είναι ενδεχόμενο η εκδότρια εταιρεία να μην εκδώσει νέες μετοχές αλλά να αντικαταστήσει τις παλιές με νέες μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας, πρέπει να δεχθούμε ότι ο παρών Νσμός πιστώνεται, με χρέωση των ίδιων Νσμών που προαναφέραμε, με την διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνονται και της ονομαστικής αξίας των παλιών μετοχών που αντικαθίστανται.

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

(α) Ειδικά νομοθετήματα επιβάλλουν ή επιτρέπουν εκάστοτε την αναπροσαρμογή των ισολογισμών των εταιρειών ή ορισμένων μόνο

περιουσιακών στοιχείων (κυρίως παγίων) και την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς.

Τα ειδικά αυτά νομοθετήματα προβλέπουν επίσης ότι οι εταιρείες – μέτοχοι που λαμβάνουν τις νέα μετοχές εμφανίζουν την ονομαστική τους αξία στην πίστωση του σχολιαζόμενου Λ/σμού, με χρέωση του Λ/σμού της συμμετοχής ή των χρεογράφων ή, συμπληρώνουμε, των τίτλων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων.

Ο Λ/σμός 41.06 πρέπει να αναλύεται κατά εκδότρια εταιρεία, γιατί επί καταρτίσεως ενοποιημένων ισολογισμών η παραπάνω εγγραφή πρέπει να αντιλογίζεται όπως πρέπει να αντιλογίζεται και επί πωλήσεως των μετοχών.

Ο Λ/σμός πρέπει να αναλύεται περαιτέρω με υποΛ/σμούς κατά πηγή προελεύσεως των δωρεάν μετοχών, δηλαδή από κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών, οπότε συνιστούν μέρισμα σε μετοχές, ή από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων. Η τελευταία αυτή διάκριση είναι απαραίτητη διαφέρει η φορολογική αντιμετώπιση της υπό συζήτηση διαφοράς σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως της.

β) Φορολογία εισοδήματος

Δωρεάν μετοχές από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών.

Σε περίπτωση που οι δωρεάν λαμβανόμενες μετοχές προέρχονται από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών συνιστούν μέρισμα σε μετοχές, το οποίο έχει φορολογηθεί στο όνομα της εκδότριας εταιρείας και συνεπώς ο μέτοχος που λαμβάνει τις δωρεάν μετοχές δεν οφείλει για το μέρισμα αυτό κανένα φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα, εάν οι δωρεάν μετοχές προέρχονται από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών, τα κέρδη αυτά φορολογήθηκαν στην χρήση που προέκυψαν, ενώ αν προέρχονται από κεφαλαιοποίηση

αφορολόγητου αποθεματικού, το αποθεματικό αυτό φορολογήθηκε κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η κεφαλαιοποίηση του. Και στις δύο περιπτώσεις η φορολογική υποχρέωση του μετόχου έχει εξαντληθεί.

Σε περίπτωση που η μέτοχος επιχείρηση που έλαβε τις δωρεάν μετοχές της κατηγορίας αυτής προβεί περαιτέρω σε κεφαλαιοποίηση ή διανομή της πιστωτικής διαφοράς που εμφανίζεται στο λ/σμό 41.06, δεν οφείλει φόρο εισοδήματος, κατ'αναλογία των όσων ισχύουν επί μερισμάτων σε μετρητά, αφού, όπως κατ'επανάληψη είπαμε, οι δωρεάν λαμβανόμενες μετοχές της κατηγορίας αυτής συνιστούν μέρισμα σε μετοχές.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει ότι ο παρών λ/σμός 41.06 πιστώνεται και με την ονομαστική αξία των μετοχών που λαμβάνει η επιχείρηση χωρίς αντάλλαγμα λόγω κεφαλαιοποίησης κερδών ή αποθεματικών των εκδοτριών των τίτλων εταιρειών.

Η απευθείας πίστωση όμως του λ/σμού 41.06 με την ονομαστική αξία των μετοχών αυτών αντίκειται στις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις οποίες, η ονομαστική αξία των δωρεάν λαμβανομένων μετοχών που προέρχονται από κεφαλαιοποίηση κερδών ή αποθεματικών συνιστά μέρισμα σε μετοχές και συνεπώς η επιχείρηση – μέτοχος που λαμβάνει τις μετοχές αυτές πρέπει να διενεργεί την ακόλουθη εγγραφή :

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες

απαιτήσεις

XXX

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

ή

34 Χρεόγραφα

XXX

σε **76 Έσοδα κεφαλαίων**

XXX

76.00 Έσοδα συμμετοχών

76.01 Έσοδα χρεογράφων

Ειδικότερα ορίζεται ότι οι ανώνυμες εταιρείες που έχουν σχηματίσει αποθεματικά, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν, είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν.1249/1982 και του ν.1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Δηλαδή οι μέτοχοι που λαμβάνουν τις δωρεάν μετοχές, από αναπροσαρμογή αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας, με την ονομαστική αξία των μετοχών, πρέπει να διενεργούν εγγραφή της ακόλουθης μορφής :

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες

απαιτήσεις

XXX

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

ή

34 Χρεόγραφα

XXX

34.00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρειών
εσωτερικού

σε **41 Αποθεματικά – διαφορές αναπροσαρμογής**

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογής αξίας

συμμετοχών και χρεογράφων

XXX

Δωρεάν μετοχές από κεφαλαιοποίηση διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

Σε περίπτωση λήψεως «δωρεάν» μετοχών από κεφαλαιοποίηση διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν συντρέχει περίπτωση να γίνει καμία λογιστική εγγραφή, γιατί η ονομαστική των μετοχών που λαμβάνονται «δωρεάν» έχει καταβληθεί στην εκδότρια των τίτλων εταιρεία κατά την απόκτηση των αρχικών μετοχών. Την άποψη αυτή δέχεται και το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο του ν. 1753/727/Πολ144/1977, στην οποία αναφέρεται ότι «τα αποθεματικά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν αποτελούν εισόδημα αλλά κεφάλαιο που ανήκει στους μετόχους και συνεπώς κεφαλαιοποιούμενα δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος».

Για τις άνευ ανταλλάγματος λαμβανόμενες μετοχές, λόγω κεφαλαιοποίησής της διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, δεν πρέπει να γίνεται καμία λογιστική εγγραφή εκτός από την εγγραφή της ποσοτικής διορθώσεως του αριθμού των κατεχόμενων μετοχών. Η αξία κτήσεως των μετοχών δεν προσαυξάνεται με την ονομαστική αξία των μετοχών που λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα.

Φορολογική αντιμετώπιση της ζημιάς από την εκκαθάριση της εκδότριας των μετοχών εταιρείας

- όταν η επενδύουσα απέκτησε τις μετοχές με αντάλλαγμα.

Η ζημία που υφίσταται η επενδύουσα σε μετοχές εταιρεία λόγω εκκαθαρίσεως της εκδότριας των μετοχών εταιρείας, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ως οριστική και εκκαθαρισμένη απώλεια κεφαλαίου, στην περίπτωση που η επενδύουσα απέκτησε τις μετοχές της εκκαθαριζόμενης εκδότριας έναντι ανταλλάγματος.

- όταν η επενδύουσα απέκτησε τις μετοχές «άνευ ανταλλάγματος» λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων της εκδότριας εταιρείας.

Στην περίπτωση που η επενδύουσα απέκτησε τις μετοχές της εκκαθαριζόμενης εκδότριας των μετοχών εταιρείας «άνευ ανταλλάγματος» λόγω αναπροσαρμογής των ακινήτων αυτής με βάση τους νόμους 542/1977, 1249/1982, 1739/1987, 1839/1989, και 2065/1992, η αξία των μετοχών που φέρεται καταχωρημένη, κατά περίπτωση, στους λ/σμούς **18.00, 18.01, 18.15, 34.00, ή 34.01** του Ε.Γ.Λ.Σ. μεταφέρεται στην χρέωση του λ/σμού **41.06** και αν υπάρξει χρεωστικό υπόλοιπο στο λ/σμό αυτόν (ζημιά) το υπόλοιπο αυτό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Νσμός 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών
περιουσιακών στοιχείων»**

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ο Νσμός πιστώνεται με την διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, που γίνεται με βάση ειδικό εκάστοτε νόμο, με χρέωση των οικείων Νσμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους. Ως λοιπά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται όλα τα στοιχεία του ενεργητικού πλην των συμμετοχών και χρεογράφων, η αναπροσαρμογή της αξίας των οποίων παρακολουθείται στον Νσμό 41.06 .

Φορολογία εισοδήματος

Η αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων απαγορεύεται και επιτρέπεται μόνο κατ'εξάιρεση αν ειδικός νόμος επιτρέψει ή επιβάλει την αναπροσαρμογή της αξίας όλων ή συνήθως ορισμένων μόνο περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ειδική διάταξη νόμου που να επιτρέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και να προβλέπει την απαλλαγή της προκύπτουσας υπεραξίας από την φορολογία, η υπεραξία υποβάλλεται σε πλήρη φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 που ορίζουν ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις «η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή», γιατί θεωρείται ως αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου. Αν θεσπίζεται συντελεστής αναπροσαρμογής και γίνει αναπροσαρμογή με μεγαλύτερο συντελεστή, φορολογείται το ποσό της υπεραξίας που αντιστοιχεί στον πέραν του νόμιμου συντελεστή.

Γεννάται το ερώτημα αν πρέπει ή όχι να φορολογείται η συζητούμενη πιστωτική διαφορά (υπεραξία). Υποστηρίζεται συνήθως ότι η διαφορά αυτή δεν αντιπροσωπεύει καμία πραγματική αξία και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να υποβάλλεται σε φορολογία. Κατά την γνώμη μας, η πιστωτική αυτή διαφορά, κατά το ποσοστό που τα περιουσιακά στοιχεία ή αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται, αποκτήθηκαν με δανειακά κεφάλαια, αποτελεί αποτέλεσμα το οποίο πρέπει να υποβάλλεται σε πλήρη φορολογία.

Στα περισσότερα νομοθετήματα περί αναπροσαρμογής των ισολογισμών περιλαμβάνεται ρητή διάταξη με την οποία η προκύπτουσα υπεραξία απαλλάσσεται του φόρου, ενώ σε άλλες περιπτώσεις ο νομοθέτης επιβάλλει ελάχιστο ποσοστό φόρου.

Σημειώνεται ότι η υπεραξία που κεφαλαιοποιήθηκε δεν λογίζεται φορολογικά ως καταβληθέν μετοχικό κεφάλαιο και φορολογείται κατά τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, μετά την έκπτωση των φόρων που καταβλήθηκαν για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων ή κατά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών «του φορολογικού βάρους φερομένου ισομερώς εφ'απασών των μετοχών της διαλυμένης εταιρείας»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1892/1990 η υπό συζήτηση υπεραξία μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί οποτεδήποτε χωρίς να υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος. Έτσι, στην περίπτωση που οποτεδήποτε η ανώνυμη εταιρεία προβεί στην κεφαλαιοποίηση της υπό συζήτηση υπεραξία με σκοπό διανομής μετοχών στους μετόχους της, για την κεφαλαιοποίηση αυτή δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος.

Τέλος σημειώνουμε ότι η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992 δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων για το σχηματισμό αφορολόγητων κρατήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε αναπτυξιακού νόμου.

Νσμός 41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων»

Γενικά περί αφορολόγητων αποθεματικών

Με εξαίρεση τα μη διανεμόμενα αφορολόγητα έσοδα και τα κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενα έσοδα, τα λοιπά έσοδα (κέρδη) που πραγματοποιούν οι ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες φορολογούνται στο όνομα των εταιρειών αυτών.

Κατ' αρχήν λοιπόν, οποιοδήποτε αποθεματικό σχηματίζουν οι προαναφερόμενες εταιρείες προέρχεται από φορολογημένα κέρδη. Το Κράτος όμως, για να υποβοηθήσει τη βιομηχανική, τουριστική κ.λπ. ανάπτυξη της χώρας, με την ίδρυση νέων μεγάλων βιομηχανικών, μεταλλευτικών, τουριστικών κ.λπ. μονάδων, ιδιαίτερα στην επαρχία, την επέκταση των επιχειρήσεων και την ανανέωση και εκσυγχρονισμό του βιομηχανικού τους εξοπλισμού, έδωσε σειρά από φορολογικές απαλλαγές και φορολογικά ευεργετήματα, μεταξύ των οποίων πρωταρχική θέση κατέχουν τα αφορολόγητα αποθεματικά (εκπτώσεις, κ.λπ.)

Το Κράτος, δηλαδή, απάλλαξε από την φορολογία εισοδήματος τα μη διανεμόμενα από την εταιρεία κέρδη για όσο χρόνο παραμένουν σε αυτή με μορφή αποθεματικών και τα οποία κέρδη διατέθηκαν για την επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού αυτής (κυρίως των βιομηχανικών, μεταλλευτικών, ξενοδοχειακών, ερευνητικών και άλλων επιχειρήσεων).

Επαναλαμβάνουμε ότι η έννοια των αφορολόγητων αποθεματικών από φορολογική άποψη Δε συμπίπτει απόλυτα με την έννοια των αποθεματικών από άποψη εμπορικής νομοθεσίας και λογιστικών αρχών, γιατί το μέγεθος των λογιστικών κερδών, από τα οποία αντλούνται και τα αφορολόγητα αποθεματικά,

δε συμπίπτει πάντοτε με το μέγεθος των φορολογητέων κερδών, που προσδιορίζεται με βάση την φορολογική νομοθεσία.

Πρέπει να τονιστεί επίσης ότι ουσιαστικά δεν πρόκειται περί απαλλαγής αλλά περί αναστολής της φορολογίας των κερδών μετά οποία σχηματίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά και ότι οποτεδήποτε αυτά διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν ή κατά την διάλυση της επιχειρήσεως, τα αποθεματικά αυτά θα φορολογηθούν.

Λογιστική παρακολούθηση των επενδύσεων και των αφορολόγητων αποθεματικών

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Το θέμα αντιμετωπίζεται με την γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 60/1374/1990 που αναφέρει τα εξής :

Α. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται υποχρεωτικά στους οικείους κατά είδος πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λ/σμούς της Ομάδας 1 του λογιστικού σχεδίου. Οι πάγιες επενδύσεις που πραγματοποιούνται με την χρησιμοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους ή τεταρτοβάθμιους λ/σμούς που ανοίγονται κάτω από τους αρμόδιους υποχρεωτικούς λ/σμούς της Ομάδας 1 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, δίχως αυτό να δημιουργεί κανένα πρόβλημα στη συσχέτιση των λ/σμών αυτών με τους λ/σμούς των αντίστοιχων αποθεματικών που ανοίγονται και τηρούνται κάτω από τον υποχρεωτικό δευτεροβάθμιο 41.08 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων ειδικών νόμων».

β. ΚΒΣ

Το άρθρο 10 του π.δ. 186/1992 ορίζει επί του θέματος τα εξής:

«Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα αυτού, εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπώσεις ή αποθεματικά υποχρεούται:

Α) να τηρεί θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων, στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο :

Αα)λογαριασμός για κάθε είδους παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με την συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται κάθε φορά με την αφορολόγητη έκπτωση ή την αξία πώλησης του.

Από το Δ.Σ. προτάθηκαν προς την Γ.Σ. των μετόχων τα εξής :

▪ **Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού**

-καθαρά κέρδη ισολογισμού 600.000.000

μείον: αναλογούν φόρος (600.000.000*35%) 210.000.000

Υπόλοιπο κερδών 390.000.000

- Τακτικό αποθεματικό(390.000.000*5%) 19.500.000

-Υπόλοιπο κερδών 370.500.000

▪ **Υπολογισμός πρώτου μερίσματος**

- Βάσει του άρθρου 45 του ν. 2190/1920:

800.000.000*6% = 48.000.000

μείον: Αναλογών φόρος

48.000.000*35% = 16.800.000 31.200.000

-Βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979

370.500.000*35% = 129.675.000

Εφόσον το μέρισμα που προέκυψε με τις διατάξεις του ν. 876/1979 είναι μεγαλύτερο του προκύπτοντος με το άρθρο 45 του ν. 2190/1920, η εταιρεία υποχρεούται να διανεμίει ως μέρισμα το μεγαλύτερο, δηλαδή το ποσό των 129.675.000ευρώ.

- **Διανεμόμενα κέρδη**

- Μερίσματα	129.675.000
- Αμοιβές Δ.Σ.	<u>19.500.000</u>
	<u>149.175.000</u>

- **Υπολογισμός αφορολόγητης έκπτωσης ν. 1892/1990**

- Αξία επένδυσης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση		
300.000.000*075% =		<u>225.000.000</u>
- Καθαρά κέρδη ισολογισμού		600.000.000
πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>20.000.000</u>
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη		<u>620.000.000</u>
μείον: Τακτικό αποθεματικό	19.500.000	
+ Αναλογών φόρος εισοδήματος		
19.500.000*35/65 =	<u>10.500.000</u>	(30.000.000)
μείον: Διανεμόμενα κέρδη	149.175.000	
+ Αναλογών φόρος εισοδήματος		
149.175.000*35/65 =	<u>80.325.000</u>	<u>(229.500.000)</u>

Υπόλοιπο κερδών

360.500.000

Νσμός 41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές**Νσμός 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων»****Επιχορηγήσεις που αφορούν αφορολόγητα αποθεματικά**

Οι επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής δίνονται από το Κράτος, του Δήμους, κ.λπ. στην επιχείρηση για την απόκτηση πάγιων στοιχείων χωρίς κανένα όρο ή καμία δέσμευση της επιχείρησης. Οι επιχορηγήσεις αυτές έχουν τον χαρακτήρα αφορολόγητου αποθεματικού.

Ο Νσμός 41.10 και οι κατά επιχορήγηση υπολ/σμοί του πιστώνονται κατά την λήψη της επιχορηγήσεως με χρέωση του αρμόδιου Νσμού ενεργητικού (χρηματικών διαθεσίμων, Ελληνικού Δημοσίου, κ.λπ.). ο Νσμός 41.10 και οι υπολ/σμοί του της εξεταζόμενης κατηγορίας δεν υποβάλλονται σε απόσβεση, δηλαδή στο τέλος κάθε χρήσεως δεν μεταφέρεται από τον Νσμό αυτόν στο Νσμό 84 και τους υπολ/σμούς του το τμήμα των επιχορηγήσεων που αναλογεί στις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στα πάγια στοιχεία που έχουν επιχορηγηθεί.

Παράδειγμα :Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε εισαγωγή μηχανολογικού εξοπλισμού αξίας 1.000.000ευρώ και ότι επιχορηγήθηκε από το Δημόσιο με μορφή αφορολόγητου αποθεματικού κατά 40%.

Θα γίνουν οι εγγραφές:

12 Μηχ/τα, Τεχνικές εγκαταστάσεις-Λοιπός**μηχ/κός εξοπλισμός**

12.00 Μηχανήματα

1.000.000

σε μεταφορά

από μεταφορά

(σε) **38 Χρηματικά διαθέσιμα**

38.00 Ταμείο

1.000.000

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο

400.000

(σε) **41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –**

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων 400.000

41.10. XX Επιχορήγηση ν.....

Τα μηχανήματα θα υποβάλλονται στις νόμιμες αποσβέσει, που θα αναγνωρίζονται φορολογικά σαν εκπεστέα από το εισόδημα δαπάνη, ενώ ο λ/σμός της επιχορηγήσεως θα παραμείνει αμετάβλητος στην καθαρή θέση της επιχειρήσεως.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με τις επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής ορίζει ότι «σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις χαρακτηρίζονται ως αφορολόγητα αποθεματικά, με χρέωση του οικείου υπολ/σμού του ενεργητικού (λ/σμός τρίτων ή λ/σμό ταμιακών διαθεσίμων), πιστώνεται ο οικείος υπολ/σμός του 41.08 "αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων", χωρίς στο τέλος της χρήσεως να γίνεται μεταφορά των επιχορηγήσεων στο λ/σμό στο λ/σμό 81.01.05

Επιχορηγήσεις που δεν συνιστούν αποθεματικά

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Σε περίπτωση που η επιχορήγηση δίνεται στην επιχείρηση με τον όρο ότι μειώνει το κόστος κτήσεως των επιχορηγούμενων επενδύσεων, σημαίνει ότι η απόσβεση του επιχορηγούμενου κόστους κτήσεως της πάγια επενδύσεως δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Δηλαδή, οι επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής δεν συνιστούν αφορολόγητα αποθεματικά, όπως οι επιχορηγήσεις των προηγούμενων κατηγοριών.

Για τις επιχορηγήσεις της υπό συζήτηση κατηγορίας εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

- Με τις παρεχόμενες στην επιχείρηση επιχορηγήσεις πιστώνεται ο Λσμός 41.10 "επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων", με αντίστοιχη χρέωση του οικείου Λσμού ενεργητικού (ταμιακών διαθεσίμων, Ελληνικού Δημοσίου κ.λπ.). Το κόστος κτήσεως της επενδύσεως δεν μειώνεται με τα ποσά των επιχορηγήσεων και συνεπώς παραμένει ανέπαφο.
- Στο τέλος της χρήσεως, από το Λσμό 41.10 μεταφέρεται στον αποτελεσματικό Λσμό 81.01.05 « αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων των Λσμών 66 και 85, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τις επιχορηγήσεις.

Προκειμένου το συνολικό ποσό της επιχορηγήσεως που έλαβε η επιχείρηση να εμφανίζεται ακέραιο σε όλες τις χρήσεις μέχρι της πλήρους αποσβέσεως της προτείνουμε ο Λσμός 41.00 να αναπτύσσεται στους εξής δύο υποΛσμούς:

- 41.00.00 «Ληφθείσα επιχορήγηση», ο οποίος θα πιστώνεται με την λαμβανόμενη επιχορήγηση με χρέωση του ταμείου, κ.λπ και

- 41.00.01 «Αποσβεσθείσα επιχορήγηση » που θα χρεώνεται με πίστωση του Λογμού 81.01.05 κατά την ακόλουθη παραστατική απεικόνιση :

Λογμός 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων »

Εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει την υποδεικνυόμενη λογιστική παρακολούθηση της επιχορηγήσεως δεν κρίνεται απαραίτητη η λογιστική παρακολούθηση αυτής και σε Λογμούς τάξεως όπως υποδεικνύει το Υπουργείο Οικονομικών.

Παράδειγμα:

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα επί του κόστους των μηχανημάτων υπολογίστηκαν αποσβέσεις με συντελεστή 15%, πέραν από την πρώτη εγγραφή του προηγούμενου παραδείγματος, θα γίνουν οι εγγραφές:

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο(ή Ελληνικό ή Δημόσιο)	400.000
------------------------------------	---------

(σε) **41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –**

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	400.000
---------------------------------------	---------

41.10.XX Επιχορηγήσεις του νόμου.....	
---------------------------------------	--

για απόκτηση μηχ/των

41.10.XX.00 Ληφθείσα επιχορήγηση	
----------------------------------	--

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες**στο λειτουργικό κόστος****66.02 Αποσβέσεις μηχ/των- Τεχνικών εγκ/σεων**

Λοιπού μηχ/κού εξοπλισμού	150.000
---------------------------	---------

66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων**(σε) 12 Μηχ/τα- Τεχνικές εγκαταστάσεις –****Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός****12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα – Τεχνικές**

εγκαταστάσεις –Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός	150.000
--	---------

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –**Επιχορηγήσεις επενδύσεων**

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	60.000
---------------------------------------	--------

41.10.XX Επιχορηγήσεις του νόμου.....

για απόκτηση μηχ/των

41.10.XX.00 Ληφθείσα επιχορήγηση**(σε) 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα**

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	60.000
----------------------------------	--------

81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις

πάγιων επενδύσεων

[400.000*15%=60.000

Σε περίπτωση εκποίησης, καταστροφής ή αχρηστεύσεως οιαδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε με επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής, από το λ/σμό 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λ/σμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορηγήσεως που αφορά το στοιχείο αυτό, π.χ.:

Αν μετά την παραπάνω απόσβεση τα μηχανήματα καταστραφούν ολοσχερώς και δεν είχαν ασφαλιστεί, θα γίνει η εγγραφή :

12 Μηχ/τα- Τεχνικές εγκαταστάσεις –

Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός

12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα – Τεχνικές

εγκαταστάσεις –Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός 150.000

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων 400.000

41.10.XX Επιχορηγήσεις του νόμου.....για απόκτηση μηχ/των

41.10.XX.00 Ληφθείσα επιχορήγηση

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

81.02 Έκτακτες ζημιές 510.000

81.02.XX Ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων πάγιων

σε μεταφορά

από μεταφορά

(σε) 12 Μηχ/τα- Τεχνικές εγκαταστάσεις –

Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός

12.00 Μηχανήματα	1.000.000
------------------	-----------

.41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	60.000
---------------------------------------	--------

41.10.XX Επιχορηγήσεις του νόμου..... για απόκτηση μηχ/των..

41.10.XX.00 Αποσβεσθείσα επιχορήγηση

Εάν τα καταστραφέντα μηχανήματα ήταν ασφαλισμένα, η αποζημίωση που εισπράττει η επιχείρηση αναγράφεται στον παρονομαστή της Proratas.

Αναπροσαρμογή του υπολοίπου του Λ/σμού 41.10

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία η επιχείρηση εισέπραξε από το Δημόσιο επιχορήγηση, το αναπόσβεστο στο υπόλοιπο του Λ/σμού 41.10 πρέπει να αναπροσαρμοστεί με τον ίδιο συντελεστή που αναπροσαρμόστηκε το κόστος κτήσεως των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Η πίστωση του παρόντος Λ/σμού γίνεται με χρέωση του Λ/σμού της υπεράξιας από την αναπροσαρμογή.

Φύση του Λοσμού 41.10

Στην περίπτωση που η απόσβεση ολόκληρης της αξίας κτήσεως της επενδύσεως αναγνωρίζεται, από άποψη φορολογίας εισοδήματος, ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα ο Λοσμός **41.10** συνιστά, όπως προαναφέρθηκε, αφορολόγητο αποθεματικό.

Στην αντίθετη όμως περίπτωση, που οι αποσβέσεις του επιχορηγούμενου τμήματος της επενδύσεως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως εκπιπτόμενη δαπάνη, ο σχολιαζόμενος Λοσμός **41.10** αναμφίβολα δεν συνιστά αποθεματικό κατά το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας (35%), αφού κατά το ποσοστό αυτό η επιχορήγηση επιστρέφει στο Δημόσιο Ταμείο.

Κατά την διερεύνηση, λοιπόν, των οικονομικών καταστάσεων της επιχειρήσεως, το 35%, του αναπόσβεστου υπολοίπου του Λοσμού **41.10** πρέπει να αντιμετωπίζεται ως υποχρέωση, βραχυπρόθεσμη κατά το ποσοστό αποσβέσεώς της στην επόμενη χρήση και ως υποχρέωση μακροπρόθεσμη κατά την αναλογία αποσβέσεώς της στις υπόλοιπες επόμενες χρήσεις. Το υπόλοιπο ποσό της επιχορηγήσεως (65%), υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιεί κέρδη τα οποία να μη διανέμει, συνιστά όντως αποθεματικό και πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια της επιχειρήσεως.

Νόμος 41.10.04 «Επιχορηγήσεις επενδύσεων του ν. 2601/1998»**Ισχύουσα νομοθεσία**

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων διέπονται σήμερα από τον αναπτυξιακό ν.2601/1998 «ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις ». Η επιχορήγηση, κατά το άρθρο 1 του νόμου, «συνίσταται στη δωρεά παροχή από το Δημόσιο χρηματικού ποσού για την κάλυψη τμήματος της ενισχυόμενης δαπάνης της επένδυσης ή του επιχειρηματικού σχεδίου ».

Το προαναφερόμενο νομοθέτημα καθορίζει τις επιχορηγούμενες επενδύσεις και γενικότερα δαπάνες κατά υπαγόμενη στο νόμο επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος της επιχορηγήσεως, τη συμμετοχή του επενδυτή στο κόστος της επενδύσεως(ίδια συμμετοχή), τις προϋποθέσεις τους περιορισμούς και τις διαδικασίες για την έγκριση και εκταμίευση των επιχορηγήσεων θέματα.

Από τις εκτενέστετες και λεπτομερειακές διατάξεις του νομοθετήματος αυτού αναφερόμαστε μόνο στις διατάξεις περί εκταμιεύσεως και ανακλήσεως των επιχορηγήσεων, οι οποίες διατάξεις είναι απαραίτητες για την λογιστική παρακολούθηση των σχετικών θεμάτων.

Λογιστική αντιμετώπιση της επιχορηγήσεως που εισπράττεται σε χρήση επόμενη εκείνης που άρχισε ο λογισμός της αποσβέσεως των πάγιων στοιχείων.

Από τις διατάξεις του νόμου 2607/1998 δεν φαίνεται ότι είναι δυνατό να προκύψει θέμα έντονου ετεροχρονισμού μεταξύ χρήσεων που λογίστηκαν αποσβέσεις των πάγιων επενδυτικών αγαθών και χρήσεων κατά τις οποίες εισπράχθηκε η επιχορήγηση, αφού και το τελευταίο τμήμα αυτής, κατά τα προβλεπόμενα από τον νόμο, *εισπράττεται μετά την πιστοποίηση ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας της επενδύσεως, η οποία έναρξη λειτουργίας επιτρέπεται να γίνει το αργότερο εντός έτους από την έκδοση της αποφάσεως ολοκληρώσεως της επενδύσεως.* Είναι δυνατό για γραφειοκρατικούς λόγους να βραδύνει η είσπραξη της επιχορηγήσεως, οπότε η απόσβεση της πρέπει να γίνει αναδρομικά στην χρήση που πραγματοποιήθηκε η είσπραξη αυτής, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι στην χρήση 20+1 η επιχείρηση ολοκλήρωσε επένδυση που υπήγαγε στο ν. 2601/1998 κόστους 1.000.000ευρώ, η οποία άρχισε να λειτουργεί την 1/7 του ίδιου έτους, ενώ την επιχορήγηση ύψους 40% επί του κόστους της επενδύσεως εισέπραξε με καθυστέρηση στη χρήση 20+3 και ότι λόγισε αποσβέσεις επί του κόστους της επενδύσεως με ετήσιο συντελεστή 10%. Στην χρήση 20+3 που εισέπραξε την επιχορήγηση, η επιχείρηση θα υπολογίσει επ'αυτής απόσβεση για την χρήση αυτή, αλλά αναδρομικά και για τις δύο προηγούμενες χρήσεις, κατά τον ακόλουθο πίνακα:

<u>Χρήση</u>	<u>απόσβεση της επενδύσεως</u>	<u>Απόσβεση της</u>
<u>επιχορηγήσεως</u>		
20+1	$1.000.000 * 50\% = 50.000$	-
20+2	$*10\% = 100.000$	-
20+3	$*10\% = 100.000$	$400.000 * 25\% = 100.000$
	<u>1.000.000</u> <u>25%</u> <u>250.000</u>	<u>400.000 * 25% = 100.000</u>

και θα διενεργήσει την ακόλουθη εγγραφή:

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων 100.000

41.10.04 Επιχορηγήσεις του ν.2601/1998

(εις) 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 40.000

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων 60.000

82.01.XX Αναλογούσες σε προηγούμενες χρήσεις

επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων

Επισημαίνεται ότι η δαπάνη των αποσβέσεων των χρήσεων 20+1 και 20+2 150.000ευρώ εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων αυτών, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έσοδο της αποσβέσεως της επιχορηγήσεως 60.000ευρώ θα φορολογηθεί στη χρήση 20+3. Το υποστηριζόμενο από ορισμένους φορολογικούς ελεγκτές ότι η δαπάνη αποσβέσεως της επενδύσεως των χρήσεων 20+1 και 20+2 δεν πρέπει να αναγνωριστεί στις χρήσεις αυτές ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το επιχορηγούμενο τμήμα αυτών, δηλαδή στο παράδειγμά μας κατά 20.000ευρώ και 40.000ευρώ αντίστοιχα, δεν είναι ορθό, αφού η επιχείρηση, στις χρήσεις αυτές, βρίσκονταν σε αδυναμία λογιστικής απεικονίσεως της επιχορηγήσεως και διενέργειας της ανάλογης αποσβέσεως της, λόγω αβεβαιότητας περί της λήψεως της επιχορηγήσεως και του ακριβούς ύψους αυτής. Σε περίπτωση όμως που είναι βέβαια η λήψη των επιχορηγήσεων είναι δυνατό οι αποσβέσεις του επιχορηγούμενου παγίου κατά το ποσό που καλύπτονται από επιχορήγηση να μη βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αποσβέσεις των παγίων, αλλά το ποσό αυτό να καταχωρηθεί στους μεταβιβαστικούς λ/σμούς ενεργητικού 36.00 «έξοδα επόμενης χρήσεως» (στο παράδειγμά μας $50.000+50.000 = 100.000$)

Καταβολή της επιχορηγήσεως στην Τράπεζα για λήψη βραχυπρόθεσμου δανείου

Σύμφωνα με το ν. 2601/1998, «η επιχορήγηση καταβάλλεται απευθείας στον επενδυτή και δεν επιτρέπεται η εκχώρηση της σε τρίτους. Κατ'εξαιρέση είναι δυνατή η εκχώρηση της επιχορήγησης σε τράπεζες για την παροχή βραχυπρόθεσμου δανεισμού ισόποσου της εκχωρούμενης επιχορήγησης, που χρησιμοποιείται για την υλοποίηση της επένδυσης. Σε αυτές τις περιπτώσεις η καταβολή της επιχορήγησης γίνεται απευθείας στην τράπεζα με την οποία έχει υπογραφεί η σύμβαση εκχώρησης, εφόσον, κάθε φορά, έχει αναληφθεί ισόποσο

τουλάχιστον της καταβαλλόμενης επιχορήγησης τμήμα του βραχυπρόθεσμου αυτού δανείου».

Οι λογιστικές εγγραφές σε μια τέτοια περίπτωση είναι της ακόλουθης μορφής:

38. Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο

(εις) **52. Τράπεζες - Λισμοί βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων**

52.XX Τράπεζα «Ω»

33. Χρεώστες διάφοροι

33.14 Ελληνικό Δημόσιο – Λοιπές απαιτήσεις

33.14.XX Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις του ν 2601/1998

(εις) **41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –**

Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων

41.10.04 Επιχορηγήσεις του ν.2601/1998

52. Τράπεζες - Λισμοί βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων

--52.XX Τράπεζα «Ω»

(εις) **33. Χρεώστες διάφοροι**

33.14 Ελληνικό Δημόσιο – Λοιπές απαιτήσεις

33.14.XX Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις του ν 2601/1998

Λογιστική παρακολούθηση των επιχορηγήσεων του ν.2601/1998 για
λειτουργικές δαπάνες και έξοδα

Με το άρθρο 9 του νόμου, ορίζεται ότι «τα ποσά της επιχορήγησης του Δημοσίου που εισπράττει η επιχείρηση και αντιστοιχούν σε λειτουργικές δαπάνες ή έξοδα μειώνουν τα ποσά των δαπανών ή εξόδων που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη που φορολογούνται ».

Σύμφωνα με τις γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. οι επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής καταχωρούνται στο λ/σμό **74.03** «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις », ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχειρήσεως, όπως π.χ. **74.03.00** «επιχορηγήσεις του ν.2601/1998 για εκπαίδευση προσωπικού», **74.03.01** «επιχορηγήσεις του ν. 2601/1998 για νέες θέσεις εργασίας ».

Σημειώνεται ότι οι επιχορηγήσεις που καταχωρούνται στον προαναφερόμενο λ/σμό **74.03** έρχονται να καλύψουν οργανικά – λειτουργικά έξοδα που έχουν καταχωρηθεί σε αρμόδιους λ/σμούς της ομάδας 6. Σε περίπτωση συνεπώς που η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έξοδα που αναμφισβήτητα θα καλυφθούν από επιχορηγήσεις που πρόκειται να εισπραχθούν στην επόμενη χρήση, τα πραγματοποιούμενα αυτά έξοδα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού μεταφέρονται και εμφανίζονται στο λ/σμό **36.00** «μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού/ έξοδα επόμενων χρήσεων ».

**Νσμός 41.90 «Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογία
έσοδα »**

Ο Νσμός δημιουργήθηκε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών και εμφανίζει το αδιανέμητο υπόλοιπο των πραγματοποιημένων αφορολόγητων εσόδων που αφήνεται εις νέο.

Δηλαδή, τα αφορολόγητα έσοδα αποχωρίζονται από τον Νσμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» και εμφανίζονται στο παρόντα Νσμό, προκειμένου να υποβληθούν σε φορολογία κατά την διανομή ή την κεφαλαιοποίηση τους.

Ο Νσμός πρέπει να αναπτύσσεται κατά κατηγορία αφορολόγητων εσόδων και νόμο που προβλέπει τη φορολογική τους απαλλαγή.

Ορθότερο, ο Νσμός αυτός να λειτουργούσε ως υποΝσμός του 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

Το παρόν αποθεματικό μπορεί να διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί υποβαλλόμενο σε φορολογία εισοδήματος. Δηλαδή, είναι δυνατό να διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου. Αν π.χ. το υπόλοιπο του Νσμού ανέρχεται σε 2.000.000ευρώ και επιθυμούμε την διανομή ή κεφαλαιοποίησή του ολόκληρου του ποσού αυτού, το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό περιορίζεται σε $[2.000.000 - (2.000.000 * 35\%)] = 1.300.000$.

Λ/σμός 41.91 «Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο »

Ο Λ/σμός δημιουργήθηκε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 104470/10159/ Πολ. 1117/1993 και εμφανίζει το αδιανέμητο υπόλοιπο εις νέο των πραγματοποιημένων εσόδων που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, ενώ ο παρακρατημένος φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στην χρέωση των οικείων υπολ/σμών του **33.13** «Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι ».

Δηλαδή, τα προαναφερόμενα έσοδα αποχωρίζονται από το Λ/σμό **42.00** «υπόλοιπο κερδών εις νέο» και εμφανίζονται στον παρόντα Λ/σμό, προκειμένου να υποβληθούν σε πλήρη φορολογία κατά την διανομή ή την κεφαλαιοποίησή τους , οπότε συμψηφίζεται και ο ανάλογος παρακρατημένος φόρος που εμφανίζεται στους υπολ/σμούς του **33.13**.

Ο Λ/σμός πρέπει να αναπτύσσεται κατά κατηγορία φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εσόδων και συντελεστή παρακρατούμενου φόρου.

Ορθότερο ο Λ/σμός αυτός να λειτουργούσε ως υπολ/σμός του **42.00** «υπόλοιπο κερδών εις νέο » και ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος επί των εσόδων αυτών να λειτουργούσε ως αντίθετος Λ/σμός του Λ/σμού του αποθεματικού ως εξής:

<u>Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ'εδικό τρόπο</u>	
42.00.00.01	42.00.00.00
Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος	Συνολικό ποσό εσόδων
15	100

Όπως και το προηγούμενο αποθεματικό του Νσμού 41.90 έτσι και το αποθεματικό του προκείμενου Νσμού 41.91 μπορεί να διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί κατά το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Εννοείται ότι από το προκύπτον ποσό του φόρου αφαιρείται ο παρακρατηθείς κατά τον σχηματισμό του αποθεματικού φόρος εισοδήματος.

**Νσμός 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών
επιχειρήσεων»**

Ο Νσμός δημιουργήθηκε με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών και εμφανίζει το αδιανέμητο υπόλοιπο της επιπλέον διαφοράς των λογιστικών από τα τεκμαρτά (φορολογημένα) κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

**Νσμός 41.95 «Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού για
συμμετοχή σε εταιρεία εξωτερικού ».**

Ο Νσμός δημιουργήθηκε με την γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. /182/ και συμπληρώθηκε με την γνωμάτευση 205/2135/1994. Σύμφωνα με τις γνωματεύσεις αυτές :

- Στην πίστωση του παρόντος Νσμού καταχωρείται η θετική διαφορά μεταξύ αξίας κτήσεως και αναπόσβεστης αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού που εισφέρεται για συμμετοχή της εισφέρουσας επιχειρήσεως στο κεφάλαιο εταιρείας στο εξωτερικό.

Εγγραφή :

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

(σε)12 Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις-

Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.00 Μηχανήματα (αναπόσβεστη αξία)

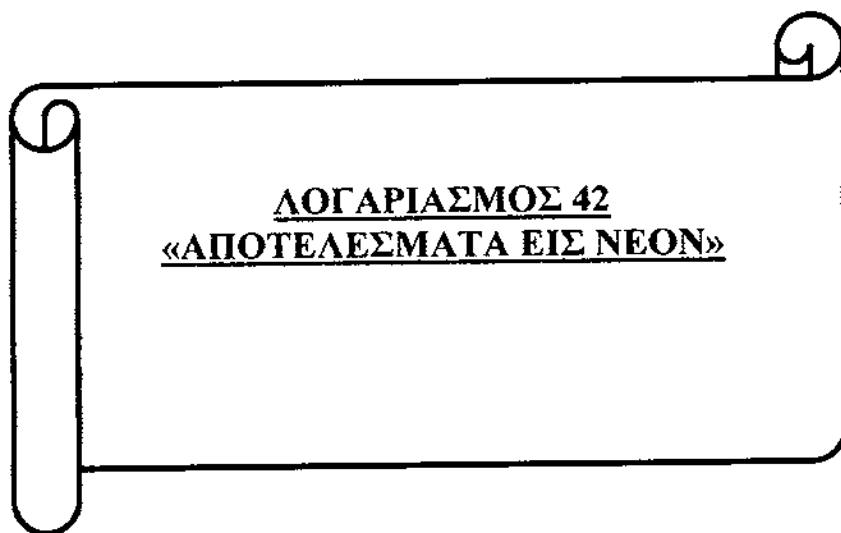
41Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής –

Επιχ. Επενδύσεων

41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού
για συμμετοχή σε εταιρεία εξωτερικού

- Η διαφορά που καταχωρείται στον παρόντα λ/σμό 41.95 «δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί ως μέρισμα, δύναται όμως να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ζημιών της χρήσεως »

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο



42

Λογαριασμός 42 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ»

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

Ο Λ/σμός αναπτύσσεται ως εξής :

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

42.03

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

.....

42.90 Διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων

Λογμός 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο»**Ε.Γ.Λ.Σ.**

Σε αυτόν μεταφέρεται από το Λογμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση» το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά την διάθεση των κερδών που γίνεται με το κλείσιμο των βιβλίων της χρήσεως και αναπτύσσεται κατά χρήση. Ως γνωστό, το ημερολογιακό άρθρο της διαθέσεως είναι της ακόλουθης μορφής :

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

(εις) 53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

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

41 Αποθεματικά- Διαφορές αναπροσαρμογής –**Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων**

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.05 Έκτακτο αποθεματικό

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.08.XX Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

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

Επισημαίνονται τα ακόλουθα :

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

- με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως (Λ/σμός 42.00)
- με τις θετικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (Λ/σμός 42.04)
- με τα διατεθειμένα αποθεματικά
και μειώνονται :
- με τις ζημίες της προηγούμενης χρήσεως (Λ/σμός 42.01)
- με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων (Λ/σμός 42.02)
- με τον φόρο εισοδήματος της χρήσεως (Λ/σμός 88.08)
- με τις αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (Λ/σμός 42.04)
- με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (Λ/σμός 88.09)
- και τέλος από το θετικό υπόλοιπο, που εμφανίζεται στο Λ/σμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση» αντλούνται τα ποσά που διατίθενται για σχηματισμό αποθεματικών και για διανομή στους δικαιούχους. Το απομένον μετά την διαδικασία αυτή κέρδος μεταφέρεται στο σχολιαζόμενο Λ/σμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο». Το υπόλοιπο των κερδών αυτών, συνεπώς, δυνατό να

προέρχεται από κέρδη της χρήσεως ή και από υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων ή και από διατεθειμένα αποθεματικά .

Β) Από το υπόλοιπο των κερδών αφαιρούνται :

- τα αφορολόγητα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση για να εμφανιστούν στο λ/σμό αποθεματικού 41.90 και
- τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο, για να εμφανιστούν στο λ/σμό αποθεματικού 41.91.

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

Κατά την γνώμη μας, οι λ/σμοί 41.90 και 41.91 θα έπρεπε να ενταχθούν ως υπολ/σμοί του σχολιαζόμενου λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», ο οποίος να αναπτύσσεται ως εξής :

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

42.00.00 Υπόλοιπο φορολογημένων κερδών

42.00.01 Υπόλοιπο αφορολογήτων εσόδων

42.00.01.00 Αφορολόγητα έσοδα αμοιβαίων κεφαλαίων

42.00.02 Υπόλοιπο εσόδων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο

42.00.02.00 Υπόλοιπο κερδών από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο

Ακόμη και στην χρήση που έκλεισε με ζημιά, αλλά στα έσοδα της χρήσεως περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο προτείνουμε, προκειμένου η επιχείρηση να μην αποτελέσει το φορολογικό πλεονέκτημα που συνοδεύει τα έσοδα αυτά, με χρέωση του Λσμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», να πιστώνονται οι προαναφερόμενοι υποΛσμοί του 42.00. ο προτεινόμενος χειρισμός δεν έχει καμία επίπτωση στα ίδια κεφάλαια της επιχειρήσεως, αφού αμφότεροι οι Λσμοί 42.00 και 42.01 καταχωρούνται στην καθαρή θέση της επιχειρήσεως στην υποκατηγορία «αποτελέσματα εις νέο». Η λύση όμως αυτή μάλλον δεν είναι αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών.

Β. Φορολογία εισοδήματος

Το «υπόλοιπο κερδών εις νέο» που εμφανίζεται στο Λσμό 42.00, είναι φορολογημένο κέρδος και συνεπώς διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο δεν υπόκειται πλέον σε φορολογία. Το υπόλοιπο των κερδών αυτών μεταφέρεται στα κέρδη προς διάθεση (Λσμός 88.02) της επόμενης χρήσεως και σε περίπτωση που η χρήση αυτή καταλείπει ζημιά, θα έχει ως συνέπεια η ζημιά της επόμενης αυτής χρήσεως να συμψηφιστεί εν όλο ή εν μέρει με φορολογημένα κέρδη προηγούμενης χρήσεως. Έτσι, η ζημιά της κλειόμενης χρήσεως που θα καταχωρηθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της κλειόμενης αυτής χρήσεως, προκειμένου να εκπέσει από τα κέρδη επόμενων χρήσεων, θα είναι ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που θα εμφανίζει το υπόλοιπο του Λσμού 42.01 «ζημίες χρήσεως εις νέο». Εάν λόγου χάρη η ζημιά της κλειόμενης χρήσεως 20+1 ανέρχεται σε 1.000.000ευρώ και τα κέρδη προηγούμενης χρήσεως 20+0 που εμφανίζονται στο Λσμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ανέρχονται σε 400.000ευρώ, τα δύο αυτά ποσά συμψηφίζονται και στο Λσμό 42.01 «ζημίες χρήσεως» της χρήσεως 20+1 θα εμφανιστεί ζημιά 600.000ευρώ, ενώ στη

δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως 20+1 θα καταχωρηθεί ποσό ζημιάς 1.000.000ευρώ.

Είναι εσφαλμένη η άποψη ορισμένων φορολογικών ελεγκτών, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτει από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων η ζημία της χρήσεως που καλύφθηκε με φορολογημένα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, με το αιτιολογικό ότι η καλυφθείς ζημία δεν εμφανίζεται λογιστικά στα βιβλία της εταιρείας. Ο ισχυρισμός είναι αστείος, αφού είναι κοινός γνωστό ότι άλλο είναι το μέγεθος της φορολογικά αναγνωριζόμενης ζημιάς και άλλο το μέγεθος της λογιστικής ζημιάς.

Νσμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο»

Ε.Γ.Λ.Σ.

Σε αυτόν μεταφέρεται από το Νσμό 88.98 «ζημίες εις νέο» το ποσό των ζημιών που, τελικά, παραμένει ακάλυπτο. Διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

▪ «Όταν δεν υπάρχει «υπόλοιπο κερδών εις νέο»

Σε περίπτωση που η χρήση κλείσει με ζημία, δεν υπάρχει υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων εις νέο (Νσμός 42.00), οι Νσμοί 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» και 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» δεν παρουσιάζουν υπόλοιπο, δεν προκύπτει οφειλόμενος φόρος εισοδήματος και επί των εισοδημάτων της χρήσεως και η επιχείρηση δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει αποθεματικά για την κάλυψη της ζημιάς, δεν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνει η εγγραφή:

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

60.000

(εις) **86 Αποτελέσματα χρήσεως**

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως

60.000

▪ Χρησιμοποίηση του υπολοίπου των κερδών εις νέο για την κάλυψη των ζημιών της χρήσεως

Η επιχείρηση δεν υποχρεούται να καλύψει τη ζημία της χρήσεως με την χρησιμοποίηση τακτικού ή άλλου αποθεματικού. Γεννάται όμως το ερώτημα αν η εταιρεία υποχρεούται να καλύψει τη ζημία της χρήσεως με τυχόν υπάρχοντα κέρδη εις νέο (πιστωτικό υπόλοιπο του Λσμού 42.00).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι, το υπόλοιπο του Λσμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», το οποίο εμφανίζει το αδιάθετο ποσό κερδών προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρεται, στο τέλος της χρήσεως, στο Λσμό 88.02 «αποτελέσματα προς διάθεση/ υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως», προστίθεται στα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και υπόκειται σε διάθεση και συνεπώς συνάγεται ότι το Ε.Γ.Λ.Σ., επιβάλλει το λογιστικό συμψηφισμό της ζημιάς της κλειόμενης χρήσεως με το αδιάθετο ποσό των κερδών των προηγούμενων χρήσεων, που εμφανίζονται στο Λσμό **42.00** «υπόλοιπο κερδών εις νέο». Ο συμψηφισμός αυτός, όπως αναπτύχθηκε στο Λσμό **42.00** «υπόλοιπο κερδών εις νέο» είναι φορολογικά αδιάφορος, αφού η ζημία που θα αναγραφεί στη φορολογική δήλωση της χρήσης και θα συμψηφιστεί με κέρδη επόμενων χρήσεων είναι φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία, ανεξάρτητα από το ύψος της λογιστικής ζημιάς που παραμένει εις νέο (χρεωστικό υπόλοιπο του Λσμού **42.01**)

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

Έστω ότι η ζημιά της κλειόμενης χρήσεως 10.000 ευρώ και υπόλοιπο κερδών εις νέο 4.000 ευρώ

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.01 Ζημιές χρήσεως 10.000

(εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 10.000

42 Αποτέλεσμα εις νέο

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο 4.000

(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως 4.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης

χρήσεως 4.000

88.98 Ζημιές εις νέο 6.000

(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.01 Ζημιές χρήσεως 10.000

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	6.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.98 Ζημιές εις νέο	6.000

Εάν συνέβαινε το αντίστροφο, δηλαδή, αν τα κέρδη εις νέο της προηγούμενης χρήσεως ήταν 10.000 ευρώ και οι ζημιές της κλειόμενης χρήσεως 4.000 ευρώ, θα παρέμεναν τελικά κέρδη εις νέο 6.000 ευρώ, τα οποία, με χρέωση του Λσμού **88.99** «κέρδη προς διάθεση», θα μεταφέρονταν στην πίστωση του Λσμού **42.00** «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

▪ **Υποχρέωση καλύψεως ζημιών προηγούμενων χρήσεων**

Γεννάται περαιτέρω το ερώτημα εάν η εταιρεία υποχρεούται, στο τέλος της χρήσεως, να μεταφέρει στο Λσμό **88** «αποτελέσματα προς διάθεση» και να συμψηφίζει με τα κέρδη της χρήσεως τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονται στους Λσμούς **42.01** «υπόλοιπο ζημιών εις νέο» και **42.02** «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι στο Λσμό **88** μεταφέρονται «οι ζημιές της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως...» και συνεπώς μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν επιβάλλει οπωσδήποτε τη μεταφορά στο τέλος της χρήσεως των υπολοίπων των Λσμών **42.01** και **42.02** στους Λσμούς **88.03** και **88.04**.

Ο ν. 2190/1920 όμως ορίζει ότι δεν είναι δυνατό να γίνει διάθεση κερδών (διανομή ή κεφαλαιοποίηση) υφισταμένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων και συνεπώς, για τον προσδιορισμό του ποσού των κερδών προς διάθεση, ο νόμος επιβάλλει την μεταφορά των υπολοίπων των Λσμών **42.01** και **42.02** στους οικείους υποΛσμούς του **88** (**88.03** και **88.04** αντίστοιχα).

χρέωση του Λσμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση» θα μεταφέρονταν στην πίστωση του Λσμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

Στην περίπτωση αυτή οι ζημιές της κλειόμενης χρήσεως καλύπτονται με φορολογημένα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Στη φορολογική δήλωση της χρήσης θα αναγραφεί ζημιά 40.000ετρώ, κατά την έκταση βέβαια που η ζημιά αυτή θα έχει απαλειφθεί λόγω του συμψηφισμού της με τα εις νέο φορολογημένα κέρδη προηγούμενης χρήσεως. Ο λογιστικός συμψηφισμός της ζημιάς συνιστά αδιάφορο φορολογικά γεγονός και η εταιρεία έχει δικαίωμα να εκπέσει τη ζημιά αυτή από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων πέντε χρήσεων. Κατά συνέπεια, μολονότι κατά τι ν. 2190/1920 το υπόλοιπο του Λσμού 42.00 «κέρδη εις νέο» μεταφέρεται στο Λσμό 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως» και συνεπώς οι ζημιές της κλειόμενης χρήσεως καλύπτονται με τα κέρδη εις νέο των προηγούμενων χρήσεων, για την αποφυγή φορολογικών τλαιπωριών και συνεπειών, φρονούμε ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση το υπόλοιπο του Λσμού 42.00 «κέρδη εις νέο» της προηγούμενης χρήσεως δεν πρέπει να μεταφέρεται στο Λσμό 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως» και ολόκληρο το ποσό της ζημιάς της κλειόμενης χρήσεως πρέπει να μεταφέρεται στην χρέωση του Λσμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

Λογός 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»

Σε αυτόν μεταφέρεται από το Λογό 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» το ποσό εκείνων των ζημιών που δεν προέρχεται από κέρδη της επόμενης χρήσεως ή από διάθεση αποθεματικών κατά την επόμενη χρήση.

Ο παρών Λογός πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολογμούς κατά χρήση, για να προκύπτει η ηλικία των ακάλυπτων ζημιών κατά χρήση, πληροφορία χρήσιμη για την έκπτωση τους από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

Ο Λογός αυτός λειτουργεί ως εξής :

- Σε περίπτωση που υφίσταται ζημιά της προηγούμενης χρήσεως 20+1 εις νέο (χρεωστικό υπόλοιπο του Λογού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο ») έστω 10.000ευρώ η παρούσα χρήση 20+2 κλείσει με ζημιά έστω 20.000ευρώ και στην χρήση 20+2 δεν γίνει διάθεση αποτελεσμάτων (δεν χρησιμοποιούνται αποθεματικά για την κάλυψη των ζημιών, ούτε υφίστανται Λογμοί 42.04 και 88.09), πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές :

- για την ζημιά της κλειόμενης χρήσεως 20+2 :

<hr/>	
42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο (20+2)	20.000
(σε) 86 Αποτελέσματα χρήσεως	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα εκμ/σεως	20.000
<hr/>	

- για την ζημιά της προηγούμενης χρήσεως 20+1 :

 42 Αποτελέσματα εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων 10.000

42.02.00 Ζημιά χρήσεως 20+1

(σε) 42 Αποτελέσματα χρήσεως

 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο (20+1) 10.000

- Σε περίπτωση που η μεταγενέστερη χρήση κλείσει με κέρδη μεγαλύτερα από το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 42 «αποτελέσματα εις νέο», οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων καλύπτονται εξολοκλήρου με τα κέρδη της μεταγενέστερης αυτής χρήσεως και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του λ/σμού αυτού μεταφέρονται στη χρέωση του 88.03 «ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» ή, κατά περίπτωση, του 88.04 «ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη».
- Σε περίπτωση που τα κέρδη της μεταγενέστερης χρήσεως είναι ανεπαρκή, η κάλυψη των ζημιών βαίνει από τις ζημιές των παλιότερων προς τις ζημιές των νεότερων χρήσεων, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 20+1 έκλεισε με ζημιά 10.000ευρώ και η χρήση 20+2 με ζημιά 50.000ευρώ, ενώ η χρήση 20+3 κλείνει με κέρδη 40.000ευρώ. την 31/12/20+3 θα γίνουν οι εγγραφές :

 86 Αποτελέσματα χρήσεως

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 40.000

(σε) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση

 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 40.000

Λ/σμός 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων »**Περιεχόμενο του Λ/σμού**

Κατά το σύστημα που ακολουθεί το Ε.Γ.Λ.Σ. ο φόρος εισοδήματος δεν βαρύνει το αποτέλεσμα χρήσεως του Λ/σμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως », αλλά αντλείται από τα κέρδη της χρήσεως καταχωρούμενος απευθείας στο Λ/σμό 88.08 «κέρδη προς διάθεση/ φόρος εισοδήματος » με πίστωση του 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».

Αυτό το λογιστικό χειρισμό ακολουθεί το Ε.Γ.Λ.Σ. και για την αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν από φορολογικούς ελέγχους που διενεργούνται σε μεταγενέστερες χρήσεις και για τις οποίες επιβάλλεται φόρος εισοδήματος. Οι διαφορές αυτές πρέπει να καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο Λ/σμό 42.04, ο οποίος μεταφέρεται στο Λ/σμό 88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων », δηλαδή μεταφέρεται απευθείας στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και όχι στο Λ/σμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως ».

Διευκρινίζεται ότι στον προκείμενο Λ/σμό πρέπει να καταχωρούνται ποσά που αφορούν λογιστικές εγγραφές προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες διορθώνονται στη διανυόμενη χρήση και οι οποίες διαφορές δεν επιδρούν στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, επειδή αυτές επιβάρυναν ή μείωσαν τον φόρο εισοδήματος παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση όμως που τα ποσά των διορθωτικών εγγραφών παρελθουσών χρήσεων που καταχωρούνται στην διανυόμενη χρήση επιδρούν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, τα ποσά αυτά πρέπει να καταχωρούνται σε κατάλληλους υποΛ/σμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων ». δηλαδή στο Λ/σμό 42.04 δεν πρέπει να καταχωρούνται ποσά που συνιστούν λογιστικές διαφορές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως στην οποία καταχωρούνται λογιστικά οι διαφορές αυτές.

Σημειώνεται ότι ο Λογισμός είναι προαιρετικής τηρήσεως η επιχείρηση έχει την δυνατότητα αντί της τηρήσεως του Λογισμού 42.04, να καταχωρεί τις προαναφερόμενες διαφορές φορολογικού ελέγχου που αφορούν φόρο εισοδήματος απευθείας στην χρέωση ή πίστωση των Λογισμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο », ή 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέο » ή 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων », ανάλογα με την περίπτωση, ποτέ όμως σε αποτελεσματικούς Λογισμούς της χρήσεως στην οποία προκύπτουν οι διαφορές αυτές, αφού κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως αλλά την διάθεση των αποτελεσμάτων.

Λειτουργία του Λογισμού

(α) Ο Λογισμός πιστώνεται κυρίως στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση, κατά παράβαση των παραδεγμένων λογιστικών αρχών, **χαρακτήρισε ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών (λ.χ. έξοδα συντηρήσεως και επισκευών των παγίων στοιχείων), ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως** που έπρεπε να προσαυξήσουν το κόστος κτήσεως των οικείων παγίων στοιχείων. Η διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών οριστικοποιείται στην διανυόμενη χρήση υπέρ των απόψεων του φορολογικού ελέγχου.
- Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση διενήργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία
- Όταν σε προηγούμενη χρήση π.χ. 20+1 η επιχείρηση με υπέρβαση των φορολογικά αναγνωριζόμενων ορίων, **διενήργησε προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες π.χ. 150.000ευρώ και για αποζημιώσεις απολυμένων π.χ 200.000ευρώ, χωρίς να προβεί σε ανάλογη αναμόρφωση των λογιστικών κερδών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 20+1.** Το έτος π.χ.

20+4 κατά την οποία ο φορολογικός ελεγκτής απέρριψε τα ποσά των δαπανών αυτών η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή :

44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού

λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμός πρόβλεψης 150.000

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση

επισφαλών πελατών 200.000

(σε) 42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου

προηγούμενων χρήσεων 350.000

42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως 20+1

Επισημαίνεται ότι το παραπάνω ποσό των 350.000 ευρώ θα υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος στη χρήση 20+4 και η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με τα ανάλογα πρόστιμα και προσαυξήσεις .

- Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση απόσβεσε επισφαλή απαίτηση κατά πελάτη π.χ. 2.000.000 για την οποία δεν άσκησε κανένα ένδικο μέσο και ούτε την ανήγγειλε στον διαγραφέντα πελάτη και στην Δ.Ο.Υ. , όπως επιβάλλουν οι φορολογικές διατάξεις.

Στην επόμενη χρήση που ο φορολογικός έλεγχος θα απορίψει την απόσβεση της απαίτησεως αυτής η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή :

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου

προηγούμενων χρήσεων 2.000.000

42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως

(σε)44 Προβλέψεις

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 2.000.000

44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση

επισφαλών πελατών

- Όταν σε προηγούμενη χρήση η επιχείρηση σχημάτισε **αφορολόγητο αποθεματικό αναπτυξιακών νόμων** και σε μεταγενέστερη χρήση γίνεται ανάκληση του αποθεματικού.

- Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση η **επιστροφή στην εταιρεία ποσού φόρου εισοδήματος** προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών αντί, όπως θα έπρεπε, να είχε καταχωρηθεί στη χρέωση του Λσμού 33.98 «χρεώστες διάφοροι/ επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου». Με το ποσό του επιστρεφόμενου στην εταιρεία φόρου χρεώνεται ο Λσμός 38.00 «ταμείο» ή 33.14 «χρεώστες διάφοροι/ Ελληνικό Δημόσιο, λοιπές απαιτήσεις » με πίστωση του σχολιαζόμενου Λσμού 42.04.

(β) Ο Λσμός χρεώνεται κυρίως στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση **καταλογίζεται σε βάρος της εταιρείας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσεως** που είχε βεβαιωθεί από τον Οικονομικό Έφορο σε προηγούμενη χρήση, τότε με τα ποσά

του φόρου και των προσαιξήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος Νσμός 42.04 με πίστωση του Νσμού 33.98 «χρεώστες διάφοροι/ επίδικες απαιτήσεις Ελληνικού Δημοσίου». Σημειώνεται ότι ο τελευταίος αυτός Νσμός είχε χρεωθεί με τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσαιξήσεων κατά την βεβαίωσή τους από τον Οικονομικό Έφορο, με πίστωση του Νσμού 54.99 «υποχρεώσεις από φόρους – τέλη / φόροι – τέλη προηγούμενων χρήσεων».

- Όταν μέσα στην διανυόμενη χρήση βεβαιώνονται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαιξήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος Νσμός 42.04 με πίστωση του Νσμού 54.99 «φόροι – τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων», ή κατά περίπτωση, του Νσμού 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)» με χρέωση των οποίων τα ποσά αυτά καταβάλλονται στο Δημόσιο.

Ποιες διαφορές πρέπει να καταχωρούνται στον Νσμό 42.04;

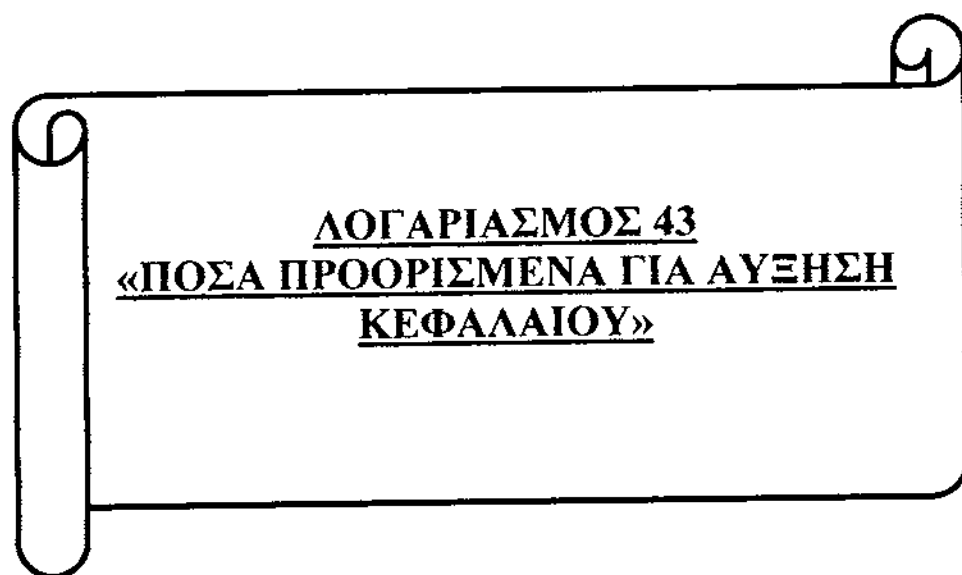
Στο Νσμό 42.04 καταχωρούνται:

- Τα ποσά του φόρου εισοδήματος που βεβαιώνεται στη διανυόμενη χρήση σε βάρος της επιχειρήσεως και τα οποία αφορούν φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων. Ο φόρος αυτός προέρχεται από οριστικές φορολογικές διαφορές.

- Ποσά εσφαλμένων λογιστικών εγγραφών που έγιναν σε παρελθούσες χρήσεις και τα οποία συνεπώς οδήγησαν σε εσφαλμένο προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος παρελθουσών χρήσεων, λόγω προσωρινών λογιστικών διαφορών.

Επισημαίνεται ότι δεν καταχωρούνται στον παρόντα Νσμό 42.04 φορολογικές διαφορές που επηρεάζουν τον φόρο εισοδήματος επί των κερδών της διανυόμενης χρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο



Λογαριασμός 43 «ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ»**Ανάπτυξη του λογαριασμού**

Ο Λ/σμός 43 αναπτύσσεται ως εξής :

43.00 Καταθέσεις μετοχών

43.01 Καταθέσεις εταίρων

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

.....

43.90 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου

.....

43.99

Περιεχόμενο του Λ/σμού

Στον Λ/σμό αυτό καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από του φορείς της εταιρείας ή παρακρατούνται από τα κέρδη που πραγματοποιεί η εταιρεία με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της . τα ποσά αυτά εμφανίζονται στο σχολιαζόμενο Λ/σμό μέχρις ότου ολοκληρωθεί τυπικά η διαδικασία αυξήσεως του κεφαλαίου της.

Νομός 43.00 «Καταθέσεις μετόχων »**Ε.Γ.Λ.Σ.**

Στο Νομό αυτόν παρακολουθούνται οι καταθέσεις των μετόχων που γίνονται για να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας. Για την χρησιμοποίηση του Νομού αυτού, το Ε.Γ.Λ.Σ. θέτει τις εξής προϋποθέσεις:

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

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

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

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

Αμέσως μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές αύξησης του μετοχικού

κεφαλαίου, οπότε το υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λ/σμού 43.00 μεταφέρεται στην πίστωση του 33.04 «χρεώστες διάφοροι/ οφειλόμενο κεφάλαιο»

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

Φορολογία χαρτοσήμου

Αμφιλέγεται το θέμα αν οι καταθέσεις μετόχων για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, που γίνονται πριν από την λήψη της αποφάσεως περί αύξησεως του κεφαλαίου από το κατά το νόμο αρμόδιο όργανο της εταιρείας, υποβάλλεται ή όχι σε τέλος χαρτοσήμου.

Κατά μία άποψη οι καταθέσεις χρημάτων από τους μετόχους για αύξηση κεφαλαίου, που γίνονται με βάση απόφαση του Δ.Σ. και πριν από την απαιτούμενη για την νομότυπη αύξηση απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% γιατί αυτές γίνονται πριν από την αύξηση του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας, που πραγματοποιείται όχι από την ημερομηνία συντάξεως του πρακτικού του Δ.Σ., αλλά από την ημερομηνία συντάξεως του πρακτικού της γενικής συνελεύσεως της φορολογικής υποχρεώσεως για την καταβολή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων.

Νομός 43.01 «Καταθέσεις εταιρών»**Ε.Γ.Λ.Σ.**

Σε αυτό τον Νισμό παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται από τους εταίρους των λοιπών, εκτός από τις ανώνυμες, εταιριών για να καλυφθεί η επικείμενη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που, μέσα σε ένα εξάμηνο αφότου οι εταίροι καταθέσουν τα σχετικά ποσά, δεν πραγματοποιηθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, τα ποσά αυτά μεταφέρονται στην πίστωση του Νισμού 53.14 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τους εταίρους και διοικούντες.»

Φορολογία εισοδήματος - Χαρτόσημο

Οι καταθέσεις χρημάτων από τους εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα σε εμπορικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε.) οι οποίες καταθέσεις στη συνέχεια κεφαλαιοποιούνται προς τον σκοπό αύξησεως του κεφαλαίου των εμπορικών αυτών εταιρειών ή επιχειρήσεων, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% . Η επιβολή τέλους χαρτοσήμου και φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίων δεν αποτελεί διπλή φορολόγηση, καθόσον στην προκείμενη περίπτωση πρόκειται για δύο διαφορετικές πράξεις (πράξη καταθέσεως και πράξη κεφαλαιοποιήσεως αυτής, οι οποίες διέπονται και φορολογούνται βάσει ειδικών διατάξεων διαφορετικών νόμων)

**Νσμός 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του
μετοχικού κεφαλαίου»**

Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο Νσμό αυτόν καταχωρείται το μέρισμα που προτείνεται από το διοικητικό συμβούλιο προς την γενική συνέλευση των μετόχων να μην διανεμηθεί στους μετόχους σε μετρητά, αλλά να διατεθεί για αύξηση του κεφαλαίου, δηλαδή να διανεμηθεί στους μετόχους σε μετοχές.

Ο Νσμός πιστώνεται με το προτεινόμενο από το διοικητικό συμβούλιο ποσό μερίσματος προς κεφαλαιοποίηση, με χρέωση του 53.01 «μερίσματα πληρωτέα» και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησης του κεφαλαίου, χρεώνεται με πίστωση του 33.13 «μέτοχοι – Νσμός καλύψεως κεφαλαίου »

43.90

Λ/σμός 43.90 «Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου»

43.99

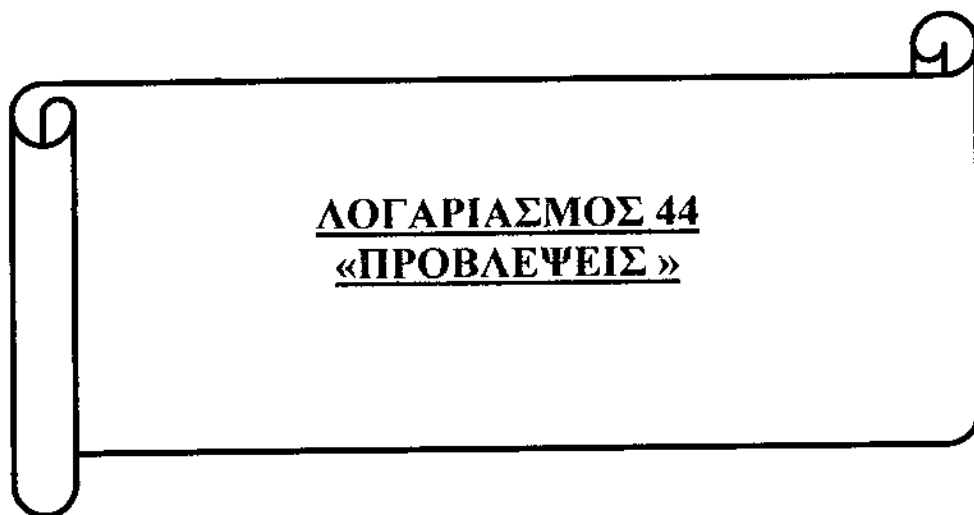
Εμφάνιση του λογαριασμού 43 στον ισολογισμό

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ο Λ/σμός 43 εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

Παρατηρούμε σχετικώς ότι, με εξαίρεση το Λ/σμό 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου», οι υποΛ/σμοί συνιστούν υποχρεώσεις της εταιρείας προς τους μετόχους ή εταίρους και δεν έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων, αλλά σε ειδική κατηγορία των υποχρεώσεων.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο



Νομός 44 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ»

ΕΝΝΟΙΑ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας σε βάρος του Νόμου εκμεταλλεύσεως ή του λογ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα α δύο.

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

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

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

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

Ο παραπάνω ορισμός των προβλέψεων κρίνεται ατελής και δεν εναρμονίζεται απόλυτα με την έννοια του όρου «ενδεχόμενα», που έχει καθιερώσει η αλλοδαπή θεωρία και πράξη. Συγκεκριμένα, με όσα προβλέπει το FASB και αναπτύσσονται παρακάτω στην παρ.1115,2, η έννοια των προβλέψεων στοιχειοθετείται στις περιπτώσεις που συντρέχουν αθροιστικά οι εξής δύο **προϋποθέσεις** :

- A) να υπάρχει πιθανότητα επελεύσεως ζημιογόνου γεγονότος και
- B) το ποσό της ζημίας να μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί.

Δεν απαιτείται, συνεπώς, να υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το ύψος του ποσού του εξόδου ή της ζημίας ή αβεβαιότητα ως προς το χρόνο επελεύσεως του ζημιογόνου γεγονότος, όπως απαιτεί το Ε.ΓΛΣ και ο Ν.2190/1920, αρκεί να υπάρχει πιθανότητα επελεύσεως του ζημιογόνου γεγονότος. Αν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το ποσό της ζημίας ή του εξόδου σε βαθμό που να μην είναι δυνατό το ποσό αυτό να εκτιμηθεί εύλογα, δεν γίνεται πρόβλεψη, αλλά γίνεται απλώς αποκάλυψη του ζημιογόνου γεγονότος.

Σημειώνεται ακόμη ότι στον προαναφερόμενο ορισμό του ΕΓΛΣ αγνοείται η υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού ως λόγος πρόβλεψης και ότι ως εκ περισσού αναφέρεται ότι ο χρόνος πραγματοποίησεως της ζημίας πρέπει να μην είναι γνωστό, αφού εξυπακούεται από το βασικό στοιχείο της αβεβαιότητας επελεύσεως της ζημίας. Αν ο χρόνος επελεύσεως του μελλοντικού ζημιογόνου γεγονότος ήταν γνωστό, το γεγονός έπαιε να είναι πιθανό και θα ήταν βέβαιο.

- Ως συνήθεις αιτία δημιουργίας προβλέψεων αναφέρονται :

1. Κίνδυνοι από αγωγές αμφίβολης εκβάσεως
2. Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
3. Υποχρεώσεις για την αντιμετώπιση ανειλημμένων εγγυήσεων,
4. Επίδικες διαφορές φόρων που βαρύνουν την επιχείρηση.
5. Κίνδυνοι από υποχρεώσεις σε συνάλλαγμα.
6. Κίνδυνοι επανορθώσεως βλάβης που προξενήθηκε από την εταιρία σε τρίτο.
7. Υποχρεώσεις ανακατασκευής μισθωθέντων παγίων για την επαναφορά στην αρχική τους κατάσταση.
8. Υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων, που έχουν ανεγερθεί επί αλλότριου εδάφους, στον κύριο του εδάφους ή υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων που έχουν ανεγερθεί, βάσει παραχωρηθέντος προνομίου εκμεταλλεύσεως, στον παραχωρήσαντα το προνόμιο.

Πολύ συχνά η λογιστική πράξη χαρακτηρίζεται ως προβλέψεις τα «οφειλόμενα έξοδα», δηλαδή τα έξοδα που κατέστησαν δουλεμένα μέσα στη χρήση, τα οποία όμως οφείλονται από την επιχείρηση κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και τα οποία είναι πληρωτέα στις αρχές της επόμενης χρήσεως (λ.χ. έξοδα ηλεκτροδοτήσεως, υδρεύσεως, τηλεφώνων μηνών Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου, που είναι πληρωτέα στη νέα χρήση). Όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός των εξόδων αυτών ως προβλέψεων είναι εσφαλμένος, γιατί δεν υπάρχει καμιά αβεβαιότητα ούτε ως προς το ύψος τους ούτε ως προς το χρόνο εξοφλήσεώς τους. Πρόκειται περί εξόδων «βέβαιων», «οριστικών» και «δουλεμένων», που πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορούν με πίστωση του Λογισμού 56.01 «έξοδα χρήσεως δουλεμένα πληρωτέα».

Διάκριση των προβλέψεων

Το Ε.Γ.Λ.Σ διακρίνει τις προβλέψεις στις ακόλουθες τρεις βασικές κατηγορίες :

(α) **Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως** : είναι οι προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν οργανικά έξοδα της χρήσεως, τα οποία πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν, δηλαδή τα σχετικά ποσά θα καταστούν οριστικά και εκκαθαρισμένα, μετά το σχηματισμό των προβλέψεων (σε επόμενες χρήσεις). Τα έξοδα αυτά αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση των εξόδων της ομάδος 6 ή του κόστους των αποθεμάτων, δηλαδή των στοιχείων που στο τέλος της χρήσεως άγονται στη χρέωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως»>>.

Φρονούμε ότι, μολονότι δεν προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ., στην κατηγορία αυτήν πρέπει να εντάξουμε προβλέψεις που είναι αναγκαίες για την κάλυψη ενδεχόμενων οργανικών υποχρεώσεων της χρήσεως (π.χ. πρόβλεψη για την κάλυψη ενδεχόμενης υποχρεώσεως προς προμηθευτή μας).

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολ/σμοί του 44 (44.00 έως 44.09) .

(β) **Προβλέψεις έκτακτων κινδύνων** : είναι οι προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν έκτακτα έξοδα ή έκτακτες ζημίες ή έξοδα ή ζημίες προηγούμενων χρήσεων, που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν, δηλαδή τα σχετικά ποσά θα καταστούν οριστικά και εκκαθαρισμένα, μετά το) σχηματισμό των προβλέψεων (σε επόμενες χρήσεις). Τα έξοδα και οι ζημίες αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην κλειόμενη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση των υπολ/σμών του 81. 00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» αν αφορούν έξοδα ή ζημίες της χρήσεως ή στο λ/σμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αν αφορούν έξοδα ή ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα), σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογισμοί του 44 (44.10 έως και 44.19).

(γ) Προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού ή για υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού: Οι προβλέψεις της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται, είτε ως προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, είτε ως έκτακτες. Το Ε.Γ.Λ.Σ., ασχολείται με τις ακόλουθες προβλέψεις της κατηγορίας αυτής:

1. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως :

Προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς πελάτες

Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού εξερχόμενου της υπηρεσίας.

2. Έκτακτες προβλέψεις :

Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων.

Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Κανόνες που διέπουν το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων

Τη λειτουργία (σχηματισμό - χρησιμοποίηση) των λογισμών προβλέψεων διέπουν οι ακόλουθοι κανόνες :

Οι προβλέψεις πρέπει να σχηματίζονται σε κάθε χρήση και στο απαραίτητο ύψος ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της χρήσεως :

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα. Η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται και από τη διάταξη του άρθρου 43 § 11' του Ν.2190/1920, που, εναρμονισμένη με το Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζει ότι «λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή

ζημία».Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι η επιχείρηση οφείλει να σχηματίζει τις προβλέψεις στο απαραίτητο ύψος, δηλαδή «σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια» των ζημιών, δαπανών ή υποχρεώσεων της επιχειρήσεως που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού...»

(άρθρο 42ε § 14'Ν.2190/1920).

Οι προβλέψεις πρέπει να επανεκτιμώνται και να προσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως:

Στο τέλος κάθε χρήσεως πρέπει να επανασταθμίζονται οι διαγραφόμενοι κίνδυνοι - αβεβαιότητες και με βάση τις διαμορφωμένες νέες συνθήκες :

- Για τους νέους κινδύνους και γενικότερα τις νέες ενδεχόμενες επιβαρύνσεις να σχηματίζονται νέες προβλέψεις.

-Τα υπόλοιπα των σχηματισμένων προβλέψεων να προσαρμόζονται προς τις κατά το τέλος της χρήσεως διαμορφωμένες νέες συνθήκες και καταστάσεις. Για την προσαρμογή αυτήν είναι δυνατό να χρειαστεί:

- Να γίνει συμπληρωματική πρόβλεψη, όταν το υφιστάμενο υπόλοιπο της προβλέψεως υπολείπεται του εκτιμώμενου αναγκαίου ποσού για την κάλυψη του ενδεχόμενου κινδύνου. Η συμπληρωματική πρόβλεψη γίνεται με χρέωση του **82.00** «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και κατάλληλων υπολ/σμών του με πίστωση των λ/σμών των προβλέψεων.
- Να γίνει επανάκτηση ολόκληρου του ποσού της προβλέψεως, επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχε σχηματιστεί η πρόβλεψη, ή επανάκτηση μέρους της σχηματισμένης προβλέψεως, επειδή το εκτιμώμενο αναγκαίο ποσό για την κάλυψη του ενδεχόμενου κινδύνου είναι μικρότερο του ποσού της σχηματισμένης προβλέψεως. Η επανάκτηση της προβλέψεως γίνεται με χρέωση του λ/σμού της προβλέψεως και πίστωση του **84.00** «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις για τις οποίες δεν έγινε πρόβλεψη πρέπει να αποκαλύπτονται

Ο Ν.2190/1920, εναρμονισμένος με το Ε.Γ.Λ.Σ, επιβάλλει την αποκάλυψη ορισμένων σχετικά με ενδεχόμενες υποχρεώσεις για τις οποίες δεν έγινε πρόβλεψη. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει ν' αναγράφονται στο προσάρτημα και αφορούν :

Α) συνολικά ποσά των οικονομικών δεσμέσεων από συμβάσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους Λογισμούς τάξεως του ισολογισμού εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης της εταιρίας.

(β) «τα ποσά των φόρων που οφείλονται, καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις της εταιρίας» (άρθρο 43α § 1 περ ιβ).

Οι προβλέψεις από φορολογική άποψη:

Για να αναγνωρισθεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι:

- α) «βεβαία», δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία και
- β) «εκκαθαρισμένη», δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).

Το έξοδο ή η ζημία, λοιπόν, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως (Λογμοί: **68** «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ή **83** «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» υπό τύπο προβλέψεως δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση που σχηματίζεται η πρόβλεψη. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι διατάξεις αυτές και οι οποίες σήμερα είναι κυρίως οι εξής :

- οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και

- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικοί) λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σημειώνεται ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται ή με άλλα λόγια τα ποσά των προβλέψεων μειώνουν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως στην οποία αυτές σχηματίζονται.

Τα πραγματοποιημένα σε επόμενες χρήσεις έξοδα, για τα οποία έχει σχηματιστεί, σε προηγούμενες χρήσεις, φορολογούμενη πρόβλεψη, αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσεως στην οποία τα έξοδα καθίστανται «βέβαια» και «εκκαθαρισμένα», ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν στη χρήση αυτή ή αν οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Τα έξοδα αυτά θα αντιμετωπιστούν στη φορολογική δήλωση της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ως εξής :

- Εάν κατά την πραγματοποίησή τους τα σχετικά ποσά έχουν καταχωρηθεί σε χρέωση των οικείων λ/σμών των προβλέψεων (λ/σμός 44 και οι υπολ/σμοί του), θα επαυξήσουν τα λογιστικά έξοδα της χρήσεως, δηλαδή θα αντιμετωπιστούν ως λογιστικές διαφορές μειωτικές του φορολογητέου εισοδήματος.
- Εάν κατά την πραγματοποίησή τους τα σχετικά ποσά έχουν καταχωρηθεί στους αρμόδιους λ/σμούς των εξόδων, οπότε η σχηματισμένες αντίστοιχες προβλέψεις μεταφέρονται από τους λ/σμούς των προβλέψεων (λ/σμός 44 και οι υπολ/σμοί του) στο λ/σμό 84 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και τους υπολ/σμούς του, τα λογιστικά έσοδα της χρήσεως θα μειωθούν με τα ποσά των προβλέψεων που μεταφέρθηκαν στο τελευταίο αυτό λ/σμό, δηλαδή θα αντιμετωπιστούν ως λογιστικές διαφορές μειωτικές του φορολογητέου εισοδήματος.
- Σε περίπτωση που γίνεται επανάκτηση φορολογημένης πρόβλεψης, το επανακτώμενο ποσό της πρόβλεψης που μεταφέρεται στο λ/σμό 84 και

στους υπολ/σμούς του, αντιμετωπίζεται ως φορολογημένο έσοδο, δηλαδή ως λογιστικές διαφορά μειωτική των λογιστικών κερδών της χρήσεως, αφού το ποσό αυτό έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις.

- Σε περίπτωση επανακτήσεως αφορολόγητης προβλέψεως, δηλαδή μεταφοράς ποσού προβλέψεως από το Νσμό 44 «προβλέψεις» και τους υπολ/σμούς του στο Νσμό 84 και τους υπολ/σμούς του, το επανακτώμενο ποσό συμπεριλαμβάνεται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως και υποβάλλεται σε φορολογία.

Λειτουργία των λογαριασμών των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση του Νσμού οργανικών εξόδων 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του Νσμού ισολογισμού 44 «προβλέψεις» και των υπολ/σμών του 44.00 – 44.99 .

Σημειώνεται ότι ο Νσμός 68 πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς αντίστοιχους τουλάχιστον των πρωτοβάθμιων Νσμών της ομάδας 6.

Παράδειγμα :

Ας υποθέσουμε ότι ο μεταφορέας Ψ, που στη χρήση 2003 μεταφέρεται στους πελάτες της επιχειρήσεως τα πωλημένα σε αυτούς προϊόντα , ήγειρε αγωγή κατά αυτής και ζητεί κόμιστρα, πέρα των όσων του καταβλήθηκαν, 700000 ΕΥΡΩ, και ότι η αγωγή, κατά το νομικό σύμβουλο της επιχειρήσεως, κρίνεται βάσιμη για ποσό 5.000000 ΕΥΡΩ. Υπάρχει ενδεχόμενη υποχρέωση της επιχειρήσεως και πρέπει την 31/12/2003 να γίνει εγγραφή :

1

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	5.000.000
68.09.6400 Έξοδα μεταφορών	
(σε) 44 Προβλέψεις	
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	5.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες Προβλέψεις	
44.09.00.XX Πρόβλεψη για έξοδα μεταφορών	

Σημειώνεται ότι ο λ/σμός **44.09.00** «σχηματισμένες προβλέψεις» αναλύεται σε υπολ/σμούς ανά πρόβλεψη.

Ο λ/σμός **44.09** θα εμφανιστεί στον ισολογισμό της 31/12/2003 στην κατηγορία των προβλέψεων με τον τίτλο «Λοιπές προβλέψεις», ενώ ο λ/σμός **68.09** θα μεταφερθεί στο λ/σμό **80.00** «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης».

Σχετικά με τα έξοδα εκμεταλλεύσεως που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, (με εξαίρεση τη ζημία από εκποίηση συμμετοχών και χρεογράφων), για τα οποία έξοδα είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει τους ακόλουθους τρεις χειρισμούς :

(α) Πρώτος λογιστικός χειρισμός :

Τα έξοδα που καταβάλλονται στις επόμενες χρήσεις καταχωρούνται στους οικείους λ/σμούς των οργανικών εξόδων (ομάδα 6) τις διανυόμενες χρήσεως. Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων της κατηγορίας αυτής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του λ/σμού ισολογισμού **44** «προβλέψεις» και πίστωση του λ/σμού εσόδων **73.05** «χρησιμοποιημένες προβλέψεις για κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως», τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεώς τους, δηλαδή στο λ/σμό **78.05** μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη

πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη ή ίση με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Παράδειγμα:

Αν, συμπληρώνοντας το παραπάνω παράδειγμα, δεχθούμε ότι μέσα στην χρήση 2004 εκδίδεται η απόφαση του δικαστηρίου και δικαιώνει το μεταφορέα για ποσό 4.000.000 ΕΥΡΩ, κατά τη χρήση αυτή θα γίνουν οι εγγραφές :

2

64 Διάφορα έξοδα

64.00 Έξοδα μεταφορών	4.000.000
64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων	

(σε) 38 Χρηματικά Διαθέσιμα

38.00 Ταμείο	4.000.000
--------------	-----------

3

44 Προβλέψεις

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	4.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
44.09.00.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	

(σε) 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα

78.05 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως	4.000.000
--	-----------

4

44 Προβλέψεις

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	1.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες Προβλέψεις	
44.09.00.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	
(σε) 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	1.000000
84.00.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	

Αν αντί για 4000000, το δικαστήριο δικάινε το μεταφορέα για ποσό μεγαλύτερο από το ποσό της προβλέψεως λ.χ. για ποσό 7000000, δεν θα γινόταν η παραπάνω (4) εγγραφή, η εγγραφή (3) θα ήταν όμοια με την παραπάνω αλλά για ποσό 5.000.000 και η (2) παραπάνω εγγραφή θα είχε ως εξής :

64 Διάφορα έξοδα

64.00 Έξοδα μεταφορών	5.000.000
64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων	

82 Έξοδα - έσοδα προηγούμενων χρήσεων

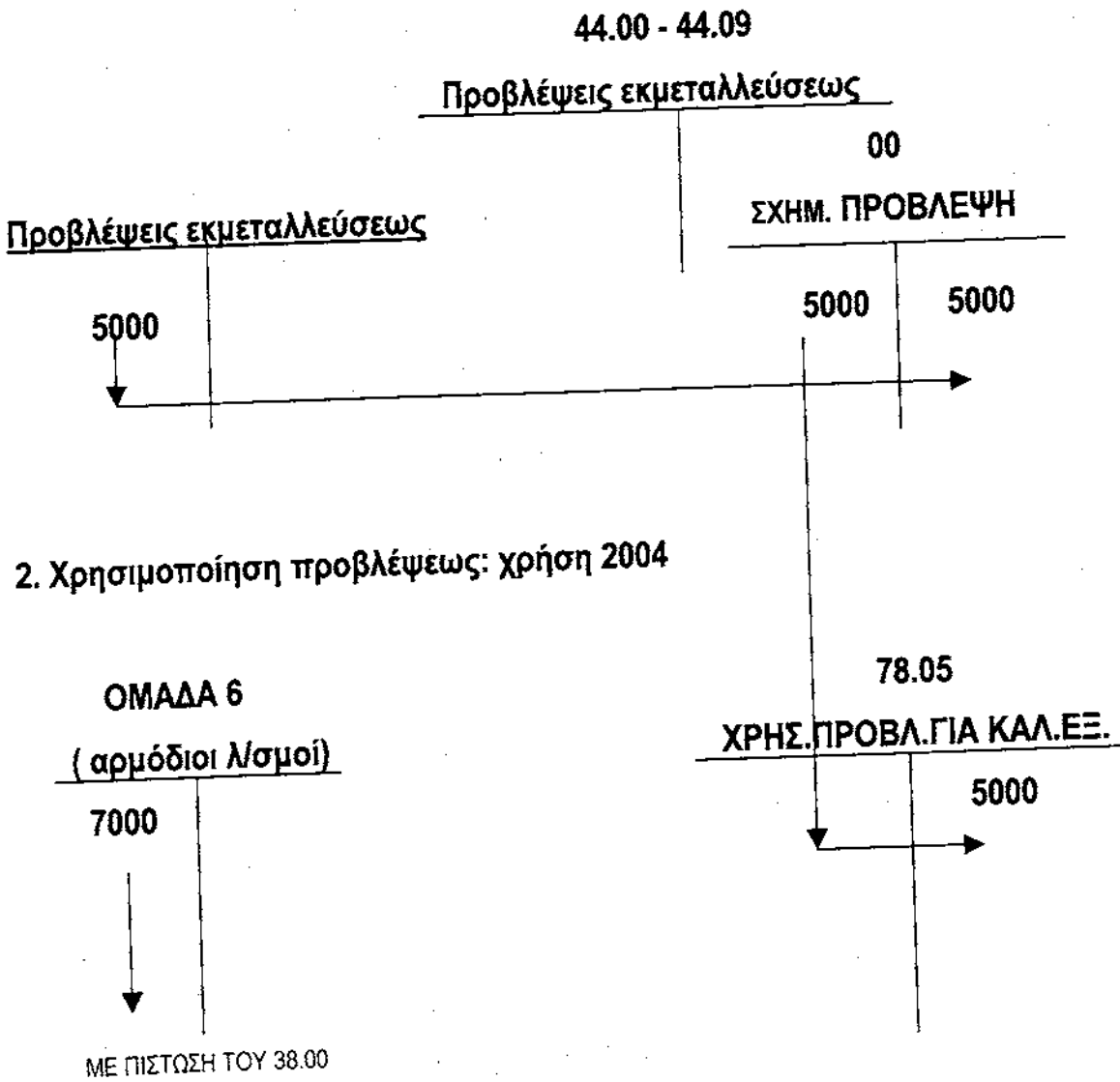
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	2.000.000
82.00.6400 Έξοδα μεταφορών	

(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο	7000000
--------------	---------

Η λειτουργία των λισμών των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως κατά τον σχολιαζόμενο πρώτο λογιστικό χειρισμό εμφανίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα ..

Σχηματισμός προβλέψεως : χρήση 2003



Κατά τους μηχανισμούς της αναλυτικής λογιστικής τα έξοδα που πραγματοποιούνται στη διάρκεια της χρήσεως και καλύπτονται από

προβλέψεις) Λογμός **78.05** δεν μεταφέρονται στο Λογμό **92** «κέντρα κόστους» και συνεπώς δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος και το κόστος των προϊόντων, αλλά μεταφέρονται στη χρέωση του **97** «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού», στη πίστωση του οποίου μεταφέρεται και το τεκμαρτό έσοδο του **78.05** «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως», έτσι ώστε έξοδα και προβλέψεις να συμψηφίζονται Εντούτοις, ο σχολιαζόμενος πρώτος λογιστικός χειρισμός της χρησιμοποιούμενης πρόβλεψης και των πραγματοποιούμενων αντίστοιχων εξόδων οδηγεί σε εσφαλμένη εμφάνιση στην «κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως» του κόστους πωλήσεων και του μικτού αποτελέσματος ή των γενικών εξόδων, κ.λπ. Συγκεκριμένα, ενώ τα έσοδα των χρησιμοποιημένων προβλέψεων εμφανίζονται στην κατάσταση αυτήν ως «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», τα καλυπτόμενα από αυτά έξοδα εμφανίζονται σε αύξηση του κόστους πωλήσεων ή των γενικών εξόδων κ.λπ., με περαιτέρω συνέπεια το μικτό αποτέλεσμα να εμφανίζεται στην ίδια κατάσταση ισόποσα μειωμένο και να μη συμφωνεί με το ορθό μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει στην αναλυτική λογιστική (λ **96.22**), κ.λπ.. Λόγω των μειονεκτημάτων αυτών ο λογιστικός αυτός χειρισμός πρέπει να αποφεύγεται .

(β) Δεύτερος λογιστικός χειρισμός:

Τα πραγματοποιούμενα σε επόμενες χρήσεις έξοδα εκμεταλλεύσεως, για τα οποία είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, δεν καταχωρούνται στους οικείους Λογμούς εξόδων της ομάδας **6**, αλλά καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων υποΛογμών των Λογμών **44.00 - 44.09** με τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» .

Μετά την επαλήθευση καθεμιάς πρόβλεψης και την καταβολή του ποσού με το οποίο βαρύνεται τελικά η επιχείρηση, γίνεται σύγκριση της σχηματισμένης με τη χρησιμοποιημένη πρόβλεψη και εφαρμόζονται υποχρεωτικά τα εξής:

Εάν το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως είναι μεγαλύτερο από το ποσό που καταβλήθηκε, η επιπλέον διαφορά, με χρέωση των υπολ/σμών των **44.00 - 44.09** με τον τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις», μεταφέρεται στην πίστωση του **84.00** «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων». Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται στην πίστωση του **78.05** «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως».

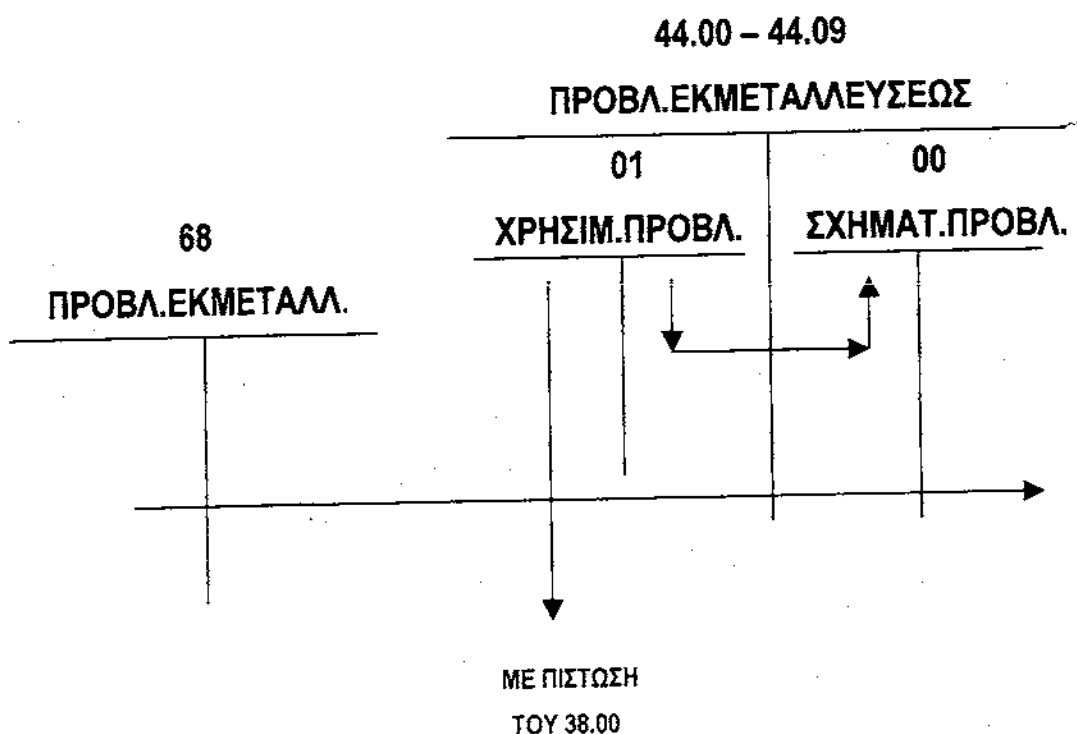
Η αντιμετώπιση όμως αυτή είναι εσφαλμένη, αφού το επανακτούμενο ποσό της προβλέψεως συνιστά έσοδο προηγούμενης χρήσεως.

- Εάν το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως υπολείπεται του ποσού που καταβλήθηκε, για την επί ελατών διαφορά γίνεται συμπληρωματική πρόβλεψη, με χρέωση αρμόδιου υπολ/σμού του **82.00** «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και πίστωση του υπολ/σμού «σχηματισμένες προβλέψεις» των **44.00 - 44.09**. Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι η συμπληρωματική πίστωση γίνεται με χρέωση των οικείων υπολ/σμών του **68**. Η αντιμετώπιση όμως αυτή είναι εσφαλμένη, αφού το ποσό της συμπληρωματικής προβλέψεως συνιστά έξοδο προηγούμενης χρήσεως.

- Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολ/σμών των λ/σμών **44.00 - 44.09**, με το τίτλο «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» μεταφέρονται στους οικείους υπολ/σμούς των ίδιων λ/σμών με το τίτλο «σχηματισμένες προβλέψεις».

- Η λειτουργία των λ/σμών των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως κατά το σχολιαζόμενο δεύτερο λογιστικό χειρισμό εμφανίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα

:



Ο υπολoσμός 00 «σχηματισμένη πρόβλεψη» πρέπει να εξισωθεί :

- Εάν για την εξίσωση του πρέπει να πιστωθεί, χρεώνεται ο **82** και όχι ο **68** που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ..
- Εάν για την εξίσωση του πρέπει να χρεωθεί, πιστώνεται ο **84** και όχι ο **78.05** που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ

Παράδειγμα:

Στην περίπτωση του προηγούμενου παραδείγματος, που το 2004 η επιχείρηση κατέβαλε στον μεταφορέα ποσό 4.000.000 ΕΥΡΩ, θα γίνουν οι εγγραφές :

2

44 Προβλέψεις

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	4.000.000
44.09.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις	
44.09.01XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	
(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	4.000.000

Κατά τη γνώμη μας, είναι δυνατό να μη χρησιμοποιείται ο Λογός 44.09.01 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις» και τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων να άγονται απευθείας στη χρέωση του 44.09.00 «σχηματισμένες προβλέψεις» και των υπολ/σμών του.

3

44 Προβλέψεις

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	1.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
44.09 .00.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	
(σε) 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	1.000.000
84.00.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	

Στο τέλος της χρήσεως 2004 :

4

44 Προβλέψεις	
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	4.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
44.09.00.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	
(σε) 44 Προβλέψεις	
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	4.000.000
44.09.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις	
44.09.01.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	

Αν το δικαστήριο δικάινε το μεταφορέα για ποσό 7.000.000 ΕΥΡΩ, δεν υπήρχε λόγος διενέργειας της (3) εγγραφής, ενώ η (2) και η (4) θα ήταν όμοιες αλλά για ποσό 7.000.000 ΕΥΡΩ, θα γινόταν δε επιπλέον και η εγγραφή:

5

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	
82.00 Έξοδα προηγούμενων ΧΡ1σεων	2.000.000
82.00.6400 Έξοδα μεταφορών	
(σε) 44 Προβλέψεις	
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	2.000.000
44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
44.00.X.X Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	

(γ) Τρίτος λογιστικός χειρισμός:

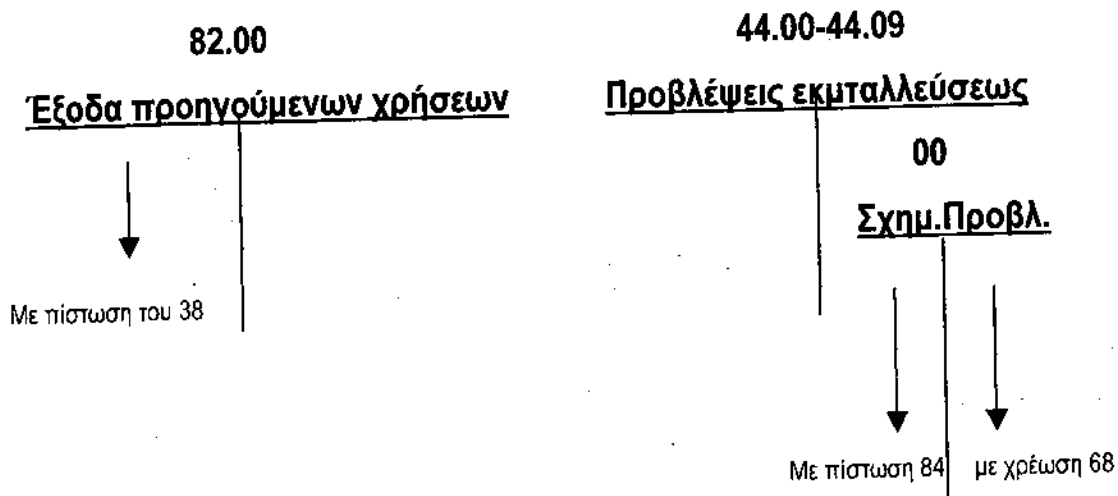
Το Ε.Γ.Λ.Σ με την γνωμάτευσή του 91/ 11683/ 1992, υποδεικνύει τον ακόλουθο απλούστερο χειρισμό χρησιμοποίησεως των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως :

α) Τα ποσά εξόδων, για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις, είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση του **82.00** «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και σε ανοιγμένους τριτοβάθμιους λ/σμούς αντίστοιχους των κατ' είδος εξόδων της ομάδας **6**.

β) οι σχηματισμένες για κάθε έξοδο προβλέψεις, ανεξάρτητα από το ύψος τους, με χρέωση του λ/σμού **44** και των οικείων υπολ/σμών του, μεταφέρονται στη πίστωση του λ/σμού **84** « έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» και του δευτεροβάθμιου **84.91** «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως», ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους αντίστοιχους των δευτεροβάθμιων **44.00– 44.09**.

Δηλαδή οι σχετικοί λ/σμοί λειτουργούν ως εξής :

- α.** Σχηματισμός της προβλέψεως όπως ο προηγούμενος (δεύτερος) χειρισμός.
β. Χρησιμοποίηση της προβλέψεως



Παράδειγμα :

Αν στο προαναφερόμενο παράδειγμα διενέργειας προβλέψεως για ποσό 5.000.000 ΕΥΡΩ , το δικαστήριο δικάινε το μεταφορέα για ποσό 7.000.000 ΕΥΡΩ, ακολουθώντας τον υποδεικνυόμενο τρίτο χειρισμό θα γίνουν οι εγγραφές:

2

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	7.000.000
----------------------------------	-----------

82.00.6400 Έξοδα μεταφορών	
----------------------------	--

(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο	7.000.000
--------------	-----------

44 Προβλέψεις

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	4.000.000
--	-----------

44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
-----------------------------------	--

44.09.00.XX Προβλέψεις για έξοδα μεταφορών	
--	--

(σε) 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

84.91 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις	4.000.000
---	-----------

προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως	
---	--

84.91.09 Από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
---	--

84.91.09.XX Από πρόβλεψη_εξόδων μεταφορών	
---	--

Στο τέλος κάθε χρήσεως οι υφιστάμενες προβλέψεις επανεκτιμώνται και προσαρμόζονται ανάλογα με τις επικρατούσες νέες συνθήκες.

Άρθρο 44.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»

• Δικαιολογητικός λόγος διενέργειας της πρόβλεψης

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία στη χώρα μας, ο εργοδότης πέραν από τις αποδοχές, τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις άδειες και τα επιδόματα αδειάς που λογίζει και καταβάλλει στο προσωπικό του, υποχρεούται να καταβάλει στους εξερχόμενους της υπηρεσίας αποζημίωση, το ύψος της οποίας εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών του εξερχόμενου, το χρόνο απασχολήσεώς του σ' αυτόν και από το λόγο εξόδου από την υπηρεσία.

Το ποσό της αποζημιώσεως που η επιχείρηση θα καταβάλει στον εργαζόμενο αυξάνει προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου, ενώ η καταβολή της αποζημιώσεως θα γίνει στη μεταγενέστερη εκείνη χρήση που αυτός θα εξέλθει της υπηρεσίας. Έτσι, σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσεως, να σταθμίζει το ύψος της αποζημιώσεως που οφείλει στο προσωπικό της κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της και, με χρέωση Άρθρου οργανικών εξόδων, να πιστώνει ένα Άρθρο πρόβλεψης, ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Αν η επιχείρηση δεν προβαίνει στο σχηματισμό τέτοιας πρόβλεψης, ο ισολογισμός της είναι ψευδής κατά τα οφειλόμενα ποσά αποζημιώσεων και τα αποτελέσματα της χρήσεως διογκωμένα και εικονικά κατά το ποσό των αποζημιώσεων που αναλογούν στην χρήση, με περαιτέρω συνέπεια τη διανομή και φορολογία εικονικών κερδών, δηλαδή ουσιαστικά τη διανομή και φορολογία των κεφαλαίων της με τις εντεύθεν καταστρεπτικές για το μέλλον της συνέπειες.

Η δαπάνη για αποζημίωση του αποχωρούντος προσωπικού από άποψη φορολογίας εισοδήματος.

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, κατά το χρόνο διενέργειας της προβλέψεων δεν είναι εκκαθαρισμένα (οριστικά) και συνεπώς, σύμφωνα με όσα δέχεται η φορολογική νομοθεσία τα ποσά αυτά δεν πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα κατά το χρόνο αυτόν.

Υποστηρίζεται από πολλούς ότι η πρόβλεψη αυτή είναι νομοθετημένη και συνεπώς ότι είναι δίκαιο να αναγνωρίζεται η έκπτωσή της από τα φορολογητέα έσοδα. Σήμερα, όμως, όλες οι προβλέψεις είναι νομοθετημένες με βάση την Αρχή της συντηρητικότητας, αλλά και με βάση τη διάταξη του άρθρου 42^ε παρ.14 του Ν.2190/1920 που ομιλεί γενικώς περί προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα, διάταξη που καθιερώθηκε από τις αντίστοιχες διατάξεις της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ. Υπό την πίεση των ενδιαφερομένων εντούτοις, ο φορολογικός νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.12 του Ν.2065/1992, που ενσωματώθηκε στο άρθρο 31 παρ.1 περ. ιε' του Ν.2238/1994, όρισε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα << τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την επιχείρηση.

Πρακτική εφαρμογή – Λογιστικές εγγραφές

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία "Ω" αποφασίζει για πρώτη φορά στη χρήση 2003 να υπολογίσει πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού της λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Η εταιρεία θα πρέπει να υπολογίσει τη σωρευτική πρόβλεψη μέχρι και την προηγούμενη χρήση 2002 καθώς και την πρόβλεψη της κλειόμενης χρήσεως 2003.

A. Σωρευτική πρόβλεψη μέχρι 31.12.2002

Υπολογίζεται το συνολικό ποσό αποζημιώσεων που η εταιρία θα κατέβαλλε με βάση την ισχύουσα νομοθεσία αν απέλυε όλο το προσωπικό που απασχολούσε στις 31.12.2002 και έστω ότι οι αποζημιώσεις αυτές ανέρχονται σε ΕΥΡΩ 400.000.000. Η εταιρία πρέπει να διενεργήσει πρόβλεψη για το ποσό αυτό ή τουλάχιστο για το 40% του ποσού αυτού, δηλαδή για ποσό ΕΥΡΩ 160.000.000 ($400.000.000 * 40\%$). Η εταιρία έχει τις εξής δύο δυνατότητες :

- Με ολόκληρη τη δαπάνη της προβλέψεως ΕΥΡΩ. 400.000.000 ή 160.000.000 να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως 2002
- Να καταχωρήσει το ποσό της δαπάνης σε υπολ/σμούς του **16.19** «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και να αποσβέσει το ποσό αυτό τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία, δηλαδή κατά ποσό ΕΥΡΩ 80.000.000 ($400.000.000 : 5$) ή κατά περίπτωση ΕΥΡΩ 32.000.000 ($160.000.000 : 5$). Η έναρξη της αποσβέσεως θα γίνει από την πρώτη χρήση σχηματισμού της προβλέψεως, δηλαδή από τη χρήση 2003.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

-Σε περίπτωση που ολόκληρη η δαπάνη της προβλέψεως βαρύνει τη χρήση 2003

1

82 Έξοδα - έσοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	400.000.000
82.00.XX Δαπάνη προβλέψεως για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(ή 160.000.000)

(σε) 44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	400.000.000
44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	(ή 160.000.000)

(αναλύεται κατά εργαζόμενο σε μηχανογραφημένες καταστάσεις)

-Σε περίπτωση που η δαπάνη της προβλέψεως αντιμετωπιστεί ως έξοδο πολυετούς αποσβέσεως θα γίνει η εγγραφή :

2

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα

πολυετούς απόσβεσης	400.000.000
16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	(ή 160.000.000)
16.19.XX Δαπάνη προβλέψεως για αποζημίωση προσωπικού προηγ. χρήσεων	

(σε) 44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	400.000.00
44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	(ή 160.000.000)

Για την τμηματική ετήσια απόσβεση θα γίνει η εγγραφή :

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες

στο λειτουργικό κόστος

85.05 Αποσβέσεις ασωμάτων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	80.000.000 (ή 32.000.000)
85.05.19 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	
(σε) 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	
16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	
16.99.19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς	80.000.000
16.99.19.Χ.Χ Αποσβεσμένη δαπάνη προβλέψεως για αποζημίωση προσωπικού προηγ. Χρήσεων	(ή 32.000.000)

β. Πρόβλεψη της κλειόμενης χρήσεως 2003.

Επεκτείνοντας το παραπάνω παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι οι αποζημιώσεις που η «Ω» θα κατέβαλλε αν απέλυε όλο το προσωπικό της που απασχολούσε στις 31.12.2003 (το προσωπικό που απεχώρησε μέσα στο 2003 δεν λαμβάνεται υπόψη, αφού έχει ήδη πάρει την αποζημίωσή του) ανέρχεται έστω σε ΕΥΡΩ 460.000.000. Συνεπώς η δαπάνη της αποζημίωσης που αφορά τη χρήση 19+1 ανέρχεται σε ΕΥΡΩ 60.000.000 (460.000.000 - 400.000.000) και η «Ω» για το ποσό αυτό ή τουλάχιστο για ποσό ΕΥΡΩ 24.000.000 (60.000.000 x

40%) πρέπει να σχηματίσει την υπό συζήτηση πρόβλεψη Ας υποθέσουμε περαιτέρω ότι στις 31.12.2003 πέντε εργαζόμενοι στην επιχείρηση θεμελιώνουν εντός της επόμενης χρήσεως τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως και ότι η αποζημίωσή τους ανέρχεται σε ποσό ΕΥΡΩ. 4.000.000.

Θα γίνει η εγγραφή:

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω
εξόδου από την υπηρεσία

68.00.00 Φορολογικά αναγνωριζόμενη πρόβλεψη 4.000.000

68.00.01 Μη αναγνωριζόμενη φορολογικά πρόβλεψη 56.000.000

$(60.000.000 - 4.000.000) = 56.000.000$ (ή $120.000.000$)

$(24.000.000 - 4.000.000) = 20.000.000$

(σε) 44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου
από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις

44.00.00.00 Φορολογικά αναγνωριζόμενη πρόβλεψη 4.000.000

44.00.00.01 Μη αναγνωριζόμενη φορολογικά 56.000.000

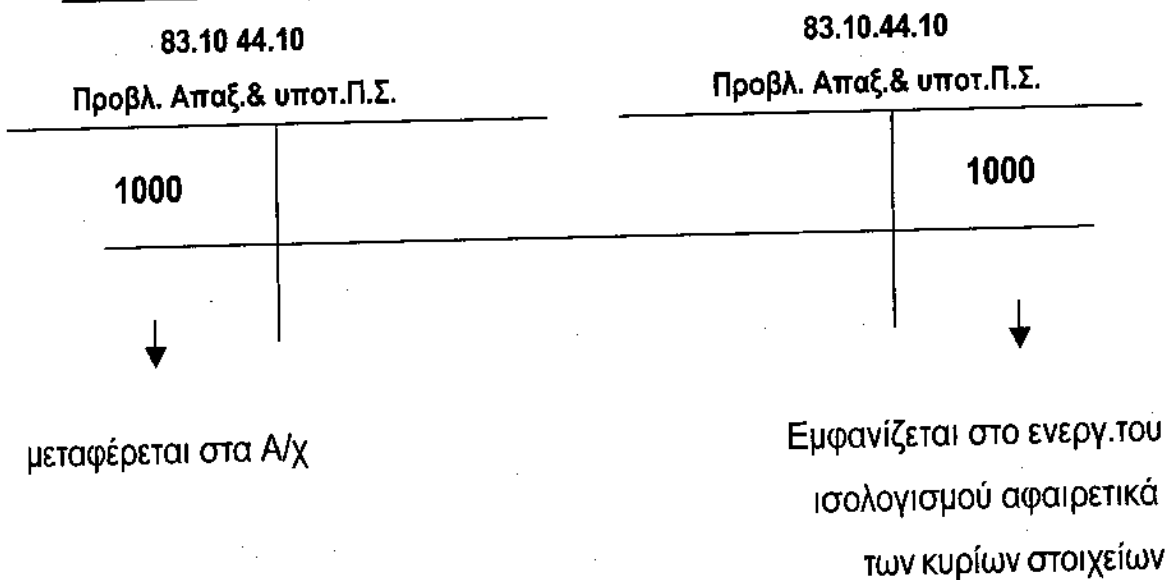
πρόβλεψη

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως 2003 τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως αυτής θα προσαυξηθούν, με το ποσό της μη αναγνωριζόμενης προβλέψεως ΕΥΡΩ 56.000.000

(ή 20.000.000) για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη. Δηλαδή η μη αναγνωριζόμενη πρόβλεψη αντιμετωπίζεται ως λογιστική διαφορά.

Λογός 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιωνστοιχείων»**Ε.Γ.Λ.Σ.**

Πρόκειται περί εκτάκτων προβλέψεων που σχηματίζονται με χρέωση του Λογμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» και πίστωση του σχολιαζόμενου Λογμού 44.10. Ισχύουν και για τις προβλέψεις αυτές τα όσα προαναφέρθηκαν για τις έκτακτες προβλέψεις.

Οι σχετικοί Λογμοί λειτουργούν ως εξής :

Σημειώνεται ότι ,

- Το ύψος των προβλέψεων προσαρμόζεται στο τέλος κάθε χρήσεως.
 - Σε περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο του Λογμού **44.10** υπερβαίνει σημαντικά την εκτιμώμενη ζημία, το πλεονάζον ποσό μεταφέρεται στην πίστωση του Λογμού **84.00.10** «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων / από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων».

- Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο πωληθεί, το πιστωτικό υπόλοιπο του **44.10** μεταφέρεται στην πίστωση του Λ/σμού του πωλούμενου πάγιου στοιχείου.
- Η πρόβλεψη εμφανίζεται στον ισολογισμό αφαιρετικά της αξίας κτήσεως των πάγιων στοιχείων στα οποία η πρόβλεψη αναφέρεται.

Λ/σμός 44.11 « Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις »

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του Λ/σμού **83.11** «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και πίστωση του παρόντος Λ/σμού **44.11**. Ο Λ/σμός **44.11** χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, με πίστωση του Λ/σμού της οικείας απαιτήσεως, όταν αυτή χαρακτηριστεί, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη χρέωση του Λ/σμού **81.02.06** «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις».

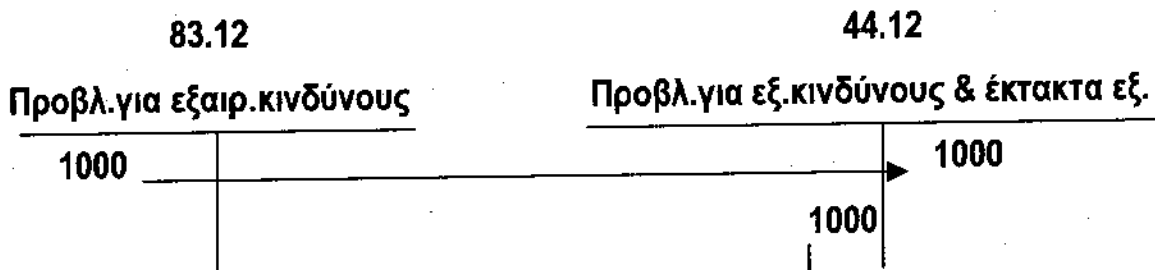
Σε ότι, η αφορά τις προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες και γενικότερα τις προβλέψεις για επισφαλείς οργανικές απαιτήσεις (Λ/σμοί **30,31,33.90** και **31.91**), η αντιμετώπιση αυτή ήταν εσφαλμένη, επειδή ήταν απώλεια από τις οργανικές αυτές απαιτήσεις το Ε.Γ.Λ.Σ αντιμετώπιζε ως έκτακτο και ανόργανο έξοδο, ενώ πρόκειται αναμφισβητήτως περί οργανικών εξόδων. Η εσφαλμένη αυτή αντιμετώπιση ήταν απόρροια του γεγονότος ότι η απόσβεση επισφαλών πελατών, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις (που δυστυχώς στη χώρα μας κατισχύουν των λογιστικών αρχών και των διατάξεων της εμπορικής νομοθεσίας), γινόταν με την παλαιά και από δεκαετίας εγκαταλειφθείσα από άλλες χώρες μέθοδο της εξατομικευμένης αποσβέσεως των απαιτήσεων κατά επισφαλών πελατών, οι οποίες απαιτήσεις είχαν γεννηθεί συνήθως σε προηγούμενες χρήσεις και συνεπώς η εξ αυτών απώλεια θα έπρεπε να καταχωρείται σε Λ/σμούς προηγούμενων χρήσεων (Λ/σμός **82**). Βοηθώντας κυρίως του φορολο-

ή με ποσό ίσο με το ποσό του εξόδου (ή της ζημίας) εάν η σχηματισμένη πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη του ποσού αυτού.

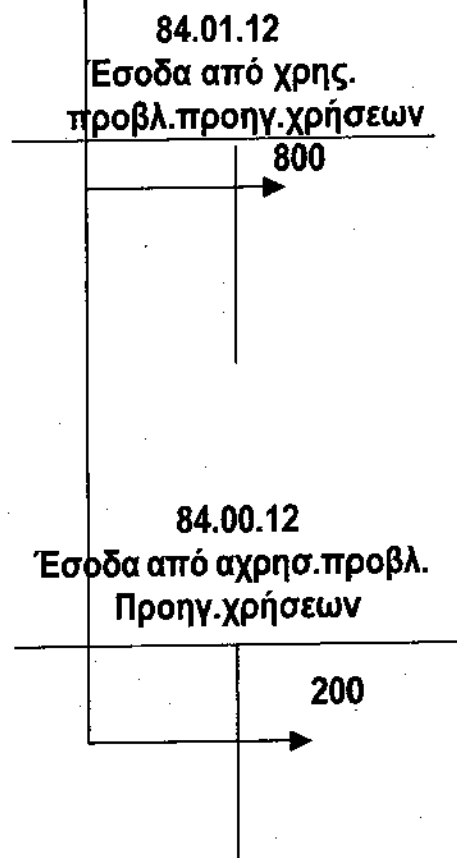
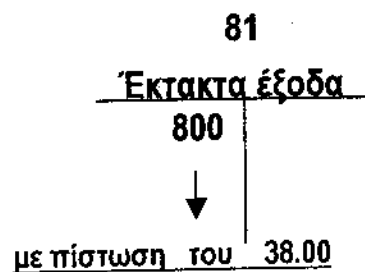
- στο λ/σμό **84.00.12** «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων / από προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα »με την τυχόν επιπλέον διαφορά μεταξύ του ποσού της σχηματισμένης προβλέψεως και του ποσού του πραγματοποιημένου εξόδου (ή της ζημίας).

Έτσι οι λ/σμοί των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα :

1. Σχηματισμός προβλέψεως για τη χρήση 2002 :



2. Χρησιμοποίηση προβλέψεως : χρήση 2003



Νσμός 44.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι προβλέψεις για (οργανικά και ανόργανα) έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Ο Νσμός πιστώνεται με τα ποσά των σχηματιζόμενων προβλέψεων με χρέωση του Νσμού **83.13** «προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων που πραγματοποιούνται σε επόμενες χρήσεις, για τα οποία είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υποΝσμούς του **82.00** «έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Μετά την καταχώρηση του εξόδου στο Νσμό αυτό, ο σχολιαζόμενος Νσμός της προβλέψεως :χρεούμενος εξισώνεται και η σχηματισμένη πρόβλεψη μεταφέρεται στην πίστωση των υποΝσμών του **84** «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων » ως εξής :

- στο Νσμό **84.01.13** «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων / από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων » με ολόκληρο το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, εάν αυτό είναι ίσο ή μικρότερο του αντιστοίχου πραγματοποιημένου ποσού εξόδου (ή ζημίας) ή με ποσό ίσο με το ποσό του εξόδου (ή της ζημίας), εάν η σχηματισμένη πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη του ποσού αυτού,

- στο Νσμό **84.00.13** «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων / από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων», με την τυχόν επιπλέον διαφορά μεταξύ του ποσού της σχηματισμένης προβλέψεως και του ποσού του πραγματοποιούμενου εξόδου (ή της ζημίας).

Έτσι οι Νσμοί των προβλέψεων για έξοδα προηγούμενων χρήσεων λειτουργούν κατά το ακόλουθο διάγραμμα :

1. Σχηματισμός προβλέψεων: χρήση 2002:

αντίδικο περίπου ΕΥΡΩ 5.000.000. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού θα γίνει η εγγραφή :

83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγ. χρήσεων 5.000.000

(σε) 44 Προβλέψεις

44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων 5.000.000

44.13.XX Πρόβλεψη για αποζημίωση ιδιοκτήτη ακινήτου

Την επόμενη χρήση, έστω ότι εκδικάζεται οριστικά η υπόθεση και η επιχ/ση υποχρεώνεται να καταβάλλει αποζημίωση 3.000.000 ΕΥΡΩ

Θα γίνουν οι εγγραφές:

82 ΕΞΟΔΑ & ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

8211 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων 3.000.000

82.00.XX Αποζημίωση ιδιοκτήτη ακινήτου λόγω ζημιών

(σε) 38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.00 Ταμείο 3.000.000

44 Προβλέψεις

44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	5.000.000
44.13.XX Πρόβλεψη για αποζημίωση ιδιοκτήτη ακινήτου	
(σε) 84 Έσοδα από προβλέψεις προηγ/νων χρήσεων	2000000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
84.00.13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγ/νων χρήσεων	
84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	3000.000
84.01.13 Από προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	

Λογός 44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων»

Στον παρόντα Λογό καταχωρούνται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, τόσο των βραχυπρόθεσμων όσο και των μακροπρόθεσμων. Δεν καταχωρούνται στον παρόντα Λογό οι συναλλαγματικές διαφορές (χρεωτικές και πιστωτικές) που προκύπτουν κατά την είσπραξη ή εξόφληση υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, δηλαδή οι πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές, γιατί θεωρούνται αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία προέκυψαν και καταχωρούνται στους αποτελεσματικούς Λογμούς **81.00.04** «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές» αν είναι χρεωτικές ή στον **81.01.04** «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές» αν είναι πιστωτικές. Επίσης δεν καταχωρούνται στον παρόντα Λογό οι συναλλαγματικές διαφορές (πραγματοποιημένες και εξ αποτιμήσεως από πιστώσεις και δάνεια που

διατέθηκαν για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, οι οποίες καταχωρούνται στους λ/σμούς **16.15** και **44.15**.

Η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό διαφέρει ανάλογα με το αν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και έχει ως εξής :

(α) Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα που δεν αφορούν κτήση πάγιων στοιχείων.

Οι συναλλαγματικές διαφορές της κατηγορίας αυτής αντιμετωπίζονται ως εξής :

- Καταχωρούνται σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς κατά ξένο νόμισμα, που έχουν τον τίτλο «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων» του σχολιαζόμενου λ/σμού **44.14**.

Στο τέλος κάθε χρήσεως, τα τελικά υπόλοιπα των παραπάνω ειδικών, κατά ξένο νόμισμα, υπολ/σμών που απομένουν μετά το συμψηφισμό χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων του ίδιου ξένου νομίσματος.

- Αν είναι χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του αποτελεσματικού λ/σμού **81.00.04** «συναλλαγματικές διαφορές».

- Αν είναι πιστωτικά παραμένουν στον παρόντα λ/σμό **44.14** και, μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται στον αποτελεσματικό λ/σμό **81.01.04**

«συναλλαγματικές διαφορές», υπό την προϋπόθεση ότι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από τις οποίες απορρέουν οι συναλλαγματικές διαφορές έχουν εισπραχθεί ή εξοφληθεί μέσα στην επόμενη χρήση. Αν στο τέλος της επόμενης χρήσεως οι απαιτήσεις αυτές δεν έχουν εισπραχθεί ή οι υποχρεώσεις αυτές δεν έχουν εξοφληθεί, οι συναλλαγματικές διαφορές, εξακολουθούν να παραμένουν στην πίστωση του σχολιαζόμενου λ/σμού) **44.14**.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση είχε κατά την 31.12.19+0 τις ακόλουθες απαιτήσεις και υποχρεώσεις :

- συναλλαγματικές εισπρακτέες την 1/3/19+ 1, ονομαστικής αξίας USD 1.000.000, που εμφανίζονται στο λ/σμό **31.07** «γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο» με ΕΥΡΩ 330.000.000
- συναλλαγματικές πληρωτέες την 1/2/19+ 1, ονομαστικής αξίας DM 2.000.000 που εμφανίζονται στο λογ/σμό **51.01** << γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.>> με ΕΥΡΩ 330.000.000

Στις 31/12/19+0 οι επίσημες τιμές των νομισμάτων αυτών, ήταν τιμή αγοράς USD 304, τιμή πώλησης DM 170 και θα γίνουν οι εγγραφές :

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

31.07 Γραμμ. Σε Ξ.Ν. στο χαρτοφ.	4.000.000
31.07.00 Γραμμάτια σε USD	
[USD 1.000.000* 4 (304-300)]	
(σε) 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	4.000.000
44.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές	
από αποτίμηση απαιτήσεων	
44.14.00 Βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων & υποχρεώσεων σε USD	

Για τα οφειλόμενα DM προκύπτει την 31.12.19+0 χρεωστική συναλλαγμα-

τική διαφορά δρχ. 10.000,000 [DM 2.000.000 * 5 (170-165)]. Εάν την ημερομηνία αυτή (31/12/19+0) δεν υφίσταται πιστωτική συναλλαγματική διαφορά από DM, (αν υπήρχε θα εμφανιζόταν στην πίστωση του Λ/σμού **44.14.01**), ούτε και προκύπτει τέτοια πιστωτική διαφορά από άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις κατά την αποτίμηση της 31/12/19+0, γίνεται η εγγραφή :

81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	10.000.000
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές	
(σε) 51 Γραμμάτια πληρωτέα	
51.0 I Γραμμάτια πληρωτέα σε ΞΝ	10.000.000
51.01.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε DM	

Εάν όμως υφίσταται κατά την 31/12/19+0 πιστωτικό υπόλοιπο στο Λ/σμό **44.14.01** ή κατά την αποτίμηση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε DM της 31/12/19+0 προκύπτουν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, το ποσό των δρχ. 10.000.000 θα μεταφερθεί στη χρέωση του Λ/σμού **44.14.01** προκειμένου να γίνει συμψηφισμός των εξ αποτιμήσεως χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Δηλαδή γίνεται η εγγραφή:

Στις 31/12/19+0

44 Προβλέψεις

44.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από 10.000.000

αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων

44.14.01 Βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε DM

[DM 2.000.000 * 5 (170-165)]

σε 51 Γραμμάτια πληρωτέα

51.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε ΞΝ 10.000.000

51.01.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε DM

Εάν μετά τον παραπάνω συμψηφισμό απομένει υπόλοιπο πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, αυτό θα παραμείνει στην πίστωση του **44.14.01**.

Εάν όμως προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο στο Λογμό αυτόν, έστω δρχ. 6.000.000, θα γίνει η εγγραφή:

81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα

81.00 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα 6.000.000

81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές,

(σε) 44 Προβλέψεις

44.14 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από

αποτίμηση απαιτήσεων

4.000.000

44.14.01 Βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε DM

Μέσα στην επόμενη χρήση 19+1 και εφόσον εισπραχθεί η συν/κή σε USD θα γίνει η εγγραφή :

44 Προβλέψεις

44.14 Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων	4.000.000
44.14.00 Βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε USD	
(σε) 81 Έκτακτα & ανόργανα αποτελέσματα	
81.01 Έκτακτα & ανόργανα έσοδα	4.000.000
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές	

(β) Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων & υποχρεώσεων που δεν αφορούν κτήσεις παγίων στοιχείων.
 Οι συναλλαγματικές διαφορές της κατηγορίας αυτής αντιμετωπίζονται ως εξής :

- Καταχωρούνται σε υπολ/σμούς του **44.14** που τηρούνται κατά το ξένο νόμισμα και τιτλοφορούνται « προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων ».
- Στο τέλος κάθε χρήσεως συμψηφίζονται κατά το ξένο νόμισμα οι χρεωστικές με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές και το υπόλοιπο κατά το ξένο νόμισμα. Αν είναι **χρεωστικό**, θεωρείται αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία προέκυψε και μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λ/σμό **81.00.04** «έκτακτα & ανόργανα έσοδα»
- Αν είναι **πιστωτικό**, εγγράφεται στην πίστωση του παρόντος λ/σμού **44.14** και εμφανίζεται στον ισολογισμό της χρήσεως στην οποία προέκυψε. Στο τέλος κάθε χρήσεως, από το λ/σμό « έκτακτα & ανόργανα έσοδα » το μέρος εκείνο αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση, εφόσον δε προηγήθηκε η

μεταφορά του μέρους αυτού κατά την είσπραξη πληρωμή των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολ/σμών του λ/σμού **44.14** με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος που θεωρείται αποτέλεσμα και μεταφέρετε στην πίστωση του **81.01.04** « έκτακτα & ανόργανα έσοδα» προσδιορίζεται κατά αναλογία με βάση τα αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του λ/σμού **44.14**.

Νσμός 44.15 « Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων »

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 44 ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Οι υπολ/σμοί του λ/σμού 44 εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ως εξής :

Υπολογαριασμοί του 44

44.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία » πηγαίνει στο παθητικό με ομώνυμο τίτλο

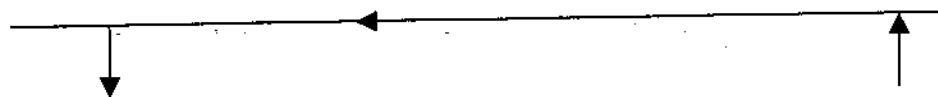
44.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως »

44.12 «Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους & έκτακτα έξοδα »

44.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων »

44.14 «Προβλέψεις για συν/κές διαφορές από αποτίμηση»

44.98 «Λοιπές έκτακτες προβλέψεις»



πηγαίνουν στο παθητικό με τίτλο «Λοιπές προβλέψεις »

44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων»

πηγαίνει στο ενεργητικό αφαιρετικά των παγίων στοιχείων που αφορούν.

44.11 « Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις »

πηγαίνει στο ενεργητικό αφαιρετικά του λ/σμού «Επισφαλείς – Επίδικοι πελάτες και χρεώστες »

Από άποψη επιβαρύνσεως αποτελεσμάτων:

- Οι προβλέψεις που καταχωρούνται στην πίστωση των Λογμών: 44.00, 18.00.19 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις» και 44.09 θεωρούνται έξοδα εκμεταλλεύσεως και σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υποΛογμών του Λογμού 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».

- Οι προβλέψεις που καταχωρούνται στην πίστωση των Λογμών: 44.10, 44.11, 44.12 και 44.13 θεωρούνται έκτακτα έξοδα και σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υποΛογμών του Λογμού 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 45
«ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ»

Λογός 45 << ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ >>

Περιεχόμενο του λογαριασμού :

Στο λογ/σμό αυτό παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης, δηλαδή οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Κατά τη κατάρτιση του ισολογισμού, προκειμένου να τακτοποιηθούν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

1. Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο Λογμό της ομάδας 5.
2. Οι ομολογίες που είναι πληρωτές μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται από τους Λογμούς 45.00 – 45.05 στο Λογμό 53.04 «ομολογίες πληρωτές».
3. Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των Λογμών 45.10 – 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στην επόμενη χρήση, μεταφέρονται από τους Λογμούς αυτούς στους Λογμούς 53.17 « μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτές στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.» και επαναφέρονται στους Λογμούς 45.10 – 45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσεως, εφόσον, για την ενότητα της παρακολουθήσεως ή για άλλο λόγο, η επιχείρηση επιθυμεί αυτή τη μεταφορά. Παρέχεται η δυνατότητα, αντί αυτής της μεταφοράς και επαναφοράς, τα σχετικά ποσά των Λογμών 53.17 και 53.18 να εμφανίζονται στον ισολογισμό στη κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, χωρίς να χρησιμοποιούνται στα λογιστικά βιβλία τέτοιοι Λογμοί (δηλαδή η εμφάνιση στον ισολογισμό να αντιμετωπίζονται εξωλογιστικά).

Λογός : 45.13 «Ταμειυτήρια – Λογμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων»

Στον παρόντα Λογμό καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τα ταμειυτήρια από μακροπρόθεσμα δάνεια που τυχόν έλαβε από αυτά (πρόκειται συνήθως για ενυπόθηκα δάνεια).

Λογός : 45.14 « Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ΕΥΡΩ».**Λογός 45.15 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.»**

Στους Λογμούς αυτούς καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις σε ΕΥΡΩ και ξένο νόμισμα αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι δεν καταχωρούνται στους σχολιαζόμενους Λογμούς οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τις συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις, που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, οι οποίες καταχωρούνται στο Λογμό 50 « Προμηθευτές».

Λογός : 45.16 « Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε ΕΥΡΩ»

Λογός : 45.17 « Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.»

Στους Λογούς αυτούς καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τις λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε ΕΥΡΩ και ξένο νόμισμα αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι δεν καταχωρούνται στους σχολιαζόμενους Λογούς οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τις λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, οι οποίες καταχωρούνται στο Λογό 50 << Προμηθευτές >>.

Λογός : 45.18 « Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες».

Σε αυτόν παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τους εταίρους της ή προς τους διοικούντες αυτήν. Δηλαδή τα πάσης φύσεως δάνεια που χορηγούν οι εταίροι ή οι διοικούντες την εταιρεία προς αυτήν και κάθε άλλη οφειλή προς αυτούς που πρόκειται να εξοφληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, όπως λόγου χάρη η οφειλή της εταιρείας από αγορά πάγιων στοιχείων από εταίρο.

Λογμοί : 45.19 – 45.21 και 45.24 – 45.26

Με αυτούς τους Λογμούς **45.19, 45.20 και 45.21** παρακολουθούνται τα μακροπρόθεσμης λήξεως γραμμάτια πληρωτέα, ενώ με τους Λογμούς **45.24, 45.25 και 45.26** παρακολουθούνται αντίστοιχα οι μη δουλεμένοι τόκοι αυτών. Με εξαίρεση το Λογμό **45.21** << γραμμάτια πληρωτέα εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων επιχειρήσεων >> που είναι υποχρεωτικής τήρησεως, η τήρηση των λοιπών Λογμών δεν είναι υποχρεωτική, γιατί επιτρέπεται όλα τα γραμμάτια, ανεξάρτητα από τη λήξη τους, να παρακολουθούνται στους υποΛογμούς του Λογμού **51** << γραμμάτια πληρωτέα >>, η τήρηση του οποίου είναι υποχρεωτική. Σε περίπτωση που η επιχείρηση παρακολουθεί και τα μακροπρόθεσμα γραμμάτια πληρωτέα στο Λογμό **51**, οφείλει, στο τέλος της χρήσεως, να διαχωρίζει εξωλογιστικά τα γραμμάτια πληρωτέα σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα, καθώς και τους αντίστοιχους μη δουλεμένους τόκους αυτών, για την εμφάνιση τους στον ισολογισμό.

Λογμός : 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)».

Σε αυτόν καταχωρούνται τα τυχόν οφειλόμενα από την επιχείρηση ποσά φόρων και τελών, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Ο Λογμός εφόσον συντρέχει περίπτωση, πρέπει να αναλύεται σε υποΛογμών του **54** « υποχρεώσεις από φόρους – τέλη », οι οποίοι να λειτουργούν καθόμοιο τρόπο.

Λογός : 45.23 « Ασφαλιστικοί Οργανισμοί »

Σε αυτόν καταχωρούνται οι τυχόν οφειλόμενες από την επιχείρηση εισφορές προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, η προθεσμία εξοφλήσεως των οποίων λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Ο Λογός, εφόσον συντρέχει περίπτωση, πρέπει να αναλύεται σε υπολογμούς αντίστοιχους των υπολογμών του 55 «ασφαλιστικοί οργανισμοί», οι οποίοι να λειτουργούν καθόμοιο τρόπο.

Λογός : 45.90 «Ληφθείσες εγγυήσεις »

Ο Λογός αυτός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 266/2267/1996,. Σε αυτόν παρακολουθούνται οι λαμβανόμενες από την επιχείρηση εγγυήσεις, στις περιπτώσεις που η επιστροφή τους προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Εννοείται ότι οι εγγυήσεις αυτές είναι δυνατό να παρακολουθούνται και σε υπολογμούς του 45.98 – 45.99 «λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις »

Τέλος, οι υπολογμοί του Λογού 45 εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, στην κατηγορία των « μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων»

Οι Λογμοί 46 και 47 είναι κενοί. Η συμπλήρωσή τους είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 48
«ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ»

Λογμός : 48 « ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ »

Στο Λογμό αυτό παρακολουθούνται οι δοσοληψίες μεταξύ κεντρικού και υποκαταστημάτων της οικονομικής μονάδας, στις περιπτώσεις εκείνες που τα υποκαταστήματα έχουν λογιστική αυτοτέλεια .

Έννοια της Αυτοτέλειας στη λογιστική των υποκαταστημάτων

Κατά το σύστημα της αυτοτελούς λογιστικής των υποκαταστημάτων το κεντρικό και καθένα υποκατάστημα αποτελεί διακεκριμένη λογιστική μονάδα που τηρεί ιδιαίτερους Λογμούς σε ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία και οι οποίοι Λογμοί ενημερώνονται με ιδιαίτερο λογιστικό κύκλωμα που είναι ανεξάρτητο από το λογιστικό κύκλωμα των άλλων λογιστικών μονάδων. Δηλαδή εφαρμόζονται τόσα λογιστικά κυκλώματα όσα και οι λογιστικές μονάδες (κεντρικό και υποκατάστημα). Είναι αδιάφορο που τηρούνται τα βιβλία του υποκαταστήματος, στο υποκατάστημα ή στο κεντρικό. Το κριτήριο διακρίσεως της εξαρτημένης από την αυτοτελή λογιστική είναι ότι στην πρώτη εφαρμόζεται μόνο ένα λογιστικό κύκλωμα με το οποίο ενημερώνονται οι Λογμοί του κεντρικού και καθενός υποκαταστήματος, ενώ στη δεύτερη εφαρμόζονται τόσα αυτοτελή λογιστικά κυκλώματα όσα τα υποκαταστήματα και επιπλέον ένα ακόμη λογιστικό κύκλωμα για το κεντρικό .

Η σύνδεση της λογιστικής του Κεντρικού με τη λογιστική κάθε υποκαταστήματος επιτυγχάνεται με τη δημιουργία κατάλληλου Λογμού **συνδέσεως ή συνδέσμου** .

Για τη κατανόηση της διαφοράς μεταξύ των δύο συστημάτων λογιστικής των υποκαταστημάτων, αντιπαραθέτουμε τις λογιστικές εγγραφές κεντρικού και υποκαταστήματος, για μια μόνο δοσοληψία μεταξύ αυτών, όπως για παράδειγμα, για έμβασμα μετρητών από το Κεντρικό στο Υποκατάστημα της επιχειρήσεως στην Πάτρα.

Το Υποκατάστημα Πατρών

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο

σε **48 Λ/ΣΜΟΙ** συνδέσμου με τα υποκ/τα

48.XX Κεντρικό

Τέλος σημειώνεται ότι η λογιστική αυτοτέλεια των υποκαταστημάτων είναι δυνατό να είναι ολική ή μερική. Ολική αυτοτέλεια υπάρχει όταν όλοι οι Λ/σμοί του υποκαταστήματος τηρούνται στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα του υποκαταστήματος, ενώ μερική αυτοτέλεια υπάρχει όταν ορισμένοι Λ/σμοί του υποκ/τος όπως π.χ. των παγίων τηρούνται στη λογιστική του Κεντρικού.

Εξαρτημένη Λογιστική των Υποκαταστημάτων

Κατά τη μέθοδο αυτή οι Λ/σμοί του κεντρικού και των υποκαταστημάτων συναναπτύσσονται και συλλειτουργούν στα πλαίσια ενός και μοναδικού λογιστικού κυκλώματος εγγραφών. Το υποκ/μα αποστέλλει στο κεντρικό όλα τα δικαιολογητικά, είτε ημερησίως είτε μέσα στις προθεσμίες που προβλέπει ο ΚΒΣ, το οποίο κεντρικό καταχωρεί τα δικαιολογητικά αυτά σε ιδιαίτερους Λ/σμούς κατά υποκαταστήματα, που τηρεί στα βιβλία του.

Στα βιβλία της επιχειρήσεως τηρούνται τόσες σειρές Λ/σμών όσες είναι και οι λογιστικές μονάδες της επιχειρήσεως (κεντρικό και υποκατάστημα) και συνεπώς δεν τηρείται ο Λ/σμός **48** « Λ/σμοί συνδέσμου με τα υποκ/τα » που τηρείται όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της αυτοτελούς λογιστικής των υποκαταστημάτων.

κ.λ.π.

Η λύση αυτή πλεονεκτεί έναντι της επόμενης δεύτερης λύσεως γιατί αποφεύγεται η δημιουργία ομίλων Μσμών.

Λύση δεύτερη

Χρησιμοποιούνται οι όμιλοι Μσμών 19,29,39,49,59,69,79,99 και 09, στους οποίους εντάσσονται και παρακολουθούνται οι Μσμοί των υποκαταστημάτων. Στους ομίλους αυτούς αναπτύσσονται οι πρωτοβάθμιοι Μσμοί του Σχεδίου Μσμών υποχρεωτικά με την ίδια σειρά που αναπτύσσονται οι πρωτοβάθμιοι Μσμοί κάθε ομάδας.

Π.χ.

Μσμοί Κεντρικού Υποκαταστήματος	Μσμοί
10 Εδαφικές εκτάσεις εκτάσεις	190 Εδαφικές
11 Κτίρια – Εγκ. Κτιρίων – Τεχν. Έργα Κτιρίων	191 Κτίρια – Εγκ.
κ.λ.π.	κ.λ.π.

Δηλαδή, με την τεχνική των ομίλων Μσμών, δημιουργείται μια νέα σειρά πρωτοβαθμίων Μσμών με τριψήφιους κωδικούς αριθμούς, λόγω παρεμβολής του ψηφίου 9 μεταξύ του πρώτου και του δεύτερου ψηφίου των κυρίων ψηφίων των πρωτοβαθμίων Μσμών του Σχεδίου Μσμών. Με το σύστημα αυτό διπλασιάζεται ο αριθμός των πρωτοβαθμίων Μσμών και αντιμετωπίζονται οι ανάγκες μεγάλων κυρίως μονάδων, με 10 – 100 π.χ. υποκαταστήματα, κέντρα, εργοστάσια ή δραστηριότητες.

Οι τριψήφιοι δευτεροβάθμιοι των ομίλων που τηρούνται ως πρωτοβάθμιοι είναι δυνατό να δημιουργούν προβλήματα στα σύγχρονα μηχανολογιστικά μέσα Η/Υ κ.λ.π. με τα οποία διεκπεραιώνεται η λογιστική εργασία. Για την αντιμετώπιση των δυσχερειών προτείνεται σχετικώς η δεκαδική κωδικοποίηση των τυπικά δευτεροβάθμιων λ.χ. 190,191,192 να ευθυγραμμίζεται με την εκατονταδική των κυρίως δευτεροβαθμίων ως εξής :

Λσμός 190 να γίνει 19.00

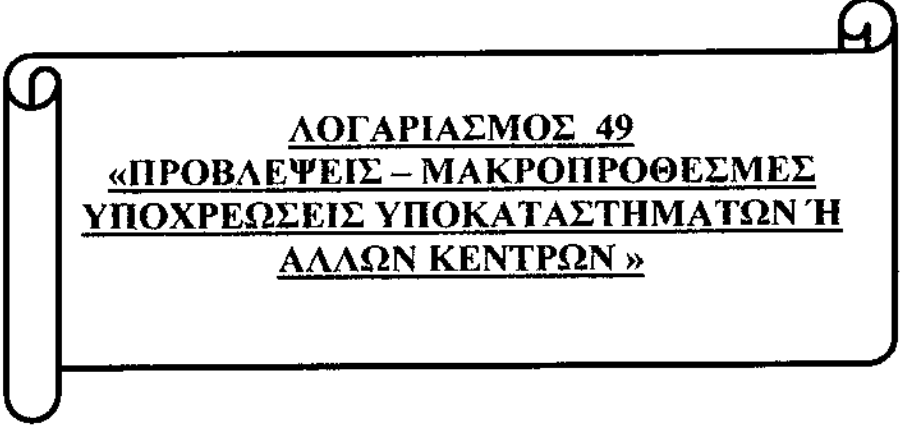
Λσμός 191 να γίνει 19.01

Λσμός 192 να γίνει 19.02

κ.λ.π.

Ο τρόπος αναπύξεως κάθε πρωτοβάθμιου Λσμού του ομίλου Λσμών (παραπάνω 190 – 198) αφήνεται στη κρίση της επιχειρήσεως, με τον περιορισμό όμως ότι στους δευτεροβάθμιους Λσμούς, στους οποίους θα αναπτύσσονται οι πρωτοβάθμιοι, θα περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι υποχρεωτικοί δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι Λσμοί του Σχεδίου Λσμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 49
«ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή
ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ »

**ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓΙΣΜΩΝ 49 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ »**

(όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

Σχετικά με τον τρόπο αναπτύξεως κάθε πρωτοβάθμιου Λογμού ισχύουν όσα αναπτύχθηκαν

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΟΜΑΔΑΣ 4 Ε.Γ.Λ.Σ.

ΟΜΑΔΑ 4^η : ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ -
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ

- 40.00 Καταβλημένο κεφάλαιο κοινών μετοχών
- 40.01 Καταβλημένο κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών
- 40.02 Οφειλόμενο κεφάλαιο κοινών μετοχών
- 40.03 Οφειλόμενο κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών
- 40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο απροσβεσμένο
- 40.05 Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο απροσβεσμένο
- 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο
- 40.07 Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων
-
- 40.90 Αμοιβαίο κεφάλαιο
- 40.91 Καταβλημένο συνεταιριστικό κεφάλαιο
- 40.92 Οφειλόμενο συνεταιριστικό κεφάλαιο

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

- 41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- 41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- 41.02 Τακτικό αποθεματικό
- 41.03 Αποθεματικά καταστατικού
- 41.04 Ειδικά αποθεματικά

- 41.05 Έκτακτα αποθεματικά
- 41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων
- 41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- 41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων
- 41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές
- 41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων
- 41.12 Αξία ακινήτων παραχωρηθέντων δωρεάν
-
- 41.90 Αποθεματικά από απαλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
- 41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο
- 41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων
-
- 41.95 Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας σε εταιρεία του εξωτερικού
- 41.99

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ

- 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέον
- 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέον
- 42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
- 42.03
- 42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
-
- 42.99

43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- 43.00 Καταθέσεις μετόχων

43.01 Καταθέσεις εταιρών

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

.....

43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου

.....

43.99

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.01

.....

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων

44.11 προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα

44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

44.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων

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

.....

44.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

45.00 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ μη μετατρέψιμα σε μετοχές

45.01 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ μετατρέψιμα σε μετοχές

45.02 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ με ρήτρα Ε.Ν. μη μετατρέψιμα σε

ΜΕΤΟΧΕΣ

45.03 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε

ΜΕΤΟΧΕΣ

45.04 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ μη μετατρέψιμα σε μετοχές

45.05 Ομολογιακά δάνεια σε ΕΥΡΩ μετατρέψιμα σε μετοχές

45.06

.....

45.10 Τράπεζες – Νισμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ΕΥΡΩ

45.11 Τράπεζες – Νισμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ΕΥΡΩ

με ρήτρα Ξ.Ν

45.12 Τράπεζες – Νισμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν

45.13 Ταμειυτήρια – Νισμοί μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

45.14 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες

επιχειρήσεις σε ΕΥΡΩ

45.15 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες

επιχειρήσεις σε Ξ.Ν

45.16 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού

ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε ΕΥΡΩ

45.17 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού

ενδιαφέροντος επιχειρήσεως σε Ξ.Ν

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες

45.19 Γραμμάτια πληρωτέα σε ΕΥΡΩ .

45.20 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.

45.21 Γραμμάτια πληρωτέα εκδόσεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων

Επιχειρήσεων

45.22 Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)

45.23 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

45.24 Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε ΕΥΡΩ

(αντίθετος Νισμός)

45.25 Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν

(αντίθετος Λισμός)

45.26 Μη δουλεμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων εκδόσεως

Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσίων Επιχειρήσεων (αντίθετος Λισμός)

45.90 Ληφθείσες εγγυήσεις

.....

45.98 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ΕΥΡΩ .

45.99 Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.

46.....

47.....

48 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας σε περίπτωση παρακολουθήσεως όλων ή μερικών υποκαταστημάτων με αυτοτελή λογιστική

49 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΆΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Όμιλος λογαριασμών
προαιρετικής τηρήσεως)

494 Προβλέψεις

495 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

496

497.....

498 Λογαριασμοί συνδέσμου με λοιπά υποκαταστήματα (Αυτοτελούς
λογιστικής)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ Ε.ΣΥ.Λ.

Νσμός 40.90 «Αμοιβαίο κεφάλαιο »**Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ. 233/2213/1994**

Ο Νσμός δημιουργήθηκε και λειτουργεί σύμφωνα με την γνωμάτευση αυτή η οποία αναφέρει ότι : «η αξία εξαγοράς των μεριδίων των Αμοιβαίων Κεφαλαίων, που καταβάλλεται στους μεριδιούχους , αποτελείται από το κεφάλαιο και την αναλογία των κερδών μέχρι την ημερομηνία της κατάθεσης της αίτησης της εξαγοράς.

Το Αμοιβαίο Κεφάλαιο (Α.Κ.) συγκροτείται ,σύμφωνα με τον νόμο, από τις καταθέσεις των μεριδιούχων σε μετρητά ή χρεόγραφα.

Η αξία εξαγοράς του μεριδίου του Αμοιβαίου Κεφαλαίου διαμορφώνεται καθημερινά με βάση την καθαρή περιουσία του, η οποία αποτελείται από το κεφάλαιο του Αμοιβαίου Κεφαλαίου και τα πραγματοποιηθέντα μέχρι της ημέρας εκείνης κέρδη.

Για τον λογιστικό προσδιορισμό του σωρευτικού αποτελέσματος, καθημερινά, υποδεικνύεται η ακόλουθη διαδικασία:

- να μεταφέρονται καθημερινά, τα καταχωρούμενα στους Νσμούς της ομάδας ποσά εξόδων, στο Νσμό 92.00.01 «έξοδα αγοραπωλησίας χρεογράφων », με πίστωση του Νσμού 90.06 «οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα» και των υποΝσμών του.
- τα καταχωρούμενα στους Νσμούς της ομάδας 7 ποσά να μεταφέρονται καθημερινά στο Νσμό 96 και τους οικείους υποΝσμούς του, με χρέωση του Νσμού 90.07 «οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα» και των υποΝσμών του.
- Να μεταφέρονται καθημερινά στο Νσμό 98.00 «Καθαρά Αποτελέσματα Αμοιβαίου Κεφαλαίου» τα ποσά που καταχωρούνται στους Νσμούς της ομάδας 8, με χρεοπίστωση του Νσμού 90.08 «Αποτελέσματα Λογισμένα».
- Να μεταφέρεται καθημερινά στο Νσμό 96.20 «Έξοδα Αμοιβαίου Κεφαλαίου» το υπόλοιπο του Νσμού 92.00 ο οποίος και εξισώνεται

-Να μεταφέρεται καθημερινά στο λ/σμό 98.00 του υπόλοιπο του λ/σμού 96.

Μετά τις εγγραφές αυτές το υπόλοιπο του λ/σμού 98.00 εμφανίζει το πραγματοποιηθέν σωρευτικό κέρδος του Αμοιβαίου Κεφαλαίου σε καθημερινή βάση.

Το κέρδος που καταβάλλεται στους μεριδιούχους κατά την εξαγορά των μεριδίων τους καταχωρείται, εκτός από τον λ/σμό 88.99 και στην χρέωση του 98.00 πιστώσει του 90.08. έτσι ώστε ο λ/σμός 98.00 να δείχνει κάθε φορά με το υπόλοιπο του τα κέρδη που αντιστοιχούν στα εν κυκλοφορία μερίδια του Αμοιβαίου Κεφαλαίου.

Κατά την εξαγορά των μεριδίων των Αμοιβαίων Κεφαλαίων προσδιορίζεται η αξία τους κατόπιν αποτίμησης της περιουσίας του Αμοιβαίου Κεφαλαίου, σύμφωνα με όσα ορίζει η σχετική νομοθεσία

Οι λογιστική κατάσταση Ισολογισμού είναι η εξής :

A) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

33 Χρεώστες	<u>XXXXX</u>
34 Χρεόγραφα	XXXXX
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	XXXXX

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

50 Προμηθευτές	XXXXX
52 Τράπεζες – Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	XXXXX
53 Πιστωτές (Μερίσματα πληρωτέα)	XXXXX
54 Υποχρεώσεις από φόρους	XXXXX
Σύνολο Υποχρεώσεων	<u>XXXXX</u>
40 Κεφάλαιο	XXXXX
41 Αποθεματικά	XXXXX
42 Αποτελέσματα (κέρδη) εις νέο	XXXXX
Σύνολο Καθαρής Θέσης	<u>XXXXX</u>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ :

- Εμμανουήλ Σακέλλης " Ο Πανδέκτης του Λογιστή"
Εκδόσεις "ΒΡΥΚΟΥΣ", Τόμος Β'.
- Εμμανουήλ Σακέλλης " Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο"
Εκδόσεις "ΒΡΥΚΟΥΣ", Τόμος Β'
- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος " Γενική Λογιστική Σε Ευρώ"
Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ"
- Νικόλαος Πετρίδης " Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο "
ΠΑΤΡΑ 1999

