

A stylized, low-poly illustration of a business meeting. In the center, a woman with red hair, wearing a purple top and a grey blazer, stands and holds a white document. To her left, a man in a blue suit and tie is seated at a desk, looking towards her. To her right, another man in a blue suit is seated, also looking towards the woman. The background features abstract shapes in shades of green, yellow, and brown, suggesting an office environment. The overall style is modern and geometric.

2008

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

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΣΑΡΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ
ΚΟΡΟΜΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΜΕΛΙΔΩΝΗ ΜΑΡΙΑ

2008

Ευχαριστούμε την κυρία
Μαρία Μελιδώνη
για την πολύτιμη βοήθειά της.



Πρόλογος	5
Κεφάλαιο 1ο	
1.1 Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.....	8
1.2 Οι αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις.....	10
1.3 Η σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.....	10
Κεφάλαιο 2ο	
Εργασίες προετοιμασίας τέλους χρήσης	
2.1 Απογραφή.....	13
2.2 Απογραφή των αποθεμάτων.....	17
2.3 Απογραφή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.....	18
2.4 Αποτιμήσεις.....	20
2.5 Προβλέψεις.....	22
2.6 Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.....	26
2.7 Αποσβέσεις.....	27
2.8 Μερισμός δαπανών.....	28
2.9 Εγγραφές τακτοποίησης.....	30
2.10 Έλεγχοι για το κλείσιμο της χρήσης.....	32
Κεφάλαιο 3ο	
3.1 Γενική εκμετάλλευση.....	36
3.2 Λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης.....	36
3.3 Κινήσεις λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης κατά τις εγγραφές κλεισίματος.....	37
3.4 Βήματα λογιστικών εγγραφών κλεισίματος χρήσης.....	38
Κεφάλαιο 4ο	
4.1 Η διάθεση του κέρδους.....	44
4.2 Σειρά στη διάθεση των κερδών.....	46
4.3 Καταστατικά και προαιρετικά αποθεματικά.....	57
4.4 Έννοια και διακρίσεις των αποθεματικών της Α. Ε.....	58
4.5 Αφανή αποθεματικά.....	61
Παράδειγμα	68
Παράρτημα	101
Επίλογος	114
Βιβλιογραφία	115



Η εργασία αυτή αναφέρεται στις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης μίας Ανώνυμης Εταιρείας, προκειμένου να προκύψει το καθαρό αποτέλεσμα. Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως σε μία εταιρεία μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία.

Η περίπτωση της ζημίας, λόγω του κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της Ανώνυμης Εταιρείας, δεν επιβαρύνει τους μετόχους αλλά την ίδια την εταιρεία. Η ζημία χρήσεως παραμένει, λοιπόν, στον Ισολογισμό μειώνοντας την καθαρή της θέση με σκοπό να αποσβεσθεί μελλοντικά από κέρδη ή με μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου.

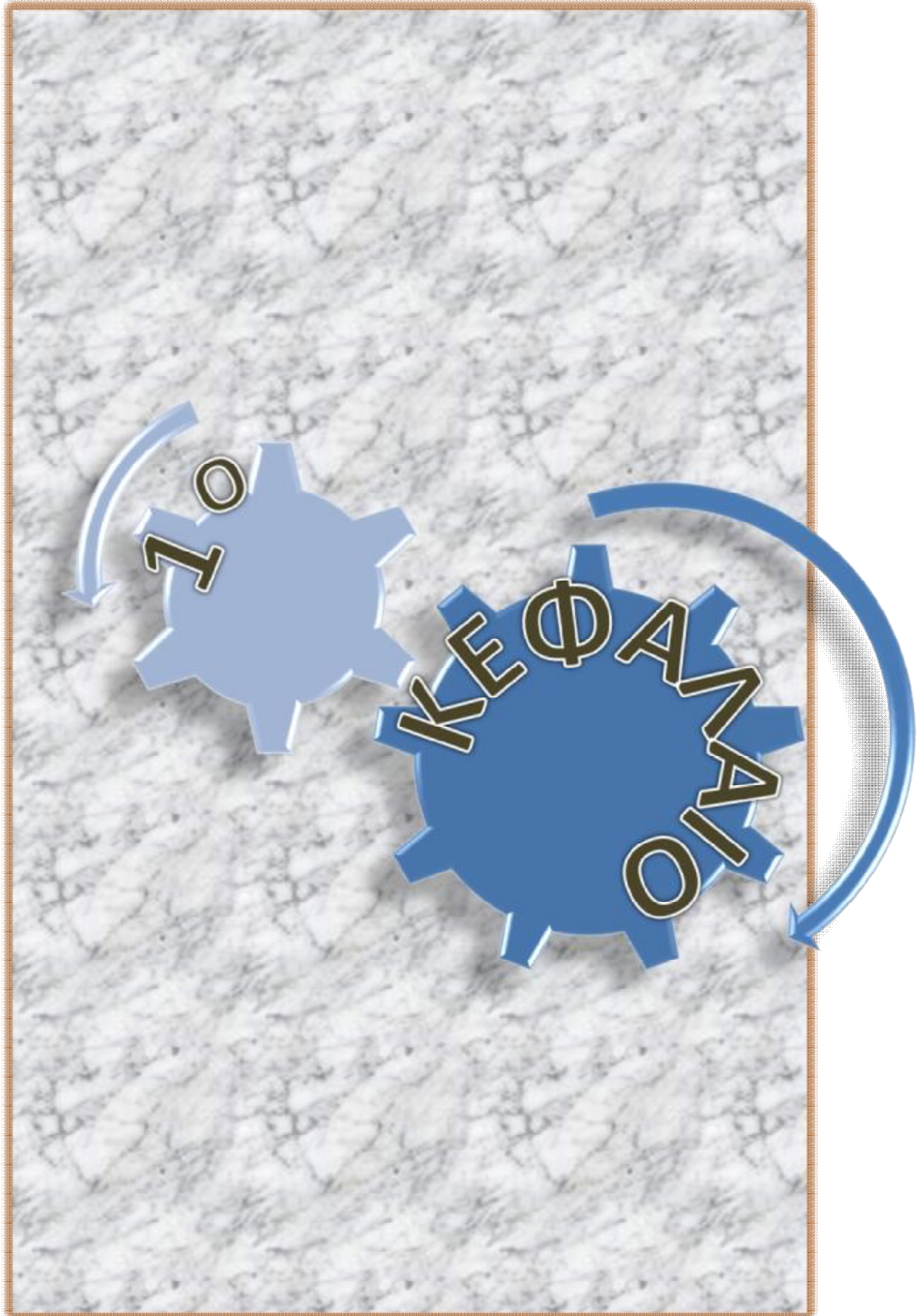
Το κέρδος της χρήσεως, αντίθετα υπόκειται σε διάθεση σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, τους λογιστικούς και φορολογικούς νόμους.

Το κέρδος θεωρείται εισόδημα για την Ανώνυμη Εταιρεία και υπόκειται στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Τέλος, η διάθεση του κέρδους της Ανώνυμης Εταιρείας πρέπει να αντιμετωπισθεί νομικά, φορολογικά και λογιστικά για να υπάρξει καθολική αντιμετώπισή της.

Για να φτάσουμε, λοιπόν, στο καθαρό αποτέλεσμα χρήσης πρέπει να ακολουθηθούν τα παρακάτω στάδια:

1. Συμφωνίες λογαριασμών :Τραπεζών, Πελατών, Προμηθευτών
2. Τακτοποιήσεις λογαριασμών μεταβατικοί
3. Υπολογισμός αποσβέσεων
4. Αποτίμηση τελικών αποθεμάτων
5. Δημιουργία Γενικής Εκμετάλλευσης
6. Αποτελέσματα χρήσης
7. Διανομή
8. Εγγραφές τέλους χρήσης
9. Παράδειγμα



ΟΙ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ Α.Ε.**1.1****1.1.1 Δομή και αρχές κατάρτισης και εμφάνισης οικονομικών καταστάσεων**

Σύμφωνα με το άρθρο 42α του Κ.Ν.2190/1920 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, για τις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις, περιλαμβάνουν:

1. τον Ισολογισμό
2. το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως»
3. τον Πίνακα διαθέσεως
4. το Προσάρτημα

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37 του Κ.Ν.2190/1920.

Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 134, καταρτίζουν, επιπροσθέτως, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμιακών ροών. Τις καταστάσεις αυτές καταρτίζουν και όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις (EPSILON 7, σελ.733).

Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει σε δύο τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- **σύνολο ισολογισμού 1.500.000 €**, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού
- **καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000 €**
- **μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα,**

μπορεί να δημοσιεύει **συνοπτικό ισολογισμό**, που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς, οι οποίοι χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς στο υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ., με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις θα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες (EPSILON 7, σελ.733).

Οι εταιρείες αυτές (εφ' όσον δεν συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) μπορούν να μην ελέγχουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η **δομή** και η ταξινόμηση των λογαριασμών στον ισολογισμό και στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως ορίζονται από το άρθρο 42α του Κ.Ν.2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με τα παραπάνω, ισχύουν τα εξής:

1. Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και η μορφή εμφάνισής τους, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη.
2. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

- 3.** Οι λογαριασμοί που προβλέπονται στα υποδείγματα ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσεως και πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, καταχωρούνται ξεχωριστά ο καθένας και με τη σειρά που καθορίζεται στα υποδείγματα αυτά.
- Λογαριασμός για τον οποίο δεν υπάρχει ποσό, ούτε της κλειόμενης ούτε της προηγούμενης χρήσεως, παραλείπεται μαζί με τον αριθμό του.
 - Επιτρέπεται η προσθήκη και άλλων λογαριασμών, εφ' όσον δεν μεταβάλλεται η αρίθμηση των υποχρεωτικών λογαριασμών και το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των υποδειγμάτων.
 - Επιτρέπεται η περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα υποδείγματα, με τον όρο ότι δεν θα μεταβάλλεται η σειρά τους.
 - Όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού ή παθητικού σχετίζεται με περισσότερους από έναν υποχρεωτικούς λογαριασμούς, το στοιχείο αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό στον οποίο προσιδιάζει περισσότερο, αλλά η σχέση του με τους άλλους λογαριασμούς αναφέρεται στο προσάρτημα, εφ' όσον αυτό είναι απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.
- 4.** Η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών που έχουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα, πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτεί, ώστε οι χρησιμοποιούμενοι τίτλοι λογαριασμών να υποδηλώνουν με σαφήνεια τα απεικονιζόμενα στοιχεία. Απαγορεύεται η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό. Κάθε τέτοια προσαρμογή αναφέρεται στο προσάρτημα.
- 5.** Η συγχώνευση λογαριασμών των υποδειγμάτων ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως επιτρέπεται, εφ' όσον:
- τα ποσά τους είναι ασήμαντα και η συγχώνευσή τους δεν θίγει η βασική αρχή της εμφανίσεως στις οικονομικές καταστάσεις «με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας, της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας».
 - η συγχώνευση γίνεται χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας με τον όρο ότι οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα.
- 6.** Ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, καταρτίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθεται, συγκριτικά, τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Για όσα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλεισμένης χρήσης, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωση τους. Κάθε τέτοια αναμόρφωση αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα.
- 7.** Εταιρεία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωαπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.
- 8.** Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς (EPSILON 7, σελ.734).

ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1.2

Οι αρχές που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτές που ακολουθούν:

- Ø η αρχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης
- Ø η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, με βάση την οποία το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης, πρέπει να προκύπτει από όλα, αλλά και μόνο τα έσοδα και έξοδα που ανήκουν σ' αυτήν
- Ø η αρχή της ομοιόμορφης εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων, που σημαίνει ότι η ταξινόμηση των διαφόρων στοιχείων μέσα στις οικονομικές καταστάσεις δεν αλλάζει στη διαδρομή των χρήσεων
- Ø η αρχή της καθαρότητας των σκελών του ισολογισμού, με βάση την οποία δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί ανάμεσα σε στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού
- Ø η αρχή της συνέχειας της επιχείρησης που πρέπει να διέπει την αποτίμηση των στοιχείων της περιουσίας προκειμένης της κατάρτισης του ισολογισμού τέλους χρήσης
- Ø στην κατάρτιση και τη διατύπωση των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται από την επιχείρηση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)
- Ø η αρχή της σπουδαιότητας και ολότητας, με βάση την οποία κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά
- Ø η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης, με βάση την οποία τα αριθμητικά στοιχεία της κάθε χρήσης παραθέτονται αντίστοιχα με τα ίδια στοιχεία προηγούμενων χρήσεων (Παπαδάτου Θ.,2004, σελ. 244 - 245).

Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΕΤΗΣΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1.3

1.3.1 Γενικά

Η σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, μετά τις τροποποιήσεις που επέβαλε το Π.Δ. 409/86 στον Ν.2190 περί Α.Ε., προκειμένου να προσαρμοστούν και να εναρμονισθούν οι διατάξεις του με το κοινοτικό δίκαιο (1^η,2^η,4^η οδηγία της Ε.Ε.), εξασφαλίζει πολύ περισσότερο από προγενέστερα τη διαφάνεια και τη δημοσιότητα. Ιδιότητες που είναι απαραίτητες για την προστασία των τρίτων-δανειστών της Εταιρείας.

Σύμφωνα με τα άρθρα 29-42 του παραπάνω Π.Δ. οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την **πραγματική εικόνα** της περιουσιακής διάρθρωσης, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της Ανώνυμης Εταιρείας (Παπαδάτου Θ.,2004, σελ.239).

1.3.2 Διαδικασία έγκρισης και δημοσιότητα

Λόγω της σημασίας των οικονομικών καταστάσεων, ο Νόμος επιβάλλει ειδική αυστηρή διαδικασία έγκρισης και δημοσιότητας. Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται από την τακτική γενική συνέλευση το αργότερο μετά από έξι μήνες από τη λήξη της εταιρικής χρήσης.

Επειδή οι πίνακες των οικονομικών καταστάσεων είναι συνοπτικοί και δυσνόητοι, ο Νόμος επιβάλλει να συνοδεύονται από Έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου όταν κατατίθενται στη Γενική Συνέλευση για έγκριση. Επίσης, πριν υποβληθούν στη Γενική Συνέλευση πρέπει να συνοδεύονται και από την Έκθεση των ελεγκτών. Οι ελεγκτές υποχρεούνται να αναφέρουν στην έκθεσή τους τα εξής:

- i. Τη συμφωνία της έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις οικονομικές καταστάσεις.
- ii. Ότι το προσάρτημα περιλαμβάνει όλες τις προβλεπόμενες πληροφορίες.

Οι ελεγκτές υποχρεούνται επίσης να παρίστανται στη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης.

Αντίγραφα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μαζί με τις εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών υποβάλλονται είκοσι τουλάχιστον μέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης στη Διοίκηση (Νομαρχία της έδρας τους).

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μαζί με την έκθεση διαχείρισης και τη έκθεση ελέγχου, καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών.

Η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (εκτός από το προσάρτημα) γίνεται είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβέρνησης, σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα της Αθήνας και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα. Αν η έδρα της εταιρείας είναι εκτός περιοχής του Δήμου Αθηναίων, η δημοσίευση γίνεται και σε μία πολιτική ημερήσια εφημερίδα της έδρας της (Παπαδάτου Θ., 2004, σελ. 243).

1.3.3 Προθεσμία κλεισίματος οικονομικών καταστάσεων

Οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να ολοκληρώσουν τις πράξεις και το κλείσιμο του ισολογισμού μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 8 του Κ.Β.Σ. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (EPSILON 7, σελ. 734).



Εργασίες προετοιμασίας τέλους χρήσης

Οι απαραίτητες εργασίες που απαιτούνται να γίνουν από το λογιστήριο της επιχείρησης για το κλείσιμο της χρήσης είναι οι εξής:

1. Απογραφή αποθεμάτων
2. Απογραφή ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων
3. Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων
4. Αποτίμηση λογαριασμών σε ξένο νόμισμα,
5. Προβλέψεις
6. Αποσβέσεις
7. Μερисμός δαπανών
8. Εγγραφές τακτοποίησης

2.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ

2.1.1 Έννοια

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατ' είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία, σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή (Κοντάκος Γ. , 2001, σελ. 37).

2.1.2 Σκοπός και σημασία

Η απογραφή αποσκοπεί στον προσδιορισμό των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και το αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Για να πραγματοποιηθούν οι σκοποί της απογραφής απαιτείται σωστή οργάνωση και προετοιμασία. Γι' αυτό πριν από το τέλος της χρήσεως η οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων κοινοποιεί στα διάφορα τμήματα (λογιστήριο, αποθήκες, τμήματα πωλήσεων, τμήματα παραγωγής κ.λπ.) οδηγίες σχετικά με την απογραφή της επιχειρηματικής περιουσίας. Για τη σύνταξη των οδηγιών απογραφής η οικονομική διεύθυνση πρέπει να λάβει υπόψη της τα διάφορα προβλήματα που μπορεί να είχαν δημιουργηθεί στο παρελθόν κατά τη διάρκεια των απογραφών, τις απαιτήσεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας, τις ιδιομορφίες των απογραφόμενων στοιχείων της επιχειρηματικής περιουσίας, την εμπειρία του προσωπικού κ.ά.

Η διενέργειά της, παρά το γεγονός ότι προκαλεί αναταραχή στον ομαλό ρυθμό των εργασιών της επιχείρησης, χαλάρωση των συναλλαγών, της παραγωγής, καθώς και πρόσθετα έξοδα (για μετακινήσεις υλικών, υπερωρίες, ζυγισμούς κ.λπ.), αποτελεί ενέργεια πολύ μεγάλης σημασίας και πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια να είναι πραγματική και εξαντλητική.

Η πραγματική και εξαντλητική απογραφή εξασφαλίζει την ακριβή εικόνα περιουσιακής συγκροτήσεως της επιχείρησης, τον έλεγχο της ακρίβειας των λογιστικών καταχωρήσεων και τη δυνατότητα στη διοίκηση να παίρνει ορθές αποφάσεις. Επίσης, αποτελεί μέσο πραγματικού

ελέγχου των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων (Κοντάκος Γ. , 2001, σελ. 43).

2.1.3 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας.

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής, αναγνωρίζονται από την επιχείρηση ότι αποτελούν μέρος της και περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επί μέρους κατηγορίες του Ενεργητικού και του Παθητικού όπως αυτές καθορίζονται στις παρ. 4.1.101 και 4.1.102 του Ε.Γ.Λ.Σ. Για την περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρήσιμα στοιχεία αποτελούν τα δικαιολογητικά των συναλλαγών (τιμολόγια, συμβόλαια, συμβάσεις κ.λπ.) καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία της. (Αληφαντής, 2006, σελ. 17, 18).

2.1.4 Περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων.

Για τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων η παρ. 7 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. αναφέρει τα εξής:

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, κατ' είδος και ποσότητα, όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία.

Τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία λογιστικώς παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως (άρθρο 42^ε, παρ. 11, Ν. 2190/1920) και συγκεκριμένα στους εξής λογαριασμούς (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 3.1.10) οι 01 και 05.

2.1.5 ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας και η καταμέτρησή της πραγματοποιείται την τελευταία μέρα της χρήσεως.

Η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την εικοστή (20η) του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ.).

Σημειώνεται ότι για κάθε μέρα καθυστέρησης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών επιβάλλεται και ένα πρόστιμο, δηλαδή x ημέρες καθυστέρησης, x πρόστιμα (άρθρο 33, παρ. 1, Κ.Β.Σ.). Από την ημερομηνία ισχύος του Ν. 2523/1997 ισχύουν οι νέες προβλεπόμενες ποινές.

Η καταχώρηση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας, για τις ανώνυμες εταιρείες, καθώς και η αποτίμηση αυτής, περατούνται σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 8 του Κ.Β.Σ. εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η παραπάνω προθεσμία δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως ή αναφέρονται σ' αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφ' όσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού (άρθρο 29, παρ. 2, Κ.Β.Σ.).

Η επιχείρηση εντός των άνω προθεσμιών μπορεί να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό

και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί τις τροποποιητικές εγγραφές να τις καταχωρήσει εντός των προθεσμιών αυτών στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού (Σ.τ.Ε. 322/1991).

Εάν επομένως μία ανώνυμη εταιρεία στις 25/04/2007 καταχώρησε στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τον ισολογισμό 31/12/2006 και στη συνέχεια διαπίστωσε ότι δεν είχε λογίσει σωστά τις αποσβέσεις μπορεί να διορθώσει τις εγγραφές αποσβέσεων και το νέο ισολογισμό να τον καταχωρήσει στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών μέχρι 30/04/2007 (Αληφαντής, 2006, σελ. 45).

2.1.6 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

A) Φορολογικές συνέπειες - ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών

Στην περίπτωση κατά την οποία το βιβλίο των απογραφών δεν υπάρχει στην επιχείρηση είτε γιατί δεν τηρήθηκε είτε για άλλους λόγους (κλοπή, καταστροφή, ή σε άλλους λόγους ανωτέρας βίας κ.λπ.), παρότι προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τότε η φορολογική αρχή προβαίνει σε απόρριψη των βιβλίων, αφού είναι αδύνατο, χωρίς το βιβλίο αυτό, να εξευρεθεί το κέρδος λογιστικώς.

Επίσης, το αποτέλεσμα της επιχείρησης προσδιορίζεται από τη σύγκριση της απογραφής έναρξης με την απογραφή λήξης. Επομένως, η παράληψη σύνταξης της απογραφής κατά την έναρξη, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους (Σ.τ.Ε. 1990/1993).

Ακόμη, η πλημμελής κατάρτιση της απογραφής λόγω μη καταχώρισεως περιουσιακών στοιχείων σε αυτή κατά ουσιώδη ποιοτική διάκριση ή η παράλειψη αναγραφής της αξίας και ποσότητας των αγαθών, καθιστά αδύνατες τις λογιστικές επαληθεύσεις και, επομένως, αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων. Όταν, όμως, η απογραφή εμφανίζει παρατυπίες ή ελαφρές πλημμέλειες, οφειλόμενες σε παραδρομή ή σε συγγνωστή πλάνη, η νομολογία δέχεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εμποδίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων και, επομένως δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 2237/1992 Λογιστής 1993, σελ. 248).

B) Συνέπειες από τον εμπορικό νόμο 2190/1920

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 22α, ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας ευθύνονται αν ο ισολογισμός περιέχει παραλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις οι οποίες αποκρύπτουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Επίσης, για τις ανώνυμες εταιρείες οι οποίες δεν υπέβαλαν στο Υπουργείο Εμπορίου τους ισολογισμούς τριών τουλάχιστον διαχειριστικών χρήσεων εγκεκριμένους από τη γενική συνέλευση μπορεί να ανακληθεί η άδεια συστάσεως (άρθρο 48α, Κ.Ν. 2190/1920). Αλλά για να καταρτισθεί ο ισολογισμός πρέπει προηγουμένως η ανώνυμη εταιρεία να έχει συντάξει απογραφή. Συνεπώς μία έμμεση συνέπεια της μη συντάξεως απογραφής είναι η ανάκληση της άδειας της ανώνυμης εταιρείας από τον Υπουργό Εμπορίου.

Τέλος, τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή 1.000 € (μέχρι 31/12/2001 ήταν 300.000 δρχ.) το πρόσωπο το οποίο παρέλειψε τη σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού, ή το πρόσωπο το οποίο εν γνώσει συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό αντίθετα από τις διατάξεις του Ν.2190/1920 ή του καταστατικού (άρθρο 57, Κ.Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.2339/1995).

2.1.7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ

Άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσεως. Το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως με λογιστικές εγγραφές είναι υποχρεωτικό (Ε.ΣΥ.Λ. Αρ. Γνωμ. 907/1987).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί στο άρθρο 43 (παρ. 1 περ. στ') όπως τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως, συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως, δηλαδή με τα υπόλοιπα του «οριστικού ισοζυγίου γενικού καθολικού τέλους χρήσεως» βάσει των οποίων συντάχτηκε ο ισολογισμός αυτός. Για το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως συντάσσεται η εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
89	Ισολογισμός			
89.00	Ισολογισμός ανοίγματος			
89.00.00	Λογαριασμοί ομάδας 1		XXXX	
89.00.01	Λογαριασμοί ομάδας 2		XXXX	
89.00.02	Λογαριασμοί ομάδας 3		XXXX	
89.00.03	Λογαριασμοί ομάδας 4			XXXX
89.00.04	Λογαριασμοί ομάδας 5			XXXX

Αιτιολογία: Υπόλοιπα ενάρξεως χρήσεως.....

Εάν δεν συνταχθεί η άνω εγγραφή τότε δεν θα υπάρχει συμφωνία μεταξύ ημερολογίου και καθολικού. Η λογιστική επιστήμη αλλά και η ελληνική νομοθεσία απαιτούν να υπάρχει πάντοτε αριθμητική συμφωνία μεταξύ των συνόλων χρεώσεως και πιστώσεως του γενικού καθολικού με τα αντίστοιχα του γενικού ημερολογίου.

Στα μηχανογραφημένα συστήματα η μεταφορά των υπολοίπων της προηγούμενης χρήσης στη νέα χρήση γίνεται αυτόματα για τους λογαριασμούς του ισολογισμού που στο τέλος της προηγούμενης χρήσης παρουσιάζουν υπόλοιπα (άρθρο 23, παρ. 2. στ, Κ.Β.Σ.).

Όμως, η μεταφορά αυτή πρέπει να περνάει μέσα από την προγραμματισμένη διαδικασία ενημέρωσης τόσο του ημερολογίου όσο και των καθολικών (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 907/1987).

Κλείσιμο βιβλίων χρήσης. Το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος κάθε χρήσης με λογιστικές εγγραφές δεν είναι υποχρεωτικό. Η έννοια της υποχρεωτικής χρησιμοποίησης του λογαριασμού 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως», είναι ότι σε περίπτωση που γίνεται το κλείσιμο των βιβλίων με λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό υποχρεωτικά ο λογαριασμός 89.01 (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 907/1987).

2.2

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.2.1 Γενικά

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του Ε.Λ.Σ.(παρ. 2.2.204) να πραγματοποιούν πραγματικές φυσικές απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποσότητα και ποιότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 27 (όπως τροποποιημένο από το άρθρο 6, παρ.3, του Ν.3052/2002 ισχύει) αναφέρει ότι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο (εντός 50 ημερών από την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ.). Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. καθώς και τη συνολική του αξία. Επί νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ.).

Από τις οικίες διατάξεις του Κ.Β.Σ. συνάγεται ότι η απογραφή επιβάλλεται για όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας του επιτηδευματία που υπάρχουν κατά την ημέρα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου, επομένως και για τα μη αυτοτελώς εμπορεύσιμα που αποτελούν παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων, στην περίπτωση που δεν έχουν απογραφεί ή με τα εμπορεύματα αυτά, καθώς και για τα ελαττωματικά εμπορεύματα, έστω και αν στερούνται εμπορικής αξίας (Σ.τ.Ε. 121/1998, Λογιστής 2000 σελ. 1289).

2.2.2 Έννοια είδους αποθέματος.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ως είδος θεωρείται η ουσιαστική ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά (άρθρο 1, παρ.6, Ν. 3152/2002 το οποίο ισχύει από 1/1/2003). Η άνω σύγκριση γίνεται μεταξύ ομοειδών ειδών. (Υπ. Οικονομικών 1099747/πολ. 1271/2002, Λογιστής 2003 σελ.133).

2.2.3 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής αποθεμάτων.

Οι διαπιστούμενες διαφορές, υπό μορφή ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων, των αποθεμάτων κατά τις διενεργούμενες περιοδικές πραγματικές απογραφές τους, μέσα στη χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ποσοτικά και κατ' αξία με χρεοπίστωση των λογαριασμών (μερίδων) των αποθηκών και αντίστοιχη χρεοπίστωση των λογαριασμών 97.10.00.00 "ελλείμματα» και

97.10.00.01 «πλεονάσματα» της Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 5.218 Α'στ. του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 258/1995, Λογιστής 1996, σελ. 546).

Εάν στις μερίδες αποθήκης τηρούνται ιδιαίτερες στήλες ελλειμμάτων και πλεονασμάτων, μπορεί να χρησιμοποιούνται οι στήλες αυτές, και τα ελλείμματα θα καταχωρούνται προσθετικά στο σκέλος της πίστωσης (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 246/1995, Λογιστής 1995, σελ. 1673).

Τέλος, αξιοσημείωτο είναι πως υπάρχουν περιπτώσεις όπου τα προς απογραφή αποθέματα δεν είναι δεκτικά καταμετρήσεως. Ως ενδεικτικό παράδειγμα είναι ο λιγνίτης που χρησιμοποιούν ως πρώτη ύλη οι λιπασματοβιομηχανίες. Η καταμέτρηση του «λόφου» που έχει σχηματίσει η εναπόθεση του λιγνίτη στους εξωτερικούς αποθηκευτικούς χώρους του εργοστασίου γίνεται με τη βοήθεια τοπογράφων και χημικών οι οποίοι συντάσσουν και υπογράφουν το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης. (Αληφαντής, 2006, σελ. 21).

2.2.4 Απογραφή αποθεμάτων με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 5.215 (περ. 7) δίνει την έννοια της διαρκούς απογραφής:

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

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

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.204. περ. 2) αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η απογραφή, για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στη χρήση, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη θα απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσης, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας. (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.204, περ. 2).

Η μέθοδος κλειστής αποθήκευσης: Είναι δόκιμη μέθοδος προκειμένου να ελεγχθεί η αξιοπιστία της απογραφής έναρξης, αγορών, πωλήσεων και απογραφή τέλους χρήσης (Σ.τ.Ε. 885/2002, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2005 σελ. 318).

2.3

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου (EPSILON 7 , 2007, σελ. 735).

Καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας

2.3.1 Γενικά

Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, όπως αναγνωρίστηκε και καταμετρήθηκε από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών (άρθρο 19, παρ.1, περ. Αη, Κ.Β.Σ.).

Η επιχείρηση τηρεί (θεωρημένο μέχρι 31.12.2002) μητρώο παγίων. Από 1.1.2003, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένες να τηρούν και αθεώρητο «Μητρώο Παγίων» (άρθρο 7, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως συμπληρώθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 2, του Ν. 3052/2002) με βάσει όσα ορίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ., όπου για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά «μητρώο παγίων στοιχείων» το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κ.λπ. βαθμού) (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.103). Από το μητρώο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, βάσει της παρ. 2.2.103. του Ε.Γ.Λ.Σ., πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Ø Τα στοιχεία που εξαστομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία). Σημειώνεται ότι με βάσει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τα έπιπλα και σκεύη μπορούν να παρακολουθούνται ανά συντελεστή απόσβεσης.
- Ø Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Ø Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ø Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.
- Ø Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Ø Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Ø Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ø Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Ø Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Ø Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Στην περίπτωση αυτή η απογραφή των παγίων καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων (π.χ. γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.) τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεως, προσθηκών ή βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστο υπόλοιπο (άρθρ. 27, παρ. 4, Κ.Β.Σ.).

ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ**2.4****2.4.1 Γενικά**

Η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας πραγματοποιείται στο τέλος της χρήσεως και αποβλέπει στον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας.

Η αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής ασκεί μεγάλη επίδραση στην περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και στο οικονομικό αποτέλεσμα της, γιατί ανάλογα με τον τρόπο της αποτίμησης και τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους αποτίμησης (FIFO, LIFO, Μ.Ο) διαφέρει και το αποτέλεσμα της χρήσεως. Οι κανόνες αποτίμησης καθορίζονται από το άρθρο 43 του κωδ. Ν. 2190/1920 και από το άρθρο 28 του Κ.Β.Σ.

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας των Α.Ε. τα οποία εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αποτιμούνται με τις παρακάτω αρχές, όπως αυτές καθορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920:

- Û Αρχή της τιμής κτίσεως ή του κόστους παραγωγής
- Û Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης ή αρχή του going concern.
- Û Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης.
- Û Αρχή της συντηρητικότητας
- Û Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
- Û Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.
- Û Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.
- Û Παρέκκλιση από τις άνω αρχές
- Û Ειδικοί κανόνες αποτίμησης.

Η αποτίμηση σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (2190/1920), για τις διάφορες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται στις επιχειρήσεις, όπως παρακάτω:

2.4.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων (λογ. 10-15).

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσανξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις (άρθρο 43, παρ. 5, περ. α' Ν. 2190/1920, άρθρο 28, παρ. 3, ΚΒΣ). Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου (άρθρο 43, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920 και άρθρο 28 παρ. 32 ΚΒΣ). Επιπρόσθετα τα εμπράγματα δικαιώματα της κυριότητας και των δουλειών σε ακίνητα παρακολουθούνται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (άρθρο 42^ε, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920).

2.4.3 Αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων (λογ. 16.00-16.09).

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

μέσα σε ένα χρόνο(20% ή 5 έτη) (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 2).

2.4.4 Αποτίμηση εξόδων πολυετούς απόσβεσης.

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης έχουν μεγάλη σημασία για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών των εταιρειών: «Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον (άρθρο 43, παρ. 3, περ. δ και παρ. 4, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920)».

2.4.5 Αποτίμηση αποθεμάτων.

Τα αποθέματα συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα των στοιχείων του ενεργητικού στις εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις. Επομένως, η αποτίμηση και η εμφάνιση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων αυτών είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση της οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων από τις εργασίες αυτές. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. 1 και 2) τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα (έκτος από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού (ή πραγματικού) κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα **υπολείμματα** αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

Τα **υποπροϊόντα**, εφ' όσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή (EPSILON 7 , 2007, σελ. 735).

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

- i. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πώλησής του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.
- ii. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.
- iii. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμα του, και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση αυτή, συνεπώς, η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
- iv. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους,

επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

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

Στα πλαίσια των διαδικασιών κλεισίματος γίνεται καταχώρηση ελλειμμάτων - πλεονασμάτων και ποσοτική συμφωνία της φυσικής απογραφής με τα λογιστικά υπόλοιπα της αποθήκης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 735).

2.4.6 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.

Οι μετοχές, οι ομολογίες κι τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους (EPSILON 7 , 2007, σελ. 736).

2.4.7 Αποτίμηση λογαριασμών σε ξένο νόμισμα.

Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα, οι λογαριασμοί των γραμματίων ή συναλλαγματικών (εισπρακτέων και πληρωτέων) σε ξένο νόμισμα, καθώς και τα τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού η οποία προκύπτει από σχετικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτόν αποτελούν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, που προέρχονται από προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες σε προμηθευτές και για πελάτες εξωτερικού, οι οποίες αποτιμούνται στην αξία στην οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους (EPSILON 7 , 2007, σελ. 736).

2.5 **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος της γενικής εκμετάλλευσης ή των 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 μέγεθος τους ή χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο. (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.405).

Οι προβλέψεις διακρίνονται βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

Στις **προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως**, οι οποίες σχηματίζονται των οικείων

υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι του 44 (44.00 έως και 44.09). Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά, αλλά οι αιτίες τους ανάγονται στην παρούσα χρήση. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Στις **προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους** (έκτακτες ζημιές και έξοδα) οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19. οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά, αλλά οι αιτίες τους ανάγονται στην παρούσα ή σε προηγούμενες χρήσεις. Τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» (EPSILON 7,2007, σελ 739).

Στο νέο άρθρο 42ε παράγ. 14 του Ν.2190/1920 ορίζονται τα εξής, οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης.

Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες να καταχωρίσουν στο λογαριασμό λοιπά "έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" τις συσσωρευμένες προβλέψεις για "αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία", που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία".

Ο λογιστικός χειρισμός των παραπάνω προβλέψεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ.1123/1980, όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν με τα Π.Δ.502/1984 και 186/1986, έχει ως εξής:

α) Κατά την πρώτη εφαρμογή των νέων διατάξεων, δηλ. τη χρήση που θα αρχίσει μετά την 3.12.1986, θα σχηματιστούν προβλέψεις:

- για την προϋπηρεσία του προσωπικού των προηγούμενων χρήσεων (για την μέχρι 31.12.1986 προϋπηρεσία, όταν η χρήση αρχίζει την 1.1.1987).
- για την κλειόμενη χρήση (για την υπηρεσία του έτους 1987).

β) Οι συσσωρευμένες προβλέψεις που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού των προηγούμενων χρήσεων, αντί να βαρύνουν τα αποτελέσματα της πρώτης χρήσης, παρέχεται η δυνατότητα να καταχωρηθούν στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 "λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως" (με πίστωση του λ/μού 44 "προβλέψεις" και να αποσβεστούν τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία (δηλ. ισόποσα μέχρι πέντε έτη). Η τμηματική αυτή απόσβεση γίνεται με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως με χρέωση του υπό/μού 85.05.19 "αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως" και πίστωση του υπό/μού 16.19 "αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως") (EPSILON 7,2007, σελ 740).

Αν η επιχείρηση επιθυμεί την επιβάρυνση της πρώτης χρήσεως με το σύνολο των συσσωρευμένων προβλέψεων, τότε θα χρεωθούν τα αποτελέσματα της χρήσεως και ειδικά ο λογαριασμός 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων" (με πίστωση του λογαριασμού 44 "προβλέψεις"). Διευκρινίζεται ότι δεν χρεώνεται, στην ειδική αυτή περίπτωση, ο λογαριασμός 83 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους", γιατί η πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού δεν είναι έκτακτος κίνδυνος, αλλά κίνδυνος εκμεταλλεύσεως, επειδή όμως η

συγκεκριμένη περίπτωση αφορά προηγούμενες χρήσεις δεν επιτρέπεται να επιβαρυνθεί ο λογαριασμός 68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως", στον οποίο καταχωρούνται μόνο τα ποσά που αφορούν την κλειόμενη χρήση και τούτο γιατί δεν επιτρέπεται να επιβαρυνθούν τα έξοδα εκμεταλλεύσεως και το λειτουργικό κόστος της κλειόμενης χρήσεως με έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

γ) Οι προβλέψεις που αναλογούν στην κλειόμενη χρήση (στη χρήση που κλείνει την 31.12.1987) θα σχηματισθούν, με χρέωση των οργανικών, εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως" (και του υπολογαριασμού του 68.00 "προβλέψεις για αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία") και πίστωση του λογαριασμού 44 "προβλέψεις" (και των υπολογαριασμών του).

δ) Όπως αναφέρθηκε προηγούμενα (υπό β' και γ') οι προβλέψεις σχηματίζονται με χρέωση των λογαριασμών που αναφέρονται προηγούμενα και με πίστωση (πάντοτε και σε όλες τις περιπτώσεις) του λογαριασμού 44 "προβλέψεις", ο οποίος, όπως καθορίζεται στο Γ.Λ.Σ., αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς:

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις.

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως, με διάκριση των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό.

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις.

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00.

Τα ποσά που θα καταβάλλονται στο προσωπικό που θα αποχωρεί από την υπηρεσία θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 "προβλέψεις" και του υπολογαριασμού του 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις" (και όχι στη χρέωση των εξόδων της χρήσεως, για τους λόγους που εξηγούμε αμέσως πιο κάτω). Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις" και 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις", ως εξής:

αα) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις" και χρέωση των λογαριασμών: - 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων" για το ποσό που αντιστοιχεί στην προϋπηρεσία των προηγούμενων χρήσεων και 68.00 "Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως" για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.

ββ) Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού 44 και του υπολογισμού του 44.00.00, στην πίστωση του λογαριασμού 85.00 "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Μετά από τις παραπάνω (υπό αα' και ββ') τακτοποιήσεις τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 "χρησιμοποιημένες προβλέψεις" είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00 "σχηματισμένες προβλέψεις", στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσεως. (No 20. Γνωμ. ΕΣΥΛ 935) (EPSILON 7,2007, σελ 741).

Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλειπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 "έσοδα από

αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Αξιοσημείωτο είναι ότι, σύμφωνα με τους κανόνες που επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ., ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα εάν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα (παρ. 2.2.405, εδ. 5 α του Ε.Γ.Λ.Σ. και άρθρο 43, παρ. 1, ειδ. γ, Κωδ. Ν. 2190/1920). Στις οικονομικές καταστάσεις οι προβλέψεις εμφανίζονται ως εξής:

Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία, λογ. 44.00. Η επιχείρηση πρέπει να προετοιμαστεί όσον το δυνατό έγκαιρα, ώστε οι «εργασίες τέλους χρήσεως» για τον υπολογισμό της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού, να είναι ελάχιστες. Συγκεκριμένα πρέπει να προσδιορίσει για ποιους μισθωτούς έχει υποχρέωση στο τέλος της χρήσεως να σχηματίσει «πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού» και ιδιαίτερα να εξετάσει τις περιπτώσεις των μισθωτών με τους οποίους έχουν συναφθεί συμβάσεις ορισμένου χρόνου. Στις περιπτώσεις που υπάρχουν αμφισβητήσεις εκ μέρους του τμήματος προσωπικού στην ημερομηνία πρόσληψης, στην προϋπηρεσία του μισθωτού, στη σύμβαση εργασίας και γενικά σε κάθε άλλη περίπτωση που λόγω της αμφισβητήσεως δεν μπορεί να υπολογιστεί σωστά η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, πρέπει η διοίκηση της επιχείρησης να ζητήσει έγκαιρα γνωμάτευση από το νομικό σύμβουλο.

Επίσης πρέπει να γνωστοποιήσει στο τμήμα μισθοδοσίας, ότι για το προσωπικό που προσλήφθηκε τους δύο τελευταίους μήνες της χρήσεως δεν θα σχηματιστεί πρόβλεψη, αφού η επιχείρηση γι' αυτούς, την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, δεν έχει υποχρέωση να καταβάλει αποζημίωση (EPSILON 7,2007, σελ 741).

Ακόμη, πρέπει να διαχωρίσει τους μισθωτούς σε κατηγορίες. Την «πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού», την όποια είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να σχηματίσει στο τέλος της χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., όπως είναι τροποποιημένες από το Π.Δ. 502/1984 ισχύουν, πρέπει να την καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής διάκριση κατά κατηγορία μισθωτών:

- i. Πρόβλεψη για αποζημίωση έμμισθου προσωπικού (υπάλληλοι, εργάτες που δικαιούνται από το Νόμο ή από Σ.Σ.Ε. κ.λπ. για αποζημίωση υπαλλήλου).
- ii. Πρόβλεψη για αποζημίωση ημερομίσθιου προσωπικού (εργάτες, εργατοτεχνίτες αμειβόμενοι με μισθό).

Το προσωπικό των άνω κατηγοριών, μπορεί στη συνέχεια η επιχείρηση να το διαχωρίσει και σε άλλες ακόμη κατηγορίες. Το κριτήριο, για την κατάταξη του προσωπικού σε κάθε μια από τις κατηγορίες αυτές, μπορεί να είναι:

1. Το σύστημα αποδοχών με το οποίο αμείβονται οι μισθωτοί (σταθερός μισθός ή ημερομίσθιο, ποσοστά στην παραγωγή ή επί των πωλήσεων, μεικτό, κ.λπ.).
2. Η διάρκεια ημερήσιας εργασίας του μισθωτού, καθώς και η συχνότητα παροχής αυτής (πλήρης απασχόληση, μειωμένη απασχόληση, πολλαπλή απασχόληση, διαλείπουσα εργασία, εκ περιτροπής εργασία κ.λπ.).
3. Οι ετήσιες τακτικές αποδοχές που καταβληθήκαν στους μισθωτούς (επίδομα ισολογισμού, επιδόματα αδειάς, Χριστουγέννων, Πάσχα, κ.λπ.).
4. Η προϋπηρεσία του μισθωτού (υπάλληλοι που προϋπηρετήσανε ως εργάτες και αντίστροφα, μισθωτοί που είχαν συνάψει στο παρελθόν σύμβαση ορισμένου χρόνου κ.λπ.).
5. Η πρόσθετη αποζημίωση που δικαιούνται οι μισθωτοί βάσει νόμιμης αιτίας ή εθμικά.

Τέλος, πρέπει να σχεδιάσει τις καταστάσεις στις οποίες θα καταχωρήσει τα στοιχεία των μισθωτών βάσει των οποίων θα υπολογίσει την πρόβλεψη ή στην περίπτωση που η επιχείρηση διαθέτει Η/Υ να καταρτίσει έγκαιρα πρόγραμμα με το οποίο στο τέλος του χρόνου θα υπολογιστεί η πρόβλεψη. Επομένως, στο τέλος της χρήσης η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει την πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού την οποία στη συνέχεια θα καταχωρήσει στα

βιβλία της. Έτσι, τις εργασίες τέλους της χρήσεως, με τις οποίες προσδιορίζεται η «πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού» μπορούμε να τις κατατάξουμε σε δύο κατηγορίες:

- i. Υπολογισμός της αποζημίωσης λόγω εξόδου από την υπηρεσία που δικαιούται το προσωπικό το οποίο υπηρετεί στην επιχείρηση την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.
- ii. Σχηματισμός της πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Η επιχείρηση πρέπει, για το προσωπικό που υπηρετεί σ' αυτή, κατά τη χρονική στιγμή της σύνταξης του ισολογισμού (31 Δεκεμβρίου, 30 Ιουνίου), να αποτιμήσει τις υποχρεώσεις λόγω της αποχώρησης του προσωπικού από την επιχείρηση, δηλαδή να σχηματίσει πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού (άρθρο 42^ε παρ. 14 Κωδ. Ν. 2190/1920).

Επομένως, το προσωπικό που αποχώρησε για οποιοδήποτε λόγο κατά τη διάρκεια της χρήσης από την επιχείρηση, πριν από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, δε θα ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό της αποζημίωσης. Η αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης είναι το κατώτατο όριο που θέτει ο νόμος για προσδιορισμό της «πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού» (EPSILON 7,2007, σελ 742).

Συνεπώς, η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει την πρόβλεψη αυτή και σε μεγαλύτερο ποσό όμως, μέχρι το 100% της αποζημίωσης του Ν. 2112/1920 ή του Β.Δ. 16/18.7.1920, εκτός αν ο μισθωτός δικαιούται αυξημένη αποζημίωση βάσει διατάξεως νόμου, Σ.Σ.Ε. κ.λπ. ή εθιμικά, οπότε η πρόβλεψη μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την αποζημίωση του Ν. 2112/1920 ή του Β.Δ. 16/18.7.1920.

Στη συνέχεια, η επιχείρηση θα υπολογίσει την αποζημίωση που δικαιούνται οι μισθωτοί (υπάλληλοι, εργάτες) στο τέλος της χρήσης. Ο υπολογισμός θα γίνει από τα εξής στοιχεία:

- Από τις τακτικές αποδοχές που έλαβε ο μισθωτός τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
- Από την προϋπηρεσία του μισθωτού. Με βάση τα έτη συνεχούς υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη θα προσδιοριστούν οι «μήνες αποζημίωσης» όπως αυτοί καθορίζονται από το Ν. 2112/1920 για τους υπάλληλους ή τα «ημερομίσθια αποζημίωσης» όπως αυτά καθορίζονται από το Β.Δ. 16/18.7.1920.

Λοιπές προβλέψεις, λογ. 44.09, 44.12, 44.13, 44.14, 44.15, 44.98.

Όταν το ποσό των άνω «λοιπών προβλέψεων» είναι σημαντικό, παρέχετε ανάλυση στο προσάρτημα (άρθρο 42^ε, παρ. 14, Κωδ. Ν. 2190/1920) (EPSILON 7,2007, σελ 742).

Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων

2.6

Επισφαλείς απαιτήσεις είναι αυτές που την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει η πιθανότητα ότι δε θα εισπραχθούν στο σύνολο τους ή κατά ένα ποσοστό.

Ο θάνατος του οφειλέτη ή η κήρυξη σε κατάσταση πτωχεύσεως αυτού δεν μπορεί να χαρακτηρίσει κατ' αρχήν την απαίτηση ως ανεπίδεκτη εισπράξεως. Όμως, διαφαίνεται σαν πιθανός κίνδυνος ότι η επιχείρηση μπορεί να απολέσει αυτήν, και μάλιστα ο κίνδυνος αυτός

είναι περισσότερο πιθανός όταν η επιχείρηση στερείτε επαρκών εγγυήσεων για την εξασφάλιση των απαιτήσεων της. Η πιθανή ζημία της επιχειρήσεως, λόγω χαρακτηρισμό της απαιτήσεως ως επισφαλούς, θα καταχωρηθεί στα βιβλία της με το σχηματισμό προβλέψεως.

Το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο προκύπτει από τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, υπολογίζεται σε ποσοστό 0.5% πάνω στις αναγραφόμενες στα τιμολόγια πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών (μείον επιστροφές και εκπτώσεις), στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι πωλήσεις στο Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. το ποσό αυτό δεν μπορεί, για κάθε διαχειριστική χρήση, να υπερβεί το 35% (Ν. 2459/97) του συνολικού υπόλοιπου των πελατών, όπως εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Πέρα από την πρόβλεψη αυτή, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και αποτελεί οργανικό έξοδο χωρίς να απαιτείται απόδειξη (δικαστική απόφαση κ.λπ.), για τη διαγραφή του (EPSILON 7,2007, σελ 742).

2.7 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

2.7.1 Έννοια

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως. (Αληφαντής, 2006, σελ. 92).

2.7.2 Αίτια

Τα βασικά *αίτια* που προκαλούν τις αποσβέσεις, μπορούν να τα κατατάξουμε σε τρεις αιτίες:

1. **Φθορά:** η φθορά που επέρχεται στα πάγια, βασικά και κύρια από την παραγωγική χρησιμοποίησή τους, αλλά και, με βραδύτερους ρυθμούς, από την αδράνεια τους. Είναι αυτονόητο ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, παρέχοντας τις παραγωγικές τους υπηρεσίες, φθείρονται και μάλιστα σε ρυθμό ανάλογο με το ρυθμό της παραγωγικής τους απασχόλησης δηλαδή όσο εντονότερη είναι η παραγωγική λειτουργία του παγίου, τόσο εντονότερος είναι και ο ρυθμός φθοράς του. Γνωστό είναι ότι η φθορά τους αυτή αντιμετωπίζεται σε μεγάλο ποσοστό με τη συντήρηση που τους γίνεται, όμως η συντήρηση αυτή δεν είναι τεχνολογικά δυνατό να αποκαταστήσει ολόκληρη τη φθορά που παθαίνει το πάγιο. Πάντα μένει κάποιο ποσοστό φθοράς που δεν μπορεί να αποκατασταθεί. Αυτή λοιπόν η βαθμιαία φθορά από την χρήση των παγίων σιγά-σιγά, με την πάροδο του χρόνου συσσωρεύεται με αποτέλεσμα το πάγιο να είναι άχρηστο. Ακόμη και η αδράνεια τους μπορεί να αποτελέσει την αιτία για τη φθορά των παγίων.

2. Η **τεχνολογική απαξίωση**: η απαξίωση αυτή, έχει πολλές εκφράσεις. Πρώτον, με την αδυναμία των πάγιων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα με νέες ιδιότητες. Δεύτερον, με τη μείωση της σχετικής παραγωγικότητας των πάγιων. Συγκεκριμένα, τα αντίστοιχα πάγια της νέας τεχνολογίας, είναι ολοένα παραγωγικότερα, με συνέπεια η σχέση της παραγωγικότητας του παγίου με τα ανάλογα νέα να γίνεται ολοένα δυσμενέστερη. Τέλος, η τεχνολογική απαξίωση του παγίου, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης, να εφαρμόσει τις περισσότερες σύγχρονες μεθόδους παράγωγης, οι οποίες ταιριάζουν με τα πιο σύγχρονα κάθε φορά παραγωγικά μέσα.
3. **Οικονομική απαξίωση**: η αιτία αυτή είναι στην ουσία η κύρια συνέπεια των δυο προηγούμενων αιτιών. Τόσο η φθορά όσο και η τεχνολογική απαξίωση συντελούν στη μείωση της παραγωγικότητας, στη μείωση της ποιότητας και κυρίως στην παραπέρα αύξηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και φυσικά την ανάλογη μείωση του κέρδους. Καθιστούν δηλαδή την χρήση τους αντιοικονομική για την επιχείρηση. Επίσης η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται τη μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων καθώς και μείωση του κόστους. Συνεπώς η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούργιας τεχνολογίας, είναι με οικονομικά κριτήρια ένα αίτημα επιτακτικό. Πρέπει εντούτοις να επισημάνουμε, ότι και σε αυτήν την περίπτωση η μακροχρόνια αδράνεια των παγίων, αποτελεί κύριο παράγοντα για την οικονομική απαξίωση σε ορισμένες κατηγορίες παγίων.

Συμπερασματικά θα λέγαμε πως η οικονομική απαξίωση των παγίων, κατέχει πρωταρχικό αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται οι αποσβέσεις (Πομόνης, Γεν. Λογιστική ΙΙ 2003, σελ. 29).

2.8 ΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

Οι δαπάνες της επιχείρησης που έχουν ενσωματωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης στους λογαριασμούς της ομάδας 6-Οργανικά έξοδα, κατά το κλείσιμο της χρήσης μερίζονται στις διάφορες λειτουργίες που προβλέπονται για την εμφάνιση των αποτελεσμάτων χρήσης. Ο μερισμός γίνεται:

- Στο κόστος παραγωγής
- Στο κόστος της λειτουργίας διάθεσης
- Στο κόστος της λειτουργίας διοίκησης
- Στο κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
- Στα χρηματοοικονομικά

2.8.1 Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μία ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής. Τα συστατικά στοιχεία του κόστους παραγωγής είναι τα εξής:

1. Το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής,
2. Το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας συν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Δεν επιβαρύνεται επίσης με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως (EPSILON 7, 2007, σελ. 737).

2.8.2 Κόστος λειτουργίας διαθέσεως είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά, που διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος διαθέσεως, διακρίνονται σε άμεσα ή ειδικά και έμμεσα ή γενικά.

Τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωληθέντων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων-εμπορευμάτων ή υπηρεσιών.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, αλλά με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως, με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών (EPSILON 7, 2007, σελ. 738).

2.8.3 Κόστος λειτουργίας διοικήσεως είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξή τους σύμφωνα με τον προορισμό τους (EPSILON 7, 2007, σελ. 738).

2.8.4 Κόστος λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία κατατάσσονται κατά προορισμό. Το κόστος αυτού του τομέα κατανέμεται ως εξής:

1. Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.
2. Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (EPSILON 7, 2007, σελ. 738).

2.8.5 Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας (ομάδα 65) είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της. Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωσή του, κατανέμεται ως εξής:

1. Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως,
2. Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα,
3. Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Όλα τα παραπάνω έξοδα που αναφέραμε, ανήκουν στα **έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων**, είναι δηλαδή εκείνα που τελικά δε βαρύνουν τα αποθέματα (τελικά αποθέματα, κόστος πωληθέντων), αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως. Στις περιπτώσεις που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, τα έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως καθώς και τα έξοδα λειτουργίας

διαθέσεως προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (EPSILON 7 , 2007, σελ. 738).

2.9 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Πριν τις εγγραφές κλεισίματος προηγούνται οι εγγραφές τακτοποίησης που σκοπό έχουν να αναμορφώσουν την εικόνα του προσωρινού ισοζυγίου της 31 Δεκεμβρίου για τη σωστή απεικόνιση όλων των κονδυλίων στο πραγματικό τους μέγεθος σύμφωνα με τις αρχές του ΚΒΣ και τις λογιστικής.

Ενδεικτικά, εγγραφές τακτοποίησης είναι:

- i. **Εγγραφές αναπροσαρμογής ακινήτων** σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, με βάση τα άρθρα 20 – 27 του Ν. 2065/1992. Για τη χρήση του 2006 δεν υφίσταται τέτοιο θέμα.
- ii. **Εγγραφές χρονικής τακτοποίησης αγορών, εξόδων – εσόδων** μέσω των μεταβατικών λογαριασμών 36 και 56, ώστε να καταχωρηθούν στα αποτελέσματα της χρήσης μόνο τα δεδουλευμένα ποσά της χρήσης. Στους **μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού** καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Στους ίδιους μεταβατικούς λογαριασμούς καταχωρούνται και τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα) αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτήν, ούτε επιτρέπεται η καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Στους **μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού** καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσης που προεισπράττονται και τα δεδουλευμένα έξοδα της επόμενης χρήσης, που πραγματοποιούνται δηλαδή μέσα στη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτήν, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσης.

Σε κάθε χρήση πρέπει να ελέγχεται η ανάγκη ενημέρωσης των μεταβατικών λογαριασμών και αν έχουν τακτοποιηθεί οι μεταβατικοί λογαριασμοί που τυχόν δημιουργήθηκαν την προηγούμενη χρήση.

- iii. **Εγγραφές προβλέψεων**

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

Ø **Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης**, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09). Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης προορίζονται να καλύψουν έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά, αλλά οι αιτίες τους ανάγονται στην παρούσα χρήση. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Ø **Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους** (έκτακτες ζημιές και έξοδα)

οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19. Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μελλοντικά, αλλά οι αιτίες τους ανάγονται στην παρούσα ή σε προηγούμενες χρήσεις. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δε χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

iv. ***Εγγραφές τακτοποίησης Μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων***

Για να τακτοποιηθούν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, κατά την κατάρτιση κάθε ισολογισμού, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες:

- ∅ Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5.
- ∅ Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.10 – 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ» και 53.18 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ξένο νόμισμα» και επαναφέρονται στους λογαριασμούς 45.10 – 45.99 κατά την έναρξη της νέας χρήσης, εφόσον, για την ενότητα της παρακολουθήσεως ή για άλλο λόγο, η οικονομική μονάδα επιθυμεί αυτή τη μεταφορά. Παρέχεται η δυνατότητα, αντί από τη μεταφορά και επαναφορά, να εμφανίζονται τα σχετικά ποσά των λογαριασμών 53.17 και 53.18 στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων του ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί άνοιγμα των λογαριασμών αυτών στα λογιστικά βιβλία.
- ∅ Οι ομολογίες που είναι πληρωτέες μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 45.00 – 45.05 στο λογαριασμό 53.04 «ομολογίες πληρωτέες».

v. ***Εγγραφές τακτοποίησης μη δεδουλευμένων τόκων γραμματίων εισπρακτέων***

Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.97 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», ο οποίος έχει θέση αντίθετου λογαριασμού των λοιπών υπολογαριασμών του 70, στο τέλος κάθε χρήσης ή, κατά περίπτωση, και κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν γίνεται ανάλογος διαχωρισμός μη δεδουλευμένων τόκων, καταχωρούνται οι μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων που είναι ενσωματωμένοι στις πωλήσεις των υπολογαριασμών του 70, με πίστωση του

λογαριασμού 31.06 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (αντίθετος λογαριασμός)» ή, κατά περίπτωση, του 31.13 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε ξένο νόμισμα (αντίθετος λογαριασμός).

Τέλος, εγγραφές τακτοποίησης διενεργούνται για όλες τις τυχόν αναμορφώσεις και διορθώσεις που προκύπτουν μετά από τους ελέγχους που γίνονται για το κλείσιμο της χρήσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 738 - 740).

2.10 Ελεγχος για το κλείσιμο της χρήσης

Πριν την διαδικασία κλεισίματος της χρήσης απαιτείται μία σειρά ενεργειών ελέγχου. Οι ενέργειες αυτές συνοπτικά είναι:

1. Έλεγχος υπολοίπων Προμηθευτών-Πελατών

Ο έλεγχος αυτός γίνεται προκειμένου να:

- i. Αποφεύγονται παραλείψεις καταχωρήσεων εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών,
- ii. Επιτυγχάνεται συμφωνία των συγκεντρωτικών καταστάσεων ΚΕΠΥΟ,
- iii. Διενεργείται διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διερεύνηση περιπτώσεων λανθασμένων πληρωμών ή λανθασμένων καταχωρήσεων (π.χ. πελάτες με όμοια επωνυμία),
- iv. Αποκαλύπτονται τυχόν ακίνητα υπόλοιπα διερευνώντας το λόγο ύπαρξής τους,
- v. Διερευνάται αν η κίνηση των λογαριασμών είναι ασυνήθης σε σχέση με τη φύση του κάθε λογαριασμού, π.χ. Χρεωστικοί λογαριασμοί παρουσιάζονται πιστωτικοί ή το αντίθετο.

Ελέγχονται τα υπόλοιπα των προμηθευτών και πελατών με απευθείας επικοινωνία ή εάν κρίνεται σκόπιμο με επιστολή επιβεβαιωτικών επιστολών.

Ιδιαίτερος έλεγχος πρέπει να γίνεται σε λογαριασμούς Πελατών-Προμηθευτών για το αν αφορούν προκαταβολές και δεν έχουν εκδοθεί ή και καταχωρηθεί τιμολόγια ή ενδεχόμενα να έχουν καταχωρηθεί σε λανθασμένο κωδικό πελάτη ή προμηθευτή. Επίσης πρέπει να ελέγχονται πληρωμές ή εισπράξεις για το αν έχουν καταχωρηθείσα λανθασμένο κωδικό συναλλασσόμενου (για συναλλασσόμενο που είναι και πελάτης και προμηθευτής ταυτόχρονα κ.λπ.) (EPSILON 7 , 2007, σελ. 740).

2. Αριθμητικός έλεγχος των συμφωνιών Τραπεζών με τη βοήθεια των εξής στοιχείων:

- i. Ταυτότητα υπολοίπου του λογαριασμού Τραπεζών με το αντίγραφο λογαριασμού που εκδίδει η Τράπεζα.
- ii. Έλεγχος των στοιχείων σε εκκρεμότητα , που συνίσταται στο να επιβεβαιωθούν οι διαφορές που προκύπτουν από τις συμφωνίες Τραπεζών και οι οποίες συνήθως οφείλονται στα εξής γεγονότα:
 - Εισπράξεις καταχωρημένες στους λογαριασμούς που δεν εμφανίζονται στις Τράπεζες.

Οι εισπράξεις αυτές αντιστοιχούν σε εξοφλήσεις πελατών που παρελήφθησαν λίγες μέρες πριν το τέλος της χρήσης και δεν έχουν ακόμα πιστωθεί από την Τράπεζα.

- Εισπράξεις που έχουν πιστωθεί από την Τράπεζα και δεν έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς.

Η διαφορά αυτή δεν είναι συνηθισμένη και προκύπτει όταν υπάρχουν εντολές πληρωμών από πελάτες κατ' ευθείαν στην Τράπεζα και η επιχείρηση δεν έχει ακόμα ενημερωθεί.

- Πληρωμές χρεωμένες στις Τράπεζες και μη καταχωρημένες στους λογαριασμούς.

Τα ποσά αυτά αντιστοιχούν συνήθως σε έξοδα Τραπεζών που δεν μπορεί να εμφανιστούν στους λογαριασμούς παρά μετά τη σχετική λήψη της ειδοποίησης της Τράπεζας (EPSILON 7 , 2007, σελ. 740).

3. Έλεγχος αναμενόμενων φορολογικών στοιχείων και πιο συγκεκριμένα:

- Έλεγχος αν τιμολογήθηκαν από τους προμηθευτές όλα τα εμπορεύματα ή υλικά τα οποία παραλήφθηκαν με Δελτίο Αποστολής.
- Έλεγχος τιμολογήσεων για εκδοθέντα Δελτία Αποστολής μέχρι και την 31/12/... ή 30/06/...
- Έλεγχος έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν επιστροφές και ιδιαίτερα σε αυτά που αφορούν εκπτώσεις τζίρου (που δίνονται κατόπιν συμφωνίας η οποία γνωστοποιείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

4. *Φυσική καταμέτρηση Διαθεσίμων, επιταγών εισπρακτέων, συναλλαγματικών* και συμφωνίας τους με τους αντίστοιχους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Σημειώνεται ότι μπορεί με τη γνωμάτευση του Σ.ΛΟ.Τ. Με Αρ. Πρωτοκόλλου 453 ΑΠΑΑ να έπαυσε να είναι υποχρεωτική η οριστικοποίηση και η παρακολούθηση των επιταγών στους λογαριασμούς 33.90 “επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)” και 53.90 ή 53.91-53.97 με τίτλο «επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)», πλην όμως αυτές θα πρέπει οπωσδήποτε για λόγους διαχειριστικής τάξεως, να παρακολουθούνται είτε απολογιστικά είτε σε λογαριασμούς τάξεως είτε στους ίδιους προαναφερόμενους λογαριασμούς.

5. Έλεγχος παρακρατούμενων φόρων.

- Το σύνολο της αξίας του φόρου που αποδόθηκε στο Δημόσιο με την Οριστική Δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών πρέπει να συμφωνεί και με το σύνολο της ετήσιας πίστωσης του λογαριασμού 54.03 “Φόροι-Τέλη αμοιβών προσωπικού”.
- Όταν στη χρέωση των λογαριασμών «61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» και «61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» εφαρμοστεί ο συντελεστής φόρου πρέπει να συμφωνεί με το λογαριασμό «54.04 Φόροι-Τέλη αμοιβών τρίτων».
- Έλεγχος βεβαιώσεων παρακρατηθέντων φόρων από πελάτες της εταιρείας (εργολάβων 3%, φόρος 1%, 4%, 8% για πωλήσεις προς το Δημόσιο, τόκων καταθέσεων 10% κ.λπ.) με σκοπό το συμψηφισμό αυτών στη φορολογία εισοδήματος και συμφωνία με τους λογαριασμούς της Λογιστικής «33.13 Ελληνικό Δημόσιο Παρακρατηθέντες Φόροι» (EPSILON 7 , 2007, σελ. 741).

6. Συμφωνία Μητρώων Παγίων Στοιχείων με τους λογαριασμούς Παγίων της Γενικής Λογιστικής.

- i. Διενέργεια αποσβέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 299/2003.
- ii. Έλεγχος των διαγραφών παγίων στοιχείων από πώληση, καταστροφή, κλοπή κ.λπ.

7. Για τα αποθέματα, σε περίπτωση **τήρησης θεωρημένης Αποθήκης**, συμφωνία της στήλης των εισαγωγών (Αγορών) με τους λογαριασμούς αγορών της ομάδας 2 της Γενικής Λογιστικής (Εμπορεύματα, Α' Ύλες, κτλ.) και της στήλης των εξαγωγών με τους λογαριασμούς πωλήσεων της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής, (Πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων κτλ.)

8. **Συμφωνία λογαριασμών δανειακών υποχρεώσεων** με τράπεζες - καταχώρηση τόκων Δ' τριμήνου ή Β' τριμήνου για 30/06/... . Συμφωνία αξιογράφων που βρίσκονται στις τράπεζες.

9. Έλεγχος απόδοσης των **δικαιούχων λογαριασμών διαχείρισης και προκαταβολών** των επί αποδόσει λογαριασμών των εργαζομένων και συνεργατών της εταιρείας με την τακτοποίηση και απόδοση των εξόδων.

10. **Έλεγχος υπολοίπων φόρων - τελών προσωπικού και ασφαλιστικών ταμείων**, αν αφορούν τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις τελευταίες μισθοδοσίες του έτους (EPSILON 7 , 2007, σελ. 741).

11. **Διαγραφή ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών** και έλεγχος για τυχόν εισπράξεις απαιτήσεων που είχαν διαγραφεί παλαιότερα και μεταφορά αυτών στα έσοδα προηγούμενων χρήσεων. Έλεγχος ότι οι **προβλέψεις επισφαλών πελατών** (σωρευτικά στην τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις) δεν υπερβαίνουν το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελατών.

12. **Διενέργεια πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία για συνταξιοδότηση** (τουλάχιστον το 40% επί του ποσού αποζημίωσης που δικαιούται το προσωπικό εάν απολυθεί την 31/12 της τρέχουσας χρήσης. Κατάρτιση ιδιαίτερης κατάστασης για τους εργαζομένους που ενδεχόμενα συνταξιοδοτούνται στο επόμενο έτος, επειδή με βάση τις φορολογικές διατάξεις η πρόβλεψη αυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε αντίθεση με την πρόβλεψη αποζημίωσης του λοιπού προσωπικού.

13. **Έλεγχοι αν σχηματισθέντα αφορολόγητα αποθεματικά** καλύπτονται με επενδύσεις που έγιναν στη διάρκεια της χρήσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 742).



3.1 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

3.1.1 Εισαγωγή

Για το κλείσιμο της χρήσης, την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, τον υπολογισμό του φόρου και την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και των συνυποβαλλόμενων εντύπων ακολουθείται μια μεθοδολογία με βήματα λογιστικών εγγραφών και διαδικασιών. Παρακάτω θα αναφέρουμε του λογαριασμούς των Αποτελεσμάτων Χρήσης και τους λογιστικούς χειρισμούς των λογαριασμών αυτών καθώς και τις κινήσεις τους κατά τις εγγραφές κλεισίματος (EPSILON 7 , 2007, σελ. 795).

3.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

3.2.1 Λο/σμός: 80. Γενική Εκμετάλλευση

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται **μόνο στο τέλος της χρήσης**, επομένως καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης. Ο λογαριασμός αυτός, αποτελεί αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του Λο/σμού αποτελεσμάτων χρήσης. Αξιοσημείωτο είναι πως ο λογ/σμός αυτός **δε δημοσιεύεται** υποχρεωτικά.

Ο λογ/σμός 80.00 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας) (Καραγιάννης ,2005 , σελ. 598).

3.2.2 Λογ/σμός: 80.01 Μικτά Αποτελέσματα

Ο λογαριασμός 80.01 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτά κέρδη ή ζημιές), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Καραγιάννης ,2005 , σελ. 598).

3.2.3 Λογ/σμός: 80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Ο λογαριασμός 80.02 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων (Καραγιάννης ,2005 , σελ. 600).

3.2.4 Λογ/σμός: 80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Ο λογαριασμός 80.03 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των

μικτών αποτελεσμάτων εσόδων από την ομάδα 75, 76 κ.λπ. .

3.3 ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ

Μετά τις εγγραφές τακτοποίησης οι υπολογαριασμοί των ομάδων 2 (πλην των αποθεμάτων λήξης), 6, 7 και όσοι από την ομάδα 8 αφορούν αποτελεσματικά κονδύλια κλείνουν και δεν μεταφέρονται στην επόμενη χρήση. Οι λογαριασμοί αυτοί συμμετέχουν στον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης. Αναλυτικότερα :

1) Τακτοποίηση λογαριασμών αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης

Οι λογαριασμοί της ομάδας 2, αποθέματα κατά την έναρξη της χρήσης χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής λήξης. Κατά τη διάρκεια της χρήσης χρεώνονται οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών με την αξία κτήσεως των αγοραζομένων αγαθών και πιστώνονται με τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις.

Κατά το τέλος της χρήσης οι υπολογαριασμοί της ομάδας 2 πιστώνονται και κλείνουν. Στη συνέχεια χρεώνονται με την αξία των τελικών αποθεμάτων. Η αξία της απογραφής έναρξης, των αγορών χρήσης και της απογραφής λήξης συμμετέχουν στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2) Τακτοποίηση λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσης

Τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσης, πιστώνονται και κλείνουν. Οι λογαριασμοί εξόδων μετά την κατάρτιση του Φύλλου Μερισμού Δαπανών συμμετέχουν στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσης ανάλογα με τη λειτουργία κόστους (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης, έρευνας και ανάπτυξης, χρηματοοικονομικά).

3) Τακτοποίηση λογαριασμών εσόδων στο τέλος της χρήσης

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7, στο τέλος της χρήσης χρεώνονται και κλείνουν. Οι λογαριασμοί εσόδων συμμετέχουν στον προσδιορισμό του Αποτελέσματος Χρήσης («κύκλος εργασιών» και «άλλα έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων») (EPSILON 7 , 2007, σελ. 795).

4) Τακτοποίηση λογαριασμών ομάδας 8 στο τέλος της χρήσης

Οι υπολογαριασμοί της ομάδας 8 που αφορούν αποτελεσματικά κονδύλια χρεώνονται ή πιστώνονται ανάλογα και κλείνουν. Συμμετέχουν στον υπολογισμό των εκτάκτων αποτελεσμάτων των Αποτελεσμάτων Χρήσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 796).

3.4

ΒΗΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ

3.4.1 Προσδιορισμός αποτελέσματος εκμετάλλευσης

Η πρώτη σειρά εγγραφών αποτελείται από πέντε βήματα και έχει σκοπό την εξαγωγή του αποτελέσματος της Γενικής Εκμετάλλευσης.

Βήμα 1ο: Μεταφορά αποθεμάτων έναρξης στην Γενική Εκμετάλλευση.

Βήμα 2ο: Μεταφορά αγορών χρήσης σε Γενική Εκμετάλλευση.

Κατά το τέλος της χρήσης τα αποθέματα πιστώνονται με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών αγορών της χρήσης, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων.

Βήμα 3ο: Μεταφορά εξόδων ομάδας 6 στην Γενική Εκμετάλλευση.

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης».

Βήμα 4ο: Μεταφορά σε Γενική Εκμετάλλευση εσόδων ομάδας 7.

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης».

Βήμα 5ο: Εγγραφές τελικών αποθεμάτων.

Οι λογαριασμοί αποθεμάτων χρεώνονται, με πίστωση του λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων.

Μετά τα βήματα και τις λογιστικές εγγραφές που προηγήθηκαν, διαπιστώνουμε ότι:

- Ø Οι λογαριασμοί αγορών της ομάδας 2 έχουν υπόλοιπο 0.
- Ø Οι λογαριασμοί αποθεμάτων της ομάδας 2 παρουσιάζουν τις αξίες των τελικών αποθεμάτων όπως προσδιορίστηκαν από τη αποτίμηση.
- Ø Οι λογαριασμοί της ομάδας 6 έχουν υπόλοιπο 0.
- Ø Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 έχουν υπόλοιπο 0.

Ο λογαριασμός 80.00.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο (κέρδος) ή χρεωστικό υπόλοιπο (ζημία) που ισούται με αυτό που εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 796).

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 δημιουργήθηκε ως εξής:

Λογαριασμός 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης»

Χρέωση	Πίστωση
Αποθέματα Έναρξης Αγορές Χρήσης Ομάδα 6	Ομάδα 7 Τελικά αποθέματα
Σύνολο	Σύνολο
Υπόλοιπο (ζημία)	Υπόλοιπο (κέρδος)

3.4.2 Προσδιορισμός μικτού αποτελέσματος

Η επόμενη σειρά εγγραφών έχει σκοπό τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος μέσω του αποχωρισμού των εσόδων και των εξόδων που δεν προσδιορίζουν το μικτό αποτέλεσμα:

Βήμα 6ο: μεταφορά καθαρού κέρδους εκμετάλλευσης (με σκοπό τον υπολογισμό του μικτού κέρδους).

Ο λογαριασμός 80.00 χρεωπιστώνεται (ανάλογα αν το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό ή πιστωτικό) και κλείνει πιστώνοντας ή χρεώνοντας τον λογαριασμό 80.01 «Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης».

Βήμα 7ο: Μεταφορά εξόδων μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (με σκοπό τον υπολογισμό του μικτού κέρδους).

Ο λογαριασμός 80.01 εν συνεχεία πιστώνεται με χρέωση των λογαριασμών:

- Ø 80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- Ø 80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- Ø 80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
- Ø 80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

όπως αυτά έχουν εξαχθεί από το Φύλλο Μερισμού Δαπανών, με βάση τα κονδύλια.

Βήμα 8ο: Μεταφορά εσόδων μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων (με σκοπό τον υπολογισμό του μικτού κέρδους).

Οι λογαριασμοί :

- Ø 80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης (από λογαριασμό 74 και 75)
- Ø 80.03.01 Έσοδα συμμετοχών (από λογαριασμό 76.00)
- Ø 80.03.02 Έσοδα χρεογράφων (από λογαριασμό 76.01)
- Ø 80.03.03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων (από λογαριασμό 76.04)
- Ø 80.03.04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα (από λογαριασμό 76.02 έως 76.98 πλην 76.04)

χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Τα τεκμαρτά έσοδα των λογαριασμών 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων», 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» και 78.11 «Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων» δεν μεταφέρονται στον 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων», αλλά παραμένουν στον 80.01.00 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» και συμψηφίζουν το αντίστοιχο και ισόποσο κόστος παραγωγής των ιδιοπαραχθέντων παγίων και ιδιοχρησιμοποιηθέντων ή κλαπέντων κλπ. Αποθεμάτων το οποίο (κόστος) επίσης δεν μεταφέρεται (από τον 80.01) στον 80.02 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών

αποτελεσμάτων». (EPSILON 7 , 2007, σελ. 797).

Μετά τις λογιστικές εγγραφές των βημάτων 6, 7 και 8 ο λογαριασμός 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο (κέρδος) ή χρεωστικό υπόλοιπο (ζημία) και εκφράζει το μικτό κέρδος (ή ζημία) εκμετάλλευσης.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01 προκύπτει ως εξής:

Λογαριασμός 80.01 «Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης»

Χρέωση	Πίστωση
- 80.00 (αν είχε πιστωτικό υπόλοιπο)	-80.00 (αν είχε χρεωστικό υπόλοιπο)
-Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	-Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
Σύνολο	Σύνολο
Υπόλοιπο (ζημία)	Υπόλοιπο (κέρδος)

3.4.3 Προσδιορισμός ολικού αποτελέσματος

Μετά τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος εκμετάλλευσης, η επόμενη σειρά εγγραφών έχει σκοπό τον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης με την μεταφορά των ποσών των λογαριασμών που έχουν υπόλοιπο στους λογαριασμούς Αποτελεσμάτων Χρήσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 798).

Βήμα 9ο: Μεταφορά Μικτού κέρδους εκμετάλλευσης σε Αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός 80.01 χρεωπιστώνεται (ανάλογα αν το υπόλοιπό του είναι πιστωτικό ή χρεωστικό) και κλείνει πιστώνοντας ή χρεώνοντας τον λογαριασμό 86.00.00 «Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης».

Βήμα 10ο: Μεταφορά εξόδων μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων στα αποτελέσματα χρήσης.

Τα μη προσδιοριστικά έξοδα των μικτών αποτελεσμάτων πιστώνονται σε χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Συγκεκριμένα, η μεταφορά γίνεται:

Από τους λογαριασμούς (πιστώνονται)	Στους λογαριασμούς (χρεώνονται)
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	86.00.02 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	86.00.03 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	86.00.04 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	86.01.09 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

Βήμα 11ο: Μεταφορά εσόδων μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων στα αποτελέσματα χρήσης.

Τα μη προσδιοριστικά έσοδα των μικτών αποτελεσμάτων χρεώνονται σε πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Συγκεκριμένα, η μεταφορά γίνεται:

Από τους λογαριασμούς (χρεώνονται)	Στους λογαριασμούς (πιστώνονται)
80.03.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	86.00.01 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
80.03.01 Έσοδα συμμετοχών	86.01.00 Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
80.03.02 Έσοδα χρεογράφων	86.01.01 Έσοδα χρεογράφων
80.03.03 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	86.01.02 Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
80.03.04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	86.01.03 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

Μετά το τελευταίο βήμα όλα τα υπόλοιπα που υπήρχαν σε διάφορους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 80 έχουν κλείσει και έχουν μεταφερθεί σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 86 (EPSILON 7 , 2007, σελ. 798).

3.4.4 Λο/σμός: 86. Αποτελέσματα χρήσης

Ο λογαριασμός χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, επομένως καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η κατάσταση του 86 δημοσιεύεται υποχρεωτικά μαζί με τον ισολογισμό. Ο λογαριασμός αυτός χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογ/σμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα της εκμετάλλευσης και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, έρευνας-ανάπτυξης και διάθεσης. Επίσης μεταφέρονται τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (ομάδες 81, 82, 89) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των προαναφερθέντων στοιχείων που γίνεται στον 86, και ειδικότερα στον υπολογ/σμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρος εισοδήματος και φόρος μη ενσωματωμένος στο λειτουργικό κόστος).

3.4.5 Προσδιορισμός καθαρού αποτελέσματος

Μετά τον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης, η επόμενη σειρά εγγραφών έχει σκοπό τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος χρήσης (EPSILON 7 , 2007, σελ. 798).

Βήμα 12ο: Μεταφορά έκτακτων και ανόργανων εσόδων – εξόδων στα αποτελέσματα χρήσεως.

Στη φάση αυτή θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 86 και τα ανόργανα αποτελέσματα (όπως υπάρχουν στους λογαριασμούς του ισοζυγίου 81, 82,83,84 και 85) έτσι ώστε στο λογαριασμό 86 να προκύψει το τελικό καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Συγκεκριμένα, η μεταφορά γίνεται:

Από τους λογαριασμούς	Στους λογαριασμούς
81.01 Έκτακτα και ανόργανα	86.02.00 Έκτακτα και ανόργανα
81.03 Έκτακτα κέρδη	86.02.01 Έκτακτα κέρδη
82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	86.02.02 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
84 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων	86.02.03 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	86.02.07 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
81.02 Έκτακτες ζημιές	86.02.08 Έκτακτες ζημιές
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	86.02.09 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	86.02.10 Προβλέψεις για εκτάκτους κινδύνους

Μετά το τελευταίο βήμα όλα τα υπόλοιπα που υπήρχαν σε διάφορους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 80, καθώς και στους λογαριασμούς ανόργανων αποτελεσμάτων έχουν κλείσει και έχουν μεταφερθεί σε αντίστοιχους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 86.

Βήμα 13ο: Μεταφορά λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως σε καθαρά κέρδη χρήσεως.

Στη φάση αυτή συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των υπολογαριασμών του 86 σε ένα συγκεκριμένο λογαριασμό (86.99) ο οποίος μετά τις μεταφορές εμφανίζει το τελικό καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης.

Αν το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είναι πιστωτικό, τότε το καθαρό αποτέλεσμα είναι κέρδος, ενώ αν είναι χρεωστικό, τότε το καθαρό αποτέλεσμα είναι ζημία (EPSILON 7 , 2007, σελ. 798).

3.4.6 Υπολογ/σμός: 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης

Ο υπολογ/σμός 86.99 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογ/σμών του 86. Από το συσχετισμό των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσης, τα οποία μεταφέρονται **στο λογ/σμό 88,αποτελέσματα προς διάθεση**.

3.4.7 Λο/σμός: 88. Αποτελέσματα προς διάθεση

Ο λογ/σμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά και ο ανάλογος πίνακας. Ο πίνακας αυτός δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο λογ/σμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσης, των κερδών και ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.



Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

4.1

4.1.1 Γενικά

Μετά την ανάλυση των λογαριασμών της «Γενικής Εκμετάλλευσης» και των «Αποτελεσμάτων Χρήσης» ακολουθεί η ανάλυση των λογαριασμών «Αποτελέσματα προς διάθεση», καθώς επίσης και η Διάθεση των κερδών.

Όπως είναι γνωστό, κίνητρο κάθε επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι η επίτευξη κέρδους. Αυτό το θετικό αποτέλεσμα που προκύπτει υπόκειται σε ειδική μεταχείριση κατά το νόμο και σύμφωνα με το καταστατικό. Δεν περιέχεται σε ένα μόνο ένα πρόσωπο, αλλά σε πολλές κατηγορίες δικαιούχων (για παράδειγμα οι μέτοχοι, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. κ. λπ.).

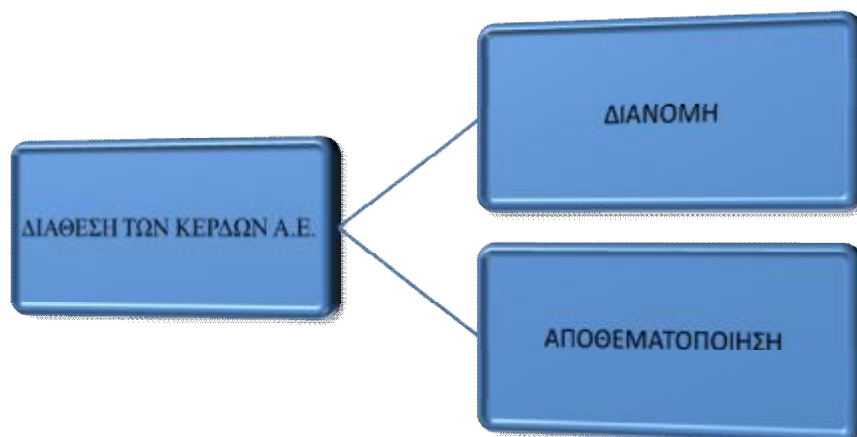
4.1.2 Έννοια και σκοπός

Σκοπός κάθε επιχείρησης, συνεπώς και της ανώνυμης εταιρείας, είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή στους φορείς της, δηλαδή, στους μετόχους, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους, λόγω συμβατικής υποχρέωσης προς αυτούς.

Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, δεν διανέμεται, αλλά με βάση τη διάταξη του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, παραμένει στην εταιρεία με τη μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

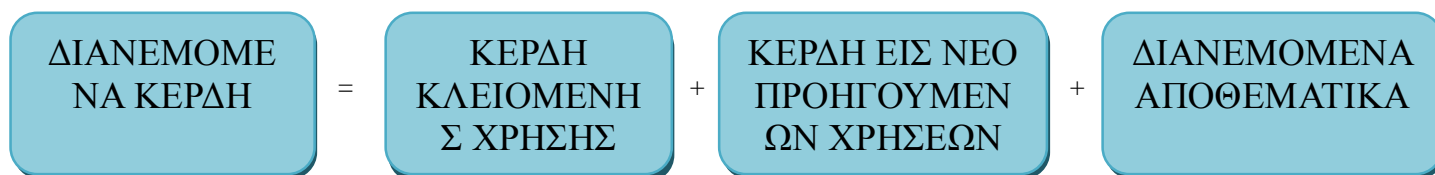
Ο όρος, λοιπόν, διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη *διανομή*, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία, όσο και την *αποθεματικοποίηση* των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρεία (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 65).

Σχηματικά, η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



Τα κέρδη προς διανομή προέρχονται, είτε από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης, είτε από

τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων, είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά, δηλαδή σχηματικά:



Η κατά το νόμο (άρθρο 45, ν. 2190/1920) υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά. Και αυτό γιατί, για τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά, οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών εφαρμόστηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα *ελεύθερα αποθεματικά*, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 66).

Επίσης, πρέπει να αναφερθεί ότι τη διάθεση των κερδών διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις. Η μία που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στην διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μίας ή της άλλης τάσεως και η διοίκηση της εταιρείας πρέπει, αφού σταθμίσει με σύνεση τους παράγοντες αυτούς, να βρει τη χρυσή τομή που θα εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 66).

4.1.3 Ποια κέρδη διανέμονται

Όπως έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω, τα διανεμόμενα κέρδη είναι δυνατό να προέρχονται από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης, από κέρδη παλαιότερων χρήσεων εις νέο και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 περ. (α) του ν. δ. 3843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 2065/1992, τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 71).

4.1.4 Απαγόρευση διανομής των καθαρών κερδών

Με τη διάταξη της παρ. 3δ του άρθρου 43 του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι : «μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης («πολυετούς απόσβεσης») απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεμάτων και του υπολοίπου των κερδών εις νέο».

Εξάλλου, η διάταξη της 4α του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζει ότι η παραπάνω διάταξη της 3δ «εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης», καθώς και για παραχωρήσεις

και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 71).

Ως προαιρετικά αποθεματικά νοούνται τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

Στον υπολογισμό πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, τα οποία είναι:

- Τα ελεύθερα αποθεματικά, δηλαδή τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.
- Τα καταστατικά αποθεματικά που έχουν ως σκοπό να διανεμηθούν στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους.
- Το τακτικό αποθεματικό (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 72)

Η διάταξη αναφέρεται στη διανομή των κερδών και δεν απαγορεύει την αποθεματοποίηση τους.

4.1.5 Συνθήκες διάθεσης κερδών

Για να γίνει διανομή των κερδών της χρήσης πρέπει:

- να έχουν προηγουμένως εγκριθεί, από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσης, από τις οποίες προκύπτουν και τα κέρδη προς διάθεση
- να υπάρχουν κέρδη ώστε να μπορέσει να γίνει η διανομή

4.2 Σειρά στη διάθεση των κερδών

4.2.1 Γενικά

Η σειρά με την οποία διαθέτονται τα καθαρά κέρδη της χρήσης καθορίζεται από το νόμο 2190/1920 και από τις διατάξεις των άρθρων 44α παρ. 2 και 45. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται η μεταβολή της, γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης, όπως προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», αυξάνονται ή μειώνονται με:

- τις «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» και
- τους «λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους».

Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης και εφόσον είναι κέρδος διατίθεται με την ακόλουθη σειρά:

- i. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρα 44α παρ. 2 και 45 παρ. 1 ν. 2190/1920)

Το λογιστικό κέρδος της χρήσης διαθέτεται πρωταρχικά για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 42ε, παρ. 2, ν. 2190/1920). Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προηγούμενων χρήσεων, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσης δεν επιτρέπεται να διατίθεται για το σχηματισμό αποθεματικών και, κατά μεγαλύτερο λόγο να διανέμεται στους μετόχους,

στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου κ. λπ., γιατί, μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσης απορροφήθηκαν από ζημιές των προγενέστερων χρήσεων (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 76-77).

ii. Τακτικό αποθεματικό (άρθρα 44, 44α παρ.2, και 45 παρ. 2 ν. 2190/1920)

Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό (άρθρο 45, παρ. 2α, ν. 2190/1920). Η κράτηση αυτή υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσης, μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.

iii. Πρώτο μέρισμα (άρθρα 45 παρ. 2 ν. 2190/1920 και ν. 876/1979)

Ακολουθεί η κράτηση για τη διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος.

iv. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές (άρθρο 42ε παρ. 13 ν. 2190/1920)

Σύμφωνα με το άρθρο , σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσης κατέχονται από την ανώνυμη εταιρία δικές της μετοχές, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσεως των μετοχών αυτών. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 76-77).

v. Υπόλοιπο των κερδών, το οποίο διατίθεται κατά τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Ακολουθεί, τέλος, η διανομή του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση των πιο πάνω κρατήσεων. Το υπόλοιπο αυτό διατίθεται κατά τους όρους του καταστατικού. Συνηθισμένοι λόγοι διάθεσης του υπολοίπου αυτού είναι:

- Ø Για διανομή μερίσματος στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων
- Ø Για ποσοστά και αμοιβές στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου
- Ø Για πρόσθετα μερίσματα στου μετόχους
- Ø Το υπόλοιπο και άλλων μορφών αποθεματικών κεφαλαίων
- Ø Το υπόλοιπο παραμένει στον ισολογισμό για να διατεθεί σε επόμενες χρήσεις (Λογιστική Εταιριων,2004, σελ. 211)

Σε περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν όλοι οι δικαιούχοι πλήρως στην έκταση που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, ακολουθείται η εξής σειρά διανομής των κερδών:

i. Αρχικά θα παρακρατηθεί από τα καθαρά κέρδη η κράτηση για φόρο εισοδήματος των κερδών της χρήσης.

ii. Ακολουθεί η παρακράτηση του ποσού που ορίζεται από το καταστατικό ή το νόμο για κράτηση προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

iii. Ακολουθεί η κράτηση για την καταβολή μερίσματος στους μετόχους και στους λοιπούς δικαιούχους, σύμφωνα με το καταστατικό ή το νόμο.

Σχηματικά, η σειρά στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσης μπορεί να παρασταθεί ως εξής (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 78):

ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμόμενων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενης χρήσης και των αφορολόγητων αποθεματικών)

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

(υπολογιζόμενη επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος)

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης):

- Ø Πρόσθετο μέρισμα
- Ø Αμοιβές και ποσοστά Διοικητικού Συμβουλίου
- Ø Μέρισμα στο προσωπικό
- Ø Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)

4.2.2 Κάλυψη ζημιών

Για να υπάρχουν κέρδη προς διάθεση (διανομή ή αποθραύση) πρέπει οπωσδήποτε να έχουν προηγούμενα εξαλειφθεί οι ζημιές της παρούσας ή των προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 45, παρ. 1, ν. 2190/1920).

Σύμφωνα λοιπόν με το παραπάνω άρθρο, όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προηγούμενης χρήσης, κανένα ποσό κέρδους χρήσης δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τους υπόλοιπους προβλεπόμενους δικαιούχους βάσει του καταστατικού, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, εκτάκτων,

αφορολόγητων, κ. λπ.), γιατί μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσης απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 83).

Η κάλυψη των ζημιών θα γίνει με τις εξής εγγραφές :

88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.03 Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη)	1.000.000
42 Αποτελέσματα εις νέο (42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο)	1.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Κέρδη προς διάθεση)	1.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.03 Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη)	1.000.000

4.2.3

Τακτικό αποθεματικό

4.2.3.1 Γενικά

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.2190/1920 «ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης 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 το 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 περιορισθεί το προβλεπόμενο από τη διάταξη ποσοστό ή να μεταβληθεί ο προορισμός του αποθεματικού που θεσπίζεται από τη διάταξη αυτή. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 235).

Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με λογιστικά κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει ζημιά, καμία υποχρέωση της εταιρίας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που υπάρχουν στην εταιρία. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 235).

Η υποχρέωση της εταιρίας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει έστω κι αν, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών της χρήσεως δε διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών της χρήσεως διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 235).

4.2.3.2 Επί ποίων κερδών υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του αναλογούντος στα κέρδη αυτά φόρου εισοδήματος, όπως ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών στις Εγκυκλίους του αριθ. 1112918/12.11.1992 και 1045732/30.3.1993. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 236).

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. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 236).

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

Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημίες 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 ζημίες 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 λ/σμών:

1.	88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» (λ/σμός 86.99)	α
2.	88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων» (λ/σμός 42.04)	β
3.	88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι»	(γ)
4.	88.03 «ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» (λ/σμός 42.01)	(δ)
5.	88.04 «ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη» (λ/σμός 42.02)	(ε)
	Σύνολο	ζ
	μείον: αναλογών φόρος εισοδήματος (ζ × τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος π.χ 22%)	(η)
	Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση	θ

κράτηση = $\theta \times 5\%$ ή το μείζον ποσοστό που προβλέπει το καταστατικό

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

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσεως είναι δυνατό να παρακρατηθεί από αδιανέμητα 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 (ζ)), μετά την αφαίρεση (όχι του πραγματικού) αλλά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, δηλαδή επί του προαναφερόμενου μεγέθους (θ).

Παράδειγμα: Έστω λογιστικά κέρδη της χρήσεως (παραπάνω μέγεθος Θ) ευρώ 600.000

	ευρώ
Λογιστικά κέρδη της χρήσεως	600.000
Μείον: αναλογών φόρος εισοδήματος	
600.000 X ισχύον συντελεστής π.χ.	22%
	22%=
Ποσοστό κράτησης αποθεματικών	390.000
	5%
	19.500

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 μέσω του καταστατικού ή μέσω της απόφασης της γενικής συνέλευσης ή Δ.Σ., ότι η κράτηση για το σχολιαζόμενο αποθεματικό θα υπολογίζεται επί των *μικτών κερδών* ή μόνο επί των *διανεμόμενων κερδών*. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 237).

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσεως είναι δυνατό να παρακρατηθεί από τα αδιανέμητα 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 λογ/σμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση» και αναμιγνύονται με τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 237).

4.2.3.3 Το ποσοστό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό

Η διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι «ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών» (δηλαδή το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών) για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 237).

Αξιοσημείωτο πάντως είναι πως αν σε μία 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, τότε κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το οριζόμενο από το καταστατικό, ειδάλλως από το νόμο, ποσοστό και δε θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

4.2.3.4 Μέχρι πιο ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 «... η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαίρεσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου...». (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 238).

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστο όριο μέχρι καλύψεως του οποίου η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική. Είναι δε το όριο αυτό το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου και προκειμένου για τις ασφαλιστικές εταιρείες το τετραπλάσιο του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό, όχι και όμως μικρότερο, από το ποσό που ορίζεται από το νόμο. Το καταστατικό μπορεί ακόμη να ορίσει ότι η καθοριζόμενη από το νόμο (ή απ' αυτό τυχόν μεγαλύτερη) κράτηση από τα κέρδη θα συνεχιστεί και όταν το αποθεματικό υπερβεί το όριο του νόμου. Έχουν, λοιπόν, οι παραπάνω διατάξεις αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη μείωση του νόμιμου ορίου και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αυξήσεως αυτού. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 239).

4.2.3.5 Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό **«χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών»** (άρθρ. 44 εδαφ. 3 ν.2190/1920). Ο νομοθέτης, ακολουθώντας το παλιότερο γερμανικό δίκαιο, ορίζει ως «αποκλειστική» χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού την κάλυψη της ζημίας με την οποία τυχόν θα κλείσει ο λ/σμός «αποτελέσματα χρήσεως» σε κάποια μεταγενέστερη χρήση. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 239).

Η παραπάνω διάταξη είναι αναγκαστικής εφαρμογής με την έννοια ότι **ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το Δ.Σ. μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από εκείνη που ορίζει ο νόμος.** (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 240).

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται να καλύψει μόνο τη ζημία που προκύπτει με τη 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 τη διάρκεια της χρήσεως. Η ζημία που εμφανίζεται σ' αυτές τις «λογιστικές καταστάσεις» δεν είναι δυνατό να καλυφτεί, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, με διάθεση τακτικού αποθεματικού. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 240).

Έκτακτη ζημία που προέκυψε π.χ. από πυρκαγιά στο εργοστάσιο της εταιρίας ή από σεισμό κ.λπ., δεν είναι δυνατό να καλυφτεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημία αυτή δυνατό να καλυφτεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσεως. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 240).

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

Οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής τους στη διάταξη του άρθρ. 44 εδ. 3, δηλαδή και οι εκούσιες αυτές προσθήκες προορίζονται, αρχικά, για να χρησιμοποιηθούν «προς εξίσωσιν του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών». **Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως, μπορεί, με νεότερη απόφασή της, να διαθέσει, κατά την ελεύθερη κρίση της, τις εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό.** (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 240).

Έτσι, το πέρα από το υποχρεωτικό όριο τακτικό αποθεματικό είναι δυνατό, με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων, να κεφαλαιοποιηθεί, να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμη δε και να διανεμηθεί στους μετόχους. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 240).

4.2.3.6 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 όμως 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 λ/σμός του αποθεματικού πρέπει, κατά τη γνώμη μας, ν' αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς ανά κατηγορία κερδών που απαρτίζουν το αποθεματικό. Η λύση όμως αυτή ενδεχομένως να γεννήσει φορολογικές περιπέτειες στην εταιρία, αφού προϋπόθεση για να παραμείνουν τα έσοδα αφορολόγητα ή μη πλήρως φορολογημένα είναι να εμφανίζονται συγκεντρωμένα στους ειδικούς υπολ/σμούς του 41.90 «αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» ή 41.91 «αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο», κ.λπ.

β. Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από αφορολόγητα αποθεματικά

Επί του θέματος, το Υπουργείο Οικονομικών, με την πολυγρ. εγκύκλιό του 165/Ε. 8958/1729/8.8.1973 (Δ.Φ.Ν. 562 - 563/1973 σελ. 829), αποφάνθηκε ότι «οσάκις αφορολόγητα αποθεματικά ν.δ.4002/1959 και α.ν. 147/1967, σχηματισθέντα εκ κερδών τρεχούσης ή προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρονται εις το τακτικόν αποθεματικόν, ταύτα θα υπαχθώσιν εις φορολογίαν βάσει των εν ισχύει διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά περίπτωσιν, κατά το έτος εντός του οποίου γίνεται η μεταφορά αυτή».

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, επίσης, με την απόφασή του αριθ. 1170/1980, αποφάνθηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού από τον ειδικό λογαριασμό της αφορολόγητης κρατήσεως του ν.δ. 4002/1959 στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι διατάξεις και των αναπτυξιακών νόμων που ισχύουν δεν αφήνουν καμιά αμφιβολία ότι, σε περίπτωση αντλήσεως της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά τη χρήση βάσει των αναπτυξιακών αυτών νόμων (ν.1892/1990, ν.2601/1998), θα υπαχθούν σε φορολογία. . (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 242).

4.2.4 Πρώτο Μέρισμα

Μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό, ακολουθεί η κράτηση για το πρώτο μέρισμα. Το πρώτο μέρισμα είναι το τμήμα των καθαρών κερδών το οποίο η ανώνυμη εταιρία διανέμει στους μετόχους της κατά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού και κατόπιν εγκρίσεως από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Το μέρισμα μπορεί να προέρχεται από τα καθαρά κέρδη της κλειόμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο).

Όταν μιλάμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή η διανομή μερισμάτων σε «είδος». Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι (Σακέλλης

Ε.,1997, σελ. 121):

- Ø Μέρισμα σε μετρητά
- Ø Μέρισμα σε μετοχές
- Ø Μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία
- Ø Μέρισμα σε scrip (πιστωτικός τίτλος μετόχων στο εξωτερικό)

Το μέγιστο ποσό των κερδών και αποθεματικών που η εταιρία έχει τη δυνατότητα να διανείμει στους μετόχους είναι η θετική διαφορά (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 124):



Η παραπάνω διάταξη, με άλλα λόγια, ορίζει ότι απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, όταν υφίστανται ζημίες που υπερβαίνουν, ή μετά τη διανομή θα υπερβούν, τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρία και τα προαιρετικά – διανεμήσιμα αποθεματικά

4.2.4.1 Μέγιστο όριο κερδών που διανέμεται στους μετόχους για μέρισμα

Με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 44α του ν. 2190/1920, ορίζεται ότι: «το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό».

Το ανώτατο αυτό ποσό μερισμάτων προσδιορίζεται ως εξής:

α. Το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης, δηλαδή:

Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσης,

όπως προκύπτει από το λογαριασμό

«αποτελέσματα χρήσεως».

XXX

(+ ή -) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

XXX

(-) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος

φόροι	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
β. (+) Κέρδη προηγούμενων χρήσεων		XXX
γ. (+) Αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους		XXX
δ. (-) Ζημίες προηγούμενων χρήσεων		XXX
ε. (-) Κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και καταστατικά αποθεματικά		<u>XXX</u>
Μέγιστο διανεμήσιμο στους μετόχους ποσό		<u>XXX</u>

(Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 128)

4.2.4.2 Ειδικότερα για το πρώτο μέρισμα

Για το πρώτο μέρισμα σημειώνουμε τα εξής:

Ο μέτοχος έχει δικαίωμα στα κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό. Επί του υπολοίπου αυτού ο μέτοχος έχει δικαίωμα ποσού ίσου προς 6% επί του καταβλημένου ποσού της μετοχής του, εκτός αν το καταστατικό ορίζει μεγαλύτερο ποσοστό, οπότε έχει δικαίωμα επί του μεγαλύτερου ποσού που προσδιορίζεται με το ποσοστό αυτό (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 132).

Το δικαίωμα για το μέρισμα αποκτούν εξίσου όλοι οι μέτοχοι. Αλλά όταν υπάρχουν προνομιούχοι, αυτοί προηγούνται στην απολαβή του μερίσματος. Οι κοινοί μέτοχοι αποκτούν δικαίωμα για το μέρισμα μόνο μετά την ικανοποίηση του δικαιώματος των προνομιούχων και εφόσον υπολείπεται ποσό από το διανεμητέο κέρδος (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 133).

4.2.4.3 Ποιοι έχουν δικαίωμα απολαβής

Το δικαίωμα για το μέρισμα αποκτούν εξίσου όλοι οι μέτοχοι. Αλλά όταν υπάρχουν προνομιούχοι, αυτοί προηγούνται στην απολαβή του μερίσματος. Οι κοινοί μέτοχοι αποκτούν δικαίωμα για το μέρισμα μόνο μετά την ικανοποίηση του δικαιώματος των προνομιούχων και εφόσον υπολείπεται ποσό από το διανεμητέο κέρδος (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 133).

4.2.5 Πρόσθετο μέρισμα

Σύμφωνα με τον Σακέλλη, το καταστατικό είναι δυνατό να ορίζει ότι όλο ή τμήμα των κερδών, που απομένει μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για την καταβολή του πρώτου μερίσματος στους προνομιούχους και κοινούς μετόχους, διανέμεται και αυτό στους μετόχους. Είναι δυνατό, επίσης, η διανομή πρόσθετου μερίσματος να αποφασιστεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όταν αυτή νομιμοποιείται να λάβει τέτοια απόφαση.

Επιβάλλεται να τονιστεί ότι αρμόδιο όργανο να αποφασίσει τη διανομή πρόσθετου μερίσματος είναι η τακτική γενική συνέλευση. Συνηθίζεται στην πράξη οι εταιρίες να συγκαλούν έκτακτες γενικές συνελεύσεις των μετόχων τους και να προβαίνουν στη διανομή πρόσθετων μερισμάτων.

4.2.6 Πρακτικό παράδειγμα

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας αποφασίζει να προτείνει στη γενική συνέλευση τη διανομή στους μετόχους μερίσματος σε (κοινές) μετοχές συνολικού ποσού 10.000 €
Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. θα γίνουν οι εγγραφές:

i. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού:

88.99 Κέρδη προς διάθεση	10.000	
53.01 Μερίσματα πληρωτέα		10.000
53.01 Μερίσματα πληρωτέα	10.000	
43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου		10.000

ii. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυξήσεως του κεφαλαίου:

33.03 Μέτοχοι λ/σμος καλύψεως κεφαλαίου	10.000	
40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		10.000
43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	10.000	
33.03 Μέτοχοι λ/σμος καλύψεως κεφαλαίου		10.000

4.2.7 Χρόνος καταβολής του μερίσματος

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44α, παρ. 2, εδ. β' του ν.2190/1920 «το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις».

Πρέπει ακόμη να αναφερθεί ότι η γενική συνέλευση με ομόφωνη απόφαση της μπορεί να ορίζει ημερομηνία καταβολής του μερίσματος μεγαλύτερη του διμήνου που ορίζεται από το νόμο ή μεγαλύτερη της περιόδου που ορίζεται από το καταστατικό (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 150).

4.2.8 Ποιος είναι ο δικαιούχος του μερίσματος

Δικαιούχος του μερίσματος είναι ο κύριος της μετοχής κατά το χρόνο που γεννάται το δικαίωμα για το μέρισμα, δηλαδή ο κύριος της μετοχής κατά το χρόνο της έγκρισης του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή κατά το χρόνο λήψης αποφάσεως από τη γενική συνέλευση για διανομή των κερδών.

Η καταβολή των μερισμάτων γίνεται στην έδρα της εταιρίας και μάλιστα από το ταμείο της. Για να εισπράξει ο μέτοχος το μέρισμά του, προσάγει στην εταιρία τις καλούμενες μερισματοποδείξεις (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 151 - 152).

4.2.9 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δεν είναι υπάλληλοι, αλλά εντολοδόχοι της εταιρίας. Καταρχήν, λοιπόν, το αξίωμά τους είναι άμισθο, αφού η άμισθη παροχή των υπηρεσιών είναι το κυριότερο χαρακτηριστικό γνώρισμα της εντολής. Στην πράξη, όμως, είναι σπάνια η περίπτωση που στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δεν καταβάλλονται αμοιβές, είτε με τη μορφή μηνιαίας αποζημίωσης, είτε με τη μορφή συμμετοχής στα κέρδη της χρήσης.

Η αμοιβή ή αποζημίωση που παρέχεται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανταμοιβή των υπηρεσιών τους προς την εταιρία, αναγνώριση ενδεχόμενων δαπανών, ακόμη και ως δείγμα ευγνωμοσύνης της εταιρίας προς το συμβούλιο (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 178 - 179).

Ο ν. 2190/1920 διακρίνει τις ακόλουθες μορφές αμοιβών των μελών:

- ☐ Αμοιβή επί των κερδών (άρθρο 24, παρ. 1)
- ☐ Αμοιβή που ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό της εταιρίας (άρθρο 24, παρ. 2)
- ☐ Αμοιβή που δεν ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό και, συνεπώς, χρειάζεται ειδική έγκριση από την τακτική γενική συνέλευση (άρθρο 24, παρ. 2)
- ☐ Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (άρθρο 24, παρ. 3)

4.3 Καταστατικά και Προαιρετικά αποθεματικά.

Από το υπόλοιπο των κερδών, δηλαδή των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα κέρδη των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, σχηματίζονται τα καλούμενα καταστατικά και προαιρετικά αποθεματικά.

Καταστατικά αποθεματικά ή αλλιώς αποθεματικά καταστατικού, είναι τα αποθεματικά που ο σχηματισμός τους δεν επιβάλλεται από διάταξη νόμου, αλλά από διάταξη του καταστατικού της εταιρείας. Η εταιρεία, εφόσον βέβαια υπάρχουν κέρδη, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα καταστατικά αποθεματικά, γι' αυτό και τ' αποθεματικά αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών. Είναι όμως δυνατό να μετατραπούν από υποχρεωτικά σε προαιρετικά, αν η διάταξη του καταστατικού που επιβάλλει τη δημιουργία τους καταργηθεί με σχετική τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 208).

Τα καταστατικά αποθεματικά υπάγονται στις θεσπιζόμενες από καταστατικό διατάξεις και ως προς τον τρόπο σχηματισμού τους και ως προς το μέγεθος και το σκοπό τους. Επειδή τα αποθεματικά αυτά προέρχονται από κέρδη τη διάθεση των οποίων ο νόμος αφήνει στο καταστατικό να ορίσει, το καταστατικό μπορεί να ορίσει αδέσμευτα τη διάθεσή τους. Έτσι, εφόσον υπάρχει σχετική διάταξη του καταστατικού, τα αποθεματικά της κατηγορίας αυτής

είναι δυνατό να διατίθενται για τον ίδιο ακριβώς σκοπό για τον οποίο προορίζεται το τακτικό αποθεματικό, ή για την εξαγορά μετοχών και απόσβεση του κεφαλαίου, για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, για την ανανέωση ή την επέκταση των εγκαταστάσεων της εταιρείας, προικοδότηση ασφαλιστικών ταμείων του προσωπικού κ.λπ. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 208/209).

Προαιρετικά ή αλλιώς **ελεύθερα αποθεματικά** είναι εκείνα τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο ή το καταστατικό, αλλά δημιουργούνται με ελεύθερη απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 209).

Στην κατηγορία των προαιρετικών αποθεματικών εντάσσονται και τα λεγόμενα αφορολόγητα αποθεματικά. Τα οποία θα τα αναλύσουμε παρακάτω.

4.4 Εννοια κ Διακρίσεις των Αποθεματικών της Ανώνυμης Εταιρείας

4.4.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

4.4.1.1 Έννοια από άποψη ιδιωτικοοικονομική

Αποθεματικά, από ιδιωτικοοικονομική άποψη, είναι σωρευμένα 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. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 215).

Τα αποθεματικά σχηματίζονται κατ' αρχήν από μη διανεμόμενα καθαρά κέρδη που η επιχείρηση «αποθέτει παρ' εαυτή», γι' αυτό και αποκαλούνται αποθεματικά. Είναι δυνατό ακόμη τα αποθεματικά να προέρχονται από εισφορές των μετόχων οπότε ομιλούμε για διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (λ/σμός 41.00). (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 216).

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. Τα λογιστικά κέρδη, που προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους, δεν είναι τα πραγματικά κέρδη της εταιρείας, αφού ένα τμήμα τους είναι δυνατό να αφορά πλασματικά – εικονικά κέρδη, που προέρχονται από τη μείωση της αγοραστικής αξίας του νομίματος και τις ειδικές μεταβολές των τιμών των περιουσιακών στοιχείων στις επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι τα αποθεματικά που προέρχονται από πλασματικά – εικονικά κέρδη δεν είναι στην πραγματικότητα αποθεματικά, αλλά είναι ποσά διορθωτικά στις αγοραστικής αξίας του κεφαλαίου, το οποίο, μολονότι παραμένει αριθμητικά αμετάβλητο, στην ουσία μειώνεται λόγω των γενικών και ειδικών μεταβολών των τιμών των περιουσιακών στοιχείων. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 216).

Στην κατηγορία των αποθεματικών κατατάσσεται από πολλούς και η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή στις αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που γίνεται με βάση ειδικό κάθε φορά νόμο. Ευνόητο ότι η υπεραξία αυτή, επειδή προέρχεται κυρίως από υποτιμήσεις του νομίματος, δε συνιστά πραγματικό αποθεματικό, αλλά απλή αριθμητική

(λογιστική) διόρθωση του κεφαλαίου (βλ. λ/σμό 41.07 διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων). (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 216).

Η σημασία των αποθεματικών έγινε πρόδηλη αφότου εξαπλώθηκε ο θεσμός της ανώνυμης εταιρίας, 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 εταιριών, όπου ο επιχειρηματίας ευθύνεται απέναντι των τρίτων με ολόκληρη την ατομική του περιουσία, η δημιουργία των αποθεματικών και μάλιστα των εμφανών – δεν έχει ιδιαίτερη σημασία. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 216).

4.4.1.2 Τα αποθεματικά από άποψη νομική

Ο ν.2190/1920 δε δίνει ρητά την έννοια του αποθεματικού. Από τις διάταξη όμως του άρθρου 45 που δίνει την έννοια του τακτικού αποθεματικού και ορίζουν ότι «ετησίως αφαιρείται το εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού» προκύπτει ότι η έννοια του αποθεματικού, από άποψη εμπορικής νομοθεσίας, δεν υφίσταται της έννοιας του αποθεματικού από άποψη ιδιωτικοοικονομική. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 217).

Η ανώνυμη εταιρία αφαιρεί ένα τμήμα από τα κέρδη της κατ' επιταγή του νόμου, του καταστατικού ή κατόπιν αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, το οποίο «αποθέτει παρ' εαυτή», δηλ. κρατεί στη διάθεσή της για διάφορους σκοπούς. Το τμήμα αυτό των κερδών συνιστά τα καλούμενα από το νόμο και την πράξη αποθεματικά. Τα αποθεματικά αυτά, επειδή στις ανώνυμες εταιρίες ισχύει η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, εγγράφονται στο σκέλος του παθητικού και το προσαυξάνουν και συνεπώς μειώνουν το ποσό των κερδών που η εταιρία δικαιούται να διαθέσει.

Αλλά μείωση του διανεμητέου κέρδους επιφέρει, όχι μόνο την πιο πάνω αύξηση του παθητικού με τα αποθεματικά που προέρχονται από τα κέρδη, που, όπως είπαμε, εγγράφονται στο παθητικό του ισολογισμού, αλλά και την υποτίμηση του ενεργητικού (ιδιαίτερα με υπερβολικές αποσβέσεις) ή την υπερτίμηση του παθητικού της εταιρίας. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 217).

Τα αποθεματικά, συνεπώς, δε σχηματίζονται απαραίτητα μόνο από κέρδη, αλλά σχηματίζονται και με την εμφάνιση, κατά οποιοδήποτε τρόπο, **μειωμένου του ενεργητικού ή αυξημένου του παθητικού της εταιρίας**, ώστε να εμποδίζεται η διανομή κέρδους κατά το ποσό της πλασματικής μείωσης του ενεργητικού ή της αύξησης του παθητικού. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 217).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, από άποψη εμπορικής νομοθεσίας, αποθεματικά είναι εκείνα που προέρχονται από τα λογιστικά κέρδη, τα οποία κέρδη προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική του ιστορικού κόστους και τους κανόνες αποτιμήσεως και τις λοιπές λογιστικές αρχές που καθιερώνει η νομοθεσία περί ανωνύμων εταιριών. Συμπίπτει, λοιπόν, η νομική με τη λογιστική έννοια των αποθεματικών.

Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας, τα αποθεματικά διακρίνονται:

- στα προβλεπόμενα από το νόμο, τα οποία είναι: το τακτικό αποθεματικό, που λέγεται μάλιστα και νόμιμο και το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο,
- στα προβλεπόμενα από το καταστατικό, που λέγονται καταστατικά αποθεματικά, και
- στα δημιουργημένα με απόφαση της γενικής συνελεύσεως, που λέγονται προαιρετικά ή ελεύθερα αποθεματικά. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 217).

Τις παραπάνω κατηγορίες αποθεματικών εξετάζουμε στους λ/σμούς **41.03** , **41.04** και **41.05.**, αποθεματικά καταστατικού, ειδικά αποθεματικά και έκτακτα αποθεματικά αντιστοίχως.

4.4.1.3 Τα αποθεματικά από άποψη φορολογική

Από φορολογική άποψη, η έννοια των αποθεματικών συμπίπτει κατ' αρχήν με την έννοια αυτών από άποψη εμπορικής νομοθεσίας. Γίνεται, δηλαδή, δεκτό και από φορολογική 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 άποψη εμπορικής νομοθεσίας, γιατί διαφέρει το μέγεθος των κερδών από τα οποία αντλούνται τα αποθεματικά αυτά. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 218).

Ειδικότερα σε ότι αφορά τα αποθεματικά (sic) από «λογιστικές διαφορές», που δηλώνει η εταιρία ή που προσδιορίζει ο φορολογικός έλεγχος, τις οποίες ορισμένοι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι απαλλάσσουν από τη φορολογία υπό την προϋπόθεση της δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών, τονίζουμε ότι δεν συνιστούν πραγματικά αποθεματικά, αφού δεν προέρχονται από λογιστικά κέρδη, αλλά πρόκειται για αφορολόγητες «εκπτώσεις» που έχουν βαρύτητα μόνο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρίας. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 218).

Από φορολογική άποψη σπουδαία βαρύτητα έχει η διάκριση των αποθεματικών σε **φορολογημένα**, που προέρχονται από φορολογημένα κέρδη (τακτικό, έκτακτο), σε **αφορολόγητα**, που προέρχονται από αφορολόγητα κέρδη. Με τα τελευταία αποθεματικά ασχολούμαστε πιο κάτω στους λ/σμούς 41.90 «αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και 41.91 «αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο».

4.4.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

4.4.2.1 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο την εμφάνισή τους στον ισολογισμό.

Με κριτήριο την εμφάνισή τους ή μη στον ισολογισμό, τα αποθεματικά διακρίνονται σε εμφανή τα οποία εμφανίζονται σε ιδιαίτερο διακεκριμένο λογαριασμό και σε αφανή ή λανθάνοντα τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχειρήσεως ή αναγράφονται ναι σ' αυτόν, αλλά με τίτλο διαφορετικό από τον τίτλο του αποθεματικού.

Τα αφανή αποθεματικά διακρίνονται, ακόμη, σε λανθάνοντα και κεκρυμμένα, πρωτογενή και υστερογενή, τιμής αποκτήσεως, τιμής ημέρας, αυθαίρετα, κ.λπ., με τα οποία θα ασχοληθούμε παρακάτω.

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

Με κριτήριο τη γενεσιουργό τους αιτία, τα αποθεματικά διακρίνονται σε υποχρεωτικά τα οποία σχηματίζονται κατ' επιταγή του νόμου (τακτικό αποθεματικό και αποθεματικό από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο), ή του καταστατικού ή από συμβατική υποχρέωση της εταιρείας. Αναφορά τέτοιου είδους αποθεμάτων έχει γίνει πιο πάνω.

4.4.2.3 Διάκριση των αποθεματικών με κριτήριο το χρόνο σχηματισμού τους.

Με βάση το κριτήριο αυτό, τα αποθεματικά διακρίνονται σε τακτικά και έκτακτα. Τακτικά είναι εκείνα τα αποθεματικά που σχηματίζονται με περιοδικές κρατήσεις και εφόσον φυσικά υπάρχει κέρδος, ενώ τα έκτακτα σχηματίζονται με μία κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές κρατήσεις, για την αντιμετώπιση ορισμένου εξόδου ή ορισμένης ζημίας.

4.5

ΑΦΑΝΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

4.5.1 Έννοια και διακρίσεις των αφανών αποθεματικών

Ο ισολογισμός της εταιρίας πρέπει να απεικονίζει την αληθινή οικονομική της κατάσταση. Γι' αυτό πρέπει να περιλαμβάνονται στον ισολογισμό όλα τα περιουσιακά στοιχεία και όλες οι υποχρεώσεις της εταιρίας 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. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 227).

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

1. είτε στοιχείο ή στοιχεία του ενεργητικού δεν γράφτηκαν στον ισολογισμό ή γράφτηκαν με αξία μικρότερη της πραγματικής,
2. είτε στοιχείο ή στοιχεία του παθητικού εξογκώθηκαν με την εμφάνιση στον ισολογισμό ανύπαρκτων υποχρεώσεων ή γιατί στοιχείο ή στοιχεία του παθητικού υπερεκτιμήθηκαν.
3. 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**». (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 227).

Αφανή, λοιπόν, αποθεματικά είναι τα αποθεματικά εκείνα που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχειρήσεως ή εμφανίζονται μεν σ' αυτόν, αλλά καλυμμένα με τίτλο διαφορετικό από τον τίτλο του αποθεματικού. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 228).

1) Τα **αφανή αποθεματικά** είναι δυνατό να διακριθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- i. **"εξακρίβωσα" ή "λανθάνοντα"**: είναι τα αποθεματικά των οποίων η ύπαρξη διαπιστώνεται με απλή εξέταση του ισολογισμού, παραμένει όμως άγνωστο το μέγεθός τους, πράγμα που επιδιώκεται να εξακριβωθεί· π.χ. στον ισολογισμό μιας επιχειρήσεως εμφανίζεται ο λ/Σάμος «μηχανήματα» με υπόλοιπο 0,01 € 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.
- ii. **"Μη εξακρίβωσα" ή "κρυμμένα"**: είναι τα αποθεματικά, που όχι μόνο το μέγεθός τους δεν είναι δυνατό να καθοριστεί, αλλά και αυτή ακόμη η ύπαρξή τους δε διαπιστώνεται από τη μελέτη του ισολογισμού· π.χ., στον ισολογισμό αναγράφεται αξία «προϊόντων» ευρώ 100.000 ενώ η τρέχουσα αξία τους ανέρχεται ευρώ 150.000 €. Στην περίπτωση αυτήν υπάρχει αφανές αποθεματικό 50.000 € που από τη 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 των στοιχείων του ισολογισμού στην τρέχουσα αξία τους.

2) **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 εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της) ή δεν απογράφονται πλήρως. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 228).

Υστερογενή χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που δημιουργούνται, όχι κατά την απόκτηση των στοιχείων, αλλά εκ των υστέρων, διά της μη προσαρμογής της αξίας με την οποία αυτά φέρονται στα βιβλία της επιχειρήσεως, στις μεταβληθείσες τιμές· π.χ. μη υποτίμηση των υποχρεώσεων της εταιρίας σε συνάλλαγμα, μολονότι η τιμή του οφειλόμενου συναλλάγματος υποτιμήθηκε, ή μη αναπροσαρμογή της αξίας των μηχανημάτων που εισήχθησαν από το εξωτερικό, μολονότι η αξία 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. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 228).

4.5.2 Αναγκαστικά ή εκ 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 αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως, ενώ η τρέχουσα τιμή της ημέρας είναι υψηλότερη και είναι ίσα με τη διαφορά των δύο αυτών τιμών. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 229).

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 καμιά σχέση με τους σκοπούς της λογιστικής, τότε ομιλούμε για αυθαίρετα αποθεματικά. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 229).

4.5.3 Σκοποί των αφανών αποθεματικών

Οι σκοποί για τους οποίους δημιουργούνται τα αφανή αποθεματικά ποικίλουν. Έτσι με τα αφανή αποθεματικά δυνατό να επιδιώκεται:

α) **Η οικονομική ενίσχυση της εταιρίας:** είναι ενδεχόμενο η εταιρία να έχει ανάγκη κεφαλαίων για να επεκτείνει τις εργασίες της ή για να αντιμετωπίσει με επιτυχία τον οξύ ανταγωνισμό. Η προσφυγή στο δανεισμό πιθανόν να είναι ασύμφορη, οι δε μέτοχοι να αρνούνται αφενός να συνεισφέρουν για μια αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και αφετέρου να αξιώνουν την ολοσχερή διανομή των κερδών. Στην περίπτωση αυτή, λόγοι προνοίας και συνετής διαχείρισεως επιβάλλουν την συγκάλυψη των κερδών για τη δημιουργία αφανών αποθεματικών. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 229).

β) **Η αποτροπή συστάσεως ομοειδών επιχειρήσεων:** είναι ενδεχόμενο η διοίκηση της εταιρίας να μη θέλει να κάνει γνωστό στο ευρύ κοινό τα πραγματικά κέρδη της εταιρίας, όταν αυτά υπερβαίνουν σημαντικά τα κέρδη άλλων επιχειρήσεων, γιατί είναι δυνατό τα υπέρογκα κέρδη να παρακινήσουν κι άλλους στην ίδρυση όμοιων επιχειρήσεων, με συνέπεια την αύξηση του ανταγωνισμού. Και στην περίπτωση αυτή, λόγοι προνοίας επιβάλλουν τη συγκάλυψη των κερδών για τη δημιουργία αφανών αποθεματικών. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 229).

γ) **Η αποφυγή φορολογίας:** με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη και συνεπώς και οι φόροι που καταβάλλονται στο Δημόσιο. Όταν όμως αποκαλυφθούν από το φορολογικό έλεγχο, τα κέρδη που αποκρύφτηκαν με τη δημιουργία τους, επιβάλλονται οι ανάλογοι φόροι προσ αυξημένοι με πρόστιμα και προσ αυξήσεις. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 230).

δ) **Η αποφυγή συμπίεσεως των τιμών:** οι επιχειρήσεις στις οποίες το κράτος καθορίζει τις τιμές πωλήσεως των προϊόντων τους (π.χ. αλευροβιομηχανίες, καπνοβιομηχανίες) έχουν συμφέρον να αποκρύπτουν τα υψηλά κέρδη τους και να παρουσιάζουν πενιχρά αποτελέσματα, ώστε να επιτυγχάνουν καλύτερες τιμές

πωλήσεως των προϊόντων τους με αποτέλεσμα αυτό να τις ωθεί στη δημιουργία αφανών αποθεματικών. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 230).

ε) **Η κερδοσκοπία επί των μετοχών της εταιρίας:** είναι αλήθεια πως τα ελατήρια που ωθούν στη δημιουργία αφανών αποθεματικών δεν είναι πάντοτε αγαθά, ούτε αποβλέπουν πάντοτε στην εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων της εταιρίας. Γιατί, πολλάκις, οι διευθύνοντες αποσκοπούν, αποκρύπτοντας κέρδη με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών, στο να προκαλέσουν πτώση στις τιμές των μετοχών στο Χρηματιστήριο, για να σπεύσουν να αγοράσουν τις μετοχές σε χαμηλές τιμές, αποξενώνοντας τους μέχρι τότε μετόχους από όλα τα οικονομικά πλεονεκτήματα της εταιρίας. Είναι όμως δυνατό, οι διοικούντες να αποβλέπουν σε αποθάρρυνση της κερδοσκοπίας επί των τίτλων της εταιρίας για να αποφύγουν υπερβολική άνοδο των τιμών των μετοχών, που ενδεχόμενα να πέσουν κατακόρυφα αν σε μεταγενέστερες χρήσεις τα κέρδη είναι λιγότερο ικανοποιητικά. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 230).

Πρέπει πάντως να τονιστεί ότι ο ίδιος ο νόμος υιοθετεί την αρχή **της συντηρητικότητας** και επιβάλλει κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων, οι οποίοι οδηγούν φυσικά σε δημιουργία αφανών αποθεματικών.

4.5.4 Κριτική των αφανών αποθεματικών

Τα αφανή αποθεματικά παρουσιάζουν πολλά μειονεκτήματα. Πράγματι, καμία δικαιολογία δι μπορεί να προβληθεί, όσες φορές που οι διοικούντες της εταιρίας στοχεύουν στην κερδοσκοπία ε των μετοχών ή στην αποφυγή φορολογίας ή στη συμπίεση των τιμών πωλήσεως επί αγορανομικ ελεγχόμενων ειδών, γιατί οι επιδιωκόμενοι σκοποί είναι αθέμιτοι. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 230).

Όταν ο σκοπός της διοικήσεως της εταιρίας είναι να αποφύγει την ίδρυση ομοειδών επιχειρήσεων, ο σχηματισμός αφανών αποθεματικών κρίνεται ατελέσφορος, γιατί είναι αδύνατο μ επιχείρηση να αποκρύπτει μέρος από τα κέρδη της επί σειρά ετών και κάποτε τα αποκρυπτόμε κέρδη θα αποκαλυφθούν. Άλλωστε, η ματαίωση του ανταγωνισμού είναι, από άποψη κοινωνικι οικονομίας, καταδικαστέα. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 231).

Αλλά και στην περίπτωση που τα αφανή αποθεματικά αποσκοπούν στην οικονομική ενίσχυη της εταιρίας είναι και πάλι καταδικαστέα. Γιατί, αφενός μεν ο ισολογισμός δεν εμφανίζει την αληθιν οικονομική κατάσταση της εταιρίας και οι ενδιαφερόμενοι ζητούν πληροφορίες από άλλες πηγές, μ τα εντεύθεν προφανή και γνωστά άτοπα, αφετέρου δε οι μέτοχοι με την απόκρυψη και μη διανομ κερδών, δε λαμβάνουν το κέρδος που τους αναλογεί. Ακόμη και σε περίπτωση που οι μέτοχ οδηγηθούν στην πώληση των μετοχών τους, πάλι δεν θα εισπράξουν την πραγματική αξία τα μετοχών τους, γιατί η αξία τους προσδιορίζεται κυρίως από την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, οποία όμως, με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών, εμφανίζεται λιγότερο από όσο είναι καλή, ε όχι κακή.

Από τα παραπάνω εξάγεται το συμπέρασμα πως πρέπει να αποφεύγεται η δημιουργία αφανών αποθεματικών και στη θέση τους να σχηματίζονται **εμφανή** αποθεματικά. (Σακέλλης Ε.,1997, σε 231).

Σε ό,τι αφορά τα καλούμενα **νομισηματογενή αφανή αποθεματικά**, η δημιουργία των οποία είναι αναπότρεπτη, θα πρέπει κι αυτά να αποκαλύπτονται. (Σακέλλης Ε.,1997, σελ. 231).

4.5.5 Επένδυση των αποθεματικών

Με τον όρο επένδυση ενός αποθεματικού εννοούμε την τοποθέτησή του σε διάφορ περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή σε διάφορες αξίες του ενεργητικού. Τα αποθεματικά που κατά κύρ

λόγο επενδύονται είναι εκείνα που προορίζονται για την αύξηση των μέσων δράσεως της εταιρία. Αλλά και όλα γενικώς τα αποθεματικά, ακόμη και εκείνα που προορίζονται να διανεμηθούν στο μετόχους ή να καλύψουν μελλοντικές ζημίες, μέχρι το χρόνο χρησιμοποίησής τους, τοποθετούνται σε διάφορες αξίες του ενεργητικού.

Κατ' αρχή, 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 νεότερη απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, εφόσον πρόκειται για αποθεματικά ειδικού προορισμού που σχηματίστηκαν με απόφαση γενικής συνελεύσεως τα 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 απόφασή της, να μεταβάλλει τον αρχικό τους προορισμό.

Στην πράξη τα καταστατικά των εταιριών προβλέπουν το σχηματισμό «έκτακτοι αποθεματικού, χωρίς να προσδιορίζεται ειδικά ο προορισμός του και η γενική συνέλευση έχει τη ευχέρεια να χρησιμοποιήσει το αποθεματικό αυτό σύμφωνα με τις εκάστοτε ανάγκες της εταιρίας.

Όπως προαναφέραμε, οι λ/σμοί των αποθεματικών έχουν το αντίκρισμα τους στο ενεργητικό δηλαδή στα πάγια, χρεόγραφα, καταθέσεις σε Τράπεζες, κ.λπ. Σε ποιά 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 εταιρίας (επενδυθούν, ανάλογα με το είδος της επιχειρήσεως, στα κατάλληλα πάγια στοιχεία (μηχανήματα ακίνητα, κ.λπ.) ή σε κυκλοφορούντα στοιχεία (εμπορεύματα, πιστώσεις προς πελάτες, κ.λπ.). Αν τα αποθεματικά προορίζονται για αντιμετώπιση μελλοντικών ζημιών ή για διανομή στους μετόχους θα πρέπει να επενδυθούν σε ακίνητα των οποίων η ρευστοποίηση είναι δυσχερής, αλλά και περιουσιακά στοιχεία ευχερούς ρευστοποίησεως.

Διαφορετικά η εταιρία διατρέχει τον κίνδυνο να δει ελαττωμένο το κεφάλαιο κινήσεώς της. επένδυση δηλαδή, των αποθεματικών θα εξαρτηθεί από το αντικείμενο και τη γενική οικονομική πολιτική της επιχειρήσεως.

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι, οσάκις οι επιχειρήσεις είναι ελεύθερες ως προς τον τρόπο επενδύσεως των αποθεματικών τους, οι managers πρέπει να τα τοποθετούν κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν:

α) Ασφάλεια επενδύσεως και μάλιστα από δύο απόψεις: (1) από την άποψη της επανακτήσεως του ονομαστικού ποσού του τοποθετηθέντος αποθεματικού (κεφάλαιο + τόκοι), και (2) από την άποψη της διατηρήσεως της αγοραστικής δυνάμεως αυτού. Η αρχή «safety first» ισχύει κυρίως επί τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Μια γενικής ισχύος κατά βαθμό ασφαλείας ταξινόμηση και περιουσιακών στοιχείων είναι αδύνατη, εξαιτίας των διαφορετικών κατά χρόνο κινδύων ή τύπο περιστάσεων. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 232).

β) Ευχέρεια ρευστοποίησεως, δηλαδή δυνατότητα της μετατροπής της επενδύσεως σε χρηματικά μέσα χωρίς απώλεια χρόνου και χωρίς ζημία. Δεν υπάρχει και για την ευχέρεια ρευστοποίησεως μια γενικής ισχύος διαβάθμιση και περιουσιακών στοιχείων. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 232).

γ) Αυξημένο βαθμό αποδοτικότητας. Περιουσιακά στοιχεία που συγκεντρώνουν, σχετικά, το παραπάνω ιδιότητες, σε ομαλές τουλάχιστον συνθήκες οικονομικού και κοινωνικού βίου, είναι η

κρατικά χρεόγραφα. Αντίθετα, η επένδυση σε ακίνητα παρουσιάζει μεγαλύτερη ασφάλεια, αλλά μειονεκτεί, γιατί τα ακίνητα δε συγκεντρώνουν ανάλογη αποδοτικότητα και ευκολία ρευστοποιήσεως (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 232).

Ο ν.2190/1920 δεν υποχρεώνει τις εταιρίες να τοποθετούν τα αποθεματικά τους σε ορισμένες αξίες. Είναι, λοιπόν, οι εταιρίες ελεύθερες να τα θέσουν σε κυκλοφορία όπως ακριβώς και το μετοχικό κεφάλαιο (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 232)..

Ειδικότερα για τις ημεδαπές ασφαλιστικές εταιρίες ο ν.400/1970, με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων των ασφαλισμένων, προσδιορίζει λεπτομερώς τα περιουσιακά στοιχεία στα οποία αποκλειστικά πρέπει να επενδύεται το μετοχικό κεφάλαιο και τα κάθε φύσεως αποθεματικά και ορίζει ακόμη ότι σε ασφαλιστική τοποθέτηση (δέσμευση περιουσιακών στοιχείων) διατίθενται υποχρεωτικά το τέταρτο του κεφαλαίου, το τακτικό αποθεματικό και τα τεχνικά αποθεματικά, επιπλέον προσδιορίζει ποιά περιουσιακά στοιχεία μπορούν ν' αποτελέσουν την ασφαλιστική τοποθέτηση (άρθρο 7). (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Με εξαίρεση την παραπάνω δέσμευση των ασφαλιστικών εταιριών, το καταστατικό της εταιρίας μπορεί να καθορίσει τα περιουσιακά στοιχεία στα οποία θα επενδύονται τα αποθεματικά που προβλέπονται από αυτό, όπως π.χ. σε χρεόγραφα, πάγια, καταθέσεις στις Τράπεζες, κ.λπ. Αλλά και των νόμιμων αποθεματικών την επένδυση σε ορισμένα στοιχεία, φρονούμε, πως μπορεί να καταστατικό να προβλέψει. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Η γενική συνέλευση, εξάλλου, μπορεί ν' αποφασίσει την επένδυση σε ορισμένα στοιχεία των αποθεματικών που με απόφασή της σχηματίζονται, όσο και των νόμιμων και των καταστατικών αποθεματικών, στις περιπτώσεις, βέβαια, που δεν υπάρχει σχετική με την επένδυση των αποθεματικών διάταξη νόμου ή του καταστατικού. Στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει τέτοια διάταξη νόμου καταστατικού ούτε απόφαση της γενικής συνελεύσεως, το Δ.Σ. της εταιρίας έχει απόλυτη ελευθερία να επενδύσει, κατά την κρίση του, όλα ανεξαιρέτως τα αποθεματικά της εταιρίας. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Τέλος, σημειώνουμε ότι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση ευεργετικές φορολογικές διατάξεις επενδύονται αναγκαστικά σε ορισμένα στοιχεία, κυρίως ενσώματου πάγιου ενεργητικού που καθορίζονται από τις διατάξεις αυτές. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία υποχρεούται η εταιρία να μην πωλήσει επί ορισμένο χρόνο (συνήθως πενταετία), ειδάλως τα αποθεματικά υποβάλλονται σε φορολογία. Στα αποθεματικά της κατηγορίας αυτής προηγείται συνήθως η επένδυσή τους σε ορισμένες αξίες και ακολουθεί η απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων για το σχηματισμό τους. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

4.5.6 Λογιστική αντιμετώπιση

Από λογιστική άποψη η επένδυση ενός αποθεματικού απεικονίζεται με χρέωση του λ/σμού των περιουσιακών στοιχείων 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. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Αυτό οφείλεται στην ιδιαίτερη φύση του αποθεματικού, που αποτελεί για την επιχείρηση ένα στοιχείο του παθητικού, κατά κάποιο τρόπο ένα λ/σμό οφειλής της εταιρίας προς τους μετόχους και η οποιασδήποτε οφειλή εξακολουθεί να υπάρχει, αφού το ενεργητικό της εταιρίας παραμένει αμείωτο. Απλά 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.: (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 233).

Έστω ότι η εταιρία έχει προβεί σε σχηματισμό «αποθεματικού για την αγορά μηχανημάτων

ευρώ 3.000,00€ και αποφασίζει να διαθέσει ποσό ευρώ. 800,00€ για την αγορά μηχανήματος. Θα γίνει εξής εγγραφή:

Μηχανήματα	800,00
(σε) Ταμείο	800,00

Δηλαδή, η χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού ισοδυναμεί με αντικατάσταση του στοιχείου του ενεργητικού «ταμείο» με το στοιχείο του ενεργητικού «μηχανήματα» για το ποσό τα 800,00€ ο δε λ/σμός του αποθεματικού παραμένει στο παθητικό ανέπαφος.

Η διάλυση της επενδύσεως του αποθεματικού γίνεται με πίστωση του λ/σμού του περιουσιακού στοιχείου ή στοιχείων στα οποία είχε επενδυθεί το αποθεματικό, με χρέωση του, και περίπτωση, αρμόδιου λ/σμού, δηλαδή με εγγραφή αντίστροφη της προηγούμενης εγγραφής επενδύσεως του αποθεματικού. (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 234).

4.5.7 Διάλυση των αποθεματικών

Με τον όρο διάλυση ενός εμφανούς αποθεματικού εννοούμε τη χρησιμοποίησή του γ ορισμένο σκοπό, με την οποία επέρχεται η λογιστική εξαφάνιση του λογ/σμού του αποθεματικού (Σακέλλης Ε., 1997, σελ. 234).

Την διάλυση των αποθεματικών επιφέρουν τα εξής γεγονότα:

- § Με την κεφαλαιοποίηση τους
- § Με τη διανομή τους στους μετόχους
- § Με την χρησιμοποίησή τους για την απόσβεση της ζημίας

Και τέλος

- § Με την χρησιμοποίησή τους για την απόσβεση του κεφαλαίου.



Π ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Αντικείμενο εργασιών της Ανώνυμης Εταιρείας NORTHPLAST S.A. είναι η εμπορία ειδών πλαστικού. Οι εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν στην έναρξη της νέας χρήσης 2008 θα μεταφέρουν τα υπόλοιπα, χρεωστικά ή πιστωτικά, των λογαριασμών που εμφανίζονται στο βιβλίο απογραφής Γενικής Λογιστικής.

Η έδρα της είναι Ακρωτηρίου 152 Πάτρα, ΑΦΜ 256987039, ΔΟΥ Γ΄ Πατρών, τηλ. 2610335968.

Το μετοχικό κεφάλαιο είναι 591.977,00 € και οι μέτοχοι συμμετέχουν σε αυτό ως εξής :
Γεώργιος Μάρκου με ποσοστό 60 %
Ανδρέας Μάρκου με ποσοστό 40 %

A. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

	Χρέωση	Πίστωση
	01/01	
10.00.00.00 Οικόπεδο 20.000 τ.μ.	489.840,00	
11.00.00.00 Βιομηχανοστάσιο κεντρικού	327.000,00	
12.00.00.00 Μηχανήματα	72.000,00	
13.01.00.00 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	19.530,00	
13.02.00.00 Αυτοκίνητα – Φορτηγά	30.216,00	
14.00.00.00 Έπιπλα	11.800,00	
14.03.00.00 Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	3.200,00	
20.00.00.00 Αποθέματα εμπορευμάτων κεντρικού (1.950 τεμ. * 10 €)	19.500,00	
21.00.00.00		

Αποθέματα έναρξης ετ. προϊόντων κεντρικού	12.608,00	
30.00.00.00 Πελάτες εσωτερικού χονδρικής	14.000,00	
30.01.02.00 Πελάτες εξωτερικού από Κράτη – Μέλη Ε.Ε.	9.900,00	
33.13.06.01 Παρακρατ. Φόρος εισοδ. από τόκους Εθνικής Τράπεζας	43,00	
33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου Εισοδήματος	1.468,00	
33.90.00.00 Επιταγές εισπρακτέες στο Χαρτοφυλάκιο	12.837,00	
38.00.00.00 Ταμείο κεντρικού σε €	80.042,00	
38.03.01.01 Ώψεως Εθνικής Λ/47020260	39.487,00	
38.03.02.01 Ώψεως Εμπορικής Λ/620483	3.520,00	
89.00.00.00 Ισολογισμός Ανοίγματος Χρήσεως		1.146.991,00
<hr/>		
89.00.00.00 Ισολογισμός Ανοίγματος Χρήσεως	1.146.991,00	
11.99.00.00 Αποσβ. Βιομηχανοστάσιο		83.520,00
12.99.00.00 Αποσβ. Μηνήματα		24.600,00
13.99.01.00		

Αποσβ. Λοιπά επιβ. Αυτοκίνητα	5.422,00
13.99.02.00 Αποσβ. Φορτηγά	13.940,00
14.99.00.00 Αποσβ. Έπιπλα	3.600,00
14.99.03.00 Αποσβ. Η/Υ	950,00
40.00.00.00 Καταβλημένο Μ.Κ	591.977,00
41.02.00.00 Τακτικό αποθεματικό	12.270,00
41.07.00.00 Διαφ. αναπρ. αξία λοιπών περ. στοιχείων	53.820,00
42.00.00.08 Υπόλοιπο κερδών εις νέο χρήσης 2007	29.840,00
50.00.00.00 Προμηθευτές εσωτερικού	4.542,00
53.90.01.01 Επιταγές πληρωτέες Εθνικής Τράπεζας	12.850,00
54.03.00.00 Φ.Μ.Υ	24.700,00
54.08.00.00 Λο/σμός εκκαθάρισης φόρων	9.750,00
54.99.00.00 Φ-Τ προηγούμενων χρήσεων	6.400,00
55.00.00.00 ΙΚΑ λογ/σμός Τρέχουσας κίνησης	36.500,00
45.10.01.01	

Εθνική Λ/735543-01 Λήξης 23/10/2007	102.350,00
50.01.02.00 Προμηθευτές εξωτερικού από κράτη μέλη Ε.Ε	129.960,00

Β. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2008

Μετά το άνοιγμα των βιβλίων, διενεργήθηκαν κατά το μήνα Ιανουάριο τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα:

1. Αγορά επί πιστώσει επίπλων από προμηθευτή Παχατουρίδη & ΣΙΑ Ο.Ε. , με παραστατικό Τ.Δ.Α. 2083 αξίας 3.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

	Χρέωση	Πίστωση
	02/01	
14.00.00.01 Αγορά επίπλων SATO	3.000,00	
54.00.28.00 Φ.Π.Α. παγίων 19%	570,00	
50.08.00.00 Παχατουρίδης & Σια Ο.Ε. Αιτιολ. : Τ.Δ.Α. 2083		3.570,00

2. Πώληση εμπορευμάτων στον πελάτη Γ. Οικονόμου αξίας 19.000,00 € Τ.Δ.Α No 09, πλέον Φ.Π.Α 19 %. Η εξόφληση συμφωνήθηκε να γίνει με επιταγή λήξης 20/04/2006.

	Χρέωση	Πίστωση
	02/01	
30.00.00.02 Πελάτης Γ. Οικονόμου	22.610,00	
70.00.00.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων		19.000,00
54.00.00.71 Φ.Π.Α πωλήσεων		3.610,00
Αιτιολ. : Πώληση εμπορευμάτων Τ.ΔΑ No 1109		

	do		
33.90.00.01		22.610,00	
Επιταγές εισπρακτέες μεταχ/νες			
30.00.00.02			22.610,00
Πελάτης Γ. Οικονόμου			
Αιτιολ. : επιταγή λήξης 20/04/2008			
3.	Είσπραξη ενοικίου μηνός Ιανουαρίου 3.000,00 € απόδειξη είσπραξης Νο 45		
	03/1		
38.00.00.00		3.000,00	
Ταμείο κεντρικού σε €			
75.05.00.00			3.000,00
Ενοίκια καταστήματος			
Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου Νο 45			
4.	Διαμόρφωση βιτρίνας των εγκαταστάσεων της εταιρείας μας από τον Χατζηιωαννίδη Α.Ε. με Τ.Δ.Α. 62. Η πράξη είναι επί πιστώσει αξίας 1.480,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.		
	05/01		
14.00.00.0		1.480,00	
Έξοδα αναδιοργάνωσης εκθεσιακού χώρου			
54.00.28.01		281,20	
Φ.Π.Α. παγίων 19%			
50.08.00.01			1.761,20
Χατζηιωάννου Α.Ε.			
Αιτιολ. : Τ.Δ.Α. 62			
5.	Χορήγηση μακροπρόθεσμου δανείου από την Ε.Τ.Ε. 142.000,00 € λήξης 23/10/2010.		
	07/01		
38.00.00.00		142.000,00	
Ταμείο κεντρικού σε €			
45.10.01.01			142.000,00
Λ/735543-01 λήξης 23/10/2007			
Αιτιολ. : Χορήγηση δανείου Ε.Τ.Ε. λήξης 23/10/2010			

6. Αγορά εμπορευμάτων από την εταιρεία Ήλιος Α.Β.Ε.Ε. επί πιστώσει αξίας 2.500,00 € με Τ.Δ.Α. 57 πλέον Φ.Π.Α. 19% (210 τεμ. * 11,90 €).

		07/01		
	20.00.01.01	2.500,00		
	Αγορά εμπορευμάτων			
	54.00.00.18			
	Φ.Π.Α. αγορών 19%	475,00		
	50.00.00.05		2.975,00	
	Ήλιος Α.Β.Ε.Ε.			
	Αιτιολ. : Τ.Δ.Α. 57			

7. Η εταιρεία Ήλιος Α.Β.Ε.Ε μας χορηγεί έκπτωση για την αγορά εμπορευμάτων στις 07/01 και μας εκδίδει Π.Τ. 23 με αξία 250,00 € πλέον 19%.

		08/01		
	50.00.00.05	297,50		
	Ήλιος Α.Β.Ε.Ε			
	20.98.00.00		250,00	
	Εκπτώσεις αγορών			
	54.00.00.18		47,50	
	Φ.Π.Α αγορών 19%			
	Αιτιολ. : Πιστωτικό τιμολόγιο 23			

8. Εξόφληση προμηθευτή Ήλιος Α.Β.Ε.Ε τα μισά μετρητοίς και τα υπόλοιπα με επιταγή λήξης 25/05/2007.

		09/01		
	50.00.00.05	2.677,50		
	Ήλιος Α.Β.Ε.Ε			
	38.00.00.00		1.338,75	
	Ταμείο κεντρικού			
	53.90.00.02		1.338,75	
	Επιταγή λήξης 25/02			
	Αιτιολ. : Εξόφληση προμηθευτή			

9. Πώληση εμπορευμάτων στον πελάτη Χ. Ευαγγέλου αξίας 3.300,00 €, Τ.Δ.Α. Νο 87 πλέον Φ.Π.Α. 19 % (143 κιλά * 23 €). Η εξόφληση συμφωνήθηκε να γίνει με συναλλαγματική λήξης 19/03/2006 πλέον τόκων 30,00 €

10/01	
30.00.00.02	3.927,00
Πελάτης X. Ευαγγέλου	
70.00.00.02	3.300,00
Πωλήσεις εμπορευμάτων	
54.00.00.71	627,00
Φ.Π.Α. πωλήσεων 19%	
Αιτιολ. : Τ.Δ.Α. Νο 87	
do	
31.00.00.01	3.957,00
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	
30.00.00.02	3.927,00
Πελάτης X. Ευαγγέλου	
76.02.00.00	30,00
Δουλευμένοι τόκοι Γρ. Εισπρ.	
Αιτιολ. : Συναλλαγματική λήξης 19/03/2006	

10. Ο πελάτης μας Ευαγγέλου μας επιστρέφει εμπορεύματα αξίας 1.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19 %, γιατί κρίθηκαν ακατάλληλα (43 τεμ. * 23 €). Εκδώσαμε πιστωτικό τιμολόγιο Νο 65.

11/01	
70.95.00.00	1.000,00
Επιστροφές πωλήσεων	
54.00.00.71	190,00
Φ.Π.Α. Πωλήσεων 19 %	
30.00.00.02	1190,00
Πελάτης X. Ευαγγέλου	
Αιτιολ. : Π.Τ. Νο 65	

11. Πληρωμή ασφαλίσεων 01-10-08 έως 31-01-08 αξίας 200,00 €

01/9	
62.00.00.01	200,00
Ασφάλιστρα	
38.00.00.00	200,00
Ταμείο κεντρικού σε €	

Αιτιολ.: Πληρωμή ασφαλίσεων ΑΠ-35

12.	Πληρώνονται τα τέλη των αυτοκινήτων της εταιρείας ως εξής:		
	E.I.X. έως 1.400 cc	150,00 €	
	E.I.X. άνω 1.400 cc	210,00 €	
	Φ.I.X. της εταιρείας	250,00 €	
			30/01
	63.03.00.00	150,00	
	Τέλη κυκλοφορίας E.I.X. έως 1.400 cc		
	63.03.00.01	210,00	
	Τέλη κυκλοφορίας E.I.X. άνω 1.400 cc		
	38.00.00.00		360,00
	Ταμείο κεντρικού σε €		
	Αιτιολ.: Α.Π. Νο 2 – Πληρωμή τελών κυκλοφορίας		
13.	Είσπραξη ενοικίου μηνός Ιανουαρίου από εδαφική έκταση αξίας 6.000,00 € απόδειξη είσπραξης Νο 145		
			04/2
	38.00.00.00	6.000,00	
	Ταμείο κεντρικού σε €		
	75.04.00.00		6.000,00
	Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων		
	Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου Νο 145		
14.	Αγορά γραφικής ύλης από την εταιρεία Analosis E.Π.Ε μετρητοίς αξίας 120,00 € πλέον Φ.Π.Α 19% Τ.ΔΑ Νο 25.		
			06/2
	64.07.03.04	120,00	
	Γραφική ύλη		
	54.00.64.19	22,80	
	Φ.Π.Α δαπανών 19%		
	50.00.01.00		142,80
	Analosis E.Π.Ε		

	do	
50.00.01.00	142,80	
Analosis Ε.Π.Ε		
38.00.00.00		142,80
Ταμείο κεντρικού σε €		
Αιτιολ. : Τ.ΔΑ Νο 25 – Αγορά Γραφικής Ύλης.		
<hr/>		
15.	Πώληση φορτηγού στην επιχείρηση Κ. Κυριακού αντί ευρώ 22.000,00 πλέον Φ.Π.Α 19% με μετρητά. Τ.Δ.Α. Νο 11.	
	08/2	
66.03.02.00	251,80	
Απόσβεση Φορτηγού		
13.99.02.00		251,80
Αποσβεσμένο Φορτηγό		
Αιτιολ. : 30.216,00 * 1/12 * 10%		
	do	
13.99.02.00	14.191,80	
Αποσβεσμένο Φορτηγό		
13.02.00.00		14.191,80
Αυτοκίνητο – Φορτηγό		
Αιτιολ. : Μεταφορά αντιθέτου στον κύριο		
	do	
33.11.00.02	26.180,00	
Κ. Κυριακού		
13.02.00.00		22.000,00
Αυτοκίνητο – Φορτηγό		
54.00.78.19		4.180,00
Φ.Π.Α Φορτηγού 19%		
Αιτιολ. : Πώληση Τ.Δ.Α Νο 11		
	do	
38.00.00.00	26.180,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
33.11.00.02		26.180,00
Κ. Κυριακού		

Αιτιολ. : Είσπραξη από πώληση φορτηγού

<hr/>		
	do	
13.02.00.00	5.975,80	
Αυτοκίνητο – Φορτηγό		
81.03.03.00		5.975,80
Κέρδη από εκποίηση Μετ. Μέσων		

Αιτιολ. : Κέρδη από εκποίηση μεταφορικού μέσου

16. Εισπράξαμε ενοίκιο από τον Φεβρουαρίου 3.000,00 € απόδειξη ενοικίου No 55.

<hr/>		
	06/02	
38.00.00.00	3.000,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
75.05.00.00		3.000,00
Ενοίκια καταστήματος		

Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου No 55

17. Λαμβάνεται Φορτωτική No 18 που αφορά μεταφορικά έξοδα αγορών της εταιρείας ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ Ε.Π.Ε., καθαρή αξία 120,00 € πλέον Φ.Π.Α 19%.

<hr/>		
	28/02	
64.00.02.04	120,00	
Έξοδα μτφ. Αγορών		
54.00.64.19	22,80	
Φ.Π.Α Δαπανών 19%		
50.00.01.00		142,80
Λοιποί προμηθευτές		
Εξόδων - Υπηρεσιών		

Αιτιολ. : Φορτωτική No 12

18. Είσπραξη ενοικίου μηνός Φεβρουαρίου από κτιρίου αξίας 9.000,00 € απόδειξη είσπραξης No 245

		04/5		
38.00.00.00		6.000,00		
Ταμείο κεντρικού σε €				
75.04.00.00			6.000,00	
Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων				
Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου Νο 245				

19. Η συναλλαγματική λήξης 19/03 στέλνεται στην τράπεζα για είσπραξη αντί ευρώ 3.900,00 και η επιχείρηση εισέπραξε το ποσό αυτό. Η παραπάνω συναλλαγματική εισπράχθηκε από την τράπεζα και ειδοποίησε την επιχείρηση.

		07/5		
38.00.00.00		3.900,00		
Ταμείο κεντρικού σε €				
65.02.00.00		57,00		
Προεξοφλ. Τόκοι κ' έξοδα τραπεζών				
31.05.00.01			3.957,00	
Γραμμ. Προεξοφλημένα				
Αιτιολ. : Γραμμάτια στην Τράπεζα για προεξόφληση λήξης 19/03				

31.05.00.01		do		
		3.957,00		
Γραμμ. Προεξοφλημένα				
31.00.00.01			3.957,00	
Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο				
Αιτιολ. : Τακτοποίηση Γραμμ. Προεξοφλημένων				

20. Αγορά μετρητοίς με Τ.Δ.Α Νο 63 από GOODY' S A.E σάντουιτς και αναψυκτικά αξίας 70,00 € πλέον Φ.Π.Α 9% , για το προσωπικό , λόγω έκτακτης υπερωριακής απασχόλησης.

		30/05		
60.02.02.00		70,00		
Επιχορηγήσεις & λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου				
63.98.08.00		6,30		
Φ.Π.Α μη συμψηφιζόμενος				
50.00.01.01			76,30	
Λοιποί προμηθευτές				
Εξόδων - Υπηρεσιών				
Αιτιολ. : Τ.Δ.Α Νο 63 - Σάντουιτς & Αναψυκτικά για το προσωπικό				

	do	
50.00.01.01	76,30	
Λοιποί προμηθευτές		
Εξόδων - Υπηρεσιών		
38.00.00.00		76,30
Ταμείο κεντρικού σε €		
Αιτιολ. : Τ.Δ.Α Νο 63 – Σάντουιτς & Αναψυκτικά για το προσωπικό		

21. Συντάσσεται η μισθοδοσία του μηνός Απριλίου.Οι εργαζόμενοι είναι:

- i. Γεώργιος Αντωνίου, λογιστής, ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.900,00 € άγαμος.
- ii. Σοφία Δασκαλάκη, υπάλληλος γραφείου, ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 900,00 € 1 παιδί.
- iii. Παναγιώτης Φωτιάδης, αποθηκάριος, ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές, 800,00 € άγαμος.
- iv. Κωνσταντίνα Χριστοφόρου, δημόσιες σχέσεις, ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές, 2.000,00 € 2 παιδιά.

	30/06	
60.00.00.00	5.600,00	
Τακτικές αποδοχές έμμισθου		
προσωπικού		
60.03.00.00	1.571,36	
Εργ. Εισφορές ΙΚΑ		
54.03.00.00		428,04
Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών		
55.00.00.00		2.467,36
ΙΚΑ τρεχούμενος λ/σμός χρήσης		
53.00.00.00		4.275,96
Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		

Αιτιολ.: μισθοδοσία μηνός Ιανουαρίου

	do	
53.00.00.00	4.257,96	
Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		
38.00.00.00		4.257,96
Ταμείο κεντρικού σε €		
Αιτιολ.: Πληρωμή προσωπικού		

22. Πώληση εμπορευμάτων στον πελάτη μας Π. Θωμόπουλο αξίας 23.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19 % (1.000 τεμ. * 23 €), Τ.Δ.Α. Νο 78.

	01/07	
30.00.00.08	27.370,00	
Πελάτης Π. Θωμόπουλος		
70.00.00.02		23.000,00
Πωλήσεις εμπορευμάτων		
54.00.00.71		4.370,00
Φ.Π.Α. πωλήσεων 19 %		

Αιτιολ. : Τ.Δ.Α Νο 78

	do	
38.00.00.00	27.370,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
30.00.00.08		27.370,00
Πελάτης Π. Θωμόπουλος		

Αιτιολ. : Εξόφληση ΑΠ-29

23. Εισπράξαμε ενοίκιο Οκτωβρίου 3.000,00 € απόδειξη ενοικίου Νο 65.

	06/10	
38.00.00.00	3.000,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
75.05.00.00		3.000,00
Ενοίκια καταστήματος		

Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου Νο65

22. Εισπράξαμε ενοίκιο από τον ενοικιαστή Κ. Μάνου Δεκεμβρίου – Ιανουαρίου 6.000,00 € απόδειξη ενοικίου Νο 25.

	01/12	
38.00.00.00	6.000,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
75.05.00.00		6.000,00
Ενοίκια καταστήματος		

Αιτιολ. : Απόδειξη ενοικίου Νο 25

24. Ο πελάτης Σ. Πέτρου που είχε αποσβεσθεί εμφανίστηκε μετά από δύο χρήσεις και μας κατέβαλλε 2.500,00 € που μας όφειλε.

	04/12	
38.00.00.00	2.500,00	
Ταμείο κεντρικού σε €		
82.01.03.00		2.500,00
Εισπράξεις αποσβ/νων απαιτήσεων		
Αιτιολ. : έσοδα από εισπραξη αποσβ/νων απαιτήσεων		

Γ. ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

	31/12	
36.00.00.00	50,00	
Έξοδα επόμενων χρήσεων		
62.00.00.01		50,00
Ασφάλιστρα		

Αιτιολ. : Τακτοποίηση εξόδου

	do	
75.05.00.00	3.000,00	
Ενοίκια καταστήματος		
56.00.00.00		3.000,00
Έσοδα από ενοίκια		

Αιτιολ. : Τακτοποίηση εσόδου

Δ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

	31/12	
66.01.00.00	19.620,00	
Αποσβέσεις κεντρικού βιομηχανοστασίου		
11.99.00.00		19.620,00
Αποσβ/νο κεντρικό βιομ/σιο		

Αιτιολ. : 327.000,00 * 6 %

	do	
66.02.00.00	14.220,00	
Αποσβέσεις μηχανημάτων		
12.99.02.00		14.220,00
Αποσβ/να μηχανήματα		
Αιτιολ.: (72.000,00 – 24.600,00) * 3 * 10 %		
	do	
66.03.01.00	1.953,00	
Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων		
13.99.03.01		1.953,00
Αποσβ/να μετ. μέσα		
Αιτιολ.: 19.530,00 * 10 %		
	do	
66.04.00.00	1.593,60	
Αποσβέσεις επίπλων		
14.99.00.00		1.593,60
Αποσβ/να έπιπλα		
Αιτιολ. : (11.800,00+1.480,00) * 12 %		
	do	
66.04.03.00	640,00	
Αποσβέσεις Η/Υ		
14.99.03.00		640,00
Αποσβ/νοι Η/Υ		
Αιτιολ.: 3.100,00 * 20 %		
<u>Ε. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ</u>		
	do	
83.11.00.00	2.215,00	
Προβλέψεις για επισφ. απαιτήσεις		
44.11.00.00		2.215,00
Προβλέψεις για επισφ. απαιτήσεις		
Αιτιολ. : 44.300,00 * 0,5 % = 2.215,00		

ΣΤ. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

	31/12	
20.98.00.00	250,00 €	
Εκπτώσεις αγορών 19%		
20.00.00.01		250,00 €
Αγορές εμπορευμάτων 19%		
Αιτιολ. : Τακτοποίηση των αγορών		
	do	
70.00.00.02	1.000,00 €	
Πωλήσεις εμπορευμάτων		
70.98.00.00		1.000,00 €
Επιστροφή πωλήσεων 19%		
Αιτιολ. : Τακτοποίηση των πωλήσεων		
	do	
80.00.00.00	21.750,00 €	
Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης		
20.00.00.00		19.500,00 €
Αρχ. Απόθεμα		
20.00.01.01		2.250,00 €
Αγορές χρήσης		
Αιτιολ. : Μεταφορά του 20 στον 80		
	do	
70.00.00.02	44.300,00 €	
Πωλήσεις εμπορευμάτων		
20.01.00.00	3.430,00 €	
Τελικό Απόθεμα		
76.02.00.00	30,00 €	
Δουλεωμένοι Τόκοι γραμμ.		
Εισπρακτέων		
75.04.00.00	6.000,00	
Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων		
75.05.00.00	18.000,00 €	
Ενοίκια καταστήματος		
80.00.00.00		71.760,00 €
Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης		
Αιτιολ. : Μεταφορά των Εσόδων και Τ.Α στον 80.		

	do	
80.00.00.00	46.333,06	
Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης		
60.00.00.00		5.600,00
Τακτικές Αποδοχές		
60.02.00.00		70,00
Επιχορηγήσεις & λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου		
60.03.00.00		1.571,36
Εργοδ. Εισφορές Ι.Κ.Α		
62.00.00.01		150,00
Ασφάλιστρα		
63.03.00.00		150,00
Τέλη Κυκλοφορίας		
63.03.00.01	210,00	Τέλη
κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. άνω 1.400 cc		
63.98.08.00		6,30
Φ.Π.Α μη συμψηφιζόμενος		
64.00.02.04		120,00
Έξοδα μεταφορών αγορών		
64.07.03.04		120,00
Γραφική ύλη		
65.02.00.00		57,00
Προεξοφλ. τόκοι & έξοδα Τραπεζών		
66.01.00.00		19.620,00
Απόσβεση Κεντρικού		
66.02.00.00		14.220,00
Απόσβεση Μηχανήματος		
66.03.01.00		1.953,00
Απόσβεση μεταφορικών μέσων		
66.03.02.00		251,80
Απόσβεση φορτηγού		
66.04.00.00		1.593,60
Απόσβεση Επίπλων		
66.04.03.00		640,00
Απόσβεση Η/Υ		

Αιτιολ. : Μεταφορά των Εξόδων στη Γεν. Εκμετάλλευση

	do	
80.00.00.00	3.676,94 €	
Λογ/σμός Γεν. Εκμετάλλευσης		
80.01.00.00		3.676,94 €
Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης		

Αιτιολ. : Μεταφορά Π.Υ (κέρδος) στον 80.01

	do	
80.02.00.00		46.333,06 €
Έξοδα μη προσδιοριστικά		
80.01.00.00		46.333,06 €
Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης		

Αιτιολ. : Μεταφορά των μη προσδιοριστικών εξόδων (6^η Ομάδα) στα Μικτά

	do	
80.01.00.00		24.030,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης		
80.03.00.00		24.030,00 €
Έσοδα μη προσδιοριστικά		

Αιτιολ. : Μεταφορά των μη προσδιοριστικών εσόδων (λογ/σμοί 75, 76) στα Μικτά

	do	
80.01.00.00		25.980,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης		
86.00.00.00		25.980,00 €
Μικτά αποτελέσματα χρήσης		

Αιτιολ.: Μεταφορά του μικτού αποτελέσματος στα αποτ/τα χρήσης

	do	
86.00.00.00		48.548,06 €
Μικτά αποτελέσματα χρήσης		
80.02.00.00		46.333,06 €
Έξοδα μη προσδιοριστικά		
83.11.00.00		2.215,00 €
Προβλέψεις για επισφαλείς Απαιτήσεις		

Αιτιολ. : Τακτοποίηση των λογ/σμών 80.02 & 83.11 και μεταφορά τους στον 86.

	do	
80.03.00.00		24.030,00 €
Έσοδα μη προσδιοριστικά		
81.03.03.00		5.975,80 €
Κέρδη από εκποίηση Μετ. Μέσων		
82.01.03.00		2.500,00 €
Εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων		
86.00.00.00		32.505,80 €
Μικτά αποτελέσματα χρήσης		

Αιτιολ. : Τακτοποίηση των λογ/σμών 80.03, 81.03 & 82.01 και μεταφορά τους στον 86.

	do	
86.00.00.00		9.937,74 €
Μικτά αποτελέσματα χρήσης		
86.99.00.00		9.937,74 €
Καθαρά κέρδη		

Αιτιολ. : Μεταφορά των κερδών στον 86.99

	do	
86.99.00.00		9.937,74 €
Καθαρά κέρδη		
88.00.00.00		9.937,74 €
Καθαρά κέρδη χρήσης		

Αιτιολ. : Μεταφορά των Καθαρών κερδών στον λογ/σμό 88.00.

Z. ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

	31/12	
88.00.00.00		2.484,43 €
Καθαρά Κέρδη Χρήσης		
88.08.00.00		2.484,43 €
Φόρος εισοδήματος		

Αιτιολ. : Φόρος εισοδήματος χρήσης 9.937,74*25%

	do	
88.08.00.00		2.484,43 €
Φόρος εισοδήματος		
54.07.00.00		2.484,43 €
Φόρος εισοδήματος		

Αιτιολ. : Φόρος εισοδήματος χρήσης

	do	
54.07.00.00		2.484,43 €
Φόρος εισοδήματος		
54.08.00.00		2.484,43 €
λ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος		

Αιτιολ. : Μεταφορά φόρου εισοδήματος σε εκκαθάριση φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης

	do	
33.13.00.00	1.614,87 €	
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		
54.08.00.00		1.614,87 €
λ/σμος εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος		
Αιτιολ.: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι κερδών επόμενης χρήσης 2.484,43*65%		
	do	
88.99.00.00	7.453,31	
Κέρδη προς διάθεση		
41.02.00.00		372,66
Τακτικό αποθεματικό		
53.01.00.00		4.248,39
Μέρισμα πληρωτέο στον Γ. Μάρκου (60 %)		
53.01.00.01		2.832,26
Μέρισμα πληρωτέο στον Α. Μάρκου (40 %)		

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Ισοζύγιο λογιστικής

Κίνηση περιόδου : ΔΕΚ.2008										
			Απογραφή		Κίνηση μηνός		Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
Α.Α.	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
1	10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	489840,00	0,00	0,00	0,00	489840,00	0,00	489840,00	
2	10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα.	489840,00	0,00	0,00	0,00	489840,00	0,00	489840,00	
3	10.00.00	ΓΗΠΕΔΑ-ΟΙΚΟΠΕΔΑ	489840,00	0,00	0,00	0,00	489840,00	0,00	489840,00	
4	10.00.00.000	ΟΙΚΟΠΕΔΟ 5 ΟΔΟΥ ΒΑΡΝΑΛΗ	489840,00	0,00	0,00	0,00	489840,00	0,00	489840,00	
5	11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΑ	327000,00	83520,00	0,00	0,00	327000,00	83520,00	243480,00	
6	11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων	327000,00	0,00	0,00	0,00	327000,00	0,00	327000,00	
7	11.00.00	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	327000,00	0,00	0,00	0,00	327000,00	0,00	327000,00	
8	11.00.00.999	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	327000,00	0,00	0,00	0,00	327000,00	0,00	327000,00	
9	11.99	Αποσβ/να Κτίρια-Εγκατ.Κτιρίων- Τεχν.Εργα	0,00	83520,00	0,00	0,00	0,00	83520,00		83520,00
10	11.99.00	Αποσβεσμένα Κτίρια-Εγκατ/σεις Κτιρίων	0,00	83520,00	0,00	0,00	0,00	83520,00		83520,00
11	11.99.00.000	ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡ	0,00	83520,00	0,00	0,00	0,00	83520,00		83520,00
12	12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ.- Λ.ΜΗΧ/ΚΟΣ ΕΞΟΠΛ.	72000,00	24600,00	0,00	0,00	72000,00	24600,00	47400,00	
13	12.00	Μηχανήματα	72000,00	0,00	0,00	0,00	72000,00	0,00	72000,00	
14	12.00.00	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	72000,00	0,00	0,00	0,00	72000,00	0,00	72000,00	
15	12.00.00.999	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	72000,00	0,00	0,00	0,00	72000,00	0,00	72000,00	
16	12.99	Αποσβ/να Μηχανήματα- Τεχν.Εγκατ.-Λ.Μ.Εξ.	0,00	24600,00	0,00	0,00	0,00	24600,00		24600,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

17	12.99.00	Αποσβεσμένα Μηχανήματα	0,00	24600,00	0,00	0,00	0,00	24600,00	24600,00
		ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ							
18	12.99.00.000	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	0,00	24600,00	0,00	0,00	0,00	24600,00	24600,00
19	13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	49746,00	19362,00	0,00	0,00	69913,60	55805,60	14108,00
20	13.01	Λοιπά Επιβατικά Αυτοκίνητα	19530,00	0,00	0,00	0,00	19530,00	0,00	19530,00
21	13.01.00	ΕΠΙΒΑΤΗΓΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	19530,00	0,00	0,00	0,00	19530,00	0,00	19530,00
22	13.01.00.999	ΕΠΙΒΑΤΗΓΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	19530,00	0,00	0,00	0,00	19530,00	0,00	19530,00
23	13.99	Αποσβεσμένα Μεταφορικά Μέσα	0,00	19362,00	0,00	0,00	14191,80	19613,80	5422,00
		Αποσβεσμένα Επιβατικά							
24	13.99.01	Αυτοκίνητα	0,00	5422,00	0,00	0,00	0,00	5422,00	5422,00
		ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ							
25	13.99.01.000	ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	0,00	5422,00	0,00	0,00	0,00	5422,00	5422,00
		ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ							
26	14	ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	15000,00	4550,00	0,00	0,00	19480,00	4550,00	14930,00
27	14.00	Επιπλα	11800,00	0,00	0,00	0,00	16280,00	0,00	16280,00
28	14.00.00	ΕΠΙΠΛΑ	11800,00	0,00	0,00	0,00	16280,00	0,00	16280,00
29	14.00.00.999	ΕΠΙΠΛΑ	11800,00	0,00	0,00	0,00	16280,00	0,00	16280,00
		Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές &							
		Ηλεκτρ.Συγκ.							
30	14.03	Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές & Ηλεκτρ.Συγκ.	3200,00	0,00	0,00	0,00	3200,00	0,00	3200,00
31	14.03.00	Η/Υ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	3200,00	0,00	0,00	0,00	3200,00	0,00	3200,00
32	14.03.00.999	Η/Υ - ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	3200,00	0,00	0,00	0,00	3200,00	0,00	3200,00
33	14.99	Αποσβεσμένα Επιπλα & Σκεύη	0,00	4550,00	0,00	0,00	0,00	4550,00	4550,00
34	14.99.00	ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΕΠΙΠΛΑ	0,00	3600,00	0,00	0,00	0,00	3600,00	3600,00
35	14.99.00.000	ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΑ ΕΠΙΠΛΑ	0,00	3600,00	0,00	0,00	0,00	3600,00	3600,00
		Αποσβεσμένοι Ηλεκτρονικοί							
		Υπολογιστές							
36	14.99.03	Αποσβεσμένοι Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	0,00	950,00	0,00	0,00	0,00	950,00	950,00
37	14.99.03.000	ΑΠΟΣΒΕΣΘΕΝΤΕΣ Η/Υ	0,00	950,00	0,00	0,00	0,00	950,00	950,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

38	20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	19500,00	0,00	0,00	0,00	21750,00	0,00	21750,00
39	20.00	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	19500,00	0,00	0,00	0,00	22000,00	0,00	22000,00
40	20.00.00	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	19500,00	0,00	0,00	0,00	22000,00	0,00	22000,00
		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ							
41	20.00.00.000	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	19500,00	0,00	0,00	0,00	19500,00	0,00	19500,00
42	20.00.00.019	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠ/ΤΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	0,00	2500,00
43	20.98	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	-250,00	0,00	250,00
44	20.98.00	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	-250,00	0,00	250,00
45	20.98.00.019	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΓΟΡΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	-250,00	0,00	250,00
		ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ							
46	21		12608,00	0,00	0,00	0,00	12608,00	0,00	12608,00
		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΤ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ							
47	21.00		12608,00	0,00	0,00	0,00	12608,00	0,00	12608,00
		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΤ. ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ							
48	21.00.00		12608,00	0,00	0,00	0,00	12608,00	0,00	12608,00
		ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ							
49	21.00.00.000		12608,00	0,00	0,00	0,00	12608,00	0,00	12608,00
50	30	ΠΕΛΑΤΕΣ	23900,00	0,00	0,00	0,00	76617,00	53907,00	22710,00
51	30.00	Πελάτες Εσωτερικού	14000,00	0,00	0,00	0,00	66717,00	53907,00	12810,00
52	30.00.00	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	14000,00	0,00	0,00	0,00	66717,00	53907,00	12810,00
53	30.00.00.000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	14000,00	0,00	0,00	0,00	39347,00	26537,00	12810,00
54	30.01	Πελάτες Εξωτερικού	9900,00	0,00	0,00	0,00	9900,00	0,00	9900,00
55	30.01.00	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	9900,00	0,00	0,00	0,00	9900,00	0,00	9900,00
56	30.01.00.000	ΠΕΛΑΤΗΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ	9900,00	0,00	0,00	0,00	9900,00	0,00	9900,00
57	33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	14348,00	0,00	0,00	0,00	63138,00	26180,00	36958,00
		Ελληνικό Δημόσιο-Προκατ.& Παρακρ.Φόροι							
58	33.13		1511,00	0,00	0,00	0,00	1511,00	0,00	1511,00
59	33.13.00	Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	1468,00	0,00	0,00	0,00	1468,00	0,00	1468,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

60	33.13.00.001	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1468,00	0,00	0,00	0,00	1468,00	0,00	1468,00
61	33.13.06	ΠΑΡ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	43,00	0,00	0,00	0,00	43,00	0,00	43,00
62	33.13.06.000	ΠΑΡ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΕ	43,00	0,00	0,00	0,00	43,00	0,00	43,00
63	33.90	Επιταγές Εισπρακτέες(Μεταχ/νες)Γ.971/88	12837,00	0,00	0,00	0,00	35447,00	0,00	35447,00
64	33.90.00	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ	12837,00	0,00	0,00	0,00	35447,00	0,00	35447,00
65	33.90.00.000	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ	12837,00	0,00	0,00	0,00	35447,00	0,00	35447,00
66	36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	0,00	0,00	50,00	0,00	50,00	0,00	50,00
67	36.00	Εξοδα επόμενων χρήσεων	0,00	0,00	50,00	0,00	50,00	0,00	50,00
68	36.00.00	ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	50,00	0,00	50,00	0,00	50,00
69	36.00.00.000	ΕΞΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	0,00	0,00	50,00	0,00	50,00	0,00	50,00
70	38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	123049,00	0,00	6000,00	0,00	352056,00	6432,81	345623,19
71	38.00	Ταμείο	80042,00	0,00	6000,00	0,00	309049,00	6432,81	302616,19
72	38.00.00	ΤΑΜΕΙΟ	80042,00	0,00	6000,00	0,00	309049,00	6432,81	302616,19
73	38.00.00.000	ΤΑΜΕΙΟ	80042,00	0,00	6000,00	0,00	309049,00	6432,81	302616,19
74	38.03	Καταθέσεις Οψεως σε Δρχ.	43007,00	0,00	0,00	0,00	43007,00	0,00	43007,00
75	38.03.00	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΟΨΕΩΣ ΣΕ ΔΡΧ.	43007,00	0,00	0,00	0,00	43007,00	0,00	43007,00
76	38.03.00.001	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΟΨΕΩΣ ALPHA 159/2320/1657	39487,00	0,00	0,00	0,00	39487,00	0,00	39487,00
77	38.03.00.002	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΟΨΕΩΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ 83630990	3520,00	0,00	0,00	0,00	3520,00	0,00	3520,00
78	40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	0,00	591977,00	0,00	0,00	0,00	591977,00	591977,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

79	40.00	Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο Κ.Μ.	0,00	591977,00	0,00	0,00	0,00	591977,00	591977,00
80	40.00.00	ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	0,00	591977,00	0,00	0,00	0,00	591977,00	591977,00
81	40.00.00.000	ΚΑΤΑΒΕΒΛΗΜΕΝΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	0,00	591977,00	0,00	0,00	0,00	591977,00	591977,00
82	41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	0,00	66090,00	0,00	0,00	0,00	66090,00	66090,00
83	41.02	Τακτικό Αποθεματικό	0,00	12270,00	0,00	0,00	0,00	12270,00	12270,00
84	41.02.00	ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	0,00	12270,00	0,00	0,00	0,00	12270,00	12270,00
85	41.02.00.001	ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΧΡΗΣΗΣ 2003	0,00	12270,00	0,00	0,00	0,00	12270,00	12270,00
86	41.07	Διαφορές Αναπρ/γής αξίας λοιπ περ.στοιχ	0,00	53820,00	0,00	0,00	0,00	53820,00	53820,00
87	41.07.00	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	0,00	53820,00	0,00	0,00	0,00	53820,00	53820,00
88	41.07.00.000	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	0,00	53820,00	0,00	0,00	0,00	53820,00	53820,00
89	42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	0,00	29840,00	0,00	0,00	0,00	29840,00	29840,00
90	42.00	Υπόλοιπο Κερδών εις Νέον	0,00	29840,00	0,00	0,00	0,00	29840,00	29840,00
91	42.00.00	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣ ΝΕΟ	0,00	29840,00	0,00	0,00	0,00	29840,00	29840,00
92	42.00.00.098	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ 2007	0,00	29840,00	0,00	0,00	0,00	29840,00	29840,00
93	50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	0,00	134502,00	0,00	0,00	2753,80	142729,80	139976,00
94	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	0,00	4542,00	0,00	0,00	2753,80	12769,80	10016,00
95	50.00.00	ΠΡΟΜΥΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	4542,00	0,00	0,00	2753,80	12769,80	10016,00
96	50.00.00.000	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	4542,00	0,00	0,00	2753,80	10092,30	7338,50
97	50.00.00.002	ΗΛΙΟΣ ΑΒΕΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2677,50	2677,50
98	50.01	Προμηθευτές Εξωτερικού	0,00	129960,00	0,00	0,00	0,00	129960,00	129960,00
99	50.01.00	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	129960,00	0,00	0,00	0,00	129960,00	129960,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

100	50.01.00.000	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	129960,00	0,00	0,00	0,00	129960,00	129960,00
		ΤΡΑΠΕΖΕΣ -							
		ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ							
101	52	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	0,00	102350,00	0,00	0,00	0,00	244350,00	244350,00
102	52.00	Τράπεζα Α'	0,00	102350,00	0,00	0,00	0,00	244350,00	244350,00
103	52.00.00	ΤΡΑΠΕΖΑ Α'	0,00	102350,00	0,00	0,00	0,00	244350,00	244350,00
		ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ							
104	52.00.00.003	EUROBANK/22725	0,00	102350,00	0,00	0,00	0,00	102350,00	102350,00
105	52.00.00.009	ΛΟΓ.ΔΑΝΕΙΟΥ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	142000,00	142000,00
106	53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	0,00	12850,00	0,00	0,00	4400,76	18607,51	14206,75
107	53.00	Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες	0,00	0,00	0,00	0,00	4257,96	4275,96	18,00
		ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ							
108	53.00.00	ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	4257,96	4275,96	18,00
		ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ							
109	53.00.00.000	ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	4257,96	4275,96	18,00
		Επιταγές Πληρωτέες							
110	53.90	(Μεταχ/νες)Γ.1047/88	0,00	12850,00	0,00	0,00	0,00	14188,75	14188,75
111	53.90.00	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ	0,00	12850,00	0,00	0,00	0,00	14188,75	14188,75
112	53.90.00.000	ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ	0,00	12850,00	0,00	0,00	0,00	14188,75	14188,75
		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -							
113	54	ΤΕΛΗ	0,00	40850,00	0,00	0,00	1324,30	53875,04	52550,74
114	54.00	Φόρος Προστιθεμένης Αξίας	0,00	0,00	0,00	0,00	1324,30	12597,00	11272,70
115	54.00.00	ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4807,00	4807,00
116	54.00.00.071	ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4807,00	4807,00
		ΦΠΑ Εισροών/Εμπορευμάτων							
117	54.00.20	Λ/20(Παρεμβάλ)	0,00	0,00	0,00	0,00	427,50	0,00	427,50
118	54.00.20.019	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠ/ΤΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	427,50	0,00	427,50

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

119	54.00.28	ΦΠΑ Εισροών/Πάγιων Στοιχ.Λ/Ομάδ.1(Παρ.)	0,00	0,00	0,00	0,00	851,20	0,00	851,20
120	54.00.28.019	Φ.Π.Α ΑΓΟΡΩΝ ΠΑΓΙΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	851,20	0,00	851,20
121	54.00.64	ΦΠΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ- ΔΑΠΑΝΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	45,60	0,00	45,60
122	54.00.64.019	Φ.Π.Α. ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΞΟΔΩΝ- ΔΑΠΑΝΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	45,60	0,00	45,60
123	54.00.70	ΦΠΑ Εκροών/Πωλήσεων Εμπ/των Λ/70(Παρ.εμ)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3610,00	3610,00
124	54.00.70.008	Φ.Π.Α.ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 8%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3610,00	3610,00
125	54.00.78	ΦΠΑ Εκροών/Πάγιων Στοιχείων Λ/Ομάδ.1(Π)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4180,00	4180,00
126	54.00.78.019	ΦΠΑ ΦΟΡΤΗΓΟΥ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4180,00	4180,00
127	54.03	Φόροι - Τέλη Αμοιβών Προσωπικού	0,00	24700,00	0,00	0,00	0,00	25128,04	25128,04
128	54.03.00	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	0,00	24700,00	0,00	0,00	0,00	25128,04	25128,04
129	54.03.00.000	ΦΟΡΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	0,00	24700,00	0,00	0,00	0,00	25128,04	25128,04
130	54.08	Λογ/σμός Εκκαθ/σης Φορών-Τελών Ετ.Δ.Φ.Ε	0,00	9750,00	0,00	0,00	0,00	9750,00	9750,00
131	54.08.00	ΛΟΓ/ΜΟΣ ΕΚΚΑΘ/ΣΗΣ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ	0,00	9750,00	0,00	0,00	0,00	9750,00	9750,00
132	54.08.00.000	ΛΟΓ/ΜΟΣ ΕΚΚΑΘ/ΣΗΣ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ	0,00	9750,00	0,00	0,00	0,00	9750,00	9750,00
133	54.99	Φόροι - Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων	0,00	6400,00	0,00	0,00	0,00	6400,00	6400,00
134	54.99.00	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	6400,00	0,00	0,00	0,00	6400,00	6400,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

135	54.99.00.000	ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	6400,00	0,00	0,00	0,00	6400,00	6400,00
136	55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	0,00	36500,00	0,00	0,00	0,00	38967,36	38967,36
137	55.00	Ιδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.)	0,00	36500,00	0,00	0,00	0,00	38967,36	38967,36
138	55.00.00	Λογαριασμός Τρέχουσας Κίνησης (Ι.Κ.Α.)	0,00	36500,00	0,00	0,00	0,00	38967,36	38967,36
139	55.00.00.000	ΤΡΕΧΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΙΚΑ ΤΕΑΜ ΜΙΚΤΑ	0,00	36500,00	0,00	0,00	0,00	38967,36	38967,36
140	56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	0,00	0,00	0,00	3000,00	0,00	3000,00	3000,00
141	56.00	Εσοδα Επόμενων Χρήσεων	0,00	0,00	0,00	3000,00	0,00	3000,00	3000,00
142	56.00.00	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	3000,00	0,00	3000,00	3000,00
143	56.00.00.000	ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	3000,00	0,00	3000,00	3000,00
144	60	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	7241,36	0,00	7241,36
145	60.00	Αμοιβές Εμμισθου Προσωπικού	0,00	0,00	0,00	0,00	5600,00	0,00	5600,00
146	60.00.00	Τακτικές Αποδοχές	0,00	0,00	0,00	0,00	5600,00	0,00	5600,00
147	60.00.00.000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	5600,00	0,00	5600,00
148	60.02	Παρεπόμενες Παροχές & Εξοδα Προσωπικού	0,00	0,00	0,00	0,00	70,00	0,00	70,00
149	60.02.02	Επιχορηγήσεις & Λοιπά Εξοδα Κυλικείου	0,00	0,00	0,00	0,00	70,00	0,00	70,00
150	60.03	Εργοδοτικές Εισφορές & Επιβ.Εμμ.Προσωπ.	0,00	0,00	0,00	0,00	1571,36	0,00	1571,36
151	60.03.00	Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	1571,36	0,00	1571,36

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

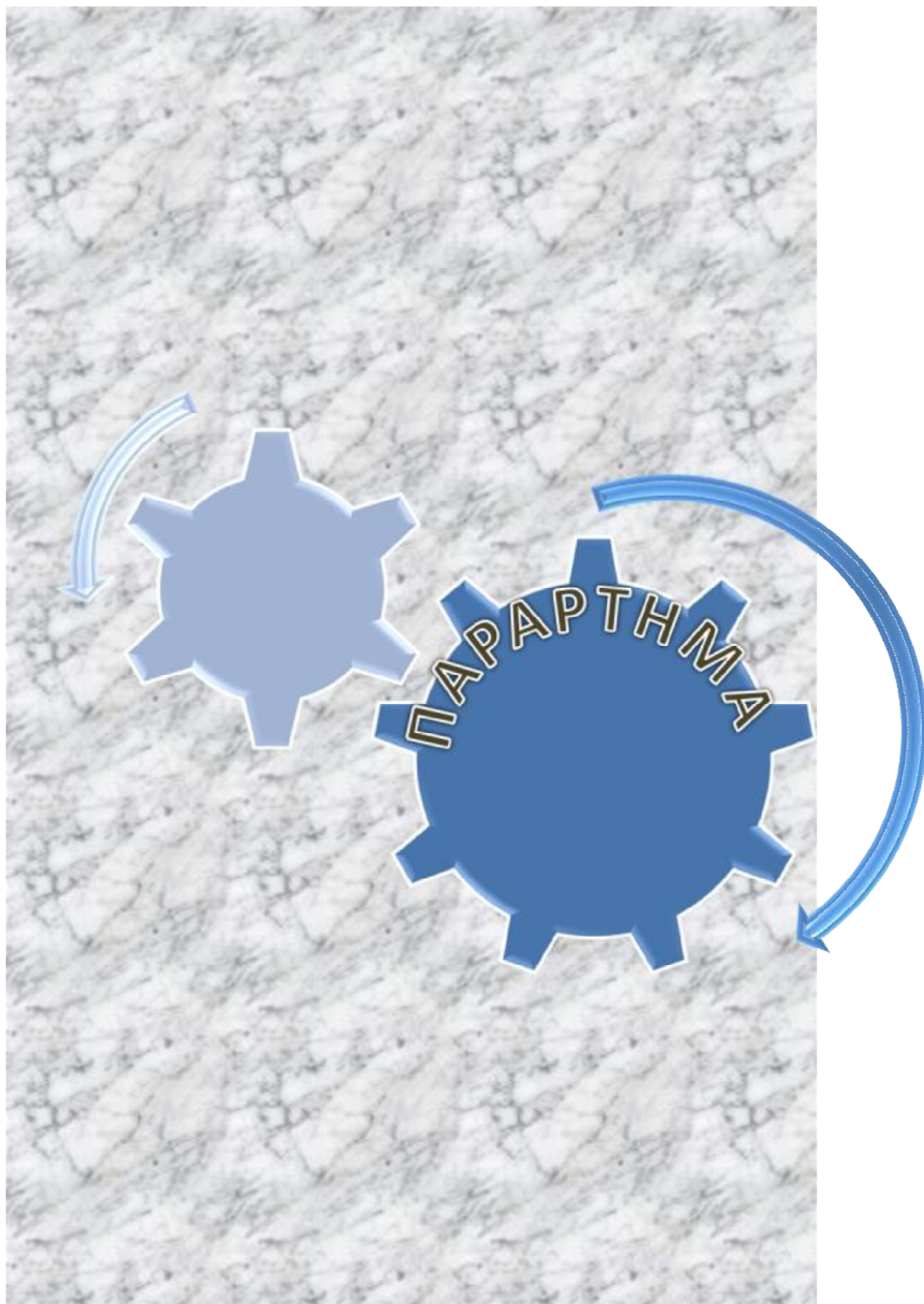
152	60.03.00.000	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΔΦΟΡΕΣ ΙΚΑ TEAM-ΜΙΚΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	1571,36	0,00	1571,36
153	62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	50,00	200,00	50,00	150,00
154	62.00	Ηλεκτρικό Ρεύμα Παραγωγής	0,00	0,00	0,00	50,00	200,00	50,00	150,00
155	62.00.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής μη υποκείμ.	0,00	0,00	0,00	50,00	200,00	50,00	150,00
156	62.00.00.002	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ	0,00	0,00	0,00	50,00	200,00	50,00	150,00
157	63	ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	0,00	0,00	0,00	0,00	366,30	0,00	366,30
158	63.03	Φόροι-Τέλη Κυκλοφορίας Μεταφ/κών Μέσων	0,00	0,00	0,00	0,00	360,00	0,00	360,00
159	63.03.00	Αυτοκινήτων Επιβατικών	0,00	0,00	0,00	0,00	150,00	0,00	150,00
160	63.03.00.000	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΕΠΙΒΑΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	150,00	0,00	150,00
161	63.03.01	Αυτοκινήτων Φορτηγών	0,00	0,00	0,00	0,00	210,00	0,00	210,00
162	63.03.01.000	ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	210,00	0,00	210,00
163	63.98	Διάφοροι Φόροι - Τέλη	0,00	0,00	0,00	0,00	6,30	0,00	6,30
164	63.98.00	Χαρτόσημο Μισθωμάτων	0,00	0,00	0,00	0,00	6,30	0,00	6,30
165	63.98.00.001	ΦΠΑ ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΜΕΝΟΣ 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	6,30	0,00	6,30
166	64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	240,00	0,00	240,00
167	64.00	Εξοδα Μεταφορών	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00
168	64.00.02	Εξοδα μεταφ.υλικ.-αγαθ.αγορ.με μετ.μ.τρ	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00
169	64.00.02.004	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΑΓΟΡΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00
170	64.07	Εντυπα και Γραφική Υλη	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00
171	64.07.03	Γραφική Υλη & λοιπά Υλικά Γραφείων	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

172	64.07.03.019	ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ & ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΓΡΑΦΕΙΟΥ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	120,00	0,00	120,00
173	65	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	57,00	0,00	57,00
174	65.02	Προεξοφλητικοί Τόκοι & Εξοδα Τραπεζών	0,00	0,00	0,00	0,00	57,00	0,00	57,00
175	65.02.00	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	57,00	0,00	57,00
176	65.02.00.004	ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ Κ' ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	57,00	0,00	57,00
177	66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝ.ΣΤΟ Λ.Κ.	0,00	0,00	0,00	0,00	251,80	0,00	251,80
178	66.03	Αποσβέσεις Μεταφορικών Μέσων	0,00	0,00	0,00	0,00	251,80	0,00	251,80
179	66.03.02	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΦΟΡΤΗΓΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	251,80	0,00	251,80
180	66.03.02.000	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΦΟΡΤΗΓΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	251,80	0,00	251,80
181	70	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	44300,00	44300,00
182	70.00	Πωλήσεις προς το εσωτερικό	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45300,00	45300,00
183	70.00.00	Πωλήσεις Εσωτ/κού Χονδρικής	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45300,00	45300,00
184	70.00.00.008	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ 8%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19000,00	19000,00
185	70.00.00.019	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	26300,00	26300,00
186	70.98	Εκπτώσεις από το εσωτερικό	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1000,00	1000,00
187	70.98.00	Εκπτώσεις εσωτ/κού χονδρικής	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1000,00	1000,00
188	70.98.00.000	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 19%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1000,00	1000,00
189	75	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	0,00	0,00	3000,00	6000,00	3000,00	27000,00	24000,00
190	75.04	Ενοίκια Εδαφικών Εκτάσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6000,00	6000,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

191	75.04.00	ΕΝΟΙΚΙΑ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6000,00	6000,00	
192	75.04.00.000	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ ΕΔΑΦΙΚΩΝ ΕΚΤΑΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6000,00	6000,00	
193	75.05	Ενοίκια Κτιρίων-Τεχνικών Εργων	0,00	0,00	3000,00	6000,00	3000,00	21000,00	18000,00	
194	75.05.00	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ	0,00	0,00	3000,00	6000,00	3000,00	21000,00	18000,00	
195	75.05.00.000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	3000,00	6000,00	3000,00	21000,00	18000,00	
196	76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30,00	30,00	
197	76.02	Δουλεωμένοι Τόκοι Γραμματίων Εισπρακτ.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30,00	30,00	
198	81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5975,80	5975,80	
199	81.03	Εκτακτα Κέρδη	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5975,80	5975,80	
200	81.03.03	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5975,80	5975,80	
201	81.03.03.000	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΚΠΟΙΗΣΗ ΦΟΡΤΗΓΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5975,80	5975,80	
202	82	ΕΞΟΔΑ - ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	2500,00	
203	82.01	Εσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	2500,00	
204	82.01.03	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΣΒ/ΝΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	2500,00	
205	82.01.03.000	ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΑΠΟ ΑΠΟΣΒ/ΝΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΣ ΠΕΤΡΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	2500,00	
Σύνολα βαθμού 4			1116775,00	1133051,00	9050,00	9050,00	1420141,52	1420181,52	1378359,95	1378399,95
Σύνολα βαθμού 3			1116775,00	1133051,00	9050,00	9050,00	1447581,52	1447551,52	1378429,95	1378399,95
Σύνολα βαθμού 2			1116775,00	1146991,00	9050,00	9050,00	1461773,32	1461773,32	1377105,65	1377105,65
Σύνολα βαθμού 1			1146991,00	1146991,00	9050,00	9050,00	1524287,92	1524287,92	1257763,65	1257763,65



ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

	1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	0,00		0,00		
	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη)						0,00
ΜΕΙΟΝ:	Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων		0,00		0,00	
	Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος					
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων			0,00	0,00	0,00	0,00
			<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

..... ΑΕ
ΑΡ.Μ.Α.Ε
Π Ρ Ο Σ Α Ρ Τ Η Μ Α
ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31^{ης} Δεκεμβρίου 200.... και
ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ 01/01/200....-31/12/200....
(βάσει των διατάξεων του κωδ. Νόμου 2190/20)

1. Σύνομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων. Παρεκκλίσεις που έγιναν χάριν της αρχής της πραγματικής εικόνας.

α) Άρθρο 42α Παρ.3: Παρέκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετησίων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της παρ.2 του άρθρου αυτού.

Δεν έγινε

β) Άρθρο 42β Παρ.1: Παρέκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του Ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως".

Δεν έγινε

γ) Άρθρο 42β παρ.2: Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζομένου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς.

Δεν έγινε

δ) Άρθρο 42β παρ.3: Προσαρμογή στην δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί.

Δεν έγινε

ε) Άρθρο 42β παρ.4: Συμπύξεις λογαριασμών του Ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (συμπύξεις) συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.

Δεν έγινε

στ) Άρθρο 42β παρ.5: Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσεως για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσεως.

Δεν έγινε

Άρθρο 42ε παρ.11: Ανάλυση λογαριασμών τάξεως

Προσημειώσεις υποθηκών Σε Τράπεζα

Άρθρο 42ε παρ.12: Ανάλυση μεταβατικών λογαριασμών

Μεταβατικός Παθητικού

.....

ζ) Άρθρο 43 παρ.2: που προστέθηκε με το άρθρο 6,Π.Δ.325/94: Ισοτιμία δραχμής / ECU στην περίπτωση που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύθηκαν και σε ECU.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν σε ΕΥΡΩ.

2.Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων

Α) Άρθρο 43 παρ.2.: Παρέκκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.

Δεν έγινε παρέκκλιση

Β) Άρθρο 43 παρ.7-β.: Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως η του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών.

Δεν έγινε αλλαγή

Γ) Άρθρο 43 παρ.7-γ.: Παράθεση της διαφοράς μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους εφ' όσον είναι αξιόλογη.

Δεν είναι αξιόλογη

Δ) Άρθρο 43 παρ.9.: Ανάλυση και επεξήγηση της γενόμενης μέσα στην χρήση με βάση ειδικό νόμο προσαρμογής της αξίας των πάγιων Περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού "Διάφορες Αναπροσαρμογής".

Δεν έγινε αναπροσαρμογή

3.Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκατάστασης

α) Άρθρο 42ε παρ.8.: Μεταβολές παγίων στοιχείων και εξόδων εγκαταστάσεως.

Ως συνημμένη κατάσταση

β) Άρθρο 43 παρ.5-δ.: Ανάλυση προσθέτων αποσβέσεων.

Δεν έγιναν πρόσθετες αποσβέσεις

γ) Άρθρο 43 παρ.5-ε.: Προβλέψεις για υποτίμηση ενσωμάτων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Δεν σχηματίστηκαν

δ) Άρθρο 43 παρ.3-ε.: Ανάλυση και επεξήγηση των ποσών και εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως) που αφορούν τη χρήση.

Ως συνημμένη κατάσταση

ε) Άρθρο 43 παρ.3-γ.: Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση, κατά την πληρωμή (δόσεων) και/ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως δανείων ή πιστώσεων, χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις παγίων στοιχείων.

Δεν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση .

ζ) Άρθρο 43 παρ.4 εδαφ. α και β.: Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων "Εξοδα ερευνών και αναπτύξεως", "Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας" και "Υπεραξία επιχειρήσεως (GOODWILL)".

Δεν υπάρχουν τέτοια κονδύλια .

4. Συμμετοχές

α) Άρθρο 43^α παρ. 1-β.: Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%.

Δεν υπάρχουν συμμετοχές σε άλλες εταιρείες

β) Άρθρο 43α Παρ. 1-ιε.: Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες Περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας.

Δεν υπάρχουν

5. Αποθέματα

α) Άρθρο 43α Παρ.1-ια.: Αποτίμηση αποθεμάτων κατά Παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως του άρθρου 43, για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων

Δεν έγινε Παρέκκλιση

β) Άρθρο 43α παρ.1-α.: διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται.

Δεν υπάρχουν

6. Μετοχικό κεφάλαιο

α) Άρθρο 43α Παρ.1-δ.: Κατηγορίες μετοχών, στις οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο.

Ανώνυμες Μετοχές

Αξία Μετοχής

Συνολική Αξία

.....
β) Άρθρο 43α παρ.1-γ.: Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Εκδοθήκαν, μετοχές ονομαστικής αξίας

γ) Άρθρο 43α παρ.1-ε & 42ε παρ.10.: Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σ' αυτούς - δικαιώματα

Δεν εκδόθηκαν

δ) Άρθρο 43α παρ.1-ιστ.: Απόκτηση ιδίων μετοχών στην παρούσα χρήση

Δεν αποκτήθηκαν

7. Προβλέψεις και υποχρεώσεις

α) Άρθρο 42ε παρ 14 εδαφ.δ.: Ανάλυση του λογαριασμού "Λοιπές προβλέψεις".

Δεν σχηματίστηκαν

β) Άρθρο 43α παρ 1-ζ.: Οι οικονομικές Δεσμεύσεις από συμβάσεις κ.λ.π που δεν εμφανίζονται στους λογ/σμούς τάξεως. Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων Παροχών και οικονομικές Δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Δεν υπάρχουν.

γ) Άρθρο 43α παρ 1-ιβ.: Πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσά φόρων που ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης χρήσεως εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις η στις προβλέψεις.

Στην εταιρεία δεν υπάρχουν οφειλόμενοι φόροι

δ) Άρθρο 43α παρ 1-στ.: Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη.

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αναλύονται ως εξής:

ε) Άρθρο 43α παρ1-στ.: Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες.

Δεν υπάρχουν

8. Μεταβατικοί λογαριασμοί

Άρθρο 42ε Παρ.12.: Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και Παθητικού.

ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Έξοδα Χρήσεως Δουλεμένα :

9. Λογαριασμοί τάξεως

Άρθρο 42ε παρ.11.: Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως, στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από τις πληροφορίες της παρ. 10. Δεν υπάρχουν

10. Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες

Άρθρο 42ε Παρ 9.: Εγγυήσεις και Προσημειώσεις υποθηκών εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από - Σε Τράπεζα..... την εταιρία.

11. Αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως.

α) Άρθρο 43α παρ.1-γ.: Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρίας.

Δεν υπάρχουν.

β) Άρθρο 43^α παρ.1-γ.: Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρίας.

Δεν υπάρχουν.

γ) Άρθρο 43α παρ.1-ιδ.: Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως (μέλη διοικητικών συμβουλίων και διαχειριστές)

Δεν δόθηκαν.

12. Αποτελέσματα χρήσεως.

α) Άρθρο 43^α παρ.1-η.: Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές. (Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρο 42ε παρ.15 εδαφ.α').

β) Άρθρο 43^α παρ.1-θ.: Μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά την διάρκεια της χρήσεως προσωπικού και κατηγορίες αυτού, ε το συνολικό κόστος τους.

γ) <u>Άρθρο 42ε παρ.15-β.:</u> Ανάλυση των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων.	<u>ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ</u>		
	ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ.ΕΞΟΔΑ	_____	€
		=====	€
	<u>ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ</u>		
	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	_____	€
		=====	€

Πρόεδρος του Δ.Σ. & Δ/νων σύμβουλος

Ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου

.....

Α.Ε.

ΕΚΘΕΣΗ Δ.Σ. ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΓΙΑ
ΕΓΚΡΙΣΗ

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ. τηςΑΕ:
προτείνει προς το σώμα την κάτωθι έκθεση πεπραγμένων του Διοικητικού Συμβουλίου για την
.....η Διαχειριστική Χρήση
1/1/.....-31/12/....., που έχει ως εξής:

Κύριοι

Μέτοχοι,

Υποβάλλουμε, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/20 και του καταστατικού της εταιρείας,
τις οικονομικές καταστάσεις
[ισολογισμό, κατάσταση λογ/σμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης κερδών και προσάρτημα], για έγκριση.

Κατά την διαχειριστική χρήση 200.... οι πωλήσεις και τα λοιπά έσοδα μετά την αφαίρεση εξόδων κόστους,
όπως προκύπτει από τα
αποτελέσματα χρήσεως, έχουν όπως παρακάτω:

Ποσά κλειόμενης χρήσεως 200....

I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
Κύκλος εργασιών (Πωλήσεις)			0,00
Μειών: Κόστος πωλήσεων			0,00
			<hr/>
Μικτά αποτελέσματα(κέρδη) εκμεταλλεύσεως			0,00
ΠΛΕΟΝ: 1. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως			0,00
			<hr/>
Σύνολο			0,00
ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	0,00		
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	0,00		0,00
			<hr/>
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως			0,00
ΜΕΙΟΝ: 3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	0,00		0,00
			<hr/>
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιά) εκμεταλλεύσεως			0,00
II. ΠΛΕΟΝ: Έκτακτα αποτελέσματα			
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	0,00		
2. Έκτακτα κέρδη	0,00		0,00
			<hr/>
ΜΕΙΟΝ: 1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	0,00		
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00	0,00	0,00
			<hr/>
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη)			0,00
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	0,00		
Μειών: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	0,00		0,00
			<hr/>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων			<u>0,00</u>

Τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό την 31/12/200... είναι τα παρακάτω:

		Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
B. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ				
1.Εξοδα Ίδρυσης & πρώτης εγκ/σης				
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως		0,00	0,00	0,00
		<hr/>	<hr/>	<hr/>
		0,00	0,00	0,00
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		<hr/>	<hr/>	<hr/>
1.1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις		0,00	0,00	0,00

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

1. Γήπεδα - Οικόπεδα			
3. Κτίρια και Τεχνικά έργα	0,00	0,00	0,00
4. Μηχανήματα-τεχνικές εγκατ/σεις και λοιπός μηχ/γικός εξοπλισμός	0,00	0,00	0,00
5. Μεταφορικά μέσα	0,00	0,00	0,00
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	0,00	0,00	0,00
7. Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβ.	0,00	0,00	0,00
Σύνολο ακινήτοποιήσεων(Γ ΙΙ)	0,00	0,00	0,00
Σύνολο πάγιου ενεργητικού(Γ ΙΙ)	0,00	0,00	0,00
			0,00

Υστερά από τα παραπάνω εκτεθέντα και του προσαρτήματος που σας έχει ήδη κοινοποιηθεί παρακαλούμε όπως αποφασίσετε για τα παρακάτω θέματα:

1) ΕΓΚΡΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣης ΧΡΗΣΗΣ 1/1/200.....- 31/12/200...

2) ΕΓΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ Δ.Σ.

3) ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΕΥΘΥΝΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝη ΧΡΗΣΗ

4) ΕΚΛΟΓΗ ΕΛΕΚΤΩΝ

5) ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΜΑΤΑ

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.

ΠΑΤΡΑ/...../2008

.....ΑΕ

ΑΡ.Μ.Α.Ε

Πάτρα

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Κύριοι,

Σας γνωρίζουμε με την παρούσα ότι στιςημέρα Δευτέρα και ώρα 13:00 μ.μ. καλούνται οι μέτοχοι, της ως άνω εταιρείας, στην Ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση, στα γραφεία της εταιρείας στην οδό.....

Τα θέματα της ημερήσιας Διάταξης είναι τα εξής:

- 1) Έγκριση οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 1/1/200.....- 31/12/200.....
- 2) Έγκριση της έκθεσης Δ.Σ.
- 3) Απαλλαγή μελών Δ.Σ. και ελεγκτών από κάθε ευθύνη αποζημίωσης για την^H χρήση 1/1/200.....- 31/12/200.....
- 4) Εκλογή ελεγκτών για την χρήση 200.....
- 5) Διάφορα θέματα

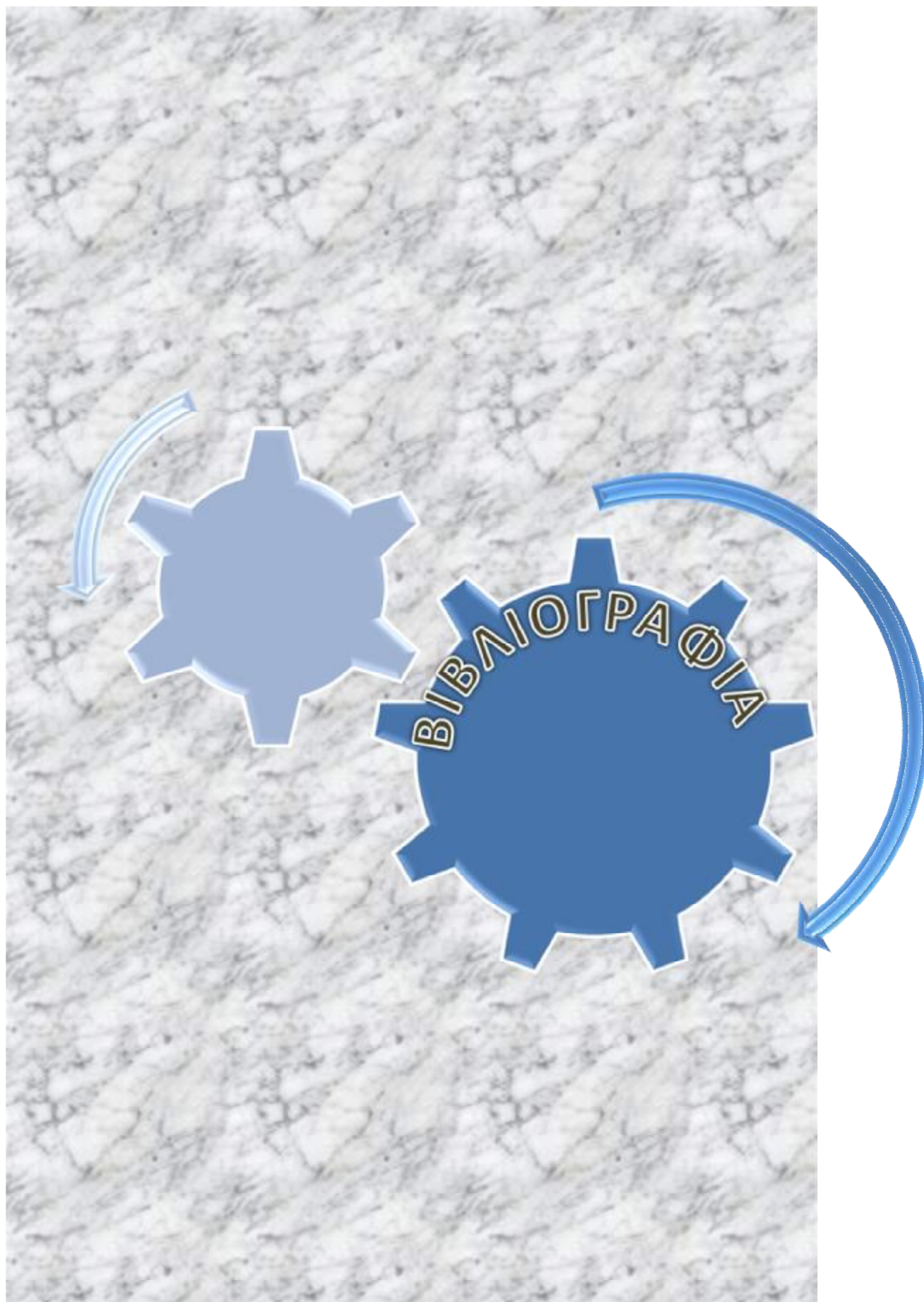
Ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Ο ισολογισμός είναι μία από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσεται σε διαστήματα ενός έτους και είναι δυνατόν να μας δώσει μια πλήρη και κατανοητή εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Το προσάρτημα είναι ένα συμπλήρωμα του Ισολογισμού και τον Αποτελεσμάτων χρήσης. Οι πληροφορίες που μας δίνει έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα των επιχειρήσεων.

Γενικά, ο ισολογισμός καθώς και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις είναι αναγκαίες για τη λήψη σωστών αποφάσεων που αφορούν την βιωσιμότητα και την επέκταση της εταιρείας.



1. Αληφαντής Γεώργιος , Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης , εκδόσεις Πάμισος ,2006
2. Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, - Καραγιάννης Δ. Ιωάννης – Καραγιάννης Δ. Αικατερίνη , Γενική Λογιστική ,6^η έκδοση ,Θεσσαλονίκη 2005
3. Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης , Γενική Λογιστική σε €, εκδόσεις Έλλην , 2001
4. Παπαδάτου Δ. Θεοδώρα – Πομόνης Σ. Νικόλαος , Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιρειών , εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 2004
5. Πομόνης Νικόλαος , Λογιστική ΙΙ, 2003
6. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ – Αναστασιάδης Γ. Ιωάννης , Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιρειών , εκδόσεις Βρύκου, 1995
7. Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. , 2005
8. Παπαγιάννης Π.Νικόλαος , EPSILON 2007 , Πρακτικά Θέματα Λογιστικής ,2007
9. Περιοδικό Λογιστής , 1993, 2000, 2003

