



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Σπουδάστριες:

- ΓΕΩΡΓΙΤΣΑ ΠΑΠΑΣΠΥΡΟΥ
- ΕΛΙΣΑΒΕΤ ΠΑΠΑΣΠΥΡΟΥ
- ΧΑΡΙΚΛΕΙΑ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΠΟΥΛΟΥ

Εποπτεών Καθηγητής

- ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ – 2012

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	8
1.1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 1.....	9
1.2	ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	10
1.2.1	Έννοια των ενσώματων παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	10
1.2.2	Διάκριση των ενσώματων παγίων στοιχείων σε λειτουργικά και μη λειτουργικά.....	10
1.3	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ , ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ.....	12
1.4	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΡΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	13
1.4.1	Έννοια της αντικαταστάσεως των μερών σε πάγια στοιχεία.....	13
1.4.2	Κόστος αναδιατάξεως παγίων στοιχείων.....	14
1.4.3	Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων παγίων στοιχείων.....	15
1.5	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	15
1.6	ΑΠΑΞΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	15
1.7	ΔΩΡΕΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	16
1.8	ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	16
1.9	ΑΔΡΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΛΕΙΨΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	17
1.10	ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	17
1.10.1	Κόστος κτήσεως δι' αγοράς.....	17
1.10.2	Κριτική του κόστους κτήσεως όπως οριοθετείται από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ.....	20
1.10.3	Κόστος κτήσεως δι' αγοράς με πίστωση.....	22
1.10.4	Κόστος ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων.....	22
1.11	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ ΤΡΙΤΩΝ.....	26
1.12	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ.....	27
1.13	ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	28
1.13.1	Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.....	28
1.13.2	Παράγοντες που επιφέρουν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.....	28
1.13.3	Έννοια της αποσβέσεως των παγίων στοιχείων.....	30

1.14	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ.....	32
1.14.1	Ισχύσαντα για τις απογραφές πριν την 31.12.2002.....	32
1.14.2	Ισχύσαντα από της απογραφής 31.12.2002 και εφεξής.....	33
1.14.3	Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των επενδύσεων των αναπτυξιακών νόμων.....	33
1.15	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 «ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ».....	34
1.15.1	Απόκτηση και κόστος κτήσεως εδαφικών εκτάσεων.....	35
1.15.2	Λογιστική απεικόνιση της αποκτήσεως των εδαφικών εκτάσεων.....	36
1.15.3	Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου.....	37
1.15.4	Απαξιώσεις και υποτιμήσεις εδαφικών εκτάσεων.....	37
1.15.5	Εμφάνιση του λογαριασμού 10 στον ισολογισμό (10.99).....	39
1.15.6	Λογαριασμός 10 «Γήπεδα – Οικόπεδα».....	40
1.16	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16)	41
1.16.1	Λογιστική παρακολούθηση άυλων παγίων στοιχείων.....	42
1.16.2	Λογιστική απεικόνιση των άυλων παγίων στοιχείων.....	43
1.16.3	Πρακτική εφαρμογή επί της λογιστικής των άυλων παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	45
1.16.4	Λογιστική και κοστολογική αντιμετώπιση των ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων.....	48
1.16.5	Απόσβεση των παγίων στοιχείων.....	48
1.17	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ.....	51
1.17.1	Περιεχόμενο του λογαριασμού.....	52
1.17.2	Απόσβεση του κόστους κτήσεως της εφευρέσεως.....	53
1.17.3	Μεταβίβαση διπλώματος ευρεσιτεχνίας.....	54
1.18	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....	54
1.18.1	Απαγόρευση διανομής κερδών στην περίπτωση που τα αναπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως δεν καλύπτονται από τα διανεμήσιμα κέρδη και αποθεματικά.....	55
1.19.1	Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως.....	55
1.19.2	Απόσβεση των εξόδων ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων.....	57
1.20	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.12 «Εξοδα λοιπών ερευνών».....	58
1.20.1	Έννοια των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως.....	58
1.20.2	Απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως.....	61
1.21	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.13 «Εξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων».....	61

1.22	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις».....	61
1.22.1	Λογιστική διάκριση των επενδύσεων σε μετοχικούς τίτλους εταιρών.....	61
1.22.2	Έννοια των συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις.....	64
1.22.3	Αποτίμηση των τίτλων σε ξένο νόμισμα.....	66
1.23	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ευρώ».....	66
1.23.1	Διάκριση των απαιτήσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.....	67
1.24	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ (Equity method).....	68
1.25	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18.90 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ (Market Value).....	72
1.26	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18.91 «Μακροπρόθεσμες επενδύσεις σε ομολογίες κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις».....	73
1.26.1	Ο τόκος και οι τιμές των ομολόγων.....	73
1.26.2	Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας της ομολογίας.....	74
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	76
2.1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2.....	77
2.2	ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2.....	77
2.3	ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	77
2.4	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ.....	79
2.4.1	Έννοια και διακρίσεις των εκπτώσεων.....	79
2.4.2	Λογιστική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί αγορών.....	79
2.4.3	Κοστολογική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί αγορών σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.....	79
2.4.4	Λογιστική και κοστολογική αντιμετώπιση των ταμιακών εκπτώσεων με βάση τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.....	80
2.4.5	Πρόταση για την αντιμετώπιση των εκπτώσεων λόγω τζίρου.....	83
2.4.6	Ζημιές από συμβάσεις αγορών αποθεμάτων.....	84
2.4.7	Απογραφή περιουσιακών στοιχείων.....	85
2.5	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	86
2.5.1	Σημασία της αποτιμήσεως των αποθεμάτων.....	86
2.5.2	Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων..	87
2.5.3	Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων.....	87
2.5.4	Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως- Η σημασία «της αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	88
2.5.5	Μέθοδος ροής κόστους που ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων).....	89
2.5.6	Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής (Cost Market Rule) σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις.....	91

2.5.7	Έννοια της τρέχουσας τιμής κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις.....	92
2.5.8	Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις	92
2.5.9	Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων.....	96
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	98
3.1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 3.....	99
3.2	ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 3.....	99
3.3	ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	100
3.3.1	Έννοια των απαιτήσεων.....	100
3.3.2	Διάκριση των απαιτήσεων με κριτήριο τη φύση των συναλλαγών από τις οποίες προέρχεται.....	100
3.3.3	Διάκριση απαιτήσεων σε μακροπρόθεσμες -βραχυπρόθεσμες...	101
3.3.4	Αποτίμηση των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα.....	102
3.4	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΠΕΛΑΤΩΝ.....	105
3.4.1	Απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων (πελατών και χρεωστών).....	105
3.4.2	Είσπραξη αποσβεσμένης επισφαλούς απαιτήσεως.....	109
3.4.3	Απόσβεση των επισφαλών οργανικών απαιτήσεων.....	110
3.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 «Πελάτες».....	111
3.5.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 «Πελάτες εσωτερικού».....	111
3.5.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30.80 « Πελάτες εσωτερικού εκχωρηθέντες με σύμβαση Factoring».....	112
3.5.2.1	Έννοια και τύποι Factoring.....	112
3.5.2.2	Χαρακτηριστικά του Factoring.....	112
3.5.2.3	Τύποι Factoring.....	113
3.5.2.4	Οι πράξεις Factoring από άποψη Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α.....	113
3.6	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 « Γραμμάτια εισπρακτέα».....	114
3.6.1	Περιεχόμενο του λογαριασμού 31.....	114
3.6.2	Αξία με την οποία παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα.....	116
3.7	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό».....	117
3.7.1	Περιεχόμενο και γενικοί κανόνες λειτουργίας.....	117
3.8	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33 «Χρεώστες διάφοροι».....	120
3.8.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες».....	121
3.8.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.95 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ»..	123
3.8.3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.96 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.»...	124
3.8.4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς».....	124
3.9	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 34 «Χρεόγραφα».....	124
3.9.1	Έννοια των χρεογράφων.....	124
3.10	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού».	126
3.10.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων».....	127
3.10.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα».....	129
3.10.3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή».....	129

3.10.4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό».....	131
3.10.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 37 «.....».....	131
3.10.6	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 38 «Χρηματικά διαθέσιμα».....	131
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	133
4.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 40 «Κεφάλαιο».....	134
4.1.1	Περιεχόμενο του λογαριασμού 40	134
4.1.2	Εμφάνιση του λογαριασμού 40 στον ισολογισμό.....	134
4.2	Έννοια και σπουδαιότητα του κεφαλαίου στην ανώνυμη εταιρία	135
4.3	Το ύψος του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας.....	136
4.4	Έννοια της μετοχής και τα εξ' αυτής δικαιώματα.....	137
4.4.1	Κατηγορίες Μετοχών.....	138
4.4.2	Ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές.....	139
4.5	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ.....	141
4.5.1	Μεταβίβαση ανώνυμων μετοχών.....	141
4.5.2	Μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών.....	141
4.6	Ποιος θεωρείται μέτοχος για την εταιρία.....	141
4.7	Κατάργηση του φόρου της αξίας μεταβιβαζόμενων ονομαστικών μετοχών κτηματικών εταιριών.....	142
4.8	Το δικαίωμα προτιμήσεως των παλαιών μετόχων επί αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου (stock right).....	142
4.9	Τα επί της μετοχής δικαιώματα.....	145
4.10	Αξίες της μετοχής.....	145
4.11	Κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου.....	146
4.12	Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου.....	147
4.13	Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.....	147
4.13.1	Διαδικασία και προϋποθέσεις αυξήσεως του κεφαλαίου.....	148
4.13.2	Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση κερδών της χρήσης	150
4.13.3	Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	151
4.13.4	Μείωση μετοχικού κεφαλαίου.....	152
4.13.5	Προϋποθέσεις για την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.....	152
4.13.6	Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη ζημιών.....	154
4.14	ΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΓΙΑ ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ.....	156
4.14.1	Λογιστική παρακολούθηση των «ιδίων μετοχών» κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις.....	157
4.15	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42 «Αποτελέσματα εις νέο».....	159
4.15.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο».....	159
4.15.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».....	161
4.15.3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».....	165

4.15.4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».....	167
4.15.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42.90 «Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων».....	172
4.16	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43 «Ποσά προορισμένα για την αύξηση κεφαλαίου».....	176
4.16.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43.00 «Καταθέσεις μετόχων».....	176
4.16.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43.01 «Καταθέσεις εταίρων».....	178
4.16.3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου».....	178
4.16.4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43.03 «Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου».....	179
4.16.5	Εμφάνιση του λογαριασμού 43 στον ισολογισμό.....	179
4.17	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 44 «Προβλέψεις».....	179
4.17.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων».....	183
4.17.2	Διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες – βραχυπρόθεσμες.....	184
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	187
5.	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.....	188
5.1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 5.....	188
5.2	ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΕΣ.....	188
5.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ.....	189
5.4	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....	190
5.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 51 «Γραμμάτια Πληρωτέα».....	192
5.5.1	Κριτική της προβλεπόμενης από το Ε.Γ.Α.Σ. λογιστικής αντιμετώπισης των τόκων των γραμματίων πληρωτέων.....	193
5.6	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες»...	194
5.6.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα».....	195
5.6.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα».....	197
5.6.3	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.04 «Ομολογίες πληρωτέες».....	197
5.6.4	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών».....	198
5.6.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.09 «Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων»...	198
5.6.6	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.10 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ».....	198
5.6.7	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.12 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε ευρώ».....	198
5.6.8	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.14 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους».....	198

5.6.9	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.15 «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκου».....	199
5.6.10	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.16 «Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου».....	199
5.6.11	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ».....	199
5.6.12	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.90 «Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)».....	199
5.6.13	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.98 «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ».....	200
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	201
6	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ.....	202
6.1	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6.....	202
6.2	ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 6.....	202
6.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	203
6.4	ΧΡΟΝΙΚΗ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	206
6.5	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	207
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	209
7.1	ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	210
7.2	ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	210
7.3	ΠΟΤΕ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ.....	211
7.4	ΕΞΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	215
7.4.1	Πότε πραγματοποιούνται τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών.....	216
7.5	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».....	217
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	221
8.	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»...	222
8.1	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81.00 «Έκτακτες ζημίες».....	222
8.2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».....	222
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	224

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το έργο του λογιστή στη χώρα μας είναι πολυδιάστατο και το λογιστικό επάγγελμα είναι από τα πιο υπεύθυνα, αγχώδη και ψυχοφθόρα. Στις περισσότερες, κυρίως μικρομεσαίες, ελληνικές επιχειρήσεις ο λογιστής δεν είναι μόνο ο οικονομολόγος της επιχείρησης, είναι ταυτόχρονα ο νομικός και φοροτεχνικός της σύμβουλος, δηλαδή το στέλεχος που σε καθημερινή βάση πρέπει να αντιμετωπίζει, εκτός από τα λογιστικό-μηχανογραφικά και χρηματοδοτικά θέματα και όλα τα θέματα της φορολογικής, εργατικής, ασφαλιστικής και εμπορικής νομοθεσίας.

Η φορολογική νομοθεσία έχει το προνόμιο των συνεχών μεταβολών και μεταμορφώσεων με κάθε αλλαγή του υπουργού των οικονομικών και οπωσδήποτε με την κατάθεση προς ψήφιση του ετήσιου προϋπολογισμού του κράτους να έχουμε και μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία. Ο λογιστής οφείλει να είναι ανά πάσα στιγμή ενήμερος της ισχύουσας αυτής νομοθεσίας, προκειμένου να ανταποκρίνεται στο υπεύθυνο καθημερινό του έργο, τη σπουδαιότητα και σοβαρότητα του οποίου ελάχιστοι δυστυχώς επιχειρηματίες αναγνωρίζουν. Στις περισσότερες επιχειρήσεις ο λογιστής μόνος και χωρίς την απαιτούμενη κατανόηση.

Λέγεται ότι «Η παρατήρηση και η πείρα είναι οι καλλίτεροι εκπαιδευτές μας», καθώς και ότι «η πείρα είναι η παγκόσμια μητέρα της επιστήμης». Κορμός και σπονδυλική στήλη της εργασίας μας συνιστούν οι ομάδες λογαριασμών 1 έως 8 του Ε.ΓΛΣ. Αλλά κάθε λογαριασμός αναλύεται, ερευνάται και ολοκληρώνεται με τη συνεξέταση των θεμάτων υπό τις ακόλουθες οπτικές γωνίες:

- Λογιστικής συμφωνίας με το Ε.ΓΛΣ και τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.
- Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων.
- Φορολογίας εισοδήματος.

Το περιεχόμενο της πτυχιακής εργασίας μας δεν συνιστά απλώς ανάλυση και ερμηνεία του Ε.ΓΛΣ. Περιλαμβάνει ταξινομημένα κατά λογαριασμό, όλα τα γνωστικά αντικείμενα που έχει ανάγκη λογιστής για να είναι σε θέση να επιτελεί το έργο του.

Ειδικότερα το υλικό της εργασίας περιλαμβάνει:

- Περιλαμβάνει κεφάλαια στα οποία αναπτύσσονται οι θεμελιώδεις λογιστικές αρχές και παραδοχές και γίνεται αναφορά στην έννοια και την σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και των λογιστικών σχεδίων, καθώς και στη νομοθετική καθιέρωση και στις βασικές αρχές του Ε.ΓΛΣ.
- Περιλαμβάνει κεφάλαια στα οποία, με βάση τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής (Ομάδες 1-8)
 - Αναπτύσσονται οι σχετικές λογιστικές έννοιες, το περιεχόμενο και η λειτουργία και όπου απαιτείται τα σχετικά θέματα αναλύονται και αποσαφηνίζονται με την παράθεση παραδειγμάτων, ενώ σε πολλά θέματα, που οι ρυθμίσεις του Ε.ΓΛΣ αποκλίνουν των σύγχρονων αντιλήψεων, ασκείται κριτική με τη βεβαιότητα ότι, με την κριτική αυτή, συμβάλλουμε στη διόρθωση των «κακώς κειμένων» και οπωσδήποτε στην πρόοδο της επιστήμης στη χώρα μας.
 - Αναφέρονται οι σχετικές με τον καθένα λογαριασμό διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων και το προβλεπόμενο από τις διατάξεις νόμιμο δικαιολογητικό των πράξεων που καταχωρούνται στο λογαριασμό.
 - Αναφέρονται και αναλύονται οι σχετικές με το περιεχόμενο καθενός λογαριασμού διατάξεις της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος.
 - Αναφέρονται και ερμηνεύονται οι σχετικές με καθένα λογαριασμό διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας (ν.2190/1920, 3190/1955) και όπου κρίνεται απαραίτητο και οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας.

Για την ολοκλήρωση του προλόγου πιστεύουμε ότι στην παρούσα εργασία παραθέτουμε την αναγκαία ανάλυση, ερμηνεία και κριτική των λογιστικών εννοιών και ρυθμίσεων που καθιερώνονται με το Ε.ΓΛΣ, τον οποίο εφαρμόζουν τα λογιστήρια των μεγάλων και μεσαίων επιχειρήσεων στη χώρα μας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Έννοια του Ενεργητικού

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

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

(α) Το στοιχείο πρέπει να είναι οικονομικό αγαθό , να ικανοποιεί οικονομικές ανάγκες και να βρίσκεται σε έλλειψη η οποία να προσδίδει σε αυτό αξία. Π.χ. ο ατμοσφαιρικός αέρας λ.χ. ενώ χρησιμοποιείται από τη βιομηχανική επιχείρηση, δεν βρίσκεται σε έλλειψη, δεν έχει αγοραία αξία και συνεπώς δεν συνιστά στοιχεία του ενεργητικού.

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

(γ) Η επιχείρηση πρέπει να από το στοιχείο μελλοντικά οφέλη.

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

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

Έννοια του Παθητικού

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

Από άλλες σκοπιές εξεταζόμενο το παθητικό εκφράζει:

- Την πηγή των κεφαλαίων που είναι επενδυμένα στα στοιχεία του ενεργητικού. Ο πρόδρομος της διαγραφικής μεθόδου Luca Pacciolo έλεγε ότι οι λογαριασμοί του παθητικού ομοιάζουν με κενά βαρέλια που άδειασαν για να γεμίσουν τα βαρέλια του ενεργητικού.

- Τα δικαιώματα των τρίτων, τα οποία μπορούν να ασκηθούν επί του ενεργητικού ή ακόμη.

- Τον προορισμό των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό. Εκφράζει το μέλλον των στοιχείων του ενεργητικού, όπως εμφανίζεται κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Δηλαδή, τα γεμάτα βαρέλια του ενεργητικού θα χρησιμεύουν στο να γεμίσουν τα κενά βαρέλια του παθητικού.

Ειδικότερα:

Υποχρεώσεις προς τους τρίτους είναι όφελος της επιχειρήσεως που θα εξοφληθούν στο μέλλον δια της εκχωρήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή δια της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις κατά κανόνα δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις τρίτων έναντι της συνολικής ομάδας των στοιχείων του ενεργητικού. Κατά το Α.Ρ.Β. «υποχρεώσεις είναι χρηματοοικονομικές οφειλές της επιχειρήσεως που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές».

Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται επίσης ορισμένες αναβαλλόμενες πιστώσεις που δεν είναι υποχρεώσεις, αλλά αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με το λογαριασμό των προβλέψεων.

Έννοια της Καθαρής Θέσης

Καθαρή Θέση της επιχειρήσεως είναι η διαφορά η διαφορά μεταξύ του ενεργητικού και των υποχρεώσεων προς τρίτους. Η καθαρή θέση (ή Ίδια Κεφάλαια) εκφράζει τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τους φορείς της (ή τα δικαιώματα των φορέων στην επιχείρηση) και είναι αόριστης λήξεως.

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

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο λειτουργικός κύκλος της επιχειρήσεως

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

Με άλλα λόγια λειτουργικός κύκλος της επιχείρησης είναι το χρονικό διάστημα που χρειάζεται ένα ευρώ που επενδύθηκε σε αποθέματα να επανεισρρεύσει στο ταμείο με τη μορφή μετρητών. Η σειρά των συναλλαγών σε μια βιομηχανική επιχείρηση, έχει συνήθως ως εξής:

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

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

Μετρητά

Εισπρακτέοι Λογαριασμοί

Αποθέματα

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

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

Έννοια και περιεχόμενο του πάγιου ενεργητικού

Διάκριση των περιουσιακών στοιχείων σε πάγια και κυκλοφορούντα

Ο ν.2190/1920, εναρμονισμένος πλήρως με το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι:

- «Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρεία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της».

- «Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος».

- «Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος».

- «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως για τη διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες».

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

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

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

Επισημαίνεται ότι δεν είναι η φύση αλλά ο προορισμός του στοιχείου το κριτήριο για την κατάταξή του στην κατηγορία του πάγιου ή του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα αυτό στοιχείο είναι δυνατό για τη μια επιχείρηση να αποτελεί πάγιο και για την άλλη κυκλοφορούν. Τα αυτοκίνητα λ.χ. για την αυτοκινητοβιομηχανία αποτελούν κυκλοφορούν, ενώ για τη βιομηχανική επιχείρηση, που τα προορίζει για την μεταφορά προϊόντων της, αποτελούν πάγια στοιχεία. Το ίδιο συμβαίνει και με τα οικοδομήματα, τα οποία για μεν την κατασκευάστρια επιχείρηση αποτελούν στοιχεία του κυκλοφορούντος, ενώ για την αγοράστρια βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση στοιχεία του πάγιου ενεργητικού τους, όπως επίσης για τα πλοία στις ναυπηγικές και εφοπλιστικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ



1.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 1

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και το ν.190/1920, στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες στοιχείων:

ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Λογαριασμοί: 10 έως 15
ΑΣΩΜΑΤΑ (ΑΨΛΑ) ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Λογαριασμοί: 16.00 έως 16.09 και 16.98
ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ Λογαριασμοί: 16.10 έως 16.19
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Λογαριασμοί: 18.00 και 18.01
ΤΙΤΛΟΙ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ Λογαριασμοί: 18.15 και 18.16
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ Λογαριασμοί: 18.02 έως 18.14

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 1 είναι οι ακόλουθοι:

10 Εδαφικές εκτάσεις

11 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα

12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

13 Μεταφορικά μέσα

14 Έπιπλα

15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων

16 Ανώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

17.....

18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

1.2 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.2.1 Έννοια ενσώματων παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Τον ορισμό αυτόν δίνει και η διάταξη του άρθρου 42ε παρ.4 του ν. 2190/1920.

Κατά τους ερμηνευτές του Αστικού Δικαίου, ενσώματο είναι το πράγμα που έχει υλική υπόσταση, αδιάφορο αν αυτή εμφανίζεται σε στερεή, υγρή ή αερώδη μορφή. Κατ' άλλους, το πράγμα είναι ενσώματο, όταν υποπίπτει στις αισθήσεις του ανθρώπου.

1.2.2 Διάκριση των ενσώματων παγίων στοιχείων σε λειτουργικά και μη λειτουργικά

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, μη λειτουργικά πάγια στοιχεία είναι εκείνα που «δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής». Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι τίτλοι των οποίων είναι όμοιοι με τίτλους των λειτουργικών στοιχείων συμπληρούμενοι με τις λέξεις «εκτός εκμεταλλεύσεως». Στο υπόδειγμα του ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ, το οποίο επιβάλλεται και από το νόμο, δε γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και μη λειτουργικών στοιχείων με συνέπεια οι χρήστες και μελετητές των οικονομικών

καταστάσεων να βρίσκονται σε αδυναμία αντλήσεως χρήσιμων πληροφοριών και συναγωγής συμπερασμάτων (λ.χ. αδυναμία προσδιορισμού του δείκτη αποδοτικότητας).

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η αλλοδαπή θεωρία και η πράξη διακρίνει τα πάγια στοιχεία (ενσώματα και ασώματα) σε λειτουργικά και μη λειτουργικά. Λειτουργικά στοιχεία είναι τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη λειτουργική της δραστηριότητα, ενώ μη λειτουργικά είναι τα στοιχεία που κατέχει για εισοδηματικούς σκοπούς (αποτελούν επένδυση) ή για πώληση. Κατά μια άλλη έκφραση, λειτουργικά χαρακτηρίζονται τα στοιχεία που αν αποσπαστούν από μια επιχείρηση θα παραλύσει η λειτουργία της. Ειδικότερα, λειτουργικά ενσώματα πάγια (operational assets) χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

1. Έχουν φυσική υπόσταση (είναι ενσώματα) και σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.
2. Χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχειρήσεως (παραγωγή προϊόντων, προσφορά αγαθών ή υπηρεσιών, εκμίσθωση σε τρίτους).
3. Δεν κατέχονται σαν μια επένδυση ή δεν προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια, το βιομηχανοστάσιο του εργοστασίου της επιχειρήσεως εντάσσεται στην κατηγορία των λειτουργικών παγίων, γιατί συγκεντρώνει και τα τρία απαραίτητα χαρακτηριστικά. Ένα γήπεδο στο οποίο πρόκειται να ανεγερθεί εργοστάσιο της επιχειρήσεως δεν εντάσσεται σε κατηγορία των λειτουργικών παγίων, αλλά ταξινομείται σαν μια μακροπρόθεσμη επένδυση, γιατί, αν και είναι διαρκούς φύσεως και δεν πρόκειται να πωληθεί, δε χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη λειτουργία της επιχειρήσεως. Ένα κτίριο εργοστασίου που σταμάτησε να χρησιμοποιείται για τη λειτουργία της επιχειρήσεως δεν εντάσσεται στα λειτουργικά πάγια στοιχεία, αλλά πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ως μη λειτουργικό πάγιο.

Τα λειτουργικά ενσώματα(αλλά και ασώματα) πάγια στοιχεία θεωρούνται σαν ένα ρεύμα υπηρεσιών που πρόκειται να εισρεύσει στην επιχείρηση στη διάρκεια μιας σειράς ετών. Η επιχείρηση έχει π.χ. ένα φορτηγό αυτοκίνητο που σύμφωνα με τις προδιαγραφές τους, θα έχει ωφέλιμη ζωή για μεταφορές γύρω στις 600.000 χιλιόμετρα. Η αξία κτήσεως του αυτοκινήτου εμφανίζεται στην κατηγορία των ενσώματων παγίων με τίτλο «μεταφορικά μέσα». Η αξία αυτή θεωρείται ως προκαταβολή μεταφορικών εξόδων για τη διενέργεια μεταφορών για ορισμένα χρόνια. Ομοίως , ένα κτίριο μπορεί να θεωρείται σαν μια προκαταβολή ενοικίων για τις υπηρεσίες που το κτίριο θα προσφέρει στην επιχείρηση για ορισμένα χρόνια. Με την πάροδο του χρόνου οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και το κόστος των λειτουργικών στοιχείων εξαιτίας των αποσβέσεων μεταφέρεται στα έξοδα.

1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ, ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ ΚΑΙ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ

Οι δαπάνες για τι επεκτάσεις , προσθήκες, μεγεθύνσεις και συμπληρώσεις αφορούν υπάρχοντα πάγια στοιχεία, π.χ. μια νέα πτέρυγα ή ένα νέο δωμάτιο σε υφιστάμενο κτίριο ή η προσθήκη κάποιου μηχανήματος σε μια υφιστάμενη μονάδα παραγωγής.

Οι δαπάνες επεκτάσεως και προσθηκών αποτελούν κεφαλαιουχικές δαπάνες γιατί από αυτές ωφελούνται και μελλοντικές χρήσεις και συνεπώς προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως των υφισταμένων παγίων στοιχείων.

Στην περίπτωση που η επέκταση ή η προσθήκη αποτελεί εντελώς νέα μονάδα δεν γεννώνται ιδιαίτερα προβλήματα. Στις περιπτώσεις όμως που οι επεκτάσεις-προσθήκες γίνονται σε παλιά περιουσιακά στοιχεία, η διάκριση των δαπανών σε δαπάνες κεφαλαίου και δαπάνες εισοδήματος είναι δυσχερής και πρέπει να εξετάζεται αν η δαπάνη προσαυξάνει την ποσότητα (όγκο) και την ωφελιμότητα που έχει το πάγιο κατά το χρόνο της αρχικής αποκτήσεώς του, οπότε πρόκειται περί προσθηκών ή επεκτάσεων ή όχι, οπότε πρόκειται για δαπάνες συντηρήσεως και επισκευών.

Η βελτίωση συνιστάται στην αφαίρεση ενός κύριου ή ενός συστατικού από πάγιο στοιχείο και η τοποθέτηση ενός διαφορετικού μέρους ή συστατικού που έχει σημαντικά καλύτερη και ανώτερη παραγωγική ικανότητα. Το νέο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει μετά την πραγματοποίηση των βελτιώσεων είναι καλύτερο από το παλιό κατά το χρόνο αποκτήσεώς του .

Η κύρια διαφορά μεταξύ προσθήκης και βελτιώσεως έγκειται στο ότι η προσθήκη αυξάνει την ποσότητα, ενώ στη βελτίωση γίνεται αντικατάσταση που συνοδεύεται με καλύτερευση της ποιότητας. Βελτίωση έχουμε π.χ. σε περίπτωση που η επιχείρηση αντικαθιστά τα ξύλινα υποστηλώματα των μεταλλείων της με ανοξείδωτα μέταλλα ή την ξύλινη οροφή του κτιρίου του εργοστασίου με μη εύφλεκτα πλακίδια ή αντικαθιστά τις παλιές ηλεκτρικές εγκαταστάσεις στο κτίριο του εργοστασίου με νέες βελτιωμένες εγκαταστάσεις .

Τέλος, η λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών βελτιώσεως εξαρτάται από το ύψος αυτών. Αν πρόκειται για σημαντικές δαπάνες, η δαπάνη κεφαλαιοποιείται και υποβάλλεται σε τμηματική απόσβεση. Οι δαπάνες μικρού ύψους θεωρούνται έξοδο τρέχουσας περιόδου.

Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο αποκτήθηκε μεταχειρισμένο, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την επιδιόρθωσή του, πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως του.

1.4 ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΡΩΝ ΣΕ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.4.1 Έννοια της αντικατάστασης των μερών σε πάγια στοιχεία

Οι αντικαταστάσεις συνίσταται στην αφαίρεση ενός κύριου μέρους ή ενός συστατικού του παγίου στοιχείου και η αντικατάσταση αυτού με ένα νέο μέρος ή συστατικό, ουσιαστικά του ίδιου τύπου και της ίδιας παραγωγικής ικανότητας. Το νέο, μετά την αντικατάσταση, στοιχείο δεν είναι καλύτερο από το παλιό στοιχείο κατά το χρόνο που αποκτήθηκε από την επιχείρηση. Στο σημείο ακριβώς αυτό οι αντικαταστάσεις διαφέρουν από τις βελτιώσεις.

Οι αντικαταστάσεις είναι δυνατό να αναφέρονται σε ειδικές υπομονάδες ή σε έναν αριθμό κύριων τεμαχίων, που από πολλές απόψεις μοιάζουν με τις μη συνήθεις επισκευές. Γιατί σε πάρα πολλές περιπτώσεις είναι δύσκολο να γίνεται με ακρίβεια διαχωρισμός μεταξύ αντικαταστάσεων και μη συνήθων επισκευών.

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Οι δαπάνες εγκαταστάσεως, ανάλογα με τις περιστάσεις κάτω από τις οποίες γίνονται αντικαταστάσεις, αντιμετωπίζονται λογιστικά με μία από τις ακόλουθες μεθόδους.

1. Μέθοδος της υποκαταστάσεως: Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι γίνεται διάθεση της παλιάς και απόκτηση της νέας μονάδας. Τα δύο αυτά λογιστικά γεγονότα απεικονίζονται λογιστικά ως εξής:

- Το κόστος της παλιάς μονάδας που αντικαθίσταται και οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν γι' αυτή διαγράφονται από τους λογαριασμούς του στοιχείου και των αποσβέσεων. Έτσι προκύπτει μία ζημία από το αναπόσβεστο κόστος της μονάδας.

- Η αξία κτήσεως της νέας μονάδας καταχωρείται σε χρέωση λογαριασμού του στοιχείου, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι η παλιά ξύλινη οροφή του εργοστασίου, που είχε κοστίσει στην επιχείρηση 100.000€ και είχε αποσβεστεί κατά 80%, αντικαθίσταται με νέα οροφή από μη εύφλεκτα πλακίδια, που κόστισε 200.000€

Θα γίνουν οι εγγραφές:

Αποσβεσμένα κτίρια (παλιά οροφή 100.000x80%)	80.000	
Ζημιά από αντικατάσταση παγίων	20.000	
Κτίρια		100.000

Κτίρια	200.000
(Καινούργια οροφή)	
Ταμείο	200.000

Η μέθοδος αυτή μπορεί να εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση γνωρίζει το κόστος κτήσεως των υπομονάδων και τις διενεργηθείσες επί αυτών αποσβέσεις ή ακόμη και στις περιπτώσεις που τα λογιστικά αυτά μεγέθη είναι δυνατό να προσδιοριστούν ρεαλιστικά. Η ζημία από την αντικατάσταση παγίων θεωρείται έκτακτη ζημία.

2. Μέθοδος της κεφαλαιοποίησης: Κατά τη μέθοδο αυτήν το κόστος αντικαταστάσεως καταχωρείται στο λογαριασμό του στοιχείου, το δε κόστος κτήσεως και οι σωρευμένες αποσβέσεις της μονάδας που αντικαθίσταται δεν απαλείφονται από τους λογαριασμούς. Η μέθοδος εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που τα ποσά του κόστους κτήσεως και των αποσβέσεων του στοιχείου που αντικαθίσταται δεν είναι γνωστά ούτε μπορούν να εκτιμηθούν ρεαλιστικά και όταν η κύρια επίπτωση της αντικαταστάσεως είναι η αύξηση της παραγωγικότητας παρά η επιμήκυνση της ωφέλιμης ζωής του βασικού στοιχείου. Το ποσοστό αποσβέσεως πρέπει συνήθως να αναθεωρείται.

3. Μέθοδος της μείωσης των σωρευμένων αποσβέσεων: Η μέθοδος αυτή συνίσταται στις περιπτώσεις που η επίδραση από τις δαπάνες αντικαταστάσεως είναι η επιμήκυνση της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Το κόστος αντικαταστάσεως φέρεται σε χρέωση των σωρευμένων αποσβέσεων με αιτιολογικό ότι πρόκειται για διόρθωση των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν και ότι η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου επιμηκύνεται. Το ποσοστό αποσβέσεως πρέπει συνήθως να αναθεωρείται.

1.4.2 Κόστος αναδιατάξεως παγίων στοιχείων

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που μηχανήματα μετακινούνται και επανατοποθετούνται σε άλλες θέσεις το εργοστασίου με σκοπό να αυξηθεί η παραγωγικότητά τους ή να περιοριστεί το κόστος λειτουργίας τους. Σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις και το ΕΓΛΣ η πραγματοποιούμενη σχετική δαπάνη πρέπει να κεφαλαιοποιείται αν: α) είναι σημαντική και β) η ωφέλεια που θα προκύψει από τις αναδιατάξεις των μηχανημάτων εκτείνεται πέρας της τρέχουσας λογιστικής περιόδου. Εφόσον από την αναδιάταξη αυξάνει η παραγωγικότητα των παγίων στοιχείων ή επιμηκύνεται η ωφέλιμη ζωή τους, ή περιορίζονται τα λειτουργικά τους έξοδα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες προσauξάνουν το κόστος κτήσεως τους. Εάν όχι πρέπει να αντιμετωπίζονται ως

τρέχοντα έξοδα της χρήσεως καταχωρημένα σε κατάλληλο υπολογαριασμό του 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

1.4.3 Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των παγίων στοιχείων

Αναπτύσσονται στα σχόλια του λογαριασμού 62.07 «επισκευές και συντηρήσεις».

1.5 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύγχρονες αντιλήψεις

Στη διεθνή λογιστική θεωρία και πράξη έχουν αναπτυχθεί πολλές μέθοδοι που αποκαθιστούν τις νοθεύσεις των ιστορικών μεγεθών. Δύο όμως μέθοδοι αποτελούν το επίκεντρο των συζητήσεων: η Λογιστική του Γενικού Επιπέδου Τιμών (General Price-Level Accounting) και η Λογιστική του Τρέχοντος Κόστους (Current Cost Accounting). Οι μέθοδοι αυτοί αναπτύσσονται στη Λογιστική του Πληθωρισμού.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους έχουν επινοηθεί διάφορα μέτρα μεταξύ των οποίων είναι η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά, επειδή είναι βραχείας κυκλοφορίας, πλήττονται περισσότερο από το πληθωρισμό και οι αποσβέσεις τους, υπολογιζόμενες στο ιστορικό κόστος κτήσεως, αποτελούν βασική αιτία νοθεύσεως των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως.

1.6 ΑΠΑΞΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύγχρονες αντιλήψεις

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που η αξία ορισμένων παγίων στοιχείων, όπως π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων, υπέστη μείωση ακόμη και κάτω του κόστους κτήσεως αυτών σε βαθμό που να δικαιολογείται η μείωση του κόστους κτήσεώς τους ή ακόμη και η ολοσχερής διαγραφή τους από τα βιβλία της επιχειρήσεως. π.χ. λόγω οικονομικής απαξιώσεως ορισμένα μηχανήματα κατέστησαν άχρηστα και έχουν μόνο υπολειμματική αξία.

Η αλλοδαπή θεωρία και πράξη δέχονται ότι, όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση, επιβάλλεται να μειωθεί η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου και να εμφανιστεί στον ισολογισμό με την πραγματική του αξία. Γενικά γίνεται δεκτό ότι τα πάγια στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται στο κόστος κτήσεώς τους όταν αυτό είναι σημαντικά μεγαλύτερο από την οικονομική τους αξία. Η μείωση της αξίας του στοιχείου γίνεται με χρέωση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και πίστωση του λογαριασμού «αποσβεσμένα

πάγια». Η ζημιά αυτή χαρακτηρίζεται έκτακτη μόνο όταν (α) είναι ασυνήθης σε έκταση και (β) δε συμβαίνει συχνά.

1.7 ΔΩΡΕΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύγχρονες αντιλήψεις

Η επιχείρηση ενδεχομένως να δωρίσει πάγια στοιχεία σε τρίτα πρόσωπα, δηλαδή σε πρόσωπα άλλα από τους ιδιοκτήτες της π.χ. η επιχείρηση δωρίζει σε ένα φιλανθρωπικό ίδρυμα ένα οικόπεδο, ένα κτίριο, ένα αυτοκίνητο.

Η γνώμη πολλών είναι ότι οι δωρεές αυτές πρέπει να λογιστικοποιούνται με την αξία που τα δωριζόμενα αγαθά εμφανίζονται στα βιβλία.

Άλλοι ισχυρίζονται ότι η μη αναγνώριση της πραγματικής αξίας ως αξίας των δωριζόμενων στοιχείων είναι δυνατό να υποεκτιμά τα πραγματοποιούμενα έξοδα από τις δωρεές αυτές και να οδηγεί στη μη αναγνώριση του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που έχει προκύψει από την κατοχή των στοιχείων αυτών, αποτέλεσμα που πρέπει, να απεικονίζεται κατά τη μεταβίβαση στοιχείων. Την τελευταία αυτή γνώμη υιοθετεί και το Α.Ρ.Β.(Opinion No 29-Σ/βριος 1973) που πιστεύει ότι οι παραπάνω δωρεές πρέπει αν απεικονίζονται στις πραγματικές αξίες των δωριζόμενων στοιχείων και ένα αποτέλεσμα πρέπει αν γνωρίζεται από τις δωρεές αυτές.

1.8 ΚΑΤΑΣΤΟΦΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύγχρονες αντιλήψεις

Σε περίπτωση καταστροφής παγίου στοιχείου από έκτακτα γεγονότα, όπως π.χ. πυρκαγιά, πλημμύρα, σεισμό, πρέπει να διακρίνουμε αν το στοιχείο είναι ασφαλισμένο ή όχι.

Όταν το στοιχείο δεν ήταν ασφαλισμένο και έχει καταστραφεί ολοσχερώς, η αναπόσβεστη λογιστική αξία του στοιχείου, μειωμένη με την τυχόν υπολειμματική αξία του, θεωρείται ζημιά και καταχωρείται ως έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία συμβαίνει το ζημιογόνο γεγονός. Αν το στοιχείο δεν έχει καταστραφεί ολοσχερώς, τα έξοδα που απαιτούνται για την αποκατάσταση της ζημιάς θεωρούνται ως έκτακτη ζημιά και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως στην οποία συμβαίνει το ζημιογόνο γεγονός. Αν το στοιχείο έχει υποστεί μερική μόνο ζημιά η οποία δεν επιδιορθώνεται, μειώνεται η λογιστική του αξία ανάλογα με την απώλεια της χρησιμότητάς του.

Όταν το στοιχείο που καταστράφηκε ήταν ασφαλισμένο σε ασφαλιστική εταιρεία, το αποτέλεσμα από το έκτακτο ζημιογόνο γεγονός θα προσδιοριστεί, αφού ληφθεί υπόψη και το ποσό της αποζημίωσης που θα εισπράξει η επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρεία. Στις περιπτώσεις που η αποζημίωση που θα εισπράξει η επιχείρηση είναι μεγαλύτερη από την αναπόσβεστη αξία του

στοιχείου που καταστράφηκε, η επιχείρηση αντί ζημίας θα έχει έκτακτο κέρδος, το οποίο σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις, πρέπει να εμφανιστεί στα αποτελέσματα της χρήσεως ως ιδιαίτερο κονδύλι υπό κατάλληλο τίτλο, όπως π.χ. «ληφθείσα αποζημίωση επιπλέον της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας στοιχείου που καταστράφηκε».

1.9 ΑΔΡΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΛΕΙΨΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύγχρονες αντιλήψεις

Πολλά πάγια αποσύρονται από την παραγωγική διαδικασία και αδρανοποιούνται χωρίς να πωλούνται ή ακόμη να μετακινούνται από τις θέσεις που είναι εγκατεστημένα. Διακρίνουμε:

- Αν τα προαναφερόμενα πάγια στοιχεία παραμένουν εφεδρικά και πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον, οι λογαριασμοί του κόστους κτήσεως και των αποσβέσεων τους παραμένουν στα βιβλία της επιχείρησης.

- Αν όμως η λειτουργική χρησιμότητα του παγίου στοιχείου έληξε και επίκειται η διάθεσή του, το στοιχείο πρέπει να εμφανιστεί στον ισολογισμό με κατάλληλο τίτλο και με αξία χαμηλότερη μεταξύ της αναπόσβεστης λογιστικής αξίας και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του. Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση αυτήν πρέπει να εμφανίζεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως.

1.10 ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.10.1 Κόστος κτήσεως δι αγοράς

α. Ε.Γ.Λ.Σ και ν.2190/1920

Η εναρμονισμένη με το Ε.Γ.Λ.Σ διάταξη του άρθρου 43 παρ.5 περ. β. του ν.2190/1920 ορίζει ότι «τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις». Τα έξοδα κτήσης ακινήτων, όπως είναι οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

Στην τιμή κτήσεως λοιπόν των παγίων στοιχείων περιλαμβάνονται , σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, τα εξής στοιχεία:

- Η τιμολογιακή αξία, δηλ. η αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο αγοράς ή αν πρόκειται για ακίνητο , στο σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοράς.

- Η τιμολογιακή αξία μειώνεται με τα ποσά των εκπτώσεων, ανεξάρτητα από την αιτία χορηγήσεώς τους (λόγω σύντομης εξόφλησης του τιμολογίου, λόγω ελαττώματος του αγορασμένου)

- Τα ειδικά έξοδα αγοράς , δηλ. τα έξοδα που προκύπτουν εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς όπως προκειμένου για κινητά ενσώματα πάγια ο ναύλος, τα ασφάλιστρα, οι δασμοί, τα εκφορτωτικά και λοιπά έξοδα που δημιουργούνται μέχρι και την παραλαβή του στοιχείου στον τόπο εγκαταστάσεως ή χρησιμοποίησεως του.

- Το κόστος εγκαταστάσεως του στοιχείου, δηλ. οι δαπάνες συναρμολογήσεως και τοποθετήσεως αυτού στην κατάλληλη θέση, ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία. Το συστατικό αυτό στοιχείο του κόστους κτήσεως δεν προβλέπεται ρητά από την παραπάνω διάταξη, προκύπτει όμως από την αμέσως επόμενη περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου, που καθορίζει το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων και στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσει το στοιχείο στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκεται τη στιγμή της απογραφής του.

- Όπως ορίζεται στις παραπάνω διατάξεις του άρθρου 43 § 5 περ. β του ν 2190/1920, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των ακινήτων: οι φόροι μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων, μολονότι πρόκειται για ειδικά έξοδα κτήσεως ακινήτων. Τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων», και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε κατά το έτος πραγματοποιήσεως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

- Ο μη εκπιπτόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας , δηλαδή ο Φ.Π.Α. επί των αγοραζόμενων παγίων , σύμφωνα με την περί Φ.Π.Α. νομοθεσία, δεν εκπίπτει (συμψηφίζεται) από το Φ.Π.Α. εκροών(πωλήσεων). Ο μη εκπιπτόμενος Φ.Π.Α. συνιστά ειδικό έξοδο αγορών και πρέπει να βαρύνει το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων παγίων.

β. Κ.Β.Σ.

Την παραπάνω έννοια που προσδίδει το Ε.Γ.Λ.Σ και ο ν. 2190/1920 στο κόστος κτήσεως υιοθετεί και ο ΚΒΣ με τις διατάξεις του άρθρου 8§4 με τις οποίες ορίζει:

1. Ως τιμή κτήσης θεωρείται αυτή που ορίζεται στην παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ δηλαδή αυτή που ορίζεται στα αποθέματα
2. Η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.
3. Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού αντίθετα από ότι εφαρμόζεται για τα ακίνητα προσαυξάνεται και με τα έξοδα

εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

Νόμιμα δικαιολογητικά είναι τα τιμολόγια και για τα ειδικά έξοδα μεταφοράς αγοράς είναι οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι φορτωτικές. Για τα ακίνητα, βιομηχανοστάσια, πλοία, αυτοκίνητα, αεροσκάφη και λοιπά μηχανήματα δεν απαιτούνται τέτοια στοιχεία, εφόσον συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των συμβαλλόμενων.

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η λογιστική των παγίων στοιχείων στηρίζεται βασικά στις λογιστικές αρχές του κόστους κτήσεως και της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων.

Κατά το χρόνο κτήσεως, τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στους λογαριασμούς στο κόστος κτήσεως. Σε αυτό περιλαμβάνονται όλες οι λογικές και αναγκαίες δαπάνες κτήσεως του στοιχείου και τοποθετήσεών του στη θέση και υπό τις συνθήκες που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, ώστε να είναι έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Στο κόστος κτήσεως του παγίου στοιχείου που αγοράζεται τοις μετρητοίς περιλαμβάνονται:

A. το αντίτιμο τοις μετρητοίς που καταβάλλεται από ένα συνετό αγοραστή για την απόκτηση του στοιχείου

B. τα ποσά που καταβάλλονται για την ολοκλήρωση και εγκατάσταση του στοιχείου, ώστε να καταστεί έτοιμο για χρήση.

Στο κόστος κτήσεως του παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται η αξία αγοράς και οι παρεπόμενες δαπάνες όπως π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, έξοδα έρευνας και μετεγγραφής τίτλων, δαπάνες εγκαταστάσεως.

Τυχόν συναρμολογούμενες εκπτώσεις ανεξάρτητα αν λήφθηκαν ή όχι, πρέπει να εκπίπτουν από την αξία αγοράς. Οι εκπτώσεις που συναρμολογήθηκαν και δεν λήφθηκαν πρέπει να λογίζεται ως έξοδο χρηματοδοτήσεως. Αν π.χ. αγοράστηκε μηχάνημα αντί 1.000.000€ και συναρμολογήθηκε με έκπτωση 4% στην περίπτωση που το ποσό αυτό καταβληθεί μέσα σε ένα μήνα, σημαίνει ότι το μηχάνημα είναι δυνατό να αποκτηθεί μετρητοίς αντί 960.000€ [$1.000.000 - (1.000.000 \times 4\%)$]. Αν ο αγοραστής προτιμήσει να μην εξοφλήσει το αντίτιμο πωλήσεως μέσα στο μήνα, το επιπλέον ποσό των 40.000€ που θα καταβάλει, δεν πρέπει να θεωρηθεί κόστος κτήσεως του μηχανήματος, αλλά έξοδο χρηματοδοτήσεως.

Επισημαίνουμε ότι μόνο οι λογικές και αναγκαίες δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως των παγίων στοιχείων. Αν π.χ. κατά την εκφόρτωση του μηχανήματος που αγόρασε η επιχείρηση το μηχάνημα, λόγω πτώσεως, υπέστη κάποια ζημιά, τα έξοδα αποκαταστάσεως της ζημιάς δεν πρέπει να περιληφθούν στο κόστος κτήσεως του μηχανήματος, αλλά να θεωρηθούν σαν έκτακτο έξοδο χρήσεως, γιατί το έξοδο αυτό δεν είναι λογικό και αναγκαίο για την απόκτηση και τοποθέτηση του στοιχείου σε θέση και υπό συνθήκες κατάλληλες για να προσφέρει τις κατά προορισμό υπηρεσίες του.

1.10.2 Κριτική του κόστους κτήσεως όπως οριοθετείται από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η παραπάνω έννοια της τιμής κτήσεως που καθορίζει ο νόμος και το Ε.Γ.Λ.Σ δεν εναρμονίζεται με τις σύγχρονες αντιλήψεις και είναι εσφαλμένη, για τους ακόλουθους λόγους:

(α) Το βασικό μέγεθος της τιμής κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία. Ο νόμος δε προσδιορίζει όμως ποια τιμολογιακή αξία εννοεί, «τοίς μετρητοίς» ή τη «επί πιστώσει», η οποία περιλαμβάνει και τόκους. Προφανώς δέχεται και τις δύο. Έτσι, η προαναφερόμενη διάταξη νομιμοποιεί την αντιφατική τακτική που ακολουθείται από τη λογιστική πράξη στη χώρα μας. Αν, λοιπόν, το πάγιο στοιχείο αγοραστεί «επί πιστώσει» και στο τιμολόγιο αγοράς δεν αναγράφονται χωριστά οι τόκοι που έχουν προσαυξήσει την τιμολογιακή αξία, τότε οι τόκοι αυτοί περιλαμβάνονται στην αξία κτήσεως του παγίου στοιχείου, μολονότι οι τόκοι συνιστούν έξοδο χρηματοδοτήσεως και επιπλέον μέρος αυτών ενδεχομένως να μην είναι δουλευμένο και συνεπώς να αφορά δαπάνη επόμενων χρήσεων. Αν όμως οι τόκοι αυτοί αναγράφονται στο τιμολόγιο αγοράς χωριστά (ιδιαίτερο κονδύλι), τότε οι τόκοι θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο και βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως και όχι την αξία κτήσεως του παγίου στοιχείου. Έτσι ανάλογα με τον τρόπο εκδόσεως του τιμολογίου του πωλητή έχουμε διαφορετική εμφάνιση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων, των αποσβέσεών τους και κατ' επέκταση, των αποτελεσμάτων.

Η ορθή όμως έννοια της τιμολογιακής αξίας είναι η αξία της μετρητοίς .

Τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται επί πιστώσει πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία στην ισοδύναμη αξία της μετρητοίς. Οι τόκοι που συμπεριλαμβάνονται στην τιμολογιακή αξία δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως του παγίου, γιατί αφορούν χρηματοοικονομικό έξοδο.

Αν στο συμβόλαιο (τιμολόγιο) δεν αναγράφεται το επιτόκιο, αλλά το τίμημα αγοράς που αναγράφεται στο συμβόλαιο υπερβαίνει την αξία στην οποία το πάγιο μπορεί να αγοραστεί τοίς μετρητοίς, η διαφορά οφείλεται στον τρόπο πληρωμής και θεωρείται έξοδο χρηματοδοτήσεως που πρέπει να κατανεμηθεί σε ολόκληρη την περίοδο πληρωμών που ορίζεται στο συμβόλαιο αγοράς.

(β) Είναι σύνηθες το φαινόμενο, ιδιαίτερα στη χώρα μας, η τιμολογιακή αξία των παγίων στοιχείων, κυρίως αυτών που εισάγονται από το εξωτερικό, να μην είναι κανονική, αλλά να είναι διογκωμένη ή όπως έχει καθιερωθεί να λέγεται υπερτιμολογημένη. Ασφαλώς δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να δέχεται υπερτιμολογημένη αξία ως αξία κτήσεως του παγίου στοιχείου, γιατί τότε θα νομιμοποιούσε το κοινωνικό έγκλημα της υπερτιμολογήσεως. Αυτός είναι και ο λόγος που στην αλλοδαπή διδάσκεται ότι στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται όλες οι λογικές και αναγκαίες δαπάνες που καταβάλλει τοίς μετρητοίς ένας συνετός αγοραστής για την απόκτηση του στοιχείου με βάση μια αμφότερη σύμβαση, που συνάπτεται μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Οι τιμές

στις δοσοληψίες μεταξύ συνδεδεμένων μερών δεν είναι συνήθως αντικειμενικές και γι' αυτό διεθνώς ονομάζονται τιμές μεταβιβάσεως.

(γ) Η σχολιαζόμενη διάταξη του άρθρου 45 § 5β του ω.2190/1920 αντιφάσκει. Ενώ στο πρώτο εδάφιο αυτής ορίζει ότι στην αξία κτήσεως περιλαμβάνονται και τα ειδικά έξοδα αγοράς, στο δεύτερο εδάφιο της ορίζει ότι στην αξία κτήσεως των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται οι φόροι μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και μεσητικά έξοδα και αμοιβές μελετητών και δικηγόρων. Αλλά τα έξοδα αυτά είναι αναμφισβήτητα ειδικά έξοδα αγοράς γιατί συνδέονται άμεσα με την απόκτηση ακινήτων. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζει ο νόμος ως έξοδα κτήσης ακινήτων και υιοθετώντας τη ρύθμιση του Ε.Γ.Λ.Σ, επιβάλλει την καταχώρηση τους στο λογαριασμό 16.14 έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων και την απόσβεσή τους είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Η παραπάνω αντιμετώπιση των εξόδων κτήσης που καθιερώθηκε από το Ε.Γ.Λ.Σ και υιοθετήθηκε και από το νόμο, εκπορεύεται από τη σκέψη ότι, σε περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων ενός ακινήτου, τα έξοδα αυτά και ειδικότερα φόρος μεταβιβάσεως δεν προσαυξάνουν την αξία του.

Το επιχείρημα όμως αυτό δεν είναι ορθό. Κατ' αρχήν τα ακίνητα αποκτώνται για πάγια εκμετάλλευση, δεν προορίζονται για πώληση, και συνεπώς το επιχείρημα δεν συμβιβάζεται με την πραγματικότητα. Αντίθετα, τα ακίνητα κατέχονται από την επιχείρηση επί σειρά δεκαετιών, στη διάρκεια των οποίων η αξία τους θεματικά ανατιμάται και απομακρύνεται από το κόστος κτήσεως. Δεν πρέπει επίσης να παραβλέπεται το γεγονός ότι υπό άλλες ομαλές συνθήκες ο αγοραστής ακινήτου προβαίνει στην πώληση αυτού μόνο όταν ο νέος αγοραστής καταβάλει σε αυτόν τίμημα που να καλύπτει το κόστος κτήσεως συμπεριλαμβανομένου και του φόρου μεταβιβάσεως, ειδήλλως θα πραγματοποιήσει από την πώληση ζημιά. Ανεξάρτητα όμως από τη βασιμότητα των επιχειρημάτων αυτών, η ρύθμιση που δίνουν στο σχολιαζόμενο θέμα το Ε.Γ.Λ.Σ και ο νόμος είναι αντιεπισημονική για τους εξής κυρίως λόγους:

- Παραβιάζει την έννοια του κόστους κτήσεως, στο οποίο πρέπει να περιλαμβάνονται όλα τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση, εγκατάσταση και ολοκλήρωση του στοιχείου, ώστε να είναι έτοιμο για χρήση

Και

- Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, η αξία με την οποία τα πάγια εγγράφονται στα βιβλία είναι το ιστορικό κόστος κτήσεως, ανεξάρτητα από την τρέχουσα αξία αυτών που συνήθως αγνοείται. Η τελευταία λαμβάνεται υπόψη μόνο στις εξαιρετικές περιπτώσεις που είναι σημαντικά κατώτερη από το κόστος κτήσεως και μόνο αν προβλέπεται ότι η μειωμένη αυτή αξία θα έχει μόνιμο χαρακτήρα, πράγμα το οποίο, προκειμένου για τα ακίνητα, κατά κανόνα δεν συμβαίνει.

1.10.3 Κόστος κτήσεως δι' αγοράς με πίστωση

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρει απλώς ότι τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς «στην αξία κτήσεώς τους (αγοράς , εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως», χωρίς να ορίζει ως αξία κτήσεως την αξία κτήσεως μετρητοίς. Κατά τη γνώμη μας, όταν τα ενσώματα πάγια αποκτώνται επί πιστώσει, πρέπει και στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ να εφαρμόζονται τα όσα η σύγχρονη λογιστική πρεσβεύει και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Τα πάγια στοιχεία είναι δυνατό να αποκτηθούν με πίστωση ή με δόσεις .

Στις περιπτώσεις αυτές το στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αξία ισοδύναμη με την αξία μετρητοίς. Οι συνομολογούμενοι ή οι υπονοούμενοι τόκοι δεν πρέπει να βαρύνουν την αξία κτήσεως του στοιχείου, αλλά να αντιμετωπίζονται ως έξοδα χρηματοδοτήσεως. Ειδικότερα:

- Αν το στοιχείο προσφέρεται σε μια τιμή μετρητοίς και σε μια μεγαλύτερη επί πιστώσει, η τιμή μετρητοίς καταχωρείται ως κόστος κτήσεως του στοιχείου και η διαφορά καταχωρείται ως έξοδο χρηματοδοτήσεως.

- Αν στη σύμβαση αγοράς του στοιχείου δεν προσδιορίζεται ο τόκος, αλλά η συμφωνηθείσα τιμή είναι μεγαλύτερη της τιμής μετρητοίς, η διαφορά αποτελεί την επιβάρυνση για τη χρονική πίστωση της εξοφλήσεως της αξίας του στοιχείου και δεν αποτελεί κόστος κτήσεως αυτού, αλλά έξοδο χρηματοδοτήσεως. Αν στη σύμβαση αγοράς δεν προσδιορίζεται η αξία μετρητοίς ή αν η αξία αυτή δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί, η αξία του στοιχείου είναι η παρούσα αξία των τμηματικών πληρωμών, η οποία εξευρίσκεται δια προεξοφλήσεως αυτών με βάση το τρέχον επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας και του συνολικού καταβλητέου ποσού αποτελεί έξοδο χρηματοδοτήσεως.

1.10.4 Κόστος ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων

α. Ε.Γ.Λ.Σ και ν. 2190/1920

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στο κόστος ιδιοκατασκευής παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται:

- Το κόστος των υλικών που αναλώθηκαν για την κατασκευή του συγκεκριμένου παγίου στοιχείου.

- Αναλογία γενικών εξόδων αγορών και

- Το κόστος μετατροπής (κόστος άμεσης εργασίας + γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Για την λογιστική αντιμετώπιση των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων χρησιμοποιούμε το λογαριασμό 15 «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές παγίων στοιχείων».

β. Κ.Β.Σ.

Ο ΚΒΣ παραπέμπει ευθέως στις σχετικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ (ΚΒΣ, άρθρο 28 παρ.4.α), δηλαδή υιοθετεί τα προαναφερόμενα.

γ. Φ.Π.Α

Η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος, συνιστούν παραδόσεις ακινήτων και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Εργασίες που υπόκεινται σε Φ.Π.Α είναι : οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές εκτός από τις εργασίες συνήθους συντηρήσεως των έργων αυτών (άρθρο 6 παρ.2 περ. β του ν.2859/2000).Επομένως, για να θεωρηθούν οι εργασίες αυτές ως παραδόσεις ακινήτων και να ενταχθούν στο Φ.Π.Α. πρέπει (Υπ. Οικ. Εγκ. 10/1987 παρ. 26):

- Να εκτελούνται με σχέση μίσθωσης έργου (δηλαδή από εργολάβους - κατασκευαστές) και

- Να μην συνιστούν εργασίες απλής συντηρήσεως ανεξάρτητα αν τα υλικά κατασκευής διαθέτει ο εργολάβος ή ο εργοδότης.

Ο χαρακτήρας των ανωτέρω εργασιών ως παράδοση αγαθών, αντί της παροχής υπηρεσιών, έχει πρακτική σημασία για τη φορολογητέα αξία, τον τόπο και το χρόνο φορολογίας, το συντελεστή του φόρου, όπου συνήθως υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές μεταξύ παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

Τονίζεται πάντα ο χαρακτηρισμός των ανωτέρω πράξεων ως παραδόσεων αγαθών είναι ανεξάρτητος από τις σχετικές διακρίσεις του Κ.Β.Σ. με την κατάταξη δηλαδή των πράξεων αυτών στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών ή μη και τις σχετικές υποχρεώσεις των επιτηδευματιών αυτών για την κατηγορία τηρήσεως βιβλίων.

δ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων κατασκευάζουν οι ίδιες (ιδιοκατασκευάζουν) μέρος των παγίων εγκαταστάσεών τους. Οι επιχειρήσεις λ.χ. διυλιστηρίων κατασκευάζουν οι ίδιες τους αγωγούς πετρελαίων(χρησιμοποιώντας το προσωπικό και τα μηχανήματά τους), οι επιχειρήσεις ηλεκτροπαραγωγής κατασκευάζουν τα απαραίτητα δίκτυα διανομής ρεύματος κ.λ.π. Άλλες επιχειρήσεις που δεν προβαίνουν κατά

σύστημα στην ιδιοκατασκευή παγίων στοιχείων, είναι δυνατό να προβούν στην κατασκευή τέτοιων στοιχείων, επειδή το προσωπικό ή τα μηχανήματά τους υποαπασχολούνται ή για να επιτύχουν χαμηλότερο κόστος κατασκευής σε σχέση με το κόστος αγοράς των στοιχείων ή επειδή επιδιώκουν να κατασκευάζουν τα στοιχεία σε συντομότερο χρόνο ή σε καλύτερη ποιότητα.

Στο κόστος των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από την επιχείρηση για ίδια χρήση περιλαμβάνονται προφανώς όλες οι άμεσες δαπάνες, όπως τα αναλωθέντα υλικά, ή η αναλωθείσα εργασία και τα επιπρόσθετα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των στοιχείων αυτών. Προβλήματα αναφέρονται σχετικά με τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα και τους τόκους της κατασκευαστικής περιόδου.

(Α)Επιβάρυνση με σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα:

Η επιβάρυνση του κόστους των ιδιοκατασκευών με τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα εξαρτάται από το βαθμό απασχολήσεως της επιχειρήσεως. Στην περίπτωση πλήρους ή σχεδόν πλήρους απασχολήσεως των παραγωγικών μέσων της επιχειρήσεως, η κατασκευή των παγίων στοιχείων απορροφά παραγωγική δυναμικότητα από την παραγωγή των προϊόντων που προορίζονται για πώληση. Στην περίπτωση αυτή τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα πρέπει να κατανέμονται μεταξύ όλων των προϊόντων παραγωγής, παγίων και εμπορεύσιμων και μάλιστα με τα ίδια κριτήρια καταλογισμού βιομηχανικών εξόδων. Αν π.χ. τα έξοδα αυτά καταλογίζονται στα επιμέρους παραγόμενα εμπορεύσιμα προϊόντα με βάση τις ώρες εργασίας εργατών, με το ίδιο κριτήριο θα πρέπει να προσδιορίζεται το ποσό των εξόδων αυτών που θα βαρύνει το κόστος των ιδιοκατασκευών. Θα ήταν παράλογο στην περίπτωση αυτήν όλα τα σταθερά βιομηχανικά έξοδα να βαρύνουν τη μειωμένη παραγωγή των εμπορεύσιμων προϊόντων, γιατί αυτό θα οδηγούσε σε υποεκτίμηση του κόστους των παγίων και εξόγκωση του κόστους των εμπορεύσιμων προϊόντων με τις ευνόητες συνέπειες.

Στην περίπτωση υποαπασχολήσεως των παραγωγικών μέσων της επιχειρήσεως, η ιδιοκατασκευή παγίων στοιχείων δεν γίνεται σε βάρος της παραγωγής εμπορεύσιμων προϊόντων, γιατί γίνεται χρήση της αδρανούς παραγωγικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως, Έτσι υπάρχει αμφιβολία μεταξύ της ορθότητας της επιβαρύνσεως του κόστους των ιδιοκατασκευών με τα βιομηχανικά έξοδα.

Οι οπαδοί της επιβαρύνσεως των παγίων με τέτοια έξοδα ισχυρίζονται ότι:

Α)Τα ιδιοπαραγόμενα πρέπει να μεταχειρίζονται από κοστολογική άποψη με τον ίδιο τρόπο, όπως και τα παραγόμενα εμπορεύσιμα προϊόντα και Β) οι μελλοντικές χρήσεις θα ωφεληθούν από τα πάγια και γι' αυτό η αναλογία των γενικών εξόδων που βαρύνει το κόστος τους θα πρέπει να μεταφερθεί στις χρήσεις αυτές με σκοπό να υπάρχει ορθή αντιπαράθεση εσόδων-εξόδων.

Οι πολέμιοι της δοξασίας αυτής ισχυρίζονται ότι: α) το κόστος των παγίων στοιχείων δεν πρέπει να βαρύνεται με γενικά βιομηχανικά έξοδα που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από τη κατασκευή ή όχι των στοιχείων αυτών

και β)η επιβάρυνση των παγίων θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους παραγωγής των εμπορεύσιμων προϊόντων που παρήχθησαν στην περίοδο κατασκευής των παγίων, με συνέπεια την αύξηση του καθαρού αποτελέσματος της περιόδου αυτής που οφείλεται απλώς στην κατασκευή των παγίων και όχι στην αύξηση των πωλήσεων.

Επί του παρόντος δεν υπάρχουν οριστικές ρυθμίσεις για το παραπάνω θέμα. Πρέπει πάντως να πούμε ότι η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει να μη βαρύνεται το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων με γενικά βιομηχανικά έξοδα, αλλά τα έξοδα αυτά να βαρύνουν μόνο την παραγωγή των εμπορεύσιμων προϊόντων, αφού η ρύθμιση αυτή οδηγεί σε μικρότερα καθαρά κέρδη.

Β) Επιβάρυνση με τόκους ξένων κεφαλαίων

Γ) Ζημιές ή κέρδη από την ιδιοκατασκευή πάγιων στοιχείων:

Είναι ενδεχόμενο το πραγματοποιηθέν κόστος ιδιοκατασκευής πάγιου στοιχείου να διαφέρει από το κόστος κτήσεως του στοιχείου σε περίπτωση που η επιχείρηση αγόραζε έτοιμο από τρίτους.

Στην περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής υπερβαίνει το κόστος κτήσεως από τρίτους όμοιου πάγιου στοιχείου (ισοδύναμης παραγωγικής και ποιοτικής ικανότητας), το επιπλέον κόστος της ιδιοπαραγωγής δεν πρέπει να θεωρείται το κόστος του στοιχείου, γιατί αυτό θα σήμαινε μεταφορά σε επόμενες χρήσεις κόστους που δεν θα απέφερε στην επιχείρηση κανένα όφελος. Το επιπλέον κόστος πρέπει να αντιμετωπίζεται σαν λειτουργικό έξοδο περιόδου κατασκευής.

Αντίθετα, στην περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής είναι χαμηλότερο από το κόστος αποκτήσεως όμοιου στοιχείου από τρίτους, το στοιχείο θα απεικονιστεί στα βιβλία και στον ισολογισμό της επιχείρησης στο κόστος κατασκευής και όχι στο αυξημένο κόστος κτήσεως από τρίτους. Προσαρμογή του κόστους κατασκευής στο αυξημένο κόστος κτήσεως από τρίτους θα σήμαινε ότι η επιχείρηση θεωρεί έσοδο της τρέχουσας περιόδου το κόστος που εξοικονόμησε από την ιδιοκατασκευή του στοιχείου, που δεν επιτρέπεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, π.χ.:

Η επιχείρηση κατασκεύασε η ίδια ένα κτίριο που της κόστισε 200.000€ Αν είναι προφανές ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση αγόραζε όμοιο κτίριο από τρίτους θα κατέβαλλε μόνο 150.000€, το κτίριο θα εμφανιστεί στους οικείους λογαριασμούς με αξία 150.000€ και η διαφορά των 50.000€ θα εμφανιστεί ως έξοδο περιόδου κατασκευής. Αν αντίθετα αποδεικνύεται ότι η αξία αγοράς του ακινήτου από τρίτους ανέρχεται σε 230.000€, η διαφορά των 30.000€ δεν θεωρείται αποτέλεσμα, το δε ακίνητο πρέπει να καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς στο κόστος κατασκευής 200.000€ Μολονότι υπάρχει αντίθεση σε σχέση με τον τρόπο αντιμετώπισης της ζημίας, υποστηρίζεται ότι το ποσό των 30.000€ που εξοικονομήθηκε θα απεικονιστεί ως αποτέλεσμα σε όλη τη διάρκεια ζωής του ακινήτου με τον υπολογισμό μειωμένων αποσβέσεων.

1.11 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που δωρίζονται στην επιχείρηση πάγια περιουσιακά στοιχεία από τρία πρόσωπα άσχετα με τους ιδιοκτήτες της, π.χ.: το δημόσιο, ο δήμος, η κοινότητα δωρίζει στην επιχείρηση οικόπεδο, προκειμένου η επιχείρηση να αναγείρει σε αυτό εργοστάσιο που θα τονώσει την οικονομική ζωή στην περιοχή.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ασχολείται με την περίπτωση. Λαμβάνοντας υπόψη και τα ιόντα από άποψη φορολογίας εισοδήματος, τα δωριζόμενα στην επιχείρηση περιουσιακά στοιχεία πρέπει, να αντιμετωπίζονται κατά τρόπο παρόμοιο με τον τρόπο αντιμετώπισης των παγίων στοιχείων που αποκτώνται με επιχορηγήσεις. Δηλαδή, ο αρμόδιος λογαριασμός των παγίων στοιχείων χρεώνεται με την πραγματική-υπολογιζόμενη αξία των στοιχείων αυτών με πίστωση ενός λογαριασμού καθαρής θέσεως, π.χ. 41.99 αξία δωρουμένων από τρίτους περιουσιακών στοιχείων. Οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται κανονικά επί της αξίας των στοιχείων, επειδή όμως δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, ποσό ίσο με αυτές, με χρέωση του λογαριασμού 41.99, θα αναφέρεται στην πίστωση κατάλληλου υπολογιστικού του 84, π.χ. του 84.98 υπολογιστικά έσοδα από αποσβέσεις δωρουμένων από τρίτους παγίων στοιχείων.

Τέλος, σχετικά με την λογιστική απεικόνιση των ακινήτων που αποκτήθηκαν από δωρεάν παραχώρηση, παραπέμπουμε στη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ του 1997.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Το APB δέχεται την άποψη ότι τα δωριζόμενα στην επιχείρηση πραγματικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εμφανίζονται στην ακριβοδίκαιη αξία τους (fair value), γιατί αυτή είναι η αξία για την επιχείρηση. Επιπλέον να παρατηρείται ότι η λύση αυτή απαγορεύεται και από την ανάγκη προσδιορισμού της ορθής κερδοφόρας πορείας της επιχειρήσεως. Υποστηρίζεται όμως και η γνώμη ότι τα δωριζόμενα στην επιχείρηση πραγματικά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρούνται στην ονομαστική αξία (π.χ. χρεόγραφα), εφόσον δεν υπάρχει λογική βάση προσδιορισμού της fair value, αφού η επιχείρηση ούτε καταβάλλει μετρητά ούτε αναλαμβάνει υποχρεώσεις, που θα προσδιόριζαν αντικειμενικά την αξία αυτή.

Παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι μια κοινότητα δωρίζει στην ελαιουργική εταιρεία λαϊκής βάσεως της περιοχής της ένα ακίνητο εκτιμώμενης αξίας 100.000€ (οικόπεδο 60.000€ και κτίσματα 40.000€) για να ενισχύσει την παραγωγική προσπάθεια των κατοίκων της. Η δωρεοδόχος εταιρεία θα διενεργήσει την εγγραφή:

10.00 Γήπεδα	60.000
11.00 Κτίρια	40.000
41.99 Αξία δωριζ/νων από τρίτους περ/κών στοιχείων	100.000

Η αντιμετώπιση του θέματος από πλευράς δωρητή αναπτύσσεται πιο κάτω στο λογαριασμό 64.06.00.

1.12 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Τα πάγια στοιχεία που αποκτά η εταιρεία έναντι χρεογράφων (μετοχών ή ομολογιών) δικής της εκδόσεως καταχωρούνται στα βιβλία της στην (πραγματική) τρέχουσα αξία «τοις μετρητοίς» των στοιχείων αυτών. Ο προσδιορισμός της αξίας αυτής όμως, πιθανόν να είναι δυσχερής, λόγω του ότι τα στοιχεία δεν αποκτώνται με αμφοτεροβαρή σύμβαση στην οποία η αξία των στοιχείων να προσδιορίζεται σε μετρητά ή γιατί τα στοιχεία αυτά, από τη φύση τους (μεταλλεία, βιομηχανικά δικαιώματα, προνόμια ευρεσιτεχνίας, κ.λ.π), δεν αποτελούν αντικείμενο συχνών συναλλαγών, ή γιατί τα χρεόγραφα της εταιρείας ενδεχομένως δεν είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο. Αν για οποιαδήποτε λόγο η τρέχουσα αξία μετρητοίς των στοιχείων που αποκτώνται δεν μπορεί να προσδιοριστεί, η αξία των στοιχείων αυτών πρέπει να εκτιμάται σύμφωνα με τις ακόλουθες αρχές:

1. Η αξία των παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με βάση τη χρηματιστηριακή αξία των χρεογράφων που δίνει η εταιρεία. Δεν χρησιμοποιείται όμως αυτή η βάση όταν το χρηματιστήριο δεν μπορεί να απορροφήσει τα νέα χρεόγραφα, χωρίς σημαντική πτώση της τιμής τους.
2. Σε περίπτωση που τα χειρόγραφα δεν είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο ή λόγω του όγκου των εκδιδόμενων νέων χρεογράφων δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί η τιμή αυτών ή δεν έγιναν συναλλαγές στο Χρηματιστήριο πρόσφατα, η ακριβής αξία του παγίου που αποκτήθηκε προσδιορίζεται από ανεξάρτητους εκτιμητές, επαγγελματικά αναγνωρισμένους, ή τέλος εκτιμάται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας.
3. Αν σχετικά πρόσφατα χρεόγραφα όμοια με αυτά που δίνονται πωλήθηκαν σε τρίτους τοις μετρητοίς η τιμή πώλησεως αυτών λαμβάνεται σαν βάση για τον προσδιορισμό της αξίας των παγίων.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η αξία του παγίου στοιχείου δεν είναι αναγκαίο να ισούται με την ονομαστική αξία των χρεογράφων που εκδίδονται. Οι μετοχές είναι δυνατό να εκδοθούν υπέρ το άρτιο, οι δε ομολογίες και υπό το άρτιο, π.χ.:

- Η εταιρεία αγοράζει οικόπεδο για την επέκταση του εργοστασίου της και δίνει στον πωλητή 2000 μετοχές ονομαστικής αξίας 10€ και χρηματιστηριακής αξίας 50€καθεμιάς. Θα γίνουν εγγραφές :

Μέτοχοι	100.000
Μετοχικό κεφάλαιο	(20.000)
Αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (80.000)	
Γήπεδα	100.000

1.13 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.13.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία

Κατά το ΕΓΛΣ «αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη του ενός έτους». Αποσβέσιμα θεωρούνται επίσης τα έξοδα εγκαταστάσεως.

Κατά το ν. 12190/1920, σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα και ασώματα, καθώς και τα έξοδα εγκαταστάσεως.

1.13.2 Παράγοντες που επιφέρουν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τόσο τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα, εγκαταστάσεις), όσο και τα ασώματα-άυλα(δίπλωμα ευρεσιτεχνίας , σήματα, τεχνικές γνώσεις παραγωγής) υπόκεινται με την πάροδο του χρόνου σε μείωση της αξίας τους και έχουν περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής. Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων διακρίνονται σε φυσικούς και σε οικονομικούς.

1) Φυσικοί παράγοντες (Physical Factors)

Η αξία των παγίων στοιχείων μειώνεται από τη φθορά που επέρχεται σε αυτά λόγω της παρόδου του χρόνου και της λειτουργίας τους. Τη φθορά των παγίων στοιχείων τη διακρίνουμε σε χρονική φθορά και σε λειτουργική φθορά, η οποία διακρίνεται σε συνήθη φθορά και σε ασυνήθη φθορά.

• *Χρονική φθορά:* είναι η φθορά που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου και η οποία ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο. Στην αγροτική οικονομία π.χ. τα δέντρα γερνάνε, ανεξάρτητα από τα λοιπά αίτια και μόνο από την πάροδο του χρόνου.

• *Συνήθης λειτουργική φθορά:* είναι η φθορά που επέρχεται στα ενσώματα πάγια στοιχεία από τη φυσιολογική λειτουργία τους. Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται θετικά από την ένταση της λειτουργίας και αρνητικά από την συντήρηση των στοιχείων. Αλλά και η αχρησία είναι δυνατό να προκαλεί μείωση της αξίας ορισμένων παγίων στοιχείων, π.χ. ορισμένα γεωργικά μηχανήματα και εργαλεία παραμένουν στην ύπαιθρο με αποτέλεσμα να φθείρονται πιο γρήγορα από την αχρησία παρά από τη χρήση.

• *Ασυνήθης λειτουργική φθορά (unusual damage)*: είναι η φθορά που προκαλείται από θραύσεις και άλλα ατυχήματα σε μηχανήματα, λόγω κακών συνθηκών λειτουργίας ή πλημελλούς συντηρήσεως αυτών. Οι περισσότερες ζημιές επισκευάζονται, παρόλο όμως αυτό, κατά κανόνα προξενούν μείωση της χρησιμότητας των μηχανημάτων.

2) Οικονομικοί παράγοντες (Factional Factors)

Η αξία των παγίων στοιχείων μειώνεται ακόμη και από οικονομικούς παράγοντες οι οποίοι διακρίνονται σε ιδιωτικοοικονομικούς και κοινωνικοοικονομικούς.

• *Ιδιωτικοοικονομικοί*: χαρακτηρίζονται οι παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων εξαιτίας γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στην ίδια την επιχείρηση, όπως π.χ. όταν το εργοστάσιο μεταφέρεται σε μία άλλη θέση, όταν γίνεται μερική ανανέωση του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου και διασπάται η μέχρι σήμερα παραγωγική αρμονία και γίνεται ασύμφορη η λειτουργία των μηχανημάτων που δεν ανανεώθηκαν, οπότε τα μηχανήματα αυτά κρίνονται ανεπαρκή , ή όταν αντικαταστάθηκε η χρησιμοποιούμενη πρώτη ύλη ή καύσιμη ύλη.

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

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

1.13.3 Έννοια της αποσβέσεως των παγίων στοιχείων

α. ν.2190/1920

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

Την άποψη αυτή υιοθετεί και ο νομοθέτης ορίζοντας ότι «η απόσβεση του καθενός από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, που οφείλεται τόσο στη χρησιμοποίηση του στοιχείου αυτού, όσο και στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωσή του».(άρθρο 43 παρ.5δ ω.2190/1920) .

β. Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζει ότι «απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά 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 παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως».

Όστε ο νόμος όσο και το Ε.Γ.Λ.Σ δεν απομακρύνονται της αντιλήψεως ότι απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων.

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η παραπάνω θεωρητική θεμελίωση των αποσβέσεων κρίνεται σήμερα ατελής. Η σύγχρονη αντίληψη τοποθετεί το θέμα των αποσβέσεων πάνω σε άλλη βάση. Τα πάγια στοιχεία αποκτώνται από την επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτή, λόγω της δυνατότητάς τους να παράγουν εισόδημα. Θεωρούνται από την επιχείρηση σαν απόθεμα οικονομικών υπηρεσιών που εξαντλούνται με τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή εισοδήματος. Κατά συνέπεια, καθώς οι οικονομικές υπηρεσίες των στοιχείων αναλίσκονται για την παραγωγή εισοδήματος, επιβάλλεται, σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων (matching principle), μια αναλογία του συνολικού κόστους των στοιχείων αυτών να αντιπαρατίθεται προς το παραχθέν εισόδημα σαν έξοδο της περιόδου στην οποία παρήχθη το εισόδημα. Ο τελικός σκοπός της επιχειρήσεως δεν είναι η παραγωγή αγαθών, αλλά η πραγματοποίηση κέρδους , δηλαδή με την παραγωγή

αγαθών, πραγματοποίηση εσόδων ικανών να καλύψουν ένα πλεόνασμα, που εκφράζει κέρδος. Έτσι εξασφαλίζεται η επανείσπραξη όλων των εξόδων και συνεπώς και της αγοραστικής δύναμης που έχει επενδυθεί στα πάγια στοιχεία.

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

Με βάση την παραπάνω παροχή, του Accounting Terminology Bulletin No 1 παρ.56 δίνει τον ακόλουθο ορισμό των αποσβέσεων: « Η λογιστική των αποσβέσεων είναι ένα σύστημα λογιστικής που αποσκοπεί να επιμερίσει το κόστος ή άλλη βασική αξία των ενσώματων κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία (αν υπάρχει), πάνω στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου (που μπορεί να είναι μια ομάδα στοιχείων) κατά ένα συστηματικό και ορθολογικό τρόπο. Είναι μια διαδικασία κατανομής και όχι εκτιμήσεως της αξίας των στοιχείων. Η ετήσια απόσβεση είναι μέρος της συνολικής αποσβεστέας αξίας, το οποίο, με βάση ένα τέτοιο σύστημα, καταλογίζεται στο έτος. Κατά την κατανομή αυτή μπορεί να λαμβάνονται υπόψη γεγονότα που συνέβησαν στη διάρκεια του έτους, η κατανομή δεν αποσκοπεί να είναι μια μέτρηση των επιπτώσεων όλων αυτών των συμβάντων».

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

Η επιχείρηση αγόρασε μηχάνημα αξίας κτήσεως 100.000, το οποίο σύμφωνα με τις προδιαγραφές του, είναι δυνατό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του να παράγει 5.000.000 μονάδες προϊόντος. Αν στη συγκεκριμένη χρήση παρήχθησαν 1.000.000 πρέπει να λογιστούν αποσβέσεις:

$$20.000 = (1.000.000 \times 100.000 / 5.000.000)$$

Ανεξάρτητα αν η τρέχουσα αξία του μηχανήματος ανέρχεται λ.χ. σε 150.000 και οι αναλωθείσες υπηρεσίες του μηχανήματος λ.χ. σε 30.000. Ούτε είναι δυνατό να μη διενεργηθούν αποσβέσεις σε μια χρήση με τον ισχυρισμό ότι η τρέχουσα αξία του μηχανήματος είναι υπέρτερη της αναπόσβεστης αξίας του.

- Για το οικόπεδο του προηγούμενου παραδείγματος η εταιρεία δίνει στον πωλητή 10.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 10€. Η χρηματιστηριακή αξία της ομολογίας σε πρόσφατες συναλλαγές στο χρηματιστήριο προσδιορίστηκε σε 9€ Θα γίνει η εγγραφή:

Γήπεδα	90.000
Διαφορά από έκδοση ομολογιών υπέρ το άρτιο	10.000
Ομολογιακό δάνειο	100.000

Στον ισολογισμό πρέπει να σημειώνεται ο τρόπος εκτιμήσεως της αξίας του γηπέδου.

Σημειώνεται ακόμη ότι σε περίπτωση συγχωνεύσεως εταιρειών είναι δυνατό τα αποκτώμενα πάγια να εμφανιστούν στα βιβλία της εταιρείας που τα απέκτησε στην λογιστική αξία με την οποία εμφανίζονται στα βιβλία της εταιρείας που τα συνεισέφερε, όπως συμβαίνει και στη χώρα μας στις συγχωνεύσεις εταιρειών που γίνονται βάση του ν. 2166/1993.

1.14 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

1.14.1 Ισχύσαντα για τις απογραφές πριν την 31.12.2002

α.Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 4 και 5 του Κ.Β.Σ.:

«4 Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών ή βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του, και γ) η αναπόσβεστη αξία του».

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί θεωρημένα βιβλία- μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί στην απογραφή την πιο πάνω ανάλυση κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στην απογραφή αναπόσβεστη αξία μιας δραχμής, όταν το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

«5. Αποτελούν εξαίρεση στην προηγούμενη παράγραφο τα έπιπλα και τα σκεύη τα οποία μπορούν να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους».

1.14.2 Ισχύοντα από της απογραφής 31.12.2002 και εφεξής

Το άρθρο 27 παρ.4 και 5 του ΚΒΣ, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 παρ. 4 του ν.3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003 και μετά ορίζει ότι:

«4. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία».

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

«5. Αποτελούν εξαίρεση από τα πάγια περιουσιακά που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο τα έπιπλα και τα σκεύη τα οποία μπορούν να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους».

Εξάλλου, η καταχώρηση στο μητρώο παγίων ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων μπορεί να γίνεται με το συνολικό κόστος κάθε είδους παγίου στοιχείου και δεν απαιτείται η ανάλυση του κόστους αυτού. (ΥΠ.ΟΙΚ. 1120080/977/1993, Δ/ΝΣΕΩΝ ΚΒΣ & ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ).

Η καταχώρηση των παγίων στοιχείων στο βιβλίο απογραφών και στο μητρώο παγίων στοιχείων γίνεται μέσα στο χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού. (ΚΒΣ, άρθρο 17 παρ. 1 περ. ε' και παρ.8).

Σύμφωνα με την Πολ. 1271/2002, οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας, ύστερα από τη καθολική υποχρέωση τήρησης αθεώρητου μητρώου παγίων από 1.1.2003 καταχωρούν τα πάγια στοιχεία κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία.

Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για την απογραφή 31.12.2002 ανεξάρτητα εάν το τηρούμενο μητρώο παγίων τηρείται θεωρημένο ή αθεώρητο.

1.14.3 Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών των επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων

Το άρθρο 10 παρ. 3 του ΚΒΣ αναφέρει ότι «ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα αυτού, εφόσον πραγματοποιεί παραγωγικές επενδύσεις και διενεργεί αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά υποχρεούται να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και χωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο, τις επενδύσεις, τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά».

ΟΜΑΔΑ 1^η: Λογιστική και φορολογική ανάλυση των λογαριασμών των ενσώματων παγίων στοιχείων (λογαριασμοί: 10-15).

1.15 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 «ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ»

α.Ε.Γ.Λ.Σ.

Στον παρόντα λογαριασμό καταχωρούνται οι εδαφικές εκτάσεις, δηλαδή οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες, και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης που ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σε απεριόριστης και περιορισμένης ωφέλιμης ζωής. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν π.χ. τα οικόπεδα, γήπεδα και αγροτεμάχια ενώ στη δεύτερη ανήκουν κυρίως τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία, τα οποία υπόκεινται σε εξάντληση. Γι' αυτό τα μεν απεριόριστης διάρκειας ζωής δεν αποσβένονται, ενώ τα περιορισμένης ωφέλιμης ζωής υποβάλλονται σε απόσβεση.

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στον παρόντα λογαριασμό διακρίνονται ακόμη σε λειτουργικά (δηλ. εντός εκμεταλλεύσεως) και σε μη λειτουργικά (δηλ. εκτός εκμεταλλεύσεως) στοιχεία.

Οι ενοικιασμένες εδαφικές εκτάσεις δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό, αφού είναι κυριότητας τρίτων. Το ενοίκιο της περιόδου θεωρείται τρέχον έξοδο, ενώ τα καταβαλλόμενα μισθωτικά δικαιώματα που καταβάλλει η επιχείρηση καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.05 «ασώματες ακινητοποιήσεις-λοιπά δικαιώματα» και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση. Το αυτό ισχύει και για τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόκτηση χρήσεως εδαφικών εκτάσεων, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων».

β. Φ.Π.Α.

Αντικείμενο του φόρου είναι μόνο τα κτίρια ή τμήματα αυτών και οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά (άρθρο 6 παρ. 1 του ω.2859/2000). Συνεπώς οι πωλήσεις οικοπέδων ή γηπέδων, αγρών βοσκοτόπων και δασικών εκτάσεων, είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

1.15.1 Απόκτηση και κόστος κτήσεως εδαφικών εκτάσεων

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώρηση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους.

Η αξία αυτή, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 28 παρ.3-4), αποτελείται:

- Επί αγοράς, από την αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.
- Επί συγχωνεύσεως εταιριών ή εισφοράς σε είδος, από την αξία εκτιμήσεως της Επιτροπής Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως βάσει ειδικού νόμου, αξία κτήσεως αποτελεί για το μέλλον η αναπροσαρμοσμένη αξία.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίδουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δεν φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται (λ.χ. μαντρότοιχοι, αποχετευτικά δίκτυα, πλακοστρώσεις) και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμόρφωσης γηπέδων».

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τα διδασκόμενα και εφαρμοζόμενα στην αλλοδαπή, στο κόστος κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων περιλαμβάνεται η τιμή αγοράς μετρητοίς και όλες οι αναγκαίες δαπάνες για την απόκτηση της κυριότητας αυτών και για να καταστούν έτοιμες να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους.

Έτσι, στο κόστος κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων περιλαμβάνονται ενδεικτικά οι εξής δαπάνες: α) οι τιμές αγοράς, β) οι προμήθειες μεσιτών, γ) οι αμοιβές συμβολαιογράφων και δικηγόρων για την εξέταση των τίτλων και την καταχώρησή τους στα αρμόδια βιβλία υποθηκοφυλακείων, δ) το κόστος κατεδαφίσεων παλιών κτισμάτων, μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας, ε) το κόστος για την ανάκληση μιας άληκτης μισθώσεως, στ) οι οφειλόμενοι κατά το χρόνο της αγοράς φόροι ακίνητης περιουσίας για τις αγοραζόμενες εδαφικές εκτάσεις, καθώς και οι τόκοι των ενυπόθηκων δανείων, των οποίων (φόρων και τόκων) την εξόφληση αναλαμβάνει ο αγοραστής.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό τα έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση για: τοπογραφήσεις, έρευνες της κυριότητας, απόκτηση γεωλογικών προνομίων, νομικές ή άλλες ειδικές υπηρεσίες αν τελικά οι εδαφικές εκτάσεις δεν αγοραστούν.

Επίσης δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την επίτευξη πωλήσεως εκτάσεων, οι οποίες πωλήσεις τελικά δεν έγιναν, το κόστος για απόκτηση δουλείας ή δικαιώματος διόδου περιορισμένης διάρκειας ζωής, οι επιβαλλόμενοι φόροι και εισφορές για επιδιορθώσεις δρόμων και παρόδων ή επιδιορθώσεις άλλων έργων βελτιώσεως.

Στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται, εκτός από τις δαπάνες για τη απόκτηση της κυριότητας και οι δαπάνες που είναι αναγκαίες για να καταστεί η εδαφική έκταση έτοιμη να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση της όπως λ.χ. έξοδα κατεδαφίσεως και μεταφοράς μπαζών, ισοπεδώσεως, καθαρισμού, αποστραγγίσεων, επιχωματώσεων, υπονόμων.

Οι δαπάνες βελτιώσεως που επιφέρουν μόνιμη βελτίωση στην εδαφική έκταση, όπως λ.χ. οι δαπάνες αποχετεύσεως, ηλεκτροδοτήσεως, υδρεύσεως, διανοίξεως δρόμων, κατασκευής πεζοδρομίων, για τις οποίες επιβαρύνεται η επιχείρηση από τις τοπικές αρχές, προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως των στοιχείων αυτών. Αντίθετα, δαπάνες βελτιώσεων που γίνονται από επιχείρηση και έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και ως εκ τούτου θα απαιτηθεί η επανάληψή τους, όπως π.χ. οι δαπάνες κατασκευής φρακτών, δρόμων, πεζοδρομίων, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και αποσβένονται στη διάρκεια ζωής των έργων αυτών.

Στις περιπτώσεις που οι εδαφικές εκτάσεις αγοράζονται για κερδοσκοπικούς σκοπούς επικρατεί η γνώμη ότι τα βάρη που σχετίζονται με τις εκτάσεις αυτές (όπως λ.χ. φόροι ακίνητης περιουσίας) πρέπει να προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως αυτών μέχρι να πωληθούν, οπότε οι σχετικές δαπάνες αντικριστούν με το προϊόν από την πώλησή τους. Η άποψη αυτή ενισχύεται ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που η τρέχουσα αξία των εδαφικών εκτάσεων βρίσκεται σε άνοδο.

Υποστηρίζεται όμως και η αντίθετη γνώμη, που εδράζεται στην αρχή της συντηρητικότητας, ότι οι δαπάνες αυτές πρέπει να βαρύνουν την τρέχουσα χρήση, αλλά η γνώμη αυτή έρχεται σε αντίθεση με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων (matching principle). Εντούτοις, αν η εδαφική έκταση αποφέρει έσοδα από ενοίκια ή η τρέχουσα αξία των εδαφικών εκτάσεων βρίσκεται σε κάμψη, ισχυρά επιχειρήματα συνηγορούν στο να θεωρηθούν βάρη ως έξοδα της τρέχουσας περιόδου.

1.15.2 Λογιστική απεικόνιση της αποκτήσεως των εδαφικών εκτάσεων

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Για την υπόδειξη των σχετικών λογιστικών εγγραφών, έστω το ακόλουθο παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση αγόρασε μια εδαφική έκταση π.χ. ένα οικόπεδο αντί 500.000€ και κατέβαλε φόρο μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά και αμοιβές δικηγόρων 80.000€. Επίσης κατέβαλε για εκβραχισμό του οικοπέδου 20.000€ και για περιμάντρωσή του με συρματοπλέγμα 6.000€. Θα γίνουν οι εγγραφές:

10 Εδαφικές εκτάσεις	
10.10 Γήπεδα – οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως	500.000
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως	
16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	80.000
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	580.000
10 Εδαφικές εκτάσεις	
10.10 Γήπεδα-οικόπεδα εκτός εκμεταλλεύσεως	20.000
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	20.000

1.15.3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ιδιοχρησιμοποιημένου ακινήτου

Η υπεραξία που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου (γηπέδου και κτιρίου), το οποίο ιδιοχρησιμοποιεί ή ιδιοχρησιμοποίησε στο παρελθόν η επιχείρηση για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της, απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος υπό την προϋπόθεση ότι η υπεραξία αυτή θα εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αποθεματικό (υπολογαριασμό του 41.90).

Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας λαμβάνεται υπόψη το τίμημα απαλλοτρίωσης, έστω κι αν αυτό είναι μικρότερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Η υπεραξία που προκύπτει από την απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο μέχρι το χρόνο της απαλλοτρίωσης δεν είχε χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση (μισθωμένο, κενό), φορολογείται κατά τις γενικές διατάξεις και δεν είναι δυνατό να αχθεί σε πίστωση λογαριασμού αφορολόγητου αποθεματικού (άρθρο 28 παρ.3 περ. ζ του ν. 2238/94).

1.15.4 Απαξιώσεις και υποτιμήσεις εδαφικών εκτάσεων

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Τα γήπεδα – οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση του ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτόν δεν αποσβένονται. Είναι δυνατόν όμως να υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και αποτιμήσεως των εδαφικών αυτών εκτάσεων π.χ. λόγω αλλαγής ρυμοτομικών σχεδίων, κατολισθήσεων, μετακινήσεως σιδηροδρομικών γραμμών,

εγκαταστάσεως πλησίον ρυπογόνου και θορυβώδους εργοστασίου, οπότε επιβάλλεται ο σχηματισμός ειδικής πρόβλεψης.

Η ειδική αυτή πρόβλεψη σχηματίζεται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων», και πίστωση του λογαριασμού 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων». Ο τελευταίος λογαριασμός, κατά το μέρος που αφορά τα γήπεδα-οικόπεδα εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά του λογαριασμού «Γήπεδα - Οικόπεδα».

Παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση αγόρασε οικόπεδο αντί 200.000€ και ότι άλλαξε το ρυμοτομικό σχέδιο (ή εγκαταστάθηκε κοντά σ' αυτό ρυπογόνος βιομηχανία ή άλλαξε η συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση της περιοχής επί το δυσμενέστερο) και συνεπώς εκτιμάται ότι το οικόπεδο υπέστη μείωση της αξίας του κατά 40.000€

Η επιχείρηση πρέπει να διενεργήσει σχετική πρόβλεψη κάνοντας την εγγραφή:

83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων	
Παγίων στοιχείων	40.000
83.10.XX Οικόπεδα οδού.....	
44 Προβλέψεις	
44.10 Προβλέψεις απαξ/σεων κ υποτ/σεων παγ.στοιχ.	40.000
44.10.XX Οικόπεδο οδού.....	

β. ν.2190/1920

Ο ν.2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 5 περ. έ, επιβάλλει επίσης τη διενέργεια πρόβλεψης.

γ.Κ.Β.Σ.

Οι προβλέψεις αποτελούν υπολογιστικά έξοδα για τα οποία ο ΚΒΣ δεν προβλέπει δικαιολογητικά. Διενεργούνται συνεπώς δι' απλής λογιστικής (συμψηφιστικής) εγγραφής.

δ. Φορολογία εισοδήματος

Οι προαναφερόμενες προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που διενεργούνται. Αναγνωρίζεται όμως η ζημία που προκύπτει από την πώληση του στοιχείου στη χρήση που πραγματοποιείται η πώληση.

ε. Σύγχρονες αντιλήψεις

Σύμφωνα με όσα στην αλλοδαπή διδάσκονται, η εξεταζόμενη πρόβλεψη μπορεί να δικαιολογηθεί μόνο για τις εδαφικές εκτάσεις που κατέχονται για κερδοσκοπία. Αντίθετα για τα γήπεδα-οικόπεδα που μετέχουν στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχειρήσεως δεν νοείται τέτοια πρόβλεψη, γιατί γι' αυτά δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η βάση της ρευστοποιήσεως των στοιχείων, αλλά η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως (going concern). Τέλος σημειώνεται ότι κατά το IAS 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» (1998), επιβάλλεται η απομείωση της αξίας και των εδαφικών εκτάσεων (λειτουργικών και επενδύσεων), όταν η λογιστική τους αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό, δηλαδή το υψηλότερο ποσό μεταξύ καθαρής αξίας πωλήσεως και της χρήσεώς τους. Η ζημία απομειώσεως βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως (βλ. Δ.Λ.Π 36 «Πανδέκτης»).

1.15.5 Εμφάνιση του λογαριασμού 10 στον ισολογισμό (10.99)

α.Ε.Γ.Λ.Σ

Τα περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθούνται στο λογαριασμό 10 εμφανίζονται στον ισολογισμό ως εξής:

Υπολ/σμοί του 10 Λογ/σμοι ισολογισμού (Ενεργητικού)

10.00 Γήπεδα-Οικόπεδα+ 10.10 Γήπεδα- Οικόπεδα-Οικόπεδα εκμ/σεως
10.01 Ορυχεία+10.11 Ορυχεία εκτός εκμ/σεως
10.02 Μεταλλεία+10.12 Μεταλλεία εκτός Ορυχεία-Μεταλλεία-Λατομεία-Αγροί
10.03 Λατομεία +Λατομεία εκτός εκμ/σεως- Φυτείες-Δάση
10.04 Φυτείες + 10.15 Φυτείες εκτός εκμ/σεως
10.06 Δάση + 10.16 Δάση εκτός εκμ/σεως

Αφαιρετικά της αξίας κτήσεως:

- Του λογ/σμού «Γήπεδα-Οικόπεδα» εμφανίζεται ο λογ/σμος 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων».

- Του λογ/σμου «Ορυχεία-Μεταλλεία-Αγροί-Φυτείες-Δάση» εμφανίζεται ο λογ/σμος 10.9 «Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις».

Σημειώνουμε ότι με βάση το γενικό κανόνα της διακρίσεως των περιουσιακών στοιχείων , τα γήπεδα και τα οικόπεδα των κτηματικών επιχειρήσεων πρέπει να θεωρούνται αποθέματα και να εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Τα υπό συζήτηση περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στο ισολογισμό με την αξία κτήσεώς τους που είναι:

- Επί αγοράς, η αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς προσαυξημένη με τα έξοδα διαμορφώσεως των εδαφικών εκτάσεων τα οποία προσδίδουν αξία σ' αυτά, επειδή τα σχετικά έργα δεν φθείρονται. Αντίθετα, αν

τα έργα φθείρονται, τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται στο λογ/σμο 11.03 και εμφανίζονται στον ισολογισμό στο λογ/σμο «κτίρια και τεχνικά έργα».

- Επί εισφοράς σε είδος ή συγχωνεύσεως εταιρειών, η αξία εκτιμήσεως της επιτροπής του άρθρου 9 του ν. 2190/1920.

- Επί αναπροσαρμογής της παραπάνω αξίας κτήσεως με βάση ειδικό νόμο, η αναπροσαρμοσμένη αξία που υποκαθιστά στο μέλλον την αξία κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόρος μεταβιβάσεως) καταχωρούνται στο λογ/σμο 16.14 και εμφανίζονται στον ισολογισμό στο λογ/σμο «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως».

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, πρέπει να γίνεται διάκριση των γηπέδων – οικοπέδων και γενικότερα των εδαφικών εκτάσεων που συμμετέχουν στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχειρήσεως και οι οποίες μόνο εμφανίζονται στους παραπάνω λογ/σμούς, από τα γήπεδα – οικόπεδα και γενικότερα τις εδαφικές εκτάσεις που δεν συμβάλλουν στη δραστηριότητα αυτή, αλλά αγοράστηκαν για να πωληθούν μελλοντικά με κέρδος, δηλ. τις εδαφικές εκτάσεις που αγοράστηκαν για κερδοσκοπικούς σκοπούς, καθώς επίσης και εκείνες που αποκτήθηκαν για μελλοντική επέκταση και εγκαταστάσεων της επιχειρήσεως.

Η δεύτερη αυτή κατηγορία των γηπέδων – οικοπέδων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ εμφανίζεται στον ισολογισμό στους παραπάνω λογαριασμούς, ενώ κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό «επενδύσεων».

Γίνεται ακόμη δεκτό ότι στις περιπτώσεις που η τρέχουσα αξία μιας εδαφικής εκτάσεως που κατέχεται για κερδοσκοπία έχει μειωθεί σημαντικά κάτω του κόστους κτήσεως, η αξία αυτή πρέπει να αποκαλύπτεται στον ισολογισμό (με παρενθετικές σημειώσεις ή με άλλους τρόπους). Αντίθετα, τέτοια αποκάλυψη δεν απαιτείται για τις παραγωγικά χρησιμοποιημένες εδαφικές εκτάσεις.

1.15.6 Λογαριασμός 10.00 «Γήπεδα – Οικόπεδα»

α.Ε.Γ.Λ.Σ

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι εκτάσεις πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί και οργανωθεί τα εργοστάσια ή τα εργοτάξια της επιχειρήσεως ή έχουν αναγερθεί λοιπά κτήρια και εγκαταστάσεις αυτής (π.χ. για γραφεία, καταστήματα ή κατοικίες), καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών, δηλαδή εκτάσεις γης που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχειρήσεως.

Επισημαίνεται ότι η αξία κτήσεως των οικοδομημένων οικοπέδων εμφανίζεται στον παρόντα λογ/σμο και όχι στο λογ/σμο 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα». Ο κυριότερος λόγος διαχωρισμού της αξίας των οικοπέδων από την αξία κτήσεως των κτιρίων είναι ότι τα μεν οικόπεδα δεν αποσβένονται, ενώ τα κτίρια αποσβένονται. Σε περίπτωση που η επιχείρηση αγοράσει ένα εργοστάσιο αντί ενός συνολικού ποσού ή ακόμη και ένα διαμέρισμα, θα πρέπει το συνολικό αυτό ποσό να διαχωριστεί σε αξία γηπέδων, κτισμάτων βάσει εκθέσεως ειδικού μηχανικού.

Τα αυτά ορίζει και η Γνωμ. 171/2083/1993 του Ε.ΣΥ.Λ., που αναφέρει ότι «η αξία κτήσεως των οικοδομημένων ακινήτων διαχωρίζεται σε αξία οικοπέδου και σε αξία κτισμάτων και καταχωρείται διαχωρισμένη στους αρμόδιους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων 10 «Εδαφικές εκτάσεις» και 11 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα» αντίστοιχα. Ο διαχωρισμός αυτός, εάν δεν προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο αγοράς, γίνεται με βάση τη σχετική έκθεση του αρμόδιου τεχνικού (πολιτικού μηχανικού)».

Για τα έσοδα από την εκμίσθωση γηπέδων – οικοπέδων βλέπε τον λογ/σμο 75.04 «ενοίκια εδαφικών εκτάσεων».

1.16 ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16)

α.Ε.Γ.Λ.Σ

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

I. Δικαιώματα, όπως π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία,

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

β. ν. 2190/1920

Κατά το ν.2190/1920 «ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση των τέτοιων αγαθών, καθώς τα ποσά δαπανούνται από την εταιρεία για την δημιουργία των αγαθών αυτών» (άρθρο 42ε παρ.3).

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Στην αλλοδαπή διδάσκεται ότι τα ασώματα πάγια (intangible fixed assets) είναι τα στοιχεία που δεν έχουν φυσική υπόσταση και δεν είναι κυκλοφορούντα στοιχεία. Η αξία τους συνιστάται σε παραχωρήσεις δικαιωμάτων στην επιχείρηση, στην οποία αποφέρουν σ' αυτήν λειτουργικά, χρηματοοικονομικά ή δημιουργικά εισοδήματος πλεονεκτήματα. Δεν υπάγονται στην κατηγορία αυτήν ορισμένα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, όπως απαιτήσεις ή προπληρωθείσες δαπάνες, μολονότι στερούνται φυσικής υποστάσεως.

1.16.1 Λογιστική παρακολούθηση άυλων στοιχείων

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στα λογιστικά βιβλία καταχωρούνται τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολ/σμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, που συνίσταται από το εφ'απαξ ποσό που καταβλήθηκε σε τρίτους για την απόκτηση του στοιχείου και από τυχόν ειδικά έξοδα (λ.χ. δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά). Τα άυλα πάγια στοιχεία που δημιουργούνται από την επιχείρηση καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά εκτιμάται βάσιμα ότι θα αποδώσουν λόγο μακρόχρονης αξιοποιήσεως (αποδόσεως).

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Για τη λογιστική παρακολούθηση των άυλων παγίων στοιχείων εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για την παρακολούθηση των ασώματων παγίων στοιχείων. Ειδικότερα επισημαίνονται τα ακόλουθα. Αντικείμενο της λογιστικής παρακολούθησης είναι μόνο τα άυλα στοιχεία που αποκτά η επιχείρηση από τρίτους. Τα άυλα στοιχεία που δημιουργούνται καθημερινά από τη δράση της επιχειρήσεως, και τα οποία συνθέτουν το goodwill αυτής, δεν αποτελούν, σύμφωνα με τις ισχύουσες

λογιστικές αρχές, περιουσιακά στοιχεία και, δεν αποτελούν αντικείμενα λογιστικής παρακολούθησής. Εξαιρέση της βασικής αυτής αρχής αποτελούν οι περιπτώσεις που τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση άυλα στοιχεία πραγματοποιούνται δαπάνες που υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση π.χ. οι δαπάνες για την εφεύρεση κάποιας νέας μεθόδου παραγωγής εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού σαν κόστος κτήσεως της εφευρέσεως. Γίνεται πάντως δεκτό ότι, στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αδυνατεί να εξακριβώσει το κόστος που αναλογεί στα δημιουργούμενα από την ίδια άυλα πάγια στοιχεία, το πραγματοποιούμενο κόστος πρέπει να θεωρείται έξοδο της τρέχουσας χρήσεως.

1.16.2 Λογιστική απεικόνιση των άυλων παγίων στοιχείων

• Αξία κτήσεως

Τα ασώματα (ή άυλα) περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς 16.10 μέχρι 16.19 του πρωτοβάθμιου 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

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

Όταν, για την απόκτηση του άυλου παγίου στοιχείου η επιχείρηση δίνει μετοχές εκδόσεώς της, πρόκειται για εισφορά σε είδος και η αξία του στοιχείου προσδιορίζεται από την επιτροπή εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920.

• Οι απόψεις του Υπουργείου Εμπορίου

Σύμφωνα με τις απόψεις του Υπ. Εμπορίου είναι δυνατή η αποτίμηση των άυλων στοιχείων μιας επιχείρησης που λειτουργεί με τη μορφή ανώνυμης εταιρίας (όπως η τεχνογνωσία, η επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού της επιχειρήσεως, η φήμη της πελατείας αυτής) με σκοπό την εξεύρεση της χρηματικής τους αξίας, προκειμένου είτε να υπολογιστεί η αξία της μετοχής της ή να μετατραπεί σε επιχείρηση άλλης νομικής μορφής ή να συγχωνευθεί – με εξαγορά τμήματος ή του συνόλου της από άλλη – ή να συγχωνευθεί με περισσότερες επιχειρήσεις, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- **Να είναι εφικτή η χρηματική αποτίμηση αυτών**, του γεγονότος αυτού αποτελούντος θέμα πραγματικό για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

- **Να σταθμιστεί η πραγματική αξία που θα έχουν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία** στην ιδρυόμενη ή προκύπτουσα από συγχώνευση κ.λ.π. ανώνυμη εταιρεία, σε συνάρτηση πάντα και με το σκοπό της τελευταίας.

- **Να είναι δεκτικά εμφανίσεως στον Ισολογισμό** της επιχείρησης και να εμφανίζονται σ' αυτόν ως ενεργητικά στοιχεία της περιουσίας της, και

- **Οι αντίστοιχες εγγραφές στον οικείο Ισολογισμό να είναι συνταγμένες με ακρίβεια και να στηρίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία** (Γνωμάτευση 476/95 Νομ. Συμβούλου Υπ. Εμπορίου που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Εμπορίου - έγρ. Κ2-5238/17.10.95)

Παρατηρούμε, σχετικά ότι, ούτε η επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού της εταιρείας ούτε οι σχέσεις αυτής με την πελατεία της είναι δυνατό να αποτιμηθούν μεμονωμένα και να εμφανιστούν διακεκριμένα στον ισολογισμό της εταιρείας .

Όταν έναντι ενός συνολικού τμήματος αποκτώνται περισσότερα από ένα ασώματα στοιχεία, στο καθένα στοιχείο εκχωρείται το προσήκον κόστος.

• **Αποσβέσεις, παύση χρησιμοποίησης ή πώληση**

Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι αποσβέσεις τους μεταφέρονται από τις αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του λογαριασμού 16 και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησης άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημίες».

Σε περίπτωση πώλησεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναπτύσσονται στην αντίστοιχη περίπτωση του λογαριασμού 12, με την επισήμανση ότι τα προκύπτοντα αποτελέσματα θεωρούνται έκτακτα και το μεν κέρδος καταχωρείται στο λογαριασμό 81.03.05, η δε ζημία στον 81.02.05.

Σημειώνεται ότι ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλεται κατά την πώληση άυλου πάγιου στοιχείου, καταχωρείται σε αρμόδιο υπολογαριασμό του 33.13 (Υπ. Οικ. 1015040/Πολ.1059/1996), το δε προκύπτον κέρδος, αγόμενο διαδοχικά στους λογαριασμούς 80.00, 86 και 88.99 υποβάλλεται σε πλήρη φορολογία κατά τις γενικές διατάξεις όταν δικαιούχος του εισοδήματος είναι ΑΕ ή ΕΠΕ και λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/94.

• **Παραχώρηση της χρήσης**

Σε περίπτωση παραχωρήσεως της χρήσεως άυλου πάγιου στοιχείου, το κόστος του στοιχείου εξακολουθεί να εμφανίζεται στον αρμόδιο υπολογαριασμό του 16 και να υποβάλλεται σε απόσβεση, το δε αποκτώμενο δουλευμένο έσοδο καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.03 «έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις».

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Σύμφωνα με όσα εφαρμόζονται στην αλλοδαπή, τα άυλα στοιχεία καταχωρούνται στα βιβλία, κατά το χρόνο αποκτήσεώς τους, στο κόστος κτήσεως τοις μετρητοίς, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή του κόστους. Στο κόστος κτήσεως περιλαμβάνονται όλες οι δαπάνες που σχετίζονται με την

αγορά ή δημιουργία του άυλου στοιχείου. Όταν το ασώματο στοιχείο δεν αποκτάται τοις μετρητοίς, αλλά με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται η ακριβοδίκαιη τρέχουσα αξία του στοιχείου που λαμβάνεται ή η ακριβοδίκαιη τρέχουσα αξία του στοιχείου που δίνεται και επιλέγεται η αξία που είναι περισσότερο αποδεκτή και λιγότερο αμφισβητήσιμη.

1.16.3 Πρακτική εφαρμογή επί της λογιστικής των άυλων παγίων στοιχείων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η πωλούσα επιχείρηση

Ας υποθέσουμε ότι η ανώνυμη εταιρεία «Ω» πώλησε αντί 600.000€ ένα δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που είχε αγοράσει 500.000€ και το είχε αποσβέσει κατά 100.000€. Πριν από τη μεταβίβαση του άυλου αυτού στοιχείου, η «Ω» οφείλει να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας της την προβλεπόμενη από την παρ.1 του άρθρου 13 του ν.2238/94 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να καταβάλει τον οριζόμενο από τη διάταξη αυτή φόρο 20% επί του προκύπτοντος από την πώληση του άυλου στοιχείου κέρδους, δηλαδή ποσό 40.000€ $[600.000 - (500.000 - 100.000)] \times 20\%$ και θα διενεργήσει την εγγραφή:

(1)

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-Προκαταβλημένοι Και παρακρατημένοι φόροι	40.000
33.13.11 Προκαταβλημένο φόρος εισοδήματος Επί κερδών από μεταβίβαση άυλων στοιχείων (κέρδος 200.000x20%)	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	40.000

Στη συνέχεια θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

(2)

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα

Πολυετούς αποσβέσεως

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις Και αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	100.000
16.99.01.00 Αποσβεσμένο δίπλωμα ευρεσιτεχνίας	

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα		
Πολυετούς αποσβέσεως		
16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		100.000
16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		
16.01.00.00 Δίπλωμα		
Μεταφορά του ά στο β		
<hr/>		
(3)		
38 Χρηματικά Διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο		708.000
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα		
Πολυετούς αποσβέσεως		
16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		600.000
16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		
16.01.00.00 Δίπλωμα		
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη		
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας		108.000
54.00.78.18 Πωλήσεων παγίων στοιχείων		
[600.000x18%]		
Είσπραξη πωλήσεων		
<hr/>		
(4)		
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα		
Πολυετούς αποσβέσεως		
16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		200.000
16.01.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας		
16.01.00.00 Δίπλωμα		
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.03 Έκτακτα κέρδη		200.000
81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων		
Και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων		
<hr/>		

Εφόσον δικαιούχος του εισοδήματος (κέρδους), όπως στο παράδειγμά μας, είναι η ανώνυμη εταιρία (ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και γενικότερα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 του ν.2238/94) και το κέρδος προκύπτει από 1.1.2002 και μετά, το κέρδος αυτό υποβάλλεται σε πλήρη φορολογία κατά τις γενικές διατάξεις, δηλαδή για το ποσό η «Ω» θα υπολογίσει φόρο 70.000 € (200.000x35%) και θα συμψηφίσει τον προκαταβλημένο φόρο 40.000€ Εάν η

χρήση κλείσει με ζημία η «Ω» θα ζητήσει από το Δημόσιο την επιστροφή του προκαταβλημένου φόρου. Δηλαδή, στην περίπτωση που η «Ω» για τα εισοδήματα της χρήσεως στην οποία έγινε η πώληση του άυλου στοιχείου οφείλει φόρο εισοδήματος θα διενεργήσει και την ακόλουθη εγγραφή:

(5)

54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη

54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας

Δηλώσεως φόρων εισοδήματος 40.000

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και

Παρακρατημένοι φόροι 40.000

33.13.XX Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος επί

Κερδών από πώληση άυλων στοιχείων

Εφόσον δικαιούχος του προκύψαντος κέρδους είναι προσωπική εταιρεία (Ο.Ε, Ε.Ε), με φόρο 20% που κατέβαλε με τη δήλωση που υπέβαλε πριν από τη μεταβίβαση του άυλου στοιχείου, επέρχεται πλήρης εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της προσωπικής εταιρείας. Συνεπώς, ο φόρος που καταβάλλεται θα πρέπει κατά τη γνώμη μας, να έλθει σε μείωση του προκύψαντος κέρδους, δηλαδή να καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 81.03.05 «κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων».

Σημειώνεται ότι τα προκύψαντα μέχρι 31.12.2001 κέρδη από πώληση άυλων παγίων στοιχείων θεωρούνταν από το νόμο (πριν από την τροποποίηση που επήλθε στις σχετικές διατάξεις με το άρθρο 3 παρ.6 του ν.3091/2002) ως έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο για τους δικαιούχους (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 του ν.2238/94) και εφαρμόζοταν η λογιστική διαδικασία που παρατίθεται στο έργο «Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιρειών».

• Η αγοράζουσα επιχείρηση:

Η αγοράζουσα το άυλο στοιχείο επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

16 Ανώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς

Αποσβέσεως

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας 600.000

16.01.00 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας

16.01.00.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη	
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	108.000
54.00.1618 Φ.Π.Α. αγορών ασώματων ακινητοποιήσεων	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	708.000

1.16.4 Λογιστική και κοστολογική αντιμετώπιση των ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων

Ε.Γ.Λ.Σ

• **Γενική λογιστική:** Με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων, που προσδιορίζεται στην αναλυτική λογιστική, χρεώνονται οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 78 «ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα».

• **Αναλυτική Λογιστική:** Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται στο λογαριασμό 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πολυετούς αποσβέσεως)». Σε αυτόν μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς του 94 «αποθέματα» το κόστος αναλωμένων υλικών και από το λογαριασμό 92.02 «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως» το κόστος των ερευνών που απέδωσαν έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης (αποδόσεως), δηλαδή των ερευνών που απέδωσαν άυλο πάγιο στοιχείο. Έτσι, το ολοκληρωμένο κόστος των ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων μεταφέρεται από τους υπολογαριασμούς του 93.99 στη χρέωση των αρμοδίων υπολογαριασμών του 96.22.78 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» στην πίστωση των οποίων μεταφέρεται το υπολογιστικό – τεκμαρτό έσοδο που στη γενική λογιστική καταχωρείται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 78 «ιδιοπαραγωγή παγίων – τεκμαρτά έσοδα» και οι υπολογαριασμοί του 96.22.78 εξισώνονται.

1.16.5 Απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων

α.Ε.Γ.Λ.Σ. και ν.2190/1920

Ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 παρ.4) επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων, που έχουν κεφαλαιοτικά ως εξής:

• Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών «έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και «έξοδα λοιπών ερευνών», καθώς και οι παραχωρήσεις και τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και λοιπές παραχωρήσεις» αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος

πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, εκτός αν οι ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση (άρθρο 43 παρ.4 περ. ά σε συνδιασμό με την παρ.3 περ. ά του ίδιου άρθρου).

- «Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη»(άρθρο 43 περ.4 περ. β’).

- «Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια» (άρθρο 43 παρ.4 περ. γ’).

- «Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου (άρθρο 43 παρ. 4 περ. δ’).

Το Ε.Γ.Λ.Σ και ο ν.2190/1920 (άρθρο 42^ε παρ.7) επιβάλλουν τον έμμεσο τρόπο αποσβέσεως των άυλων παγίων στοιχείων. Το σχετικό ημερολογιακό άρθρο είναι της ακόλουθης μορφής:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες

Στο λειτουργικό κόστος

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως

66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχ. Ιδιοκτησίας

(εις) 16 **Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς**

Αποσβέσεως

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Εφόσον πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος αντί του 66.05 χρεώνεται ο 85.05.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Στις Η.Π.Α., με κριτήριο την ανάγκη διενέργειας αποσβέσεων, τα άυλα πάγια στοιχεία διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

(α) Τα στοιχεία που έχουν, από το νόμο ή από σύμβαση, **περιορισμένη διάρκεια ζωής**, όπως π.χ. οι ευρεσιτεχνίες, τα μισθωτικά δικαιώματα, τα δικαιώματα εκτελέσεως έργου ή παροχής υπηρεσίας, τα δικαιώματα αναπαραγωγής προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας και

(β) Τα στοιχεία που **δεν έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής** και τα οποία ακολουθούν την επιχείρηση σε όλο της το βίο, όπως π.χ. η εμπορική επωνυμία, τα σήματα, οι μυστικές μέθοδοι παραγωγής και το goodwill.

Η αυθαίρετη πρακτική που ακολουθούσαν οι επιχειρήσεις σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων τερματίστηκε με την έκδοση από το Α.Ρ.Β. του Opinion No 17 «Intangible Assets» (Οκτώβρης 1970), το οποίο αναγνώρισε ότι η αξία των άυλων στοιχείων αναπόφευκτα κάποτε εξαφανίζεται και το καταχωρημένο στα βιβλία κόστος τους πρέπει να αποσβένεται με μια συστηματική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων των περιόδων που εκτιμάται ότι τα στοιχεία θα παρέχουν ωφέλειες. Ορίζεται ρητά ότι τα άυλα στοιχεία «δεν πρέπει να διαγράφονται στην περίοδο αποκτήσεώς τους» και ότι «η ανάλυση όλων των παραγόντων πρέπει να οδηγεί σε μία λογική εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής τους». Το κόστος καθενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με βάση την εκτιμώμενη ζωή τους στοιχείου, η περίοδος της αποσβέσεως όμως δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Έτσι, μετά τη Γνωμοδότηση αυτήν, η απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων πρέπει να επεκτείνεται σε ολόκληρη την ζωή τους και να γίνεται με συστηματική βάση. Αυθαίρετος και κατά βούληση προσδιορισμός του ποσού της αποσβέσεως επηρεάζει τα αποτελέσματα και αντίκειται στη βασική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Τονίζεται όμως ότι σε περίπτωση που εκτιμάται ότι η αναπόσβεστη αξία κτήσεως ενός άυλου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την αξία των αναμενόμενων από αυτά μελλοντικών προσόδων, επιβάλλεται η μείωσή τους ώστε ν' απεικονίζει την αποδειγμένα μείωση αξία του στοιχείου. Σε μια τέτοια περίπτωση επιβάλλεται επιπλέον η αποκάλυψη, με σχετική σημείωση στις οικονομικές καταστάσεις, της μειώσεως που έγινε στην αξία κτήσεως του στοιχείου.

Το κόστος που πραγματοποιείται μετά την απόκτηση των άυλων στοιχείων (είτε αγοραζόμενων, είτε δημιουργημένων από την ίδια την επιχείρηση) αποσβένεται τμηματικά στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των οικείων στοιχείων.

Από τη λογιστική άποψη συνηθίζεται ο άμεσος τρόπος αποσβέσεως, με απευθείας πίστωση του λογαριασμού του στοιχείου, παρά ο έμμεσος τρόπος, που προβλέπεται από το Ε.Γ.Α.Σ και επιβάλλεται από το νόμο. Το Opinion ορίζει ότι εφαρμόζεται η μέθοδος του σταθερού ποσού (straight-line method), εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι κάποια άλλη συστηματική μέθοδος κρίνεται καταλληλότερη. Ορίζεται ακόμη ότι αν μεταγενέστερα οι συνθήκες μεταβληθούν, η αναπόσβεστη αξία του στοιχείου θα αποσβεστεί με βάση την

απομένουσα ωφέλιμη ζωή του, η οποία, όπως είπαμε, σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια. Τέλος επισημαίνεται ότι τα άυλα πάγια στοιχεία πολύ σπάνια έχουν υπολειμματική αξία.

1.17 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

Κ.Β.Σ

Για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Η παραχώρηση δικαιωμάτων σε τρίτο πρόσωπο προς εκμετάλλευση (όπως τις φίρμας-επωνυμίας-του σήματος κ.λ.π) και με ταυτόχρονη εκχώρηση τους δικαιώματος της αποκλειστικής εκμετάλλευσης σε συγκεκριμένη περιοχή έναντι σταθερής αμοιβής ή αμοιβής ως ποσοστό στα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου (Franchising), συνιστά εμπορική δραστηριότητα και εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Λογ/μός 16.01.00 «Διπλώματα ευρεσιτεχνίας» 16.01.00.1

Έννοια της εφευρέσεως

Η επιδεκτική βιομηχανικής εφαρμογής εφεύρεση προστατεύεται με το καλούμενο «δίπλωμα ευρεσιτεχνίας» που χορηγεί στον εφευρέτη ο Οργανισμός Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1733/1987. Για να προστατευθεί η εφεύρεση και αν χορηγηθεί δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

Η εφεύρεση να είναι νέα, δηλαδή να μην είναι γνωστή πουθενά στο κόσμο κατά την κατάθεση της αιτήσεως για χορήγηση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας.

Η εφεύρεση να είναι επιδεκτική βιομηχανικής εφαρμογής, δηλαδή ότι το αντικείμενο της μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε οποιοδήποτε τομέα της παραγωγικής διαδικασίας.

Η εφεύρεση να μην έχει παράνομο ή ανήθικο χαρακτήρα, δηλαδή να μην αντίκειται στη δημόσια τάξη και ασφάλεια, τα χρηστά ήθη ή τους νόμους.

Το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ισχύει για είκοσι χρόνια από την ημερομηνία της κατάθεσης της αίτησης για τη χορήγηση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας. Το δίπλωμα παρέχει στον κάτοχο του, καθώς και σε όσους το απόκτησαν απ' αυτόν, το δικαίωμα της αποκλειστικής εκμεταλλεύσεως της εφευρέσεως καθόλο το διάστημα της 20ετούς ισχύος του. Μετά την πάροδο της 20ετίας η εφεύρεση καθίσταται κοινής χρήσεως και καθένας μπορεί να τη χρησιμοποιήσει. Στο διάστημα της ισχύος του διπλώματος ευρεσιτεχνίας, τα απορρέοντα από αυτό το δικαίωμα μπορεί να μεταβιβαστούν, περιορισμένα ή απεριόριστα. Σε άλλον «δια πράξεως εν ζωή ή αιτία θανάτου» . Ακόμη, ο δικαιούχος του διπλώματος ευρεσιτεχνίας μπορεί να παραχωρηθεί σε τρίτους άδειες εκμεταλλεύσεως της

εφευρέσεως. Η παραχώρηση γίνεται συνήθως με αντάλλαγμα, τα καλούμενα royalties. Η άδεια εκμεταλλεύσεως, που παραχωρήθηκε από το δικαιούχο του διπλώματος ευρεσιτεχνίας σε μια επιχείρηση, δεν είναι δυνατό να εκχωρηθεί απ' αυτή σε τρίτο, παρά μόνο μαζί με την επιχείρηση. Η απόσβεση του δικαιώματος μπορεί να επέλθει είτε με ακύρωση του διπλώματος είτε με την έκπτωση του δικαιούχου.

1.17.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού

α . Ε.Γ.Λ.Σ

Στο λογαριασμό καταχωρείται το κόστος κτήσεως της εφευρέσεως το οποίο συνιστάται:

Όταν η εφεύρεση αποκτάται δι' αγοράς, από το κόστος αγοράς, δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται σ' αυτόν που παραχωρεί την εφεύρεση και τα ειδικά έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραχώρηση αυτής.

Όταν η εφεύρεση αποκτάται από την ίδια την επιχείρηση, από το κόστος της εφεύρεσης που προσδιορίζεται στο λογαριασμό της αναλυτικής λογιστικής 93.98 «το κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων», το οποίο προσαυξάνεται με τα έξοδα για την κατοχύρωση και προστασία της εφευρέσεως.

β . Σύγχρονες αντιλήψεις

Οι ευρεσιτεχνίες καταχωρούνται στα βιβλία στο κόστος κτήσεως τους, που σε περίπτωση αγοράς τους είναι η τιμή αγοράς αυτών. Σε περίπτωση όμως που η εφεύρεση είναι προϊόν δημιουργίας της ίδιας της επιχείρησης (που διαθέτει τμήμα ερευνών, μελετών κλπ) στο κόστος κτήσεως, θεωρητικά, πρέπει και τα έξοδα της νομικής κατοχυρώσεως της εφευρέσεως και απονομής του διπλώματος ευρεσιτεχνίας, ακόμη δε και τα έξοδα που έγιναν για τη δικαστική υπεράσπιση αυτής, εφόσον η έκβαση των δικαστικών αγώνων είναι ευνοϊκή για την επιχείρηση.

Σε περίπτωση που η εφεύρεση δεν αγοράζεται δια της καταβολής ενός εφάπαξ ποσού, αλλά στο δικαιούχο αυτής καταβάλλονται δικαιώματα εκμεταλλεύσεως (royalties), κανένα ποσό δεν φέρεται στο ενεργητικό της επιχείρησης για απόσβεση, αλλά τα ποσά που αυτή καταβάλλει για δικαιώματα εκμεταλλεύσεως χαρακτηρίζονται σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα κλπ, δηλαδή έξοδα της τρέχουσας χρήσεως.

1.17.2 Απόσβεση του κόστους κτήσεως της εφευρέσεως

α .Ε.Γ.Λ.Σ

Το κόστος κτήσεως των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός αν η ωφέλιμη ζωή του είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στη βραχύτερη περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία, όπως είπαμε, χορηγείται για είκοσι χρόνια από την ημερομηνία της καταθέσεως της αιτήσεως στον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.), που είναι και το μέγιστο όριο της ζωής της. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοραστεί μερικά χρόνια μετά τη χορήγησή της (π.χ για άλλα 7 χρόνια), ο αγοραστής δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμεταλλεύσεώς της για τα υπολειπόμενα χρόνια (π.χ για άλλα 13 χρόνια), μέχρι να συμπληρωθεί το μέγιστο όριο της 20ετούς προστασίας της.

β .Σύγχρονες αντιλήψεις

Πραγματικές μελέτες απόδειξαν ότι ορισμένες κατηγορίες εφευρέσεων έχουν ωφέλιμη ζωή βραχύτερη από τη νόμιμη ζωή τους, π.χ. οι εφευρέσεις που αναφέρονται σε προϊόντα ή ζήτηση των οποίων επηρεάζεται σημαντικά από την μόδα. Στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος της εφευρέσεως διαπιστώνει ότι τα προϊόντα στα οποία αναφέρεται η ευρεσιτεχνία παύουν να ζητούνται, η ευρεσιτεχνία παύει να έχει οικονομική αξία και το αναπόσβεστο κόστος κτήσεως αυτής πρέπει να αποσβένεται.

Στην ξένη βιβλιογραφία επισημαίνονται ακόμη και οι ακόλουθες περιπτώσεις :

Αν η εφεύρεση διατρέχει μεγάλο κίνδυνο αποδυναμώσεώς της, λόγω των ραγδαίων τεχνολογικών εξελίξεων που επέρχονται στο χώρο που εντάσσεται η εφεύρεση, το στοιχείο αυτό πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη για το προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής της εφευρέσεως .

Αν η ευρεσιτεχνία αγοράζεται με σκοπό την αχρήστευσή της, για να προστατευθούν τα παραγόμενα από την επιχείρηση προϊόντα, απόσβεση του κόστους κτήσεως

Αυτής πρέπει να γίνεται ,ε βάση τη δυνατή ωφέλιμη ζωής της, γιατί μόνο για την περίοδο αυτήν η επιχείρηση θα τύχει προστασίας. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοράστηκε για να δώσει μεγαλύτερη προστασία σε προηγούμενη ευρεσιτεχνία, η απόσβεση του κόστους κτήσεως της νέας πρέπει να γίνει στην απομένουσα ωφέλιμη ή νόμιμη ζωή της παλιάς ευρεσιτεχνίας.

Αν η αγοραζόμενη ευρεσιτεχνία είναι στενά συνδεδεμένη με την προηγούμενη, σε βαθμό που η αποτελεσματικότητά της να συνδέεται με τη ζωή της προηγούμενης βασικής ευρεσιτεχνίας, το αναπόσβεστο κόστος κτήσεως της τελευταίας, κατά το χρόνο κτήσεως της νέας, μπορεί να παραμείνει για το μέλλον και να αποσβεστεί στη διάρκεια ζωής της νέας. Η διαδικασία αυτή γίνεται δεκτή μόνο στην περίπτωση που υπάρχει λογική βεβαιότητα, ότι η παραγωγικότητα της αρχικής ευρεσιτεχνίας θα συνεχίσει στη διάρκεια ζωής της

νέας. Αν δεν υπάρχει τέτοια βεβαιότητα, το κόστος της παλιάς εφευρέσεως πρέπει να αποσβεστεί με βάση την απομένουσα ωφέλιμη ζωή της.

Αν για οποιοδήποτε λόγο το προνόμιο παύσει να προστατεύεται από το Κράτος και περιέλθει στη χρήση του κοινού, η αναπόσβεστη αξία της ευρεσιτεχνίας πρέπει να αποσβεστεί εξολοκλήρου.

Η παραπάνω αντιμετώπιση των ειδικών αυτών περιπτώσεων είναι νομίζουμε σύμφωνη με τα όσα προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ και το νόμο (άρθρο 43 παρ. 4 περ. γ του ν.2190/1920) και είναι δυνατό να εφαρμόζουμε και στη χώρα μας.

1.17.3 Μεταβίβαση διπλώματος ευρεσιτεχνίας

Το αντίτιμο πώλησεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας από επιχείρηση σε επιχείρηση αποτελεί εισόδημα του άρθρου 28 του ν.2238/1994 και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% (άρθρο 13 παρ. 1 περ. β' του ν.2238/94), υπόκεινται δε και σε Φ.Π.Α , με συντελεστή 18%, κατά τα αναφερόμενα πιο πάνω .

Το κέρδος από τη μεταβίβαση διπλώματος ευρεσιτεχνίας που πραγματοποιείται από 1.1.2001 και μετά από πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 του ν.2238/94 (ΑΕ,ΕΠΕ κλπ) υπόκεινται στο έτος που πραγματοποιείται σε πλήρη φορολογία κατά τις γενικές διατάξεις, συμψηφισμένου του φόρου που καταβλήθηκε στο Δημόσιο.

1.18 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

α. Ε.Γ.Λ.Σ & ν.2190/1920

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται:

Για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης

Για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και

Για την επέκταση και αναδιοργάνωση της τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για χρονική περίοδο μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτόν αποσβένονται τμηματικά.

Τον ορισμό αυτό δίνει και η διάταξη του άρθρου 42 ε παρ. 1 του ν.2190.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση λαμβάνει ποσά καταχωρούνται στην πίστωση κατάλληλων υπολογαριασμών του 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και ακολουθείται η διαδικασία που περιγράφεται στα στοιχεία του λογαριασμού 41.10.

β. Σύγχρονες λογιστικές αρχές

Πολλές επιχειρήσεις πραγματοποιούν συχνά ειδικής φύσεως δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εσόδων όχι μόνο στη χρήση που οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται αλλά σε περισσότερες χρήσεις. Έτσι, σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων

(matching principle), οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο της χρήσεως που πραγματοποιούνται, αλλά πρέπει να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Γίνεται λοιπόν δεκτό από την επιστήμη ότι οι δαπάνες αυτές είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή να εγγράφονται σε ιδιαίτερη κατηγορία στο ενεργητικό του ισολογισμού και να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

Γεννάται το ερώτημα: κατά τι διαφέρουν τα έξοδα που καταχωρούνται στην κατηγορία των « εξόδων εγκαταστάσεως » από τα έξοδα που καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς ως «έξοδα επόμενων χρήσεων». Τα τελευταία έξοδα αφορούν συνήθως δαπάνες που βαρύνουν τα έξοδα μιας σχετικά βραχείας διάρκειας χρονικής περιόδου και συνήθως πρόκειται για δαπάνες επαναλαμβανόμενες (π.χ ενοίκια, ασφάλιστρα) ενώ οι δαπάνες που καταχωρούνται στην κατηγορία των εξόδων εγκαταστάσεως αφορούν δαπάνες που λιγότερο συχνά σε σχέση με τα έξοδα επόμενων χρήσεων και συνήθως είναι δαπάνες μη επαναλαμβανόμενες και αναφέρονται σε μακρότερη χρονική περίοδο.

1.18.1 Απαγόρευση διανομής κερδών στην περίπτωση που τα αναπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως δεν καλύπτονται από διανεμήσιμα κέρδη και αποθεματικά.

Τέλος επισημαίνουμε τη διάταξη του άρθρου 42 ε παρ.3δ του ν.2190/1920, σύμφωνα με την οποία «μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκαταστάσεως «πολυετούς απόσβεσης » απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο».

1.19 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως»

1.19.1 Έννοια των εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών κ οργανικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικά προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών αν το έργο για το

οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο προκείμενο λογαριασμό, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Δηλαδή, στον προκείμενο λογαριασμό καταχωρούνται:

Τα έξοδα ιδρύσεως ή συστάσεως της εταιρίας

Τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιεί η επιχείρηση μέχρι την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως.

Επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης συνιστά η ίδρυση υποκαταστήματος και συνεπώς όλα τα πραγματοποιούμενα για το σκοπό αυτόν έξοδα καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό, όπως λ . χ τα έξοδα έρευνας αγοράς, οργάνωσης και γενικά όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη λειτουργίας του υποκαταστήματος. Για τα έξοδα διαφήμισης που πρέπει να χαρακτηρίζονται ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως ..

Με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥΛ 296/2428/1998 αποσαφηνίζεται ότι «τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ιδρύσεως και οργάνωσης της επιχειρήσεως, μέχρι δηλαδή την έναρξη της παραγωγικοσυναλλακτικής δραστηριότητας της, επειδή είναι έξοδα ειδικής φύσεως που δαπανώνται για τη δημιουργία της επιχειρήσεως και την απόκτηση και κατάλληλη οργάνωση των διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως της, εξυπηρετούν τις ανάγκες της παραγωγικοσυναλλακτικής δραστηριότητας πολλών χρήσεων και για το λόγο αυτό παρέχεται η ευχέρεια να μην επιβαρύνουν μόνον την πρώτη χρήση, αλλά να κατανεμηθούν ισομερώς σε περισσότερες χρήσεις (μέχρι πέντε).

Στην κατηγορία των εξόδων αυτών περιλαμβάνονται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των επιχειρήσεων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας παραβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου, τα έξοδα εκτυπώσεως των μετοχών και τα λοιπά παρόμοιας φύσεως έξοδα, καθώς και τα λειτουργικά έξοδα (αποδοχές λογιστικοδιοικητικού προσωπικού, ενοίκια, υπηρεσίες ΟΤΕ, ΔΕΗ κ . λ . π) μέχρι την έναρξη της παραγωγικοσυναλλακτικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως »

Επίσης σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ 116/1841/1992, τα έξοδα διαμορφώσεως χώρων μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου, καταχωρούνται σε κατάλληλο υπολογισμό του παρόντος λογαριασμού 16.10 όπως εκτενώς αναπτύσσεται στην αμέσως επόμενη 16.10.3

Αντίθετα, οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων επί ακινήτων τρίτων καταχωρούνται στον κατά περίπτωση αρμόδιο λογαριασμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

β .Σύγχρονες αντιλήψεις

Από τη στιγμή τη συλλήψεως της ιδέας συστάσεως μια επιχειρήσεως μέχρι την ημέρα ενάρξεως της λειτουργίας της πραγματοποιούνται ορισμένες ειδικής φύσεως δαπάνες, όπως έξοδα μελετών κ σχεδίων, δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά, έξοδα συντάξεως και εκτυπώσεως του καταστατικού

εκδόσεως των τίτλων (μετοχών κ. λ. π), δημοσιεύσεων και διαφημίσεων, φόρων και χαρτοσήμων κ. λ. π.

Μετά την ίδρυση και την έναρξη της λειτουργίας της είναι δυνατό να πραγματοποιεί η επιχείρηση διάφορα έξοδα για την οργάνωσή της, καθώς και για την επέκταση της δραστηριότητάς της, όπως λ. χ. για τη μηχανοργάνωση του λογιστηρίου της, την ίδρυση των υποκαταστημάτων, την επέκταση των εργασιών της, την εκπαίδευση του προσωπικού της σε νέες μεθόδους παραγωγής, την εισαγωγή των μετοχών της στο Χρηματιστήριο κ. λ. π. τα οποία χαρακτηρίζονται ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως ή ορθότερα έξοδα οργανώσεως και επεκτάσεως της επιχειρήσεως.

Τόσο τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση κατά το στάδιο ιδρύσεως της για να αποκτήσει νομική προσωπικότητα, να οργανωθεί, να προβληθεί κ. λ. π, όσο και τα έξοδα που δημιουργούνται μετά την έναρξη της παραγωγικής της δράσεως για την επέκταση της δραστηριότητάς της, αποδίδουν στην επιχείρηση ένα βέβαιο όφελος που διατηρείται καθ'όλη τη διάρκεια της ζωής της μέχρι τη στιγμή της εκκαθαρίσεώς της. Οι δαπάνες λοιπόν, αυτές αποτελούν το τίμημα που κατέβαλε η επιχείρηση για να αποκτήσει το όφελος της ιδρύσεως, προβολής, οργάνωσης κ. λ. π. γι' αυτό οι δαπάνες αυτές πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό ως ιδιόρρυθμο περιουσιακό στοιχείο (πλασματικό ενεργητικό) και να υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση.

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως διακρίνονται από τα έξοδα διοικήσεως κατά το ότι τα πρώτα είναι έξοδα μη επαναλαμβανόμενα, δηλαδή έξοδα που δημιουργούνται συνήθως εφάπαξ και δεν επαναλαμβάνονται , σε αντίθεση με τα έξοδα διοικήσεως τα οποία επαναλαμβάνονται κάθε έτος και βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Οι δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως έχουν αξία μόνο μέσα στο πλαίσιο της λειτουργούσας επιχειρήσεως. Η αξία τους διατηρείται εφόσον και καθόσον η επιχείρηση υπάρχει. Έχουν, δηλαδή, υποκειμενική και όχι ανταλλακτική αξία χρήσεως. Η αξία των δαπανών αυτών χάνεται μόλις η επιχείρηση παύσει να υπάρχει.

γ. 2190/1920

Πρόσωπα που έχουν ενεργήσει στο όνομα υπό ίδρυση εταιρίας ευθύνονται για τις πράξεις αυτές απεριόριστα και σε ολόκληρο. Ευθύνεται όμως μόνη η εταιρεία για τις πράξεις που έγιναν ρητά στο όνομά της κατά το ιδρυτικό στάδιο, εάν μέσα σε τρεις μήνες από την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας, ανέλαβε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές τις πράξεις.

1.19.2 Απόσβεση των εξόδων ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων

Το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζει ότι τα προαναφερόμενα έξοδα αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία. Το άρθρο 6 παρα.5 του π .δ

299/2003 ορίζει σχετικώς ότι η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. δ 4002/1959 «περί αργούντων μεταλλείων κ. λ. π.» . Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των λατομικών επιχειρήσεων.

Στην ερευνητική εγκύκλιο του προαναφερόμενου διατάγματος (Πολ. 1122/2003) αναφέρεται σχετικώς ότι οι δαπάνες για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς οι συναφείς με αυτές δαπάνες γενικά δύναται να αποσβένονται κατ' επιλογή της επιχείρησης :

α) εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν

β) εφάπαξ μέσα σε κάποια από τις επόμενες (4) διαχειριστικές χρήσεις

γ) τμηματικά μέσα στις διαχειριστικές αυτές χρήσεις .

Με τον ίδιο τρόπο διενεργείται και η απόσβεση των δαπανών για την εκτέλεση κάθε φύσης λατομικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών.

1.20 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών»

1.20.1 Έννοια των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως

Το Ε. Γ .Λ . Σ δεν δίνει την έννοια της έρευνας και της αναπτύξεως και συνεπώς ο προσδιορισμός της αφήνεται στην επιστήμη και στα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Με το άρθρο 2 του ν. 1514/1985 ορίζεται ότι «έρευνα είναι η εργασία που έχει σκοπό να προαγάγει την επιστημονική γνώση σύμφωνα με τις διεθνείς αποδεκτές θεωρίες ,αναγκαία προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια εργασία ως ερευνητική είναι η πρωτοτυπία. Τεχνολογική ανάπτυξη είναι η ανάπτυξη και μεταφορά τεχνολογίας και τεχνογνωσίας που αποσκοπούν στη βραχυπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη εξυπηρέτηση του αναπτυξιακού προγράμματος της χώρας και επιτυγχάνεται με ερευνητικά προγράμματα και τη λήψη των αναγκαίων νομοθετικών μέτρων.

Με την απόφαση των Υπουργών Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας και Οικονομικών 12962/Πολ. 2029/3-11-1987 καθορίστηκαν οι δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως επιστημονική και τεχνολογική έρευνα. Η απόφαση αυτή έχει ως εξής:

α. Απόφαση 12962/πολ. 2029/1987

Χαρακτηρίζουμε ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας δαπάνες, τις δαπάνες που αφορούν τις εξής δραστηριότητες :

1.Μελέτη και εκπόνηση πρωτότυπων εργασιών που έχουν σκοπό τη προαγωγή της επιστημονικής γνώσης σύμφωνα με γενικά παραδεκτές επιστημονικές

θεωρίες, ή την επεξεργασία νέων θεωριών, ικανών να γίνουν αποδεκτές από την επιστημονική κοινότητα.(επιστημονικές έρευνες)

Μελέτη και εκπόνηση συστηματικών εργασιών που βασίζονται σε υπάρχουσες γνώσεις (από την έρευνα ή από την πρακτική εμπειρία) με σκοπό την προεργασία για την παραγωγή νέων υλικών, προϊόντων ή διατάξεων (συσκευών, μηχανών, κατασκευών κ. λ. π.), την κατάρτιση νέων διαδικασιών συστημάτων ή υπηρεσιών, ή ουσιαστική βελτίωση αυτών που υπάρχουν για συγκεκριμένες εφαρμογές(τεχνολογικές έρευνες).

2.Στις παραπάνω δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας περιλαμβάνονται επίσης ενδεικτικά και οι δραστηριότητες για:

Κατάθεση αιτήσεων για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας στην Ελλάδα και το εξωτερικό, αναζήτηση συγγενών εφευρέσεων, υποστήριξη του νέου και της εφευρετικής δραστηριότητας των επινοημάτων(άρθρο 5 του Ν.1733/22.9.1987).

Εκτέλεση κατασκευαστικών μελετών (Engineering)για το τελικό προϊόν και τη τελική διαμόρφωση του προϊόντος, ώστε να είναι εμπορεύσιμο, δοκιμαστική κατασκευή μικρή σειράς πρωτοτύπων.

Εκτέλεση βιομηχανικών σχεδίων (Industrial Design)

Σύνταξη τεχνικών προδιαγραφών για εξαρτήματα, υλικά, διατάξεις και προτύπων προδιαγραφών προϊόντων και μεθόδων εξέτασης και ελέγχου αυτών.

Οριστική διαμόρφωση του νέου εξοπλισμού, εργαλείων και των προδιαγραφών ελέγχου ποιότητας και παραγωγής.

Υλοποίηση έργων επίδειξης (Demonstration Projects), εφόσον αυτά συνδυάζονται με δοκιμαστική εφαρμογή νέου προϊόντος ή μεθόδου παραγωγής.

Εκτέλεση μελετών αγοράς και εμπορίας(Marketing) νέων προϊόντων μιας επιχειρηματικής μονάδας.

3.Όλες οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που σχετίζονται με την εκτέλεση των παραπάνω δραστηριοτήτων ανεξάρτητα από τη φύση τους, θεωρούνται ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987. Ως τέτοιες δαπάνες αναφέρουμε ενδεικτικά τις εξής:

Εξοπλισμός εργαστηριακής υποδομής και εγκαταστάσεων ημιβιομηχανικών δοκιμών.

Αμοιβές προσωπικού κάθε βαθμίδας (εξειδικευμένοι επιστήμονες, μεταπτυχιακοί σπουδαστές, τεχνικοί, διοικητικοί κ. λ. π.) που απασχολούνται στη εκτέλεση του έργου κατά το χρόνο διάρκειάς του.

Μετακινήσεις εσωτερικού και εξωτερικού για συνεργασία με εργαστήρια, για συγκέντρωση πληροφοριών, ανακοίνωση αποτελεσμάτων σχετικών με ερευνητικό έργο που εκτελείται, εκτελέστηκε ή σχεδιάζεται για α εκτελεστεί, συμμετοχή σε σεμινάρια, συνέδρια, επιστημονικές συναντήσεις κ. λ. π.

Αναλώσιμα διάφορα (όπως π. χ χημικά αντιδραστήρια, μικροεξαρτήματα και όργανα μια χρήσης ή μικρού αριθμού χρήσεων)

Χρόνος απασχόλησης Η/Υ, αγορά πακέτων προγραμμάτων Η/Υ.

Δαπάνη για άδεια εκμετάλλευσης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσία κ.λ .π που έχει σχέση με την εκτέλεση του ερευνητικού έργου.

Ανάθεση σε ερευνητικά εργαστήρια του Δημόσιου τομέα ερευνητικού έργου(ή τμήματος) με σύμβαση

Δαπάνες που αφορούν υποχρεώσεις της επιχείρησης από την ίδια συμμετοχή σε ερευνητικά έργα ή προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται από το δημόσιο (π. χ. Πρόγραμμα Ανάπτυξης Βιομηχανικής Έρευνας, Πρόγραμμα Συγχρηματοδότησης κ. λ .π) ή από την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα ή διεθνείς οργανισμούς .

Η πρώτη κατηγορία θεωρείται επενδυτική δαπάνη ενώ οι υπόλοιπες λειτουργικές δαπάνες. Η παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.1731/1987 ορίζει ότι οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια.

4.Για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει ο Ν. 1731/1987 για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της, όπου θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονική και τεχνολογικής έρευνας και οι σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων (Διοικητικού Συμβουλίου, Γενικού Διευθυντή, Διευθυντή Ερευνών κ. λ. π .) για την εκτέλεση των ερευνητικών δραστηριοτήτων. Με τις αποφάσεις τους τα αρμόδια όργανα ορίζουν:

Το σκοπό του εκτελούμενου ερευνητικού έργου

Το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης

Τα άτομα που θα απασχοληθούν σε αυτό και ο χρόνος απασχόλησής τους στο συγκεκριμένο ερευνητικό έργο

Τον εξοπλισμό που θα αγοραστεί γι' αυτό το συγκεκριμένο έργο

Τον προϋπολογισμό κατά κατηγορία δαπάνης, όπως αυτή αναλύεται παραπάνω στην παρ.2

5.Η Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας γνωματεύει για την ένταξη δαπανών στις κατηγορίες των παραπάνω παρ.1 και 2 κατά περίπτωση μετά από γραπτό ερώτημα του Υπουργείου Οικονομικών.

Οι εργασίες που χαρακτηρίζονται δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας καθορίζονται με την απόφαση του Υπ. Οικ. 1077160/Πολ. 1228/20.9.2002.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

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

1.20.2 Απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως.

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ το κόστος ερευνών και αναπτύξεως αποσβένεται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών ερευνών προσκρούει στο πρόβλημα του προσδιορισμού των δαπανών που σχετίζονται με ένα πρόγραμμα έρευνας – ανάπτυξης ή ένα συγκεκριμένο επίτευγμα από τις έρευνες. Αλλά και στις περιπτώσεις που ο προσδιορισμός των δαπανών είναι κάπως εφικτός, υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το μέγεθος των ωφελημάτων που αναμένονται από το επίτευγμα και τη χρονική τους διάρκεια. Τα προβλήματα αυτά οδηγούν στη συντηρητική λύση, δηλαδή στη μεταφορά των δαπανών αυτών σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως κατά την οποία οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται.

1.21 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 16.13 « Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων»

Σ' αυτόν τον λογαριασμό καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση:

Για την αύξηση του κεφαλαίου της και

Για την έκδοση από αυτήν ομολογιακού δανείου

Τέτοια λ.χ είναι τα έξοδα εκτυπώσεως μετοχών ή ομολογιών, δημοσιεύσεων και ανακοινώσεων, αμοιβές συμβολαιογράφων, δικηγόρων και ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Τον ίδιο τρόπο αποσβέσεως επιβάλλει και ο ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ.3 περ. α) και ο φορολογικός ν.2238/1994 (άρθρο 31 παρ. 1 περ.ιβ) .

1.22 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις»

1.22.1 Λογιστική διάκριση των επενδύσεων σε μετοχικούς τίτλους εταιριών.

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Για την λογιστική διάκριση των επενδύσεων σε : μετοχές ανώνυμων εταιριών, σε μερίδια ΕΠΕ και σε μερίδες προσωπικών εταιριών(Ο.Ε, Ε.Ε, κ. λ. π), το Ε.Γ.Λ.Σ προβαίνει στις ακόλουθες διακρίσεις αυτών:

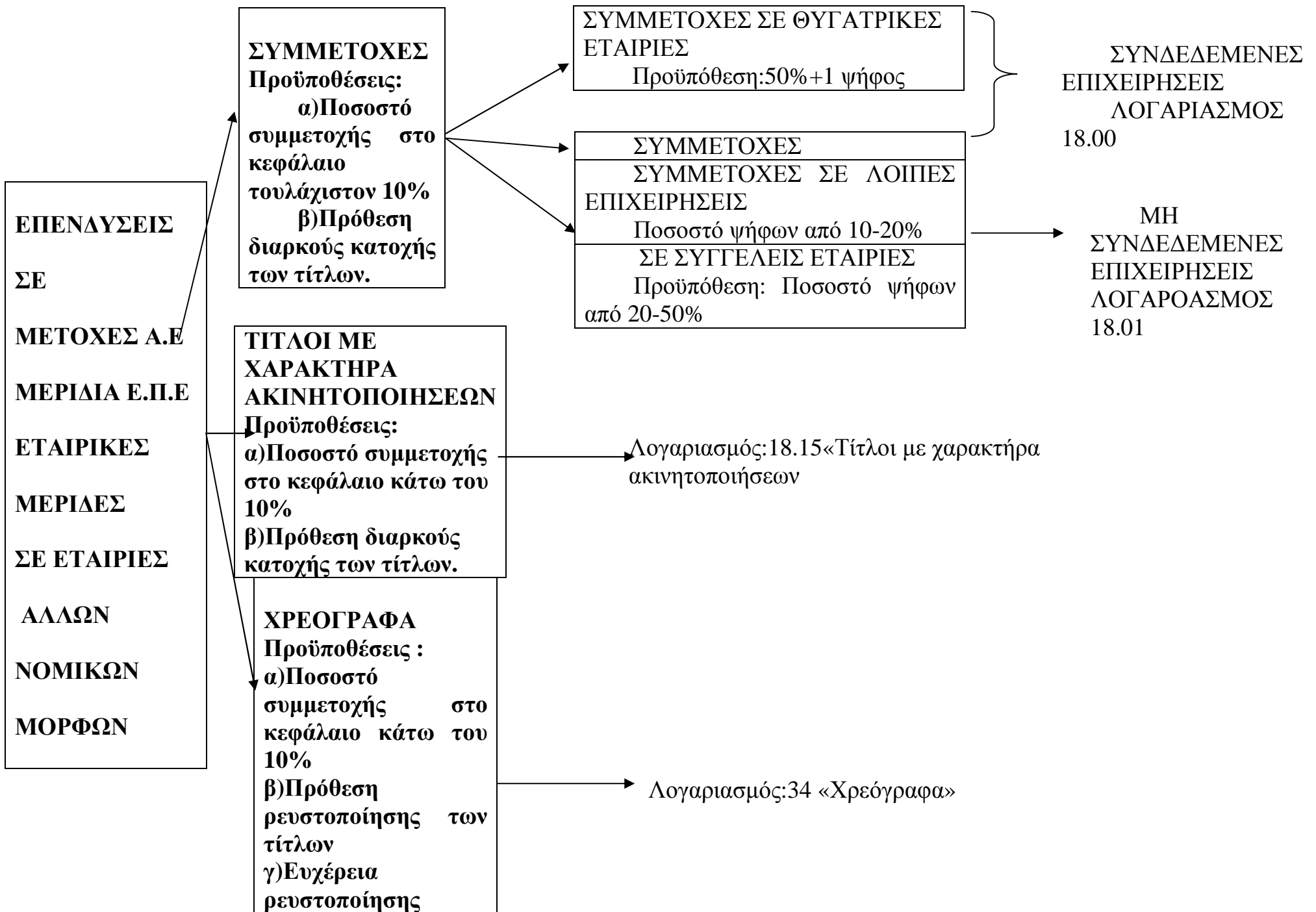
- α)σε συμμετοχές με περαιτέρω διάκριση σε συμμετοχές σε θυγατρικές, σε συγγενείς και σε λοιπές επιχειρήσεις
- β)σε τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων
- γ)σε χρεόγραφα

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, οι επενδύσεις σε μετοχές (κοινές ή προνομιούχες) εκδόσεως ανώνυμων εταιριών διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες (ή διαρκείς) και σε βραχυπρόθεσμες (ή προσωρινές) .

Ως βραχυπρόθεσμες χαρακτηρίζονται οι επενδύσεις σε μετοχές άλλων εταιριών(εκδοτριών) και καταχωρούνται στον ισολογισμό στο κυκλοφορούν ενεργητικό, εφόσον συγκεντρώνουν τα ακόλουθα δύο χαρακτηριστικά:

- α) οι μετοχές να είναι εμπορεύσιμες, δηλαδή να ρευστοποιηθούν εύκολα
- β) να υπάρχει σαφής πρόθεση της επιχειρήσεως που κατέχει τις μετοχές να τις πουλήσει μέσα στο επόμενο έτος ή μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως, αυτός είναι διάρκειας μεγαλύτερης του έτους. Δηλαδή, η επιχείρηση να έχει την θέση να χρησιμοποιήσει τις μετοχές σαν κεφάλαιο κινήσεως .



Οι επενδύσεις σε μετοχές άλλων εταιριών που δεν συγκεντρώνουν και τα δύο παραπάνω χαρακτηριστικά θεωρούνται μακροπρόθεσμες επενδύσεις και εμφανίζονται στον ισολογισμό στο πάγιο ενεργητικό, στην κατηγορία «επενδύσεις».

Η παραπάνω διάκριση των επενδύσεων σε μετοχές έχει καθαρά λογιστική σκοπιμότητα και δεν πηγάζει από τη φύση των κατεχόμενων μετοχών, ούτε από την πρόθεση που είχε η διεύθυνση της επιχειρήσεως κατά το χρόνο αποκτήσεώς τους.

1.22.2 Έννοια των συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις

α. Ε.Γ.Λ.Σ και ν. 2190/1920

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και το άρθρο 42 ε παρ.5 του ν. 2190/1920 «ως συμμετοχές που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της κατηγορίας συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους.

Κατά το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ λοιπόν, συμμετοχή είναι οι μετοχές εκδόσεως άλλων ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών (Ο.Ε, Ε.Ε, κ. λ. π.), εφόσον πληρούν τις εξής δύο προϋποθέσεις:

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

β) Οι κατεχόμενες μετοχές, εταιρικά μερίδια, κ. λ. π να αποκτήθηκαν από την επιχείρηση με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, δηλαδή η επιχείρηση να μην έχει πρόθεση για διάθεσή τους.

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

Σε ότι αφορά όμως τις μετοχές των ανωνύμων εταιριών που αντιπροσωπεύουν συμμετοχή κάτω του 10% του κεφαλαίου των εκδοτριών

εταιριών που κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει να χαρακτηρίζονται χρεόγραφα, έχουμε τη γνώμη ότι πρέπει να γίνεται διάκριση με βάση τα σωστά επιστημονικά κριτήρια. Αν οι μετοχές κατέχονται ως μόνιμη τοποθέτηση και δεν υπάρχει πρόθεση της επιχειρήσεως που τις κατέχει να τις πωλήσει μέσα στο επόμενο έτος, οι μετοχές αυτές πρέπει να καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.15 ή 18.16 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων». Η λύση αυτή πρέπει ιδιαίτερα να ακολουθείται για τις μετοχές των εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, για τις οποίες υφίσταται συνήθως δυσχέρεια ρευστοποιήσεως.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις.

Με βάση τα κριτήρια που χρησιμοποιεί η αλλοδαπή θεωρία και πράξη για τη λογιστική διάκριση των επενδύσεων σε τίτλους και τα οποία αναφέρθηκαν στη προηγούμενη παρ.18.1 παρατηρούμε ότι η διάκριση των επενδύσεων σε μετοχές που γίνεται από το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι ορθή γιατί:

Αγνοεί την εμπορευσιμότητα των μετοχών, δηλαδή την εύκολη ρευστοποίηση τους. Έτσι κατά το νόμο και το Ε.Γ.Λ.Σ, βραχυπρόθεσμη επένδυση αποτελούν οι κατεχόμενες μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές και συνεπώς μη εύκολα ρευστοποιήσιμες, αρκεί ότι οι μετοχές αυτές να αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο της εκδότριας κατώτερο του 10%.

Λαμβάνει υπόψη το ποσοστό του κεφαλαίου της εκδότριας (μέχρι 10%) που πρέπει να εκπροσωπούν οι κατεχόμενες μετοχές, ενώ το ποσοστό συμμετοχής δεν παίζει κανένα ρόλο στην προαναφερόμενη επιστημονική διάκριση των επενδύσεων. Ας σημειωθεί ακόμη ότι το Ε.Γ.Λ.Σ θέτει σαν βάση της παραπάνω διακρίσεως το ποσοστό του κεφαλαίου (10%) και αγνοεί το βαρύτερο στοιχείο που είναι το ποσοστό των ψήφων που αντιπροσωπεύει το κεφάλαιο αυτό, αφού τμήμα ή και το όλο των κατεχόμενων μετοχών είναι δυνατό να απαρτίζεται από προνομιούχες «άνευ ψήφου» μετοχές.

Για την εμφάνιση στον ισολογισμό των επενδύσεων σε μετοχές, το Ε.Γ.Λ.Σ λαμβάνει υπόψη την πρόθεση που είχε η αποκτώσα τους τίτλους επιχείρηση για εκποίηση των τίτλων τους κατά το χρόνο αποκτήσεώς τους, ενώ σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση της επιχείρησης κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού.

1.22.3 Αποτίμηση των τίτλων σε ξένο νόμισμα

Η καταχώρηση των τίτλων σε ξένο νόμισμα στα βιβλία της επιχειρήσεως γίνεται, όπως και των τίτλων σε ευρώ, στο κόστος κτήσεώς τους, δηλαδή στο ποσό των ευρώ που κατέβαλλε η επιχείρηση για την απόκτησή τους.

Η αποτίμηση των τίτλων σε ξένο νόμισμα γίνεται όπως και των αντίστοιχων τίτλων σε ευρώ με την επισήμανση ότι η σε ευρώ τρέχουσα αξία των τίτλων σε ξένο νόμισμα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού. Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα των τίτλων εξωτερικού προσδιορίζεται με βάση τη μέση χρηματιστηριακή τιμή των τίτλων αυτών κατά το τελευταίο μήνα χρήσεως (άρθρο 43 παρ. 6 περ. ε του ν. 2190/1920 σε συνδυασμό με Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.3.301).

1.23 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 18.02 «Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ευρώ»

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Με τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχειρήσεως σε ευρώ και ξένο νόμισμα κατά συνδεδεμένων με αυτήν επιχειρήσεων.

Διευκρινίζεται ότι δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων που προέρχονται από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών αυτής προς τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες απαιτήσεις εμφανίζονται στο λογαριασμό 30 «Πελάτες».

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Στη σύγχρονη οικονομία ένα σημαντικό τμήμα των συναλλαγών διεξάγεται μεταξύ εξαρτημένων ή συγγενών εταιριών, μελών πολυεθνικών συγκροτημάτων. Οι τιμές αγορών και πωλήσεων που συνομολογούνται μεταξύ των εταιριών αυτών δεν παρέχουν κανένα εχέγγυο αντικειμενικότητας αφού στις συναλλαγές αυτές απουσιάζουν τα αντιτιθέμενα συμφέροντα του πωλητή και αγοραστή που υπάρχουν στις συναλλαγές μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών. Οι τιμές αυτές είναι κατασκευασμένες τιμές τις οποίες η διεθνής ορολογία ονομάζει τιμές μεταβιβάσεως (transfer prices).

Επειδή τα αποτελέσματα από τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών δεν είναι αντικειμενικά και προκειμένου ο μελετητής των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών αυτών να συνάγει ορθά συμπεράσματα η IASC με το IAS 24 «Related Party Disclosures» (1994) απαιτεί όπως:

Οι σχέσεις μεταξύ μερών στις περιπτώσεις που υπάρχει έλεγχος πρέπει να γνωστοποιούνται άσχετα με το αν έγιναν συναλλαγές μεταξύ των συγγενών μερών.

Αν έγιναν συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών η επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση της σχέσεως αυτής καθώς επίσης τα είδη συναλλαγών και τα στοιχεία των συναλλαγών που είναι αναγκαία για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

1.23.1 Έννοια και λογιστική παρακολούθηση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων.

1.23.1.1 Διάκριση των απαιτήσεων σε μακροπρόθεσμες-βραχυπρόθεσμες.

α. Ε.Γ.Λ.Σ. και ν. 2190/1920

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

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή μακροπρόθεσμα είναι η απαίτηση της επιχειρήσεως κατά τρίτων ανεξάρτητα αν πρόκειται για απαίτηση οργανική ή ανόργανη, αρκεί η προθεσμία εξοφλήσεώς της να λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Έτσι, για τον ισολογισμό της 31.12.20+0, ως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις χαρακτηρίζονται εκείνες που λήγουν μετά την 31.12.20+1. Οι λοιπές απαιτήσεις, δηλαδή εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως (στο παράδειγμά μας οι λήγουσες μέχρι 31.12.20+1) θεωρούνται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στην κατηγορία απαιτήσεων.

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

Οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται επισφαλείς καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.97 «χρεώστες επισφαλείς».

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

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

Ειδικότερα οι απαιτήσεις που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές της επιχειρήσεως δηλαδή οι εμπορικές απαιτήσεις της επιχειρήσεως (κυρίως ο λογαριασμός «πελάτες») καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Αν μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και τέτοιες απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά από 12 μήνες γίνεται γι' αυτές σχετική σημείωση είτε σε παρένθεση κοντά στον τίτλο του λογαριασμού είτε με σημείωση στο σώμα του ισολογισμού, όπως π.χ.: «Πελάτες» (περιλαμβάνονται απαιτήσεις από συμβόλαια που λήγουν από 12-24 μήνες συνολικού ποσού 2 εκ ευρώ.)10.000.000 ευρώ .

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

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

1.24 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΕΩΣ (Equity method)

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τη μέθοδο αυτήν ο λογαριασμός της επενδύσεως χρεώνεται αρχικά με το κόστος κτήσεως των μετοχών. Στη συνέχεια, ο λογαριασμός προσαρμόζεται περιοδικά προς τις επερχόμενες μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας εταιρίας. Έτσι, ο λογαριασμός της επενδύσεως στον οποίο όπως είπαμε έχει καταχωρηθεί το κόστος κτήσεως των μετοχών αυξομειώνεται περιοδικά ως εξής:

α) Αυξάνεται με την αναλογία της επενδύουσας στα κέρδη που πραγματοποίησε η εκδότρια. Η χρέωση του λογαριασμού της επενδύσεως γίνεται για πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσεως της επενδύουσας.

β) Μειώνεται με την αναλογία της επενδύουσας στις ζημίες που πραγματοποίησε η εκδότρια. Η πίστωση του λογαριασμού της επενδύσεως γίνεται με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως της επενδύουσας.

γ) Μειώνεται με τα μερίσματα που εισπράττει η επενδύουσα από την εκδότρια με χρέωση του λογαριασμού «ταμείο, αφού η διανομή μερισμάτων μειώνει την καθαρή θέση της εκδότριας.

δ) Το κόστος κτήσεως της επενδύσεως σπάνια συμβαίνει να είναι ίσο με την αναλογία της επενδύουσας στη λογιστική καθαρή θέση της εκδότριας. Η επί πλέον διαφορά κατά το χρόνο κτήσεως μεταξύ των δύο αυτών μεγεθών θεωρείται συνήθως σαν αγοραζόμενο goodwill, που πρέπει να αποσβένεται σε μια περίοδο όχι μεγαλύτερη από 20 χρόνια. Έτσι, η θεωρούμενη ως goodwill διαφορά πρέπει να καταχωρείται σε ιδιαίτερη υπομερίδα του λογαριασμού της επενδύσεως η οποία θα πιστώνεται με χρέωση των αποτελεσμάτων με τις

διενεργούμενες εκάστοτε αποσβέσεις του goodwill. Ο αντίθετος λογιστικός χειρισμός γίνεται σε περίπτωση που το τίμημα αγοράς των μετοχών υπολείπεται της αντίστοιχης λογιστικής αξίας αυτών όπως προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της εκδότριας.

ε) Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές πρέπει να εξαλείφονται στην έκταση που αυτά δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί. Αν λ.χ. η επενδύουσα πώλησε αποθέματα στην εκδότρια με κέρδος, το κέρδος αυτό πρέπει να περιοριστεί στην έκταση που τα αποθέματα στο τέλος της χρήσεως παραμένουν στην εκδότρια αδιάθετα.

στ) Δοσοληψίες σε μετοχές της εκδότριας, όπως πώληση νέων μετοχών σε τρίτους είναι δυνατό να μεταβάλλει τη λογιστική αξία της επενδύσεως. Αν οι νέες μετοχές διαθέτουν σε τιμή μεγαλύτερη της λογιστικής τους αξίας, ένα κέρδος αναγνωρίζεται στη επενδύουσα, που απεικονίζεται με χρέωση του λογαριασμού της επενδύσεως και πίστωση των αποτελεσμάτων. Το αντίθετο συμβαίνει αν οι νέες μετοχές πωλούνται σε τιμή κάτω της λογιστικής τους αξίας.

Παράδειγμα:

Στις 2 Ιανουαρίου 20+1, η εταιρία X αγόρασε αντί 3.000€ το 20% των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της εταιρίας Ψ. Η καθαρή θέση της Ψ, κατά το χρόνο της αγοράς των μετοχών από τη X έχει ως εξής:

Μετοχικό κεφάλαιο (μετοχές 500*10)	€5.000
Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	€2.000
Αδιανέμητα κέρδη	€3.000
Σύνολο	€10.000

Ας υποθέσουμε ακόμη ότι οποιαδήποτε διαφορά της τιμής αγοράς πάνω από τη λογιστική αξία των μετοχών που αγοράστηκαν χαρακτηρίστηκε goodwill και ότι αυτό πρέπει να αποσβεστεί σε 10 έτη. Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας Ψ το έτος 20+1 ανήλθαν σε 400€ από τα οποία διανεμήθηκαν μερίσματα 160. Στη διάρκεια του έτους η Ψ πώλησε αποθέματα στη X αντί 200€ και καταχώρησε στα βιβλία της κέρδος από την πώληση αυτή 50€. Το 50% των αποθεμάτων αυτών (100€) δεν είχε, μέχρι τέλους του έτους 20+1, πωληθεί από την X.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα διενεργήσει η X είναι οι εξής:

α) κατά την απόκτηση της συμμετοχής:

Συμμετοχή στην Ψ	3000
(αξία κτήσεως)	
Ταμείο	3000

β) Για την απεικόνιση των κερδών χρήσεως 20+1 που αναλογούν στην X:

Συμμετοχή στην Ψ (Αναλογία στα αδιανέμητα κέρδη)	80
Κέρδη από συμμετοχές (Κέρδη 400*20%)	80

γ) Για την απεικόνιση των μερισμάτων που εισέπραξε η X:

Ταμείο(160x20%)	32
Συμμετοχή στην Ψ (Αναλογία στα αδιανέμητα κέρδη)	32

δ) Για την απεικόνιση της αποσβέσεως του goodwill:
Υπολογισμός αποσβέσεως:

Τιμή αγοράς των μετοχών της Ψ	3.000€
Καθαρή θέση της Ψ	10.000€
	20%
Λογιστική αξία συμμετοχής	2.000€
Κόστος κτήσεως επιπλέον της λογιστικής αξίας (goodwill)	
1.000€	
Περίοδος αποσβέσεως 10 έτη	10%
Ετήσια απόσβεση	100€

Κέρδη από συμμετοχές	100
Συμμετοχή στη Ψ (Αξία κτήσεως)	100

ε) Η προσαρμογή των κερδών λόγω των απραγματοποίητων ενδοεταιρικών κερδών:

Κέρδη της Ψ από πωλήσεις της προς τη X	50
Τιμή πώλησεως αποθεμάτων	:200
Αποθέματα λήξεως	0,25
Κέρδη της Ψ στα αποθέματα λήξεως της X	x100

Ποσοστό συμμετοχής στη Ψ	25
Συμμετοχή της X στα απραγματοποίητα κέρδη της Ψ	<u>20</u>
	5

Κέρδη από συμμετοχές	5
Συμμετοχή στη Ψ (Αναλογία στα αδιανέμητα κέρδη	5

Ας υποθέσουμε περαιτέρω ότι στις 10.01.20+2 η Ψ εκδίδει 200 ακόμη μετοχές των 10€ καθεμιά και ότι η τιμή εκδόσεως (πωλήσεις) ανέρχεται σε (α)20.48 (β)22 και (γ)18

Υπολογισμός της λογιστικής αξίας από την πώληση:

Μετοχικό κεφάλαιο		5.000
Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		2.000
Αδιανέμητα κέρδη: αρχικό ποσό	3.000	
Κέρδη 20+1	400	
Μερίσματα	(160)	3.240
		<u>10.240</u>
Συνολική καθαρή θέση της ψ		: 500
		<u>20.48</u>
Λογιστική αξία μετοχής		

Υπολογισμός του κέρδους (ζημιάς) της X:

	(α)	(β)	(γ)
Τιμή πωλήσεως	20.48	22	18
Καθαρή θέση της Ψ πριν την πώληση των μετοχών	10.240	10.240	10.240
Εκδοθείσες μετοχές (200*10)	2.000	2.000	2.000
Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	<u>2.096</u>	<u>2.400</u>	<u>1.600</u>
Καθαρή θέση μετά την πώληση των μετοχών	<u>14.336</u>	<u>14.640</u>	<u>13.840</u>

Ποσοστό συμμετοχής μετά την πώληση:					
Μετοχές της Ψ κατεχόμενες	14.25%	14.28%	14.28%	από	τη X = 100
Σύνολο μετοχών της Ψ					700

Αναλογία της X στην καθαρή θέση της Ψ μετά την πώληση των μετοχών	2.048	2.090,59	1.976,35
Αναλογία της X πριν από την πώληση	2.048	2.048,00	2.048,00
Κέρδη(ζημιά)	0	42.59	(71.65)

Ημερολογιακές εγγραφές:

(α) Εγγραφή μνείας μόνο για την απεικόνιση της μεταβολής στο ποσοστό συμμετοχής από 20% σε 14.28% (χωρίς ημερολογιακή εγγραφή).

(β)	
Συμμετοχή στην Ψ(Αναλογία στα αδιανέμητα κέρδη	42.59
Κέρδη από συμμετοχές	42.59
(γ)	
Ζημιές από συμμετοχές	71.65
Συμμετοχή της Ψ	71.65
(Αναλογία στα αδιανέμητα κέρδη)	

1.25 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ (Market Value Method) (λογαριασμός 18.90)

Η μέθοδος της τρέχουσας αξίας στηρίζεται στην αντίληψη της λογιστικής της τρέχουσας αξίας. Με τη μέθοδο αυτήν ο λογαριασμός της επενδύσεως προσαρμόζεται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού στην τρέχουσα αξία των χρεογράφων, ενώ στα έσοδα από τα χρεόγραφα περιλαμβάνονται τα μερίσματα ή τοκομερίδια που έλαβε η επιχείρηση αυξημένα ή μειωμένα με τη μεταβολή που επήλθε στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου στην τρέχουσα αξία των χρεογράφων.

Η υπό συζήτηση μέθοδος έχει σε γενικές γραμμές ως εξής:

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεώς τους, κατά το χρόνο αποκτήσεως τους.

Ο λογαριασμός της επενδύσεως προσαρμόζεται περιοδικά στην τρέχουσα αξία των χρεογράφων.

Τα έσοδα της χρήσεως από χρεόγραφα απαρτίζονται:

Από τα μερίσματα ή τοκομερίδια που έλαβε η επιχείρηση στη διάρκεια της χρήσεως και

Από την αύξηση (ή μείωση) που επήλθε στη διάρκεια της χρήσεως στην τρέχουσα αξία των χρεογράφων.

4. Σε περίπτωση διαθέσεως χρεογράφων, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των χρεογράφων όπως προσδιορίζεται με την εν λόγω μέθοδο και της τιμής πώλησεως αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία.

Πολλά επιχειρήματα προβάλλονται υπέρ και κατά της μεθόδου αυτής. Οι υπέρμαχοι της μεθόδου ισχυρίζονται μεταξύ άλλων ότι :

α) Η τρέχουσα αξία των χρεογράφων δίνει χρησιμότερες πληροφορίες για τη λήψη ορθών αποφάσεων σε σύγκριση με το κόστος κτήσεως που ανάγεται στο παρελθόν.

β) Τα πραγματοποιούμενα από την εκδότη κέρδη απεικονίζονται στα βιβλία και στα αποτελέσματα της επενδύουσας στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν κ όχι στη χρήση που πωλούνται οι μετοχές.

Τα σημαντικότερα επιχειρήματα κατά της μεθόδου είναι ότι : παραβιάζει τις παραδεγμένες βασικές λογιστικές αρχές του κόστους και της πραγματοποιήσεως του εσόδου. Η πρώτη αρχή παραβιάζεται αφού περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται σε αξίες που δεν προσδιορίζονται αντικειμενικά και μπορεί να είναι πρόσκαιρες και η δεύτερη αφού αναγνωρίζεται η πραγματοποίηση του εσόδου και κατά το χρόνο της μεταβολής των τιμών των χρεογράφων και όχι όπως δέχεται η αρχή αυτή κατά το χρόνο της πωλήσεως τους.

Υπό τις παρούσες συνθήκες η μέθοδος δεν είναι δυνατό να τύχει καθολικής εφαρμογής. Στην αλλοδαπή εφαρμόζεται σε μεγάλη έκταση από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις και τα αμοιβαία κεφάλαια για την αποτίμηση των χαρτοφυλακίων τους.

1.26 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18.91 «Μακροπρόθεσμες επενδύσεις σε ομολογίες κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις»

Οι επιχειρήσεις όχι σπάνια επενδύουν κεφάλαιά τους σε ομολογίες ομολογιακών δανείων για να ενισχύσουν την αποδοτικότητά τους. Οι επενδύσεις σε ομολογίες όπως και οι επενδύσεις σε μετοχές δυνατό να έχουν μόνιμο ή προσωρινό χαρακτήρα. Για να χαρακτηριστεί επένδυση σε ομολογίες ως προσωρινή πρέπει να συντρέχουν τα εξής δύο κριτήρια:

α) να έχουν υψηλή εμπορευσιμότητα, δηλαδή να είναι ευχερώς ρευστοποιήσιμες και

β) να υπάρχει πρόθεση του επενδυτή-ομολογιούχου να μετατρέψει την επένδυση σε κεφάλαιο κινήσεως, δηλαδή να ρευστοποιήσει τις ομολογίες εντός του έτους από της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού ή εντός του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως στις περιπτώσεις που αυτός είναι διαρκείας μεγαλύτερης του έτους. Οι επενδύσεις σε ομολογίες που δε συγκεντρώνουν ένα ή και τα δύο από τα χαρακτηριστικά που προαναφέραμε χαρακτηρίζονται ως μακροπρόθεσμες (ή μόνιμες) επενδύσεις.

1.26.1 Ο τόκος και οι τιμές των ομολόγων

Οι ομολογίες έχουν καθορισμένη ονομαστική αξία, καθορισμένη λέξη και καθορισμένες καταβολές τόκου. Για τους λόγους αυτούς, σε αντίθεση προς τις μετοχές οι τιμές των ομολογιών έχουν την τάση να διακυμαίνονται λιγότερο απ' ότι οι τιμές των μετοχών.

Οι τιμές των ομολογιών στην αγορά διακυμαίνονται αντίθετα από τις μεταβολές του ποσοστού του τόκου στην αγορά. Όταν το ποσοστό του τόκου στην αγορά ανεβαίνει, οι τιμές των σε κυκλοφορία ομολογιών πέφτουν. Αντίθετα, όταν το ποσοστό του τόκου στην αγορά πέφτει, οι τιμές στην αγορά των σε κυκλοφορία ομολογιών ανεβαίνουν.

Ο τόκος που αναγράφεται στο τίτλο της ομολογίας που είναι όπως είπαμε, καθορισμένος και δε μεταβάλλεται κατά τη διάρκεια του δανείου, προσδιορίζεται από το καλούμενο ονομαστικό επιτόκιο. Όταν η ομολογία πωλείται σε τιμή η απόδοση της οποίας είναι ίση με το ονομαστικό επιτόκιο, τότε λέγεται ότι πωλείται στο άρτιο ή στην ονομαστική της αξία.

Στην πράξη τα επιτόκια μεταβάλλονται στην αγορά και όπως είπαμε, οι τιμές των ομολογιών, που εκδίδονται με σταθερό επιτόκιο, μεταβάλλονται αντίστοιχα. Έτσι, είναι δυνατό η ομολογία να αγοραστεί σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία, οπότε λέγεται ότι αγοράστηκε υπέρ το άρτιο ή να αγοραστεί σε τιμή μικρότερη της ονομαστικής αξίας, οπότε λέγεται ότι αγοράστηκε υπό το άρτιο. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις πρέπει να προσδιορίζεται η πραγματική απόδοση της ομολογίας, δηλαδή το πραγματικό (αγοραίο) επιτόκιο.

Σημειώνεται πάντως ότι, εκτός από τις μεταβολές το τόκου στην αγορά, οι τιμές των ομολογιών επηρεάζονται και από τις μεταβολές στην οικονομική κατάσταση του εκδότη, δηλαδή από το μέγεθος του κινδύνου που επισύρει η τοποθέτηση σε ομολογίες. Βελτίωση στην οικονομική κατάσταση του εκδότη δυνατό να οδηγήσει σε μείωση της ζητούμενης απόδοσης των ομολογιών, ενώ χειροτέρευση αυτής δυνατό να οδηγήσει σε αύξηση της ζητούμενης αποδόσεως.

1.26.2 Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας της ομολογίας

Η τιμή της ομολογίας είναι η παρούσα αξία όλων των αναμενόμενων απ' αυτή μελλοντικών εισπράξεων μετρητών, προεξοφλημένων με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς. Έτσι, η παρούσα αξία της ομολογίας απαρτίζεται από τα εξής δύο επιμέρους ποσά: α) την παρούσα αξία της τιμής εξοφλήσεως της ομολογίας και β) την παρούσα αξία των τοκομεριδίων της ομολογίας π.χ.

α) Ας υποθέσουμε ότι οι ομολογίες ονομαστικής αξίας 10.000€ εκδόθηκαν από την X την 1.1.2010. Το δηλούμενο εξαμηνιαίο επιτόκιο ανέρχεται σε 3,5% και ο αριθμός των εξαμηνιαίων τοκοχρεολυσίων σε 10. Αν οι ομολογίες πωληθούν με ένα πραγματικό ετήσιο επιτόκιο 8%, το εξαμηνιαίο πραγματικό επιτόκιο ανέρχεται σε 4%. Η αξία αγοράς των ομολογιών αυτών υπολογίζεται με την βοήθεια των τοκαριθμικών πινάκων, ως εξής:

Παρούσα αξία των χρεολυσίων

$$10.000 * P_n = 10i = 4\%$$

$$10.000 * 0,67556 =$$

$$6.755,60$$

Παρούσα αξία των μελλοντικών εξαμηνιαίων

τόκων

$$350 * P_{on} = 10i = 4\%$$

350*8,11090 2.838,80

Παρούσα αξία ομολογιών 9.594,40

β) Ας υποθέσουμε ότι οι ομολογίες ονομαστικής αξίας 10.000€ εκδόθηκαν από τη Χ την 1.1.2010. Το δηλούμενο εξαμηνιαίο επιτόκιο ανέρχεται σε 5% και ο αριθμός των εξαμηνιαίων τοκοχρεολυσίων σε 10. Αν οι ομολογίες πωληθούν για να αποφέρουν ένα πραγματικό ετήσιο επιτόκιο 8%, το πραγματικό εξαμηνιαίο επιτόκιο ανέρχεται σε 4%. Η αξία αγοράς των ομολογιών αυτών υπολογίζεται με τη βοήθεια τοκαριθμικών πινάκων, ως εξής:

Παρούσα αξία των χρεολυσίων

$10.000 * P_{n=10, i=4\%}$

$10.000 * 0,67556 = 6.755,60$

Παρούσα αξία των εξαμηνιαίων

τόκων

$500 * P_{n=10, i=4\%}$

$500 * 8,11090 = 4.055,45$

Παρούσα αξία ομολογιών 10.811,05

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ



ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2

2.1 ΠΕΡΙΟΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2

Στην Ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχειρήσεως

Τα αποθέματα προέρχονται από:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ή

ΑΓΟΡΑ ή

ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ή

ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ Α ή

ΕΙΣΦΟΡΑ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ή

ΔΩΡΕΑ

2.2 ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 2

Οι Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί της Ομάδας 2 είναι οι ακόλουθοι:

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ Κ ΗΜΙΤΕΛΗ

22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ).

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

27.....

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Η΄ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

2.3 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία: προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν, όταν πάρουν την μορφή των έτοιμων προϊόντων, προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων, προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία πχ των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Τα αποθέματα στις περισσότερες επιχειρήσεις (κυρίως βιομηχανικές και εμπορικές) αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό τμήμα του κυκλοφορούντος ακόμη και του συνολικού ενεργητικού και από την πώλησή τους προέρχονται τα σημαντικότερα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών. Εξάλλου, εξαιτίας της συνεχούς

ροής και ανακυκλώσεώς τους, τα αποθέματα δημιουργούν στους διευθύνοντες τις επιχειρήσεις πολλά και σοβαρά προβλήματα που αναφέρονται στην επάρκεια, στην αποφυγή υπέρ/υπό αποθεματοποιήσεων, στον έλεγχο, στη συντήρηση, στην έγκαιρη διάθεσή τους κλπ. Έτσι δεν είναι υπερβολή να πούμε ότι η αποτυχία της διοικήσεως στη διαχείριση των αποθεμάτων είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε αποτυχία την όλη επιχειρηματική προσπάθεια.

Από λογιστική άποψη τα αποθέματα δημιουργούν επίσης στους λογιστές σημαντικά προβλήματα που εστιάζονται στη λογιστική παρακολούθησή τους κατά της διάρκειας της χρήσεως (λογιστική αποθήκη, καρτέλες αποθηκαρίων, έντυπα εισαγωγών-εξαγωγών, επιστροφών, καταστροφών κλπ), καθώς και στην ποσοτική καταμέτρηση και αποτίμηση αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως.

Βασική αιτία πολλών από τα λογιστικά προβλήματα που αναφέρονται στα αποθέματα αποτελεί το γεγονός ότι τα αγαθά που πωλούνται ή αναλύσκονται στην παραγωγή σε μια χρήση πολύ σπάνια ταυτίζονται ακριβώς μ' εκείνα που παρήχθησαν ή αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Η αυξομείωση των φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων από χρήση σε χρήση καθιστά αναγκαία μια κατάλληλη κατανομή του συνολικού κόστους των αποθεμάτων σε κόστος μενόντων και κόστος πωληθέντων.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις.

Τον ίδιο παραπάνω ορισμό δίνει και το APB, Statement No1 «Inventory Prices». Στις διευκρινίσεις που δίνει για τον ορισμό αυτόν αναφέρεται ότι δεν είναι αποθέματα τα πάγια που υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση, ή τα αγαθά που όταν τεθούν σε χρήση θα ταξινομηθούν στα πάγια. Το γεγονός ότι ένα αποσβέσιμο στοιχείο αποσύρεται από την κανονική χρήση και κρατείται για πώληση δεν δείχνει ότι το στοιχείο πρέπει να ταξινομηθεί στα αποθέματα.

Πρώτες ύλες και υλικά που αγοράστηκαν για παραγωγή μπορεί να αναλωθούν τελικά για κατασκευή πάγιων στοιχείων ή άλλων σκοπών που δεν σχετίζονται με την παραγωγή, αλλά επειδή τα αποθέματα αυτά αντιπροσωπεύουν μια μικρή μερίδα του συνόλου των αποθεμάτων δεν είναι αναγκαίο να εμφανιστούν στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία απ' εκείνη των αποθεμάτων.

2.4 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΑΓΟΡΩΝ

2.4.1 Έννοια και διακρίσεις των εκπτώσεων

Εκπτώσεις αγορών είναι οι μειώσεις της τιμής αγοράς που δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια αγοράς των αγαθών για τα οποία χορηγείται η έκπτωση.

Τις εκπτώσεις διακρίνουμε σε εκπτώσεις επί των αγορών (λαμβανόμενες) και εκπτώσεις επί των πωλήσεων (χορηγούμενες). Ανάλογα με την αιτία για την οποία λαμβάνονται ή χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των αγορασμένων (ή πωλημένων) αποθεμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.

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

Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι συμφωνίας και

Ταμιακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις ταμιακού διακανονισμού οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, οι μεν εκπτώσεις επί αγορών θεωρούνται ως αρνητικά στοιχεία τους κόστους αγορών, οι δε εκπτώσεις επί πωλήσεων ως αρνητικά στοιχεία της αξίας των πωλήσεων, ανεξάρτητα από τα αίτια που προκάλεσαν τη χορήγηση της εκπτώσεως.

2.4.2 Λογιστική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί αγορών.

Όταν οι εκπτώσεις αναγράφονται στο τιμολόγιο, μειώνουν άμεσα την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και η σχετική λογιστική εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία (τιμολογιακή αξία-εκπτώσεις).

Στις περιπτώσεις που, για διάφορους λόγους, οι εκπτώσεις αγορών δεν είναι δυνατό να μειώσουν την τιμολογιακή αξία αγοράς, οπότε χορηγούνται με σχετικό «πιστωτικό τιμολόγιο» που εκδίδει ο προμηθευτής.

2.4.3 Κοστολογική αντιμετώπιση των εκπτώσεων επί των αγορών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ

α. Οι εκπτώσεις επί των αγορών είναι στοιχείο μειωτικό του κόστους κτήσεως των αγορών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ, ορίζει ότι η τιμή κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων είναι η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και ως τιμολογιακή αξία θεωρεί την «αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς,

μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές.....»

Από την περικοπή αυτή του Ε.Γ.Λ.Σ (παρ 2.2.203.1) προκύπτει ότι το Ε.Γ.Λ.Σ αντιμετωπίζει τις εκπτώσεις επί των αγορών, ανεξάρτητα από το αίτιο που προκάλεσε τη χορήγησή τους από τους προμηθευτές, ως στοιχείο μειωτικό του κόστους κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών (αποθεμάτων, παγίων, υπηρεσιών). Συνεπώς, οι χορηγούμενες από τους προμηθευτές εκπτώσεις πρέπει να μειώνουν την αξία των αγορών και συνεπώς και την κατ' είδος αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων και κατ' επέκταση, την αξία αποτιμήσεως των αποθεμάτων λήξεως και το κόστος των πωλημένων.

Η αντιμετώπιση όμως αυτή εκτός του ότι είναι εσφαλμένη για ορισμένες κατηγορίες εκπτώσεων (λχ για τις ταμιακές εκπτώσεις και τις εκπτώσεις που επέχουν μορφή ποινικών ρητρών λόγω καθυστερήσεων στην παράδοση των αγορασμένων αποθεμάτων) γεννά σοβαρά θέματα στις περιπτώσεις που οι εκπτώσεις λαμβάνονται με σημαντική χρονική υστέρηση (ετεροχρονισμένα), όπως συμβαίνει κυρίως στις εκπτώσεις λόγω τζίρου που υπολογίζονται και λαμβάνονται συνήθως στο τέλος της χρήσεως.

β. Το δημιουργούμενο πρόβλημα επί περιοδικής κοστολόγησεως και περιοδικών αποτελεσμάτων.

Το πρόβλημα που καλούμαστε να αντιμετωπίσουμε συνίσταται στο ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις που οι εκπτώσεις λαμβάνονται ετεροχρονισμένα με σημαντική χρονική υστέρηση, τα αγορασμένα εμπορεύματα ενδεχομένως να έχουν πωληθεί (εμπορεύματα) ή να έχουν αναλωθεί (πρώτες ύλες και λοιπά υλικά) κατά το χρόνο που η αγοράστρια επιχείρηση λαμβάνει το σχετικό «πιστωτικό τιμολόγιο». Έτσι, επί μηνιαίας, τριμηνιαίας κ.λ.π. τηρήσεως της Ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το περιοδικό κόστος των πωλημένων εμπορευμάτων και προϊόντων που προσδιορίζει η επιχείρηση είναι συνήθως εσφαλμένο και κατ' επέκταση και τα περιοδικά αποτελέσματά της είναι ομοίως εσφαλμένα στις περιπτώσεις που οι υπό συζήτηση εκπτώσεις είναι σημαντικού ύψους.

2.4.4 Λογιστική και κοστολογική αντιμετώπιση των ταμιακών εκπτώσεων με βάση τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.

Κατά την Αμερικάνικη βιβλιογραφία οι εκπτώσεις θεωρούνται ως στοιχεία μειωτικά του κόστους των αποθεμάτων με εξαίρεση τις ταμιακές εκπτώσεις. Οι εκπτώσεις αυτές δίνονται στις επί πιστώσει αγορές προκειμένου να ενθαρρύνουν την είσπραξη της αξίας τους νωρίτερα από την καθορισμένη επί πιστώσει ημερομηνία.

Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους κτήσεως, κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων είναι το κόστος «τοίς μετρητοίς» και συνεπώς η χορηγούμενη έκπτωση για τη σύντμηση του χρόνου εισπράξεως της τιμολογιακής αξίας των πωλημένων πρέπει να αντιμετωπιστεί ως

χρηματοοικονομικό έξοδο. Κατά την ίδια λογική ως χρηματοοικονομικό έξοδο πρέπει να αντιμετωπίζονται κι οι πληρωμές που γίνονται για την επέκταση της πιστώσεως, δηλαδή την επέκταση της ημερομηνίας εξοφλήσεως της τιμολογιακής αξίας και γενικότερα της υποχρεώσεως από την συγκεκριμένη αγορά.

Θεωρητικά, όλες οι ταμιακές εκπτώσεις που δικαιούνται να πάρει η αγοράστρια επιχείρηση, ανεξάρτητα αν τις πήρε ή όχι πρέπει να αφαιρούνται από το κόστος κτήσεως. Συνεπώς, οι επί πιστώσει αγορές πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία στο καθαρό ποσό (τιμολογιακή αξία μείον δικαιούμενη έκπτωση). Μολονότι η άποψη αυτή είναι σωστή, στην πράξη μόνο οι λαμβανόμενες εκπτώσεις μειώνουν το κόστος των αγορών και μάλιστα ετεροχρονισμένα κατά το χρόνο λήψεώς τους, ενώ σχεδόν ποτέ δεν μειώνουν το κόστος των αγορών οι μη λαμβανόμενες εκπτώσεις.

Για την αντιμετώπιση των ταμιακών εκπτώσεων η λογιστική θεωρία και πράξη, έχουν καλλιεργήσει και εφαρμόζουν τις εξής δύο μεθόδους: τη μέθοδο του καθαρού ποσού (Net of Discount Approach) και τη μέθοδο του μικτού ποσού (Gross Amount Approach).

Για την αποσαφήνιση των δύο αυτών μεθόδων, ας υποθέσουμε ότι αγοράζονται εμπορεύματα με πίστωση 4 μηνών τιμολογιακής αξίας 20.000€ και συμφωνείται ότι, εάν το τιμολόγιο εξοφληθεί μέσα σε 20 μέρες από την αγορά θα χορηγηθεί έκπτωση 1.000€. Ας υποθέσουμε ότι η αγοράστρια εξοφλεί μέσα σε στις 20 μέρες : (α) ολόκληρη την αξία του τιμολογίου, ή (β) μόνο το 70% της τιμολογιακής αξίας και λαμβάνει ανάλογη έκπτωση.

Μέθοδος του καθαρού ποσού
του μικτού ποσού
(Η ορθή μέθοδος)

Μέθοδος
(Η εσφαλμένη μέθοδος)

α. Κατά την αγορά:

Αγορές εμπορευμάτων	19.000	Αγορές εμπορευμάτων	20.000
Προβλεπόμενες εκπτώσεις επί αγορών	1.000		
(εις) Προμηθευτές	20.000	(εις) Προμηθευτές	20.000

β. Ολική εξόφληση τιμολογίου:

Προμηθευτές	20.000	Προμηθευτές	20.000
(εις) Προβλ. Εκπτ. επί Αγορών	1.000	(εις) Αγορές εμπορευμάτων	1000
Ταμείο	19.000	Ταμείο	19.000

γ. Μερική εξόφληση τιμολογίου:

Προμηθευτές	14.000	Προμηθευτές	14.000
(20.000*70%)			
Έξοδα χρηματοδοτήσεως	300		
(ή Απολεσθείσες εκπτώσεις)			
(1.000*30%)			
(εις) Προβλεπόμενες εκπτώ-		(εις) Αγορές εμπορευμάτων	700
σεις επί αγορών	1000	Ταμείο	13.300
Ταμείο	13.300		

Το σημαντικότερο επιχείρημα υπέρ της μεθόδου του καθαρού ποσού είναι ότι απεικονίζει το κόστος των αποθεμάτων σύμφωνα με τη λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους κτήσεως και επίσης ότι απεικονίζει σωστά τις υποχρεώσεις της αγοράστριας επιχειρήσεως, αφού ο λογαριασμός «Προβλεπόμενες εκπτώσεις επί αγορών» είναι λογαριασμός αντίθετος του λογαριασμού «Προμηθευτές». Ακόμη ότι με τη μέθοδο αυτή επιτυγχάνεται η αποκάλυψη των εκπτώσεων που δεν ελήφθησαν, πληροφορία για την εκτίμηση του πόσο καλά διοικείται η επιχείρηση.

Παρατηρείται όμως ότι, παρά τις αδυναμίες της, η μέθοδος του μικτού ποσού εφαρμόζεται ευρέως ακόμη στην πράξη κυρίως γιατί οι ταμιακές εκπτώσεις δεν επηρεάζουν σημαντικά το κόστος και τα αποτελέσματα της αγοράστριας επιχειρήσεως.

2.4.5 Πρόταση για την αντιμετώπιση των εκπτώσεων λόγω τζίρου

Πιο πάνω αναπτύξαμε ότι το Ε.Γ.Λ.Σ και ο Κ.Β.Σ θέλουν τις εκπτώσεις επί αγορών όλων των κατηγοριών και συνεπώς και τις εκπτώσεις λόγω τζίρου, ως στοιχεία μειωτικά του κόστους κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων και γενικότερα των αγαθών. Επίσης αναπτύξαμε το μέγα θέμα που δημιουργείται με τις λαμβανόμενες εκπτώσεις λόγω τζίρου, οι οποίες λόγω μεγέθους και κυρίως λόγω εντόνου ετεροχρονισμού ανατρέπουν αναδρομικά το περιοδικό (μηνιαίο κλπ) κόστος και τα περιοδικά (μηνιαία κλπ) αποτελέσματα.

Εξάλλου, βρίσκουμε πολύ πειστική την επιχειρηματολογία του αείμνηστου καθηγητή Π. Παπαδημητρίου που εκθέσαμε πιο πάνω, που τον οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι οι εκπτώσεις λόγω τζίρου πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έσοδο (και μάλιστα αποτέλεσμα) και όχι ως στοιχείο μειωτικό του κόστους κτήσεως των αγορών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ που θέλει και τις εκπτώσεις λόγω τζίρου ως αρνητικό στοιχείο του κόστους κτήσεως των αγορών και εντεύθεν δημιουργούμενου κοστολογικό πρόβλημα, αλλά και την επιχειρηματολογία ότι οι εκπτώσεις της κατηγορίας αυτής πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έσοδα, καταλήγουμε στη διατύπωση της ακόλουθης πρότασης:

Για τις υπό συζήτηση εκπτώσεις λόγω τζίρου προτείνουμε να μη διενεργείται μηνιαίως (ή τριμηνιαίως) χρονική τακτοποίηση των αγορών, δηλαδή να μην κοστολογούνται μηνιαίως (ή τριμηνιαίως) προϋπολογιστικά, ώστε το περιοδικό κόστος και τα περιοδικά αποτελέσματα να μένουν ανεπηρέαστα από προβλέψεις για τις εκπτώσεις, οι οποίες όμως αφορούν αγορές που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενους μήνες και τα αγορασμένα αποθέματα για τα οποία χορηγούνται οι εκπτώσεις αναλώθηκαν στην παραγωγή ή πωλήθηκαν σε προηγούμενους μήνες. Έτσι οι λαμβανόμενες εκπτώσεις επί αγορών λόγω τζίρου θα καταχωρούνται στην πίστωση των αντίθετων λογαριασμών αγορών (20.98, 24.98 κλπ), οι οποίοι όμως δεν θα μεταφέρονται

στη διάρκεια του έτους στην αναλυτική λογιστική για να μην επηρεάζουν το κόστος των αγορών.

Στο τέλος της χρήσεως οι ληφθείσες εκπτώσεις λόγω τζίρου, δηλαδή τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών 20.98, 24.98 κλπ, να κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων αποθεμάτων, με βάση τη σχέση κόστους μενόντων και κόστος πωλουμένων εμπορευμάτων ή κατά περίπτωση αναλωμένων υλικών. Με κατάλληλο μηχανογραφικό πρόγραμμα είναι δυνατό οι αναλογούσες στα μένοντα αποθέματα εκπτώσεις να κατανέμονται κατ' είδος αποθεμάτων, ώστε οι μερίδες αποθήκης της νέας χρήσεως να ανοίξουν με αξίες ενάρξεως επηρεασμένες με τις ανάλογες εκπτώσεις.

2.4.6 Ζημιές από συμβάσεις αγορών αποθεμάτων

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις συνάπτουν συμβάσεις με τους προμηθευτές τους για την αγορά συγκεκριμένων ποσοτήτων αποθεμάτων στη διάρκεια μια ορισμένης μελλοντικής περιόδου με ορισμένη τιμή μονάδας. Δεν είναι σπάνιες, εντούτοις, οι περιπτώσεις που οι συμφωνημένες τιμές μονάδας πέφτουν μετά τη σύναψη των συμβάσεων αυτών και ερωτάται πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά η ζημιά που θα προκύψει από τα αποθέματα που θα παραληφθούν στο μέλλον σε εκτέλεση των συμβάσεων αυτών. Η σύγχρονη επιστήμη προτείνει την ακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση.

α) Για τις συμβάσεις αγορών για τρις οποίες υπάρχει δικαίωμα αναθεώρησης ή ανακλήσεως: Όταν το ποσό της συμβάσεως είναι σημαντικό πρέπει να γίνεται σχετική μείωση στο σώμα του ισολογισμού, σύμφωνα με την αρχή της πλήρους αποκαλύψεως, πχ: Στο τέλος της χρήσης 20+1 ήταν σε ισχύ σύμβαση για την αγορά στη διάρκεια της επόμενης χρήσεως 20+2 μιας ποσότητας πρώτων υλών αξίας 5.000.000€ Τη σύμβαση μπορεί να αναθεωρήσει ή να ακυρώσει καθένα από τα συμβλημένα μέρη, μέσα σε 90 ημέρες από την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού. Στο τέλος 20+1, η τρέχουσα αξία των παραπάνω πρώτων υλών ανέρχονταν λχ σε 4.000.000€ Επιβάλλεται να γίνει σχετική σημείωση στο σώμα του ισολογισμού της χρήσεως 20+1.

β) Για τις συμβάσεις αγορών που δεν υπόκεινται σε αναθεώρηση ή ακύρωση: Όταν η ζημιά είναι πιθανή και το ποσό αυτής μπορεί λογικά να εκτιμηθεί η ζημιά και η σχετική υποχρέωση πρέπει να καταχωρούνται στους λογαριασμούς και στις οικονομικές καταστάσεις. Στο προηγούμενο παράδειγμα λχ την 31.12.20+1 θα γίνει η εγγραφή:

Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Ζημιά από υφιστάμενες συμβάσεις αγορών)	1.000.000
Προβλέψεις (Προβλέψεις από υφιστάμενες συμβάσεις αγορών)	1.000.000

Αν κατά το χρόνο εκτελέσεως της συμβάσεως, δηλαδή κατά το χρόνο παραλαβής των πρώτων υλών (εντός του 20+2) η τρέχουσα αξία του ανέλθει λχ σε 3.800.000€θα γίνει η εγγραφή:

Πρώτες ύλες (ή αγορές)	3.800.000
Προβλέψεις (Προβλέψεις από υφιστάμενες συμβάσεις αγορών)	1.000.000
Ζημιές από τις συμβάσεις αγορών (εις) Ταμείο	200.000 5.000.000

Με τον παραπάνω χειρισμό η ζημιά καταχωρείται κατά το δυνατό στη χρήση που πράγματι επήλθε.

Κατά τα ισχύοντα στη χώρα μας, η δαπάνη των προβλέψεων για την κάλυψη ζημιάς από ισχύουσες συμβάσεις αγορών αποθεμάτων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και θα υποβληθεί σε φορολογία στη χρήση που διενεργείται η πρόβλεψη, ενώ ως αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων θεωρείται η συμβατική αξία, η οποία καταχωρείται στα βιβλία κατά την πραγματοποίηση των αγορών. Έτσι, στο παράδειγμά μας οι πρώτες ύλες θα καταχωρηθούν στα βιβλία με αξία 4.000.000€στη χρήση 20+2 που η αγορά πραγματοποιήθηκε.

2.4.7 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ακόμη τα αποθέματα (αλλά και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία) κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται στην κατοχή της επιχειρήσεως κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για οποιοδήποτε λόγο(φύλαξη, πώληση κλπ).

Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία καθενός τρίτου καταχωρούνται στην απογραφή χωριστά από τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα, με αναγραφή και του σκοπού για τον οποίο βρίσκονται στην επιχείρηση (πχ για φύλαξη, για πώληση κλπ)

Σημειώνεται ότι δεν απαιτείται καταχώρηση στο Βιβλίο Απογραφών των περιουσιακών στοιχείων των τρίτων, εφόσον το είδος και η ποσότητα αυτών προκύπτουν από το Βιβλίο Αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία ή κατά τη γνώμη μας από λογαριασμούς τάξεως (άρθρο 278 παρ 7 του Κ.Β.Σ, όπως αντικαταστήθηκε με το άρθρο 9 παρ 31 του ν.2753/1999 και ισχύει από 17.11.1999).

Τα αποθέματα αυτά καταχωρούνται στην προθεσμία που ορίζεται από την παρ 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ και τα πάγια στην προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού παρ 8 του ίδιου άρθρου. Δηλαδή: για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 31/12 τα αποθέματα κυριότητας τρίτων καταχωρούνται μέχρι τις Α.Ε) του επόμενου έτους, ενώ για τις επιχειρήσεις που κλείνουν ισολογισμό 30/6 τα αποθέματα κυριότητας τρίτων μέχρι 20/8 και τα πάγια κυριότητας τρίτων μέχρι 31/12.

2.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.5.1 Σημασία της αποτιμής των αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως έχει σημαντική σπουδαιότητα για την οικονομική παρουσίαση της επιχειρήσεως, γιατί εξυπηρετεί τους εξής δύο, εξαιρετικής βαρύτητας, σκοπούς:

- να προσδιορίσει την αξία με την οποία τα αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό δηλαδή στοχεύει στην αλήθεια του ισολογισμού και
- να προσδιορίσει το κόστος των πωλημένων, το οποίο αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα από τις πωλήσεις, δηλαδή στοχεύει στον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσεως.

Όπως είναι γνωστό, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του κόστους των πωλημένων υπάρχει αντίστροφη σχέση. Όσο μεγαλύτερη λογιστική αξία (κόστος) δίνεται στα αποθέματα λήξεως, τόσο μικρότερο κόστος απομένει για τα πωλημένα και τανάπαλιν.

- Οι λογιστικές, λοιπόν, μέθοδοι που υπερεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υποεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μεγαλύτερο αποτέλεσμα της χρήσεως.
- Αντίθετα, οι μέθοδοι που υποεκτιμούν την αξία των αποθεμάτων λήξεως οδηγούν σε υπερεκτίμηση του κόστους των πωλημένων και, συνεπώς, σε μικρότερο αποτέλεσμα της χρήσεως.

Έτσι, μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων λήξεως και του αποτελέσματος της χρήσεως υπάρχει αναλογική σχέση, ενώ υπάρχει αντίστροφη σχέση μεταξύ αξίας αποθεμάτων λήξεως και κόστους πωλημένων.

Στα τελευταία χρόνια επικράτησε να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στην ακριβέστερη μέτρηση του αποτελέσματος της χρήσεως, δηλαδή του κόστους των πωλημένων, παρά στην αλήθεια του ισολογισμού δηλ. στην ακρίβεια της αξίας των αποθεμάτων λήξεως. Έτσι, κύριος σκοπός στη λογιστική των αποθεμάτων είναι η αντιπαράθεση του κατάλληλου κόστους με τα αντίστοιχα έσοδα για να επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός ακριβέστερου αποτελέσματος της χρήσεως.

Επισημαίνεται όμως ότι, αφού κύριος στόχος της αποτιμής των αποθεμάτων λήξεως είναι ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος, θα πρέπει να είναι ακριβής και η αξία των αποθεμάτων λήξεως που αναγράφεται

στους ισολογισμούς και η οποία αξία θα αποτελέσει το κόστος των πωλημένων στις επόμενες χρήσεις. Μόνο όταν το κόστος αυτό είναι ακριβές θα είναι ακριβή και τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων. Η αποτίμηση, συνεπώς, των αποθεμάτων λήξεως πρέπει να γίνεται με στόχο τη διαχρονική ορθότητα των αποτελεσμάτων, δηλαδή των αποτελεσμάτων όχι μόνο της συγκεκριμένης χρήσεως, αλλά και των επόμενων χρήσεων.

2.5.2 Λογιστικές αρχές που διέπουν την αποτίμηση των αποθεμάτων

Την αποτίμηση των αποθεμάτων, στα πλαίσια της λογιστικής σ του ιστορικού κόστους, διέπουν οι ακόλουθες βασικές λογιστικές αρχές.

1) **Η αρχή του ιστορικού κόστους**, δηλαδή του κόστους κτήσεως. Κατά την ημερομηνία αποκτήσεώς τους, τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος κτήσεώς τους, σύμφωνα με την αρχή του κόστους. Όταν πωλούνται, το κόστος αυτό αντιπαραβάλλεται με τα έσοδα, σύμφωνα με την αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων. Τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμώνται επίσης με βάση την αρχή του κόστους κτήσεως, εκτός αν η αξία τους μειώθηκε λόγω ζημιάς, απαξιώσεως κλπ., οπότε αποτιμώνται, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, στη χαμηλότερη αξία.

2) **Η αρχή της συντηρητικότητας**, που ικανοποιείται όταν ως τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως χρησιμοποιείται η κατώτερη δυνατή τιμή από τις περισσότερες τιμές που υπάρχει ευχέρεια να χρησιμοποιηθούν.

3) **Η αρχή της συνέπειας**, σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτιμήσεως δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μια χρήση στην άλλη, για να είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

4) **Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως**, σύμφωνα με την οποία οι καθιερωμένοι κανόνες αποτιμήσεως εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της.

2.5.3 Οι κυριότερες μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η λογιστική θεωρία διδάσκει πλειάδα μεθόδων αποτιμήσεως των αποθεμάτων, οι οποίες κατατάσσονται συνήθως στις εξής τρεις κατηγορίες: στις μεθόδους που βασίζονται στο κόστος κτήσεως, στις μεθόδους που απομακρύνονται από το κόστος κτήσεως και στις μεθόδους εκτιμήσεως της αξίας των αποθεμάτων.

•Μέθοδοι βασιζόμενες στο κόστος κτήσεως:

α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

β. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.

γ. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή

δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή

ε. Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή

στ. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

η. Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους

θ. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

•**Μέθοδοι απομακρυνόμενες από το κόστος κτήσεως:**

ι. Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής

ια. Η μέθοδος αποτιμήςσεως στην τιμή πωλήσεως.

ιβ. Η μέθοδοι αποτιμήςσεως των κατασκευαζόμενων έργων.

•**Μέθοδοι εκτιμήςσεως της αξίας των αποθεμάτων:**

ιγ. Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους

ιδ. Η μέθοδος αποτιμήςσεως στις τιμές λιανικών πωλήσεων.

2.5.4 Αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως - Η σημασία της «αρχής της συνέπειας στην αποτίμηση των αποθεμάτων

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η βασική λογιστική αρχή της συνέπειας υπαγορεύει στην επιχείρηση την υποχρέωση να εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο τις μεθόδους που επέλεξε για την αποτίμηση των διαφόρων κατηγοριών αποθεμάτων της και να μην αλλάζει τις μεθόδους αυτές από χρήση σε χρήση. Αν η βασική αυτή αρχή αγνοείτο στο καίριο θέμα της αποτιμήςσεως των αποθεμάτων, η επιχείρηση θα είχε τη δυνατότητα να αυξομειώνει τα αποτελέσματά της, αλλάζοντας απλώς τις μεθόδους αποτιμήςσεως των αποθεμάτων της. Η αρχή της συνέπειας δεν υπαγορεύει στις επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου να εφαρμόζουν όλες την ίδια μέθοδο αποτιμήςσεως των αποθεμάτων, αλλά επιβάλλει στη συγκεκριμένη επιχείρηση να μην αλλάζει τις μεθόδους αποτιμήςσεως των αποθεμάτων της στη διαδρομή των χρήσεων.

Χάρη στην αρχή αυτήν ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων είναι βέβαιος ότι η επιχείρηση ακολούθησε τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε την προηγούμενη χρήση και συνεπώς ότι έχει τη δυνατότητα να κάνει διαχρονικές συγκρίσεις στα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς της επιχείρησεως.

Τέλος σημειώνεται ότι και όταν ακόμη η επιχείρηση εφαρμόζει με συνέπεια τις μεθόδους αποτιμήςσεως των αποθεμάτων, οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι πρέπει ν' αποκαλύπτονται δια των οικονομικών καταστάσεων.

β. Κ.Β.Σ

Ο Κ.Β.Σ παρέχει στην επιχείρηση την ευχέρεια να προσδιορίζει την τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής με οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους υπό τις εξής δύο προϋποθέσεις:

Ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων και η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων πρέπει να γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας (άρθρο 28 παρ 2 του Κ.Β.Σ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 παρ 5 του ν.3052/2002, ισχύς από 1.1.2003). Συνεπώς, η διάταξη αυτή δεν καταλαμβάνει τα αποθέματα των υποκαταστημάτων με αυτοτελή λογιστική.

Παράδειγμα αλλαγής μεθόδου προσδιορισμού του κόστους (ή τιμής) κτήσεως

Αν στην περίπτωση του παραδείγματος της παρ 2.11.3.2 η επιχείρηση εφάρμοζε στις προηγούμενες χρήσεις τη μέθοδο FIFO και στην κλειόμενη χρήση την εγκαταλείψει και εφαρμόσει τη μέθοδο LIFO, στη χρήση αυτή θα προκύψει η ακόλουθη μεταβολή στο αποτέλεσμα και στην αξία των αποθεμάτων:

Αποθέματα με τη παλιά μέθοδο FIFO		
μονάδες 200*17=		€ 3.400
Αποθέματα με τη νέα μέθοδο LIFO		
Μονάδες 100*10=	1.000	€
100*12=	1.200	€ 2.200
Διαφορά λόγω αλλαγής μεθόδου		<u>1.200</u>

Δηλαδή, λόγω αλλαγής μεθόδου, τα κέρδη της χρήσεως (πριν από το φόρο εισοδήματος) προσδιορίζονται μειωμένα κατά €1.200, ισόποσα δεν εμφανίζονται μειωμένα και τα αποθέματα. Αν η επιχείρηση εφάρμοζε τη LIFO και την αντικαθιστούσε με τη FIFO τα κέρδη της χρήσεως και τα αποθέματα θα εμφανίζονταν αυξημένα κατά το ποσό αυτό.

Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφερθεί η αλλαγή της μεθόδου και η επίπτωση της αλλαγής στο προ των φόρων αποτέλεσμα της χρήσεως.

2.5.5 Μέθοδος ροής κόστους που ενδείκνυται για την αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων)

Όλες οι μέθοδοι ροής κόστους που αναπτύχθηκαν παραπάνω εφαρμόζονται στην πράξη. Καμιά απ' αυτές δεν μπορεί να διεκδικεί τα πρωτεία και να θεωρείται ως η «ορθότερη» ή η «καλλίτερη» μέθοδος. Γεννάται, λοιπόν, το σημαντικό ερώτημα ποια από τις μεθόδους αυτές πρέπει να επιλέγεται από

την επιχείρηση στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση. Κατά την επιλογή μιας από τις μεθόδους αυτές πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην επίδρασή της και στον ισολογισμό (αξία αποθεμάτων λήξεως), στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και στο φορολογητέο εισόδημα (κόστος πωλήσεων), καθώς επίσης στον καθορισμό των τιμών πωλήσεως.

Η έρευνα για την «καλλίτερη» μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων είναι δύσκολο έργο, γιατί η αποτίμηση των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων) έχει επίπτωση τόσο στον ισολογισμό όσο και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, οι δύο δε αυτές οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Για το λογαριασμό αποτελεσμάτων η αξία των αποθεμάτων αποσκοπεί στην αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος πωλήσεων. Στον ισολογισμό τα αποθέματα, μαζί με τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία, θεωρούνται σαν ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να αντιμετωπίζει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (ρευστότητα).

Η επιλογή, λοιπόν, μια μεθόδου ροής η απόφαση αλλαγής της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτελεί σύνθετο πρόβλημα. Μολονότι η ορθή μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να είναι ο πρωταρχικός στόχος, είναι δύσκολο ν' αγνοηθεί η επίπτωση του φόρου εισοδήματος στην οικονομική θέση (και στη ρευστότητα) της επιχείρησης. Επίσης, στην επιδίωξη της ορθής μετρήσεως των αποτελεσμάτων δεν είναι ορθό να αγνοούνται τα κέρδη επί των αποθεμάτων.

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους έχει το πλεονέκτημα της απεικονίσεως του κόστους σύμφωνα με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Μειονεκτεί όμως γιατί αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών (επιλογή των πωλούμενων) και γιατί δυνατό να οδηγήσει σε εσφαλμένες αποφάσεις τιμολογήσεως των πωλουμένων, θεωρώντας ότι τα ίδια εμπορεύματα έχουν διαφορετική αξία.

Οι επιμέρους μονάδες έχουν το ίδιο κόστος μόνο εφαρμόζοντας τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Η μέθοδος στηρίζεται στην υπόθεση ότι δεν πρέπει να γίνεται λογιστική παρακολούθηση των πωλούμενων αποθεμάτων, όπως λχ όταν ο πελάτης αγοράζει ένα κιλό καρφιά ο λογιστής δεν είναι αναγκαίο να γνωρίζει από ποιο κιβώτιο ο πελάτης έτυχε να επιλέξει τα καρφιά, για να προσδιορίσει το μικτό κέρδος πωλήσεως. Αλλά μειονεκτεί η μέθοδος αυτή σε περιόδους πληθωρισμού, γιατί το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα από τις πωλήσεις δεν ανταποκρίνεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Ο πληθωρισμός είναι ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρήση της LIFO. Σε περιόδους υψώσεως των τιμών η LIFO τείνει να ελαχιστοποιεί τα κέρδη επί των αποθεμάτων, ενώ η FIFO τείνει να τα μεγιστοποιεί. Η βαρύτητα που δίνεται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως σε σύγκριση με τον ισολογισμό, οι υψηλοί ρυθμοί του πληθωρισμού και οι επιπτώσεις του φόρου εισοδήματος στην επιχείρηση (υψηλή φορολογία και αποστέρηση μετρητών) έχουν ωθήσει τις επιχειρήσεις στα τελευταία χρόνια, να στραφούν προς τη LIFO, που οδηγεί πλησιέστερα από κάθε άλλη μέθοδο στη σωστή μέτρηση του αποτελέσματος.

Δεν πρέπει όμως να παραβλέπεται ότι η LIFO, σε περιόδους υψώσεως τιμών, οδηγεί στην υποεκτίμηση των μενόντων αποθεμάτων, με συνέπεια οι σχετικοί αριθμοδείκτες που εξάγονται από την ανάλυση του ισολογισμού (ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων κ.α.) να είναι εσφαλμένοι.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι η σύγχρονη αντίληψη στρέφεται στην άποψη, ότι κατά την επιλογή της προσφορότερης μεθόδου αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρωταρχικός παράγων πρέπει να είναι η ρεαλιστική μέτρηση των αποτελεσμάτων. Επισημαίνεται πάντως ότι όλες οι μέθοδοι οδηγούν στα ίδια αποτελέσματα σε περιόδους που οι τιμές και τα κόστη παραγωγής παραμένουν σταθερά. Αλλά τέτοιες περιόδοι είναι συνήθως σπάνιες, ενώ ο έρπων ή καλπάζων πληθωρισμός είναι σχεδόν μόνιμο φαινόμενο στη σύγχρονη οικονομία.

2.5.6 Ο κανόνας της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής (Cost or Market Rule) σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αντιλήψεις.

Θεωρητική θεμελίωση του κανόνα της χαμηλότερης τιμής.

Σύμφωνα με την αρχή του κόστους τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στο ιστορικό κόστος κτήσεώς τους. Εντούτοις, η αρχή αυτή υποχωρεί έναντι της άλλης βασικής αρχής της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία οι γνωστές ζημιές, και όταν ακόμη δε βεβαιώνονται με ολοκληρωμένες συναλλαγές, πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ζημιές της χρήσεως μέσα στην οποία συνέβησαν, ενώ, αντίθετα τα γνωστά κέρδη που δεν αποδεικνύονται από ολοκληρωμένες συναλλαγές δεν αναγνωρίζονται πριν από την ολοκλήρωση των συναλλαγών.

Με βάση τα παραπάνω, τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων πρέπει να είναι χαμηλότερη τιμή μεταξύ: α) του κόστους κτήσεως και β) της τρέχουσας τιμής (δηλ. του κόστους αντικαταστάσεως και όχι της τιμής πωλήσεως) στο τέλος της χρήσεως. Αν λχ ένα αγαθό αγοράστηκε το Νοέμβριο του 20+0 αντί 1.000€ και παραμένει στην επιχείρηση στο τέλος του ίδιου έτους, οπότε μπορούσε να αγοραστεί αντί 900€ στην απογραφή της 31.12.20+0 πρέπει να αποτιμηθεί με 900€ και η ζημία των 100€ να περιληφθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως 20+0.

Η τιμή αποτιμήσεως των 900€ θα αποτελέσει το κόστος για την επόμενη χρήση που το αγαθό θα πωληθεί και το αποτέλεσμα θα προσδιοριστεί σαν διαφορά της τιμής πωλήσεως και του ποσού αυτού.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: α) στην αρχή αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαιώση, βλάβη) πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη, β) στην αρχή της συντηρητικότητας για την οποία ήδη μιλήσαμε

κι ακόμη γ) στη σιωπηρή παραδοχή ότι οι τιμές πωλήσεως των αποθεμάτων μειώνονται αναλογικά περίπου με το κόστος αντικαταστάσεώς τους.

Επισημαίνεται ότι το Δ.Λ.Π 2 «αποθέματα» (αναθεωρημένο 1993), για την αποτίμηση των αποθεμάτων αγνοεί την τρέχουσα τιμή αντικαταστάσεως των αποθεμάτων και ορίζει ότι «**τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας**» δηλαδή αγνοεί παντελώς την τρέχουσα αξία αντικαταστάσεως των αποθεμάτων.

2.5.7 Έννοια της τρέχουσας τιμής κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

Η τρέχουσα τιμή για τους σκοπούς της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, μπορεί να προσδιοριστεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, χρησιμοποιώντας τις ακόλουθες βάσεις:

•Τη βάση της αγοράς ή αντικαταστάσεως.

Η βάση αυτή εφαρμόζεται για τα εμπορεύματα ή υλικά που αγοράζονται από την επιχείρηση. Ως τρέχουσα τιμή, υπό κανονικές συνθήκες, νοείται η τρέχουσα τιμή αγοράς της μονάδας του αγαθού, η οποία επικρατεί στις πηγές εφοδιασμού της επιχειρήσεως κατά την ημέρα της απογραφής για κάθε αγαθό χωριστά και για την ποσότητα που συνήθως αυτό αγοράζεται από την επιχείρηση. Επισημαίνεται ιδιαίτερα η αναφορά στην ποσότητα, η οποία αν αγνοηθεί, δυνατό να οδηγήσει σε χρησιμοποίηση τρεχουσών τιμών που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση της αγοράς.

Η λέξη αντικατάσταση είναι συνήθως πιο δόκιμη από τη λέξη αγορά, γιατί έχει ευρύτερη έννοια και περιλαμβάνει και τα ειδικά έξοδα αγοράς (ναύλα, δασμούς κλπ).

•Τη βάση της αναπαραγωγής

Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τα παραγόμενα προϊόντα και τα προϊόντα υπό κατεργασία. Η τρέχουσα τιμή (ή ορθότερα τρέχον κόστος αντικαταστάσεως) απαρτίζεται από το τρέχον κόστος: των υλικών, της άμεσης εργασίας, των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

•Τη βάση της πραγματοποιήσεως (ρευστοποιήσεως)

Για μερικά αγαθά, όπως τα παλιά –απαξιωμένα ή τα επανακτηθέντα από κατασχέσεις (επειδή οι αγοραστές δεν κατέβαλαν το αντίτιμο πωλήσεως) είναι ενδεχόμενο να μην μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα αξία αγοράς ή παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές ως τρέχουσα τιμή νοείται η προσδοκώμενη τιμή πωλήσεως μειωμένη με τα σχετικά έξοδα πωλήσεως και με ένα λογικό κέρδος. Την τιμή αυτήν ονομάζουμε «πραγματοποιήσιμη τιμή» ή «πραγματοποιήσιμη αξία».

2.5.8 Οριοθέτηση της τρέχουσας τιμής κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις.

Η τρέχουσα τιμή, που όμως είπαμε, είναι το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως (αγοράς ή αναπαραγωγής, κατά περίπτωση) στην ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, οριοθετείται ως εξής:

Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να υπερβαίνει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία (δηλ. την υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά τη συνηθισμένη πορεία της επιχειρήσεως, μειωμένη με το λογικά προβλεπόμενο κόστος συμπληρώσεως και διαθέσεως). Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το ανώτατο όριο, στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (ανώτατο όριο-οροφή).

Η τρέχουσα τιμή δεν πρέπει να είναι χαμηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μειωμένη με μια έκπτωση για ένα κατά προσέγγιση κανονικό περιθώριο κέρδους. Η τιμή αυτή, δηλαδή, είναι το κατώτατο όριο, στο οποίο μπορεί να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή (κατώτατο όριο-δάπεδο).

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω ορίων της τρέχουσας τιμής, έστω το εξής παράδειγμα:

Εκτιμώμενη τιμή πώλησεως ενός εμπορεύσιμου αγαθού	2.000
μείον: εκτιμώμενο κόστος διαθέσεως	300
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία	1.700
μείον: κανονικό κέρδος (2.000*20%)	400
Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μείον περιθώριο κέρδους	1.300

Η έκπτωση των εξόδων διαθέσεως (και κάθε άλλου σχετικού εξόδου που είναι απαραίτητο για να καταστεί το στοιχείο έτοιμο για πώληση) είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η καταχώρηση του στοιχείου στην απογραφή με αξία μεγαλύτερη από την αξία που θα πραγματοποιηθεί (θα εισρεύσει στην επιχείρηση) από διάθεση του εμπορεύσιμου στοιχείου.

Το ακόλουθο παράδειγμα δείχνει τα παραπάνω όρια κατά την αποτίμηση πέντε εμπορεύσιμων αγαθών. Τα έντονα ποσά δείχνουν τις τιμές αποτιμήσεως των αγαθών.

α)Κόστος κτήσεως	0	0	0	5	2
β)Τρέχον κόστος αντικαταστάσεως	6	5	0	0	0
γ)Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία (τιμή πώλησεως μείον Εκτιμώμενο κόστος συμπληρώσεως και διαθέσεως-Οροφή-	8	8	8	8	8
δ)Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία μείον κανονικό κέρδος- δάπεδο	2	2	2	2	2

Αποσαφηνίσεις:

Στοιχείο 1: Χρησιμοποιείται το κόστος κτήσεως γιατί είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

Στοιχείο 2: Χρησιμοποιείται το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως γιατί είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως και δεν είναι μεγαλύτερο από το (γ) ούτε μικρότερο από το (δ).

Στοιχείο 3: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως, αλλά δε χρησιμοποιείται επειδή είναι χαμηλότερο από το (δ).

Στοιχείο 4: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως. Εντούτοις, δε χρησιμοποιείται γιατί είναι χαμηλότερο από το (δ). Επειδή δε το κόστος κτήσεως είναι χαμηλότερο από το (δ) χρησιμοποιείται το κόστος κτήσεως.

Στοιχείο 5: Το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως είναι χαμηλότερο από το κόστος κτήσεως, αλλά είναι υψηλότερο από το (γ) το οποίο συνεπώς χρησιμοποιείται.

Εφαρμογή της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσεως και τρέχουσας τιμής κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις.

Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας μπορεί, θεωρητικά να εφαρμοστεί κατά τρεις τρόπους:

α) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής χωριστά για κάθε στοιχείο της απογραφής(στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, όπως καθιερώθηκε να λέγεται στη χώρα μας)

β) σύγκριση του κόστους κτήσεως και της τρέχουσας τιμής ξεχωριστά για κάθε κατηγορία στοιχείων της απογραφής και

γ) σύγκριση του συνολικού κόστους κτήσεως και της συνολικής τρέχουσας αξίας των αποθεμάτων της απογραφής.

Για την αποσαφήνιση των τριών παραλλαγών της προκείμενης μεθόδου αποτιμήσεως δίνουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

α) Μέθοδος της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής:

Τιμή μονάδας:	Συνολικό					
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος	Τρέχουσα	Χαμηλότερη τιμή
Πρώτες ύλες :						
A	1.000	10	12			10.000
B	2.000	30	25			50.000
Γ	4.000	20	22			80.000
Δ	500	40	30			15.000

**Έτοιμα
προϊόντα:**

E	3.000	50	60	150.000
Z	1.500	80	70	105.000
H	400	105	120	42.000
Θ	600	200	190	114.000

Αξία αποθεμάτων στη κατ' είδος χαμηλότερη τιμή 566.000

Σημειώνεται ότι όταν ένα στοιχείο αποτιμάται στην απογραφή μιας χρήσεως στη χαμηλότερη τρέχουσα τιμή, η τιμή θεωρείται ως κόστος κτήσεως για τις επόμενες χρήσεις:

β) Μέθοδος της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής:

	Τιμή μονάδας:		Συνολικό		Χαμηλότερη Τιμή
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος	
Πρώτες ύλες:					
A	1.000	10	12	10.000	12.000
B	2.000	30	25	60.000	50.000
+Γ	4.000	20	22	80.000	88.000
Δ	500	40	30	20.000	15.000
				<u>170.000</u>	<u>165.000</u>
					165.000

**Έτοιμα
προϊόντα:**

E	3.000	50	60	150.000	180.000
Z	1.500	80	70	120.000	105.000
H	400	105	120	42.000	48.000
Θ	600	200	190	120.000	114.000
				432.000	447.000
					<u>432.000</u>

Αξία αποθεμάτων στη κατά κατηγορία χαμηλότερη τιμή 597.000

γ) Μέθοδος της συνολικά χαμηλότερης τιμής:

	Τιμή μονάδας:			Συνολικό	
	Ποσότητα	Κόστος	Τρέχουσα	Κόστος	Χαμηλότερη τιμή
Πρώτες ύλες:					
A	1.000	10	12	10.000	12.000
B	2.000	30	25	60.000	50.000
Γ	4.000	20	22	80.000	88.000
Δ	500	40	30	20.000	15.000

**Έτοιμα
προϊόντα:**

E	3.000	50	60	150.000	180.000	
Z	1.500	80	70	120.000	105.000	
H	400	105	120	42.000	48.000	
Θ	600	200	190	120.000	114.000	
				602.000	612.000	602.000

Στην πράξη εφαρμόζεται η παραλλαγή της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Την παραλλαγή αυτή υιοθετούν, όπως προαναφερθήκαμε, ο Κ.Β.Σ., ο ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις είναι ενδεχόμενο να ενδείκνυται η εφαρμογή μιας άλλης παραλλαγής της μεθόδου, δηλαδή της συνολικά χαμηλότερης ή της κατά κατηγορία αποθεμάτων χαμηλότερης τιμής. Σε μια βιομηχανία λχ που παράγει ένα μόνο προϊόν και χρησιμοποιεί διάφορες πρώτες ύλες με τα αυτά χαρακτηριστικά ενδείκνυται η εφαρμογή της συνολικά χαμηλότερης τιμής και όχι της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής. Τονίζεται, πάντως, ότι οποιαδήποτε παραλλαγή της μεθόδου γίνει αποδεκτή από την επιχείρηση, η παραλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και στις επόμενες χρήσεις.

Στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη έναντι του κόστους κτήσεως που φέρεται καταχωρημένο στα βιβλία, προκύπτει μια χρεωστική διαφορά που καλείται «ζημιά από τα κατεχόμενα αποθέματα» (inventory holding loss).

2.5.9 Αντιμετώπιση των διαφορών απογραφής των αποθεμάτων α. Κ.Β.Σ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης υποχρεούνται να καταχωρούν σ' αυτό τις διαφορές απογραφής. Η Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ. (παρ 8.6.4) αναφέρει σχετικώς ότι «τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται «κατά την απογραφή είναι σκόπιμο να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα με την ένδειξη «ελλείμματα» ή «πλεονάσματα», κατά περίπτωση». Εντούτοις κατά τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων η παράλειψη καταχώρησης των διαφορών απογραφής στις μερίδες αποθήκης, εφόσον οι μερίδες αποθήκης της νέας χρήσεως άνοιξαν με τις ορθές ποσότητες της απογραφής τέλους της προηγούμενης χρήσεως δεν έχει φορολογικές συνέπειες.

Ο Κ.Β.Σ δεν προβλέπει την έκδοση ειδικού φορολογικού στοιχείου. Κατά τη γνώμη μας, πρέπει να συντάσσεται σχετικό πρακτικό απογραφής, το οποίο να υπογράφεται από τους αρμόδιους υπαλλήλους της επιχείρησης και να εγκρίνεται από τα αρμόδια διοικητικά στελέχη αυτής (διευθύνων σύμβουλος, διαχειριστής κλπ). Είναι σκόπιμο, σε περίπτωση σημαντικών διαφορών, στα σχετικά δικαιολογητικά να επισυνάπτεται και σχετικό απόσπασμα πρακτικού

διοικητικού συμβουλίου. Βάση των δικαιολογητικών αυτών γίνονται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές και οι καταχωρήσεις στην αποθήκη.

β. Σύγχρονες αρχές κοστολογήσεως.

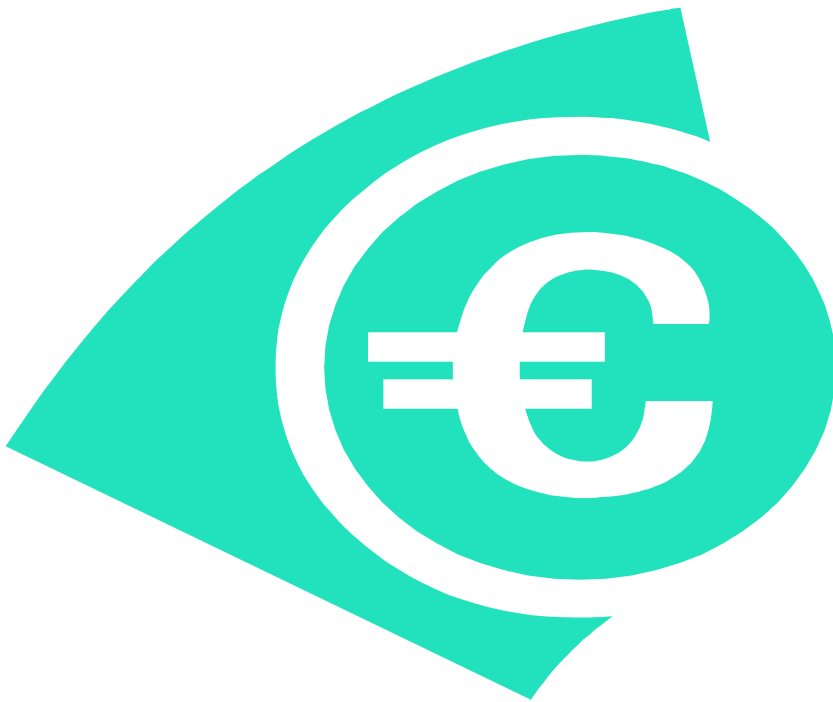
Τα φυσιολογικά ελλείμματα είναι συμφυή με την παραγωγική διαδικασία και ως και εκ τούτου, χαρακτηρίζονται οργανικά έξοδα. Αντίθετα τα καθ' υπέρβαση του ομαλού ελλείμματα πρέπει να χαρακτηρίζονται έκτακτες ζημιές. Ειδικότερα από θεωρητική άποψη, οι φυσιολογικές διαφορές απογραφής πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εξής:

Τα φυσιολογικά ελλείμματα που προκύπτουν από την αποθήκευση πρώτων και λοιπών υλικών που αγοράζει η επιχείρηση συνιστούν έμμεσα έξοδα που βαρύνουν το κόστος του οποίου επιμερίζεται στα λοιπά κέντρα κόστους.

Τα πλεονάσματα των πρώτων και λοιπών υλικών που προκύπτουν από σφάλματα ζυγίσεων-μετρήσεων κατά την παράδοση των υλικών αυτών για ανάλωση στην παραγωγή ή από φυσικές και χημικές μεταβολές λχ από απορρόφηση υγρασίας, πρέπει να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία μειωτικά του κόστους της λειτουργίας παραγωγής, δηλ. των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται από το λόγο ότι τα πλεονάσματα δημιουργήθηκαν επειδή η ποσότητα με την οποία χρεώθηκε η παραγωγή ήταν λόγω σφαλμάτων κλπ μεγαλύτερη από την αντίστοιχη ποσότητα με την οποία πίστωσε η αποθήκη.

Τα φυσιολογικά ελλείμματα των προϊόντων συνιστούν γενικά έξοδα διαθέσεως, γιατί συνήθως προκύπτουν από σφάλματα κατά την παράδοση στους πελάτες των πωλούμενων προϊόντων. Με την αυτή λογική τα πλεονάσματα πρέπει να θεωρούνται στοιχείο μειωτικό των γενικών εξόδων διαθέσεως. Της ίδιας αντιμετώπισης πρέπει να τύχουν και τα φυσιολογικά ελλείμματα και πλεόνασμα των εμπορευμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ



ΓΕΝΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 3

3.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 3

Στην Ομάδα 3 παρακολουθούνται οι ακόλουθες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

<p>ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ</p> <p>ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ</p> <p>Λ/σμοι: 30, 32, 33, 35 και 36</p>
<p>ΑΞΙΟΓΡΑΦΑ</p> <p>Τίτλοι γραμματίων: λ/σμος 31</p> <p>Τίτλοι χρεογράφων: λ/σμος 34</p>
<p>ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</p> <p>λ/σμος 38</p>

3.2 ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 3

Οι πρωτοβάθμιοι λ/σμοι της ομάδας 3 είναι:

30 Πελάτες

31 Γραμμάτια Εισπρακτέα

32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό

33 Χρεώστες διάφοροι

34 Χρεόγραφα

35 Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκαταβολών και πιστώσεων

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

37

38 Χρηματικά διαθέσιμα

39 Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

3.3 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

3.3.1 Έννοια των απαιτήσεων

Ο όρος «απαίτηση», υπό ευρεία έννοια, περιλαμβάνει όλες τις αξιώσεις που έχει η επιχείρηση κατά φυσικών ή νομικών προσώπων για παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, κυρίως δε χρήματος.

Ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο κριτήριο, οι απαιτήσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

3.3.2 Διάκριση των απαιτήσεων με κριτήριο τη φύση των συναλλαγών από τις οποίες προέρχεται

Ανάλογα με τη φύση των συναλλαγών από τις οποίες πηγάζουν, δηλαδή ανάλογα με το αν οι συναλλαγές εμπίπτουν ή όχι στο κύριο αντικείμενο των εργασιών της επιχειρήσεως, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε οργανικές και ανόργανες.

(α) **Οργανικές (ή εμπορικές)** είναι οι απαιτήσεις που προέρχονται από την πώληση προϊόντων της επιχειρήσεως ή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες. Οι απαιτήσεις αυτές εμφανίζονται λογιστικά στο λ/σμό «30 πελάτες», αν προέρχονται από πωλήσεις σε ανοιχτό λ/σμό ή στο λ/σμό «γραμμάτια εισπρακτέα» αν οι πελάτες αποδέχτηκαν συναλλαγματικές ή γραμμάτια «εις διαταγήν » της επιχειρήσεως ή στο λ/σμο 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)», αν οι πελάτες παρέδωσαν στην επιχείρηση μεταχρονολογημένες επιταγές.

(β) **Ανόργανες ή ειδικές (ή μη εμπορικές)** είναι οι απαιτήσεις που δεν προέρχονται από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, αλλά από διάφορες άλλες αιτίες. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να εμφανίζονται σε ανοικτούς λ/σμούς , σε γραμμάτια εισπρακτέα ή σε επιταγές εισπρακτέες και μπορεί να αφορούν τρέχουσες (κυκλοφορούσες) ή μη τρέχουσες απαιτήσεις. Χαρακτηριστικά παραδείγματα ανόργανων (ειδικών) απαιτήσεων είναι οι ακόλουθες:

- Απαιτήσεις κατά τρίτων από ζημίες που προξένησαν σε βάρος της επιχειρήσεως.
- Απαιτήσεις κατά του Δημοσίου για επιστροφή φόρων.
- Δάνεια προς το προσωπικό της επιχείρησης.
- Εισπρακτέα μερίσματα.
- Απαιτήσεις κατά ασφαλιστικών εταιριών για ασφαλισμένες ζημίες.
- Προκαταβολές σε απόδοση λ/σμου.
- Δοσμένες εγγυήσεις.
- Απαιτήσεις κατά μετόχων από αύξηση κεφαλαίου.

3.3.3 Διάκριση απαιτήσεων σε μακροπρόθεσμες – βραχυπρόθεσμες

Ανάλογα με το χρόνο ρευστοποιησεώς τους, οι απαιτήσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, όπως εκτενώς αναπτύσσεται πιο πάνω στην§ 18.2.1.1. Εδώ αρκούμαστε μόνο να επαναλάβουμε ότι βραχυπρόθεσμες είναι οι απαιτήσεις που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα στην επόμενη χρήση (άρθρο 42 ε § 6 του ν.2190/1920), οι απαιτήσεις έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην πραγματική τους αξία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. **Πραγματική αξία των απαιτήσεων** είναι η παρούσα αξία, δηλαδή η αξία που προκύπτει αν από την ονομαστική τους αξία αφαιρεθεί ο τόκος περιόδου από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού μέχρι την είσπραξή τους, ο οποίος τόκος συνιστά αναμφισβήτητα έξοδο που πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. Εντούτοις, αποτίμηση των απαιτήσεων έχει καθιερωθεί να γίνεται στην **ονομαστικής τους αξία** και ειδικότερα:

- Οι μεν έντοκες απαιτήσεις στην ονομαστική τους αξία αυξημένες με το δουλευμένο μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τόκο,

- Οι δε άτοκες στην ονομαστική τους αξία.

Η αποτίμηση των απαιτήσεων στην ονομαστική τους αξία έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γιατί στην πραγματικότητα μια απαίτηση μέλλουσας λήξεως αποτελείται από τα εξής δύο στοιχεία: την παρούσα αξία που είναι στοιχείο του ενεργητικού και τον ανάλογο τόκο μέχρι την είσπραξή της, που συνιστά έξοδο και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

Η αποτίμηση των απαιτήσεων στην ονομαστική τους αξία μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείσεως (going concern), που προσδίνει στα λογιστικά δεδομένα μια συμβατικότητα και σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στις αξίες που απορρέουν από βίαιη εκποίηση, δηλαδή στις αξίες που θα εισέπραττε η επιχείρηση αν ζητούσε την είσπραξη των απαιτήσεών της πριν από τη λήξη τους.

Η παραπάνω σύγκρουση των αρχών της αυτοτέλειας των χρήσεων και της going concern ανάγεται από άλλη λογιστική αρχή της συνέπειας των μεθόδων αποτιμήσεως (consistency), κατά την οποία οι απαιτήσεις πρέπει να αποτιμώνται σε κάθε χρήση με τον ίδιο τρόπο και συνεπώς δεν παραβιάζεται η αυτοτέλεια των χρήσεων, εφόσον βέβαια τα ποσά και ο χρόνος εισπράξεως των απαιτήσεων είναι περίπου τα ίδια σε κάθε χρήση.

Σύμφωνα με τα παραπάνω γίνεται δεκτό ότι:

(α) **οι άτοκοι λ/σμοί πελατών** πρέπει να αποτιμώνται στην «εισπραχθησόμενη» αξία τους, δηλαδή στην **ονομαστική τους αξία** και δεν πρέπει να γίνεται καμιά αφαίρεση τόκου.

(β) **τα γραμμάτια εισπρακτέα** πρέπει να αποτιμώνται στην **παρούσα αξία τους**, στις περιπτώσεις που η αποτίμηση στην ονομαστική τους αξία παραβιάζει σημαντικά τα περιοδικά αποτελέσματα. Θεωρείται ότι τα αποτελέσματα

επηρεάζονται σημαντικά όταν: (i) το ποσό των γραμματίων καλύπτει μεγάλο μέρος του ενεργητικού, (ii) οι πωλήσεις γίνονται με δόσεις που καλύπτονται με συναλλαγματικές και (iii) μεταβάλλεται το σύστημα των πωλήσεων από «μετρητοίς» σε «επί πιστώσει» μέσω συναλλαγματικών και μεταχρονολογημένων επιταγών.

Οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά των πελατών και τρίτων, όπως και οι υποχρεώσεις, ανεξάρτητα αν έχουν ενσωματωθεί σε τίτλους γραμματίων ή εμφανίζονται σε ανοικτούς - τρεχούμενους λ/σμούς, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην παρούσα αξία τους κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

3.3.4 Αποτίμηση των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα

α. Ε.Γ.Α.Σ. και ν.2190/1920

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 43§ 8 περ. β του ν.2190/1920 «οι απαιτήσεις ...σε ξένο νόμισμα... εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό των ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού... Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς , κατά ξένο νόμισμα χωριστούς για τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και χωριστούς για τις μακροπρόθεσμες και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περιπ. 4 της παραγράφου 2.3.2. του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παραγράφου 23 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984», δηλαδή αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ

β. Κ.Β.Σ

«Οι απαιτήσεις , που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα αποτιμώνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα απογραφής» (άρθρο 28 § 6 του Κ.Β.Σ.)

Με βάση , λοιπόν, τις συμπλέουσες παραπάνω διατάξεις οι απαιτήσεις τόσο οι μακροπρόθεσμες όσο και οι βραχυπρόθεσμες αποτιμώνται στη επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, που είναι η τιμή της αγοράς της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος, η οποία όμως καταργήθηκε με τον.2842/2000. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των απαιτήσεων αντιμετωπίζονται κατά τους ορισμούς του Ε.Γ.Α.Σ, που αναπτύσσονται στους λ/σμούς 81.00.04,81.01.04 και 44.14.

γ. Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Α. 309/2694/2001

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των συναλλαγών σε Ξ.Ν. μετά το ν.2842/2000 καθορίστηκε με την ανωτέρω γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Α. που έχει ως:

Ισχύοντα μέχρι 31/12/2000

1.-Η δραχμική αποτίμηση των σε ξένο νόμισμα υφισταμένων απαιτήσεων και Υποχρεώσεων των Επιχειρήσεων καθορίζονται από την παρ. 2.3.2. υποπαρ. 1 του Π.Δ.1123/1980 η οποία αναφέρει τα εξής «Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καθώς και τυχόν διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα, μετά το κλείσιμο του Ισολογισμού, αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του Ισολογισμού, η οποία προκύπτει από το σχετικό Δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος».

2.- Η Δραχμική μετατροπή των σε ξένο νόμισμα εκφρασμένων τιμολογίων αγορών και πωλήσεων καθορίζονται από την παρ.2.3.1. υποπ.1 και 2 του Π.Δ. 1123/1980 η οποία αναφέρει τα εξής «1.Η δραχμική αξία των ειδών παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής της αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγραφών, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεων ή με αποδοχή συναλλαγματικών), υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας» 2. Η δραχμική αξία των αγαθών που πωλούνται στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας τους, υπολογίζονται με βάση την επίσημη τιμή (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) του ξένου νομίσματος.

3.-Από τα προηγούμενα προκύπτει με σαφήνεια ότι υπό το καθεστώς που ίσχυε μέχρι της ψήφισης του Νόμου 2842/27.9.2000 η πράξη εφαρμόζοντας τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/80 και τις σχετικές γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Α. Νο 177 και 198 ακολουθούσε την εξής διαδικασία:

α.-Για την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα χρησιμοποιείτο η επίσημη τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος της Τράπεζας της Ελλάδος κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

β.- Για την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα χρησιμοποιείτο η επίσημη τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος της Τράπεζας της Ελλάδος κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

γ.-Για την δραχμική μετατροπή της σε συνάλλαγμα αξίας των τιμολογίων αγοράς αποθεμάτων παγίων ή υπηρεσιών χρησιμοποιείται η επίσημη τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος της Τράπεζας της Ελλάδος κατά την ημερομηνία του διακανονισμού της αξίας αγοράς.

δ.-Για τη δραχμική μετατροπή της σε συνάλλαγμα αξίας των τιμολογίων πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών χρησιμοποιείτο η επίσημη τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος της Τράπεζας της Ελλάδος, κατά την ημερομηνία του Διακανονισμού της αξίας πώλησης.

Ισχύοντα από 31.12.2000 και μετά

4.-«Μετά την ψήφιση του Νόμου 2842/27.0.2000 και την εισδοχή της χώρας μας στην ΟΝΕ η Τράπεζα της Ελλάδος δημοσιεύει σε καθημερινή βάση το Δελτίο Ισοτιμιών αναφοράς της ΕΚΤ» στο οποίο δεν περιλαμβάνονται τιμές αγοράς και πώλησης. Παράλληλα η Τράπεζα της Ελλάδος εκδίδει καθημερινά «ΔΕΛΤΙΟ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ (Ξένων Τραπεζογραμματίων) έναντι σε ΕΥΡΩ για συναλλαγές μέχρι ισοτίμου ΕΥΡΩ 10000 στο οποίο οι τιμές των Ξένων Νομισμάτων εμφανίζονται σε τρεις στήλες Μέση τιμή ,Τιμή αγοράς, Τιμή πώλησης , το οποίο όμως καλύπτει μόνο τις ανάγκες των υποκαταστημάτων της (για τις συναλλαγές τους)

Κατόπιν των προεκτεθέντων, από την 31.12.2000 και εφεξής, για τις αποταμιεύσεις σε ευρώ (και δραχμές) των σε νομισμάτων χωρών εκτός ζώνης ευρώ (ξένα νομίσματα) απαιτήσεων , υποχρεώσεων και διαθεσίμων καθώς και για τη μετατροπή σε ευρώ(και δραχμές)της σε ξένο νόμισμα αξίας των τιμολογίων αγοράς και πώλησης αποθεμάτων, παγίων και υπηρεσιών, θα λαμβάνεται υπ'οψιν και θα εφαρμόζεται το ΔΕΛΤΙΟ ΙΣΟΤΙΜΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΤΗΣ Ε.Κ.Τ. που δημοσιεύει καθημερινά η Τράπεζα της Ελλάδος , στο οποίο εμφανίζονται οι τιμές Συναλλάγματος σε ΕΥΡΩ. Η μετατροπή των τιμών αυτών σε δρχ. θα γίνεται με βάση την κλειδωμένη Ισοτιμία της δραχμής έναντι ΕΥΡΩ δρχ.340,75

Διευκρινίζεται μετά τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2842/2000 θεωρούνται καταργημένες οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς και τα σημεία των γνωματεύσεων του Ε.ΣΥ.Λ. ,που γίνεται αναφορά σε τιμές «αγοράς» και «πώλησης» γιατί βασίζονται στη διατραπεζική αγορά συναλλάγματος η οποία καταργήθηκε με τις διατάξεις αυτές».

Κατά τη γνώμη μας η αποτίμηση των απαιτήσεων σε Ξ.Ν. πρέπει να γίνεται με βάση την τιμή αγοράς του Ξ.Ν.

Επειδή και μετά την κατάργηση της Διατραπεζικής Αγοράς Συναλλάγματος με τις διατάξεις του προαναφερόμενου ν.2842/2000, οι εμπορικές τράπεζες δημοσιεύουν καθημερινώς «δελτία τιμών συναλλάγματος» στα οποία αναγράφονται οι τιμές αγοράς και πώλησης καθενός ξένου νομίσματος και με τις οποίες τιμές γίνονται οι συναλλαγές με τους πελάτες τους, οι απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα πρέπει ,κατά τη γνώμη μας να αποτιμώνται στις τιμές αγοράς που αναγράφονται στα προαναφερόμενα δελτία τιμών της τελευταίας ημέρας της χρήσεως.

3.4 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΠΕΛΑΤΩΝ

(ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΟΡΓΑΝΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ)

3.4.1 Απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων (πελατών και χρεωστών)

α. Σύμφωνα με την εμπορική νομοθεσία

Ο ν.2190/1920 δεν κάνει διάκριση των επισφαλών απαιτήσεων της επιχειρήσεως σε οργανικές και ανόργανες, αλλά και για τις δύο αυτές κατηγορίες απαιτήσεων προβλέπει το ίδιο σύστημα αποσβέσεως. Πράγματι, με το άρθρο 43§ 8 περ. α ορίζει ότι «οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες είσπραξης, αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξής του».

Έτσι, με βάση τη διάταξη αυτήν:

(α) **Οι ασφαλούς εισπράξεως** απαιτήσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό στο ακέραιο. Στις τοκοφόρες απαιτήσεις πρέπει να προστεθεί να προστεθεί και ο δουλευμένος, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τόκος.

(β) **Οι επισφαλείς απαιτήσεις** αποτιμώνται και εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται, με βάση τα υφιστάμενα στοιχεία κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, ότι θα εισπραχθεί από αυτές. Για την πιθανολογούμενη απώλεια διενεργείται πρόβλεψη.

(γ) **Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως** απαιτήσεις αποσβένονται εξολοκλήρου. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι, για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, ο νόμος προβλέπει το σύστημα της διενέργειας προβλέψεων κατά το χρόνο της εκδηλώσεως της επισφάλειας.

β. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.

Το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει σχετικώς τα εξής:

- 1) «Οι προβλέψεις πιθανών ζημιών, που γίνονται για επισφαλείς και επίδικες απαιτήσεις κατά πελατών», καταχωρούνται σε χρέωση του λ/σμου 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με αντίστοιχη πίστωση του λ/σμου 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».
- 2) «Οι προβλέψεις για πιθανές ζημιές» για τις απαιτήσεις που καταχωρούνται στους λ/σμούς:
 - 33.97 «χρεώστες επισφαλείς»
 - 33.98 «επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου» και
 - 33.99 «λοιποί χρεώστες επίδικοι»

Καταχωρούνται σε χρέωση του λ/σμου 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με αντίστοιχη πίστωση του λ/σμου 44.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

- 3) Ο λ/σμος 44.11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματιζόμενης προβλέψεως, με πίστωση του λ/σμου της οικίας απαιτήσεως, όποτε αυτή χαρακτηρίζεται, για το σύνολο ή μέρος, σαν ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη

χρέωση του λ/σμου 81.20.06 «ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις».

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. προέβλεπε την αυτή μέθοδο αποσβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων κατά πελατών και κατά χρεωστών, η οποία μέθοδος βασίζεται στο σύστημα της διενέργειας προβλέψεων για την κάλυψη των ζημιών από απαιτήσεις, όχι κατά το χρόνο γεννήσεως των απαιτήσεων, αλλά κατά το χρόνο που εκδηλώνεται η επισφάλεια.

Το σύστημα αυτό της διενέργειας προβλέψεως κατά το χρόνο εκδηλώσεως της επισφάλειας που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν.2190/1920 ήταν εναρμονισμένο με τα όσα, κατά το χρόνο εκπονήσεως του Ε.Γ.Λ.Σ., προέβλεπε ο φορολογικός νομοθέτης και εφαρμόζε η πράξη στη χώρα μας για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, μολονότι το σύστημα αυτό θεωρητικά έπασχε. Μετά όμως από τη φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε ο φορολογικός ν.2065/1992, ο οποίος καθιέρωνε το σύστημα της διενέργειας της προβλέψεως για ζημιές από απαιτήσεις κατά πελατών στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις (και όχι στη χρήση που εκδηλώνεται η επισφάλεια, όπως προτέρων), πρέπει να δεχθούμε ότι η πρόβλεψη για ζημιές από επισφαλείς πελάτες πρέπει να διενεργείται με χρέωση του λ/σμου εξόδου 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και όχι του 83.11, που είναι λ/σμος έκτακτου και ανόργανου εξόδου, ο οποίος μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η αντιμετώπιση αυτή επιβάλλεται για τους δύο βασικούς λόγους:

1. Η απώλεια από επισφαλείς απαιτήσεις πελατών αποτελεί αναμφισβήτητα οργανικό έξοδο, αφού είναι συνήθους φύσεως και συχνά επαναλαμβανόμενη και συνεπώς πρέπει να καταχωρείτε σε λ/σμο της ομάδας 6 και όχι της ομάδας 8 και
2. Η απώλεια από επισφαλείς απαιτήσεις πελατών συνδέεται άρρηκτα με τα έσοδα από πωλήσεις. Επιβάλλεται, συνεπώς το έξοδο της προβλέψεως για απώλειες από επισφαλείς πελάτες να άγεται στη χρέωση του 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως», αφού στην πίστωση του άγονται τα έσοδα από πωλήσεις. Το αντίθετο συνιστά αναμφισβήτητα λογιστικό παραλογισμό.

Το σύστημα που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων πρέπει να δεχθούμε ότι ισχύει μόνο για την απόσβεση των επισφαλών χρεωστών, δηλαδή των απαιτήσεων που δεν συναρτώνται με τις πωλήσεις.

γ. Απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων κατά των πελατών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία(τα αναφερόμενα ενταύθα δεν ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά)

Προϊσχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. θ' του ν.2065/1992, οι οποίες ενσωματώθηκαν στο άρθρο 31 παρ. 31 περ. θ' του ν. 2238/1994, καθιερώθηκε ένα ιδιόρρυθμο σύστημα αποσβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο παρουσίαζε μεν βασικά μειονεκτήματα είχε όμως το πλεονέκτημα ότι η δαπάνη της αποσβέσεως των επισφαλών απαιτήσεων βάρυνε την χρήση την οποία πραγματοποιείτο η πώληση και όχι η χρήση στην οποία εκδηλωνόταν και πραγματοποιείτο η απώλεια.

Ο φορολογικός νομοθέτης οδηγήθηκε στο νέο τότε σύστημα αποσβέσεως των απαιτήσεων, όχι βέβαια ορμώμενος από τις επιστημονικά ορθές αντιλήψεις επί των οποίων πολλάκις ασεβεί, αλλά από τις συνεχείς αντιδικίες και αμφισβητήσεις μεταξύ φορολογικών οργάνων και φορολογουμένων επί του πραγματικού θέματος της επισφάλειας ή μη των απαιτήσεων που είχαν αποσβέσει οι επιχειρήσεις.

Το προαναφερόμενο σύστημα ίσχυε αναντίρρητα και εφαρμοζόταν για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων που προέρχονταν από πωλήσεις της επιχειρήσεως, δηλαδή για την απόσβεση ανόργανων επισφαλών απαιτήσεων, δηλαδή απαιτήσεων που δεν προέρχονται από πωλήσεις αλλά από άλλες αιτίες, γνώμη όμως που δεν γινόταν δεκτή από το Υπ. Οικονομικών.

Το προαναφερόμενο σύστημα στηριζόταν στην ορθή αρχή ότι στη χρήση που γίνονται οι πωλήσεις έπρεπε να γίνονται και προβλέψεις για την κάλυψη απωλειών που θα εκδηλωνόταν σε μεταγενέστερες χρήσεις.

δ. Βάση και ποσοστά υπολογισμού της προβλέψεως

1. Επί των πωλήσεων με τιμολόγια

Το άρθρο 31 §.1 περ. θ' του ν. 2238/1994, πριν από την τροποποίηση του με το άρθρο 5 § 8 του ν.3091/2002 (ισχύς από 1.1.2003 και μετά)όριζε ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτει το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναφερόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες μετά την αφαίρεση:

- a) Των επιστροφών ή εκπτώσεων,
- b) Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- c) Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης

Επί την αξία των πωλήσεων που προσδιορίζονται κατά τον τρόπο αυτόν υπολογίζονταν πρόβλεψη με ποσοστό 0.5%.

Με την Ερμην. Εγκύκλιο του Υπ. Οικον.1218050/8.2.93 διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η πρόβλεψη υπολογίζεται σε ποσοστό 0.5% επί της αναφερόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας (εσωτερικού- εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης, δεν λαμβάνονται υπόψη:

Û Τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τμήματος

Û Οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη)

Û Τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το δημόσιο ή τα ΝΠΔΔ, ΟΤΑ, ΔΕΚΟ, οργανισμούς κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών

Û Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Û Επειδή από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν γενικά οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος του υποκείμενου σε φορολογία και περαιτέρω, επειδή ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, προκύπτει ότι αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

2. Επί των πωλήσεων με αποδείξεις λιανικής πώλησεως με πίστωση:

Με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 3 του ν.2459/1997 που ενσωματώθηκαν στο προαναφερόμενο άρθρο 31 § 1 περ . θ' του ν.2234/1994 ορίστηκε ότι αναγνωρίζεται πρόβλεψη με ποσοστό 1% «επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών, που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503, 521-528 και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της ΕΣΥΕ, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών».

3.4.2 Είσπραξη αποσβεσμένης επισφαλούς απαιτήσεως α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση χαρακτήρισε κάποιο πελάτη της ως ανεπίδεκτο εισπράξεως και προέβη στη διαγραφή της απαιτήσεως που είχε κατ' αυτού χρησιμοποιώντας φορολογικά αναγνωρισμένη πρόβλεψη, δηλαδή με χρέωση του λ/σμου 44.11.00.00, και εκ των υστέρων η επιχείρηση εισπράξει την αποσβεσμένη απαίτηση ή μέρος αυτής, το εισπραχθέν ποσό καταχωρείται στην πίστωση του λ/σμου 82.01.03 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων / εισπράξεις αποσβεσμένων απαιτήσεων»

Κρίνουμε σκόπιμο, προκειμένου να προκύπτει από το λ/σμο του πελάτη η οικονομική του αναβίωση, η πίστωση του λ/σμου 82.01.03 με το εισπραττόμενο ποσό να γίνεται με χρέωση του λ/σμου του πελάτη, ο οποίος λ/σμος στη συνέχεια θα πιστώνεται με χρέωση του ταμείου.

β. Φορολογία εισοδήματος

Κατά τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών το εισπραχθέν ποσό απαιτήσεως που αποσβέστηκε σε παρελθούσα χρήση αποτελεί φορολογητέο έσοδο της χρήσης στην οποία εισπράχθηκε. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με τη νομολογία των φορολογικών δικαστηρίων σύμφωνα με την οποία, εφόσον μια απαίτηση είχε αποσβεστεί με οριστική εγγραφή σε παλαιότερη χρήση, η τυχόν είσπραξη της σε μεταγενέστερη χρήση αποτελεί νέο έσοδο της επιχειρήσεως και, συνεπώς, έσοδο της χρήσεως κατά την οποία εισπράττεται (Σ.τ.Ε 2798/1986). Παρατηρούμε όμως ότι η απόφαση αυτή του Σ.τ.Ε. ανάγεται σε περίοδο προγενέστερη του καθεστώτος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων που καθιέρωσε ο ν. 2065/1992, δηλαδή πριν από την καθιέρωση των προβλέψεων για την απόσβεση των απαιτήσεων αυτών.

Κατά τη γνώμη μας και σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις, τα εισπραττόμενα ποσά των αποσβεσμένων επισφαλών απαιτήσεων πρέπει να άγονται σε πίστωση του λ/σμου της προβλέψεως η οποία χρεώθηκε κατά την απόσβεση της απαιτήσεως και συνεπώς να μην αποτελεί έσοδο και μάλιστα φορολογητέο, αλλά επανάκτηση του διαγεγραμμένου χρέους.

Ευνόητων ότι το εισπραχθέν ποσό της αποσβεσμένης επισφαλούς απαιτήσεως δεν αποτελεί φορολογητέο έσοδο, εάν για την απόσβεση χρησιμοποιήθηκε μη αναγνωριζόμενη φορολογικά πρόβλεψη, δηλαδή εάν η διαγραφή της απαιτήσεως έγινε με χρέωση του προτεινόμενου από εμάς λ/σμου 44.11.00.01.

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Οι εισπράξεις αποσβεσμένων επισφαλών απαιτήσεων μαρτυρούν ότι η διαγραφή της απαιτήσεως ήταν λάθος και ότι η απαίτηση πρέπει ν' αποκατασταθεί. Πρόκειται, όπως λέγεται, περί επανακτήσεως διαγεγραμμένων

χρεών και θα πρέπει να γίνεται αντιλογισμός της εγγραφής διαγραφής της απαιτήσεως, δηλαδή θα πρέπει να γίνονται οι εγγραφές:

30 Πελάτες

(εις)44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

38 Ταμείο

(εις)30 Πελάτες

3.4.3 Απόσβεση των επισφαλών οργανικών απαιτήσεων

Σύγχρονες αντιλήψεις

Οι απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες γεννήθηκαν

Ένας σημαντικός παράγοντας αναπτύξεως της οικονομίας πολλών χωρών είναι η πώληση αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση. Οι βιομηχανίες, οι χονδρέμποροι και οι λιανοπωλητές μεγιστοποιούν τα κέρδη τους αυξάνοντας τις πωλήσεις τους με τις παρεχόμενες πιστώσεις. Γι' αυτό και οι πωλήσεις επί πιστώσει αποτελούν τον κανόνα στη σημερινή επιχείρηση.

Όταν η επιχείρηση πωλεί με πίστωση σε μια συνεχή βάση θα έχει αναπόφευκτα ορισμένες απώλειες από τη μη είσπραξη εξολοκλήρου των απαιτήσεών της, είτε λόγω οικονομικής αδυναμίας των οφειλετών της, είτε λόγω αμφισβητήσεως από αυτούς των υποχρεώσεών τους προς την επιχείρηση. Οι απώλειες αυτές έχει καθιερωθεί να λέγονται ζημίες από επισφαλείς απαιτήσεις και αποτελούν ένα φυσιολογικό – λειτουργικό έξοδο της επιχειρήσεως.

Σύμφωνα με τη βασική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων – εξόδων, οι ζημίες από επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει να βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες οι απαιτήσεις αυτές γεννήθηκαν, δηλαδή προκειμένου περί απαιτήσεων κατά πελατών, στις χρήσεις που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις, γιατί τα έσοδα των χρήσεων αυτών είναι αυξημένα με τα ποσά των ζημιών από τις επισφαλείς απαιτήσεις και να μη βαρύνουν, οι ζημίες αυτές, τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων, κατά τις οποίες γίνεται η διαπίστωση αυτών, π.χ. μια απαίτηση που δημιουργήθηκε από πώληση με πίστωση στη χρήση 20+1 και διαπιστώθηκε ότι είναι ανεπίδεκτη είσπραξέως στη χρήση 20+3 πρέπει να αποτελεί ένα έξοδο της χρήσεως 20+1, γιατί στα έσοδα της χρήσεως αυτής συμπεριελήφθη το αντίτιμο της πωλήσεως από την οποία γεννήθηκε η απαίτηση. Είναι σφάλμα με το έξοδο αυτό να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα της χρήσεως 20+3.

Επειδή οι ζημίες από τις επισφαλείς απαιτήσεις δεν είναι δυνατό να διαπιστωθούν προκαταβολικά κατά τις χρήσεις που οι απαιτήσεις δημιουργούνται (γιατί τότε ασφαλώς θα αποφευγόταν η δημιουργία τους), αλλά

διαπιστώνονται εκ των υστέρων (σε μεταγενέστερες χρήσεις), επιβάλλεται η προκαταβολική εκτίμηση των ζημιών αυτών και η διενέργεια σχετικής προβλέψεως.

3.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 «Πελάτες» Περιεχόμενο του λογαριασμού 30

Στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και τα κατ' εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολουθήσεως, ορισμένες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως έναντι πελατών της που απορρέουν από τις πωλήσεις της.

Παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα, αντί να αναπτύσσουν σε τρίτο και πέρα βαθμούς τους υποχρεωτικούς και προαιρετικούς υπολογαριασμούς του 30, χρησιμοποιούν για την ανάπτυξη αυτών τους κενούς δευτεροβάθμιους 30.08-30.96, με την προϋπόθεση ότι θα προκύπτουν, κατά οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα ισοζύγια), οι πληροφορίες που θα προέκυπταν αν είχαν αναπτυχθεί οι δευτεροβάθμιοι 30.00-30.04.

Σημειώνεται ότι η πίστωση του τμήματος επί πωλήσεων αγαθών με πίστωση δεν μεταβάλλει το χαρακτήρα της συμβάσεως πωλήσεως σε δάνειο και, συνεπώς, η σύμβαση δεν υπόκειται σε χαρτοσήμανση, εφόσον η σύμβαση της πωλήσεως αποδεικνύεται δεόντως. Εάν λάβει χώρα εκχώρηση του πιστωθέντος τμήματος οφείλεται τέλος χαρτοσήμου συμβάσεως εκχωρήσεως.

3.5.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30.00 «Πελάτες εσωτερικού»

Στο λογαριασμό 30.00 «Πελάτες εσωτερικού» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πελάτες που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός από εκείνες που προέρχονται από πωλήσεις, είτε από το ελληνικό Δημόσιο, είτε από Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιες Επιχειρήσεις, οι οποίες παρακολουθούνται αντίστοιχα στους λ/σμούς 30.02 «Ελληνικό Δημόσιο» και 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ και Δημόσιες Επιχειρήσεις»

Οι δοσοληψίες με τους αντιπροσώπους-υπαντιπροσώπους της επιχειρήσεως παρακολουθούνται στους λ/σμούς 30.00 και 30.01, όταν αφορούν πωλήσεις και, γενικά, όταν είναι όμοιες με τις δοσοληψίες με πελάτες και τους λογαριασμούς 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.», όταν αναφέρονται σε άλλες συναλλαγές ή σχέσεις.

3.5.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30.80 «Πελάτες εσωτερικού εκχωρηθέντες με σύμβαση Factoring»

3.5.2.1 Έννοια και τύποι Factoring

Το Factoring (πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων) εισήχθη στη χώρα μας με το ν.1905/1990, σύμφωνα με τον οποίο (άρθρο 1 § 1), « 1.Η σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων καταρτίζεται εγγράφως μεταξύ ενός κατά κύριο επάγγελμα προμηθευτή αγαθών ή υπηρεσιών και ενός πράκτορα επιχειρηματικών απαιτήσεων , ο οποίος αναλαμβάνει να παρέχει στον προμηθευτή, για το διάστημα που συμφωνείται, έναντι αμοιβής, υπηρεσίες σχετικές με την παρακολούθηση και είσπραξη μίας ή μέρους ή του συνόλου απαιτήσεων του προμηθευτή, ιδίως από συμβάσεις πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών σε τρίτους ή εκτέλεση έργων».

Σύμφωνα με τον ανωτέρω ορισμό το Factoring είναι σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ μίας επιχειρήσεως που πωλεί αγαθά, παρέχει υπηρεσίες σε τρίτους ή εκτελεί σε τρίτους έργα, η οποία ονομάζεται «προμηθευτής» και ενός «εισπράκτορα» ο οποίος μπορεί να είναι μια Τράπεζα ή μια ανώνυμη εταιρεία με αποκλειστικό σκοπό την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων (άρθρο 4§ 1 του νόμου) και ο οποίος πράκτορας αναλαμβάνει έναντι αμοιβής την παρακολούθηση και είσπραξη των απαιτήσεων της προαναφερόμενης επιχειρήσεως.

3.5.2.2 Χαρακτηριστικά του Factoring

Τα κύρια χαρακτηριστικά του Factoring είναι τα ακόλουθα:

- Ο πράκτορας δεν ενεχυριάζει απλώς τις απαιτήσεις των πελατών του , όπως οι Τράπεζες για την εξασφάλιση των χρηματοδοτήσεών τους, αλλά αναδέχεται τις απαιτήσεις και αναλαμβάνει κατά κανόνα, τον πιστωτικό κίνδυνο και εφόσον έχει σχετικώς συμφωνηθεί, δυνατό να μην έχει δικαίωμα αναγωγής (recourse) κατά του πελάτη του.
- Ο πράκτορας, στα πλαίσια της συμβάσεως Factoring προσφέρει στον πελάτη του μια δέσμη υπηρεσιών που συνοψίζονται στο τρίπτυχο: **χρηματοδότηση- ασφάλιση- διαχείριση απαιτήσεων**
- Το Factoring είναι δυνατό να συμφωνηθεί ως μία δυναμική, συνεχώς επαναλαμβανόμενη, εργασία, αφού είναι δυνατό να συμφωνηθεί ότι εκχωρούνται στον πράκτορα όχι οι υφιστάμενες κατά το χρόνο υπογραφής της συμβάσεως απαιτήσεις του πελάτη, αλλά και αυτές που θα γεννηθούν στο μέλλον από πωλήσεις του πελάτη προς την πελατεία του.
- Ο πελάτης του πράκτορα (πωλητής) δεν έχει την ευχέρεια, σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στις συνηθισμένες τραπεζικές συναλλαγές, να κάνει επιλογή των απαιτήσεων του που θα εκχωρηθεί στην Τράπεζα, αλλά είναι υποχρεωμένος να εκχωρεί σε διαρκή βάση όλες του τις απαιτήσεις που εμπίπτουν στο κριτήριο που έχει καθοριστεί με τη σύμβαση κατά τρόπο

σαφή και ανεπίδεκτο αμφισβητήσεως, όπως π.χ. όλες τις απαιτήσεις που προέρχονται από πωλήσεις στο εσωτερικό ή στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή στην περιοχή Αττικής κ.λπ.

3.5.2.3 Τύποι Factoring

Το Factoring παρέχει στις επιχειρήσεις ένα φάσμα υπηρεσιών που, όπως είπαμε συνοψίζονται στο τρίπτυχο: χρηματοδότηση, ασφάλιση, και διαχείριση. Ανάλογα με την έκταση των υπηρεσιών που παρέχουν, τα Factoring διακρίνονται κυρίως στα ακόλουθα είδη:

- **Γνήσιο ή πλήρες Factoring(Full Service Factoring)**

Το Factoring της μορφής αυτής παρέχει όλες τις υπηρεσίες φύσεως χρηματοδοτικής, ασφαλιστικής και διαχειριστικής

- **Factoring με δικαίωμα αναγωγής(Non- Recourse Factoring)**

Η διαφορά της μορφής αυτής με την προηγούμενη συνίσταται στο ότι ο πράκτορας δεν καλύπτει τον πιστωτικό κίνδυνο, ο οποίος εξακολουθεί να βαρύνει τον πωλητή και συνεπώς ο πράκτορας έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πωλητή. Δηλαδή ελλείπει από τη μορφή αυτή του Factoring η ασφαλιστική υπηρεσία.

- **Χρηματοδοτικό Factoring (Bulk – Inhouse Factoring)**

Το Factoring της μορφής αυτής παρέχει στην επιχείρηση μόνο χρηματοδοτική υπηρεσία, ενώ απουσιάζουν οι υπηρεσίες ασφαλιστική και διαχειριστική.

3.5.2.4 Οι πράξεις Factoring από άποψη Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α.

Οι επιχειρήσεις χρηματοδοτικών εργασιών για τις προσφερόμενες από αυτές υπηρεσίες δεν εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αλλά άλλα έγγραφα που πρέπει να περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου (εκτός της Δ.Ο.Υ. του συμβαλλόμενου) και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη(Κ.Β.Σ., άρθρο 12§16 περ.β)

Στην έννοια των χρηματοδοτικών εργασιών περιλαμβάνονται και οι συμβάσεις πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Ν. 1906/90 (Factoring), (Υπ. Οικ. Κ.Β.Σ., Εγκ. 3/ 24.11.92 § 12.12)

Συνεπώς νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο, είναι το στοιχείο που εκδίδουν οι Τράπεζες ή οι άλλες εταιρείες χρηματοδοτικών εργασιών για την αναλογούσα προμήθεια, το οποίο πρέπει να περιέχει τα δεδομένα του τιμολογίου, εκτός από τη Δ.Ο.Υ. του πελάτη. Σε περίπτωση που ακυρωθεί η σύμβαση ή υπάρχει πιστωτική διαφορά εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο που επέχει θέση και πιστωτικού τιμολογίου. (Σχετ. εγγρ. 1108399/809/21.10.96).

Οι υπηρεσίες Factoring εμπίπτουν στο καθεστώς του Φ.Π.Α. και έχουν συντελεστή 18% (Εγκ. Φ.Π.Α. ΠΟΛ. 1044/12-2-1996).

Οι επιμέρους συμβάσεις που συνιστούν το περιεχόμενο της σύμβασης επιχειρηματικών απαιτήσεων τρίτων (Factoring), καθώς και τα παρεπόμενα σύμφωνα των συμβάσεων αυτών, διενεργούμενες από τις τράπεζες και τις

ανώνυμες εταιρίες Factoring υπάγονται σε Φ.Π.Α. κατά τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (άρθρο 6 § 1 του ν. 1905/1990).

Ως φορολογητέα αξία λαμβάνονται τα πάσης φύσεως ακαθάριστα έσοδα των τραπεζών ή των ανώνυμων εταιρειών που ασκούν τη δραστηριότητα Factoring χωρίς καμία έκπτωση με εξαίρεση το φόρο του άρθρου αυτού (άρθρο 6), με συντελεστή 18%.

3.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα»

3.6.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού 31

Στους υπολογαριασμούς του 31 «Γραμμάτια εισπρακτέα» περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους: α) Συναλλαγματικών, β) Γραμματίων «εις διαταγήν» και γ) Υποσχετικών επιστολών, τόσο σε ευρώ όσο και σε ξένο νόμισμα.

Στον παρόντα λ/σμό περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως που είναι ενσωματωμένες στους προαναφερόμενους τίτλους κατά των πελατών της (εμπορικές απαιτήσεις) και κατά των χρεωστών της (μη εμπορικές απαιτήσεις). Ο λογαριασμός, κατά κάποιο τρόπο, αποτελεί προέκταση των λ/σμών 30 «πελάτες» και 33 «χρεώστες διάφοροι».

Δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό οι προαναφερόμενοι τίτλοι που λαμβάνει η επιχείρηση σε εγγύηση για την καλή εκτέλεση όρου συμβάσεως με τρίτους ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο. Οι τίτλοι αυτοί καταχωρούνται στους λογαριασμούς τάξεως 02.02 «γραμμάτια εισπρακτέα εξασφάλισης εκτέλεσης όρων συμβάσεων κ.λπ.» 06.02 «αποδέκτες γραμματίων εισπρακτέων εγγυήσεων».

Επίσης δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό οι τίτλοι των εισπρακτέων επιταγών οι οποίοι παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 33.90 και 33.91.

Στο λογαριασμό 31 επιβάλλεται να παρακολουθούνται οπωσδήποτε τα βραχυπρόθεσμα γραμμάτια εισπρακτέα της επιχειρήσεως, ενώ τα μακροπρόθεσμης λήξης παρακολουθούνται στους λογαριασμούς του παγίου ενεργητικού 18.07 και 18.08. Για την ενιαία παρακολούθηση όμως των γραμματίων (βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων) σε υπολογαριασμούς του σχολιαζόμενου λογαριασμού 31 και να μην χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 18.07 και 18.08. Στην περίπτωση αυτήν, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, η επιχείρηση υποχρεούται να διαχωρίζει, εξωλογιστικά, τα γραμμάτια μακροπρόθεσμης λήξεως δηλαδή αυτά που λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και να τα εμφανίζει στον ισολογισμό στην κατηγορία μακροπρόθεσμων απαιτήσεων (κατηγορία Γ – III – 5 του ενεργητικού).

Όπως προαναφέρθηκε, στο λογαριασμό 31 παρακολουθούνται οι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών, γραμματίων εις διαταγήν και υποσχετικών επιστολών απαιτήσεις της επιχειρήσεως **ανεξάρτητα από την αιτία από την οποία προέρχονται.**

Στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις καθένας τίτλος λαμβάνει ένα αριθμό μητρώου με τον οποίο παρακολουθείται με ειδικό μηχανογραφικό πρόγραμμα, το οποίο προβλέπει την κατάρτιση ιδιαίτερων καταστάσεων των γραμματίων κατά ημερομηνία λήξης, κατά πελάτη – οφειλέτη των τίτλων κ.λπ., σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

Κατά τη γνώμη μας, **επιβάλλεται η λογιστική διάκριση των εισπρακτέων σε γραμμάτια πελατών (από πωλήσεις) και γραμμάτια χρεωστών (από άλλες αιτίες)** για τους εξής λόγους:

Û Τα γραμμάτια των πελατών που καθίστανται ανεπίδεκτα εισπράξεως πρέπει, κατά τη γνώμη μας, να αποσβένονται όπως και οι απαιτήσεις του λογαριασμού 30 «πελάτες», ενώ τα ανεπίδεκτα εισπράξεως γραμμάτια των χρεωστών πρέπει να αποσβένονται με την μέθοδο της εξατομικευμένης διαγραφής.

Û Για τις ανάγκες της αναλύσεως και διερευνήσεως των οικονομικών καταστάσεων με την κατάρτιση αριθμοδεικτών, αφού για τον προσδιορισμό της ταχύτητας κυκλοφορίας των απαιτήσεων και την κατάρτιση και άλλων σημαντικών αριθμοδεικτών, ως οργανικές απαιτήσεις πρέπει να θεωρούνται μόνο τα γραμμάτια των πελατών, όχι όμως και τα γραμμάτια που προέρχονται από άλλες αιτίες.

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

• **Γραμμάτιο «εις διαταγήν»** είναι μια έγγραφη υπόσχεση ενσωματωμένη σε τίτλο (αξιόγραφο), με την οποία κάποιο πρόσωπο (ο εκδότης) υπόσχεται να πληρώσει σε ορισμένο τόπο και χρόνο ορισμένο χρηματικό ποσό «εις διαταγήν» άλλου προσώπου (λήπτη).

• **Συναλλαγματική** είναι έγγραφη διαταγή, συνταγμένη με ορισμένο τύπο που διαγράφεται στο νόμο, με την οποία κάποιο πρόσωπο (εκδότης), επιτάσσει άλλο πρόσωπο (πληρωτή ή αποδέκτη) να πληρώσει σε ορισμένο τόπο και χρόνο ορισμένο χρηματικό ποσό στον κατονομαζόμενο δικαιούχο (κομιστή του τίτλου).

Οι κύριες διαφορές του γραμματίου «εις διαταγήν» με την συναλλαγματική είναι οι εξής:

Û Στο γραμμάτιο «εις διαταγήν» πρωταγωνιστούν δυο πρόσωπα, ο εκδότης και ο λήπτης, ενώ στη συναλλαγματική τρία: ο εκδότης, ο αποδέκτης και ο λήπτης.

Û Στο γραμμάτιο έχουμε υπόσχεση, δηλαδή άμεση και πρωταρχική ευθύνη του εκδότη, ενώ στη συναλλαγματική έχουμε εντολή προς πληρωμή που απευθύνεται σε άλλο πρόσωπο. Συνεπώς ο εκδότης του γραμματίου «εις διαταγήν» υπέχει την ευθύνη του αποδέκτη της συναλλαγματικής.

Στη λογιστική ορολογία έχουν επικρατήσει οι τίτλοι των λ/σμών «γραμμάτια εισπρακτέα» στους οποίους περιλαμβάνονται τα γραμμάτια «εις διαταγήν» (που σπανίζουν στην πράξη) και οι συναλλαγματικές που κυριαρχούν αντί των γραμματίων. Την επικρατούσα αυτή ορολογία ακολουθεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. που ορίζει ρητά ότι οι τίτλοι των γραμματίων «εις διαταγήν»

και των συναλλαγματικών αναφέρονται στο Σχέδιο με την ονομασία «Γραμμάτια εισπρακτέα».

3.6.2 Αξία με την οποία παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα

α. Ε.Γ.Α.Σ.

Στους υπολογαριασμούς του 31 καταχωρούνται τα γραμμάτια στην ονομαστική τους αξία. Η ονομαστική (ή μέλλουσα αξία) του γραμματίου είναι το ποσό που αναγράφεται σ' αυτό και το οποίο ο οφειλέτης υποχρεούται να πληρώσει και ο δικαιούχος να εισπράξει κατά τη λήξη του γραμματίου.

Η ονομαστική αξία του γραμματίου, ως μέλλουσα να πληρωθεί αξία, περιλαμβάνει και μη δεδουλευμένους τόκους.

β. Κ.Β.Σ.

Για την είσπραξη των τόκων από πωλήσεις αγαθών με πίστωση του τιμήματος ή την είσπραξη τόκων υπερημερίας για μη έγκαιρη καταβολή του τιμήματος εκδίδεται τιμολόγιο, καθόσον οι τόκοι επαυξάνουν την αξία των αγαθών (Εγκ. § 12.2.4.).

γ. Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 25 § 4 του ν. 2238/94, «οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως **εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα** ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες την μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση».

δ. Φ.Π.Α.

Οι τόκοι προσαυξάνουν τη φορολογητέα αξία και υπόκεινται σε Φ.Π.Α., ο οποίος υπολογίζεται με το συντελεστή του πωλούμενου αγαθού. Σημειώνεται ότι οι τόκοι υπερημερίας δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α (βλ. στον λογαριασμό 76.03.06).

3.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 32 «Παραγγελίες στο εξωτερικό»

3.7.1 Περιεχόμενο και γενικοί κανόνες λειτουργίας

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Στους υπολογαριασμούς του 32 καταχωρούνται τα πραγματοποιούμενα έξοδα για την αγορά από το εξωτερικό αγαθών (παγίων ή αποθεμάτων). Μετά την παραλαβή των εισαγομένων και την ολοκλήρωση του κόστους κτήσεώς τους, το κόστος αυτών μεταφέρεται στη χρέωση των οικείων λ/σμών των ομάδων 1 «πάγια » ή 2 «αποθέματα / αγορές χρήσης» κατά περίπτωση. Πρόκειται συνεπώς για λ/σμο κοστολόγησεως των εισαγομένων από το εξωτερικό αγαθών.

Οι παρακάτω σχολιαζόμενοι δευτεροβάθμιοι λ/σμοι αναπτύσσονται περαιτέρω σε υπολογαριασμούς ανά παραγγελία οι οποίοι χρεώνονται :

- Με την τιμολογιακή αξία των εισαγομένων αγαθών
- Με τα ειδικά έξοδα που είναι έξοδα που πραγματοποιούνται εξαιτίας της συγκεκριμένης εκάστοτε εισαγωγής και μέχρι παραλαβής των αγαθών.

Στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται αγαθά και ειδικότερα αποθέματα τα οποία πωλούνται ή αναλώνονται και ορισμένα δικαιολογητικά ειδικών εξόδων αγορών των υλικών αυτών δεν έχουν περιέλθει στην επιχείρηση και συνεπώς το κόστος τους δεν έχει ολοκληρωθεί, τα έξοδα αυτά πρέπει να προϋπολογίζονται και να βαρύνουν το κόστος παραγγελίας. Η χρέωση του λογαριασμού της παραγγελίας με τα προϋπολογιζόμενα έξοδα γίνεται σύμφωνα με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 184/2098/1993, με πίστωση του αντίθετου λ/σμού 32.90 «κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο –λογαριασμός αντίθετος». Η γνωμάτευση αυτή αναφέρει συγκεκριμένα τα εξής:

«Ευθύς μετά την παραλαβή των αγαθών και εισαγωγή τους στην αποθήκη δύνασθε, υπολογίζοντας (προϋπολογιστικά) όσα από τα ειδικά έξοδα αγοράς δεν έχουν πληρωθεί, να διαμορφώνετε το συνολικό κόστος κτήσεως (αγοράς) και να το μεταφέρετε στους αρμόδιους της Ομάδας 2, με πίστωση του νεοδημιουργούμενου αντίθετου λογαριασμού 32.90 « κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο –λογαριασμός αντίθετος» , ο οποίος θα αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους του 32.01 και θα τακτοποιείται με τον διακανονισμό των εξόδων, οι δε προκύπτουσες μικροδιαφορές δύναται να μεταφέρονται, είτε σε αρμόδιους υπολογαριασμούς της ομάδας 2 , είτε σε λογαριασμό επόμενης εισαγωγής του ίδιου είδους».

Κατά τη γνώμη μας, η προαναφερόμενη υπόδειξη του Ε.ΣΥ.Λ., περί χρησιμοποίησεως του αντίθετου λογαριασμού 32.90 δεν είναι ορθή, αφενός διότι το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει ρητά ότι σε «περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών», η σχετική υποχρέωση εμφανίζεται στην πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση», αφετέρου δε, και κυρίως, διότι στις περιοδικές οικονομικές καταστάσεις είναι ενδεχόμενο

υποχρέωσης (πιστωτικό υπόλοιπο του 32.90) να συμψηφίζονται με κόστος αγοραζομένων αγαθών, χειρισμός ανεπίτρεπτος.

β. Κ.Β.Σ.

Ο Κ.Β.Σ. εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν καταλαμβάνουν και τους προμηθευτές εξωτερικού, φυσικά, ή νομικά πρόσωπα. Αυτά διέπονται από την νομοθεσία της χώρας τους. Δικαιολογητικά στοιχεία των αγορών από το εξωτερικό, λοιπόν, μπορεί να αποτελούν τα τιμολόγια του αλλοδαπού οίκου και επιπρόσθετα τα δικαιολογητικά που εκδίδει η μεσολαβούσα Τράπεζα, τα συμφωνητικά, κλπ.

Νόμιμη λογιστική εγγραφή μπορεί να γίνει και με FAX του τιμολογίου εξωτερικού, με την προϋπόθεση ότι το πρωτότυπο τιμολόγιο θα ληφθεί αργότερα και θα επισυναφθεί στα σχετικά δικαιολογητικά. Δεν δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης αποδείξεως ποσοτικής παραλαβής, αφού στην περίπτωση αυτή υπάρχει νόμιμο δικαιολογητικό (φωτοτυπία του τιμολογίου), ενώ η απόδειξη παραλαβής εκδίδεται όταν δεν υπάρχει νόμιμο συνοδευτικό δικαιολογητικό.

Σύμφωνα με το έγγραφο Ο846/1979 Πολ. 141/1979 του Υπ. Οικονομικών (Δ/νσεως Εισοδήματος και Κ.Β.Σ.)

«Οι εκτελωνιστές δικαιούνται να εισπράττουν από τους πελάτες τους μόνο το ποσό της αμοιβής τους που συμφωνήθηκε και τα απάσης φύσεως χρηματικά ποσά που βαρύνουν τα εμπορεύματα για τον εκτελωνισμό τους, τα οποία πρέπει να βασίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ήδη π. δ. 186/1992), σε νόμιμα δικαιολογητικά, που πρέπει να επισυνάπτονται στο αντίτιμο του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών που παραδίδουν στους πελάτες τους». Σε περίπτωση που ο λαμβάνων τα ποσά δεν υποχρεούνται από τον Κ.Β.Σ. στην έκδοση φορολογικού στοιχείου «ο εκτελωνιστή υποχρεούται να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης κατά το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. όμοια απόδειξη δαπάνης εκδίδεται από τον εκτελωνιστή και στην περίπτωση που ο λαμβάνων τα ποσά, αν και υπόχρεος σε έκδοση αποδεικτικού στοιχείου, αρνείται να εκδόσει τούτο, υποχρεούμενος να υποβάλει στον Οικ. Έφορο και τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ., φορολογικά στοιχεία.

Σε περίπτωση που είναι εξαιρετικά δυσχερής η έκδοση αποδείξεως δαπανών στο όνομα του τρίτου, θα συντάσσεται από τον εκτελωνιστή αριθμημένη διπλότυπη αναλυτική κατάσταση δαπανών για λογαριασμό του πελάτη άνευ δικαιολογητικών, στην οποία θα καταχωρείται η αξία καθεμιάς από αυτές τις δαπάνες διακεκριμένα με σύντομη αιτιολογία, ως και τα στοιχεία του εκτελωνιστή και του πελάτη. Το ένα αντίγραφο της καταστάσεως αυτής θα επισυνάπτεται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που παραδίδεται στον πελάτη του, στο οποίο και θα καταχωρείται το συνολικό ποσό της δαπάνης ολογράφως και αριθμητικώς».

Η πώληση μεταφερόμενων αγαθών είναι δυνατό να συντελεστεί με οπισθογράφηση της φορτωτικής. Στην περίπτωση αυτή «δελτία αποστολής μπορεί να μην εκδίδονται (ή στα εκδιδόμενα τιμολόγια-δελτία αποστολής να μην αναγράφεται η ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής) στις περιπτώσεις μεταβίβασης (πώλησης) αγαθών πριν από τον τελωνισμό τους από τον αρχικό εισαγωγέα σε τρίτο με οπισθογράφηση φορτωτικών εγγράφων ή τελωνειακή αναγνώριση» (Υπ.Οικ.Σ 682/52/Πολ.54/1987).

Μετά την ισχύ του νέου Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) εκφράζεται η γνώμη ότι η έκδοση «δελτίου αποστολής» απαιτείται και στην περίπτωση αυτή, αφού οι διατάξεις του άρθρου 11 του ισχύοντος Κ.Β.Σ. επιβάλλουν την έκδοση του δελτίου αυτού σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης.

γ. Φ.Π.Α.

Η εισαγωγή αγαθών φορολογείται αντικειμενικά, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εισαγωγέα (υποκειμένου ή όχι στο φόρο) και από το αν αυτή γίνεται με αντάλλαγμα ή δωρεάν, με εξαίρεση μόνο την αξία των αγαθών που δικαιούται να εισάγει κάθε ιδιώτης σύμφωνα με τις απαλλαγές που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

Εξάλλου, οι υπηρεσίες του εκτελωνιστή υπάγονται σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν παρέχονται σε υποκείμενους σε φόρο που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες (Υπ. Οικ.Π 2168/46/1987).

Οι φορτοεκφορτωτές θεωρούνται μισθωτοί με εργοδότη την κάθε φορά κύριο των διακινούμενων αγαθών και συνεπώς τα φορτωτικά δικαιώματα που εισπράττουν τα σωματεία φορτοεκφορτωτών για λογαριασμό φορτοεκφορτωτών δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 1,2% (από 1.1.2002 δεν υποβάλλονται ούτε σε τέλος χαρτοσήμου).

Στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών δεν περιλαμβάνεται η αξία των αγαθών που καταστράφηκαν, κλάπηκαν ή απολέσθηκαν κατά την μεταφορά τους και η αξία αυτών δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Συνεπώς δεν ανακύπτει θέμα διακανονισμού Φ.Π.Α. (Υπ.Οικ.Ε 753/130/1988).

Αντίθετα, το ποσό που καταβάλλει ο οίκος του εξωτερικού στους εισαγωγείς εμπορευμάτων λόγω ακαταλληλότητας τους, εθεωρείτο μέχρι 31.12.2000 ότι αποτελούσε αποτελεί για τους εισαγωγείς αναπλήρωση της αξίας τους και ετίθεντο στον παρανομαστή της Proratas. Από 1.1.2001 δεν αναγράφεται στον παρανομαστή της Proratas.

3.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33 «Χρεώστες διάφοροι»

Περιεχόμενο του λογαριασμού

Στους υπολογαριασμούς του 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως οι οποίες δεν υπάγονται σε καμία από τις κατηγορίες απαιτήσεων που υπάγονται και παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 3. Δηλαδή στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που δεν προέρχονται από πωλήσεις και γενικότερα οι ανόργανες (μη οργανικές) απαιτήσεις.

Με ομαδοποίηση των υπολογαριασμών του σχολιαζόμενου λογαριασμού 33 προκύπτει ότι στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι ακόλουθες κατηγορίες απαιτήσεων.:

- Απαιτήσεις κατά του προσωπικού.
- Απαιτήσεις κατά μετόχων και οργάνων διοικήσεως.
- Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων και συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων.
 - Απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου:
 - A) Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι.
 - B) Λοιπές απαιτήσεις.
 - Γ) Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου.
 - Απαιτήσεις κατά προμηθευτών για αποκατάσταση ζημιών πελατών.
 - Δεσμευμένες καταθέσεις.
 - Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση.
 - Επιταγές εισπρακτέες.
 - Χρεώστες επισφαλείς και επίδικοι.

Πιο αναλυτικά ο λογαριασμός **33.00 «Προκαταβολές προσωπικού»**.

Με το λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των τρεχουσών αποδοχών (λ.χ. μήνα ή εβδομάδα). Ο λογαριασμός χρεώνεται κατά την καταβολή και πιστώνεται εξισούμενος με τα ποσά που παρακρατούνται κατά την εκκαθάριση της μισθοδοσίας της οικείας περιόδου.

Οι προκαταβολές προς το προσωπικό έναντι των αποδοχών του, εάν συμψηφίζονται εφάπαξ κατά την εξόφληση των αποδοχών δεν συνιστούν δάνειο και συνεπώς δεν εμπίπτουν στο τεκμήριο του νομίμου επιτοκίου ούτε υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου. Εάν όμως οι προκαταβολές αυτές εξοφλούνται διά μηνιαίων κρατήσεων συνιστούν δάνεια.

3.8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.90 «Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)»

α. ν.2190/1920

Η επιταγή είναι πάντοτε πληρωτέα «εν όψει» και κάθε αντίθετη μνεία που αναγράφεται σ' αυτή θεωρείται «μη γεγραμμένη». Αν η επιταγή εμφανιστεί για πληρωμή πριν από την ημέρα που σημειώνεται ως χρονολογία εκδόσεως, είναι πληρωτέα κατά την ημερομηνία της εμφανίσεως (άρθρο 28 ω.5960/1933). Με την έννοια αυτήν και οι μεταχρονολογημένες επιταγές θα ήταν δυνατό να συμπεριληφθούν στο ταμείο σαν μετρητά, όπως και οι μη μεταχρονολογημένες επιταγές. Επειδή όμως πριν από τις χρονολογίες που αναγράφονται σ' αυτές ως ημερομηνίες εκδόσεως δεν υπάρχει, συνήθως, το αντίστοιχο κάλυμμα στις πληρώτριες τράπεζες και οι επιταγές αυτές είναι συνήθως ακάλυπτες, **δεν πρέπει οι επιταγές αυτές να εμφανίζονται στο λογαριασμό «ταμείο», αλλά στον παρόντα λογαριασμό που είναι λογαριασμός του κυκλοφορούντος ενεργητικού.**

β. Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμάτευσή του 971/16.1.1988 στην οποία αναφέρει τα ακόλουθα:

«Για τη λογιστική παρακολούθηση των «μεταχρονολογημένων» επιταγών, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ., εφαρμόζονται τα ακόλουθα, με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι η χρησιμοποίηση των επιταγών αυτών δεν αντίκειται στις κείμενες διατάξεις (του Εμπορικού Δικαίου, του Αστικού Δικαίου, της Φορολογικής Νομοθεσίας ή των Νομισματικών Κανόνων), θέμα το οποίο δεν εξετάζουμε εδώ, περιοριζόμενοι σε ότι αφορά το λογιστικό χειρισμό τους:

«α) Όπως καθορίζεται στην περίπτωση 1 της παραγράφου 2.2.309 του Γ.Λ.Σ., στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 38 «χρηματικά διαθέσιμα» καταχωρούνται και παρακολουθούνται – μαζί με τα μετρητά κλπ – μόνο οι «εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως» και τέτοιες επιταγές είναι εκείνες που είναι συνταγμένες σύμφωνα με τον τύπο που καθορίζεται από την ειδική νομοθεσία περί επιταγής και περιέχουν όλα τα στοιχεία που απαιτεί η νομοθεσία αυτή. Οι επιταγές αυτές, όπως καθορίζεται και στο υπόδειγμα ισολογισμού, καταχωρούνται στον ισολογισμό στην κατηγορία Δ-IV-1 των διαθέσιμων του ενεργητικού.

«β) Οι μεταχρονολογημένες επιταγές, οι οποίες, όπως είναι γνωστό, χρησιμοποιούνται σε μεγάλη έκταση τα τελευταία χρόνια αντί των συναλλαγματικών, δεν είναι «πληρωτέες εν όψει», γιατί λαμβάνονται εν γνώσει της μεταχρονολογημένης εκδόσεώς τους και με την ειδική συμφωνία να μην εμφανίζονται προς πληρωμή πριν από την αναφερόμενη χρονολογία εκδόσεώς τους, συνεπώς δεν επιτρέπεται να καταχωρούνται στα χρηματικά διαθέσιμα (λογαριασμός 38). Οι επιταγές αυτές καταχωρούνται στον κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.90- του πρωτοβάθμιου 33 «χρεώστες διάφοροι» - ο οποίος

συμπληρώνεται με τον τίτλο «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)» και κατά την έλευση της αναφερόμενης χρονολογίας εκδόσεως, οπότε γίνονται όψεως, μεταφέρονται στα χρηματικά διαθέσιμα (λογαριασμός 38).

«γ) Επιταγή που δεν φέρει χρονολογία εκδόσεως («λευκή επιταγή»), δεν συγκεντρώνει τα απαραίτητα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος περί επιταγής και δεν είναι επιταγή, συνεπώς δεν καταχωρείται στους λογαριασμούς που παρακολουθούνται οι επιταγές, αλλά σε ειδικό ζεύγος επιταγών λογαριασμών τάξεως. Η «λευκή επιταγή», αυτή, όταν συμπληρωθεί η χρονολογία εκδόσεως της (ή άλλο τυχόν ελλείπον στοιχείο της), σύμφωνα με την εξουσιοδότηση του εκδότη και τη σχετική μετά τούτου συμφωνία, αποκτά την εγκυρότητα της επιταγής και καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς των επιταγών, σύμφωνα με τα προηγούμενα.

«δ) Σε περίπτωση που η «εν όψει πληρωτέα» επιταγή εμφανιστεί εμπρόθεσμα και σύμφωνα με το νόμο προς πληρωμή και δεν πληρωθεί και η άρνηση αυτή βεβαιωθεί δια σχετικής «σφραγίσεως» της επιταγής ή δια συντάξεως διαμαρτυρικού, γίνεται μεταφορά, της επιταγής αυτής, από τον λογαριασμό 38 «χρηματικά διαθέσιμα», στο κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.91 – του πρωτοβάθμιου 33 «χρεώστες διάφοροι» - ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο «επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)».

«ε) Σε περίπτωση που η «εν όψει πληρωτέα» επιταγή δεν εμφανιστεί εμπρόθεσμα – και σύμφωνα με το νόμο – προς πληρωμή, οπότε δεν θα συνταχθεί βεβαίωση αρνήσεως πληρωμής (δηλαδή δεν θα σφραγιστεί κλπ σύμφωνα με το νόμο), γίνεται μεταφορά, της επιταγής αυτής, από το λογαριασμό 38 «χρηματικά διαθέσιμα» στο λογαριασμό αρχικής (βασικής) αιτίας εκδόσεώς της (π.χ. σε χρέωση του προσωπικού λογαριασμού του πελάτη, από τον οποίο είχε ληφθεί η επιταγή).

«στ) Σύμφωνα με τις γενικές αρχές που υιοθετούνται από τις προσαρμοσμένες προς την 4^η Οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις του 2190/1920 «περί ανώνυμων εταιρειών» (νέα άρθρα 42^α και 42β), οι λογαριασμοί 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)» και 33.91 «επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες)» καταχωρούνται ιδιαιτέρως στον ισολογισμό, στην κατηγορία των απαιτήσεων του κυκλοφορούντος ενεργητικού Δ-Π και με αρίθμηση 3^α και 3β, αντίστοιχα.

«ζ) Σε περίπτωση που οποιαδήποτε οικονομική μονάδα, κάνοντας χρήση της παρεχόμενης από το Γ.Λ.Σ. ευχέρειας, έχει χρησιμοποιήσει τους κωδικούς 33.90 και 33.91, οι παραπάνω κατηγορίες επιταγών καταχωρούνται σε οποιοδήποτε από τους ελεύθερους κωδικούς 33.92, 33.93, 33.94».

Σημειώνεται ότι στην απογραφή τέλους χρήσης οι επιταγές που παρακολουθούνται στους προαναφερόμενους λογαριασμούς 33.90 και 33.91 πρέπει να απογράφονται αναλυτικά μία προς μία με πλήρη στοιχεία (αριθμός επιταγής, τράπεζας πληρωμής, στοιχεία εκδότη, στοιχεία πελάτη, ημερομηνία πληρωμής ποσό).

γ. Κριτική της λογιστικής αντιμετώπισης των επιταγών

Οι μεταχρονολογημένες και οι σφραγισμένες επιταγές θα έπρεπε να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 31 «γραμμάτια εισπρακτέα», υπό τον οποίο ορθώς παρακολουθούνται και οι εισπρακτέες υποσχετικές επιστολές. Κατά τη γνώμη μας, στο λογαριασμό 31 θα έπρεπε να παρακολουθούνται όλες οι απαιτήσεις της επιχειρήσεως που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους, πλην των τίτλων χρεογράφων, για τους οποίους, λόγω της σπουδαιότητά τους, το Ε.Γ.Α.Σ. αφιερώνει ιδιαίτερο λογαριασμό (λ.34).

Πέραν των προαναφερόμενων, οι μεταχρονολογημένες επιταγές θα έπρεπε να διαχωρίζονται σε επιταγές που προέρχονται από πωλήσεις (οργανικές απαιτήσεις) και επιταγές που προέρχονται από λοιπές απαιτήσεις (ανόργανες απαιτήσεις).

Υποδεικνύουμε ο λογαριασμός 33.90 «επιταγές εισπρακτέες» (μεταχρονολογημένες) να αναπτύσσεται κατά τρόπο ανάλογο με την ανάπτυξη του λογαριασμού 31 «γραμμάτια εισπρακτέα», δηλαδή :

33.90 «Επιταγές εισπρακτέες» (μεταχρονολογημένες)

33.90.00 «Επιταγές στο χαρτοφυλάκιο»

33.90.01 «Επιταγές στις τράπεζες για είσπραξη»

33.90.02 «Επιταγές στις τράπεζες για εγγύηση»

Κλπ

ε. Φ.Π.Α.

Οι τόκοι υπερημερίας λόγω εκπρόθεσμης εξοφλήσεως των επιταγών οι οποίες επιταγές εκδόθηκαν για πίστωση του τμήματος πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που είναι αντικείμενο Φ.Π.Α., δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, αλλά στο φόρο αυτόν. Στους τόκους υπερημερίας των λοιπών επιταγών οφείλεται το προσήκον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου (Υπ.Οικ.Ε 5684/245/πολ.84/1984).

Μετά την αντικατάσταση της διατάξεως του άρθρου 19 παρ. 4 περ. α' του ν.2859/2000 με την διάταξη του άρθρου 19 παρ.2 του ν.3091/2002 (έναρξη ισχύος 24.12.2002) οι τόκοι υπερημερίας δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία για την επιβολή του Φ.Π.Α., αλλά υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου 3,6%. Σημειώνεται όμως ότι μέχρι τις 10.6.2003 δεν είχε εκδοθεί εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία γίνεται δεκτή η ορθή αυτή άποψη, η οποία άλλωστε είναι σύμφωνη με την ερμηνεία που προκύπτει από τις αποφάσεις του ΔΕΚ.

3.8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 33.95 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ»

Σ' αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες ανόργανες απαιτήσεις της επιχειρήσεως σε ευρώ, οι οποίες δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο υπολογαριασμό του 33.

3.8.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.96 «Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ΞΝ»

Σ' αυτόν τον λογαριασμό παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες ανόργανες απαιτήσεις της επιχειρήσεως σε ΞΝ που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο υπολογαριασμό του 33.

3.8.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33.97 «Χρεώστες επισφαλείς»

Στο λογαριασμό αυτόν μεταφέρονται οι ανόργανες απαιτήσεις της επιχειρήσεως, δηλαδή αυτές που δεν προέρχονται από πωλήσεις και οι οποίες χαρακτηρίζονται ως επισφαλούς εισπράξεως. Δεδομένου ότι οι ανόργανες απαιτήσεις παρακολουθούνται όχι μόνο στο λογαριασμό 33 αλλά και σε άλλους λογαριασμούς, ο σχολιαζόμενος λογαριασμός χρεώνεται με πίστωση :

- Των υπολογαριασμών του 33 «χρεώστες διάφοροι» που αφορούν απαιτήσεις που χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς,

- Των υπολογαριασμών του 31 «γραμμάτια εισπρακτέα» για τα γραμμάτια εισπρακτέα που δεν απορρέουν από πωλήσεις και τα οποία κρίνονται αμφίβολης ρευστοποιήσεως,

- Του λογαριασμού 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)» για τις επιταγές εισπρακτέες που δεν απορρέουν από πωλήσεις και οι οποίες κρίνονται αμφίβολης ρευστοποιήσεως.

Για τις επισφαλείς απαιτήσεις που παρακολουθούνται στο σχολιαζόμενο λογαριασμό διενεργείται πρόβλεψη και οι μετατρεπόμενες σε ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται εξολοκλήρου.

3.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 34 «Χρεόγραφα»

3.9.1 Έννοια των χρεογράφων

α. Εμπορική νομοθεσία

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

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

β. Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. , χρεόγραφα είναι «οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, τα ομόλογα τραπεζών, τα οποία αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου». Ειδικότερα οι μετοχές των ανωνύμων εταιρειών χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα, όταν, κατά την απόκτηση τους, δεν υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό στο κεφάλαιο της εκδότριας των μετοχών εταιρείας είναι μικρότερο από το 10% της εταιρείας αυτής.

Λαμβάνοντας υπόψη των σύγχρονων αντιλήψεων , ο ορισμός αυτός είναι ατελής, κυρίως, γιατί αγνοεί την ευχέρεια ρευστοποίησης του τίτλου, που αποτελεί βασική προϋπόθεση για το χαρακτηρισμό του ως χρεογράφου.

Γενικά μπορούμε να πούμε ότι χρεόγραφα είναι οι τίτλοι που δεν είναι συμμετοχές ούτε τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων. Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα χρεόγραφα καταχωρούνται στο λ/σμο 34 είναι :

- Οι μετοχές εκδόσεως ανωνύμων εταιριών που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και οι οποίες αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο μικρότερο του 10% του συνολικού κεφαλαίου της εκδότριας εταιρίας και τις οποίες μετοχές η επιχείρηση προτίθεται να τις πουλήσει μέσα στην επόμενη χρήση, εφόσον η ρευστοποίηση τους είναι ευχερής. Πρέπει , δηλαδή, να υπάρχει πρόθεση και ευχέρεια ρευστοποίησης των μετοχών αυτών. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση ή υπάρχει μεν η πρόθεση αλλά υπάρχει δυσχέρεια στη ρευστοποίηση, οι μετοχές αυτές καταχωρούνται στο λ/σμο 18.15 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε ευρώ» ή 18.16 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε ΕΝ», κατά περίπτωση. Η αντιμετώπιση αυτή πρέπει να εφαρμόζεται ιδιαίτερα για της μετοχές που δεν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, επειδή η ρευστοποίηση τους είναι, κατά κανόνα, δυσχερής.

- Οι ομολογίες και τα λοιπά παραπάνω χρεόγραφα που απαριθμεί το Ε.Γ.Λ.Σ. , εφόσον όμως η εταιρία προτίθεται να τα ρευστοποιήσει μέσα την επόμενη χρήση. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση, και οι τίτλοι αυτοί (εκτός από τις μερισματοποδείξεις), πρέπει να καταχωρούνται στους προαναφερόμενους λ/σμούς 18.15 ή 18.16 κατά περίπτωση.

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, οι επενδύσεις σε τίτλους διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες .Βραχυπρόθεσμες θεωρούνται οι επενδύσεις που συγκεντρώνουν τις εξής προϋποθέσεις:

-Τα χρεόγραφα να είναι εύκολα εμπορεύσιμα (ρευστοποιήσιμα), δηλαδή να είναι δυνατόν να ρευστοποιηθούν εύκολα στη συγκεκριμένη αγορά, χωρίς η πώλησή τους να επιφέρει πτώση στις τιμές τους. Εύκολα ρευστοποιήσιμα θεωρούνται τα εισηγμένα στο Χρηματιστήριο χρεόγραφα.

-Να μην υπάρχει πρόθεση της διοικήσεως της επιχείρησης να διατηρήσει τα χρεόγραφα πέρα του ενός έτους ή του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως αν αυτός είναι μεγαλύτερος του ενός έτους. Η πρόθεση αυτή της διοικήσεως κρίνεται κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού και όχι κατά το χρόνο αποκτήσεως των τίτλων.

Το δεύτερο αυτό κριτήριο είναι κάπως ρευστό, αφού εξαρτάται από την «πρόθεση» της διοικήσεως, η οποία μπορεί να αλλάξει από τη μία χρήση στην άλλη.

3.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36 «Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού»

Εμφάνιση του λ/σμου 36 στον ισολογισμό

Οι μεταβατικοί λ/σμοί εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία με ομώνυμο τίτλο αναλυόμενοι ως εξής:

<i>Υπολ/σμοί του 36_</i>	<i>Λ/σμοι ισολογισμού (ενεργητικού)</i>
36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων»	με ομώνυμο τίτλο
36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα»	με ομώνυμο τίτλο
36.02 «αγορές υπό παραλαβή»	
36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό»	Λοιποί μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού

Παρατηρούμαι σχετικά ότι οι λ/σμοί αυτοί εφόσον αφορούν την επόμενη χρήση είναι λ/σμοί κυκλοφορούντος ενεργητικού (αγορές υπό παραλαβή, έσοδα εισπρακτέα, κ.λ.π.) και εφόσον αφορούν την μεθεπόμενη χρήση είναι λ/σμοί του πάγιου ενεργητικού.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42 ε § 12 ν.2190/1920, «όταν το σύνολο των εσόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράχθηκαν ή δεν χρεώθηκαν μέσα σε αυτή, ανέρχονται σε σημαντικό ποσό, γίνεται σχετική ανάλυση στο προσάρτημα».

Σε περίπτωση αναλύσεως των οικονομικών καταστάσεων, οι λ/σμοί 36.00 και 36.01 πρέπει να αντιμετωπίζονται ως βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, ο λ/σμός 36.02 «αγορές υπό παραλαβή» ως αποθέματα και ο λ/σμός 36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό» ως στοιχείο μειωτικό του πιστωτικού υπολοίπου του λ/σμού «προμηθευτές».

3.10.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων»

α. Ε.Γ.Λ.Σ

Στο λ/σμό αυτόν εμφανίζονται τα έξοδα που δεν αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά αφορούν την επόμενη ή επόμενες χρήσεις. Συνήθεις περιπτώσεις τέτοιων εξόδων που συναντώνται στην πράξη είναι οι προπληρωμένοι μισθοί, τα προπληρωμένα έξοδα (ενοίκια, ασφάλιστρα), η μη αναλωθείσα γραφική ύλη που παραμένει στην απογραφή, ενώ η αξία της βάρυνε, κατά την αγορά, το λ/σμό 64.08 «υλικά άμεσης ανάλωσης».

Η ανάπτυξη του παρόντος λ/σμου σε υπολ/σμούς πρέπει να είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λ/σμών εξόδων (της ομάδας 6 και του λ/σμου 81), στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

Ο σχολιαζόμενος λ/σμός είναι δυνατό να χρεωθεί:

-είτε απευθείας κατά την καταβολή των εξόδων στη διάρκεια της χρήσεως,
-είτε στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των οικείων λ/σμών εξόδων, οι οποίοι είχαν προηγουμένως χρεωθεί με τα έξοδα που αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσεις.π.χ.:

Την 1.4.20+0 η επιχείρηση κατέβαλε τα ετήσια ασφάλιστρα του εργοστασίου της, που αφορούν περίοδο 1.4.20+0 – 31.3.20+1 και ανέρχονται σε 6.000 € Ο σχολιαζόμενος λ/σμός μπορεί να χρεωθεί:

Α χειρισμός

(α) κατά την καταβολή (1.4.20+0)

62 Παροχές τρίτων	4.500
62.02 ασφάλιστρα	
36 Μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητ.	1.500
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
(εις) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	6.000

Β χειρισμός

(α) Κατά την καταβολή (1.4.20+0)

62 Παροχές τρίτων	6.000
62.05 Ασφάλιστρα	
(εις) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	6.000
38.00 Ταμείο	

(β) Στη συνέχεια ή στο τέλος της χρήσεως 20+0

36 Μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	1.500
36.00.62.05 Ασφάλιστρα	
(εις) 62 Παροχές τρίτων	
62.05 Ασφάλιστρα	1.500

Την επόμενη χρήση 20+1, που τα ασφάλιστρα θα καταστούν δουλευμένα, θα χρεωθεί ο λ/σμός 62.05 με πίστωση του 36.00.62.05, ο οποίος και εξισώνεται.

Σημειώνεται ότι ο σχολιαζόμενος λ/σμός 36.00 είναι δυνατό να χρεώνεται και με ποσά οριστικών και εκκαθαρισμένων εξόδων της χρήσεως, τα οποία όμως έξοδα πρόκειται να καλυφθούν από έσοδα που θα καταστούν οριστικά και θα ειπραχθούν στην επόμενη χρήση, όπως συμβαίνει λ.χ. με ορισμένες επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στην επιχείρηση για την κάλυψη λειτουργικών αυτής δαπανών.(βλ. λ/σμό 74.03).

β. Φ.Π.Α

Σύμφωνα με το άρθρο 16 § 2 του ν. 2859/2000 ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που κατέχει θέση τιμολογίου. Ο νόμος εννοεί, το χρόνο που προβλέπει ο ΚΒΣ για την καταχώρηση του παραστατικού στα βιβλία. Από άποψη ΦΠΑ, δεν έχει καμία βαρύτητα το αν η δαπάνη αφορά την τρέχουσα χρήση ή την επόμενη. Ο ΦΠΑ εισροών θα εκπέσει στη χρήση (και στη φορολογική περίοδο) που η δαπάνη καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 36.00, άσχετα αν η δαπάνη αφορά την επόμενη χρήση.

Η δαπάνη που καταχωρείται στον παρόντα λογαριασμό θα αναγραφεί στην εκκαθαριστική δήλωση της χρήσεως στην οποία εξέπεσε ο ΦΠΑ εισροών ως δαπάνη υποκείμενη σε ΦΠΑ, ενώ στην επόμενη χρήση, στην οποία η δαπάνη θα καταστεί δουλευμένη, η δαπάνη αυτή θα καταχωρηθεί στην οικεία περιοδική δήλωση της επόμενης χρήσεως ως δαπάνη μη υποκείμενη στο φόρο.

3.10.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα»

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λ/σμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που είναι βέβαια, οριστικά και ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτήν και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτόν δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται έσοδα σε χρέωση των οικείων λ/σμών απαιτήσεων. Την επόμενη χρήση που τα έσοδα αυτά θα καταστούν απαιτητά, τα καταχωρημένα στο μεταβατικό λ/σμό 36.01 ποσά μεταφέρονται στη χρέωση των οικείων λ/σμών απαιτήσεων και ο λ/σμός αυτός και οι υπόλ/σμοί του εξισώνονται.

Τα καταχωρημένα στον παρόντα μεταβατικό λογαριασμό έσοδα πρέπει να είναι πραγματοποιημένα, δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή απλώς να πιθανολογείται η πραγματοποίησή τους, γιατί τότε θα πρόκειται περί προβλέψεων εσόδων, οι οποίες, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας που και νομοθετικά καθιερώνεται στη χώρα μας, απαγορεύονται.

Τυχόν μικροϋπόλοιπα που απομένουν στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού μεταφέρονται αν είναι χρεωστικά στη χρέωση του 82.00.07 «χρεωστικές διαφορές μεταβατικού λ/σμού 36.01» και αν είναι πιστωτικές στην πίστωση του 82.01.07 «πιστωτικές διαφορές μεταβατικού λ/σμου 36.01» (Ε.ΣΥ.Λ., Γνωμ. 176/2087/1993).

Συνηθισμένη περίπτωση εισπρακτέων εσόδων αποτελούν οι δουλευμένοι και μη απαιτητοί κατά το τέλος της χρήσεως, τόκοι των προθεσμιακών καταθέσεων.

3.10.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή»

α. Ε.ΓΛΣ

Στο λ/σμό αυτόν, στο τέλος της χρήσεως, παρακολουθούνται οι αγορές υπό παραλαβή, δηλαδή παρακολουθείται η αξία των αγορασμένων αγαθών, των οποίων την κυριότητα έχει κατά το τέλος της χρήσεως αποκτήσει η επιχείρηση, και τα οποία, μέχρι το τέλος της χρήσεως, δεν έχει ακόμη παραλάβει.

Το Ε.ΓΛΣ για τη λειτουργία του προκειμένου λ/σμού ορίζει ότι: «σε περιπτώσεις που, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιέρχονται στην οικονομική μονάδα τιμολόγια πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, δε διενεργούνται εγγραφές. Σε περιπτώσεις που, κατά το τέλος της χρήσεως, λαμβάνονται τιμολόγια για αγορές αγαθών που δεν παραληφθεί, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της οικονομικής μονάδας, πιστώνεται με την αξία τους ο προσωπικός λ/σμός του προμηθευτή, με χρέωση του υπολ/σμού 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Ο λ/σμός 36.02 τακτοποιείται στην επόμενη χρήση κατά την παραλαβή των αγαθών, με χρέωση των οικείων λ/σμών της ομάδας 2.

«Αν τα τιμολόγια αφορούν αγορές αγαθών από το εξωτερικό που, κατά το τέλος της χρήσεως, δεν έχουν παραληφθεί, η οικονομική μονάδα μπορεί να μη

διενεργεί σχετικές εγγραφές». Η αντιμετώπιση αυτή είναι εσφαλμένη στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει αποκτήσει την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών.

Ο λογαριασμός πρέπει να χρεώνεται όχι μόνο στο τέλος αλλά και στη διάρκεια της χρήσεως, στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αποκτά την κυριότητα των υπό διαμετακόμιση αγαθών, διότι από του χρονικού σημείου της αποκτήσεως της κυριότητας αυτών, η επιχείρηση φέρει και τους σχετικούς κινδύνους. Επίσης στις περιπτώσεις αυτές ο σχολιαζόμενος λογαριασμός έπρεπε να εμφανίζεται στον ισολογισμό στην κατηγορία των αποθεμάτων και τα υπό διαμετακόμιση αποθέματα να αποτιμώνται όπως και τα κατεχόμενα από την επιχείρηση αποθέματα.

β. ΚΒΣ

Την παραπάνω προβλεπόμενη από το Ε.ΓΛΣ ρύθμιση υιοθετεί ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) και με το άρθρο 17§ 3 ορίζει ότι: «στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια τα χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας και στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δε έχουν ακόμη παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε μεταβατικούς λογαριασμούς, οι οποίοι τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών».

γ. Παράδειγμα

Έστω ότι ο έμπορος Α εισάγει καφέ από τη Βραζιλία και έστω ότι στις 20/12 φορτώθηκε για λογαριασμό του καφές τιμολογικής αξίας αγοράς 100.000 €. Η επιχείρηση, μέχρι το τέλος της χρήσεως, δεν παρέλαβε τον καφέ, παρέλαβε όμως το τιμολόγιο του προμηθευτή.

Θα γίνουν οι εγγραφές:

36 Μεταβατικοί λογαριασμοί	
36.02 Αγορές υπό παραλαβή	100.000
(εις) 50 Προμηθευτές	
50.01 Προμηθευτές εσωτερικού	100.000
50.01.XX Προμηθευτής Α	

Κατά την παραλαβή του καφέ στη νέα χρήση:

20 Εμπορεύματα	
20.01 Αγορές χρήσεως	100.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη	
54.00 Φ.Π.Α.	18.000
(εις) 36 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	

36.02 Αγορές υπό παραλαβή	100.000
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	18.000

3.10.4 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 36.03 «Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό»

α. Ε.ΓΛΣ

Στο λ/σμό αυτόν, στο τέλος της χρήσεως, καταχωρούνται τα ποσά που η επιχείρηση δικαιούται για εκπτώσεις επί των αγορών της, με βάση τις συμφωνίες που έχει με τους προμηθευτές της, αλλά τα οποία ποσά δεν της έχουν αναγγελθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως, δηλ. δεν έχουν περιέλθει στην κατοχή της τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια των προμηθευτών της και συνεπώς δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λ/σμού του προμηθευτή.

Η χρέωση του σχολιαζόμενου λ/σμού γίνεται με πίστωση των οικείων υπολ/σμών των αποθεμάτων («αγορές χρήσεως» ή «εκπτώσεις αγορών»). Στην επόμενη χρήση που η επιχείρηση θα λάβει τα πιστωτικά τιμολόγια θα χρεώσει τους προμηθευτές της και θα πιστώσει τον εξεταζόμενο λ/σμό. Τα τυχόν απομένοντα μικροϋπόλοιπα τα μεν χρεωστικά μεταφέρονται στη χρέωση του λ/σμού 82.00.08. τα δε πιστωτικά στην πίστωση του λ/σμού 82.01.08 (Ε.ΣΥ.Λ., γνωμ. 176/2087/1993).

β. Κ.Β.Σ.

Νόμιμο δικαιολογητικό για τις λαμβανόμενες εκπτώσεις είναι το πιστωτικό τιμολόγιο (αθεώρητο) που εκδίδει ο προμηθευτής (ΚΒΣ άρθρο 12§13). Ο ΚΒΣ δεν καθορίζει το χρόνο εκδόσεως του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εκπτώσεων.

3.10.5 Λογαριασμός 37 «.....»

Ο λ/σμός 37 είναι κενός. Η συμπλήρωσή του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

3.10.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 38«Χρηματικά διαθέσιμα»

Έννοια των διαθεσίμων

Στην κατηγορία των διαθεσίμων περιλαμβάνονται τα μετρητά και όλα τα στοιχεία που μπορούν να μετατραπούν αμέσως σε μετρητά και να αποδώσουν από την μετατροπή τους ποσό αντίστοιχο με τη λογιστική τους αξία. Έτσι, οι λ/σμοί του διαθέσιμου ενεργητικού διαφέρουν από τους λοιπούς λ/σμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού κατά το ότι οι δεύτεροι αφορούν στοιχεία που δεν μπορούν πρακτικά να ρευστοποιηθούν αμέσως, αλλά η ρευστοποίησή τους

απαιτεί κάποιο σύντομο χρόνο κι ακόμη ότι δεν παρέχουν τη βεβαιότητα ότι η ρευστοποίησή τους θα αποδώσει ποσό ίσο προς τη λογιστική τους αξία. Έτσι λ.χ. τα εμπορεύματα διατίθεται σε διαφορετική τιμή από την τιμή κτήσεώς τους, οι απαιτήσεις και τα εισπρακτέα γραμμάτια μπορεί ν' αποδεχτούν κατά ένα μέρος ανεπίδεκτα εισπράξεως και συνεπώς τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως διαθέσιμα στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ



4.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 40 «Κεφάλαιο»

4.1.1 Περιεχόμενο του λογαριασμού 40

Ο λογαριασμός 40 απεικονίζει :

- Στις ανώνυμες εταιρίες τη συνολική ονομαστική αξία των μετοχών εκδόσεώς τους (υπολογαριασμοί:40.00-40.05).
- Στις Ε.Π.Ε. και προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) την ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδιών ή μερίδων συμμετοχής (υπολογαριασμός 40.06 «εταιρικό κεφάλαιο», αναπτυσσόμενος σε υπολογαριασμούς ανά εταίρο) και
- Στις ατομικές επιχειρήσεις την καθαρή περιουσία τους (υπολογαριασμός 40.07 «κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων»).

4.1.2 Εμφάνιση του λογαριασμού 40 στον ισολογισμό

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

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

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

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

- «Οφειλόμενο κεφάλαιο», που σχολιάζεται στο λογαριασμό 40.02.

- «Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση», που σχολιάζεται στο λογαριασμό 33.04.

Σε παρενθετική σημείωση πρέπει να δίνεται η πληροφορία για το ποσό του οφειλόμενου κεφαλαίου που έχει κληθεί να καταβληθεί, δηλαδή το ποσό που τα αρμόδια όργανα της εταιρίας έχουν προσδιορίσει ημερομηνία καταβολής. Το ποσό αυτό, όπως είναι ευνόητο, ισούται με το άθροισμα του ποσού που έχει κληθεί να καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως και το οποίο σημειώνεται μέσα σε παρένθεση υπό το λογαριασμό του ενεργητικού «οφειλόμενο κεφάλαιο» και το ποσό που έχει κληθεί να καταβληθεί μέσα στην επόμενη χρήση και το οποίο εμφανίζεται στον λογαριασμό του κυκλοφορούντος ενεργητικού «κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση» (λογαριασμοί 33.04 και 33.05).

Γ) Αποσβεσμένο κεφάλαιο κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι το ποσό της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αποδόθηκε στους μετόχους, σύμφωνα με το καταστατικό και έγινε είτε από τα κέρδη προς διάθεση είτε από αποθεματικά

της εταιρίας. Οι μετοχές επικαρπίας, που εκδίδονται σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνονται, καταχωρούνται σε λογαριασμούς τάξεως.

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

4.2 Έννοια και σπουδαιότητα του κεφαλαίου στην ανώνυμη εταιρία

Ως μετοχικό κεφάλαιο νοείται η «**μαθηματική ποσότητα**» που αναγράφεται στο καταστατικό της εταιρίας, η οποία, κατά την ίδρυσή της αντιστοιχεί προς την αξία των εισφορών των μετοχών, εκτός αν οι μετοχές εκδόθηκαν υπέρ το άρτιο. Η μαθηματική αυτή ποσότητα αποτελεί ένα σταθερό μέγεθος που είναι δυνατό να μεταβληθεί (αυξηθεί ή ελαττωθεί) μόνο ύστερα από τροποποίηση του καταστατικού ή εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος, ύστερα από απόφαση του Δ.Σ. ή της γενικής συνελεύσεως των μετόχων συνήθους απαρτίας (αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου).

Η εταιρική περιουσία αποτελεί τη μοναδική εξασφάλιση των εταιρικών δανειστών, αφού οι μέτοχοι για τα χρέη της εταιρίας δεν ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία, αλλά η ευθύνη τους περιορίζεται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους.

Ο ν.2190/1920 με σειρά διατάξεων επιδιώκει τη διατήρηση εταιρικής περιουσίας τουλάχιστον ίσης με το εισφερθέν από τους μετόχους κεφάλαιο (μετοχικό κεφάλαιο + διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο), οι σπουδαιότερες των οποίων είναι :

- Το μετοχικό κεφάλαιο πρέπει βασικά να έχει καταβληθεί κατά τη σύσταση της εταιρίας και επί τμηματικής καταβολής να έχει ολοσχερώς καταβληθεί (άρθρο 8).

- Σε περίπτωση εισφορών σε είδος (τόσο κατά την ίδρυση όσο και κατά την αύξηση του κεφαλαίου), απαιτείται εκτίμηση των εισφορών αυτών από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων (άρθρο 9).

- Απαγορεύεται η έκδοση μετοχών υπό το άρτιο (άρθρο 14 παρ.2).

- Απαγορεύεται, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, η απόκτηση από την ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών (άρθρο 16).

- Η μείωση του κεφαλαίου υπόκειται στην έγκριση της Διοικήσεως.

- Την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων διέπει η αρχή της συντηρητικότητας, αφού εφαρμόζεται ο κανόνας της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

- Κέρδη προς διανομή υπάρχουν στην έκταση που αυτά υπερβαίνουν το μετοχικό κεφάλαιο, τη διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, τα μη διανεμήσιμα αποθεματικά και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως.

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

4.3 Το ύψος του κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας

Το ελάχιστο ύψος του κεφαλαίου μετά την καθιέρωση του ευρώ.

Οι σχετικές διατάξεις του ν.2190/1920, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του ν.2842/27.9.2000, ορίζονται ως εξής:

Το κατώτερο όριο του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας ορίζεται στο ποσό των 60.000 ευρώ, ολοσχερώς καταβλημένο κατά τη σύσταση της εταιρίας (άρθρο 8 παρ.2 του ν.2190/1920).

Οι υφιστάμενες κατά την 1.1.2002 ανώνυμες εταιρίες, που έχουν μετοχικό κεφάλαιο μικρότερο του ποσού των 60.000 ευρώ, υποχρεούνται να προσαρμόσουν το κεφάλαιό τους μέχρι του ποσού αυτού και με απόκλιση έως μείον 2,5% (δηλαδή: μέχρι 58.500 [60.000 – (60.000 X 2,5%)], το αργότερο μέχρι 31.12.2003, διαφορετικά ανακαλείται η άδεια σύστασής τους (άρθρο 8 παρ.3 ν.2190/1920).

Οι ανώνυμες εταιρίες, που δεν επιθυμούν να συμμορφωθούν προς τις παραπάνω διατάξεις, μπορούν πριν από την παρέλευση της παραπάνω προθεσμίας να μετατραπούν σε εταιρία άλλου τύπου, με απόφαση της γενικής συνέλευσης, η οποία λαμβάνεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.3 και 31 παρ.2 του ν.2190/1920 (άρθρο 8 παρ.4 του ν.2190/1920).

• Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, που προσφεύγει εν λόγω ή εν μέρει στην κάλυψή του από το κοινό, ορίζεται στο ποσό των ενάμισι εκατομμυρίου ευρώ ολοσχερώς καταβεβλημένο (άρθρο 8^α του ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.7 του ν.3156/2003).

• Το κατώτερο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας που προέρχεται από μετασχηματισμό με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993 καθορίστηκε με την απόφαση των υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης 1038678/10318/B0012/πολ.1106/11.4.2001 ως εξής:

1.- Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α.- Όταν προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1297/10972.

β.- Όταν απορροφά κλάδο ή τμήμα άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.δ. 1297/1972.

γ.- Των ανώνυμων εταιριών που επωφελούνται από τη διάσπαση ανώνυμης εταιρίας, εφόσον η διάσπαση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 498/1987 και του ν.δ. 1297/1972.

δ.- Όταν προέρχεται από το μετασχηματισμό επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' έως και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2166/1993.

2.- Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2002 και εφεξής.

3.- Οι υφιστάμενες κατά την 1^η Ιανουαρίου 2002 Α.Ε., που έχουν προέλθει κατ' εφαρμογή των διατάξεων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας και του άρθρου 7 του ν.2386/1996, υποχρεούνται να εκφράσουν το μετοχικό κεφάλαιο και την ονομαστική αξία των μετοχών τους σε ευρώ σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του ν.2842/2000, δηλαδή μέχρι 31.12.2003.

Εξάλλου, από 1.1.2002, η ονομαστική αξία εκάστης μετοχής δεν είναι δυνατό να οριστεί κατώτερη των τριάντα λεπτών (0.30) του ευρώ και ανώτερη των εκατό (100) ευρώ.

4.4 ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΕΞ ΑΥΤΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διαιρείται σε μερίδια που καλούνται *μετοχές*. Η μετοχή είναι αξιόγραφο, στο οποίο ενσωματώνεται η μετοχική σχέση και ένα τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου. Μέχρις ότου παραδοθούν στους μετόχους οι τίτλοι των μετοχών, χορηγούνται συνήθως σ' αυτούς οι καλούμενοι **προσωρινοί τίτλοι**, στους οποίους ενσωματώνεται η μετοχική σχέση.

Τη μετοχική σχέση διέπει η βασική **αρχή της ισότητας των μετοχών**, που έχει διπλή έννοια. Δηλώνει, κατά πρώτον, ότι τα μετοχικά δικαιώματα που απορρέουν από τη μετοχική σχέση είναι ίσα, ότι δηλαδή όλες οι μετοχές παρέχουν κατ' αρχήν ίσα δικαιώματα (άρθρο 30 παρ.1 εδ.2 ν.2190/1920 και άρθρο 89 εδ.1 ΑΚ) και κατά δεύτερον, ότι κάθε μετοχή εκπροσωπεί ίσο τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 34 Εμπ. Νόμου).

Η αρχή της ισότητας των μετοχών είναι σχετική. Ισότητα των μετοχών υπάρχει μόνο για τις μετοχές της ίδιας ονομαστικής αξίας και της αυτής κατηγορίας. Γιατί επί αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου είναι δυνατό, όχι όμως και σήνηθες, να εκδοθούν μετοχές διαφορετικής, σε σχέση με τις παλιές, ονομαστικής αξίας, κι ακόμη να εκδοθούν μετοχές με διάφορα προνόμια έναντι των κοινών μετοχών.

Τα βασικά δικαιώματα που παρέχει η μετοχή, εφόσον αυτά δεν περιορίζονται από το καταστατικό της εταιρίας, είναι τα ακόλουθα :

- Συμμετοχή κατ' αναλογία στα κέρδη που πραγματοποιεί η εταιρία,
- Συμμετοχή κατ' αναλογία στη διοίκηση της εταιρίας, που υλοποιείται με τη συμμετοχή και την ψήφο του μετόχου στις γενικές συνελεύσεις,
- Συμμετοχή κατ' αναλογία στο προϊόν εκκαθάρισεως της εταιρίας,

- Συμμετοχή κατ' αναλογία σε κάθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που υλοποιείται με το δικαίωμα προτιμήσεως που παρέχεται υπέρ των παλιών μετοχών.

4.4.1 Κατηγορίες Μετοχών

Με βάση τα δικαιώματα που παρέχουν, οι μετοχές διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες :

• Κοινές μετοχές

Κοινές μετοχές είναι οι μετοχές που παρέχουν εξίσου και τα τέσσερα αναφερόμενα αμέσως προηγούμενα δικαιώματα. Κοινές μετοχές έχουμε όταν εκδίδεται μια μόνο κατηγορία μετοχών.

• Προνομιούχες μετοχές

Προνομιούχες μετοχές έχουμε όταν εκδίδονται πολλές κατηγορίες μετοχών και από ορισμένες αφαιρούνται μερικά από τα παραπάνω δικαιώματα των κοινών μετοχών και σε αντιστάθμισμα χορηγούνται σ' αυτές ορισμένα άλλα, πέρα από τα παραπάνω, δικαιώματα. Οι τελευταίες αυτές μετοχές λέγονται *προνομιούχες μετοχές*.

Κατά τον ημεδαπό νόμο, οι προνομιούχες μετοχές διακρίνονται σε μετοχές μετά ψήφου και άνευ ψήφου. Οι πρώτες είναι δυνατό να εκδοθούν και ως μετατρέψιμες σε κοινές. Η μετατροπή γίνεται με δήλωση του μετόχου μέσα σε ορισμένο χρόνο. Το είδος και η έκταση του προνομίου πρέπει να αναγράφονται επί του τίτλου της μετοχής.

Οι προνομιούχες μετοχές, κατά τον ημεδαπό νόμο, είναι δυνατό να παρέχουν τα εξής προνόμια (άρθρο 3 του ν.2190/1920):

- Την προνομιακή (πριν από τις κοινές μετοχές) απόληψη του πρώτου μερίσματος (του άρθρου 45 παρ.2), ενώ στη διανομή του πρόσθετου μερίσματος δεν προηγούνται αλλά συντρέχουν μαζί με τις κοινές,

- Την προνομιακή απόληψη του πρώτου μερίσματος και για τις προηγούμενες εταιρικές χρήσεις, στις οποίες δεν καταβλήθηκε μέρισμα λόγω ζημιών ή καταβλήθηκε ανεπαρκές μέρισμα λόγω ανεπάρκειας κερδών (σωρευτικό μέρισμα),

- Την προνομιακή απόδοση του προϊόντος εκκαθαρίσεως που αναλογεί στις μετοχές αυτές,

- Την καταβολή σταθερού μερίσματος, δηλαδή την καταβολή ορισμένου ποσού ή ποσοστού από τα κέρδη, κατά τις ειδικότερες διατάξεις του καταστατικού,

- Ειδικά οι προνομιούχες μετοχές χωρίς δικαίωμα ψήφου, εκτός από τα παραπάνω προνόμια, μπορούν να παρέχουν δικαίωμα απολήψεως τόκου σε περίπτωση ελλείψεως κερδών ή μη επάρκειας αυτών για την καταβολή του πρώτου μερίσματος υπό τους περιορισμούς του άρθρου 44α του ν.2190/1920.

• **Μετοχές επικαρπίας**

Μετοχές επικαρπίας χορηγεί η εταιρία σε αντικατάσταση των κοινών μετοχών τις οποίες ακυρώνει λόγω αποσβέσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

• **Ονομαστικές – ανώνυμες**

Τέλος, με βάση την αναγραφή ή μη του ονόματος των δικαιούχων της μετοχής επί του τίτλου, οι μετοχές διακρίνονται σε ανώνυμες και ονομαστικές. Το καταστατικό της εταιρίας πρέπει να προβλέπει για το αν οι μετοχές της θα εκδοθούν ονομαστικές ή ανώνυμες.

Ανώνυμες (ή στον κομιστή) είναι οι μετοχές στις οποίες δεν αναγράφεται το όνομα ορισμένου προσώπου ως δικαιούχου. Τέτοιες μετοχές είναι δυνατό να εκδοθούν μόνο αν η αξία αυτών έχει ολοσχερώς εξοφληθεί.

Ονομαστικές είναι οι μετοχές που εκδίδονται υπέρ ορισμένου προσώπου, το όνομα του οποίου αναγράφεται σε αυτές.

Επίσης ειδικές διατάξεις νόμων επιβάλλουν σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων να εκδίδουν μόνο ονομαστικές μετοχές.

• **Δεσμευμένες μετοχές**

Με διατάξεις του καταστατικού μπορεί να επιτραπεί η έκδοση δεσμευμένων μετοχών, δηλαδή μετοχών των οποίων η μεταβίβαση εξαρτάται από την έγκριση του Δ.Σ. ή της γενικής συνελεύσεως.

Στην αλλοδαπή συνηθίζονται ακόμη : (α) οι **ανακλήσιμες προνομιούχες μετοχές**, οι οποίες είναι δυνατό να ακυρωθούν κατά την κρίση της εταιρίας, (β) οι **εξαργυρώσιμες προνομιούχες μετοχές**, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εξαργυρώσεως κατά την κρίση του μετόχου. Οι όροι εξαργυρώσεως (χρόνος, τιμή) ορίζονται εκ των προτέρων.

4.4.2 Ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές.

Ειδικές διατάξεις νόμων ορίζουν ότι οι μετοχές ορισμένων κατηγοριών ανωνύμων εταιριών πρέπει να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές. Οι κατηγορίες των επιχειρήσεων αυτών και οι σχετικές διατάξεις είναι οι ακόλουθες :

1. Επί τμηματικής καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου, οι μετοχές μέχρι της αποπληρωμής τους είναι ονομαστικές (άρθρο 12 παρ.2γ ν.2190/1920).
2. Οι μετοχές των τραπεζικών, ασφαλιστικών, σιδηροδρομικών, αεροπορικών και λοιπών επιχειρήσεων που απαριθμούνται στο άρθρο 11α ν.2190/1920.
3. Οι μετοχές των ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται κυρίως με την εκμίσθωση και εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα ίδια κεφάλαια τους κατά ποσοστό ανώτερο του 60% είναι επενδυμένα σε αστικά ακίνητα (άρθρου 13 ν.4459/1965, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 ν.542/1997).

4. Οι μετοχές που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων και εταιριών (άρθρο 4 του ν.δ. 1297/1972 και άρθρου 9 παρ.1 ν.1882/1990).
5. Οι μετοχές των ανώνυμων εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης (άρθρο 2 παρ.5 ν.1665/1986).
6. Οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών επιχειρηματικού κεφαλαίου (άρθρο 2 παρ.2 ν.1775/1989).
7. Οι μετοχές των ανωνύμων χρηματιστηριακών επιχειρήσεων (άρθρο 3 παρ.3 ν.1806/1988).
8. Οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών επιχειρήσεων τύπου (άρθρο 24 παρ.1 ν.1746/1988).
9. Οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (άρθρο 4 παρ.5 ν.1905/1990).
10. Οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών διαχείρισεως αμοιβών κεφαλαίων (άρθρο 27 παρ.27 ν.1969/1991).
11. Οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών διαχείρισεως ενεργητικού και παθητικού Τραπεζών (άρθρο 84 παρ.1 ν.1969/1991).
12. Οι μετοχές των αθλητικών ανώνυμων εταιριών (άρθρο 10 παρ.2. ν.1958/1991).
13. Οι μετοχές των επιχειρήσεων παροχής ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως και εκπαίδεψεως οποιασδήποτε μορφής καθώς και των ασχολούμενων με την ανέγερση και πώληση οικοδομών (άρθρο 24 παρ.1 ν.2214/1994).
14. Οι μετοχές των επιχειρήσεων τηλεοπτικών σταθμών (άρθρο 1 παρ.9 ν.2328/1995).
15. Οι μετοχές των επιχειρήσεων ραδιοφωνικών σταθμών (άρθρο 6 παρ.6α ν.2328/1995).
16. Οι μετοχές των επιχειρήσεων παραγωγής οπτικοακουστικών έργων (άρθρο 10 παρ.5γ ν.2328/1995).
17. Οι μετοχές των διαφημιστικών επιχειρήσεων (άρθρο 12 παρ.15 ν.2328/1995).
18. Οι μετοχές των επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν δημόσια έργα και προμήθειες του Δημοσίου (άρθρο 15 παρ.1 ν. 2328/1995).
19. Οι μετοχές των εταιριών αμοιβαίων κεφαλαίων (άρθρο 1 παρ.5 ν.2367/1995).
20. Οι μετοχές των εταιριών κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών (άρθρο 6 παρ.2 ν.2367/1995).

4.5 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

4.5.1 Μεταβίβαση ανώνυμων μετοχών

Οι ανώνυμες μετοχές μεταβιβάζονται όπως κάθε κινητό πράγμα, δηλαδή δια συμφωνίας και παραδόσεως (άρθρα 1034 Α.Κ. και 35 εδ. 2 Εμπ.Ν.) είτε η μεταβίβαση γίνεται μέσω Χρηματιστηρίου είτε εκτός Χρηματιστηρίου.

Τη διαδικασία για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο καθορίζει το άρθρο 79 παρ. 4 του ν.2238/94.

4.5.2. Μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών

Διακρίνουμε τη συμβατική μεταβίβαση από τη μεταβίβαση δια κληρονομικής διαδοχής ή κληροδοσίας.

α. Επί συμβατικής μεταβίβασης :

Οι ονομαστικές μετοχές που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο μεταβιβάζονται δια της εγγραφής στο ειδικό βιβλίο της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 8α του ν.2190/1920, που ορίζει : η μεταβίβαση γίνεται με εγγραφή στο ειδικό βιβλίο της εταιρίας, που χρονολογείται και υπογράφεται από τον μεταβιβάζοντα μέτοχο και στον προς όν η μεταβίβαση. Ύστερα από κάθε μεταβίβαση εκδίδεται νέος τίτλος ή σημειώνεται από την εταιρία πάνω στον υπάρχοντα τίτλο ή γενόμενη μεταβίβαση και τα ονοματεπώνυμα, οι διευθύνσεις, το επάγγελμα και η εθνικότητα αυτού που μεταβιβάζει και αυτού που αποκτά τον τίτλο. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται και στο ειδικό βιβλίο που τηρεί η εταιρία. Έναντι της εταιρίας θεωρείται ως μέτοχος ο εγγεγραμμένος στο προαναφερόμενο ειδικό βιβλίο.

Οι ονομαστικές μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο μεταβιβάζονται με ειδική διαδικασία μέσω του Αποθετηρίου Τίτλων.

Τη διαδικασία μεταβίβασης ονομαστικών (και ανώνυμων) μετοχών καθορίζει το άρθρο 79 παρ.4 του ν.2238/94.

β. Επί μεταβίβασης δια κληρονομικής διαδοχής :

Οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι προσάγουν στην εταιρία τα έγγραφα νομιμοποίησής τους και η εταιρία καταχωρεί στο «βιβλίο μετοχών» τη μεταβίβαση των μετοχών.

4.6 Ποιος θεωρείται μέτοχος για την εταιρία

Για την εταιρία μέτοχος θεωρείται επί ανώνυμης μετοχής ο κάτοχος του τίτλου, επί ονομαστικής μετοχής ο αναγραφόμενος στο «βιβλίο μετοχών», ενώ επί άυλης μετοχής μέτοχος θεωρείται ο εγγεγραμμένος στα αρχεία της ΑΕΑΠΟΘ (άρθρο 47 του ν.2396/1996).

4.7 Κατάργηση του φόρου επί της αξίας μεταβιβαζόμενων ονομαστικών μετοχών κτηματικών εταιριών.

Με την παρ. 8 του άρθρου 3 του ν.2753/1999 καταργήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 13 του ν.4459/1965 που προέβλεπαν την επιβολή φόρου επί της αξίας των μεταβιβαζόμενων ονομαστικών μετοχών :

α. των ημεδαπών κτηματικών ανωνύμων εταιριών και

β. των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών που τα κεφάλαιά τους είναι επενδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό 60% και άνω.

Με την παραπάνω διάταξη, καταργήθηκε επίσης η υποχρέωση για μεταβίβαση των μετοχών των προαναφερόμενων ανωνύμων εταιριών με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Για τη μεταβίβαση από επαχθή αιτία των προαναφερόμενων μετοχών απαιτείται σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 79 του ν.2238/1994, η σύνταξη είτε συμβολαιογραφικού είτε ιδιωτικού εγγράφου θεωρημένου από τον προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. (Υπ.Οικ.1030026/Πολ.1108/2000).

4.8 Το δικαίωμα προτιμήσεως των παλαιών μετόχων επί αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου (stock right)

α. ν.2190/1920

Την έννοια του δικαιώματος προτιμήσεως των παλαιών μετόχων, επί αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου με μετρητά καθώς και την ακολουθούμενη διαδικασία, δίνουν οι παράγραφοι 5 έως 7 του άρθρου 13 του ν.2190/1920, που έχουν ως εξής :

• Έννοια του δικαιώματος – διαδικασία

«Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που δεν γίνεται με εισφορά σε είδος ή έκδοσης ομολογιών με δικαίωμα μετατροπής τους σε μετοχές, παρέχεται **δικαίωμα προτίμησης σε ολόκληρο το νέο κεφάλαιο ή το ομολογιακό δάνειο υπέρ των κατά την εποχή της έκδοσης μετοχών, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο υφιστάμενο μετοχικό κεφάλαιο.**

«Μετά την πάροδο της προθεσμίας, που όρισε το όργανο της εταιρίας που αποφάσισε την αύξηση, για την ενάσκηση του δικαιώματος προτίμησης, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από ένα (1) μήνα ή, εφόσον το δικαίωμα προτίμησης απορρέει από μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., δεκαπέντε (15) ημέρες, οι μετοχές που δεν έχουν αναληφθεί, σύμφωνα με τα παραπάνω, **διατίθενται ελεύθερα από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.**

«Σε περίπτωση κατά την οποία το όργανο της εταιρείας που αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, παρέλειψε να ορίσει την προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης, την προθεσμία αυτή ή τυχόν παράταση αυτής, ορίζει με απόφαση του το διοικητικό συμβούλιο μέσα στα προβλεπόμενα από το άρθρο 11 του παρόντος χρονικά όρια.

«Η πρόσκληση για την ενάσκηση του δικαιώματος προτίμησης, στην οποία πρέπει να μνημονεύεται και η προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να ασκηθεί αυτό το δικαίωμα, δημοσιεύεται στο τεύχος ανώνυμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

«η κατά τα ανωτέρω πρόσκληση και η προθεσμία άσκησης του δικαιώματος προτίμησης μπορούν να παραλειφθούν, εφόσον στη γενική συνέλευση παρέστησαν μέτοχοι εκπροσωπώντας το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου και έλαβαν γνώση της προθεσμίας που τάχθηκε για την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης ή δήλωσαν την απόφασή τους για την υπ' αυτών άσκηση ή μη του δικαιώματος προτίμησης.

Επίσης, η δημοσίευση της πρόσκλησης μπορεί να αντικατασταθεί με συστημένη " επί αποδείξει επιστολή " εφόσον οι μετοχές είναι ονομαστικές στο σύνολό τους ".

• Περιορισμός ή κατάργηση του δικαιώματος.

Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 παρ.3 και 4 και 31 παρ.2, μπορεί να **περιοριστεί ή να καταργηθεί το δικαίωμα προτίμησης.**

Για να ληφθεί παρόμοια απόφαση, το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υποχρεωμένο να υποβάλει στη γενική συνέλευση γραπτή έκθεση που να αναφέρει τους λόγους που επιβάλλουν τον περιορισμό ή την κατάργηση του δικαιώματος προτίμησης και θα δικαιολογεί την τιμή που προτείνεται για την έκδοση των νέων μετοχών. Η απόφαση αυτή της γενικής συνέλευσης υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπει το άρθρο 7β.

Δεν υπάρχει αποκλεισμός από το δικαίωμα προτίμησης, όταν οι μετοχές αναλαμβάνονται από τράπεζες ή από άλλους χρηματοδοτικούς οργανισμούς, για να προσφερθούν στους μετόχους».

β. Το δικαίωμα προτιμήσεως κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

• Περιεχόμενο του δικαιώματος προτιμήσεως

Ο όρος «δικαίωμα προτιμήσεως», όπως καθιερώθηκε να λέγεται στη χώρα μας, ή δικαίωμα μετοχής (stock right), όπως λέγεται στην αλλοδαπή, συνήθως σημαίνει ένα δικαίωμα για καθεμιά παλιά μετοχή. Ο κάτοχος λ.χ. 4 μετοχών που λαμβάνει το δικαίωμα να εγγραφεί με μία νέα μετοχή, λέγεται ότι κατέχει τέσσερα δικαιώματα και όχι ένα. Υπάρχει, δηλαδή, ένα δικαίωμα για καθεμιά παλιά μετοχή, ανεξάρτητα από την αντιστοιχία παλιών και νέων μετοχών. Συνήθως απαιτείται μεγαλύτερος αριθμός δικαιωμάτων για την απόκτηση μιας νέας μετοχής.

Από τεχνική άποψη, η εταιρία ορίζει τον αριθμό της μερισματοποδείξεως, η οποία ενσωματώνει το δικαίωμα της προνομιακής και αναλογικής συμμετοχής στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας και η οποία προσκομίζεται στην εταιρία μαζί με τα μετρητά για τη λήψη της νέας μετοχής. Η καταβολή των μετρητών μπορεί να οριστεί και σε δόσεις.

• **Υπολογισμός της αξίας του δικαιώματος προτιμήσεως κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις**

Το δικαίωμα προτιμήσεως έχει αξία όταν δίνει τη δυνατότητα στον κάτοχο του να αγοράσει τις νέες μετοχές που εκδίδει η εταιρία σε τιμή χαμηλότερη απ' εκείνη που της αγοράζει ο μη μέτοχος, δηλαδή εκείνος που δεν έχει δικαίωμα προτιμήσεως. Η αξία δε αυτή, όπως είναι ευνόητο, εξαρτάται από το άνοιγμα μεταξύ τιμής στην οποία οι παλιοί μέτοχοι μπορούν ν' αποκτήσουν τη μετοχή. Το δικαίωμα προτιμήσεως μπορεί να πωληθεί.

Όταν ανακοινωθεί από την εταιρία η έκδοση νέων μετοχών και το δικαίωμα αποκτήσεως αυτών από τους παλιούς μετόχους, οι μετοχές πωλούνται στο Χρηματιστήριο «**μετά του δικαιώματος**», δηλαδή η χρηματιστηριακή τιμή περικλείει την τιμή της μετοχής και την τιμή του δικαιώματος. Μετά την αποκοπή από τη μετοχή της μερισματαποδείξεως που περικλείει το δικαίωμα, η μετοχή διαπραγματεύεται «εκτός δικαιώματος», οπότε η μερισματαπόδειξη αυτή διαπραγματεύεται σε μια ιδιαίτερη δική της τιμή.

Μετά την αποκοπή από το σώμα της μετοχής της μερισματαποδείξεως που ενσαρκώνει το δικαίωμα προτιμήσεως, ανακύπτει θέμα προσδιορισμού του κόστους κτήσεως της μετοχής και του κόστους κτήσεως του δικαιώματος προτιμήσεως, προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από την πώληση της μετοχής ή του δικαιώματος. Η κατανομή του συνολικού κόστους κτήσεως μεταξύ μετοχής και δικαιώματος γίνεται συνήθως με βάση τη σχέση των **τιμών πώλησεως μετοχής και δικαιώματος**. Δηλαδή, το συνολικό κόστος κτήσεως των παλιών μετοχών κατανέμεται μεταξύ των παλιών μετοχών και των δικαιωμάτων με βάση τη σχέση των χρηματιστηριακών τιμών τους κατά το χρόνο που τα δικαιώματα προτιμήσεως αποκτώνται, ο οποίος χρόνος συμπίπτει με το χρόνο αποκοπής της μερισματαποδείξεως,

Στην περίπτωση που στο Χρηματιστήριο δεν έχει διαμορφωθεί ιδιαίτερη τιμή του δικαιώματος (μερισματαποδείξεως) δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί η μέθοδος της χρηματιστηριακής τιμής που εκθέσαμε. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή του αρχικού κόστους κτήσεως μεταξύ μετοχών και δικαιωμάτων πρέπει να γίνεται με βάση τη θεωρητική αξία πώλησεως του δικαιώματος, η οποία προσδιορίζεται με έναν από τους εξής τύπους, ανάλογα με το πώς διαπραγματεύεται η μετοχή.

Αν η μετοχή διαπραγματεύεται **με** δικαίωμα :

Αξία δικαιώματος = Χρημ.κή τιμή μετοχής με δικαίωμα – τιμή εκδόσεως νέων μετοχών ΠΡΟΣ αριθμός μετοχών που απαιτούνται για τη λήψη μιας νέας μετοχής + 1.

Αν η μετοχή διαπραγματεύεται **χωρίς** δικαίωμα :

Αξία δικαιώματος = Χρημ/κή τιμή μετοχής χωρίς δικαίωμα – τιμή εκδόσεως νέων μετοχών ΠΡΟΣ αριθμός παλιών μετοχών που απαιτούνται για τη λήψη μιας νέας μετοχής.

4.9 Τα επί της μετοχής δικαιώματα

Η μετοχή είναι κινητό πράγμα και συνεπώς είναι δυνατό να συσταθούν επ' αυτής τα εμπράγματα δικαιώματα της επικαρπίας και του ενέχυρου.

• **Επί επικαρπίας μετοχών τα μερίσματα εισπράττει ο επικαρπωτής.** Επίσης ο επικαρπωτής έχει δικαίωμα συμμετοχής και δικαίωμα ψήφου στις γενικές συνελεύσεις, εκτός αν απαγορεύεται από το καταστατικό ή εκτός αν συμφωνηθεί το δικαίωμα ψήφου να έχει ο ψιλός κύριος (άρθρο 1177 Α.Κ.)

• **Επί ενέχυρου μετοχών,** ο ενεχύρασας (οφειλέτης) έχει δικαίωμα συμμετοχής και ψήφου στις γενικές συνελεύσεις (άρθρο 1245 Α.Κ.), εκτός αν το καταστατικό απαγορεύει τούτο, ή αν συμφωνήθηκε το δικαίωμα ψήφου να ανήκει στον ενεχυρούχο δανειστή.

4.10 Αξίες της μετοχής

Στο τίτλο της μετοχής αποδίδονται ορισμένες αξίες (ή τιμές), οι σπουδαιότερες από τις οποίες είναι :

• **Ονομαστική αξία :** είναι το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπεί η μετοχή. Η αξία αυτή αναγράφεται πάνω στο τίτλο της μετοχής και σύμφωνα με το νόμο δεν μπορεί να είναι κατώτερη από 0,30 λεπτών του ευρώ και μεγαλύτερη των 100 ευρώ.

Η ονομαστική αξία ισούται με το πηλίκο της διαιρέσεως του μετοχικού κεφαλαίου δια του συνολικού αριθμού των μετοχών.

• **Τιμή εκδόσεως (ορθότερο : τιμή διαθέσεως):** είναι εκείνη με την οποία η μετοχή διατίθεται στους μετόχους και την οποία οι τελευταίοι υποχρεούνται να καταβάλουν στην εταιρία για την απόκτησή της. Η τιμή εκδόσεως δυνατό να συμπίπτει ή όχι με την ονομαστική αξία. Κατά το ν.2190/1920 (άρθρο 12 παρ.2), απαγορεύεται η έκδοση μετοχών υπό το άρτιο, ενώ υπέρ το άρτιο επιτρέπεται απεριόριστα.

• **Λογιστική ή εσωτερική αξία (book value)** μετοχής είναι εκείνη που προκύπτει από τη διαίρεση της λογιστικής καθαρής θέσεως της εταιρίας, όπως αυτή προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο ισολογισμό της, δια του συνολικού αριθμού των μετοχών αυτής.

• **Πραγματική αξία** της μετοχής είναι αυτή που προκύπτει από τη διαίρεση της πραγματικής αξίας της επιχειρήσεως δια του αριθμού των μετοχών της. Η πραγματική αξία της επιχειρήσεως απαρτίζεται από την πραγματική καθαρή θέση προσαυξημένη με το goodwill της επιχειρήσεως. Η πραγματική καθαρή θέση εξευρίσκεται με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως στις τρέχουσες αξίες τους. Η πραγματική αξία της μετοχής αποτελεί τη βάση προσδιορισμού της τιμής αγοραπωλησίας των μετοχών, κυρίως των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

• **Χρηματιστηριακή αξία** μετοχής είναι αυτή που διαμορφώνεται στο Χρηματιστήριο από την προσφορά και ζήτηση της μετοχής και η οποία, κατά κανόνα, διαφέρει από την ονομαστική αξία. Η χρηματιστηριακή αξία της μετοχής αναγράφεται στο ημερήσιο Δελτίο του Χρηματιστηρίου Αξιών. Η

χρηματιστηριακή αξία της μετοχής, θεωρητικά τουλάχιστον, πρέπει να συμπίπτει με την πραγματική αξία. Στην πραγματικότητα όμως οι δύο αξίες δε συμπίπτουν, γιατί παρεμβαίνουν άλλοι παράγοντες, υποκειμενικοί και αντικειμενικοί, που την διαφοροποιούν.

• **Αξία ρευστοποιήσεως ή εκκαθαρίσεως** είναι το ποσό που αναλογεί στη μετοχή από το καθαρό προϊόν εκκαθαρίσεως της περιουσίας της επιχειρήσεως.

4.11 Κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου

Η εταιρική περιουσία, που ανταποκρίνεται στο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, συγκεντρώνονται με την καταβολή της αξίας των μετοχών από τα πρόσωπα που τις αποκτούν. Η καταβολή αυτή λέγεται *εισφορά*. Η υποχρέωση των προσώπων που αποκτούν τις μετοχές να καταβάλουν την εισφορά λέγεται *λύση* του κεφαλαίου.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15β του ν.2190/1920, η εταιρία δεν μπορεί να αναλαμβάνει την κάλυψη δικών της μετοχών. Οι διατάξεις αυτές ορίζουν ακόμη ότι :

- Σε περίπτωση που τις μετοχές της εταιρίας ανέλαβε πρόσωπο, που ενεργεί με το δικό του όνομα αλλά για λογαριασμό της εταιρίας, θεωρείται ότι το πρόσωπο αυτό τις ανέλαβε για δικό του λογαριασμό.

- Κατά τη σύσταση της εταιρίας οι ιδρυτές και, σε περίπτωση αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, τα μέλη του Δ.Σ., υποχρεούνται να καταβάλουν την αξία των μετοχών που έχουν αναληφθεί κατά παράβαση των διατάξεων αυτού του άρθρου.

- Οι πιο πάνω ιδρυτές ή μέλη του Δ.Σ. μπορούν να απαλλαγούν από αυτή την υποχρέωση αν αποδείξουν ότι δεν τους βαρύνει οποιαδήποτε υπαιτιότητα. Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας πρέπει να καλυφθεί πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, δηλαδή προτού η διοίκηση χορηγήσει την άδεια συστάσεως της εταιρίας.

Ο νόμος γνωρίζει δύο τρόπους καλύψεως του κεφαλαίου : (α) την **ιδιωτική** κάλυψη, όταν οι ιδρυτές αναλαμβάνουν όλες τις μετοχές και β) τη **δημόσια** κάλυψη, όταν όλες οι μετοχές ή μέρος αυτών αναλαμβάνονται από το κοινό με δημόσια εγγραφή.

Η κάλυψη με δημόσια εγγραφή προϋποθέτει : (α) την παροχή αδείας από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς, (β) κεφάλαιο της εταιρίας τουλάχιστον τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, (γ) τη διενέργεια της καλύψεως μέσω τράπεζας και (δ) της εντός έτους εγγραφή των μετοχών στο Χρηματιστήριο (άρθρο 8α ν.2190/1920).

4.12 Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου

Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου με εισφορές σε χρήμα

Με κάλυψη του κεφαλαίου ο μέτοχος ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει στην εταιρία την αξία της μετοχής, ενώ με την καταβολή εξοφλεί αυτή την υποχρέωση.

Η υποχρέωση για καταβολή είναι αμέσως ληξιπρόθεσμη και απαιτητή με τη σύνταξη του καταστατικού της εταιρίας. Το Δ.Σ. υποχρεούται, μέσα σε δύο μήνες από την ίδρυση της εταιρίας ή μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της προθεσμίας που ορίστηκε για την καταβολή της αύξησης του κεφαλαίου, να πιστοποιήσει σε ειδική συνεδρίαση αν το κεφάλαιο καταβλήθηκε σύμφωνα με όσα ορίζει το καταστατικό και να υποβάλει αντίγραφο του πρακτικού της συνεδρίασεως αυτής στο Υπουργείο Εμπορίου.

Η καταβολή του κεφαλαίου πραγματοποιείται με εισφορές των μετοχών σε *χρήμα* ή σε *είδος*.

Εισφορά σε χρήμα : είναι η εισφορά σε εγχώριο νόμισμα τοις μετρητοίς, δηλαδή σε ευρώ καθώς και σε τραπεζικές επιταγές.

Επισημαίνεται ότι η καταβολή μετρητών για κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου ή τυχόν αυξήσεως αυτού, καθώς και οι καταθέσεις μετοχών με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, πραγματοποιείται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό επ' ονόματι της εταιρίας που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα (άρθρο 11 παρ.6 του .2190/1920).

4.13 Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου

Σπουδαιότητα και τρόποι αυξήσεως

Με την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου εισφέρονται στην εταιρία νέα περιουσιακά στοιχεία ή εξυγιαίνεται η δομή των κεφαλαίων της, δηλαδή βελτιώνεται η σχέση των ιδίων προς τα ξένα κεφάλαια της εταιρίας. Έτσι, η αύξηση του κεφαλαίου ενισχύει τη φερεγγυότητα της εταιρίας και επαυξάνει την εξασφάλιση των πιστώσεων.

Από πλευράς μετοχών η αύξηση του κεφαλαίου περικλείει τον κίνδυνο, αν δεν μετάσχουν όλοι ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο παλιό κεφάλαιο, να αλλοιωθεί το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία. Γι' αυτό ο νόμος παρέχει στους παλιούς μετόχους το καλούμενο **δικαίωμα προτιμήσεως** στην απόκτηση των νέων μετοχών.

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

- **Με νέες εισφορές των μετόχων** προς την εταιρία. Πρόκειται για πραγματική αύξηση του κεφαλαίου, αφού εισέρχονται στην εταιρία νέα περιουσιακά στοιχεία.

- **Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών**, οπότε πρόκειται πάλι για πραγματική αύξηση του κεφαλαίου.

• **Με κεφαλαιοποίηση κερδών της χρήσεως**, οπότε πρόκειται επίσης για πραγματική αύξηση του κεφαλαίου

• **Με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρίας**, οπότε βελτιώνεται η δομή των κεφαλαίων της εταιρίας (σχέση ιδίων προς ξένα κεφάλαια). Πρόκειται πάλι για πραγματική αύξηση του κεφαλαίου

• **Με κεφαλαιοποίηση της διαφοράς από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας**. Πρόκειται όχι για πραγματική, αλλά για ονομαστική αύξηση του κεφαλαίου.

4.13.1 Διαδικασία και προϋποθέσεις αύξησης του κεφαλαίου

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

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

• **Η καταστατική γενική συνέλευση** : αποτελεί βασικά το αρμόδιο όργανο για τη λήψη της αποφάσεως για αύξηση του κεφαλαίου, αφού η αύξηση αυτή αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού. Απαιτείται, συνεπώς, συνέλευση αυξημένης απαρτίας (του άρθρου 29 παρ.3) και η λήψη αποφάσεως με αυξημένη πλειοψηφία (του άρθρου 31 παρ.2 του ν.2190/1920).

• **Η γενική συνέλευση συνήθους απαρτίας** : είναι δυνατό να λάβει απόφαση για αύξηση του κεφαλαίου, εφόσον (άρθρο 13 παρ.2 του ν. 2190/1920) :

α) Η αρμοδιότητα αυτή της συνήθους γενικής συνελεύσεως προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρίας.

β) Η αύξηση του κεφαλαίου δε γίνεται για ποσό μεγαλύτερο από το πενταπλάσιο του αρχικού κεφαλαίου.

γ) Όταν τα αποθεματικά της εταιρίας υπερβαίνουν το $\frac{1}{4}$ του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, για την αύξησή του απαιτείται συνέλευση αυξημένης απαρτίας και λήψη αποφάσεως αυξημένης πλειοψηφίας και ανάλογη τροποποίηση του καταστατικού.

• **Το Διοικητικό Συμβούλιο** : είναι δυνατό να αποφασίσει την αύξηση του κεφαλαίου, εφόσον (άρθρο 13 του ν.2190/1920) :

α) Η αρμοδιότητα αυτή του Δ.Σ. προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρίας ή δόθηκε σ' αυτό με απόφαση της γενικής συνελεύσεως.

β) Η αύξηση συντελεστεί στη διάρκεια της πρώτης πενταετίας από τη σύσταση της εταιρίας ή μέσα σε πέντε έτη από τη σχετική απόφαση της γενικής συνελεύσεως.

γ) Η αύξηση μπορεί να γίνει μέχρι το ποσό του κεφαλαίου που είναι καταβλημένο κατά την ημερομηνία που χορηγήθηκε στο Δ.Σ. η εξουσία αυτή.

δ) Η απόφαση του Δ.Σ. λαμβάνεται με πλειοψηφία των $\frac{2}{3}$ του συνόλου των μελών του.

ε) Η αύξηση γίνει μόνο με έκδοση νέων μετοχών και όχι με αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλιών μετοχών.

στ) Η προαναφερόμενη εξουσία του Δ.Σ. μπορεί να ανανεώνεται από τη γενική συνέλευση για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει την πενταετία. Για κάθε ανανέωση η έναρξη της νέας πενταετίας αρχίζει μετά τη λήξη της προηγούμενης πενταετίας.

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

Η έγκριση παρέχεται με απόφαση των μετόχων της κατηγορίας που θίγεται και λαμβάνεται σε ιδιαίτερη συνέλευση με τα ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας που καθορίζονται από το άρθρο 29 παρ.1, 2 και 3, τα άρθρα 3 παρ.5 και 31 παρ.2 του ν. 2190/1920. Για τη σύγκληση αυτής της συνελεύσεως, τη συμμετοχή σ' αυτή, την παροχή πληροφοριών, την αναβολή λήψεως αποφάσεων, τη ψηφοφορία καθώς και την ακύρωση των αποφάσεων της, εφαρμόζονται ανάλογα οι σχετικές διατάξεις για τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 13 παρ.8 ν. 2190/1920).

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

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

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

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

Με ποινή ακυρότητας της πιο πάνω αυξήσεως, πρέπει να ακολουθήσει, μέσα σε δύο μήνες, από την πιστοποίηση που προβλέπεται στο άρθρο 11 του ν. 2190/1920, απόφαση για τροποποίηση του καταστατικού από την οποία να φαίνεται το ποσό της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου που καλύφθηκε. Ευνόητο ότι δεν απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού στις περιπτώσεις που η αύξηση του κεφαλαίου αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση συνήθους απαρτίας ή από το Δ.Σ., αφού με τις αποφάσεις αυτές δεν επέρχεται τροποποίηση του καταστατικού.

(Ζ) Οσάκις η απόφαση για αύξηση του κεφαλαίου λαμβάνεται από την καταστατική γενική συνέλευση, οπότε η απόφαση αυτή τροποποιεί το καταστατικό, **απαιτείται έγκριση της τροποποιήσεως από τον αρμόδιο**

Νομάρχη. Τέτοια έγκριση δεν απαιτείται προκειμένου για αυξήσεις που γίνονται με απόφαση της συνήθους γενικής συνελεύσεως ή του Δ.Σ. γιατί οι αποφάσεις αυτές δεν τροποποιούν το καταστατικό της εταιρίας.

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

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

Η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου δεν μπορεί να είναι μικρότερη του ενός (1) μηνός και μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών από την ημέρα που το αρμόδιο όργανο της εταιρίας έλαβε τη σχετική απόφαση. Εάν αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο εταιρίας, της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκαπέντε (15) ημερών και μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών.

Στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου συνοδεύεται από ανάλογη τροποποίηση του σχετικού περί κεφαλαίου άρθρου του καταστατικού, η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου αρχίζει από την ημέρα λήψης της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων, δυνάμενη να παραταθεί από το διοικητικό συμβούλιο για έναν (1) μήνα.

Σημειώνεται ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με νέες εισφορές των μετόχων μπορεί να συντελεστεί μόνο με την αύξηση του αριθμού των μετοχών. Δεν είναι δυνατό να γίνει τέτοια αύξηση κεφαλαίου με αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλιών μετοχών, γιατί αυτό θα ισοδυναμούσε με εξαναγκασμό των παλιών μετόχων να συμμετάσχουν στην αύξηση του κεφαλαίου, πράγμα ανεπίτρεπτο. Εκτός, βέβαια, αν όλοι οι μέτοχοι συμμετέχουν στην αύξηση του κεφαλαίου και συναινούν στην αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής.

4.13.2 Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση κερδών της χρήσης.

Ο ν.2190/1920 επιτρέπει τη διανομή μερίσματος στους μετόχους σε μετοχές εκδόσεως της εταιρίας ή, όπως αλλιώς λέγεται, την κεφαλαιοποίηση των κερδών, σε ορισμένη δε περίπτωση όχι μόνο την επιτρέπει αλλά και την επιτάσσει ως τη μόνη επιτρεπτή διανομή. Έτσι σύμφωνα με την ισχύουσα σήμερα νομοθεσία, διανομή κερδών σε μετοχές επιτάσσεται ή επιτρέπεται στις ακόλουθες καταστάσεις :

Α) Στην περίπτωση εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 3 παρ.2 του ν.148/1967, οπότε κεφαλαιοποιείται η διαφορά μεταξύ του 35% του υπολοίπου των κερδών (μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού) και του πρώτου μερίσματος.

Β) Στην περίπτωση εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 45 παρ. 3 του ν.2190/1920, οπότε κεφαλαιοποιείται το κατά το καταστατικό πρόσθετο (ή δεύτερο) μέρημα.

Γ) Στην περίπτωση που όλοι οι μέτοχοι αποφασίσουν ομόφωνα (παμψηφία) την κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του μερίσματος, συμπεριλαμβανομένου και του πρώτου μερίσματος.

Δ) Στην περίπτωση που, με απόφαση της γενικής συνελεύσεως, κεφαλαιοποιείται το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμητέων κατά το καταστατικό κερδών.

4.13.3 Αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Στα σχόλια του λογαριασμού 41.07 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» αναπτύσσεται το θέμα της αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, κυρίως παγίων, και της εμφανίσεως στον ισολογισμό της πιστωτικής διαφοράς που προκύπτει από την αναπροσαρμογή αυτήν. Όπως εκεί αναπτύσσεται, τα ειδικά νομοθετήματα που επιτρέπουν ή επιβάλλουν την αναπροσαρμογή, επιβάλλουν συνήθως την κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής και τη «δωρεά» διανομή νέων μετοχών στους μετόχους. Η διανομή των νέων μετοχών γίνεται ανάλογα με τη συμμετοχή των μετόχων στην εταιρία.

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

Ο νόμος δεν καθορίζει το αρμόδιο να αποφασίσει την ονομαστική αύξηση του κεφαλαίου όργανο. Το όργανο αυτό καθορίζεται συνήθως από το νομοθέτημα περί αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Πάντως η γενική συνέλευση είναι οπωσδήποτε αρμόδια, ακόμη και με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία.

Οι κεφαλαιοποιήσεις των υπεραξιών που δημιουργούνται από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (ν. 1542/77, ν. 1249/82 κλπ) δεν υποβάλλονται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, γιατί με την αναπροσαρμογή αυτή δε γίνεται πραγματική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, αλλά απλή τιμαριθμική μεταβολή της αξίας αυτών (Υπ.Οικ. Εγκ.Σ 3657/442/Πολ.349/19.2.86).

4.13.4 Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου

Σκοποί και τρόποι μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου

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

• **Πραγματική μείωση του κεφαλαίου** συντελείται όταν μέρος του κεφαλαίου επιστρέφεται στους μετόχους, επειδή κρίνεται ότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι δυσανάλογο προς τις επιχειρηματικές ανάγκες της εταιρίας. Η μείωση αυτή επιφέρει ελάττωση της επιχειρηματικής περιουσίας.

• **Ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου** συντελείται, όταν η ελάττωση του κεφαλαίου έχει ήδη επέλθει λόγω ζημιών της εταιρίας και η απόσβεση των ζημιών γίνεται με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Η ονομαστική μείωση του κεφαλαίου αποβλέπει στη χρηματοοικονομική εξυγίανση της εταιρίας και συνδυάζεται συνήθως με ισόποση αύξηση του κεφαλαίου.

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

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

(α) **Με μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών** : ο τρόπος αυτός δε θίγει την αρχή της ισότητας των μετοχών. Η μείωση της ονομαστικής αξίας της μετοχής μπορεί να φθάσει μέχρι του ποσού των τριάντα λεπτών του ευρώ (0,30) που είναι το κατώτατο επιτρεπτό όριο της ονομαστικής αξίας της μετοχής.

(β) **Με μείωση του αριθμού των μετοχών** : με τον τρόπο αυτόν περισσότερες μετοχές ενώνονται σε μία μετοχή, της οποίας η ονομαστική αξία είναι μικρότερη από το άθροισμα των ονομαστικών αξιών των μετοχών που συνενώνονται. Ο τρόπος αυτός, όπως και προηγουμένως, μπορεί να εφαρμοστεί τόσο επί πραγματικής όσο και επί ονομαστικής μείωσης του κεφαλαίου.

(γ) **Με αγορά μετοχών και ακύρωσή τους** : με τον τρόπο αυτόν μπορεί να συντελεστεί μόνο πραγματική μείωση του κεφαλαίου. Η απόκτηση των μετοχών πρέπει να αποφασιστεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του καταστατικού. Οι μετοχές που αποκτώνται πρέπει να ακυρώνονται αμέσως.

4.13.5 Προϋποθέσεις για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου v.2190/1920

Εκτός από την περίπτωση της υποχρεωτικής μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου λόγω του ότι ορισμένες μετοχές δεν αποπληρώθηκαν (άρθρο 12 παρ.2 περ.ε του v.2190/1920), η μείωση του κεφαλαίου εξαρτάται από τη βούληση της εταιρίας. Πάντως, μείωση του κεφαλαίου κάτω από το νόμιμο ελάχιστο όριο, δηλαδή κάτω των 60.000 € δεν μπορεί να αποφασιστεί, ακόμη και στην περίπτωση που η εταιρική περιουσία, λόγω ζημιών, έχει στην πραγματικότητα μειωθεί κάτω από το ποσό αυτό, εκτός αν η απόφαση για τη

μείωση προβλέπει ταυτόχρονη αύξηση του κεφαλαίου, τουλάχιστο μέχρι το κατώτατο αυτό όριο (άρθρο 8 παρ.7 ν.2190/1920).

Η πραγματική μείωση του κεφαλαίου γίνεται με επιστροφή στους μετόχους του κεφαλαίου που πλεονάζει. Όπως είναι ευνόητο, η μείωση αυτή της εταιρικής περιουσίας θίγει άμεσα τα συμφέροντα των πιστωτών της εταιρίας. Αλλά και η ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου θίγει έμμεσα τα συμφέροντα των πιστωτών, αφού μια τέτοια μείωση του κεφαλαίου διευκολύνει τη διανομή κερδών στους μετόχους, τα οποία αν δε είχε γίνει μείωση του κεφαλαίου, υποχρεωτικά θα διαθέτονταν για την απόσβεση της ζημιάς, δηλαδή για την αποκατάσταση του κεφαλαίου που λόγω ζημιών μειώθηκε. Ακριβώς, για την προστασία των πιστωτών της εταιρίας, προκειμένου να γίνει μείωση του κεφαλαίου (πραγματική ή ονομαστική), ο ν.2190/1920 (άρθρο 4) απαιτεί να συντρέξουν τα ακόλουθα :

(α) Να ληφθεί απόφαση από καταστατική γενική συνέλευση των μετοχών, δηλαδή από γενική συνέλευση αυξημένης απαρτίας (του άρθρου 29 παρ.3) και η απόφαση να ληφθεί με αυξημένη πλειοψηφία (του άρθρου 31 παρ.2).

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

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

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

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

Η μείωση του κεφαλαίου συντελείται μόνο μετά την καταχώρηση στο μητρώο που προαναφέραμε της εγκριμένης διοικητικής αποφάσεως μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού (άρθρο 7β παρ.11).

(στ) Τέλος «δεν γίνεται καμία καταβολή στους μετόχους από το αποδεσμευόμενο με τη μείωση ενεργητικό της εταιρίας, με ποινή ακυρότητας αυτής της καταβολής, εκτός εάν ικανοποιηθούν οι δανειστές της εταιρίας των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν πριν από τη δημοσιότητα της απόφασης για

μείωση ή ένα το δικαστήριο αποφανθεί ότι οι απαιτήσεις αυτές είναι αβάσιμες» (άρθρο 4 παρ.4).

4.13.6 Μείωση του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη ζημιών.

α. Οικονομική άποψη

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

• **Στο να γίνει δυνατή η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας.** Η εταιρία που υπέστη μεγάλες ακάλυπτες ζημιές έχει ουσιαστικά υποστεί μείωση του κεφαλαίου της. Η μείωση του κεφαλαίου για την κάλυψη των ζημιών είναι απλώς μια λογιστική προσαρμογή και διόρθωση του εταιρικού κεφαλαίου στο ήδη μειωμένο λόγω των ζημιών μέγεθος αυτού, είναι, όπως επίσης λέγεται, μια ονομαστική ή αριθμητική μείωση του κεφαλαίου.

Αλλά η εταιρία που έχει υποστεί σοβαρές ζημιές έχει οπωσδήποτε ανάγκη από κεφάλαια, τα οποία όμως δεν είναι δυνατό να προσποριστεί με αύξηση του κεφαλαίου, αφού νέοι μέτοχοι δε θα έστεργαν να αγοράσουν μετοχές μιας εταιρίας της οποίας ο ισολογισμός εμφανίζει ζημιές. Γι' αυτό στην πράξη, σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εταιρίες προβαίνουν, κατά κανόνα, σε συνδυασμό μειώσεως και ταυτόχρονης αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου, που η πράξη την αποκάλυψε «μέθοδο αρκοντεόν» και η επιστημονική βιβλιογραφία χρηματοοικονομική εξυγίανση.

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

β. Εμπορικό δίκαιον

Η εξάλειψη των ζημιών με μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου είναι προαιρετική. Ο νόμος δεν υποχρεώνει την εταιρία να προβεί σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου, ακόμα και όταν συντρέχει περίπτωση συγκλήσεως γενικής συνελεύσεως για να αποφασίσει τη διάλυση ή μη αυτής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 του ν.2190/1920. Δεν πρέπει όμως να παραβλέπουμε ότι, στην περίπτωση μιας τέτοιας μειώσεως του κεφαλαίου, μειούται το απόλυτο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου ώστε η σχέση αυτού με το καθαρό εταιρικό ενεργητικό να είναι ευνοϊκότερη και να αποτρέπει την ανάγκη συγκλήσεως της συνελεύσεως αυτής.

Ο ν. 2190/1920, με το άρθρο 48 παρ.1 γ' επιβάλλει έμμεσα τη μείωση του κεφαλαίου για την κάλυψη των ζημιών, όταν το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων

της εταιρίας υπολείπεται το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου, εφόσον το απόλυτο ύψος του κεφαλαίου έχει περιθώρια μειώσεως. Έτσι, η σχέση ίδιων κεφαλαίων και μετοχικού κεφαλαίου βελτιώνεται και αποσοβείται ο κίνδυνος ανακλήσεως της άδειας συστάσεως της εταιρίας. Η ανάκληση αποτρέπεται, βέβαια, και με την αύξηση του κεφαλαίου, που είναι η μόνη δυνατή λύση, αν τα περιθώρια της μειώσεως δεν είναι επαρκή για την άρση της αναλογίας που προαναφέραμε μεταξύ των ίδιων κεφαλαίων και του μετοχικού κεφαλαίου.

Γεννάται το ερώτημα : Σε περίπτωση που υπάρχουν αποθεματικά (φορολογημένα ή αφορολόγητα) μπορεί η εταιρία να μην καλύψει τη ζημία με αποθεματικά, αλλά να προβεί σε κάλυψή της με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου; Έχουμε γνώμη ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι καταφατική. Η γενική συνέλευση με την παντοδυναμία της μπορεί να αποφασίσει την κάλυψη της ζημίας με μείωση του κεφαλαίου και στην περίπτωση ακόμη που υπάρχουν επαρκή αποθεματικά για την κάλυψη αυτής, με την προϋπόθεση ότι η απόφασή της αυτή δε θίγει τα συμφέροντα των πιστωτών της εταιρίας.

Κατά τα άλλα, για την υπό συζήτηση μείωση του κεφαλαίου, πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τάσσει ο νόμος για κάθε μείωση του κεφαλαίου.

γ. Φορολογία εισοδήματος

Η φορολογική νομοθεσία παρέχει το δικαίωμα στην ανώνυμη εταιρία που πραγματοποίησε ζημία φορολογικά αναγνωριζόμενη, εφόσον η ζημία αυτή δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου του εισοδήματος από άλλη πηγή, να μεταφέρει τη φορολογική ζημία για συμψηφισμό με το φορολογητέο εισόδημα των επόμενων πέντε ετών, εφόσον συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις που θέτει ο φορολογικός νόμος. Γεννάται συνεπώς το ερώτημα : σε περίπτωση αποσβέσεως λογιστικής ζημίας, που αποτελεί (εν όλων ή εν μέρει) και φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία, με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, εάν η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία που αποσβέστηκε μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του ν.2238/1994.

Το Υπουργείο Οικονομικών, με βάση τη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 33/1981 την οποία αποδέχθηκε με την εγκύκλιό του Ε 81/2/Πολ.97/1981, αποφάνθηκε ότι «... το ποσό της ζημίας που καλύφθηκε διά της μειώσεως του μετοχικού κεφαλαίου αποσβένεται για την εταιρία, μετακυλιόμενη η ζημία αυτή στους μετόχους και συνεπώς δεν υφίσταται ζημία ως προς την εταιρία για να μπορεί να μεταφερθεί στις επόμενες χρήσεις» και «μόνο το ποσό της ζημίας, το οποίο τυχόν απέμεινε μετά την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου και το οποίο εμφανίζεται στον ισολογισμό και τα βιβλία της εταιρίας» μπορεί να μεταφερθεί προς συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια.

Αντίθετα, το ΣτΕ με την απόφασή του 2523/1991, δέχθηκε ότι «εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που τάσσει το άρθρο 4 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955

(αντίστοιχο του ισχύοντος άρθρου 4 παρ. 3 του 2238/1994) είναι δυνατή η μεταφορά ζημίας παρελθούσης χρήσεως προς συμψηφισμό με κέρδη της κρινόμενης χρήσεως, δεν ασκεί δε επιρροή το γεγονός ότι τυχόν, κατά τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, και εν προκειμένω του Κωδ. Ν.2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών, η εταιρία πραγματοποίησε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά το ποσό της ζημίας προς κάλυψη αυτής και ότι, επομένως, η ζημία αυτή, που είχε αναμφισβητήτως προκύψει σε παρελθούσα χρήση και για την οποία συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις μεταφοράς, δεν εμφανίστηκε, για το λόγο αυτόν, στον ισολογισμό της κρινόμενης χρήσεως».

4.14 ΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΓΙΑ ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Το αποθεματικό για τις ίδιες μετοχές σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης τα οποία , σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις(άρθρο 99 § 1 του ν.2238/1994),φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας. Το αποθεματικό συνεπώς, που καταχωρείται και εμφανίζεται στο λ/σμο 41.90 «αποθεματικό για ίδιες μετοχές» είναι φορολογούμενο αποθεματικό.

Μετά την πώληση των ιδίων μετοχών, το προαναφερόμενο αποθεματικό, μεταφέρεται από το λ/σμο 41.09 στην πίστωση του λ/σμου 88.07 «λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση» και αντιμετωπίζεται ως φορολογούμενο εισόδημα, δηλαδή μειώνεται ισόποσα το φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο σχολιαζόμενο αποθεματικό δεν πρέπει να βαρύνει τα κέρδη της χρήσεως και συνεπώς δεν πρέπει να καταχωρείται στη χρέωση του λ/σμου 88.08 «φόρος εισοδήματος» (με πίστωση του 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών»), αλλά μεταβατικού λ/σμου του ενεργητικού λ.χ. του 36.90 «φόρος εισοδήματος επί αποθεματικού για ίδιες μετοχές». Ο λ/σμος αυτός θα πιστωθεί στην επόμενη χρήση που θα πωληθούν οι μετοχές, με χρέωση του 88.08 «φόρος εισοδήματος», κατά την οποία χρήση επίσης θα μεταφερθεί το αποθεματικό από το λ/σμο 41.09 στη πίστωση του λ/σμου 88.07 «λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση». Με την υποδεικνυόμενη αντιμετώπιση δεν παραβιάζεται η αυτοτέλεια των χρήσεων από άποψη διανεμόμενων κερδών.

Για την υπόδειξη των σχετικών λογιστικών εγγραφών ας υποθέσουμε ότι η εισηγμένη στο Χρηματιστήριο εταιρία «Ω» αγόρασε ίδιες μετοχές καταβάλλοντας 100 € Θα γίνουν οι εγγραφές:

Κατά το σχηματισμό του αποθεματικού:

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.99 Κέρδη προς διάθεση

100

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

36.90 Φόρος εισοδήματος επί αποθεματικών (εις) 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	35
41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	100
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	35
Όταν στην επόμενη χρήση θα πωληθούν οι ίδιες μετοχές:	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ –ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	
41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	100
(εις)88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
88.07 Λ/σμος αποθεματικών προς διάθεση	100
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
88.08 Φόρος εισοδήματος	35
(εις)36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
36.90 Φόρος εισοδήματος επί αποθεματικών	35

4.14.1 Λογιστική παρακολούθηση των «ιδίων μετοχών» κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

α. Αγορά των «ιδίων μετοχών»

Βασική μέθοδος παρακολουθήσεως των «ιδίων μετοχών», σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις, είναι η μέθοδος του κόστους κτήσεως, την οποία υιοθετεί έμμεσα και το Ε.Γ.Λ.Σ., αφού χαρακτηρίζει τις μετοχές αυτές χρεόγραφα, τα δε χρεόγραφα παρακολουθούνται στο κόστος κτήσεώς τους. Διαφορά υπάρχει μόνο στο ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. αντίθετα από το ότι υπαγορεύουν οι σύγχρονες λογιστικές αρχές, δεν δέχεται ότι συνιστούν στοιχεία του κόστους κτήσεως των χρεογράφων τα ειδικά έξοδα κτήσεως αυτών.

Για την παράθεση της σχετικής εγγραφής, ας υποθέσουμε ότι η εταιρία «Ω» επαναποκτά 300 μετοχές εκδόσεως της ονομαστικής αξίας 10€ έκαστη, αντί συνολικού τμήματος 9000€ Ο λ/σμος 34.25 θα χρεωθεί με το κόστος κτήσεως, άσχετα από την ονομαστική των μετοχών, δηλαδή θα γίνει η εγγραφή:

34.25 Ίδιες μετοχές	9000
(εις)38.00 Ταμείο	9000

β. Επανακυκλοφορία των «ιδίων μετοχών»

Με την επανακυκλοφορία των «ιδίων μετοχών» ο λ/σμος 34.25 «ίδιες μετοχές» πιστώνεται με το κόστος κτήσεώς τους και η τυχόν διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως και της τιμής επανακυκλοφορίας (λ.χ. τιμής πωλήσεως)

καταχωρείται σε διακεκριμένο λ/σμο της καθαρής θέσεως με κατάλληλο τίτλο, όπως «καταβλημένο κεφάλαιο από συναλλαγές σε ίδιες μετοχές».

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι 100 από τις μετοχές του προηγούμενου παραδείγματος πωλούνται αντί 31€ η μία. Η εγγραφή απεικόνισεως της επανακυκλοφορίας των μετοχών αυτών σε τιμή μεγαλύτερη από το κόστος κτήσεως θα είναι:

<i>Κατά τις σύγχρονες λογιστικές αρχές</i>			
	Ταμείο	3100	
	(εις) Καταβλημένο κεφάλαιο από Συναλλαγές σε ίδιες μετοχές		100
	Ίδιες μετοχές		3000
<i>Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.</i>			
38.00	Ταμείο	3100	
	(εις) 34.25 Ίδιες μετοχές		3000
	76.04.02 Κέρδη από πώληση Χρεογράφων		100

Σε περίπτωση που οι «ίδιες μετοχές» επανακυκλοφορήσουν σε τιμή μικρότερη από το κόστος κτήσεως τους, η διαφορά αντιμετωπίζεται ως εξής:

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρείται αποτέλεσμα και καταχωρείται στη χρέωση του λ/σμου 64.12.02 «διάφορα έξοδα/ ζημιές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων», ο οποίος τελικά εμφανίζεται στην «κατάσταση του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσεως» με τον τίτλο «έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων».

Κατά τις σύγχρονες λογιστικές αρχές καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού «καταβλημένο κεφάλαιο από συναλλαγές σε ίδιες μετοχές», που είναι λ/σμος καθαρής θέσεως.

Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι οι 100 μετοχές του προηγούμενου παραδείγματος πωλήθηκαν αντί 28€ η μία. Θα γίνει η εγγραφή :

<i>Κατά τις σύγχρονες λογιστικές αρχές</i>			
	Ταμείο	2800	
	Καταβλημένο κεφάλαιο από συναλλαγές Σε ίδιες μετοχές	20	
	(εις) Ίδιες μετοχές		3000
<i>Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.</i>			
38.00	Ταμείο	2800	
66.12.02	Ζημιές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	200	
	(εις) 24.25 Ίδιες μετοχές		3000

Σε περίπτωση που ο λ/σμος «καταβλημένο κεφάλαιο από συναλλαγές σε ίδιες μετοχές» δεν έχει πιστωτικό υπόλοιπο που να καλύπτει τη χρεωστική

διαφορά που προέκυψε από την πώληση των ίδιων μετοχών, η διαφορά καταχωρείται σε χρέωση του λ/σμου «Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο» και αν δεν υπάρχει τέτοιος λ/σμος, σε χρέωση των «κερδών εις νέο», δηλαδή σε μείωση της Καθαρής Θέσεως της επιχειρήσεως.

4.15 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 42 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ»

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

Ο λογαριασμός αναπτύσσεται ως εξής:

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Ανάπτυξη κατά χρήση

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Ανάπτυξη κατά χρήση

42.03

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.....

42.90 Διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων (κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις)

4.15.1 Λογαριασμός 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο»

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Σ' αυτόν μεταφέρεται από το λ/σμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση» το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση των κερδών που γίνεται με το κλείσιμο των βιβλίων της χρήσεως και αναπτύσσεται κατά χρήση. Το ημερολογιακό άρθρο της διαθέσεως των κερδών είναι της ακόλουθης μορφής:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

(εις) 53 Πιστωτές διάφοροι

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

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

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής-

Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.05 Έκτακτο αποθεματικό

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.08.XX Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.90.XX Αφορολόγητα έσοδα από αμοιβαία κεφάλαια

41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

41.91.XX Από κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο κ.λ.π
42 Αποτελέσματα εις νέο
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

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

Επισημαίνονται τα ακόλουθα:

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

- Με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως (λ.42.00),
- Με τις θετικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (λ.42.04),
- Με τα διατιθέμενα αποθεματικά (λ/σμοί αποθεματικών)

Και *μειώνονται*:

- Με τις ζημίες της προηγούμενης χρήσεως (λ.42.01),
- Με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων (λ.42.02),
- Με το φόρο εισοδήματος της χρήσεως (λ.88.08),
- Με τις αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (λ.42.04),
- Με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (λ.8809)

Και τέλος από το θετικό υπόλοιπο, που εμφανίζεται στο λ/σμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση» αντλούνται τα ποσά που διατίθενται για σχηματισμό αποθεματικών και για διανομή στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη Δ.Σ. κ.λ.π.). Το απομένον μετά τη διαδικασία αυτή κέρδος μεταφέρεται στο λ/σμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο». Το υπόλοιπο των κερδών αυτών, είναι δυνατό να προέρχεται από κέρδη της χρήσεως ή και από υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων ή και από διατιθέμενα αποθεματικά.

β. Από το «υπόλοιπο των κερδών» αφαιρούνται:

- Τα αφορολόγητα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση για να εμφανιστούν στο λ/σμό αποθεματικού 41.90 και
- Τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο, για να εμφανιστούν στο λ/σμό αποθεματικού 41.91.

Κατά τα κρατούντα, τα προαναφερόμενα έσοδα εμφανίζονται στους αντίστοιχους λ/σμούς αποθεματικών (41.90 και 41.91) μόνο στην έκταση υφίστανται λογιστικά κέρδη προς διάθεση μετά το σχηματισμό του νόμιμου και των λοιπών καταστατικών αποθεματικών και των κρατήσεων για φόρο εισοδήματος, μερίσματα μετοχών κ.λ.π. Εάν δεν υπάρχουν επαρκή κέρδη προς

διάθεση ή εάν η χρήση καταλείπει ζημία, η επιχείρηση χάνει το φορολογικό πλεονέκτημα που ο φορολογικός νόμος παρέχει στην επιχείρηση για τα έσοδα δηλαδή της μη φορολογίας ή της μη πλήρους φορολογίας τους κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, αλλά κατά τη μεταγενέστερη χρήση που αυτά διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται (πλεονέκτημα αναστολής φορολογίας).

Οι λ/σμοί 41.90 και 41.91 θα έπρεπε να ενταχθούν ως υπολ/σμοί του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», ο οποίος να αναπτύσσεται ως εξής:

42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο
42.00.00	Υπόλοιπο φορολογημένων κερδών
42.00.01	Υπόλοιπο αφορολόγητων κερδών
42.00.01.00	Αφορολόγητα έσοδα αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λ.π.
42.00.02	Υπόλοιπο εσόδων φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο
42.00.02.00	Υπόλοιπο κερδών από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο

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

4.15.2 Λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Σ' αυτόν μεταφέρονται από το λ/σμό 88.98 «ζημιές εις νέο» το ποσό των ζημιών που τελικά παραμένει ακάλυπτο. Διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

•Όταν δεν υπάρχει «υπόλοιπο κερδών εις νέο»

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

42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο π.χ. (εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως	60.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	60.000

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

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

Το Ε.ΓΛΣ (§ 2.2.812) ορίζει ότι, το υπόλοιπο του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», το οποίο εμφανίζει το αδιάθετο ποσό κερδών προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρεται, στο τέλος της χρήσεως, στο λ/σμό 88.02 «αποτελέσματα προς διάθεση/ υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως», προστίθεται στα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και υπόεινται σε διάθεση και συνεπώς συνάγεται ότι το Ε.ΓΛΣ, επιβάλλει το λογιστικό συμψηφισμό της ζημίας της κλειόμενης χρήσεως με το αδιάθετο ποσό των κερδών των προηγούμενων χρήσεων, που εμφανίζονται στο λ/σμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο». Ο συμψηφισμός αυτός, όπως αναπτύχθηκε στο λ/σμό 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» είναι φορολογικά αδιάφορος, αφού η ζημία που θα αναγραφεί στη φορολογική δήλωση της χρήσης και θα συμψηφιστεί με κέρδη προηγούμενων χρήσεων είναι φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία, ανεξάρτητα από το ύψος της λογιστικής ζημίας που παραμένει εις νέο (χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 42.01).

Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.01 Ζημίες χρήσεως (εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως	10.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	10.000
42 Αποτελέσματα εις νέο	
42 Υπόλοιπο κερδών εις νέο (εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	4.000
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως	4.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως	4.000
88.98 Ζημίες εις νέο (εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	6.000
88.01 Ζημίες χρήσεως	10.000

42 Αποτελέσματα εις νέο

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

Εάν συνέβαινε το αντίστροφο, δηλαδή, αν τα κέρδη εις νέο της προηγούμενης χρήσεως ήταν 10.000 € και οι ζημίες της κλειόμενης χρήσεως 4.000 €, θα παρέμεναν τελικά κέρδη εις νέο 6.000 €, τα οποία, θα μεταφερόταν στην πίστωση του λ/σμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο».

•Υποχρέωση καλύψεως ζημιών προηγούμενων χρήσεων

Γεννάται το ερώτημα αν η εταιρία υποχρεούται, στο τέλος της χρήσεως, να μεταφέρει στο λ/σμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση» και να συμψηφίζει με τα κέρδη της χρήσεως τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονται στους λ/σμούς 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέο» και 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».

Το Ε.ΓΛΣ (§ 2.2.801) ορίζει ότι στο λ/σμό 88 μεταφέρονται «οι ζημίες της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως» και μπορεί να βγει το συμπέρασμα ότι δεν επιβάλλει οπωσδήποτε τη μεταφορά στο τέλος της χρήσεως των υπολοίπων των λ/σμών 42.01 και 42.02 στους λ/σμούς 88.03 και 88.04.

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

Τον χειρισμό αυτόν επιβάλλει ο φορολογικός νόμος, αφού αναγνωρίζει προς έκπτωση τη ζημία της χρήσεως από τα φορολογητέα κέρδη των πέντε αμέσως επόμενων χρήσεων.

•Όταν τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως υπολείπονται του φόρου εισοδήματος της χρήσεως

Είναι συνηθισμένη η περίπτωση τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως να υπολείπονται του φόρου εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως λόγω λογιστικών διαφορών.

Έστω π.χ. ότι τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως ανέρχονται σε 1.000.000€ ενώ λόγω λογιστικών διαφορών ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως ανέρχεται σε 1.500.000 € Σ' αυτήν την περίπτωση η χρήση κλείνει τελικά με ζημία και θα γίνουν οι εγγραφές :

86 Αποτελέσματα χρήσεως

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	1.000.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	1.000.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.08 Φόρος εισοδήματος	1.500.000
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη	
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	1.500.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	1.000.000
88.98 Ζημίες εις νέο	500.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.08 Φόρος εισοδήματος	1.500.000
42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	500.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.98 Ζημίες εις νέο	500.000

Η αντιμετώπιση αυτή γίνεται και στην περίπτωση που τα κέρδη της χρήσεως υπολείπονται του χρεωστικού υπολοίπου των λ/σμών 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» και 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι».

Σημειώνεται ότι στις παραπάνω περιπτώσεις δεν υπάρχουν κέρδη προς διάθεση και συνεπώς δεν υφίσταται υποχρέωση, αλλά και δυνατότητα, διενέργειας κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό επί των κερδών της χρήσεως.

•Όταν τα κέρδη εις νέο παρελθούσας χρήσεως υπερβαίνουν τις ζημίες της κλειόμενης χρήσεως.

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

Στην περίπτωση αυτή οι ζημίες της κλειόμενης χρήσεως καλύπτονται με φορολογημένα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Στην φορολογική δήλωση της χρήσης θα αναγραφεί ζημία 40.000€ κατά την έκταση βέβαια που η ζημία αυτή έχει απαλειφθεί λόγω του συμψηφισμού της με τα εις νέο φορολογημένα κέρδη προηγούμενης χρήσεως. Ο λογιστικός συμψηφισμός της ζημίας συνιστά αδιάφορο φορολογικά γεγονός και η εταιρία έχει δικαίωμα να εκπέσει τη ζημία αυτή από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, μολονότι κατά το ν. 2190/1920 το υπόλοιπο του λ/σμού 42.00 «κέρδη εις νέο» μεταφέρεται στο λ/σμό 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως» και συνεπώς οι ζημίες της κλειόμενης χρήσεως καλύπτονται με τα κέρδη εις νέο των προηγούμενων χρήσεων», για την αποφυγή φορολογικών ταλαιπωριών και συνεπειών, φρονούμε ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση το υπόλοιπο λ/σμού

42.00 «κέρδη εις νέο» της προηγούμενης χρήσεως δεν πρέπει να μεταφέρεται στο λ/σμό 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως» και ολόκληρο το ποσό της ζημίας της κλειόμενης χρήσεως πρέπει να μεταφέρεται στη χρέωση του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

• Ζημία χρήσεως Ε.Π.Ε

Σε περίπτωση που η χρήση Ε.Π.Ε. κλείσει με ζημία και στα έξοδα της χρήσεως έχει περιληφθεί καταβληθείσα επιχειρηματική αμοιβή, με το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής μειώνεται η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία.

Ο καταβληθείς στη διάρκεια της χρήσεως φόρος 20% επί της καταβληθείσας επιχειρηματικής αμοιβής επιστρέφεται στην εταιρία με υποβολή σχετικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.

Η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία είναι σκόπιμο να παρακολουθείται σε λ/σμούς τάξεως μνείας (04-08).

Τα προαναφερόμενα ίσχυαν μέχρι και τη χρήση 2002. Από 1.1.2003 η καταβαλλόμενη αμοιβή σε εταίρο ΕΠΕ εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι ο εταίρος, για την υπηρεσία που προσφέρει στην εταιρία, είναι ασφαλισμένος σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό.

4.15.3 Λογαριασμός 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων»

Σ' αυτόν μεταφέρεται από τον λ/σμό 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» το ποσό εκείνο των ζημιών που δεν από κέρδη της επόμενης χρήσεως ή από διάθεση αποθεματικών κατά την επόμενη χρήση.

Ο παρών λ/σμός πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς κατά τη χρήση, για να προκύπτει η ηλικία των ακάλυπτων ζημιών κατά τη χρήση, πληροφορία χρήσιμη για την έκπτωσή τους από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

Ο λ/σμός λειτουργεί ως εξής:

• Σε περίπτωση που υφίσταται ζημία της προηγούμενης χρήσεως 20+1 εις νέο (χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο») έστω 10.000€ η παρούσα χρήση 20+2 κλείσει με ζημία έστω 20.000€ και στη χρήση 20+2 δεν γίνει διάθεση αποτελεσμάτων (δεν χρησιμοποιούνται αποθεματικά για την κάλυψη ζημιών, ούτε υφίστανται λ/σμοί 42.04 και 88.09), πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

- Για τη ζημία της κλειόμενης χρήσεως 20+2:

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο (20+2)	20.000
(εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	20.000

- Για τη ζημία της προηγούμενης χρήσεως 20+1:

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων 10.000

42.02.00 Ζημιά χρήσεως 20+1

(εις) **42 Αποτελέσματα εις νέο**

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

• Σε περίπτωση που η μεταγενέστερη χρήση κλείσει με κέρδη μεγαλύτερα από το χρεωστικό υπόλοιπο του λ/σμού 42 «αποτελέσματα εις νέο», οι ζημίες των προηγούμενων χρήσεων καλύπτονται εξολοκλήρου με τα κέρδη της μεταγενέστερης αυτής χρήσεως και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολ/σμών του λ/σμού αυτού μεταφέρονται στη χρέωση του 88.03 «ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» ή κατά περίπτωση του 88.04 «ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη».

• Σε περίπτωση που τα κέρδη της μεταγενέστερης χρήσεως είναι ανεπαρκή, η κάλυψη των ζημιών βαίνει από τις ζημίες των παλαιότερων προς τις ζημίες των νεότερων χρήσεων, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 20+1 έκλεισε με ζημία 10.000€ και η χρήση 20+2 με ζημία 50.000€, ενώ η χρήση 20+3 κλείνει με κέρδη 40.000€. Την 31/12/20+3 θα γινόταν οι εγγραφές:

86 Αποτελέσματα χρήσεως

86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 40.000

(εις) **88 Αποτελέσματα προς διάθεση**

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 40.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

40.000

88.03 Ζημίες προηγούμενης

χρήσεως προς κάλυψη 30.000

88.04 Ζημίες προηγούμενων

χρήσεων προς κάλυψη 10.000

(εις) **42 Αποτελέσματα εις νέο**

40.000

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο 30.000

42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων

χρήσεων (20+2) 10.000

42.02.00 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως 20+1

88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		40.000
(εις)88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000
88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη	30.000	
88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη	<u>10.000</u>	

4.15.4. Λογαριασμός 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»

α. Περιεχόμενο του λογαριασμού

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

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

Στο λ/σμό 42.04 πρέπει να καταχωρούνται ποσά που αφορούν λογιστικές εγγραφές προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες διορθώνονται στη διανυόμενη χρήση και οι οποίες διαφορές δεν επιδρούν στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, επειδή αυτές επιβάρυναν ή μείωσαν το φόρο εισοδήματος παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση όμως που τα ποσά των διορθωτικών εγγραφών παρελθουσών χρήσεων που καταχωρούνται στη διανυόμενη χρήση επιδρούν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, τα ποσά αυτά πρέπει να καταχωρούνται σε κατάλληλους υπολ/σμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων». Δηλαδή στο λ/σμό 42.04 δεν πρέπει να καταχωρούνται ποσά που συνιστούν λογιστικές διαφορές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως στην οποία καταχωρούνται λογιστικά οι διαφορές αυτές. Οι προκύπτουσες διαφορές από μεταγενέστερους φορολογικούς ελέγχους που αφορούν άλλους, πλην του φόρου εισοδήματος, φόρους (όπως π.χ. Φ.Π.Α., χαρτόσημο), καθώς και φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις δεν

καταχωρούνται στο λ/σμό 42.04, αλλά στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 82 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Ο λ/σμός 42.04 τηρείται προαιρετικά. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα αντί της τηρήσεως του λ/σμού 42.04, να καταχωρεί τις διαφορές φορολογικού ελέγχου που αφορούν φόρο εισοδήματος, απευθείας στη χρέωση ή πίστωση των λ/σμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο», ή 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέο» ή 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», ανάλογα με την περίπτωση, ποτέ όμως σε αποτελεσματικούς λ/σμούς της χρήσεως στην οποία προκύπτουν οι διαφορές αυτές, αφού αυτές, κατά το ακολουθούμενο από το Ε.ΓΛΣ σύστημα, δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως, αλλά τη διάθεση των αποτελεσμάτων.

β. Λειτουργία του λογαριασμού

(α) Ο λ/σμός πιστώνεται κυρίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

•Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση, κατά παράβαση των παραδεγμένων λογιστικών αρχών, χαρακτήρισε ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων (λ.χ. έξοδα συντηρήσεως και επισκευών των παγίων στοιχείων), ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσαυξήσουν το κόστος κτήσεως (αποσβεστέα αξία) των οικείων παγίων στοιχείων. Η διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών οριστικοποιείται στη διανυόμενη χρήση υπέρ των απόψεων του φορολογικού ελέγχου, π.χ:

Ας υποθέσουμε ότι στην 1/1/20+1 η επιχείρηση πραγματοποίησε δαπάνη 200.000€ για σημαντική επισκευή του μηχανολογικού της εξοπλισμού, την οποία χαρακτήρισε ως έξοδο τρέχουσας επισκευής και επιβάρυνε με αυτή τα αποτελέσματα χρήσεως. Ο φορολογικός έλεγχος της χρήσεως αυτής, που διενεργήθηκε το 20+3, χαρακτήρισε τη δαπάνη αυτήν ως δαπάνη βελτιώσεως που έπρεπε να αποσβεστεί τμηματικά σε 5 έτη. Τη γνώμη του φορολογικού ελέγχου δέχτηκε και το αρμόδιο φορολογικό δικαστήριο, με απόφασή του που εκδόθηκε μέσα στη χρήση 20+4. Μετά την οριστικοποίηση της απόφασεως αυτής το 20+4, η επιχείρηση θα διενεργήσει το 20+4 τις ακόλουθες εγγραφές:

12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	
12.00 Μηχανήματα	200.000
(εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.04 Διαφορές φορολογικού Ελέγχου προηγ. Χρήσεων	200.000
42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως 20+1	

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου Προηγούμενων χρήσεων	120.000
42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως 20+1 (εις) 12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκ/σεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα-Τεχνικές εγκ/σεις-Λοιπός εξοπλισμός	120.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	

•Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση διενήργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι στη χρήση 20+1 η επιχείρηση διενήργησε απόσβεση μηχανήματος με συντελεστή 20%, ενώ ο νόμιμος συντελεστής είναι 15% και ότι η επιπλέον απόσβεση ανέρχεται σε 30.000€ στη χρήση 20+4, που ανακαλύφθηκε το λάθος και οριστικοποιήθηκε η διαφορά αυτή, θα γίνει η εγγραφή:

12 Μηχανήματα-Τεχνικές εγκ/σεις-Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός	
12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα-Τεχνικές εγκ/σεις- Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός	30.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα (εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	30.000
42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως 20+1	

Σε περίπτωση που το παραπάνω μηχάνημα έχει πλήρως αποσβεστεί πριν από τη διανυόμενη χρήση 20+4, δεν πρέπει να γίνει καμία εγγραφή. Αυτό γιατί αν διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή, πρέπει να επακολουθήσει και δεύτερη εγγραφή η οποία αντιλογίζει την πρώτη.

Εγγραφή δεν πρέπει επίσης να γίνει και στην περίπτωση που το μηχάνημα θα είχε πλήρως αποσβεστεί αν η επιχείρηση διενεργούσε τις νόμιμες αποσβέσεις, τις οποίες όμως δε διενήργησε και ως εκ τούτου απώλεσε από φορολογική άποψη, το δικαίωμα διενέργειας των αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις.

•Όταν σε προηγούμενη χρήση π.χ. 20+1 η επιχείρηση, καθ' υπέρβαση των φορολογικά αναγνωριζομένων ορίων, διενήργησε προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες π.χ. 150.000€ και για αποζημιώσεις απολυόμενων π.χ. 200.000 € χωρίς να προβεί σε ανάλυση αναμόρφωση των λογιστικών κερδών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 20+1. Το έτος π.χ. 20+4, κατά την οποία ο

φορολογικός ελεγκτής απέρριψε τα ποσά των δαπανών αυτών, η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

44 Προβλέψεις

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
44.00.00 Σχηματισμός προβλέψεως	150.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών Πελατών	200.000
(εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο	
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	350.000
42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως 20+1	

Επισημαίνεται ότι το παραπάνω ποσό 350.000€ θα υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος στη χρήση 20+4, αφού δεν υπήχθη σε φορολογία στη χρήση 20+1 και επιπλέον η επιχείρηση θα επιβαρυνθεί με τα ανάλογα πρόστιμα και προσαυξήσεις.

•Όταν σε προηγούμενες χρήσεις σε περίοδο που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2065/1992 περί αποσβέσεως επισφαλών χρεωστών, η επιχείρηση απόσβεσε επισφαλή απαίτηση κατά πελάτη π.χ. 2.000.000 € για την οποία δεν άσκησε ένδικο μέσο και ούτε την ανήγγειλε στο διαγραφέντα πελάτη και στη ΔΥΟ, όπως επέβαλλαν οι προϊσχύσασες φορολογικές διατάξεις.

•Στην επόμενη χρήση που ο φορολογικός έλεγχος θα απορρίψει την απόσβεση της απαιτήσεως αυτής, η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου Προηγούμενων χρήσεων	2.000.000
42.04.00 Φορολογητέες διαφορές χρήσεως	
(εις) 44 Προβλέψεις	
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς Απαιτήσεις	2.000.000
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση Επισφαλών πελατών	

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

•Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη οριστική απόφαση η επιστροφή στην εταιρία ποσού φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων αντί, όπως θα έπρεπε, να είχε καταχωρηθεί στη χρέωση του λ/σμού 33.98 «χρεώσεις διάφοροι / επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου». Με το ποσό του επιστρεφόμενου στην εταιρία φόρου χρεώνεται ο λ/σμος 38.00 «ταμείο» ή 33.14 «χρεώστες διάφοροι /Ελληνικό Δημόσιο, λοιπές απαιτήσεις» με πίστωση του λ/σμου 42.04.

(β) Ο λ/σμος χρεώνεται κυρίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

•Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση καταλογίζεται σε βάρος της εταιρίας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσεως (μετά σχετικών προσauξήσεων), που είχε βεβαιωθεί από τον Οικονομικό Έφορο σε προηγούμενη χρήση, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσauξήσεων χρεώνεται ο λ/σμος 42.04 με πίστωση του λ/σμού 33.98 «χρεώστες διάφοροι/ επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου».

•Όταν μέσα στη διανυόμενη χρήση βεβαιώνεται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσauξήσεων χρεώνεται ο λ/σμος 42.04 με πίστωση του λ/σμού 54.99 «φόροι-τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων» ή , κατά περίπτωση, του λ/σμού 45.22 «Ελληνικό Δημόσιο (οφειλόμενοι φόροι)» με χρέωση των οποίων αυτά καταβάλλονται στο Δημόσιο.

γ. Διαφορές οι οποίες πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 42.04

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

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

Δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό 42.04 φορολογικές διαφορές που επηρεάζουν το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της διανυόμενης χρήσεως.

Το Ε.ΓΛΣ δεν ασχολείται με το σημαντικό θέμα της διορθώσεως λογιστικών σφαλμάτων που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις κατά παράβαση λογιστικών αρχών ή λόγω λανθασμένων λογιστικών εκτιμήσεων και για τις οποίες δημιούργησε το λ/σμό 42.90.

δ. Τύχη του λογαριασμού 42.04

Εφόσον γίνεται διάθεση κερδών, ο λ/σμός 42.04 εμφανίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων σε αύξηση ή μείωση των καθαρών κερδών (ή ζημιών) της χρήσεως, ανάλογα αν το υπόλοιπο αυτού είναι πιστωτικό ή χρεωστικό.

Εφόσον στη χρήση δε γίνεται διάθεση των κερδών, επειδή η χρήση έκλεισε με ζημιά κ.λ.π διακρίνουμε:

(α) Αν ο λ/σμός εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται στο τέλος της χρήσεως, σε αύξηση του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο», ο οποίος εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού ως αρνητικό κονδύλιο των ίδιων κεφαλαίων με τον τίτλο «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

(β) Αν ο λ/σμός εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμού 42.02 «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση). Αν δεν υπάρχει τέτοιος λ/σμός ή υπάρχει μεν αλλά το χρεωστικό του υπόλοιπο είναι μικρότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού 42.04, ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού αυτού στην πρώτη περίπτωση ή το περιβάλλον στη δεύτερη περίπτωση φέρεται σε μείωση του λ/σμού 42.01 «αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

Οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί του υπολοίπου του λ/σμού 42.04 με τα υπόλοιπα των άλλων υπολ/σμών του αυτού πρωτοβάθμιου 42 πρέπει να γίνεται μέσω του λ/σμού 88 «αποτελέσματα προς διάθεση» και συνεπώς πρέπει να καταρτίζεται, έστω και ελλειπώς, «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων».

4.15.5 Λογαριασμός 42.90 «Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων»

α. Ε.ΓΛΣ

Ο λ/σμός δεν προβλέπεται από το Ε.ΓΛΣ. Έχει δημιουργηθεί προκειμένου να καταχωρούνται σε αυτόν οι διαφορές που προκύπτουν από τη διόρθωση

λογιστικών σφαλμάτων που διαπράχθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και οι οποίες δεν αφορούν φόρο εισοδήματος. Οι τελευταίες διαφορές καταχωρούνται στο λ/σμό 42.04.

β. Δ.Λ.Π. Σύγχρονες αντιλήψεις

Τα βασικά λάθη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και η διόρθωσή τους αντιμετωπίζονται από το ΔΛΠ 8.

γ. Διακρίσεις λογιστικών σφαλμάτων

Τα λογιστικά σφάλματα που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις και ανακαλύπτονται σε επόμενη χρήση διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

Α. Σφάλματα που δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα

Πολλά λογιστικά σφάλματα επηρεάζουν απλώς την εμφάνιση των λογιστικών μεγεθών στις οικονομικές καταστάσεις και δεν επιδρούν στα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Παραδείγματα τέτοιων σφαλμάτων είναι: α) Δάνεια σε διευθυντές της επιχειρήσεως περιλαμβάνονται στις εμπορικές απαιτήσεις, β) Μισθοί πωλητών επιβάρυναν τα έξοδα διοικήσεως αντί τα έξοδα διαθέσεως.

Β. Σφάλματα που επηρεάζουν τα αποτελέσματα

Αποτελούν τη σημαντικότερη κατηγορία σφαλμάτων, αφού επηρεάζουν τα αποτελέσματα και κατ' επέκταση και τον ισολογισμό και τα οποία μπορούν να χαρακτηριστούν ως ουσιαστικά λάθη σε αντίθεση με τα μορφολογικά.

Αν τα «αποτελέσματα εις νέο» έχουν υπερεκτιμηθεί, το καθαρό ενεργητικό έχει ισόποσα υπερεκτιμηθεί, είτε με επερεκτίμηση του ενεργητικού, είτε με υποεκτίμηση των υποχρεώσεων, είτε με συνδυασμό και των δύο. Αντίθετα, μια υποεκτίμηση των αποτελεσμάτων λόγω του σφάλματος, οδηγεί σε ισόποση υποεκτίμηση των «αποτελεσμάτων εις νέο» και ισόποση υποεκτίμηση του καθαρού ενεργητικού. Παραδείγματα τέτοιων σφαλμάτων είναι τα ακόλουθα:

- Εσφαλμένη παρουσίαση στον ισολογισμό της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου π.χ. των αποθεμάτων, λοιπών ενεργητικών, υποχρεώσεων, ή της καθαρής θέσεως.

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός μιας δαπάνης ως εξόδου ή ως προσαυξητικής του κόστους κτήσεως ενός στοιχείου του ενεργητικού.

Τα σφάλματα της δεύτερης αυτής κατηγορίας (τα ουσιαστικά) διακρίνονται περαιτέρω στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

• Αναιρούμενα σφάλματα

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα σφάλματα που επηρεάζουν (υπερεκτιμούν ή υποεκτιμούν) τα αποτελέσματα μιας χρήσεως και επηρεάζουν (υποεκτιμούν ή υπερεκτιμούν) αντίστοιχα τα αποτελέσματα της επόμενης

χρήσεως και συνεπώς πρόκειται για αναιρούμενα στη διαδρομή των χρήσεων σφάλματα.

•Μη αναιρούμενα σφάλματα

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται τα σφάλματα που επηρεάζουν (υπερεκτιμούν ή υποεκτιμούν) τα αποτελέσματα μιας χρήσεως και τα οποία δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα επόμενων χρήσεων και συνεπώς πρόκειται για μη αναιρούμενα σφάλματα. Τα σφάλματα της κατηγορίας αυτής αφήνουν το υπόλοιπο του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο» και τα υπόλοιπα ενός ή περισσότερων λ/σμών του ενεργητικού ή και των υποχρεώσεων ανακριβή μέχρις ότου σε επόμενη χρήση διορθωθεί το λάθος ή σε περίπτωση λάθους σε λ/σμό πάγιων στοιχείων μέχρις ότου εκποιηθούν ή αποσβεστούν τα σχετικά πάγια στοιχεία.

δ. Περιπτώσεις λογιστικών σφαλμάτων

- (α) Μη δεδουλευμένες αποδοχές προσωπικού
- (β) Υφιστάμενα αποθέματα υλικών γραφείων
- (γ) Απογραφές αποθεμάτων εμπορευμάτων
- (δ) Αποσβέσεις παγίων

ε. Λογιστική διαδικασία στις περιπτώσεις που τα λάθη αφήνονται να αφομοιωθούν στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως χωρίς να γίνει η αποκάλυψή τους.

Αν τα λάθη των παρελθόντων ετών δεν θεωρούνται σημαντικά σε βαθμό που να μην απαιτείται αποκάλυψή τους και ότι τα λάθη που δεν έχουν ήδη αλληλοαναιρεθεί αφήνονται για να επηρεάσουν τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως, χωρίς να απεικονιστούν λογιστικά ή να αποκαλυφθούν. Έτσι, στο παράδειγμά μας, μόνο τα λάθη της αποσβέσεως των παγίων στοιχείων θα απαιτήσουν διόρθωση, ενώ τα υπόλοιπα λάθη έχουν αναιρεθεί ή θα αναιρεθούν το 20Δμε τις κανονικές λογιστικές διαδικασίες. Απαιτείται να γίνει η ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Αποσβέσεις παγίων (μη ενσωματωμένες Στο λειτουργικό κόστος λ.85) (εις) Αποσβεσμένα πάγια στοιχεία	1000	1000
Για να γίνει η διόρθωση		
-της υπεραπόσβεσης του 20Α	3000€	
-της υποαπόσβεσης του 20Β	4000€	
Διαφορά	1000€	

Στο λ/σμό «αποτελέσματα χρήσεως» οι αποσβέσεις της χρήσεως 20Δ θα εμφανιστούν αυξημένες κατά 1000 € και στον ισολογισμό τα αποσβεσμένα πάγια ισόποσα αυξημένα.

στ. Λογιστική διαδικασία στις περιπτώσεις που τα λάθη αποκαλύπτονται ως προσαρμογές προηγούμενων χρήσεων.

Στις περιπτώσεις που τα λάθη είναι σημαντικά σε βαθμό που να απαιτείται αποκάλυψή τους ως προσαρμογές προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να γίνουν διορθωτικές εγγραφές, στην τρέχουσα χρήση για τα λάθη που έχουν ανααιρεθεί μέχρι την έναρξη της χρήσεως αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνει μια ιδιαίτερη εγγραφή για κάθε διόρθωση. Έτσι, στο παράδειγμα στη χρήση 20Δ θα γίνουν οι εγγραφές:

(1)		
Διαφορές διορθώσεως λαθών προηγούμενων χρήσεων	4800	
Αποδοχές προσωπικού		4800
(2)		
Αποθέματα υλικών γραφείων	6300	
Διαφορές διορθώσεως λαθών προηγούμενων χρήσεων (έξοδα διοικήσεως)		6300
(3)		
Διαφορές διορθώσεως λαθών προηγ. Χρήσεων	3200	
Κόστος πωλήσεων (Για διόρθωση του κόστους πωλήσεων λόγω λάθους στα αποθέματα ενάρξεως)		3200
(4)		
Διαφορές διορθώσεως λαθών προηγ. Χρήσεων	1000	
Αποσβεσμένα πάγια		1000

Ο λ/σμός «διαφορές διορθώσεως λαθών προηγούμενων χρήσεων» θα μεταφερθεί στο λ/σμό «αποτελέσματα εις νέο».

ζ. Κριτική του τρόπου διορθώσεως των λογιστικών σφαλμάτων στη χώρα μας

Το Ε.ΓΛΣ ορθά δεν περιλαμβάνει στα αποτελέσματα της διανυόμενης χρήσεως τις διαφορές που προκύπτουν από σφάλματα που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και αφορούν φόρο εισοδήματος, αφού γι' αυτές προβλέπει την τήρηση του λ/σμού 42.04, ο οποίος μεταφέρεται απευθείας στον «πίνακα αποτελεσμάτων χρήσεως».

Παρατηρούμαι ότι:

- Το Ε.ΓΛΣ δεν αντιμετωπίζει το ευρύτερο θέμα της διόρθωσης των λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων σύμφωνα με όσα ορίζουν οι παραδεγμένες λογιστικές αρχές και ασχολείται μόνο με τη λογιστική απεικόνιση

των διαφορών που γεννώνται από το φορολογικό έλεγχο και αφορούν φόρο εισοδήματος. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ασχολείται με το θέμα της αναμορφώσεως των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων, λόγω διορθώσεως σφαλμάτων που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις, στην περίπτωση που η επιχείρηση παρουσιάζει συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις.

- Οι διαφορές του φορολογικού ελέγχου δεν πρέπει σε κάθε περίπτωση να αντιμετωπίζονται ως διαφορές από διορθώσεις σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων, αφού σε πολλές περιπτώσεις οι φορολογικές ρυθμίσεις και οι απόψεις των φορολογικών οργάνων παραβιάζουν μέχρι κακοποιήσεως βασικές λογιστικές αρχές.

- Για τη διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων που δεν αφορούν φόρο εισοδήματος προτείνεται να χρησιμοποιείται ο λ/σμος 42.90 «διαφορές προς διάθεση λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων».

4.16 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 43 «ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ»

α. Ανάπτυξη του λογαριασμού

Ο λ/σμός 43 αναπτύσσεται ως εξής:

43.00 Καταθέσεις μετόχων

43.01 Καταθέσεις εταίρων

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

.....

43.90 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου
(Γνωμ.241/2228/1995)

.....

43.99

β. Περιεχόμενο λογαριασμού

Στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από τους φορείς της εταιρίας ή παρακρατούνται από τα κέρδη που πραγματοποιεί η εταιρία με σκοπό την αύξηση του κεφαλαίου της. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται στο λ/σμό 43 μέχρις ότου ολοκληρωθεί τυπικά η διαδικασία αυξήσεως του κεφαλαίου.

4.16.1 Λογαριασμός 43.00 «Καταθέσεις μετόχων»

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

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

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

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

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

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

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

Αμέσως μετά τη ολοκλήρωση της διαδικασίας αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, οπότε το υπόλοιπο του λ/σμού 43.00 μεταφέρεται στην πίστωση του 33.04 «χρεώστες διάφοροι / οφειλόμενο κεφάλαιο».

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

β. ν.2190/1920

Οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό λογαριασμό επ' ονόματι της εταιρίας που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα (άρθρο 11§6 του ν.2190/1920).

γ. Πόθεν έσχες

Ισχύουσες διατάξεις μέχρι 31.12.2002

Τα ποσά που καταβάλλονται από τους ήδη μετόχους ανώνυμης εταιρίας εισηγμένης στο Χ.Α.Α για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας (καθώς και για τη σύστασή της) δεν αποτελούν τεκμήριο δαπάνης απόκτησης εισοδήματος (πόθεν έσχες), δηλαδή οι μέτοχοι δεν έχουν υποχρέωση να δικαιολογήσουν την προέλευση των ποσών αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα ποσά που διαθέτει ο φορολογούμενος για τη συμμετοχή του στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας μη εισηγμένης στο Χ.Α.Α.

Αντίθετα αποτελούσε τεκμήριο δαπάνης περιουσιακών στοιχείων η αγορά μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. Ακόμη και η περίπτωση παραίτησης από το δικαίωμα προτιμήσεως που είχαν οι παλαιοί μέτοχοι εταιρίας, μη εισηγμένης στο Χ.Α.Α. και η διάθεση των μετοχών αυτών στους υπόλοιπους παλαιούς μετόχους, ή σε νέους μετόχους συνιστούσε έμμεση αγορά και συνεπώς συνιστούσε τεκμήριο δαπάνης περιουσιακών στοιχείων (Υπ. Οικ. Εγκ. 1018050/189/Α0012/Πολ. 1042/8.2.93).

δ. Ισχύουσες διατάξεις από 1.1.2003 και μετά

Με το άρθρο 4§10 του ν. 3091/2002 καταργήθηκαν οι προαναφερόμενες διατάξεις και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2003 και μετά για την αγορά μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α καθώς και η παραίτηση από το δικαίωμα προτιμήσεως των παλαιών μετόχων δεν συνιστούν τεκμήριο απόκτησης εισοδήματος και συνεπώς δεν απαιτείται πλέον η δικαιολόγηση εισοδήματος για την αγορά των μετοχών.

4.16.2 Λογαριασμός 43.01 «Καταθέσεις εταίρων»

α. Ε.ΓΛΣ

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

β. Πόθεν έσχες

Τα ποσά που καταβάλλονται για την αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή Ο.Ε., Ε.Ε., Ή Ε.Π.Ε., ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή την αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων, συνιστούν τεκμήριο δαπάνης και οι αποκτώντες τους σχετικούς τίτλους πρέπει να δικαιολογήσουν τα ποσά αυτά από άποψη φορολογίας εισοδήματος, ειδάλτως θα υπαχθούν σε φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 17 περ. β' του ν.2238/94).

Η παραπάνω διάταξη καταργήθηκε με το άρθρο 4§10 του ν.3091/2002 και συνεπώς τα ποσά καταβάλλονται από τους εταίρους από 1.1.2003 και μετά για την αύξηση των κεφαλαίων των προαναφερόμενων εταιριών και επιχειρήσεων (καθώς και για τη σύσταση εταιριών και επιχειρήσεων) δεν αποτελούν τεκμήριο περιουσιακών στοιχείων.

4.16.3 Λογαριασμός 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου»

α. Ε.Γ.Α.Σ.

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

Ο λ/σμός πιστώνεται με το προτεινόμενο από το διοικητικό συμβούλιο ποσό μερίσματος προς τη κεφαλαιοποίηση, με χρέωση του 53.01 «μερίσματα πληρωτέα» και αμέσως μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αυξήσεως του κεφαλαίου, χρεώνεται με πίστωση του 33.13 «μέτοχοι-λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου».

4.16.4 Λογαριασμός 43.90 «Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου»

Ο λ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 241/2228/1995.

4.16.5 Εμφάνιση του λογαριασμού 43 στον ισολογισμό

Κατά το Ε.ΓΛΣ, ο λ/σμός 43 εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων ως VI υποκατηγορία υπό τον τίτλο «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου», αναλυόμενος στους επιμέρους υπολ/σμούς αυτού.

Παρατηρούμε σχετικά, με εξαίρεση το λ/σμό 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου», οι υπόλοιποι λ/σμοί, μέχρις ολοκλήρωσεως της διαδικασίας που καθορίζουν οι αρμόδιοι εμπορικοί νόμοι (2190/1920 και 3290/1955) για την αύξηση του κεφαλαίου, συνιστούν υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους μετόχους ή εταίρους και δεν έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία ιδίων κεφαλαίων, αλλά σε ειδική κατηγορία των υποχρεώσεων.

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

4.17 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 44 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ»

α. Ε.ΓΛΣ και ν.2190/1920

Κατά το Ε.ΓΛΣ, πρόβλεψη είναι η κράτηση *«ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά τι κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λ/σμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή*

αποβλέπει στην κάλυψη της ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο».

Ο ν.2190/1920 με τη διάταξη του άρθρου 42εξ14, υιοθετεί τον παραπάνω ορισμό του Ε.ΓΛΣ και ορίζει ότι «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημίες ή δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια».

Για να γίνει πρόβλεψη σύμφωνα με το νόμο και το Ε.ΓΛΣ, πρέπει να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

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

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

Ο παραπάνω ορισμός των προβλέψεων κρίνεται ατελής και δεν εναρμονίζεται απόλυτα με την έννοια του όρου «ενδεχόμενα», που έχει καθιερώσει η αλλοδαπή θεωρία και πράξη. Με όσα πρεσβεύει η FASB η έννοια των προβλέψεων στοιχειοθετείται στις περιπτώσεις που συντρέχουν αθροιστικά οι εξής δύο προϋποθέσεις:

(α) να υπάρχει πιθανότητα επελεύσεως ζημιογόνου γεγονότος και

(β) το ποσό της ζημίας να μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί.

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

Στον προαναφερόμενο ορισμό του Ε.ΓΛΣ αγνοείται η υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού ως λόγος προβλέψεως και ότι ως εκ περισσού αναφέρεται ότι ο χρόνος πραγματοποίησεως της ζημίας πρέπει να μην είναι γνωστός, αφού εξυπακούεται από το βασικό στοιχείο της αβεβαιότητας επελεύσεως της ζημίας. Αν ο χρόνος επελεύσεως του μελλοντικού ζημιογόνου γεγονότος ήταν γνωστός, το γεγονός έπαυε να είναι πιθανό και θα ήταν βέβαιο.

• Αίτια δημιουργίας των προβλέψεων:

Ως συνήθη αίτια δημιουργίας προβλέψεων αναφέρονται:

- Κίνδυνοι από αγωγές αμφίβολης εκβάσεως.
- Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- Υποχρεώσεις για την αντιμετώπιση ανειλημμένων εγγυήσεων.
- Επίδικες διαφορές φόρων που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Κίνδυνοι από υποχρεώσεις σε συνάλλαγμα.
- Κίνδυνοι επανορθώσεως βλάβης που προξενήθηκε από την εταιρία σε τρίτο.

- Υποχρεώσεις ανακατασκευής μισθωθέντων παγίων για την επαναφορά στην αρχική τους κατάσταση.

- Υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων, που έχουν ανεγερθεί επί αλλότριου εδάφους, στον κύριο του εδάφους ή υποχρεώσεις μεταβιβάσεως (χωρίς αποζημίωση) εγκαταστάσεων που έχουν ανεγερθεί, βάσει παραχωρηθέντος προνομίου εκμεταλλεύσεως, στον παραχωρήσαντα το προνόμιο.

• Τα οφειλόμενα έξοδα δεν είναι προβλέψεις

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

• Ποιες ειδικές διατάξεις του ν.2190/21920 επιβάλλουν τη διενέργεια προβλέψεων.

Πέραν της παραπάνω γενικής διατάξεως περί προβλέψεων, ο ν. 2190/1920, προσαρμοζόμενος προς αντίστοιχες διατάξεις της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ., καθιερώνει τις ακόλουθες διατάξεις που επιβάλλουν το σχηματισμό ειδικών προβλέψεων:

- Το άρθρο 42 § 14 εδ. β' που καθιερώνει την υποχρέωση σχηματισμού για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

- Το άρθρο 42 ε § 14 εδ. α' που καθιερώνει την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα

- Το άρθρο 43 § 5 περ. ε' που καθιερώνει την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων για υποτιμήσεις ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- Το άρθρο 43 § 8 περ. α' που καθιερώνει την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και

- Το άρθρο 43 § 3 περ. γ' και § 8 περ. β' που καθιερώνουν την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων για συναλλαγματικές διαφορές.

β. Διάκριση των προβλέψεων

Το Ε.ΓΛΣ διακρίνει τις προβλέψεις στις ακόλουθες τρεις βασικές κατηγορίες: προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού ή για υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού.

• Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

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

Στην κατηγορία αυτή πρέπει να εντάξουμε και τις προβλέψεις που είναι αναγκαίες για την κάλυψη ενδεχόμενων οργανικών υποχρεώσεων της χρήσεως (π.χ. πρόβλεψη για την κάλυψη ενδεχόμενης υποχρεώσεως προς προμηθευτή μας).

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

• Προβλέψεις εκτάκτων κινδύνων

Είναι οι προβλέψεις που προορίζονται να καλύψουν έκτακτα έξοδα ή έκτακτες ζημίες ή έξοδα ή ζημίες προηγούμενων χρήσεων, που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν, δηλαδή τα σχετικά ποσά θα καταστούν οριστικά και εκκαθαρισμένα, μετά το σχηματισμό των προβλέψεων (σε επόμενες χρήσεις). Τα έξοδα και οι ζημίες αυτές αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην κλειόμενη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση των υπολ/σμών του 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» αν αφορούν έξοδα της χρήσεως ή των υπολ/σμών του 81.02 «έκτακτες ζημίες» αν αφορούν ζημίες της χρήσεως ή των υπολ/σμών 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αν αφορούν έξοδα ή ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

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

- **Προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού ή για υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού**

Οι προβλέψεις της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται είτε ως προβλέψεις εκμεταλλεύσεως είτε ως έκτακτες. Το Ε.Γ.Λ.Σ ασχολείται με τις ακόλουθες προβλέψεις της κατηγορίας αυτής:

- **Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως**

- Προβλέψεις για απώλειες από επισφαλείς πελάτες
- Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού εξερχόμενου της υπηρεσίας.

- **Έκτακτες προβλέψεις:**

- Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων.
- Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

4.17.1 Λογαριασμός 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων»

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Πρόκειται περί εκτάκτων προβλέσεων που σχηματίζονται με χρέωση του λ/σμου 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» και πίστωση του σχολιαζόμενου λ/σμου 44.10. Οι σχετικοί λ/σμοί λειτουργούν ως εξής:

83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων	1000
(εις) 44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων	1000

(Ο λ/σμος 83.10 μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης και αντίστοιχα ο λ/σμος 44.10 εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά των κυρίων στοιχείων)

Σημειώνεται ότι:

- Τα ύψος των προβλέσεων προσαρμόζεται στο τέλος κάθε χρήσεως.
- Σε περίπτωση που το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμου 44.10 υπερβαίνει σημαντικά την εκτιμώμενη ζημιά, το πλεονάζον ποσό μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμου 84.00.10 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων/ από προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων».
- Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο πωληθεί, το πιστωτικό υπόλοιπο του 44.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμου του πωλούμενου παγίου στοιχείου.
- Η δαπάνη της προβλέψεως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Δυνατό κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού η επιχείρηση να μην είναι ασφαλισμένη για μελλοντικές ζημιές ή βλάβες που είναι ενδεχόμενο να υποστούν τα περιουσιακά της στοιχεία από πυρκαγιά, έκρηξη, ή άλλα ζημιογόνα γεγονότα. Οι κίνδυνοι αυτοί δημιουργούν αβεβαιότητα γύρω από το ποσό και το χρόνο που οι ζημιές είναι δυνατό να συμβούν. Οι ανασφάλιστοι κίνδυνοι είναι δυνατόν να υπάρχουν σε πολλές περιπτώσεις όπως (α) λόγω μη ασφαλίσεως έναντι ορισμένων κινδύνων και συνεπώς οι κίνδυνοι αυτοί αναλαμβάνονται από την ίδια την επιχείρηση ή λόγω συνασφαλίσεως ή περιοριστικών ρητρών στα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή (β) λόγω ασφαλίσεως σε μια θυγατρική εταιρία στην έκταση που αυτή δεν αντασφαλίστηκε σε ένα ανεξάρτητο ασφαλιστή.

Η έλλειψη ασφαλιστικής καλύψεως έναντι των παραπάνω κινδύνων δεν σημαίνει ότι, κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού, τα ανασφάλιστα περιουσιακά στοιχεία έχουν υποστεί κάποια καταστροφή ή ότι έχει γεννηθεί κάποια υποχρέωση της επιχειρήσεως. Οι πυρκαγιές, οι εκρήξεις, και άλλα παρόμοια γεγονότα που ενδέχεται να προξενήσουν ζημιά ή βλάβη στην ιδιοκτησία της επιχειρήσεως επέρχονται τυχαία. Πριν, λοιπόν, από την επέλευση τους, δεν υπάρχει καμία μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως. Δεν υπάρχει καμία σχέση των γεγονότων αυτών πριν από την επέλευση τους με τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως και κανένα περιουσιακό στοιχείο δεν καταστράφηκε πριν απ' αυτή.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για τους εξεταζόμενους κινδύνους η επιχείρηση δεν πρέπει να διενεργεί προβλέψεις. Είναι όμως σκόπιμο να σχηματίζει ειδικά αποθεματικά.

4.17.2 Διάκριση των υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες – βραχυπρόθεσμες α. Ε.Γ.Λ.Σ και ν.2190/1920

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ανάλογα με το χρόνο ληκτικότητάς τους, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσης και παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς του λ/σμου 45 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις». Οι λοιπές υποχρεώσεις, δηλαδή, εκείνες των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως, θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στους οικείους λ/σμούς της ομάδας 5.

Ο ν.2190/1920, υιοθετώντας την παραπάνω διάκριση των υποχρεώσεων, με τη διάταξη της § 6 του άρθρου 42 ε, ορίζει ότι «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τα ανωτέρω ισχύουν, αναλόγως για τη διάκριση των

υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες για το σκοπό της χωριστής εμφάνισης τους στους οικείους λογαριασμούς του παθητικού.

Σύμφωνα λοιπόν, με το Ε.Γ.Λ.Σ. και το ν.2190/1920, για τον ισολογισμό της 31.12.20+1, μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μετά την 31.12.20+2, ενώ βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα στη χρήση 20+2.

Στη κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων περιλαμβάνονται ακόμη και οι δόσεις των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις των οποίων οι λήξεις εκτείνονται πέρα του έτους από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή πέρα του λειτουργικού κύκλου της επιχειρήσεως στις περιπτώσεις που ο κύκλος αυτός είναι μεγαλύτερος από ένα έτος. Αντίθετα, βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως στις περιπτώσεις που ο κύκλος αυτός είναι μεγαλύτερος από ένα έτος.

γ. Γενικά για την αποτίμηση των υποχρεώσεων

Το βασικό πρόβλημα στη λογιστική των υποχρεώσεων είναι ο προσδιορισμός της εκτάσεώς τους, δηλαδή η αναγραφή στον ισολογισμό όλων των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως αφενός και η ορθή αποτίμησή τους αφετέρου.

Η παράλειψη αναγραφής στον ισολογισμό μιας υποχρεώσεως ή η υποεκτίμησή τους οδηγεί σε υπερεκτίμηση της καθαρής θέσεως ή σε υποεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων λ.χ. υποεκτίμηση οφειλής από αγορά παγίων στοιχείων. Ανάλογα με τη φύση του λάθους, το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως μπορεί σε μια τέτοια περίπτωση να υπερεκτιμηθεί.

Οι υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, πρέπει θεωρητικά και σύμφωνα με τις διατάξεις των §2 και 3 του άρθρου 42^α του ν. 2190/1920 που καθιερώνουν τη βασική λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας» να αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, δηλαδή στην παρούσα αξία όλων των μελλοντικών καταβολών μετρητών ή των ισοδύναμων με μετρητά παροχών (π.χ. των υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την ολοσχερή εξόφληση των υποχρεώσεων. Η άποψη αυτή γίνεται οπωσδήποτε δεκτή προκειμένου για τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Προκειμένου όμως για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (ιδίως για τις υποχρεώσεις σε ανοικτούς λογαριασμούς που είναι πληρωτέες μέσα σε τρεις μήνες), η λογιστική πράξη αποτιμά τις υποχρεώσεις αυτές στην ονομαστική τους αξία και αγνοεί συχνά τον παράγοντα του τόκου, προφανώς λόγω της ασήμαντης βαρύτητάς του στην διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως.

Η αποτίμηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων για τον προαναφερόμενο τρόπο βρίσκει την αιτιολόγησή της γεγονός ότι οι

υποχρεώσεις αυτές απορρέουν από αγορές αποθεμάτων τα οποία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του ενεργητικού με την «επί πιστώσει» αξία κτήσεως τους και με την αξία αυτή, κατά κανόνα, αποτιμώνται στην απογραφή και εμφανίζονται στον ισολογισμό. Στις περιπτώσεις όμως που κατά την «επί πιστώσει» αγορά των αποθεμάτων οι τόκοι βάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία έγιναν οι αγορές και όχι το κόστος κτήσεως αυτών, επιβάλλεται η μείωση των υποχρεώσεων με τους μη δουλευμένους τόκους, δηλαδή τους τόκους της περιόδου από την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού μέχρι την ημέρα εξοφλήσεως τους και συνεπώς επιβάλλεται η αποτίμηση των υποχρεώσεων αυτών, έστω και βραχυπρόθεσμων, στην παρούσα αξία τους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω είναι δεκτό ότι:

- Στους άτοκους λ/σμούς των προμηθευτών δεν πρέπει να γίνεται καμία έκπτωση τόκου και η αποτίμηση τους πρέπει να γίνεται στην «πληρωθησόμενη» αξία.

- Στα γραμμάτια πληρωτέα που προέρχονται από αγορές δεν πρέπει να γίνεται καμία έκπτωση τόκου, στις περιπτώσεις που ως τιμή κτήσεως για την αποτίμηση των αντίστοιχων αποθεμάτων, χρησιμοποιήθηκε το «επί πιστώσει» κόστος κτήσεως. Αν όμως για την αποτίμηση των αποθεμάτων χρησιμοποιήθηκε το κόστος κτήσεως «τοις μετρητοίς», οι μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων πρέπει να εκπίπτουν από την ονομαστική αξία των γραμματίων.

δ. Αποτίμηση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό στην παρούσα αυτών αξία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή απαρτίζεται από τις επιμέρους παρούσες αξίες:

A) Των ποσών που θα καταβληθούν στο μέλλον για την εξόφληση του κεφαλαίου, δηλαδή από την παρούσα αξία των χρεολυσίων και

B) Των ποσών των δουλευμένων μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού τόκων, που η επιχείρηση οφείλει να καταβάλει στο μέλλον.

Οι συνηθέστερες μορφές μακροπρόθεσμων δανείων είναι τα ομολογιακά, τα τοκοχρεολυτικά και τα ενυπόθηκα δάνεια, καθώς και τα πληρωτέα γραμμάτια.

Η παρούσα αξία των μακροπρόθεσμων δανείων προσδιορίζεται εύκολα από τους πίνακες εξυπηρετήσεως των δανείων αυτών. Δυσκολία μπορεί να προκύψει μόνο προκειμένου για τα πληρωτέα γραμμάτια μακροπρόθεσμης λήξεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ



www.shutterstock.com · 74814361

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

5.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ 5^{ης} ΟΜΑΔΑΣ

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως τόσο οι οργανικές όσο και οι ανόργανες.

Σε αντιστοιχία με τη διάκριση των απαιτήσεων σε οργανικές και ανόργανες δεχόμεθα ότι:

a) **Οργανικές (ή εμπορικές):** είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που προέρχονται από αγορά αποθεμάτων (ομάδα 2) ή τη λήψη υπηρεσιών (ομάδα 6).

b) **Ανόργανες (μη εμπορικές):** είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που δεν είναι οργανικές.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα ανόργανων υποχρεώσεων είναι οι:

- Υποχρεώσεις προς τρίτους από ζημιές που προξενήθηκαν με υπαιτιότητα του προσωπικού της επιχειρήσεως.

- Υποχρεώσεις προς το Δημόσιο για την καταβολή προστίμων και πρόσθετων φόρων,

- Υποχρεώσεις από δάνεια συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

- Ληφθείσες εγγυήσεις.

Η διάκριση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων σε οργανικές και ανόργανες έχει σπουδαία σημασία για τη διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων.

5.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΟΡΓΑΝΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΕΣ

Όπως οι απαιτήσεις έτσι και οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε οργανικές και ανόργανες:

a) **Οργανικές (ή μη εμπορικές)** είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που προέρχονται από αγορά αποθεμάτων (ομάδα 2) ή τη λήψη υπηρεσιών (ομάδα 6).

b) **Ανόργανες (μη εμπορικές)** είναι οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις που δεν είναι οργανικές.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα ανόργανων υποχρεώσεων είναι οι:

- Υποχρεώσεις προς τρίτους από ζημιές που προξενήθηκαν με υπαιτιότητα του προσωπικού της επιχείρησης.

- Υποχρεώσεις από δάνεια συνδεδεμένων επιχειρήσεων,

- Ληφθείσες εγγυήσεις.

• Η διάκριση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων σε οργανικές και ανόργανες έχει σπουδαία σημασία στη διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων στην εκτίμηση της αξίας της επιχείρησης.

5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ

α. Οριστικές υποχρεώσεις

Η λογιστική των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων επηρεάζεται από το βαθμό βεβαιότητας των μελλοντικών καταβολών για την εξόφλησή τους. Έτσι, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι δυνατό να διακριθούν σε (α) **υποχρεώσεις προσδιορισμένες**, (β) **υποχρεώσεις που εξαρτώνται από τις εργασίες της επιχείρησης**, (γ) **υπολογισμένες υποχρεώσεις** και (δ) **ενδεχόμενες υποχρεώσεις**. Για τις επιμέρους αυτές κατηγορίες υποχρεώσεων εφαρμόζονται τα επόμενα:

Τα οφειλόμενα ποσά είναι οριστικά και οι ημερομηνίες εξοφλήσεώς τους καθορισμένες με βεβαιότητα. Η βεβαιότητα ως προς το ύψος και τις ημερομηνίες εξοφλήσεως δυνατό να πηγάζει από τη νομοθεσία, τις συμβάσεις της επιχείρησης με τους δανειστές της ή τις εμπορικές συνήθειες.

Οι συνηθέστεροι λ/σμοί οριστικών υποχρεώσεων είναι οι ακόλουθοι:

- Πληρωτέοι λ/σμοί (προμηθευτές, πιστωτές, κ.λ.π)
- Βραχυπρόθεσμα γραμμάτια πληρωτέα.
- Μερίσματα πληρωτέα με μετρητά.
- Προκαταβολές και κεφάλαια κατεχόμενα σαν βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Έξοδα πληρωτέα.
- Έσοδα επόμενης χρήσης.

β. Υποχρεώσεις που εξαρτώνται από τις εργασίες της επιχείρησης

Το ύψος των υποχρεώσεων της κατηγορίας αυτής εξαρτάται από τις εργασίες ή από τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται:

- 1. Οι φόροι:** Ο Φ.Π.Α. λ.χ. εξαρτάται από το ύψος των πραγματοποιούμενων πωλήσεων, ο φόρος εισοδήματος της επιχείρησης από το ύψος των κερδών της χρήσεως.
- 2. Οι ασφαλιστικές εισφορές:** Το ύψος των εισφορών εργαζομένων και εργοδότη εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών των εργαζομένων και συνεπώς από τις εργασίες της επιχείρησης.
- 3. Υποχρεώσεις από πρόσθετες αμοιβές στο προσωπικό (bonus):** Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις δίνουν πρόσθετες αμοιβές στα στελέχη τους, σε διευθυντές και γενικά στους εργαζόμενους,

το ύψος και το ύψος των οποίων εξαρτάται από τα κέρδη της επιχειρήσεων. Οι αμοιβές αυτές είναι δυνατόν να καθορίζονται στις συμβάσεις προσλήψεως των δικαιούχων.

γ. Υπολογιζόμενες υποχρεώσεις

Τα οφειλόμενα ποσά ορισμένων υποχρεώσεων δεν είναι οριστικά κατά τη σύνταξη του ισολογισμού και συνεπώς, τα ποσά αυτά υπολογίζονται βάσει των υφισταμένων στοιχείων και πληροφοριών και της πείρας του παρελθόντος .

Οι τίτλοι των λ/σμων των υπολογισμένων υποχρεώσεων πρέπει να είναι δηλωτικοί που περιεχομένου τους και φανερώνουν ότι τα αναγραφόμενα στον ισολογισμό ποσά έχουν προσδιοριστεί υπολογιστικά.

Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις υπολογισμένων υποχρεώσεων είναι οι υποχρεώσεις από τα προσφερόμενα στους πελάτες δώρα και οι παρεχόμενες εγγυήσεις.

δ. Υποχρεώσεις από προσφερόμενα στους πελάτες δώρα

Πολλές επιχειρήσεις για την προώθηση των πωλήσεών τους, προσφέρουν δώρα στους πελάτες τους. Η παροχή των δώρων γίνεται με την επιστροφή στην επιχείρηση, από μέρους των πελατών, κουπονιών ετικετών, κ.λπ. Τα δώρα μπορεί να είναι πιάτα, αργυρά σκεύη μπορεί δε να είναι και μετρητά.

Η επιχείρηση διατηρεί ένα αποθέμα δώρων που εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως. Όταν τα δώρα δίνονται χρεώνεται ένας λογαριασμός λ/σμός εξόδου, όπως «κόστος δώρων προς πελάτες» με πίστωση του αποθέματος των δώρων. Για τα κουπόνια κ.λπ., που, στο τέλος της χρήσεως, βρίσκονται σε κυκλοφορία και εφόσον αυτά αντιπροσωπεύουν σημαντικό ποσό, πρέπει να γίνει εκτίμηση της υφιστάμενης υποχρεώσεως για την ορθή αντιπαράθεση εσόδων- εξόδων.

5.4 ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

α. Ε.Γ.Λ.Σ. και ν.2190/1920

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το ν.2190/1920 (άρθρο 42 § 6) βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μέσα στην επόμενη χρήση.

Πρόκειται περί του παλαιού ορισμού της έννοιας των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, ο οποίος εναρμονιζόταν με τον επίσης παλαιό ορισμό της έννοιας των κυκλοφορούντων στοιχείων ως των στοιχείων που κυκλοφορούν μέσα σε ένα έτος. Αμφότεροι οι ορισμοί όμως αυτοί εγκαταλείφθηκαν, γιατί αναγνωρίστηκε ότι δεν ανταποκρίνονται προς τις ιδιαίτερες συνθήκες πολλών επιχειρήσεων, όπως λ.χ. των ναυπηγικών, κατασκευαστικών.

Σημειώνεται ότι κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το ν.2190/1920, στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων περιλαμβάνονται ακόμη και οι δόσεις των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων που είναι πληρωτέες μέσα στην επόμενη χρήση

και οι καλούμενες λήξασες υποχρεώσεις, δηλ. οι υποχρεώσεις που, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, έχουν ήδη λήξει. Οι υποχρεώσεις δεν στέργουν, μια και ο νόμος δεν τις υποχρεώνει, να εμφανίζονται στον ισολογισμό τις υποχρεώσεις αυτές σε ιδιαίτερη κατηγορία, μολονότι η αποκάλυψη θα διευκόλυνε στην εκτίμηση της ταμιακής ρευστότητας της επιχειρήσεως.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις που λήγουν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού ή μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως στις περιπτώσεις που ο κύκλος αυτός είναι μεγαλύτερος του ενός έτους.

Σύμφωνα με μία άλλη άποψη, βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες αναμένεται λογικά να εξοφληθούν με τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν και έχουν και έχουν σωστά καταχωρηθεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό ή με τη δημιουργία άλλων υποχρεώσεων. Πρόκειται για τις υποχρεώσεις που δημιουργούνται από τον λειτουργικό κύκλο της επιχειρήσεως.

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι κατόπιν εκτιμήσεως προσδιοριζόμενες υποχρεώσεις, καθώς και τα οφειλόμενα σε άγνωστα πρόσωπα ποσά, δηλαδή: (α) οι υποχρεώσεις που μόνο κατά προσέγγιση είναι δυνατόν να εκτιμηθούν (π.χ. οι υποχρεώσεις από προσφερόμενα στους πελάτες δώρα) και (β) οι υποχρεώσεις, οι δικαιούχοι των οποίων δεν έχουν ακόμα προσδιοριστεί (π.χ. το κόστος που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί για την επιδιόρθωση πωλημένων προϊόντων).

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δεν περιλαμβάνονται οι λήγουσες σε σύντομο χρόνο (μικρότερο του έτους) συμβατικές υποχρεώσεις, που αναμένεται όμως να ανανεωθούν, οι οφειλές που πρόκειται να εξοφληθούν με κεφάλαια που εμφανίζονται σε λ/σμούς που ορθά δεν έχουν καταχωρηθεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό, καθώς και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν για να παρέχουν αυξημένα ποσά κεφαλαίου κινήσεως για μεγαλύτερες χρονικές περιόδους. Οι υποχρεώσεις αυτές χαρακτηρίζονται μακροπρόθεσμες.

5.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 51 «ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ»

Περιεχόμενο Λογαριασμού 51

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο λ/σμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης (σε Ευρώ και σε ξένο νόμισμα) οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων εις διαταγήν και υποσχετικών επιστολών, ανεξάρτητα από τα αίτια δημιουργίας τους.

Σημειώνεται ότι στον προκείμενο λ/σμο παρακολουθούνται οπωσδήποτε οι βραχυπρόθεσμοι προαναφερόμενοι πληρωτέοι τίτλοι. Είναι δυνατόν όμως στους ίδιους λ/σμούς να παρακολουθούνται και οι πληρωτέοι μακροπρόθεσμοι τίτλοι στην περίπτωση που οι τελευταίοι δεν παρακολουθούνται στους προαιρετικής τηρήσεως λ/σμούς 45.19 , 45.29 και 45.21.

Ο λ/σμος 51 και οι υπολ/σμοί του πιστώνονται, κατά τη έκδοση ή την αποδοχή τους(δηλ. κατά τη γέννηση της υποχρέωσης), με την ονομαστική αξία των τίτλων και χρεώνονται κατά την εξόφλησή τους.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στον προκείμενο λ/σμο παρακολουθούνται οι πληρωτέοι τίτλοι συναλλαγματικών κ.λπ. ανεξάρτητα από την αιτία δημιουργίας τους, δηλαδή παρακολουθούνται οι τίτλοι που ενσωματώνουν οργανικές υποχρεώσεις (υποχρεώσεις από αγορές αγαθών και υπηρεσιών που συνιστούν προέκταση του λ/σμου «προμηθευτές»), αλλά ενδεχόμενα και τίτλοι που προέρχονται από ανόργανα αίτια, όπως π.χ. από λήψη δανείων από συγγενείς εταιρείες. Κι όμως σοβαροί λόγοι, κυρίως για τη διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλουν τη διακεκριμένη λογιστική παρακολούθηση των δύο αυτών κατηγοριών τίτλων, που μπορεί να επιτευχθεί με την περαιτέρω κατάλληλη ανάπτυξη των προβλεπόμενων από το σχέδιο δευτεροβαθμίων λ/σμών .

Σε περίπτωση διαμαρτυρήσεως και γενικά περιελεύσεως γραμματίου πληρωτέου σε καθυστέρηση, διδάσκεται ότι δε γίνεται καμία εγγραφή, γιατί από νομική άποψη, το γραμμάτιο παραμένει σε πλήρη ισχύ. Λόγοι όμως απεικονίσεως της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως, κυρίως από πλευράς προσδιορισμού της ρευστότητας αυτής, επιβάλλουν, πολλές φορές, το διαχωρισμό των γραμματίων που βρίσκονται σε καθυστέρηση από τα μη λήξαντα γραμμάτια και την καταχώρηση τους σε ιδιαίτερους υπολ/σμούς του προκείμενου πρωτοβαθμίου.

5.5.1 Κριτική της προβλεπόμενης από το Ε.Γ.Α.Σ. λογιστικής αντιμετώπισης των τόκων των γραμματίων πληρωτέων

Σύγχρονες αντιλήψεις

Οι μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων παρακολουθούνται στους λ/σμούς 51.03, 51.04 και 51.05.

Η αντιμετώπιση των τόκων των γραμματίων πληρωτέων που προβλέπει το Ε.Γ.Α.Σ, στις περιπτώσεις που δεν βαρύνουν το κόστος των αγοραζόμενων περιουσιακών στοιχείων κρίνεται ορθή, αφού βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες καθιστούνται δουλευμένοι.

Στην αντίθετη περίπτωση που, κατά παράβαση των παραδεγμένων λογιστικών αρχών, οι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων βαρύνουν το κόστος των στοιχείων που αποκτώνται, ο διαχωρισμός των μη δουλευμένων τόκων από την ονομαστική αξία των γραμματίων πληρωτέων είναι κατά το Ε.Γ.Α.Σ δυνητικός και οι αντίθετοι λ/σμοί των μη δουλευμένων τόκων χρεώνονται με πίστωση, όχι όπως, θα έπρεπε του κόστους κτήσεως των στοιχείων που επιβαρύνθηκαν με τους τόκους αυτούς, αλλά κατ' ανάγκη με πίστωση κάποιου μεταβατικού λ/σμου . Δηλαδή, σε τελευταία ανάλυση, με τους μη δουλευμένους τόκους των γραμματίων πληρωτέων χρεώνεται το κόστος το στοιχείων που αποκτώνται με πίστωση των μεταβατικών λ/σμων . Το θέμα περιπλέκεται ακόμη περισσότερο στις περιπτώσεις που δεν τηρείται κατά πάγια τακτική η αυτή μεταχείριση των τόκων και σε άλλες περιπτώσεις κοστολογούνται, ενώ σε άλλες βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Είναι οφθαλμοφανές ότι η αντιεπιστημονική αυτή πρακτική πρέπει να εκλείψει και είναι σκόπιμο να ακολουθήσουμε τη ρύθμιση που δίνει το Α.Ρ.Β. στο θέμα η οποία συνοψίζεται στα εξής:

- Όλες οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (σε ανοικτούς λ/σμούς και σε γραμμάτια) εμφανίζονται στον ισολογισμό στην ονομαστική τους αξία και συνεπώς δεν υπολογίζονται για αυτές μη δουλευμένοι τόκοι, αφού οι υποχρεώσεις αυτές ή είναι άτοκες ή οι τόκοι αυτών επιβαρύνουν, κατά κανόνα, το κόστος των αγοραζόμενων περιουσιακών στοιχείων (ενσώματων και ασώματων).

- Όλες οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (σε ανοικτούς λ/σμούς και σε γραμμάτια) εμφανίζονται στον ισολογισμό στην παρούσα αξία τους, δηλ. υπολογίζονται για αυτές οι κατά το κλείσιμο του ισολογισμού μη δουλευμένοι τόκοι, υπό τον όρο όμως ότι οι τόκοι δε βαρύνουν το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων στοιχείων, αλλά σύμφωνα με τη σωστή αντίληψη περί κόστους κτήσεως, βαρύνουν τα αποτελέσματα.

5.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες» α. Ε.Γ.Α.Σ.

Ο λογαριασμός 53.00 « αποδοχές προσωπικού πληρωτέες » χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων πληρωμής του προσωπικού γίνεται συμψηφιστικά. Στην πίστωση του λογαριασμού αυτού, με χρέωση του λογαριασμού 60 « αμοιβές και έξοδα προσωπικού » και των υπολογαριασμών του, καταχωρούνται οι καθαρές πληρωτέες αποδοχές του προσωπικού και στη χρέωσή του οι καταβολές προς τους δικαιούχους. Οι αποδοχές οι οποίες, μέσα σε εύλογο χρόνο, δεν ζητούνται από τους δικαιούχους, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 53.03 «οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού». Όπως είναι γνωστό, η λογιστικοποίηση των μισθοδοτικών καταστάσεων είναι δυνατό να γίνει συμψηφιστικά ή ταμιακά.

β. Εργατικό δίκαιον

Οι αποδοχές καταβάλλονται στον εργαζόμενο, εκτός αντίθετης συμφωνίας, μετά την παροχή της εργασίας.

Δικαιούχος της είσπραξης των αποδοχών είναι ο εργαζόμενος. Επιτρέπεται όμως η είσπραξη των αποδοχών από έτερο εξουσιοδοτημένο πρόσωπο μόνο σε περίπτωση ασθένειας του δικαιούχου ή για άλλο σπουδαίο λόγο.

Οι εργοδότες υποχρεούνται να χορηγούν, εφόσον πρόκειται περί φυσικών ή νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, κατά την εξόφληση των αποδοχών του προσωπικού τους, εκκαθαριστικό σημείωμα ή σε περίπτωση εφαρμογής μηχανογραφικού συστήματος, ανάλυση μισθοδοσίας. Και στις δύο περιπτώσεις πρέπει να απεικονίζονται αναλυτικά οι πάσης φύσεως αποδοχές του προσωπικού, ως και οι κρατήσεις που έγιναν σε αυτές. Εάν η εξοφλητική απόδειξη δεν είναι αναλυτική, θεωρείται αόριστη και δεν λαμβάνεται υπόψη.

Η εξόφληση των αποδοχών γίνεται στο επίσημο νόμισμα της χώρας, δηλαδή σε ευρώ. Απαγορεύεται η εξόφληση των αποδοχών σε είδος (άρθρο 2 του β.δ. 24.7.1920). Η εξόφληση των αποδοχών σε ξένο νόμισμα απαγορεύεται. Στην περίπτωση όμως που η παροχή της εργασίας γίνεται στην αλλοδαπή μπορεί να συμφωνηθεί ο μισθός σε ξένο νόμισμα και, όταν καταβάλλεται στην Ελλάδα, μπορεί να ζητηθεί η καταβολή του στο ισότιμο ευρώ (Α.Π 326/1991).

Οι επί μακρόν αζήτητες οφειλόμενες αποδοχές πρέπει να καταχωρούνται σε ατομικούς λογαριασμούς των δικαιούχων και να απογράφονται στην απογραφή αναλυτικά κατά δικαιούχο (άρθρο 27 παρ.6 του Κ.Β.Σ.).

Οι οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού υπόκεινται σε πενταετή παραγραφή σύμφωνα με το άρθρο 250 του Αστικού Κώδικα. Η παραγραφή αρχίζει από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκαν οι αξιώσεις των μισθωτών για την καταβολή τους (Α.Π 106/1987).

Οι παραγραφείσες οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού πρέπει να μεταφέρονται στα έσοδα της επιχειρήσεως και συγκεκριμένα σε κατάλληλο υπολογαριασμό του 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

5.6.1 Λογαριασμός 53.01 «Μερίσματα πληρωτέα».

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως εξής. α) Χρεώνεται με πίστωση :

- Του 33.06 «προμερίσματα» για τη μεταφορά των προμερισμάτων, εφόσον στη χρήση διανεμήθηκαν προμερίσματα.

- Του 43.02 «διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου». Η μεταφορά στο λογαριασμό 43.02 γίνεται μετά την απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων εφόσον αποφασιστεί τέτοια διάθεση.

- Του 38 «χρηματικά διαθέσιμα» με τα μερίσματα που καταβάλλονται στους μετόχους (από την ημερομηνία που αρχίζει η καταβολή τους μέχρι το τέλος της χρήσεως).

Και β) πιστώνεται με χρέωση :

- Του 88.99 «κέρδη προς διάθεση» με τα διανεμητέα μερίσματα χρήσεως.

- Του 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα» με τα προμερίσματα που μένουν απλήρωτα στο τέλος της χρήσεως, εφόσον στη διάρκεια της χρήσεως διανεμήθηκαν προμερίσματα.

β. Φορολογία εισοδήματος

Διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

- Μετά την μεταβολή που επέφερε ο ν. 2065/1992 στο καθεστώς φορολογίας των ανωνύμων εταιριών, στην περίπτωση του προκείμενου λογαριασμού καταχωρείται το φορολογημένο ποσό των διανεμόμενων στους μετόχους μερισμάτων, οι οποίοι, για τα μερίσματα που λαμβάνουν, δεν επιβαρύνονται με φόρο εισοδήματος, αφού με το φόρο που κατέβαλε η εταιρία έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωσή τους.

- Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να λάβει απόφαση ότι το διανεμόμενο μέρος της χρήσεως προέρχεται από το υπόλοιπο κερδών εις νέο (λ.42.00), που έχει φορολογηθεί σε προηγούμενη χρήση, ή ότι προέρχεται από φορολογημένο αποθεματικό, οπότε ολόκληρο το ποσό των κερδών της χρήσεως να παραμένει εις νέο και συνεπώς τα ποσά των αφορολόγητων εσόδων και των κατά ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων της χρήσεως, να παραμένουν ανέπαφα εις νέο, μη συμμετέχοντα στα διανεμόμενα κέρδη της χρήσεως και κατά συνέπεια μη υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

- Η αξίωση του μετόχου για το μέρος γεννάται από της εγκρίσεως του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και της λήψεως από αυτήν ειδικής αποφάσεως περί διαθέσεως των κερδών. Το μέρος καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο (2) μήνες από την

απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 44^α παρ.2 του ν.2190/1920).

• Η αξίωση του μετόχου ή του κυρίου της μερισματαποδείξεως για το μέρισμα υπόκειται σε πενταετή παραγραφή (Α.Κ άρθρο 250 περ.15), που αρχίζει από το τέλος του έτους στο οποίο γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή από το τέλος του έτους στο οποίο εγκρίθηκε ο ισολογισμός της χρήσεως και λήφθηκε η απόφαση περί διανομής. Αν ο προσδιορισμός του χρόνου πληρωμής του μερίσματος ανατέθηκε στο Δ.Σ., η παραγραφή δεν αρχίζει προτού καθοριστεί ο χρόνος αυτός. Στην περίπτωση όμως που ο μέτοχος έχει πιστωθεί στα βιβλία της εταιρίας με το ποσό του μερίσματος, η παραγραφή είναι εικοσαετής και όχι πενταετής.

Με το ν.δ. 1195/1942 που κυρώθηκε με την πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου αριθ.315/1956, ορίστηκε ότι «απαιτήσεις εκ... μερισματαποδείξεων, μερισμάτων διαπραγματεύσιμων μετοχών κλπ. παραγραφόμεναι... περιέρχονται οριστικώς εις το Ελληνικόν Δημόσιον...». Τα οφειλόμενα, λοιπόν, από την ανώνυμη εταιρία μερίσματα που υπέκυψαν σε παραγραφή θα πρέπει να αποδοθούν από αυτήν στο Δημόσιο.

Επί του θέματος αυτού, στη γνωμάτευση του ΝΣΚ 992/1974 αναφέρονται τα ακόλουθα :

«Εάν γεννηθείσα υπέρ των μετοχών της Ανωνύμου Εταιρίας αξιώσις δια την κατάβολήν των μερισμάτων των εν αυτή χρονικών διαχειριστικών περιόδων δεν ανεζητηθή εντός του χρόνου πενταετούς παραγραφής αυτής, διότι ήχθη εις πίστωσιν της εταιρίας υπό την μορφήν, είτε της συμβάσεως του δανείου, ή άλλης πιστωτικής είτε οιασδήποτε ετέρας συμβάσεως κατά την έννοιαν του άρθρου 361 ΑΚ, η συμφωνία αυτή προδήλως επέφερεν την διακοπήν της παραγραφής των σχετικών διατάξεων διά την καταβολήν του μερίσματος.

Αντιθέτως, αν ήθελε κριθή, ότι η μεταφορά εις τα οικεία βιβλία εγένετο μονομερώς υπό της εταιρίας και ουχί εις εκτέλεσιν προς τούτο συμφωνίας μετά των δικαιούχων, προδήλως η πράξις αύτη δεν δύναται να θεωρηθεί ως διακοπτική της παραγραφής της αξιώσεως, περιελθούσης ταύτης, μετά την συμπλήρωσιν της παραγραφής εις το Δημόσιον.

Το θέμα συνεπώς, είναι καθαρώς πραγματικόν, εξαρτώμενον εκ της εκτιμήσεως και αποδείξεως των προβαλλόμενων υπό της εταιρίας και των μετοχών, δικαιούχων των ανωτέρω αξιώσεων επί των διανεμηθέντων μερισμάτων, ισχυρισμών ότι ταύτα δεν ανελήφθησαν εγκαίρως, διότι κατά συμφωνίας, ήτις σημειωτέον δεν απαιτείται να περιβληθεί ορισμένον τύπον, ήχθησαν εις πίστωσιν της εταιρίας δια την αντιμετώπισιν ταμειακών της τελευταίας αναγκών.....»

Συνεπώς, η παραγραφή των μερισμάτων υπέρ του Δημοσίου διακόπτεται όταν στη διάρκεια της παραγραφής ύστερα από σχετική εντολή του δικαιούχου (και όχι απλώς με μονομερή ενέργεια της οφειλέτριας εταιρίας) το ποσό του οφειλόμενου μερίσματος μεταφέρεται από το λογαριασμό 53.01 «μερίσματα

πληρωτέα» στην πίστωση προσωπικού λογαριασμού του δικαιούχου και απαιτείται πλέον εικοσαετής παραγραφή.

Η εταιρία οφείλει μέσα στο μήνα Απρίλιο του επόμενου από την παραγραφή έτους να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της, σχετική δήλωση και να αποδώσει τα ακριβή ποσά των παραγραφέντων μερισμάτων στο Δημόσιο ειδάλλως υπόκειται σε πρόστιμα και τόκους (ν.δ. 1195/42).

• Η μη ανάληψη μερισμάτων από τους δικαιούχους αυτών και η πίστωση των δικαιούχων με τα ποσά των μερισμάτων δεν συνιστά αυτή καθ' εαυτή δάνειο, ούτε σχέση ανώμαλης παρακαταθήκης, η οποία λογίζεται ως δάνειο. Η μη ανάληψη μερισμάτων, συνεπώς, δεν συνιστά πράξη υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου, εκτός εάν αναφέρεται ρητά σε κάποιο έγγραφο ή σε εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως ότι η σχέση επιχειρήσεως και των μετόχων της είναι σχέση δανειακής φύσεως (Σ.τ.Ε. 314/1987,703/1988).

• Οι μέτοχοι υποχρεούνται να επιστρέψουν το μέρος που εισέπραξαν αν η εταιρία αποδείξει ότι οι μέτοχοι γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι οι διανομές που έγιναν σε αυτούς δεν είναι σύννομες (άρθρο 46 α του ν. 2190/20).

5.6.2 Λογαριασμός 53.02 «Προμερίσματα πληρωτέα»

Ο λογαριασμός πιστώνεται, με χρέωση του λογαριασμού 33.06 «προμερίσματα», με το συνολικό ποσό το οποίο αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί στους μετόχους ως προμέρισμα. Ο λογαριασμός χρεώνεται με τα προμερίσματα που καταβάλλονται μέχρι το τέλος της χρήσεως στους μετόχους και το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπό του στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 53.01 «μερίσματα πληρωτέα».

Τα νομικά και φορολογικά θέματα που διέπουν τα προμερίσματα και το κύκλωμα των σχετικών λογιστικών εγγραφών αναπτύσσονται στα σχόλια του λογαριασμού 33.06.

5.6.3 Λογαριασμός 53.04 «Ομολογίες πληρωτέες»

Στο λογαριασμό 53.04 καταχωρείται, με χρέωση του οικείου υπολογαριασμού των λογαριασμών 45.00 έως και 45.05, το ποσό που αντιστοιχεί στις εξοφλητέες ομολογίες εκδόσεως της εταιρίας και είναι πληρωτέο μέσα στην επόμενη χρήση.

Στο λογαριασμό 53.05 καταχωρείται η αξία των τοκομεριδίων ομολογιακών δανείων εκδόσεως της εταιρίας κατά τη λήξη τους, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 65.00 «τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων».

Σε περίπτωση που δημιουργούνται συναλλαγματικές διαφορές κατά την εξόφληση ομολογιών και τοκομεριδίων εκδόσεως της εταιρίας σε ξένο νόμισμα ή την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως, ισχύουν όσα αναπτύσσονται στο λογαριασμό 44.14.

5.6.4 Λογαριασμός 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες, σε μέλη Δ.Σ. της εταιρίας και σε τρίτους.

5.6.5 Λογαριασμός 53.09 «Δικαιούχοι χρηματικών εγγυήσεων»

Στο λογαριασμό καταχωρούνται οι χρηματικές εγγυήσεις που, για διάφορους λόγους, καταθέτονται στην επιχείρηση από τρίτους.

Τα ποσά που η επιχείρηση παρακρατεί από τους προμηθευτές της για ορισμένο διάστημα ως εγγύηση δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό 50.06 «προμηθευτές – παρακρατημένες εγγυήσεις».

5.6.6 Λογαριασμός 53.10 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ»

Στο λογαριασμό αυτόν και στον αμέσως επόμενο 53.11 «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξένο Νόμισμα» παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις που προέρχονται από συναλλαγές που δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο δραστηριότητάς τους, αλλά από άλλες αιτίες (όπως π.χ. χορήγηση δανείων, από αγορές παγίων). Οι υποχρεώσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που προέρχονται από αγορές αποθεμάτων κλπ παρακολουθούνται στους ίδιους λογαριασμούς που παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις από αγορές μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα, κλπ).

5.6.7 Λογαριασμός 53.12 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις σε ευρώ»

Στον λογαριασμό αυτόν και στον αμέσως επόμενο 53.13 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς λοιπές επιχειρήσεις στις οποίες έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον, δηλαδή έχει συμμετοχή που εμφανίζεται στο λογαριασμό 18.01 και οι οποίες προέρχονται από συναλλαγές που δεν συνιστούν το κύριο αντικείμενο της επιχειρήσεως εμφανίζονται στους λογαριασμούς προμηθευτές, γραμμάτια πληρωτέα, επιταγές πληρωτέες, κλπ.

5.6.8 Λογαριασμός 53.14 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους»

Εδώ παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους εταίρους της.

Σημειώνεται ότι η κατάθεση ποσών στην εταιρία από τα μέλη της, τα οποία (ποσά) εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς χρηματοδοτήσεων, δημιουργεί υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου 1,20%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.5 του Κ.Τ.Χ.

5.6.9 Λογαριασμός 53.15 «Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επί πλέον τόκοι»

Εδώ καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της εταιρίας, πέρα από τον τόκο των τοκομεριδίων. Οι παροχές αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του παρόντος λογαριασμού με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «κέρδη προς διάθεση», αν πρόκειται για μερίσματα και με χρέωση του λογαριασμού 65.09 «παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου», αν πρόκειται για πρόσθετο τόκο.

5.6.10 Λογαριασμός 53.16 «Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου»

Εδώ καταχωρούνται η ονομαστική αξία των μετοχών και τα ποσά που καταβάλλονται στους μετόχους ανώνυμης εταιρίας λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου της.

5.6.11 Λογαριασμός 53.17 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ»

Στον λογαριασμό αυτόν και στον αμέσως επόμενο 53.18 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως, οι οποίες μετατρέπονται σε βραχυπρόθεσμες.

Επισημαίνεται πάντως ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην τηρεί τους λογαριασμούς αυτούς, αλλά να προσδιορίζει εξωλογιστικά τα σχετικά ποσά, τα οποία να εμφανίζει στον ισολογισμό στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων με τον ομώνυμο τίτλο «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση».

5.6.12 Λογαριασμός 53.90 «Επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)»

Ο λογαριασμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Α. 38/1047/1988, στην οποία αναφέρονται τα εξής :

«(α) Οι μεταχρονολογημένες επιταγές πληρωτέες παρακολουθούνται στον κενό δευτεροβάθμιο λογαριασμό 53.90 του πρωτοβάθμιου 53 «πιστωτές διάφοροι» ή, εάν αυτός έχει χρησιμοποιηθεί από την οικονομική μονάδα, σ' έναν από τους επόμενους κενούς δευτεροβάθμιους 53.91-53.97, ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο «επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)» και κατά την έλευση της αναφερόμενης χρονολογίας εκδόσεως, οπότε γίνονται όψεως μεταφέρονται στον λογαριασμό 38.03 καταθέσεις όψεως σε Δρχ.»

(β) Σύμφωνα με τις γενικές αρχές που υιοθετούνται από τις προσαρμοσμένες προς την 4^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του ν.2190/1920 «περί ανωνύμων εταιριών» (νέα άρθρα 42 α και 42 β), ο λογαριασμός 53.90 «επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)» καταχωρείται ιδιαιτέρως στον ισολογισμό, στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων Γ-Π και με αρίθμηση 2 α.

(γ) Η ανάπτυξη του λογαριασμού 53.90 σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς γίνεται ελεύθερα από κάθε οικονομική μονάδα, σύμφωνα με τις ανάγκες της.»

5.6.13 Λογαριασμός 53.98 «Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ»

Στον λογαριασμό αυτόν και στον αμέσως επόμενο 53.99 παρακολουθούνται οι λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχειρήσεως, οι οποίες δεν εντάσσονται σε κάποια από τις προηγούμενες κατηγορίες λογαριασμών της ομάδας 5.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ



ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΟΣ
6.1 ΠΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 6

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Διευκρινίζεται ότι στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται:

- Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3, με εξαίρεση εκείνα που αφορούν τις ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγησή τους, οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 1, με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων».

- Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

- Οι πρόσθετες αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

- Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος, επί των κερδών της χρήσεως, τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος».

- Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση και δεν λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

6.2 ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΜΑΔΑΣ 6

Η ομάδα 6 περιλαμβάνει τους ακόλουθους λογαριασμούς:

60 Αμοιβές και έσοδα προσωπικού

61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62 Παροχές τρίτων

63 Φόροι-Τέλη

64 Διάφορα έξοδα

65 Τόκοι και συναφή έξοδα

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

67.....

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

6.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.ΓΛΣ

α. Έννοια και του κόστους κατ' είδος και κατά προορισμό

Κόστος κατ' είδος (ή κατά φύση) ονομάζεται το κόστος των συντελεστών της παραγωγής με τους οποίους διεξάγεται η δραστηριότητα τη επιχειρήσεως, κρινόμενοι με βάση την αντικειμενική τους φύση, δηλαδή με βάση τις αντικειμενικές ιδιότητες αυτών, π.χ. εργασία, υλικά, ηλεκτρική ενέργεια, αποσβέσεις, τόκοι, ασφάλιστρα.

Το πλήθος των συντελεστών της παραγωγής με την παραπάνω έννοια, ιδιαίτερα στον τομέα των υλικών, είναι άπειρο. Γι' αυτό επιβάλλεται η ομαδοποίησή τους κατά κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια, όπως π.χ. κόστος εργασίας, κόστος υλικών, κόστος κεφαλαίων (τόκοι).

Λογαριασμοί κόστους κατ' είδος είναι εκείνοι με τους οποίους παρακολουθείται το κόστος των συντελεστών δραστηριότητας της επιχειρήσεως με βάση την αντικειμενική τους φύση.

Το κατ' είδος κόστος παρομοιάζεται με δεξαμενή που χωρίζεται σε ορισμένα διαμερίσματα, στα οποία περιέχονται οι συντελεστές παραγωγής κατ' αντικειμενική φύση.

Οι διάφορες λειτουργίες της επιχειρήσεως αντλούν τα μέσα για την εκτέλεση των σκοπών τους. Το κατ' είδος κόστος, ομαδοποιούμενο με κριτήριο με κριτήριο τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, δίνει το κόστος κατά προορισμό ή αλλιώς λειτουργικό κόστος.

Το λειτουργικό κόστος εκτός του ότι αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κατά προϊόν κόστους, βοηθά στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της επιχειρήσεως και καθιστά δυνατή τη λήψη χρήσιμων αποφάσεων σχετικά με τις μεθόδους παραγωγής της επιχειρήσεως.

Οι λόγοι που επιβάλλουν την παρακολούθηση στη γενική λογιστική των εξόδων κατ' είδος και όχι απ' ευθείας κατά προορισμό είναι κυρίως οι ακόλουθοι:

- Για ορισμένα έξοδα δεν γνωρίζουμε από την αρχή για τον τόπο και για τον τρόπο ανάλωσής τους.(π.χ. ασφάλιστρα προσωπικού, αναλώσιμα υλικά),
- Η κατ' είδος κατάταξη των εξόδων επιτρέπει τη διαχρονική σύγκριση των ομοειδών λογαριασμών κατά περιόδους και έτσι καθίσταται ευχερής η διαπίστωση διογκώσεων των εξόδων, ο εντοπισμός καταχρήσεων,
- Ο σπουδαιότερος όμως λόγος, για τον οποίο το Ε.ΓΛΣ επιβάλλει την κατ' είδος λογιστική παρακολούθηση των εξόδων είναι ότι με την παρακολούθηση αυτή καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» με μεγέθη εξόδων (και εσόδων) αντικειμενικά κατά φύση και είδος εκφρασμένα και συνεπώς συγκρίσιμα διαχρονικά μέσα στην ίδια την επιχείρηση, αλλά και συγκρίσιμα ενδοκλαδικά και διακλαδικά, αφού οι λογαριασμοί των κατ'

είδος εξόδων παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις μεταβολές που διαχρονικά επέρχονται στη λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Μια τέτοια σύγκριση δεν είναι δυνατή όταν τα έξοδα παρακολουθούνται κατά προορισμό, γιατί τα κατά προορισμό έξοδα (λειτουργικό κόστος) εξαρτώνται από τη λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων. Μια μεταβολή π.χ. στη δομή των παραγωγικών τμημάτων ή στην οργανωτική δομή των λειτουργιών διοικήσεως και διαθέσεως και στη συνέπεια αυτής μεταβολή των λογαριασμών των κέντρων (θέσεων) κόστους, θα καθιστούσε αδύνατη τη διαχρονική σύγκριση των εξόδων όταν αυτά παρακολουθούνται κατά προορισμό.

β. Ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων

Ισχύουν για την ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων οι γενικές αρχές που καθιερώνει το Σχέδιο για την ανάπτυξη των λογαριασμών :

- Κάθε πρωτοβάθμιος αναπτύσσεται κατ' ανώτατο όριο μέχρι 100 δευτεροβάθμιους.
- Οι κενοί δευτεροβάθμιοι κάθε πρωτοβάθμιου της περιοχής 00-89 συμπληρώνονται μόνο με αποφάσεις του Ε.ΣΥ.Λ. Απαγορεύεται στην επιχείρηση η συμπλήρωσή τους.
- Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να συμπληρώσει τους κενούς δευτεροβάθμιους κάθε πρωτοβάθμιου της περιοχής 90-99.
- Οι δευτεροβάθμιοι που αναπτύσσονται μερικά μόνο από το Σχέδιο αναπτύσσονται περαιτέρω ελεύθερα από την επιχείρηση.
- Η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να αναπτύξει τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς σε 1.000 ή 10.000 κ.λ.π τριτοβάθμιους χωρίς όμως να μεταβάλει την σειρά των υποχρεωτικών τριτοβάθμιων που προβλέπει το Σχέδιο.

Η υποδεικνυόμενη ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 60-68 είναι ενδεικτική.

Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αναπτύξει τους προβλεπόμενους από το Σχέδιο δευτεροβάθμιους λογαριασμούς εξόδων σε τριτοβάθμιους κατά προορισμό, οπότε οι προβλεπόμενοι από το Σχέδιο τριτοβάθμιοι υποβιβάζονται σε τεταρτοβάθμιους υπολογαριασμούς που τηρούνται πλέον ως υπολογαριασμοί των κατά προορισμό τριτοβάθμιων λογαριασμών. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα αντί να αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εξόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό.

Η προβλεπόμενη από το Σχέδιο ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων είναι παρωχημένη. Τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα επιτρέπουν η ανάπτυξη των λογαριασμών εξόδων κατ' είδος στο τρίτο επίπεδο και επέκεινα να γίνεται κατά τρόπο που αντιστοιχούν σε συγκεκριμένα κέντρα (ή θέσεις) κόστους, ώστε να συνδέονται αντίστοιχα οι λογαριασμοί των εξόδων με τους υπολογαριασμούς του 92 «κέντρα κόστους» της αναλυτικής λογιστικής, οπότε η συγκέντρωση των

εξόδων κατά προορισμό γίνεται αυτόματα. Είναι δυνατό επίσης και ενδείκνυται η ανάπτυξη των εξόδων σε τρίτο επίπεδο και μετά να γίνεται με βάση τις διακρίσεις των εξόδων στον προϋπολογισμό, ώστε σχεδόν αυτόματα να γίνεται έλεγχος των προϋπολογιζόμενων με τα πραγματοποιημένα έξοδα.

γ. Λειτουργία των λογαριασμών εξόδων

Μία από τις τρεις βασικές αρχές που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ είναι ότι οι λογαριασμοί των εξόδων στη γενική λογιστική πρέπει να ανοίγονται και να λειτουργούν, όχι με βάση το λειτουργικό τους προορισμό, αλλά με βάση το είδος.

Οι λογαριασμοί των εξόδων δέχονται χρεώσεις και πιστώσεις και αντιλογισμούς, δεν επιτρέπεται όμως η μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών κατά τη διάρκεια της χρήσεως, γιατί τα υπόλοιπα αυτών πρέπει να απεικονίζουν το ακριβές ετήσιο ύψος τους, ώστε να είναι δυνατή η εσωλογιστική κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως (λ.80.00).

Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχωρήσεως των εξόδων δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατό να καταχωρούνται προσωρινά στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος αυτής κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφέρονται στους λογαριασμούς τους οποίους ανήκουν πραγματικά (δηλαδή στους λογαριασμούς του ενεργητικού ή στους λογαριασμούς της ομάδας 8).

Ο παραπάνω τρόπος διορθώσεως των λογαριασμών των εξόδων δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις πάγιων στοιχείων, των οποίων το κόστος προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδα 9) ή αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτήν οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1.

2. Στην περίπτωση που, για τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση και από τη φύση τους αφορούν λογαριασμούς της ομάδας 6, έχει προηγηθεί, σε προηγούμενες χρήσεις, ο σχηματισμός προβλέψεων. Στην περίπτωση αυτήν, προκειμένου να εμφανίζεται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 το πραγματικό ύψος των εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη χρήση, είναι δυνατό να γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εκμεταλλεύσεως» και χρέωση των οικείων υπολογισμών του 44 «προβλέψεις».

3. Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση καταλογίζει σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους, όπως π.χ. έξοδα εκτυπώσεως εντύπων ή γραφική ύλη, τα οποία για οποιαδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους

οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται με αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών τρίτων.

4. Σε περίπτωση που η επιχείρηση προσδιορίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις, η καταχώρηση των εξόδων που έχουν αναλωθεί αλλά δεν έχουν ακόμη καταβληθεί και ο αποχωρισμός των εξόδων που έχουν προπληρωθεί, αλλά δεν έχουν ακόμη αναλωθεί, μπορεί να γίνει:

- με απευθείας χρεωπίστωση των λογαριασμών των εξόδων, ή
- με παρεμβολή των ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων (60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.99 και 68.99).

6.4 ΧΡΟΝΙΚΗ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογαριασμών στο τέλος της χρήσεως.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί στο τέλος της χρήσεως περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εξόδων επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00, γίνονται εγγραφές τακτοποίησης, έτσι ώστε τα υπόλοιπά τους να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως.

Οι προαναφερόμενες εγγραφές τακτοποίησης γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λ/σμος 36) και παθητικού (λ/σμός 56), σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στους λογαριασμούς αυτούς.

Στο τέλος της χρήσεως, μετά την χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών εξόδων, τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Κατ' εξαίρεση, δεν μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτόν, αλλά στο λογαριασμό 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου» (δηλ. στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων), τα ποσά των φόρων και τελών που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και τα οποία παρακολουθούνται στο λογαριασμό 63 «φόροι – τέλη», όπως είναι π.χ. ο φόρος ακίνητης περιουσίας.

Για τη μεταφορά στο τέλος της χρήσεως, των λογαριασμών εξόδων στο λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό εξόδου ανοίγεται ένας αντίθετος δευτεροβάθμιος, ο οποίος πιστώνεται με το συνολικό υπόλοιπο του πρωτοβάθμιου και δεν πιστώνονται οι δευτεροβάθμιοι και οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του πρωτοβάθμιου, οι οποίοι με τον τρόπο αυτόν θα παραμένουν ανοιχτοί και τα υπόλοιπά τους θα εμφανίζουν το ετήσιο ύψος του σχετικού εξόδου, πληροφορία χρήσιμη για τον έλεγχο, την επιχείρηση.

Για παράδειγμα, για τη μεταφορά του λογαριασμού 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε τον αντίθετο δευτεροβάθμιο 60.98 «λογαριασμός μεταφοράς υπολοίπου λογαριασμού στον 80.00», ο οποίος

θα πιστωθεί με το συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 60. Έτσι, ο λογαριασμός 60 θα εξισωθεί, ενώ οι αναλυτικοί λογαριασμοί θα παραμείνουν ανοικτοί.

6.5 ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος.) Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του.

Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή, κατά άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία απόκτησεως εσόδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται:

(α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή παγίων επενδύσεων. Έτσι λ.χ. το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιία δεν εκπνέει γιατί ενσωματώνεται σε στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργήθηκε με την παραγωγή των υποδημάτων και ενώνεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους αυτών. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση των πωλήσεων των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και για αυτό δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων. Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των υποδημάτων.

(β) Όταν μία επένδυση, πάγια (λ.χ. μηχανήμα) ή τρέχουσα (λ.χ. προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει πια να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι το κόστος της πάγιας επενδύσεως (λ.χ. του μηχανήματος) που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πωλήσεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως.

Επειδή τα πάγια δεν προσδιορίζονται για πώληση και πωλούνται μόνο κατά εξαίρεση, κυρίως μετά τη διατύπωση ακαταλληλότητας τους για την επιχείρηση, ενώ τα προϊόντα και τα εμπορεύματα παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό την πώληση, όταν λέμε κόστος πωλημένων εννοούμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων τα οποία πωλήθηκαν.

β. Φορολογία εισοδήματος

Η έννοια των εξόδων από φορολογική άποψη συμπίπτει κατ' αρχήν με την λογιστική έννοια του όρου. Για να αναγνωριστεί όμως προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ένα έξοδο, ο νόμος απαιτεί να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις . Πέραν των γενικών προϋποθέσεων, για την αναγνώριση ορισμένων δαπανών ο νόμος απαιτεί πρόσθετες προϋποθέσεις ή χαρακτηρίζει ως μη εκπιπτόμενες ορισμένες δαπάνες ή αναγνωρίζει μόνο ένα ποσοστό των δαπανών αυτών.

Σημειώνεται ότι κατά τη δικαστηριακή νομολογία «οι εκπιπόμενες δαπάνες θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν από τότε που οι σχετικές κατά τις επιχειρήσεις αξιώσεις γίνονται απαιτητές, ανεξάρτητα από το χρόνο που εξοφλούνται»(Σ.τ.Ε. 2968/1988).

γ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Κατά το Α.Ρ.Δ. έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και μεταβάλλουν την καθαρή της σχέση.

Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων είναι: (α) το κόστος των στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως, τόκοι ξένων κεφαλαίων), (β) τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και τα ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές), (γ) το κόστος στοιχείων άλλων εκτός από τα προϊόντα (π.χ. πάγια ή συμμετοχές σε άλλες εταιρίες) που μεταβιβάστηκαν , (δ) το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και (ε) η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για την πώληση.

Δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για την απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ



7.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της».

Για την περιγραφή των εσόδων χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως π.χ. : **Πωλήσεις** (για τις πωλήσεις προϊόντων, εμπορευμάτων), **Προμήθειες** (για τα έσοδα από μεσολαβητικές εργασίες), **Τόκοι** (για ποσά που λήφθηκαν από καταθέσεις σε τράπεζες ή από δάνεια) κλπ.

Η **πρόσοδος** συνιστά ειδικότερη κατηγορία εσόδων. Πρόσοδος είναι το έσοδο που χαρακτηρίζεται από **περιοδικότητα** και απορρέει κατά κανόνα από επενδύσεις σε τίτλους (τοκομερίδια) ή σε προσοδοφόρα ακίνητα (μισθώματα).

Το χαρακτηριστικό των εσόδων από την πώληση υλικών αγαθών είναι ότι **συνεπιφέρουν κόστος των πωλήσεων** με το οποίο συσχετίζονται για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους. Σημειώνεται ότι στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ο σύνδεσμος εσόδων και κόστους πωλήσεων είναι ασθενής.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Σύμφωνα με το Α.Ι.Σ.Ρ.Α., έσοδα είναι μια μικτή αύξηση στα στοιχεία ενεργητικού ή μια μικτή μείωση στις υποχρεώσεις, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές και η οποία αύξηση ή μείωση μεταβάλλει την καθαρή θέση της επιχειρήσεως.

Το έσοδο προέρχεται από τρεις βασικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως : (α) από πώληση προϊόντων, (β) από παροχή υπηρεσιών ή από χρησιμοποίηση από άλλους περιουσιακών της στοιχείων (π.χ. τόκοι, royalties) και (γ) από διάθεση άλλων, εκτός από προϊόντα, περιουσιακών της στοιχείων (π.χ. πάγιων, συμμετοχών σε επιχειρήσεις). Δεν είναι έσοδο η παραλαβή στοιχείων που αγόρασε η επιχείρηση, η είσπραξη δανείων που χορήγησε η επιχείρηση και τα δάνεια ή οι επενδύσεις των ιδιοκτητών στην επιχείρηση.

7.2 ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

α. Φορολογία εισοδήματος

Βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων λαμβάνεται το συμφωνηθέν τίμημα και όχι εκείνο που θα μπορούσε να απαιτήσει η επιχείρηση με βάση την αντικειμενική αξία των αγαθών ή υπηρεσιών και το οποίο δυνατό να είναι μεγαλύτερο από το αντάλλαγμα που συμφωνήθηκε.

Κατ 'εξάιρεση, όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχειρήσεως συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής

υπηρεσιών σε ποσό αδικαιολογήτως ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που μπορούσε να πραγματοποιηθεί αν η σύμβαση είχε γίνει με άλλο πρόσωπο και σύμφωνα με τις συνθήκες που επικρατούσαν στην Αγορά κατά το χρονικό καταρτίσεως των συμβάσεων (**υπερτιμολόγηση – υποτιμολόγηση**), τότε η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο ως κέρδος της επιχειρήσεως, η οποία είσπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσανξάνει το ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχειρήσεως και δεν επηρεάζει το κύρος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Τα προαναφερόμενα εφαρμόζονται μόνο εφόσον : (α) η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης ή (β) προκειμένου για ημεδαπές επιχειρήσεις, εφόσον υπάρχει μεταξύ τους σχέση που εκφράζει άμεση ή έμμεση ουσιώδη διοικητική ή οικονομική εξάρτηση ή έλεγχο (βλ. εν εκτάσει άρθρο 39 του ν. 2238/94).

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Το έσοδο ισούται με την καθαρή ταμιακή ανταλλακτική αξία του προϊόντος, υπηρεσίας ή άλλου στοιχείου που μεταβιβάστηκε. Η αξία αυτή προσδιορίζεται αντικειμενικά σε μια αμφοτεροβαρή ανταλλακτική σύμβαση (arm's length transaction), λόγω των αντιτιθέμενων συμφερόντων αγοραστή και πωλητή. Με βάση την αντίληψη αυτήν, όλες οι εκπτώσεις (π.χ. εκπτώσεις πωλήσεων) θεωρούνται σαν προσαρμογές για να φθάσει το τίμημα πωλήσεως στην αντικειμενική ανταλλακτική αξία τοις μετρητοίς και πρέπει να αφαιρούνται από τα έσοδα πωλήσεων. Επίσης, σε μια μη ταμιακή δοσοληψία (λ.χ. ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων) η μέτρηση του εσόδου γίνεται με βάση την τρέχουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου που δίνεται ή λαμβάνεται, όποια από τις δύο αυτές αξίες μπορεί σαφέστερα να προσδιοριστεί.

Τεράστιο πρόβλημα γεννάται στις δοσοληψίες (αγορές – πωλήσεις) που γίνονται μεταξύ εταιριών που ανήκουν στο αυτό συγκρότημα και ιδιαίτερα μεταξύ των εταιριών πολυεθνικών συγκροτημάτων, όπου οι τιμές δεν προσδιορίζονται αντικειμενικά (δεν είναι arm's length prices), αλλά είναι, όπως λέγονται, **τιμές μεταβιβάσεως (transfer prices)**. Στις δοσοληψίες των εταιριών αυτών δεν είναι δυνατό να προσδιορίζονται αντικειμενικά τα έσοδα, λόγω νοθεύσεώς τους από τις καλούμενες υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις.

7.3 ΠΟΤΕ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ

α. Ε.Γ.Α.Σ.

«Το αντίτιμο της πωλήσεως είναι έσοδο από την στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη. Το αντίτιμο από πωλήσεις που

έχουν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν θεωρείται έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς προφύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο».

Από την αρχή της πραγματοποιήσεως της πώλησεως απορρέει ότι όλες οι παραγγελίες που διαβιβάστηκαν στην επιχείρηση από τους πελάτες της, αλλά δεν εκτελέστηκαν δεν συνιστούν έσοδο, γιατί δεν έγινε η παράδοση των αγαθών ή η προσφορά των υπηρεσιών. Έτσι, οι συνομολογημένες αλλά μη πραγματοποιημένες πωλήσεις δεν συνιστούν έσοδο. Αυτό είναι σύμφωνο και με την αρχή της συντηρητικότητας που διέπει την λογιστική του ιστορικού κόστους.

β. Κ.Β.Σ.

Οι λογαριασμοί των εσόδων από πωλήσεις ενημερώνονται με βάση τα τιμολόγια πώλησεως και τα δελτία λιανικής πώλησεως. Όπως προαναφέραμε, **«το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων»** (άρθρο 12 παρ.14 Κ.Β.Σ.) ή εφόσον η πώληση έγινε στο τέλος της χρήσης μέχρι την 20^η του επομένου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα της χρήσεως (Κ.Β.Σ., άρθρο 12 παρ. 15).

Στις ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15^η του επόμενου μήνα της παραδόσεως ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων (άρθρο 12 παρ.14).

Όπως και επί τιμολογίων πωλήσεων η **«απόδειξη λιανικής πώλησεως εκδίδεται κατά κανόνα επί πώλησεως αγαθών κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών»** (άρθρο 13 παρ.3 του Κ.Β.Σ.).

Έκδοση στοιχείου κτήσεως εσόδου (τιμολογίου πώλησεως, δελτίου αποστολής – τιμολογίου, απόδειξη λιανική πώλησεως ή άλλου στοιχείου του Κ.Β.Σ.) δεν νοείται εφόσον δεν ταυτίζεται με την παράδοση του πωλούμενου αγαθού. Στην αντίθετη περίπτωση, εκδίδεται στοιχείο μη προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., όπως προτιμολόγιο, απόδειξη λήψεως προκαταβολής και μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής, που επέρχεται με την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας, εκδίδεται το στοιχείο κτήσεως του εσόδου. Μόνο για τις πωλήσεις αγαθών εκτός της χώρας, γίνεται δεκτό, ότι η έκδοση τιμολογίου μπορεί να προηγηθεί του χρόνου παραδόσεως ή ενάρξεως αποστολής των αγαθών (Κ.Β.Σ., Εγκ.παρ.12.2.2).

Τα τιμολόγια πώλησης αγαθών και τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, **επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου**, εφόσον

παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή σε αυτόν που αφορούν (Κ.Β.Σ. άρθρο 12 παρ.15, ισχύς από 17.11.1999, άρθρο 9 παρ.16 του ν. 2753/99). Για την πώληση αγαθών με οπισθογράφηση φορτωτικών εγγραφών πριν από τον εκτελωνισμό τους βλ. παρ. 32.2.

Από την πλούσια νομολογία αναφέρουμε τις ακόλουθες χαρακτηριστικές περιπτώσεις :

- Έκδοση τιμολογίων στην επόμενη χρήση συνιστά ανεπάρκεια, εκτός αν πρόκειται για πώληση υπό αίρεση (Σ.τ.Ε 2319/1991).
- Η έκδοση των τιμολογίων πωλήσεως στην επόμενη χρήση για εμπορεύματα αποσταλέντα με δελτία αποστολής, συνιστά σοβαρή ανεπάρκεια των βιβλίων, αφού συνεπάγεται διάσπαση των ακαθάριστων εσόδων που έχει ως αποτέλεσμα να εμφανίζεται η επιχείρηση ως μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, εφόσον με τον τρόπο αυτό δεν εμφανίζει υπέρβαση ορίου. Η μη αναγραφή των αριθμών των εκδοθέντων δελτίων αποστολής στα εν συνεχεία εκδιδόμενα τιμολόγια πωλήσεως αποκλείει τη δυνατότητα ελέγχου της διακινήσεως και καθιστά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ανέφικτο.
- Εάν τα τιμολόγια που η επιχείρηση εξέδωσε δεν συμφωνούν με τα βιβλία των αγοραστών, τα βιβλία της επιχειρήσεως κρίνονται ανακριβή και το φορολογητέο εισόδημα εξευρίσκεται εξωλογιστικά (Σ.τ.Ε. 1259/54).

γ. Φορολογία εισοδήματος

Στις πωλήσεις επί πιστώσει διακρίνουμε :

- Όταν στις συμβάσεις και στα τιμολόγια πωλήσεως δεν αναγράφονται διακεκριμένα οι τόκοι, σε φορολογία υπόκειται ολόκληρο το επί πιστώσει συνομολογηθέν τίμημα (Σ.τ.Ε. 3514/1976).
- Όταν το τίμημα πωλήσεως καλύπτεται μερικά ή ολικά σε συναλλαγματικές, οι οποίες θα εξοφληθούν σε περισσότερα χρόνια και οι τόκοι αναγράφονται χωριστά από την αξία του εμπορεύματος είτε στα τιμολόγια πωλήσεως είτε σε άλλο θεωρημένο στοιχείο που μπορεί να συσχετιστεί με το τιμολόγιο πωλήσεως, οι τόκοι αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις των χρήσεων στις οποίες οι τόκοι καθίσταται δουλευμένοι, με την προϋπόθεση ότι οι τόκοι παρακολουθούνται με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές (Υπ. Οικ. Α 9844/1982 και Ε 8436/1982, ΠΟΛ.164).

δ. Σύγχρονες αντιλήψεις

Στις συναλλαγές της επιχειρήσεως σημειώνονται συνήθως τα εξής τρία στάδια :

1^ο στάδιο : σύναψη συμβάσεως (προφορική ή εγγράφως).

2^ο στάδιο : μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού, οπότε γεννάται η απαίτηση του μεταβιβάζοντος.

3^ο στάδιο : είσπραξη ή εξόφληση της αξίας του αγαθού.

Γίνεται γενικά δεκτό ότι τα έσοδα πραγματοποιούνται κατά το 2^ο στάδιο, οπότε η κυριότητα των στοιχείων που πωλούνται μεταβιβάζεται από τον πωλητή στον αγοραστή και γεννάται η απαίτηση του πωλητή για καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως. Όπως είναι γνωστό, η κυριότητα των πωλούμενων κινητών μεταβιβάζεται διά της παραδόσεως αυτών στον αγοραστή. Έτσι, στην φόρτωση f.o.b. η παράδοση γίνεται κατά το χρόνο της φορτώσεως, ενώ στην φόρτωση f.o.b. destination κατά το χρόνο της παραδόσεως στον αγοραστή στον τόπο προορισμού, οπότε μεταβιβάζεται σ' αυτόν η κυριότητα των πωλημένων.

Στα πλαίσια, λοιπόν, της λογιστικής του ιστορικού κόστους τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποιήσεώς τους (accrual basis) και όχι κατά το χρόνο της εισπράξεώς τους (cash basis). Έτσι, τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών με πίστωση λογίζονται στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις και όχι στη χρήση που εισπράχθηκαν οι απαιτήσεις από τους πελάτες.

Στις περισσότερες συναλλαγές ισχύει ο παραπάνω κανόνας της πραγματοποιήσεως της πωλήσεως, σε ειδικές όμως περιπτώσεις γίνονται δεκτές οι ακόλουθες εξαιρέσεις :

(α) Η βάση της εισπράξεως των μετρητών (cash basis).

Κατά την αντίληψη αυτή, ως χρόνος αναγνωρίσεως των εσόδων θεωρείται ο χρόνος εισπράξεως των μετρητών. Η βάση αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που η βάση της πωλήσεως δεν είναι κατάλληλη για την αναγνώριση των εσόδων, εξαιτίας του ότι δεν υπάρχει λογική βεβαιότητα ότι τελικά θα εισπραχτεί το αντίτιμο της πωλήσεως ή επειδή τα σχετικά με την πώληση έξοδα δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν με λογική ακρίβεια. Η βάση αυτή λ.χ. μπορεί να εφαρμόζεται στις πωλήσεις με δόσεις, επειδή, λόγω της μεγάλης χρονικής περιόδου που θα παρέλθει για να εισπραχτούν οι δόσεις, δεν υπάρχει βεβαιότητα για την είσπραξη όλων των δόσεων. Έτσι, εφαρμόζεται η βάση της εισπράξεως, που είναι γνωστή ως μέθοδος των δόσεων (installment method).

(β) Η μέθοδος της ποσοστιαίας συμπληρώσεως του έργου (the percentage of completion method).

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται συνήθως από τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις στις πολυετείς συμβάσεις κατασκευής έργων λ.χ. πλοίων, τεχνικών έργων, κλπ. Το έσοδο που αναγνωρίζεται για κάθε χρήση υπολογίζεται με βάση το ποσοστό του έργου που πραγματοποιήθηκε σ' αυτή, μολονότι το κέρδος βεβαιώνεται κατά την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου.

(γ) Η βάση της παραγωγής (the production basis).

Η μέθοδος αυτή είναι όμοια με την προηγούμενη και εφαρμόζεται συχνά στις περιπτώσεις συμβολαίων που το έσοδο προσδιορίζεται με βάση το κόστος παραγωγής, στο οποίο προστίθεται ένα ποσοστό κέρδους (cost – plus – fixed – fee contracts). Το έσοδο αναγνωρίζεται με την πρόοδο της παραγωγής σε κάθε χρήση.

(δ) Η βάση της καλύψεως του κόστους (cost recovery basis).

Κατά την μέθοδο αυτή, τα έσοδα πρέπει αρχικά να μεταφερθούν σε μείωση του κόστους κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου, όταν το κόστος αυτό είναι λογικά δυσανάλογο. Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται σε πολύ κερδοσκοπικές συναλλαγές, όπου το περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με υψηλό κόστος προσδοκώντας ότι αυτό θα αποφέρει στο μέλλον αυξημένα έσοδα, που δεν αποφέρει κατά το χρόνο της αποκτήσεως του, όπως μπορεί να συμβαίνει λ.χ. σε αγορά μετοχών εκτός χρηματιστηρίου. Κατά την μέθοδο αυτή, οι αρχικές εισπράξεις μερισμάτων δεν πρέπει να θεωρούνται ως έσοδο, αλλά ως επιστροφή του αυξημένου κόστους κτήσεως, μέχρις ότου αυτό περιοριστεί στην πραγματική – λογική αξία των μετοχών. Τα μερίσματα που εισπράττονται πέραν αυτού του σημείου θεωρούνται έσοδα.

7.4 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Έννοια της παροχής υπηρεσιών.

Ο όρος «παροχή υπηρεσιών» δεν συναντάται στο αστικό και το εμπορικό δίκαιο και είναι μάλλον τεχνικός παρά επιστημονικός. Με τον όρο αυτόν πρέπει να εννοήσουμε την **μίσθωση έργου του άρθρου 681 του Αστικού Κώδικα, δηλαδή τη σύμβαση διά της οποίας ο μιν εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση του έργου, ο δε εργοδότης στην καταβολή της συμφωνημένης αμοιβής.** Στην πράξη για τη σύμβαση αυτή χρησιμοποιείται ο όρος «εργολαβία».

Υπόψη και η διάταξη του άρθρου 3 παρ.1 περ. δ' του Κ.Β.Σ. σύμφωνα με την οποία θεωρείται «ως παροχή υπηρεσιών και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού».

Κατά την νομοθεσία περί Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παρ. 1 του ν.2859/2000), ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά «παράδοση αγαθών» σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7 του ίδιου νόμου.

Ο ορισμός αυτός δεν οριοθετεί με σαφήνεια τις πράξεις που μπορούν να χαρακτηριστούν ως «παροχή υπηρεσιών» και συνεπώς να υπαχθούν στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Σημειώνεται, πάντως, ότι και στα πλαίσια του προαναφερόμενου ν.2859/2000 ο όρος «παροχή υπηρεσίας» ταυτίζεται, κατά κανόνα, με τον όρο «μίσθωση έργου» του Αστικού Κώδικα.

7.4.1 Πότε πραγματοποιούνται τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Το αντίτιμο της παροχής υπηρεσίας είναι έσοδο αφότου η υπηρεσία παρασχεθεί στον πελάτη. Το αντίτιμο της παροχής υπηρεσίας που συνομολογήθηκε, αλλά δεν έχει ακόμη παρασχεθεί η υπηρεσία, δεν θεωρείται έσοδο.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Η βασική αρχή είναι ότι το έσοδο πραγματοποιείται κατά το χρόνο παροχής της υπηρεσίας, γιατί τότε ολοκληρώνεται η συναλλαγή. Με βάση την αρχή αυτήν, είναι δυνατό να εφαρμόζεται μία από τις ακόλουθες μεθόδους :

(α) Η μέθοδος της παροχής ειδικής υπηρεσίας.

Όταν πρόκειται για παροχή ειδικής υπηρεσίας, τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν παρασχεθεί η συγκεκριμένη υπηρεσία. Για παράδειγμα, τα έσοδα από προμήθειες ενός αντιπροσώπου πωλήσεως προϊόντων αναγνωρίζονται όταν η πώληση συντελεστεί.

(β) Η μέθοδος της αναλογικής παροχής.

Στις περιπτώσεις που παρέχονται περισσότερες από τη μία υπηρεσίες, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται ανάλογα με την παροχή των επιμέρους υπηρεσιών, εφαρμόζοντας μια συστηματική λογική βάση (όπως λ.χ. τη σχέση του άμεσου κόστους που πραγματοποίησε ο παρέχων την υπηρεσία προς το σύνολο του εκτιμώμενου άμεσου κόστους). Για παράδειγμα, τα έσοδα ενός σχολείου δι' αλληλογραφίας που δίνει μαθήματα, κάνει εξετάσεις, ασκήσεις κλπ.

(γ) Η μέθοδος της ολοκληρωμένης παροχής

Όταν οι υπηρεσίες προσφέρονται συμπληρώνοντας μια σειρά συνεχών και άμεσα συνδεδεμένων επιμέρους έργων, σε τρόπο ώστε η παροχή να μην μπορεί να θεωρηθεί ολοκληρωμένη μέχρις ότου εκτελεστεί και το τελευταίο έργο, τα έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται κατά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, σε μία μεταφορική επιχείρηση τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν τα μεταφερθέντα αγαθά παραδοθούν.

7.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 75 «ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ»

1) Έννοια των παρεπόμενων εσόδων

Ως παρεπόμενα έσοδα, κατά τους ορισμούς του Ε.ΓΛΣ, είναι «τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή τα έσοδα εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες με σχέση με το κύριο αντικείμενο της ασχολίας», δηλαδή ασχολίες παρεπόμενες ή συμπληρωματικές του κύριου αντικειμένου της οικονομικής μονάδας.

Τέτοια έσοδα, κατά του προβλεπόμενου από το Σχέδιο Λογαριασμού μπορεί να είναι:

- Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτου,
- Έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό,
- Έσοδα από μεσιτείες,
- Έσοδα από παραχωρήσεις προνομίων και της χρήσεως άυλων στοιχείων,
- Έσοδα από ενοίκια πάγιων στοιχείων,
- Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών

2) Περιεχόμενο και λειτουργία του λογαριασμού 75

α. Ε.ΓΛΣ

Στο λογαριασμό αυτόν καταχωρούνται τα παρεπόμενα έσοδα με την έννοια που δίνει σε αυτά το Ε.ΓΛΣ. Σημειώνουμε τα εξής:

- Στο σχολιαζόμενο λογαριασμό, καταχωρούνται τα οργανικά έσοδα που προέρχονται από τακτικές εργασίες της επιχειρήσεως και είναι παρεπόμενες ή συμπληρωματικές του κύριου αντικειμένου των εργασιών της.
- Σε περίπτωση που μία από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από τις πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αυτήν καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογαριασμό 75.
- Σε περίπτωση που για την απόκτηση των εσόδων αυτών αναλώνονται σημαντικά ποσά εξόδων, τα πραγματοποιούμενα έσοδα δεν πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 75 αλλά στο λογαριασμό 73, ώστε να συμπεριλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών, επειδή τα αναλίσκόμενα για την πραγματοποίηση αυτών έξοδα συμπεριλαμβάνονται, ως εκ του τρόπου τηρήσεως των λογαριασμών στη γενική λογιστική, στο κόστος πωλήσεων.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Τα παρεπόμενα έσοδα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 75 πρέπει να είναι οργανικά, δηλαδή να είναι συχνά επαναλαμβανόμενα (τακτικά). Εάν τα έσοδα αυτά δεν επαναλαμβάνονται τακτικά είναι έκτακτα έσοδα και δεν πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 75, αλλά στο λογαριασμό 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

3) Έννοια των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ:

Ανόργανα έσοδα, όπως είπαμε είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχειρήσεως, όπως π.χ έσοδα από εκποίηση ενσωμάτων ή ασωμάτων παγίων στοιχείων και έσοδα από λαγνούς ομολογιακών δανείων.

Στη κατηγορία των ανόργανων εσόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και τις δευτερεύουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά όπως π.χ. οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχειρήσεως.

Ανόργανα έξοδα είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν σχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτά τα έξοδα συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες όπως π.χ. από αγορά λαχείου από βιομηχανική επιχείρηση ή από ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώλησή του.

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η επιχείρηση, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα και περιστασιακά (σε περίπτωση ανώμαλου κόστους, δηλαδή του κόστους που δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται).

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Έννοια των έκτακτων εσόδων- εξόδων

Γίνεται δεκτό ότι ο πίνακας του λ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως» αποκτά μεγαλύτερη χρησιμότητα, όταν τα αποτελέσματα από γεγονότα και συναλλαγές που δεν επαναλαμβάνονται συχνά και είναι ασυνήθους φύσεως, διαχωρίζονται από τα αποτελέσματα που προέρχονται από συνεχιζόμενες, κανονικές και τυπικές εργασίες της επιχειρήσεως.

Κατά το APB τα έκτακτα έσοδα και έξοδα και τα έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη και ζημίες) προέρχονται από γεγονότα και συναλλαγές

ασυνήθους φύσεως και τα οποία γεγονότα και συναλλαγές δεν επαναλαμβάνονται συχνά. Πρέπει, συνεπώς, να συντρέχουν και τα δύο παρακάτω κριτήρια για να χαρακτηριστεί ένα ποσό έξοδο ή ζημιά ή ένα ποσό εσόδου ή κέρδους ως έκτακτο:

(α) Ασυνήθους φύση: το γεγονός ή η συναλλαγή που έλαβε χώρα πρέπει να είναι σε μεγάλο βαθμό ασυνήθους φύσεως και να ανήκουν σε ένα τυπικό σαφώς άσχετο ή μόνο συμπτωματικά σχετικό με τις τυπικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως, λαμβάνοντας υπόψη το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται και λειτουργεί η επιχείρηση.

(β) Όχι συχνή επανάληψη: το γεγονός ή τη συναλλαγή που έλαβε χώρα πρέπει να ανήκουν σε ένα τύπο που δεν είναι δυνατό λογικά να αναμένεται ότι θα επαναληφθεί στο προβλεπόμενο μέλλον, λαμβάνοντας υπόψη το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση.

Το Α.Ρ.Β. θέτει τον κανόνα ότι ένα γεγονός ή μια συναλλαγή πρέπει αρχικά και βασικά να χαρακτηρίζεται κανονικό και να θεωρείται ότι εμπίπτει στη συνήθη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και συνεπώς τα προερχόμενα από το γεγονός ή τη συναλλαγή αποτελέσματα να θεωρούνται οργανικά, εκτός αν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις που υπαγορεύουν την κατάταξη τους στα ανόργανα αποτελέσματα.

γ. Δεν είναι έκτακτα έσοδα-έξοδα

Με γνώμονα τα δύο παραπάνω βασικά χαρακτηριστικά των ανόργανων αποτελεσμάτων, δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ορισμένα κέρδη ή ζημιές που είναι συνήθως φύσεως και είναι δυνατό να αναμένεται η επανάληψη τους σαν επακόλουθο των συνήθων και συνεχιζόμενων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Τέτοια αποτελέσματα για παράδειγμα είναι:

- Οι διαφορές από την υποτίμηση ή διαγραφή απαιτήσεων, αποθεμάτων, εξοπλισμούς εκμισθωμένου σε άλλους, δαπάνες ερευνών και αναπτύξεως πολυετούς αποσβέσεως ή δαπάνες για απόκτηση άλλων άυλων παγίων στοιχείων.
- Τα κέρδη και οι ζημιές από συνάλλαγμα ή από μετατροπή ξένου συναλλάγματος.
- Τα κέρδη ή οι ζημιές από διάθεση ενός κλάδου μιας επιχειρήσεως
- Τα κέρδη ή οι ζημιές από την πώληση ή εγκατάλειψη ενσωμάτων παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση.
- Οι επιπτώσεις από μία απεργία σε βάρος της επιχειρήσεως ή από απεργίες σε βάρος των ανταγωνιστών ή των βασικών προμηθευτών της επιχειρήσεως.
- Οι διαφορές από προσαρμογή των πραγματοποιημένων αποτελεσμάτων από μακροχρόνιες συμβάσεις.

Επισημαίνεται ότι σπάνια μπορεί να συμβεί ένα γεγονός ή μια συναλλαγή των παραπάνω περιπτώσεων να συγκεντρώνει και τις δύο προϋποθέσεις που

αναφέρθηκαν παραπάνω και ως εκ τούτου , να δώσει αφορμή χαρακτηρισμού των σχετικών των σχετικών αποτελεσμάτων ως εκτάκτων.

Στις περιπτώσεις αυτές τα κέρδη ή οι ζημιές πρέπει να χαρακτηρίζονται έκτακτα αποτελέσματα αν είναι το άμεσο αποτέλεσμα ενός σοβαρού ατυχήματος (όπως ο σεισμός), μιας απαλλοτρίωσης ή μιας απαγορεύσεως με βάση νόμο που ψηφίστηκε πρόσφατα. Εντούτοις, οποιοδήποτε τμήμα τέτοιων ζημιών, το οποίο θα μπορούσε να προκύψει από μια αποτίμηση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα , δεν πρέπει να χαρακτηρίζεται έκτακτη ζημιά.

δ. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις

Τέλος, σημειώνεται ότι οι επιπτώσεις από ένα έκτακτο γεγονός ή μια έκτακτη συναλλαγή πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στην κατάσταση των αποτελεσμάτων μόνο αν είναι σημαντικές σε σχέση με το αποτέλεσμα πριν από τα έκτακτα αποτελέσματα ή σε σχέση με την τάση των ετήσιων κερδών πριν από τα έκτακτα αποτελέσματα ή είναι σημαντικές με βάση άλλα κατάλληλα κριτήρια . Για την εκτίμηση της σημαντικότητας, η επίπτωση κάθε έκτακτου γεγονότος ή συναλλαγής πρέπει να εξετάζεται χωριστά και να μην εξετάζονται αθροιστικά οι επιπτώσεις από πολλά γεγονότα ή συναλλαγές. Εντούτοις, οι επιπτώσεις από μια σειρά σχετικών συναλλαγών προκύπτουν από ένα μοναδικό ειδικό και ευπροσδιόριστο γεγονός ή σχέδιο δράσεως, που συγκεντρώνει τις παραπάνω δυο προϋποθέσεις, πρέπει να συναθροίζονται προκειμένου να εκτιμηθεί η σημαντικότητα των επιπτώσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81.02 «ΕΚΤΑΚΤΕΣ ΖΗΜΙΕΣ»

Στο λ/σμο αυτό καταχωρούνται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι ζημιές που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. από εκποίηση παγίων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασωμάτων ακινητοποιήσεων.

Ζημία είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως (ή επι ακινήτων της αναπροσαρμοσμένης αξίας) και της τιμής εκποίησης τους, λαμβάνοντας υπόψη και των αποσβέσεων που δημιουργήθηκαν.

Όπως είναι γνωστό έκτακτη ζημία είναι η αρνητική διαφορά μεταξύ των έκτακτων εσόδων και εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών. Επειδή τα έκτακτα έξοδα συνήθως δεν αποφέρουν έσοδα γι' αυτό οι έννοιες του έκτακτου εξόδου και της έκτακτης ζημιάς είναι κατά κανόνα, ισοδύναμες.

α. Σύγχρονες αντιλήψεις

Σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις δεν θεωρούνται έκτακτα αποτελέσματα οι ζημιές από : εκποίηση παγίων στοιχείων (ενσώματων και ασώματων) στοιχείων καθώς και οι ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεων απαιτήσεις και εσφαλμένα από το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την καταχώρησή τους στους υπολ/σμούς του παρόντος λ/σμου.

8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 82 «ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»

Περιεχόμενο του λογαριασμού 82

α. Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο λ/σμο 82 και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται τα οργανικά και ανόργανα κατ'είδος έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων. Δηλαδή στον παρόντα λ/σμό και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται:

- Τα έξοδα της ομάδας 6,
- Τα έκτακτα έξοδα και ζημιές των λ/σμών 81-85
- Τα έσοδα της ομάδας 7
- Τα έκτακτα έξοδα και κέρδη των λ/σμών 81-84,

που προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων. Αρκεί το γεγονός αυτό και δεν έχει καμία βαρύτητα η διάκριση των εξόδων και των εσόδων σε οργανικά και ανόργανα.

Η ανάπτυξη του λ/σμου 82 σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λ/σμούς κυρίως υποχρεωτικούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λ/σμούς για την ιδιαίτερη

παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λ/σμων 82.00.99 και 82.01.99.

Κατά τη γνώμη μας, επιβάλλεται η ανάπτυξη του λ/σμου 82 σε υπολ/σμους αντίστοιχους των λ/σμων εξόδων της ομάδας 6, εσόδων της ομάδας 7 και εξόδων-εσόδων των λ/σμων 81-85.

β. Σύγχρονες αντιλήψεις

Μια από τις βασικές λογιστικές παραδοχές είναι η παραδοχή της περιοδικότητας ή όπως διαφορετικά αποκαλείται της αυτοτέλειας των χρήσεων. Από τη βασική αυτή παραδοχή συνάγεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα καθώς και τα έκτακτα κέρδη και οι έκτακτες ζημιές, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση, αλλά προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, δεν πρέπει να αναμιγνύονται με τα έσοδα και τα έξοδα, καθώς και τα έκτακτα κέρδη και τις έκτακτες ζημιές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διανυόμενη χρήση και προέρχονται από δραστηριότητες που διεξήχθησαν ή αιτία που έλαβαν χώρα στη διάρκεια αυτής.

Η παραπάνω διάκριση και χωριστή παρουσίαση των εσόδων και εξόδων καθώς και των έκτακτων κερδών και ζημιών που πραγματοποιήθηκαν από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, υπαγορεύεται επίσης από τη βασική λογιστική αρχή του φυσικού συνδέσμου των εσόδων-εξόδων κάθε χρήσης, από τη συσχέτιση των οποίων προκύπτει το αποτέλεσμα της χρήσεως. Αν τα έξοδα και τα έσοδα της χρήσεως νοθεύονται με τα έσοδα και τα έξοδα που ανήκουν σε προηγούμενες χρήσεις το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που θα προέκυπτε από την κατάσταση του λ/σμού αποτελέσματα χρήσεως δεν θα ήταν το ακριβές π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι στην παρελθούσα χρήση 2000 επιβλήθηκαν στην επιχείρηση εργοδοτικές εισφορές επί των αποδοχών του προσωπικού της

100000€ ποσό που κατέβαλε στη χρήση αυτή με χρέωση του αρμόδιου υπολ/σμου του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Η επιχείρηση προσέφυγε στα αρμόδια όργανα του ασφαλιστικού οργανισμού τα οποία στη χρήση 2003 έκαναν δεκτή την προσφυγή της ,οπότε και της επιστράφηκε το προαναφερόμενο ποσό. Αν στη χρήση 2003 το επιστροφέν ποσό καταχωρηθεί στην πίστωση του λ/σμου που είχε χρεωθεί στη χρήση 2000 κατά την καταβολή του δηλαδή στον υπολ/σμο του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της χρήσεως 2003 δεν θα είναι ακριβές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα καθώς και οι ζημιές και τα κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων ή από γεγονότα που συνέβησαν σε προηγούμενες χρήσεις πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λ/σμους και να εμφανίζονται χωριστά στην κατάσταση του λ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Μηχανή αναζήτησης Google
- www.taxheaven.gr
- www.pandektis.gr
- Βιβλιοθήκη Πατρών
- Βιβλιοθήκη Ανοικτού Πανεπιστημίου Πατρών
- Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο Συγγραφέας: Ε.ΣΑΚΕΛΛΗΣ