



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΤΙΣ
ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ



ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ:

Βασιλοχρήστου Αλεξάνδρα

Γκίκα Αγγελική

Μπεκίρη Ειρήνη

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

Κος Αγγελόπουλος

ΠΑΤΡΑ
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2012

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας μας συνέβαλαν αρκετοί άνθρωποι τους οποίους οφείλουμε να ευχαριστήσουμε, αφού η βοήθεια τους οδήγησε στην ποιοτικότερη παρουσίαση του θέματος.

Καταρχάς η συμβολή του επιβλέπων καθηγητή κ. Αγγελόπουλο υπήρξε καθοριστική στην ολοκλήρωση της πτυχιακής μας εργασίας. Οι καίριες υποδείξεις του και η κριτική τόσο στο κείμενο όσο και στην ανάλυση οδήγησαν στο βέλτιστο αποτέλεσμα.

Επίσης, μέσα από την καρδιά μας, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειες μας για την αμέριστη συμπαράσταση και ευθάρρυνση που μας προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια για την επιτυχή ολοκλήρωση των σπουδών μας.

Τέλος, ένα ευχαριστώ στους φίλους μας που συμμερίστηκαν την αγωνία μας και στήριξαν κάθε βήμα μας έως την επιτυχή εκπόνηση αυτής.

Με εκτίμηση,

Αγγελική, Αλεξάνδρα, Ειρήνη

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η λογιστική ως εφαρμοσμένη επιστήμη που απεικονίζει με ακρίβεια όλες τις οικονομικές πράξεις και την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, δε μπορούσε να παραμείνει στα περιορισμένα πλαίσια της απλής απαρίθμησης αριθμών. Έπρεπε να εκσυγχρονιστεί για να μπορέσει να παρακολουθήσει τους ασύλληπτους οικονομικούς χειρισμούς των σημερινών επιχειρήσεων, οι οποίες, κάτω από το διεθνή οξύ ανταγωνισμό, είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζονται προκειμένου να επιβιώσουν. Έπρεπε να ανακαλύψει τρόπους απλούς αλλά ακριβείς, τρόπους που με ανάλογη κωδικοποίηση θα μπορούσαν να μηχανοποιήσουν την εργασία, ώστε να απαλλάξει τις επιχειρήσεις από τα πολυάριθμα και πολυδάπανα λογιστήρια και τον ίδιο το λογιστή από τις βασανιστικές αριθμητικές πράξεις. Έπρεπε ακόμα να βρει συστήματα καταχώρησης των οικονομικών πράξεων, τέτοια που να μην είναι κατανοητά μόνο στους μύστες της λογιστικής, αλλά να γίνονται κατανοητά και παραδεκτά απ' όλους που ασχολούνται σήμερα με τα οικονομικά θέματα.

Ο σημερινός μοντέρνος λογιστής, εκτός από τα σύγχρονα συστήματα λογιστικής, θα πρέπει ακόμα να γνωρίζει θέματα που σχετίζονται με την κοστολόγηση, τη φοροτεχνική και την εργατική νομοθεσία, στοιχεία απαραίτητα για να γίνει αποδοτικό και πολύτιμο στέλεχος της επιχείρησης που εργάζεται.

Εκτός, όμως, από τα προαναφερθέντα θέματα, οφείλει και πρέπει να γνωρίζει, γιατί αποτελεί βασικό εργαλείο του λογιστή, τις Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσης.

Στην πτυχιακή αυτή εργασία, θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε και να αναλύσουμε σε βάθος, θεωρητικά και πρακτικά, τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης που πρέπει να γίνουν για μία ανώνυμη εταιρεία κατά τις 31/12 κάθε έτους, από τον λογιστή, πριν τη σύνταξη του «Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης», της «Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως» και του «Ισολογισμού».

Με την ολοκλήρωση της πτυχιακής εργασίας μας καταφέραμε να κατανοήσουμε καλύτερα τον τρόπο λειτουργίας των Ανωνύμων Εταιρειών καθώς και των Λογαριασμών Τέλους Χρήσεως

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	1
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ Α.Ε.

1.1 Ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας.....	9
1.2 Τα χαρακτηριστικά της Α.Ε.....	9
1.3 Στάδια Σύστασης Α.Ε.....	10
1.4 Τήρηση βιβλίων.....	13
1.5 Καταστατικό.....	14
1.6 Μετοχικό κεφάλαιο.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά.....	19
2.2 Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής.....	20
2.3 Απογραφή αποθεμάτων ευρισκόμενων σε χώρους εκτός του κεντρικού καταστήματος η της έδρας.....	21
2.3.1 Δήλωση αποθηκευτικών χώρων.....	21
2.3.2 Η παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων ανάμεσα στα διάφορα κέντρα της οικονομικής μονάδας.....	21
2.3.3 Απογραφή αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο.....	21
2.4 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων.....	22
2.4.1 Έννοια υποκαταστήματος.....	22
2.4.2 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.....	27
2.4.3 Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.....	30

2.4.4 Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χμλ. από την έδρα.....	31
2.5 Απογραφή αποθεμάτων αποθηκευτικών χώρων.....	32
2.6 Απογραφή αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους.....	35
2.7 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής αποθεμάτων.....	37
2.8 Καταστροφή Αποθεμάτων.....	37
2.8.1 Λογιστική Αντιμετώπιση.....	38
2.9 Ελλείμματα – Πλεονάσματα κατά την Παραλαβή των Εμπορευμάτων.....	39
2.10 Η Σημασία της Απογραφής.....	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

3.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.....	42
3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	43
3.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου.....	43
3.2.2 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου.....	46
3.3 Κόστος Κτήσεως Ενσώματων Ακινήσεων.....	48
3.4 Αναπροσαρμογή της Αξίας των Παγίων των Επιχειρήσεων.....	49
3.5 Απογραφή Ενσώματων Ακινήσεων.....	50
3.5.1 Μητρώο Παγίων στοιχείων.....	50
3.5.2 Αποτίμηση Παγίων Στοιχείων.....	51
3.6 Αποσβέσεις.....	52
3.6.1 Αποσβέσεις Παγίων.....	52
3.6.2 Σκοπός Αποσβέσεων.....	53
3.6.3 Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων.....	54
3.6.4 Αποσβέσεις Μικρότερες του Έτους.....	56
3.6.5 Τρόποι Απόσβεσης.....	56
3.6.6 Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία.....	57
3.6.7 Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή.....	57

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

4.1 Γενικά.....	59
4.2 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	59
4.3 Υπεραξία επιχείρησης.....	60
4.3.1 Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή Goodwill).....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.....	64
5.2 Έννοια αποθεμάτων.....	64
5.3 Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων.....	65
5.4 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	65
5.5 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο.....	65
5.6 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο.....	66
5.7 Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου.....	67
5.7.1 Αποθέματα που προέρχονται από αγορές.....	67
5.7.2 Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή.....	69
5.8 Αποθέματα υποπροϊόντων.....	73
5.9 Αποθέματα υπολειμμάτων.....	73
5.10 Αποθέματα συμπαραγώγων προϊόντων.....	74
5.11 Αποθέματα ελαττωματικά.....	74
5.12 Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	75
5.12.1 Τιμή κτήσεως.....	75
5.12.2 Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής.....	76
5.12.3 Τρέχουσα τιμή αγοράς.....	76
5.12.4 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	77
5.13 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων.....	79
5.13.1 Παραδεκτές μέθοδοι.....	79

5.14 Αναλυτικός προσδιορισμός μεθόδων.....	79
5.14.1 Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.....	80
5.14.1.1 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται μόνο από την έδρα.....	81
5.14.1.2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται από την έδρα και τα υποκαταστήματα από τα λογιστικά βιβλία των οποίων δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.....	81
5.14.2 Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.....	82
5.14.3 Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.).....	84
5.14.4 Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO).....	87
5.14.5 Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (N.I. F.O.).....	89
5.14.6 Η μέθοδος του βασικού αποθέματος.....	89
5.14.7 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.....	91
5.14.8 Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.....	91
5.14.9 Κινητός Μέσος.....	92
5.14.10 Ανά Τιμοκατάλογο.....	92
5.14.11 Τελευταία Υπολογισμένη Τιμή.....	92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

6.1 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων.....	93
6.2 Διάκριση των απαιτήσεων σε Μακροπρόθεσμες- Βραχυπρόθεσμες.....	93
6.3 Αποτίμηση Συμμετοχών & Χρεογράφων.....	94
6.4 Περί των συμμετοχών γενικά.....	95
6.4.1 Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό.....	95
6.4.2 Συμμετοχή σε είδος σε επιχείρηση εξωτερικού.....	97
6.4.3 Επιχορήγηση για συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις.....	97
6.5 Διάκριση των συμμετοχών.....	97
6.6 Έννοια χρεογράφων.....	98
6.7 Η λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων.....	98
6.8 Απόκτηση μετοχών της εταιρείας από την ίδια εταιρεία.....	99
6.9 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο.....	100

6.9.1 Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων.....	100
6.10 Φορολογική Αντιμετώπιση της Αποτίμησης.....	103
6.11 Φορολογία εισοδήματος.....	104
6.12 Παραδείγματα αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων.....	105

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

7.1 Διάκριση των Απαιτήσεων.....	109
7.2 Απογραφή Απαιτήσεων.....	109
7.3 Απογραφή διαθεσίμων.....	110
7.4 Αποτίμηση Απαιτήσεων.....	110
7.4.1 Προβλέψεις για Επισφαλείς Πελάτες.....	110

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

8.1 Η έννοια των προβλέψεων.....	114
8.2 Διακρίσεις των προβλέψεων.....	114
8.3 Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού Λόγω Εξόδου από την Επιχείρηση.....	115
8.4 Προβλέψεις για υποτίμηση παγίων.....	120
8.5 Προβλέψεις για «Εκτακτους Κινδύνους» ή για «Εξόδα Προηγούμενων Χρήσεων».....	121
8.6 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.....	122

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ-ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

9.1 Διάθεση και φορολογία αποτελεσμάτων (Ανώνυμων Εταιρειών).....	129
9.2 Τάξη και προτεραιότητα στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως.....	130
9.3 Κάλυψη των ζημιών.....	130
9.4 Κράτηση για φόρο εισοδήματος.....	131
9.5 Τακτικό αποθεματικό.....	133

9.6	Πρώτο μέρος.....	133
9.7	Νομοθεσία που διέπει τη διάθεση των κερδών των ανωνύμων εταιρειών	
	Διατάξεις εμπορικού δικαίου (Ν. 2190/1920).....	134
	9.7.1 Η διανομή κερδών ως θεμελιώδης διάταξη του καταστατικού.....	134
	9.7.2 Προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών.....	134
9.8	Σειρά διάθεσης των αποτελεσμάτων της ΑΕ.....	135
9.9	Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.....	136

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ.....	140
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	162
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	163

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ Α.Ε.

1.1 Ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας

Η Ανώνυμη εταιρεία είναι ένα νομικό πρόσωπο που έχει, ως επί το πλείστον κερδοσκοπικό χαρακτήρα με κυριότερο πλεονέκτημα, οι συμμετέχοντες σ' αυτή (μέτοχοι) να ευθύνονται μόνο μέχρι το ύψος της συμμετοχής τους.

1.2 Τα χαρακτηριστικά της Α.Ε.

Ως βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε. μπορούν να αναφερθούν:

- 1) Σύμφωνα με τον Εμπορικό δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία.
- 2) Η διαίρεση του κεφαλαίου της Α.Ε., σε ίσα μερίδια, τις μετοχές, που είναι αξιόγραφα, μεταβιβαζόμενες εύκολα. Αν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, μεταβιβάζονται μέσω του χρηματιστηρίου, αν δεν είναι εισηγμένες με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο, θεωρημένο από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ.
- 3) Απαιτείται δημοσιότητα, τόσο κατά τη σύσταση, όσο και κατά τη διάρκεια της ζωής της Α.Ε., με συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγκριση νομαρχίας του καταστατικού και δημοσίευση στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.
- 4) Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε είναι περιορισμένη μέχρι το ποσό της εισφοράς τους, χωρίς την προσωπική τους περιουσία.
- 5) Κυρίαρχο στοιχείο στην λήψη αποφάσεων, αποτελεί η κατά πλειοψηφία απόφαση. Έτσι, τόσο στη Γενική Συνέλευση, όπου έχουν δικαίωμα να παραστούν όλοι οι μέτοχοι, με βάση κάποιες διαδικασίες, όσο και στο διοικητικό Συμβούλιο, οι αποφάσεις παίρνονται με βάση την αρχή της πλειοψηφίας.
- 6) Το ύψος του ελάχιστου κεφαλαίου που απαιτείται είναι 60.000 ευρώ κατά τη σύσταση. Το κατώτατο όριο εταιρικού κεφαλαίου που απαιτείται, όταν η Α.Ε καταφεύγει στην κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου στο κοινό με δημόσια εγγραφή, είναι 300000 ευρώ. Επίσης 300000 ευρώ ολοσχερώς καταβλημένο απαιτείται και όταν η Α.Ε. καταφεύγει στη σύναψη ομολογιακού δανείου. Η καταβολή μπορεί να γίνει ολοσχερώς ή μερική. Η μερική δεν μπορεί να ξεπερνά τα 10 χρόνια.
- 7) Έχει πολύ μεγαλύτερη διάρκεια ζωής από τις Ο.Ε. και Ε.Ε.

8) Έχει περισσότερα πλεονεκτήματα, λόγω του ύψους του κεφαλαίου της, αντιμετωπίζεται διαφορετικά από τις τράπεζες, τις αρχές και την αγορά αργότερα.

9) Η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας της Α.Ε. γίνεται με την καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε και Ε.Π.Ε.

1.3 Στάδια Σύστασης Α.Ε.

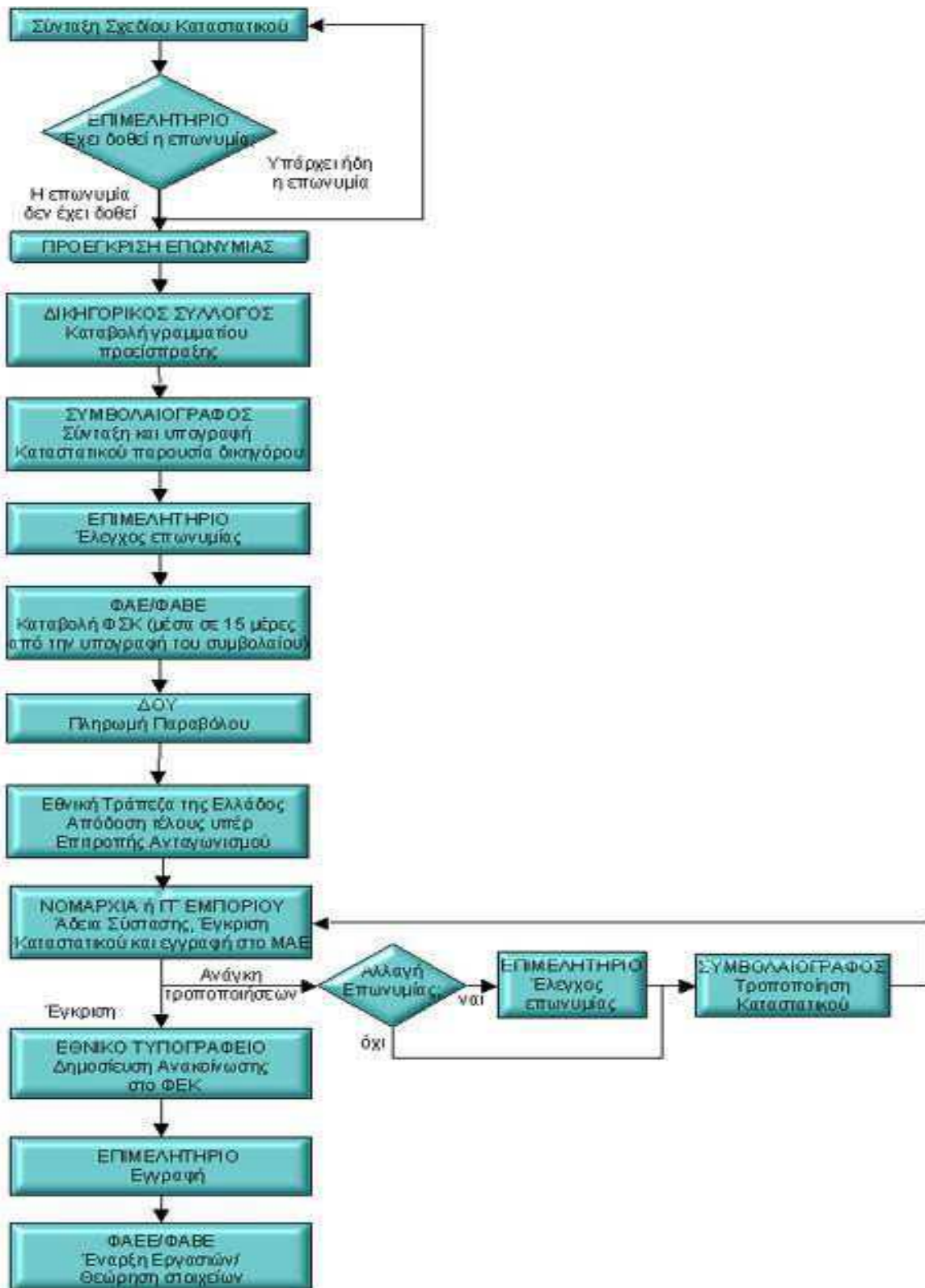
Η Α.Ε. έχει μετοχικό κεφάλαιο πάνω από 60.000€τα οποία καταβάλλονται στην αρχή, υποχρεωτικά από το νόμο στην τράπεζα κατά τη σύστασή της και ύστερα η Α.Ε. μπορεί να μεταφέρει ολόκληρο το ποσό αυτό ή ένα μέρος στο ταμείο της. Το καταβαλλόμενο κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές. Η ονομαστική αξία κάθε μετοχής κυμαίνεται από 0,30€μέχρι 100€ Η Α.Ε. συνιστάται με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η άδεια σύστασης και έγκρισης της παρέχεται από το Υπουργείο Εμπορίου. Στη συνέχεια το εγκριτικό διάταγμα μαζί με περίληψη του καταστατικού δημοσιεύονται στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβέρνησης. Η δήλωση έναρξης εργασιών υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 ημέρες από τη νόμιμη ση της Α.Ε. 8ς χρόνος νόμιμης σύστασης της Α.Ε. θεωρείται η ημερομηνία καταχώρησης της στο μητρώο Α.Ε. και έγκρισης του καταστατικού της από την Υπηρεσία Εμπορίου της Νομαρχίας. Για τη σύσταση της Α.Ε. καταβάλλεται στην *ΟΥ φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων 1% πάνω στο μετοχικό κεφάλαιο

Σε περίπτωση, που συγκεντρώνονται όλες οι μετοχές της Α.Ε. σ' ένα μόνο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, η εταιρία δεν λύεται, αλλά εξακολουθεί να λειτουργεί με την υποχρέωση όμως να παρίσταται στις γενικές συνελεύσεις και αντιπρόσωπος του Υπουργείου Εμπορίου ή συμβολαιογράφος.

Τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομίζονται στη Δ.Ο.Υ., για την έναρξη άσκησης δραστηριότητας της Α.Ε. και της πρώτης θεώρησης βιβλίων και στοιχείων:

1. Έγκριση (απόφαση) από τη Νομαρχία
2. Ανακοίνωση της Νομαρχίας
3. Καταστατικό και φωτοτυπία ταυτότητας νόμιμου εκπροσώπου
4. Τίτλο κυριότητας ή μισθωτήριο επαγγελματικής εγκατάστασης
5. Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86, στην οποία ο εκπρόσωπος της Α.Ε. δηλώνει ότι θα προσκομίσει σε 2 ΦΕΚ τη σύσταση της εταιρίας αμέσως μετά τη δημοσίευση
6. Αντίγραφο δήλωσης καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων 1 % (καταβάλλεται εντός 15 ημερών από την καταχώρηση της εταιρίας στο Μητρώο Α.Ε.)
7. Έναρξη δραστηριότητας

8. Εξουσιοδότηση για τρίτο πρόσωπο που θα εκπροσωπεί στην έναρξη την Α.Ε. (γνήσιο υπογραφής)
 9. Ασφαλιστικές ενημερότητες των μελών του *.Σ., όσων από αυτούς έχουν συμμετοχή στην Α.Ε. άνω του 3% (ΤΑΕ) και άνω του 5% (ΤΕΒΕ).
 10. Φωτοτυπία της ταυτότητας του νόμιμου εκπροσώπου
 11. Φωτοτυπία από τα εκκαθαριστικά των ατομικών δηλώσεων των μελών του
 12. Βεβαίωση εγγραφής σε επιμελητήριο
- Σημείωση: Σε περίπτωση που έχει κυκλοφορήσει το ΦΕΚ σύστασης της, όταν υποβάλλεται η δήλωση έναρξης, αντί των δικαιολογητικών 1, 2, 3 β προσκομίζεται το ΦΕΚ σε δυο αντίτυπα.



1.4 Τήρηση βιβλίων

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζει (άρθρο 4 παρ.2) ότι οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές ανώνυμες εντάσσονται στην (Γ΄) κατηγορία τήρησης βιβλίων. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας τηρεί τα λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.1 του Κ.Β.Σ.

Οι ημεδαπές και αλλοδαπές Α.Ε υποχρεούνται να τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους (άρθ.4 , § 2 Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/92). Από τον συνδυασμό των διαφόρων διατάξεων του Κ.Β.Σ. μπορούμε να προσδιορίσουμε τον ελάχιστο αριθμό υποχρεωτικών βιβλίων που πρέπει να τηρεί μια Α.Ε ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών της, το μέγεθος της, και το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει. Τα βιβλία αυτά είναι:

- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών: Στο βιβλίο αυτό κατ' αρχήν καταχωρείται η απογραφή ενάρξεως και κατόπιν, στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, καταχωρείται η υπογραφή και ο ισολογισμός τέλους χρήσεως. Ο ισολογισμός συνοδεύεται από τον πίνακα διανομής κερδών.
- Συγκεντρωτικό ημερολόγιο, στο οποίο καταχωρούνται, στο τέλος κάθε μήνα, συγκεντρωτικά, όλες οι λογιστικές εγγραφές, όπως προέρχονται από τα αναλυτικά ημερολόγια.
- Γενικό Καθολικό, στους λογαριασμούς του οποίου μεταφέρονται όλες οι εγγραφές από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο.
- Αναλυτικά Καθολικά, που τηρούνται σε βιβλία ή καρτέλες.
- Βιβλίο Αποθήκης, το οποίο αποτελεί εξαίρεση διότι πρέπει να θεωρηθεί πριν την χρησιμοποίησή του.
- Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων των γενικών συνελεύσεων των μετόχων.
- Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου.
- Βιβλίο Μετόχων. Όπως προκύπτει σαφώς από τις διατάξεις του άρθ.8β του Κ.Ν.2190/20, η Α.Ε. υποχρεούται να τηρεί ειδικό βιβλίο Μετοχών, στο οποίο καταχωρεί τα ονόματα κ.λ.π. στοιχεία των μετόχων της, που είναι κύριοι ονομαστικών μετοχών. Οι μέτοχοι εκείνοι, που είναι κύριοι ανώνυμων μετοχών, δεν καταχωρούνται στο Βιβλίο Μετόχων, γιατί κάτι τέτοιο θα ήταν ανέφικτο, αφού η εταιρεία δεν μπορεί να γνωρίζει τους κυρίους των ανωνύμων μετόχων. Γι' αυτό και η διάταξη του άρθ.8β

του Κ.Ν.2190/20 αναφέρεται περιοριστικός μόνο στους κυρίους ονομαστικών μετοχών.

- Βιβλίο Μετοχών. Σε αυτό το βιβλίο καταχωρούνται οι τίτλοι τόσο των ονομαστικών, όσο και των ανωνύμων μετόχων. Στο βιβλίο μετοχών καταχωρούνται όχι μόνον οι οριστικοί τίτλοι, αλλά και οι προσωρινοί τίτλοι.

Η Α.Ε υποχρεούται να προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (της έδρας της επιχειρήσεως), πριν από κάθε χρησιμοποίηση, για θεώρηση όλα τα βιβλία που ορίζει ο Κ.Β.Σ., εκτός από τα αναλυτικά καθολικά. Τα στοιχεία υπόκεινται σε θεώρηση ατελώς και μόνο στις περιπτώσεις που το απαιτεί ο Κ.Β.Σ. Τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας ή από τη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται το υποκατάστημα (άρθ.19 , § 3 Κ.Β.Σ.).

1.5 Καταστατικό

Το καταστατικό είναι το έγγραφο το οποίο περιέχει κατ' αρχάς τη σύμβαση της σύστασης της Α.Ε. Επίσης, το καταστατικό περιλαμβάνει τους όρους οργάνωσης και λειτουργίας της Α.Ε. καθώς επίσης και τις συμβάσεις ανάληψης του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό καταρτίζεται πάντοτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο και κατά τη σύνταξή του πρέπει να παρίστανται οι ιδρυτές της Α.Ε. οι οποίοι και υπογράφουν. Οι ιδρυτές μπορούν να παρίστανται και με αντιπρόσωπο αρκεί να υπάρχει πληρεξουσιότητα με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Επίσης, απαιτείται παράσταση δικηγόρου. Περιεχόμενο του καταστατικού (παράρτημα) αναφέρεται στο άρθρο 2 του Ν.2190/20.

Συγκεκριμένα το καταστατικό πρέπει να περιέχει διατάξεις:

- Για την επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας. Η επωνυμία λαμβάνεται από το αντικείμενο της εταιρείας. Σε περίπτωση που ο σκοπός της εταιρείας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά. Στην επωνυμία δύναται να περιέχεται και το ονοματεπώνυμο κάποιου ιδρυτού ή άλλου φυσικού προσώπου ενώ πρέπει να περιέχονται και οι λέξεις Ανώνυμη εταιρεία. Ο σκοπός της Α.Ε. αφορά το αντικείμενο της δραστηριότητας το οποίο χαρακτηρίζει την Α.Ε. Το αντικείμενο μπορεί να είναι ευρύ ή πολλαπλό, δεν μπορεί όμως να είναι αόριστο ή γενικό (λ.χ. εμπορία γενικά). Ο σκοπός της Α.Ε. πρέπει να είναι νόμιμος και να μην αντιβαίνει στα χρηστά ήθη. Προσθήκη νέου αντικειμένου απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού.
- Για την έδρα της εταιρείας. Ως έδρα της εταιρείας πρέπει να ορίζεται ένας δήμος ή μια κοινότητα της ελληνικής επικράτειας. Αλλαγή της έδρας της Α.Ε. (όχι κατ' ανάγκη

του δήμου ή της κοινότητας αλλά και της διεύθυνσης εγκατάστασης) προϋποθέτει τροποποίηση του καταστατικού.

- Για τη διάρκεια της εταιρείας. Η Α.Ε. πρέπει να έχει ορισμένη διάρκεια μετά την πάροδο της οποίας λύεται. Ο νόμος δεν καθορίζει ανώτατο ή κατώτατο όριο διάρκειας αλλά πρέπει να υπάρχει οπωσδήποτε ημερομηνία λήξης. Η διάρκεια της Α.Ε. παρατείνεται με απόφαση της Γ.Σ. που πρέπει να ληφθεί πριν από τη λήξη της διάρκειας και να ληφθεί με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.
- Για το ύψος και τον τρόπο καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου. Το Μ.Κ. αναγράφεται πάντοτε σε χρήμα ακόμη και στην περίπτωση που εισφορές των μετόχων συνίστανται σε είδος. Το μέρος του κεφαλαίου που ισούται με το ελάχιστο όριο του Μ.Κ. Α.Ε. (σήμερα 60.000 Ευρώ.) πρέπει να καταβληθεί είτε σε μετρητά είτε σε είδος με τη σύσταση της εταιρείας.
- Για το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους. Οι μετοχές της Α.Ε. μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές ανάλογα με το τι επιθυμούν οι ιδρυτές. Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι από ορισμένους νόμους καθίσταται υποχρεωτικό με βάση είτε το αντικείμενο της Α.Ε. είτε την διάρθρωση του ενεργητικού της (λ.χ. επένδυση ιδίων κεφαλαίων σε αστικά ακίνητα) οι μετοχές να είναι ονομαστικές. Η ονομαστική αξία των μετοχών δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 0,30 Ευρώ. και μεγαλύτερη των 100 Ευρώ.
- Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών

Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους σε μετρητά πραγματοποιείται σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό όψεως, που θα ανοιχτεί στο όνομα της εταιρίας. Το ονοματεπώνυμο του κάθε μετόχου θα πρέπει να αναγράφεται στο παραστατικό της τράπεζας, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος καταβολής του κεφαλαίου από την αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας. Υπάρχει περίπτωση το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας να ορίζεται μεγαλύτερο από 60.000€ Αυτή αφορά την περίπτωση κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου με δημόσια εγγραφή (σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 1 του νόμου Κ.Ν. 2190/1920) ή την περίπτωση που η εταιρία προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση (σύμφωνα με τους Ν. 1297/72 και Ν. 2166/93), οπότε το μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να είναι τουλάχιστον 30.000€

Επίσης στην περίπτωση που η εταιρεία δραστηριοποιείται στον τραπεζικό ή χρηματοπιστωτικό κλάδο, το ελάχιστο κεφάλαιο της ορίζεται διαφορετικά με προεδρικά διατάγματα.

Από φορολογική άποψη, τα ποσά που καταβάλλονται από τους ιδρυτές μετόχους, τόσο κατά τη σύσταση της εταιρείας όσο και κατά τις μεταγενέστερες αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου των Α.Ε., μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., από τους υπάρχοντες μετόχους τους, δεν αποτελούν τεκμήριο δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μην είναι υποχρεωμένοι οι μέτοχοι αυτής να δικαιολογήσουν την προέλευση των χρημάτων.

Μέσα σε δύο μήνες από την ημερομηνία καταχώρησης της εταιρείας στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, οι μέτοχοι οφείλουν να έχουν ολοκληρώσει τη διαδικασία που προβλέπεται, για την καταβολή της αναλογίας που αντιστοιχεί στον καθένα στο μετοχικό κεφάλαιο. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας συνεδριάζει, προκειμένου να πιστοποιήσει ή μη την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Το πρακτικό συνεδρίασης διαβιβάζεται στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας, προκειμένου να γίνει ο έλεγχος πιστοποίησης της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου, όπου η προθεσμία που έχουν οι μέτοχοι για να ανταποκριθούν, δεν μπορεί να οριστεί μεγαλύτερη των τεσσάρων μηνών και μικρότερη του ενός μηνός στην περίπτωση που η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο και των δεκαπέντε ημερών όταν η εταιρεία είναι εισηγμένη.

Ο χρόνος συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου και η υποβολή των στοιχείων στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας για πιστοποίηση ή μη της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να υπερβεί τις είκοσι ημέρες από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους. Σε περίπτωση μη τήρησης των προθεσμιών και των διαδικασιών τίθεται θέμα ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της εταιρείας.

Η αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας με την παραλαβή του πρακτικού του

Διοικητικού Συμβουλίου σχετικά με την πιστοποίηση ή μη της αρχικής καταβολής ή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου ορίζει δύο υπαλλήλους της, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο της ορθής τήρησης της διαδικασίας και καταχώρησης των στοιχείων στα βιβλία της εταιρείας. Για τον λόγο αυτό ζητούν από την εταιρεία την προσκόμιση των παρακάτω δικαιολογητικών:

- Ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού.

- Αντίγραφο της έκθεσης της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190./1920, στην περίπτωση εισφοράς σε είδος.
- Αντίγραφο παραστατικού από την τράπεζα, στην οποία κατατέθηκε το μετοχικό κεφάλαιο.
- Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού της τράπεζας και των μετόχων.
- Τα Φ.Ε.Κ. ή την ανακοίνωση του Εθνικού Τυπογραφείου σχετικά με τις αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου.
- Το βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ. και συγκεκριμένα το πρακτικό που καταχωρήθηκε η πιστοποίηση καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου.

Από τα παραπάνω βιβλία διαπιστώνεται η καταβολή ή μη του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και συντάσσεται σχετική έκθεση από τους ελεγκτές, η οποία και υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας.

1.6 Μετοχικό κεφάλαιο

Όταν δημιουργείτε μια ανώνυμη εταιρία, οι ιδρυτές καθορίζουν τις σχέσεις τους σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο και πιο συγκεκριμένα με τον αριθμό των μετοχών που κατέχει ο καθένας από αυτούς. Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται από τους μετόχους είτε σε μετρητά είτε σε είδος (ακίνητα, μηχανήματα, έπιπλα, κινητά πράγματα, απαιτήσεις κ.τ.λ.)

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κ.Ν.2190/1920 η εισφορά σε είδος αποτιμάται από την επιτροπή. Η αναγραφή του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται πάντοτε σε ευρώ, ανεξάρτητα από τον τρόπο εισφοράς των μετόχων. Απαγορεύεται να αναγράφεται σε ξένο νόμισμα, εκτός από εταιρίες που η έδρα τους είναι στην αλλοδαπή και έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τόσο σε εγχώριο όσο και σε ξένο νόμισμα.

Ο ίδιος νόμος που προαναφέρθηκε ορίζει ότι το κατώτερο όριο του μετοχικού κεφαλαίου είναι 60.000€ ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρίας. Η ονομαστική αξία της μετοχής δεν μπορεί να είναι κατώτερη από 0,30€ και ανώτερη από 100€ Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να καταβληθεί από τους μετόχους – ιδρυτές ή η εταιρία να προσφύγει σε δημόσια εγγραφή. Στη δεύτερη περίπτωση το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 300.000€

Όπως αυτό προβλέπεται από τον Κ.Ν. 2190/1920 και τις ειδικές διατάξεις νόμων, η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει και τμηματικά, μόνο στην περίπτωση της εισφοράς σε χρήμα, με την προϋπόθεση ότι κατά τη σύσταση θα καταβληθεί τουλάχιστον το

ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο. Απαγορεύεται η τμηματική καταβολή της εισφοράς σε είδος.

Επιπλέον, πρέπει να ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις:

Η δυνατότητα της τμηματικής καταβολής να προβλέπεται στο καταστατικό.

- Η αξία που καταβάλλεται για κάθε μετοχή να μην είναι κατώτερη από το $\frac{1}{4}$ της ονομαστικής της αξίας.
- Η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο να καταβάλλεται εφάπαξ με την πρώτη δόση.
- Οι μετοχές να παραμένουν ονομαστικές μέχρι την πλήρη εξόφλησή τους.
- Η τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου να μην ξεπερνά τα δέκα έτη.
- Να μην πραγματοποιηθεί καμία αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πριν από τη δημοσίευση της πρόσκλησης για την καταβολή της τελευταίας οφειλόμενης δόσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1 Γενικά

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.204) να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. (βλέπε επόμενη παρ. 2.5)

Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 27 (όπως τροποποιημένο από το άρθρο 6, παρ. 3, του Ν. 3052/2002 ισχύει) αναφέρει ότι η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως γίνεται *διακεκριμένα* για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο (εντός 50 ημερών από την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως άρθρο 17, παρ.7, Κ.Β.Σ.). Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμη εταιρείες, Ε.Π.Ε. κλπ) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ή καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ.)

Από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. συνάγεται ότι η απογραφή επιβάλλεται για όλα ανεξαιρέτως τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας του επιτηδευματία που υπάρχουν κατά την ημέρα της λήξης της διαχειριστικής περιόδου, επομένως και για τα μη αυτοτελώς εμπορεύσιμα που αποτελούν παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων, στην περίπτωση που δεν έχουν απογραφεί μαζί ή με τα εμπορεύματα αυτά, καθώς και για τα ελαττωματικά

εμπορεύματα, έστω και εάν στερούνται εμπορικής αξίας (Σ.τ.Ε. 121/1998, Λογιστής 2000 σελ. 1289).

Έννοια είδους αποθέματος. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά (άρθρο 1, παρ. 6, Ν. 3052/2002 το οποίο ισχύει από 1.1.2003. Η άνω σύγκριση γίνεται μεταξύ ομοειδών ειδών (Υπ. Οικονομικών 10999747/πολ. 1271/2002, Λογιστής 2003 σελ. 133).

2.2 Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής

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

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

Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2/2/205 του Ε.Γ.Λ.Σ.

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

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

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

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

2.3 Απογραφή αποθεμάτων ευρισκόμενων σε χώρους εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας

2.3.1 Δήλωση αποθηκευτικών χώρων

Ο επιχειρηματίας μπορεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του να χρησιμοποιήσει επαγγελματικές εγκαταστάσεις προς αποθήκευση εμπορευμάτων εκτός της κυρίας εγκατάστασης. Οι εγκαταστάσεις αυτές μπορεί να είναι είτε υποκαταστήματα, δηλαδή χώροι που πραγματοποιούνται συναλλαγές, είτε λοιποί αποθηκευτικοί χώροι που δεν πραγματοποιούνται συναλλαγές.

Ο επιτηδευματίας που προτίθεται να χρησιμοποιήσει, εκτός της κυρίας εγκατάστασης, άλλες εγκαταστάσεις προς αποθήκευση εμπορευμάτων, οφείλει να υποβάλλει δήλωση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα σε τριάντα ημέρες από τη χρησιμοποίησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1, Ν. 2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11, παρ. 1, του Ν. 3052/2002 (Ερμηνεία Κ.Β.Σ., Ν. και Χ. Τότση, Τόμος ΙΙ, Αθήνα 1993 σελ. 303).

2.3.2 Η παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων ανάμεσα στα διάφορα κέντρα της οικονομικής μονάδας

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 5.215 (περ. 14) αναφέρει στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων που τους χωρίζει μεγάλη απόσταση, είναι δυνατόν, για να εξασφαλίζεται ο έλεγχος των διακινήσεων, να λειτουργούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «Αποθέματα». Οι υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται όταν πραγματοποιείται η αποστολή των αποθεμάτων, με πίστωση των οικείων αναλυτικών μερίδων του είδους, και πιστώνονται κατά την παραλαβή τους, με χρέωση των οικείων αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής. Το σύστημα λειτουργίας ενδιάμεσων λογαριασμών ελέγχου των εσωτερικών διακινήσεων εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που οι διακινήσεις αυτές γίνονται προς ή από κέντρα που δεν τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική σχετικά με τη διακίνηση αποθεμάτων μεταξύ έδρας και υποκαταστημάτων.

2.3.3 Απογραφή αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο

Τα αποθέματα στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού απογράφονται ιδιαίτερος κατά υποκατάστημα και αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς

χώρους (άρθρο 27, παρ. 3 Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από την παρ. 3 του άρθρου 6 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

Σε καμιά περίπτωση τα αποθέματα που βρίσκονται εκτός του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας δεν θα συναθροισθούν με τα αντίστοιχα του κεντρικού καταστήματος ή της έδρας και θα απογραφούν ενιαίως.

Εάν τα αποθέματα απογραφούν ενιαίως, παρότι ευρίσκονται σε διάφορους αποθηκευτικούς χώρους, τότε τίγεται το κύρος των βιβλίων και οδηγεί στο εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, για το λόγο ότι γίνονται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. (Σ.τ.Ε. 711/1977).

2.4 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων

2.4.1 Έννοια υποκαταστήματος

Υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται παραπάνω οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι δεν θεωρούνται υποκαταστήματα (Άρθρου 9, παρ. 1 Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 9 του Ν. 3052/2002 και ισχύει από 1.1.2003 Σ.τ.Ε 459/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1436).

Όπως έχουν κρίνει τα δικαστήρια (Σ.τ.Ε 594/1979) η ενέργεια παραλαβών ή παραδόσεων εμπορευμάτων ή πληρωμών και εισπράξεων, γειόμενων σε εκτέλεση συμβάσεων που έχουν συναφθεί ήδη, δεν φθάνει για το χαρακτηρισμό του χώρου ως υποκατάστημα.

Παράδειγμα: Βιομηχανία αποστέλλει εμπορεύματα με φορολογικά στοιχεία από το κεντρικό κατάστημα σε άλλο ιδιόκτητο χώρο. Οι πελάτες παραλαμβάνουν τα εμπορεύματα από τον άνω χώρο και εξοφλούν την υποχρέωσή τους στο Κεντρικό κατάστημα. Ο άνω χώρος είναι αποθηκευτικός χώρος και όχι υποκατάστημα. (Σ.τ.Ε. 459/2000 Λογιστής 2000 σελ. 1436).

Δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος στις εξής περιπτώσεις: (άρθρο 9, παρ. 4, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20, Ν. 3296/2004).

- a. στο υποκατάστημα που στεγάζεται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με άλλο υποκατάστημα,
- b. στις οποιεσδήποτε πρόσκαιρες εγκαταστάσεις, όπως τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτράπεζες και οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι.
- c. Στο υποκατάστημα που βρίσκεται στον ίδιο νομό και νησί με την έδρα ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή. Τα στοιχεία των συναλλαγών των εγκαταστάσεων αυτών καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος. Επί τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας παρακολουθείται χωριστά και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος. Δεν απαιτείται διακεκριμένη παρακολούθηση στα βιβλία της έδρας των συναλλαγών του υποκαταστήματος που στεγάζεται στο ίδιο ή σε άλλο συνεχόμενο κτιριακό χώρο με αυτή.

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

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

Η καταχώρηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων που τηρούν ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που τηρεί το υποκατάστημα.

Η καταχώρηση των άνω ποσοτήτων γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε κ.λ.π) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση όπου η καταγραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης

(άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

Η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003). Με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση.

Η εταιρεία, η οποία έχει υποκαταστήματα, ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού (άρθρο 42β, παρ. 6, Κωδ. Ν. 2190/1920).

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

- a. Τηρεί ίδια βιβλία τρίτης κατηγορίας (άρθρο 9, παρ. 3, Κ.Β.Σ.).
- b. Εξάγει τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας (άρθρο 9, παρ. 3, Κ.Β.Σ.).
- c. αποτιμά τα αποθέματά του με την ίδια μέθοδο προσδιορισμού της τιμής κτήσεως την οποία η έδρα χρησιμοποιεί (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ.).

Εάν επομένως μια βιομηχανία έχει την έδρα της και το κεντρικό εργοστάσιο στην Αθήνα (Πειραιώς 100) και ένα άλλο εργοστάσιο στα Οινόφυτα Βοιωτίας όπου τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελώς το λογιστικό αποτέλεσμα του εργοστασίου Οινοφύτων, τότε την απογραφή της έδρας και του κεντρικού εργοστασίου θα την καταχωρήσει αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που τηρείται ιδιαίτερος στο εργοστάσιο Οινοφύτων. Επίσης, στα ίδια βιβλία θα καταχωρήσει αντίστοιχα την ανάλυση του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 4.1.400, περ. 2)

Η σύνθεση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων και του λογαριασμού εκμεταλλεύσεως θα καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού. Προς τούτο τα περιληπτικά στοιχεία της αναλυτικής απογραφής Κεντρικού και Οινοφύτων θα καταχωρηθούν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού ως εξής:

ΧΡΕΩΣΗ	Κεντρικό	Υποκατάστημα α Οινοφύτων	Σύνολο	ΠΙΣΤΩΣΗ	Κεντρικό	Υποκατάστημα Οινοφύτων	Σύνολο
1. Αποθέματα ενάρξεως 2. Αγορές χρήσεως 3. Αποθέματα λήξεως 4. Οργανικά έξοδα Μείον: Ιδιοπαραγωγή & βελτιώσεις παγίων Μείον: Αξία καταστραφέντων- ακατάλληλων αποθεμάτων Συνολικό κόστος εσόδων Κέρδη εκμεταλλεύσεως				1. Πωλήσεις 2. Λοιπά οργανικά έσοδα			
Σύνολο	3.000.000.000	2.100.000.000	5.100.000.000		3.000.000.000	2.100.000.000	5.100.000.000

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.2002 (Ποσά σε ευρώ)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Κεντρικό	Υποκατ/μα Οινοφύτων	Σύνολο
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
II Ενσώματες ακινητοποιήσεις			
1. Γήπεδα-Οικόπεδα	200.000.000	300.000.000	500.000.000
2. Κτίρια-Τεχνικά έργα	480.000.000	320.000.000	800.000.000
Μείον: Αποσβεςθέντα	(200.000.000)	(150.000.000)	(350.000.000)
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	280.000.000	170.000.000	450.000.000
.....			
.....			
Σύνολο ενεργητικού	1.500.000.000	1.300.000.000	2.800.000.000
 ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
Δ. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
I. Μετοχικό κεφάλαιο	500.000.000	-	500.000.000
IV. Αποθεματικά κεφάλαια			
1. Τακτικό αποθεματικό	150.000.000	-	150.000.000
4. Έκτακτα αποθεματικά	250.000.000	-	250.000.000
5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	300.000.000	-	300.000.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	1.200.000.000	-	1.200.000.000
 Λογαριασμοί συνδέσμου κεντρικού με υποκαταστήματα			
48.00.00 Λ/σμός χρηματικών εμβασμάτων-Κεντρικού	100.000.000		-
48.00.00 Λ/σμός χρηματικών εμβασμάτων-Οινοφύτων		(100.000.000)	-
48.00.01 Λ/σμός διακινήσεως αποθεμάτων –Κεντρικού	(50.000.000)		-
48.00.01 Λ/σμός διακινήσεως αποθεμάτων-Οινοφύτων		50.000.000	-
48.00.02 Λ/σμός λοιπών συναλλαγών- Κεντρικού	80.000.000		-
48.00.02 Λ/σμός λοιπών συναλλαγών-Οινοφύτων		(80.000.000)	-
48.00.03 Κέρδος χρήσεως	(200.000.000)		-

υποκαταστήματος 48.00.03 Κέρδος χρήσεως (προ φόρου)		200.000.000	-
B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ			
1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.	50.000.000	30.000.000	80.000.000
2. Λοιπές προβλέψεις	10.000.000	5.000.000	15.000.000
Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
.....			
.....			
Σύνολο παθητικού	1.500.000.000	1.300.000.000	2.800.000.000
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	2.800.000.000	2.000.000.000	4.800.000.000
Κόστος πωληθέντων	(2.400.000.000)	(1.700.000.000)	(4.100.000.000)
Μικτό κέρδος	400.000.000	300.000.000	700.000.000
.....			
Ολικό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως	400.000.000	250.000.000	650.000.000
.....			
Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων	80.000.000	50.000.000	130.000.000
Μείον: Οι από αυτές ενσωματούμενες			
Μείον: στο λειτουργικό κόστος	(80.000.000)	(50.000.000)	(130.000.000)
Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως (προ φόρου)	180.000.000	200.000.000	380.000.000

2.4.2 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα

Προκειμένου περί υποκαταστήματος, που δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, ή αποθηκευτικού χώρου, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών του κεντρικού

καταστήματος ή της έδρας (άρθρο 27, παρ. 3, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 3, του άρθρου 6, του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1,1,2003).

Επομένως, το υποκατάστημα το οποίο δεν τηρεί πλήρη λογιστικά βιβλία από τα οποία να εξάγεται αυτοτελώς το λογιστικό αποτέλεσμα του, και ως εκ τούτου δεν τηρεί δικό του βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, στο τέλος της χρήσεως, θα καταμετρήσει τα αποθέματά του και στη συνέχεια θα τα καταχωρήσει σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής. Από 1.1.2003 τα ανωτέρω ισχύουν και για κάθε άλλο υποκατάστημα, ανεξάρτητα από το εάν τηρεί λογιστικά βιβλία ή όχι, καθώς και για τους αποθηκευτικούς χώρους. Το ένα αντίτυπο της καταστάσεως αυτής το υποκατάστημα θα φυλάζει στο αρχείο του και το άλλο θα αποσταλεί στο κεντρικό κατάστημα εντός 50 ημερών από τη λήξη της χρήσεως για ενημέρωση του θεωρημένου βιβλίου απογραφών και ισολογισμού ως προς την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων τέλους χρήσεως του υποκαταστήματος με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε. κλπ) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση όπου οι άνω καταστάσεις πρέπει να αποσταλούν μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17, παρ. 7 Κ.Β.Σ.).

Ακολούθως η επιχείρηση θα αποτιμήσει τα απογραφέντα αποθέματα του υποκαταστήματος. Προς τούτο, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού θα καταχωρηθεί στην άνω κατάσταση (που βρίσκεται στο κεντρικό κατάστημα) η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος αποθέματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. Με το σύνολο της αξίας των αποθεμάτων τέλους χρήσεως του υποκαταστήματος θα ενημερωθεί το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού ως εξής:

No...				
(Ενιαία αρίθμηση κατά διαχειριστική περίοδο)				
ΔΙΠΛΟΤΥΠΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ 31.12.2003				
ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ- Εγνατίας 12				
Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία €
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				
6)				

7)				
8)				
Σύνολο				80.000,00

No...				
ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2003				
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
III. Ενσώματες ακινητοποιήσεις...				
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
I. Αποθέματα				
I. Εμπορεύματα				
α. Στο κεντρικό κατάστημα Αθήνα-Σωκράτους 10				
Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία €
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				
6)				
7)				
Σύνολο				200.000,00
β. Στο υποκατάστημα Θεσσαλονίκης –Εγνατίας 12 ως θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις απογραφής του υποκαταστήματος από No... έως No...				80.000,00
Σύνολο εμπορευμάτων				200.000,00

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ.2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003).

2.4.3 Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί

Για το υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί και από τα λογιστικά βιβλία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απ' ευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα (άρθρο 27, παρ. 3, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με την παρ. 3, του άρθρου 6, του Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003)

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Σ. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003)

Παράδειγμα: Επιχείρηση με έδρα την Κω και με υποκαταστήματα (ή αποθηκευτικό χώρο) στη Ρόδο πραγματοποίησε απογραφή κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου 30.6.2003. Η απογραφή των αποθεμάτων 30.6.2003 του υποκαταστήματος (ή του αποθηκευτικού χώρου) Ρόδου γίνεται υποχρεωτικά σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις απογραφής γιατί πρόκειται για υποκατάστημα στον ίδιο νομό αλλά σε άλλο νησί με την έδρα.

Παράδειγμα: Επιχείρηση με έδρα την Χαλκίδα (βρίσκεται στον νομό της Νήσου Εύβοιας και με υποκαταστήματα (ή αποθηκευτικό χώρο) στην Κάρυστο της Νήσου Εύβοιας, πραγματοποίησε απογραφή κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου 31.12.2003. Η απογραφή των αποθεμάτων 31.12.2003 του υποκαταστήματος (ή αποθηκευτικού χώρου) Κάρυστου γίνεται στο βιβλίο απογραφών της έδρας γιατί πρόκειται για υποκατάστημα στον ίδιο νομό και στο ίδιο νησί ως εξής:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2003

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

.....

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ι. Αποθέματα

1. Εμπορεύματα

α. Εμπορεύματα στο κεντρικό κατάστημα (Χαλκίδα- Αθήνας 12)

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία (€)
1)				
2)				
.....				
.....				
Σύνολο εμπορευμάτων κεντρικού				300.000,00

β. Εμπορεύματα στο υποκατάστημα Καρύστου (Δήμητρας 8)

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία (€)
1)				
2)				
.....				
.....				
Σύνολο εμπορευμάτων υποκαταστήματος				40.000,00
Σύνολο εμπορευμάτων				340.000,00

Μπορεί, όμως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τρόπο που αναφέρουμε στην αμέσως επόμενη παρ. 2.3.5.

2.4.4 Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χμλ. από την έδρα.

Για το υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα και από τα λογιστικά βιβλία του δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα ή καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απ' ευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας, διακριμένα (άρθρο 27, παρ. 3, Κ.Β.Σ.).

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική κ των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Σ. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ.2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο με το Ν. 3052/2003).

Παράδειγμα:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2003

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Π. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

.....

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ι. Αποθέματα.

1. Εμπορεύματα

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα		Τιμή μονάδος	Αξία (€)
		Στο κεντρικό κατάστημα Αθήνα-Ερμού 1	Στο υποκατάστημα Αθήνα-Ερμού 10		
1)					
2)					
.....					
.....					
Σύνολο εμπορευμάτων					340.000,00

Μπορεί όμως στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέρουμε στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο 2.3.4.

2.5 Απογραφή αποθεμάτων αποθηκευτικών χώρων

Αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμιά συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο άρθρο 9, παρ.1, του Κ.Β.Σ. (βλέπε προηγούμενη παρ. 2.3.1) αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την φύλαξη-αποθήκευση των αγαθών. (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 παρ. 9.9.3.) Από αυτή την επαγγελματική εγκατάσταση ενεργούνται, στη συνέχεια μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνη η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή, ή

αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο-δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος.

Ως ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος θεωρείται αυτός που διακρίνεται χωρικά από άλλο π.χ. κεντρικό, υποκατάστημα, αποθήκη, εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία

Αποθηκευτικοί χώροι είναι και οι αυτοτελείς χωριστοί χώροι που βρίσκονται στον ίδιο όροφο οι οποίοι, όμως, δεν επικοινωνούν μεταξύ τους (Σ.τ.Ε. 3856/1974)

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

Επίσης, όταν ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται στο ίδιο κτίριο με το κεντρικό κατάστημα και μεταξύ τους επικοινωνούν με ιδιαίτερη είσοδο ή εσωτερική σκάλα τότε θεωρείται ενιαίος αποθηκευτικός χώρος και δεν απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο. (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 παρ. 9.1).

Εάν, όμως οι άνω χώροι επικοινωνούν από τους κοινόχρηστους χώρους (είσοδος, σκάλα κλπ) τότε απαιτείται η καταχώρηση της απογραφής διακεκριμένα κατά όροφο (Υπουργείο Οικονομικών 3/1992 παρ. 9.1).

Για αποθηκευτικούς χώρους που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ισχύουν, ως προς την απογραφή των αποθεμάτων, τα αναφερόμενα στην παρ. 2.4.3

Για αποθηκευτικούς χώρους που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλ. από την έδρα ισχύουν, ως προς την απογραφή των αποθεμάτων, τα αναφερόμενα στην παρ. 2.4.4

Τέλος για τους λοιπούς αποθηκευτικούς χώρους ισχύουν, ως προς την απογραφή των αποθεμάτων, τα αναφερόμενα στην παρ. 2.5, ενώ για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων, ισχύουν ως προς την απογραφή των αποθεμάτων, τα αναφερόμενα στην παρ. 2.6

Παράδειγμα:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2003

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Π. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

.....

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ι. Αποθέματα.

1. Εμπορεύματα

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα			Τιμή μονάδος	Αξία (€)
		Αποθηκευτικοί χώροι πολυκατοικίας Αθήνα οδός Ποσειδώνος 10				
		Ισόγειο κατάστημα	4ος όροφος	6ος όροφος		
1)						
2)						
.....						
.....						
Σύνολο εμπορευμάτων						35.000,00

Μπορεί, όμως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 2.3.4.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι αν αποδεικνύεται ότι οι αποθηκευτικοί χώροι δεν χρησιμοποιούνται για αποθήκευση εμπορεύσιμων ειδών, η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να συντάξει σχετική απογραφή. Η χρησιμοποίηση των αποθηκών για αποθήκευση εμπορεύσιμων στοιχείων δεν είναι αυτονόητη, έστω και αν οι χώροι αυτοί έχουν μισθωθεί προς τούτο (Σ.τ.Ε. 2944/19990, 2996/1988).

Η αποτίμηση των αποθεμάτων των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμηση των αποθεμάτων

χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ. 2, Κ.Β.Σ. όπως τροποποιημένο από το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003)

2.6 Απογραφή αποθεμάτων που αποστέλλονται σε τρίτους

Τα αποθέματα που αποστέλλονται σε τρίτους για διάφορους λόγους π.χ. ως παρακαταθήκες προς πώληση, για ενέχυρο, για φύλαξη ή με σκοπό την προσωρινή παραμονή-παρακολουθούνται στους ιδιαίτερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς «εμπορεύματα, προϊόντα κλπ σε τρίτους» που ανοίγονται και λειτουργούν ως υπολογαριασμοί του λογαριασμού της αναλυτικής λογιστικής 94 «Αποθέματα». Η παρακολούθηση αυτή γίνεται κατά ποσότητα και αξία, αναλυτικά για κάθε είδος αποθέματος, αποθηκευτικό χώρο και κατηγορία στην οποία ανήκει, με τρόπο που να εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η πληροφόρηση για τις αξίες των αποθεμάτων της οικονομικής μονάδα που βρίσκονται σε τρίτα πρόσωπα και για τους ειδικούς όρους από τους οποίους διέπονται αυτά. (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.215, περ. 13). Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι όλα τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο (άρθρο 27, παρ. 3. Κ.Β.Σ. όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9, παρ. 30 του Ν. 2753/1999). Δηλαδή, τα αγαθά που βρίσκονται σε τρίτους για οποιονδήποτε λόγο παρακολουθούνται πάντοτε σε ιδιαίτερη μερίδα του βιβλίου αποθήκη της έδρας, όπου τηρείται μια μερίδα ανά τρίτο κατ' είδος και ποσότητα, ανεξάρτητα από την εγκατάσταση που τα αποστέλλει ή παραλαμβάνει τα αγαθά (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002 Λογιστής 2003, σελ. 133)

Σημειώνουμε ότι στη Γενική Λογιστική δεν είναι δυνατή η παρακολούθηση της διακινήσεως των αποθεμάτων (για οποιαδήποτε αιτία, όπως πωλήσεις, αποστολές σε τρίτους κλπ), ούτε ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής ή του κόστους πωληθέντων κλπ. Όλα αυτά παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ. 146/1993).

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2179/1982 κρίθηκε ότι τα εμπορεύσιμα στοιχεία που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων πρέπει να απογράφονται διακεκριμένα κατ' αποθηκευτικό χώρο του κάθε τρίτου. Το ίδιο απαιτεί και το Ε.Γ.Λ.Σ. όπου στην παρ. 2.2.204 (περ. 1) αναφέρει ότι είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. Σημειώνουμε ότι το άρθρο 27, παρ. 3, ΚΒΣ όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30 του Ν. 2753/1999 ισχύει, απαιτεί όπως τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά τρίτο χωρίς να απαιτείται και η καταχώρηση κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων γίνεται με ενιαία τιμή μετά αποθέματα της έδρας. Με έγκριση της Ε.Λ.Β. επιτρέπεται η αποτίμησης των αποθεμάτων χωριστά ανά εγκατάσταση (άρθρο 28, παρ. 2, ΚΒΣ όπως τροποποιημένο από το Ν. 3052/2002 ισχύει από 1.1.2003)

Παράδειγμα:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2003

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Π. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

.....

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ι. Αποθέματα.

1. Εμπορεύματα

Είδος	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα		Τιμή μονάδος	Αξία (€)
		Στο κεντρικό κατάστημα	Στον αντιπρόσωπο Γ. Γεωργίου (Πάτρα- Ακροπόλεως 28) ως παρακαταθήκη προς πώληση		
1)					
2)					
.....					
.....					
Σύνολο εμπορευμάτων					500.000,00

Μπορεί, όμως, στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος να καταχωρηθούν και με τον τρόπο που αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 2.3.4

2.7 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής αποθεμάτων

Οι διαπιστούμενες διαφορές, υπό μορφή ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων, των αποθεμάτων κατά τις διενεργούμενες περιοδικές πραγματικές απογραφές τους, διαρκούσης της χρήσεως, πρέπει να λογιστικοποιούνται ποσοτικά και κατ' αξία με χρεωπίστωση των λογαριασμών (μερίδων) των αποθηκών και αντίστοιχη χρεωπίστωση των λογαριασμών 97.10.00.00 «Ελλείμματα» και 97.10.00.01 «Πλεονάσματα» της Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 5.218 Α' στ. του Ε.Γ.Λ.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 258/1995, Λογιστής 1996 σελ. 546).

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

2.8 Καταστροφή Αποθεμάτων

Πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο είναι το «πρωτόκολλο καταστροφής» που συντάσσεται από επιτροπή υπαλλήλων της επιχειρήσεως που συγκροτείται με απόφαση των νόμιμων οργάνων της (λ.χ. του Δ.Σ.), η οποία προβαίνει σε συγκεκριμένη ημέρα και ώρα στην καταστροφή των αγαθών και στη σύνταξη και υπογραφή σχετικού «πρωτοκόλλου καταστροφής αποθεμάτων». Κρίνεται σκόπιμο η επιχείρηση, με αίτησή της στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, να ζητήσει την παρουσία αρμόδιου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. στην καταστροφή των αγαθών. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δικαιούται – και δεν υποχρεούται – να εκδώσει σχετική εντολή ελέγχου για τη διαπίστωση της καταστροφής των αγαθών. Επίσης κρίνεται σκόπιμο να καλείται και ο ορκωτός ελεγκτής της εταιρίας, εφόσον αυτή υπόκειται στον έλεγχο του Δ.Ο.Υ.. Γίνεται πάντως δεκτό ότι για την κατάρτιση του πρωτοκόλλου καταστροφής δεν απαιτείται η συμμετοχή δημοσίου οργάνου.

Σκόπιμο είναι η απόφαση περί καταστροφής των αποθεμάτων να ληφθεί από το Δ.Σ της εταιρίας, το οποίο να ορίσει και τα μέλη της επιτροπής που θα προβεί στην καταστροφή των αποθεμάτων.

Αποφάσεις του ΣτΕ 2936/1988 και 3422/1991, σύμφωνα με τις οποίες νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή αποθεμάτων είναι τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της επιχειρήσεως πρωτόκολλα καταστροφής, εφόσον ούτε από τον Κ.Β.Σ. ούτε από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής των αποθεμάτων.

2.8.1 Λογιστική Αντιμετώπιση

Σύμφωνα με την Γνωμάτευση 51/1282/1990, το κόστος των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα, λόγω λήξεως της ημερομηνίας καταναλώσεώς τους ή από άλλη αιτία, χαρακτηρίζεται έκτακτη ζημία.

- Στη Γενική λογιστική:

Χρέωση	Πίστωση
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα
81.02 Έκτακτες ζημίες	78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθ.
81.02.10 Ζημίες από καταστ. ακατάλληλων αποθεμάτων	

- Στην Αναλυτική λογιστική:

Χρέωση	Πίστωση
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	90 Διάμεσοι - αντικριζόμενοι λογαριασμοί
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04.02 Έκτακτες ζημίες	

Επίσης σε θεωρημένη αποθήκη μαζί με τις εγγραφές γίνεται και η τακτοποίηση των μερίδων της αποθήκης:

Χρέωση	Πίστωση
90 Διάμεσοι – αντικριζόμενοι λογαριασμοί	96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλ.
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα	96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλ.
90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα	96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
90.07.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων	96.22.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλ. αποθ.

Χρέωση	Πίστωση
96 Έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως	94 Αποθέματα
96.20 Κόστος (παραγωγής ή αγοράς) πωλημένων	94.20 Εμπορεύματα
96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων - Τεκμαρτών εσόδων	96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα
96.20.78.11 Κόστος καταστραφέντων ακατάλληλων αποθ.	96.22.78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλ. αποθ.

Ο Φ.Π.Α. που εξεπέστη κατά την αγορά των εμπορευμάτων, πρώτων υλών κ.λπ. δεν επιστρέφεται στο δημόσιο στην περίπτωση που στη συνέχεια τα εμπορεύματα, πρώτες κ.λπ. ύλες ή τα παραχθέντα από αυτές προϊόντα καταστρέφονται, κλέπτονται ή χάνονται, εφόσον η ζημία αποδεικνύεται με νόμιμα δικαιολογητικά. (33 Παρ 1β του Ν.2859/2000).

2.9 Ελλείμματα – Πλεονάσματα κατά την Παραλαβή των Εμπορευμάτων

Σύμφωνα με τη γνωμάτευση 231/2208/1994, ο λογιστικός χειρισμός ελλειμμάτων και πλεονασμάτων αγορασμένων αγαθών τακτοποιείται ως ακολούθως:

Δεν επιτρέπεται για τα διαπιστούμενα κατά την παραλαβή αγορασμένων αγαθών ελλείμματα ή πλεονάσματα να διενεργούνται εγγραφές «πρόβλεψης της αξίας των διαφορών κατά το χρόνο της ποσοτικής καταχώρησης των ελλειμμάτων».

Με την αξία των ποσοτικών ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων, που διαπιστώνονται κατά την παραλαβή αγοραζόμενων αγαθών, χρεώνεται ή, ανάλογα, πιστώνεται ο προμηθευτής (στο λογαριασμό 50), με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών αγορών Ομάδα 2 και λογαριασμού 94 καθώς και των ενταγμένων στο 94 μερίδων αποθήκης. Για την ιδιαίτερη εμφάνιση των ελλειμμάτων και πλεονασμάτων, οι προηγούμενες τακτοποιητικές λογιστικές εγγραφές επιβάλλεται να διενεργούνται ως ακολούθως:

Κατά την παραλαβή των αγαθών, οι εγγραφές χρεώσεως των λογαριασμών αγορών της ομάδας 2 και του πρωτοβάθμιου 94 καθώς και των (κάτω από τον 94 τηρούμενων) μερίδων αποθήκης και αντίστοιχης πιστώσεως του προμηθευτή στο λογαριασμό 50 , θα γίνονται με βάση τα δεδομένα του τιμολογίου του προμηθευτή (ποσότητες και αξίες).

Για τα διαπιστούμενα κατά την παραλαβή ελλείμματα θα διενεργείται αμέσως και οπωσδήποτε την ίδια ημέρα, εγγραφή χρεώσεως του προμηθευτή και αντίστοιχης πιστώσεως των λογαριασμών αγορών (ομάδας 2 και 94) καθώς και των μερίδων αποθήκης (δηλαδή του «βιβλίου αποθήκης» που είναι η τελευταία βαθμίδα των λογαριασμών του 94), με την αιτιολογία «ελλείμματα τιμολογίου.....» και έτσι, τελικά, στις μερίδες αποθήκης (και τους οικείους λογαριασμούς αγορών) θα απομείνει η ποσότητα που πραγματικά παραλήφθηκε και εισάχθηκε στην αποθήκη, με την αντίστοιχη αξία της. Για την εγγραφή αυτή θα εκδίδεται αριθμημένο αθεώρητο Δελτίο Συμψηφιστικής Εγγραφής που θα φέρει τα πλήρη στοιχεία της επιχειρήσεως και θα υπογράφεται αρμοδίως, στο οποίο θα επισυνάπτονται και τα σχετικά αποδεικτικά των ελλειμμάτων στοιχεία (ζυγολόγια, αποδεικτικά παραλαβής κ.λπ.). Στα δικαιολογητικά των εγγραφών αυτών απαραίτητως θα επισυνάπτονται και τα μεταγενέστερα λαμβανόμενα οικεία πιστωτικά τιμολόγια του προμηθευτή. Για τα διαπιστούμενα πλεονάσματα θα γίνονται ανάλογες των προηγούμενων λογιστικές εγγραφές.

Όπως τονίζεται από τον Κ.Β.Σ., οι περιπτώσεις να προκύπτουν ελλείμματα και πλεονάσματα δεν πρέπει να έχουν μεγάλη συχνότητα και η συχνότητα τους και το ύψος τους πρέπει να δικαιολογείται από την ιδιομορφία των αγαθών ή από άλλες ειδικές συνθήκες.

Επιπλέον εάν κατά την αγορά αγαθών διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα θα πρέπει οι μερίδες της αποθήκης να ενημερώνονται με ποσοτικά και με τα πραγματικά και να επισυνάπτονται όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν τις διαφορές. Επίσης τα περιστατικά αυτά δεν θα πρέπει να συμβαίνουν σε μεγάλη συχνότητα, εκτός ειδικών περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με την ιδιομορφία του είδους, π.χ. καύσιμα.

2.10 Η Σημασία της Απογραφής

Η σωστή απογραφή θεωρείται σημαντική γιατί μέσω αυτής επαληθεύεται η ακρίβεια των λογιστικών καταχωρήσεων και αποκαλύπτονται τα πραγματικά ελλείμματα ή/και πλεονάσματα. Αυτά τα ελλείμματα/πλεονάσματα αποκαλύπτουν την καλή ή κακή διαχείριση της επιχειρηματικής περιουσίας. Επίσης, μέσω της απογραφής ο λογιστής μπορεί να αποκαταστήσει το ακριβές μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Όπως έχει προαναφερθεί, η απογραφή απεικονίζει με κάθε λεπτομέρεια τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Άλλωστε αυτό είναι και το ουσιώδες αντικείμενο της

απογραφής γιατί, μέσω αυτής καταστρώνεται ο Ισολογισμός και ο προσδιορισμός του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης για κάθε οικονομική χρήση. Ο Ισολογισμός κατά μια έννοια είναι ο συνοπτικός πίνακας της απογραφής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

3.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της (άρθρο 42ε , παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.2.100 αναφέρει ότι στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

- a. Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): 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 (βλέπε επίσης άρθρο 42ε, παρ. 4, Κωδ. Ν. 2190/1920).
- b. Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος (βλέπε επίσης άρθρο 42ε, παρ. 3, Κωδ. Ν. 2190/1920).
- c. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδα, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της (βλέπε επίσης άρθρο 42ε, παρ. 1, Κωδ. Ν. 2190/1920).
- d. Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής- Α.Ε, ΕΠΕ, ΕΕ, ΟΕ, και άλλες-, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροείς πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της

οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεων λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως (βλέπε επίσης άρθρα 5 και 6, Κωδ. Ν. 2190/1920).

3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

3.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρεία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη από ένα έτος (άρθρο 42 παρ. 4, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις (άρθρο 43, παρ. 5, περ. α' Ν. 2190/1920, άρθρο 28, παρ. 3, Κ.Β.Σ.). Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου (άρθρο 43, παρ. 9, Κωδ. Ν. 2190/1920 και άρθρο 28 παρ. 3 Κ.Β.Σ.).

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεως κλπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Η σύμβαση πώλησης ακινήτου πρέπει να γίνεται, πάντοτε, με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Διαφορετικά, η πώληση είναι άκυρο. Άκυρη είναι, επίσης, οποιαδήποτε συμφωνία για την πληρωμή μέρους του τιμήματος του ακινήτου που δεν έχει αναγραφεί στο πωλητήριο συμβόλαιο (Α.Π. 95/1999). Τα έξοδα κτήσης των ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 7.6, καταχωρούνται στα «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης» (άρθρο 43, παρ. 5, περ. β' Κωδ. Ν. 2190/1920).

Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα. (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.213 περ. 3).

Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι (άρθρο 43, παρ. 5, περ. γ' Κωδ. Ν. 2190/1920):

Η τιμή κτήσεως (τιμολογιακή αξία αγοράς) των πρώτων υλών και διαφορών υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των	
---	--

συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών	€χιλ.
Πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών	€χιλ
Πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής	€χιλ
Σύνολο κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής	€Σύνολο

Οι έννοιες των δαπανών: προσθηκών, βελτιώσεων, συντηρήσεων και επισκευών πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιγράφονται στην παρ. 2.2.101 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

Προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου τους, του μεγέθους τους ή της ωφελιμότητάς τους, με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλών.

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

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα:

- Είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του ή της παραγωγικότητάς του.
- Είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας.
- Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

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

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

Παράδειγμα: Οι κτιριακές και μηχανολογικές εγκαταστάσεις νοσηλευτικής επιχείρησης αποπερατώθηκαν και από 1.1.1996 λειτουργούν όλα τα τμήματα της επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια του έτους 1998 η επιχείρηση πραγματοποίησε τις εξής επενδύσεις:

<ul style="list-style-type: none"> • Αντικατάσταση σπασμένων υαλοπινάκων ορόφων νοσηλείας. • Ελαιοχρωματισμός κοινόχρηστων χώρων. • Αντικατάσταση κλιματισμού με νέα μηχανήματα προηγμένης τεχνολογίας. • Τοποθέτηση πλακιδίων στα αποδυτήρια προσωπικού. 	<ul style="list-style-type: none"> • Η επένδυση αυτή συνιστά επισκευή του κτιρίου, αφού σκοπός της είναι η επαναφορά του κτιρίου στην αρχική μορφή. Επομένως η δαπάνη αντικατάστασης των υαλοπινάκων θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. • Η επένδυση αυτή συνιστά συντήρηση του κτιρίου, αφού σκοπός της είναι η διατήρηση του κτιρίου στην αρχική παραγωγική ικανότητά του για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Επομένως η δαπάνη του ελαιοχρωματισμού θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως. • Η επένδυση αυτή συνιστά βελτίωση των κτιριακών εγκαταστάσεων, αφού σκοπός της είναι η αύξηση της παραγωγικότητάς τους. Επομένως η δαπάνη αντικατάστασης των μηχανημάτων κλιματισμού θα προσ αυξήσει την αξία του κτιρίου. • Η επένδυση αυτή συνιστά προσθήκη στις κτιριακές εγκαταστάσεις, αφού σκοπός της είναι η μόνιμη αύξηση της ωφελιμότητάς τους με χρησιμοποίηση δομικών υλικών. Επομένως η δαπάνη τοποθέτησης πλακιδίων θα προσ αυξήσει την αξία του κτιρίου.
---	--

Το Συμβούλιο της Επικρατείας και συγκεκριμένα στην απόφαση 320/2000, (Λογιστής 2002, σελ. 504), περιγράφει επίσης κατ' άλλο τρόπο, την έννοια των άνω δαπανών, η οποία, όμως, περιγραφή, δεν απέχει πολύ από τους αντίστοιχους άνω ορισμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επίσης Σ.τ.Ε. 879/2003 Λογιστής 2003 σελ. 1160).

Οι έννοιες των δαπανών συντηρήσεως, επισκευής και βελτιώσεων με βάση την άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι οι εξής:

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

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

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

Παράδειγμα: Επιχείρηση δαπάνησε το ποσό 70.000 ευρώ για να ασφαλτοστρώσει ιδιωτική οδό που οδηγεί στο εργοστάσιό της. Στην προκειμένη περίπτωση ερευνώνται δύο περιπτώσεις:

- a. Η ιδιωτική οδός είχε στο παρελθόν ασφαλτοστρωθεί πλην όμως, με την πάροδο του χρόνου, η ασφαλτόστρωση είχε υποστεί καταστροφές και βλάβες. Στην περίπτωση αυτή, η άνω δαπάνη της ασφαλτόστρωσης κρίνεται ως επισκευή.
- b. Η ιδιωτική οδός ήταν «χωματόδρομος», δηλαδή επ' αυτής υπήρχε μόνο χώμα. Στην περίπτωση αυτή, η άνω δαπάνη της ασφαλτόστρωσης κρίνεται ως βελτίωση και αποσβένεται σε περισσότερες χρήσεις.

3.2.2 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου

Αποτιμούνται με τον ίδιο τρόπο που αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 28, παρ. 3, Κ.Β.Σ. βλέπε προηγούμενη παρ. 3.1).

Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κλπ.) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα

αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Λογ/σμός Ε.Γ.Λ.Σ. 16.19) ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται (άρθρο 28, παρ. 4, περ. β' ΚΒΣ).

Τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιβ, Ν. 2238/1994).

Επίσης, η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας (άρθρο 28, παρ. 4, περ. γ, ΚΒΣ).

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία αγόρασε αντί € 100.000,00 ένα διαμέρισμα για να το χρησιμοποιήσει ως γραφεία της εταιρείας. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου είναι € 130.000,00. Για την αγορά του άνω ακινήτου η εταιρεία κατέβαλε για φόρο μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβή δικηγόρου κλπ. έξοδα €20.000,00. Με βάση εκτίμηση πολιτικού μηχανικού η εταιρεία διαχώρισε την αξία του γηπέδου €2.000,00 από την αξία του κτιρίου €98.000,00 (βλέπε επόμενη παρ. 3.5.13). Η αξία του άνω ακινήτου καθώς και τα έξοδα θα καταχωρηθούν στους παρακάτω λογαριασμούς:

Κωδικός	Λογαριασμός	Αξία	Αποσβέσεις
10	Εδαφικές εκτάσεις		Δεν υπόκειται
10.00	Γήπεδα-Οικόπεδα		σε απόσβεση
10.00.00	Γήπεδο οδός... αρ..	2.000,00	
11.	Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα		Υπόκειται σε απόσβεση με βάση τους νόμιμους συντελεστές.
11.00	Κτίρια-Εγκαταστάσεις Κτιρίων		
11.00.00	Κτίριο οδός... αρ...	98.000,00	
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις Και έξοδα πολυετούς απόσβεσης		Υπόκειται σε απόσβεση (εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέχρι πέντε χρήσεις).
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		
16.14.0	Έξοδα κτήσεως		

3.3 Κόστος Κτήσεως Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Οι επιχειρήσεις μπορούν να αποκτήσουν πάγια περιουσιακά στοιχεία με διάφορους τρόπους, με την προϋπόθεση όμως ότι κάθε ένας από αυτούς χρειάζεται διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Σημειώνεται όμως, ότι η αγορά αποτελεί τον κυριότερο τρόπο αποκτήσεως των παγίων στοιχείων και για τον λόγο αυτόν η ανάλυση που ακολουθεί αναφέρεται μόνο σε αυτόν τον τρόπο.

Σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, κόστος κτήσεως ενός παγίου στοιχείου θεωρείται το συνολικό ποσό που καταβάλλεται για την αγορά και προετοιμασία του στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται. Έτσι, το κόστος αποτελείται, εκτός από την τιμή αγοράς και από διάφορες άλλες δαπάνες – έξοδα που ποικίλλουν ανάλογα με το στοιχείο που αγοράζεται, όπως μεταφορικά, δασμοί, ασφάλιστρα, κ.λ.π..

Επισημαίνεται ότι η αρχή του κόστους δεν ακολουθείται πιστά από τη νομοθεσία και την πράξη. Έτσι, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, την οποία ακολουθεί και η πράξη ως τιμή αγοράς ενός παγίου στοιχείου θεωρείται η τιμή που αναφέρεται στο τιμολόγιο ή σε άλλο δικαιολογητικό έγγραφο ανεξάρτητα από το εάν η αγορά γίνεται τοις μετρητοίς ή επί πιστώσει! Επίσης, η φορολογική νομοθεσία θεωρεί ορισμένες δαπάνες που γίνονται για την απόκτηση οικοπέδων και κτιρίων (μεσιτικά, δικηγορικά, συμβολαιογραφικά κ.λ.π.) ότι δεν προσauξάνουν το κόστος κτήσης αυτών των παγίων αλλά συνιστούν έξοδα.

Μετά την απόκτηση και την έναρξη χρήσεως ή λειτουργίας των παγίων στοιχείων, οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν διάφορες δαπάνες (επέκτασης ή προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης, επισκευής) οι οποίες αφορούν ή συνδέονται με τα στοιχεία αυτά. Το βασικό ερώτημα που τίθεται αναφορικά με τις παραπάνω δαπάνες είναι ,εάν οι δαπάνες αυτές πρέπει να θεωρηθούν έξοδα ή κόστος των παγίων στοιχείων.

Οι δαπάνες που γίνονται για την επέκταση και τη βελτίωση των παγίων στοιχείων θεωρούνται κόστος και συνεπώς προσauξάνουν το κόστος κτήσεως αυτών των στοιχείων. Το κόστος αυτών των επεκτάσεων και βελτιώσεων εμφανίζεται στους σχετικούς λογαριασμούς των παγίων στοιχείων. Στις περιπτώσεις όμως κατά τις οποίες η ωφέλιμη ζωή αυτών των επεκτάσεων και βελτιώσεων είναι διαφορετική από εκείνη των παγίων στοιχείων, τότε το κόστος αυτών των επεκτάσεων και βελτιώσεων πρέπει να παρακολουθείται με ξεχωριστούς λογαριασμούς.

Οι δαπάνες που γίνονται για συντήρηση και επισκευή θεωρούνται έξοδα και αφαιρούνται από τα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Οι λογαριασμοί στους οποίους εμφανίζονται αυτά τα έξοδα είναι «Έξοδα συντηρήσεως» και «Έξοδα επισκευών» ή μπορεί για το σύνολο αυτών να τηρείται ο λογαριασμός «Έξοδα συντηρήσεως και επισκευών». Ο λόγος για τον οποίο αυτές οι δαπάνες χαρακτηρίζονται έξοδα είναι ,διότι η χρησιμότητα τους θεωρείται ότι εξαντλείται μέσα στην παρούσα λογιστική χρήση.

3.4 Αναπροσαρμογή της Αξίας των Παγίων των Επιχειρήσεων

Με τον όρο «αναπροσαρμογή» εννοούμε την αποκατάσταση της πραγματική τρέχουσας αξίας των παγίων με βάση:

- Τις τιμές της αγοράς ή/και τις εκτιμήσεις πιστοποιημένων εκτιμητών (κάτι το οποίο επιτρέπεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά όχι με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Ελληνική Νομοθεσία).
- Η την Νομοθετικά γενικά επιβαλλόμενη κατά τακτά χρονικά διαστήματα με βάση συντελεστές για ορισμένες κατηγορίες παγίων (κάτι το οποίο γίνεται στην Ελλάδα με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Ελληνική Νομοθεσία).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/18-12-2004 δίνονται οδηγίες στις επιχειρήσεις για την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της ως ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Για τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού) και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται από το υπουργείο οικονομικών προκύπτει αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους, με βάση την πραγματική αξία αυτών που έχουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των ακινήτων θα πραγματοποιείται αποκλειστικά από την επιχείρηση με κάθε πρόσφορο μέσο από το οποίο θα αποδεικνύεται η αξία αυτών και η εκτίμηση αξίας άλλων ακινήτων τα οποία βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή στην πλησιέστερη περιοχή από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή από άλλη Δημόσια Υπηρεσία. Περαιτέρω, προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζομένων ακινήτων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως με βάση συγκεκριμένες τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσης.

Επίσης, φόρος που οφείλεται ,καταβάλλεται από τις επιχειρήσεις σε τέσσερις (4) εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις (3) μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του αντιστοίχου εξαμήνου.

Τέλος, προβλέπεται, ότι οι επιχειρήσεις που θα αναπροσαρμόσουν στις 31/12/2004 υποχρεωτικά ή προαιρετικά, την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας αυτών με βάση τα προβλεπόμενα από τα Ν. 2065/1992. Λόγω της διάταξης αυτής, η καταβολή του φόρου που προκύπτει, θα έχει ανάλογη εφαρμογή με τις διατάξεις των άρθρων 25 και 26 του Ν. 2065/1992. Δηλαδή, οι ανώνυμες εταιρίες που θα προβούν, με 31/12/2004, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους (κτιρίων ή γηπέδων) στην εύλογη αξία με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο 2% ή 8%, κατά περίπτωση.

Λογιστικά η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων γίνεται με χρέωση του λογαριασμού του παγίου και πίστωση των λογαριασμών 54.09.07 «Φόροι Ακίνητης Περιουσίας» και 41.07 «Διαφορές από Αναπροσαρμογή της Αξίας Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων».

3.5 Απογραφή Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Εφόσον η επιχείρηση διαθέτει γήπεδα ή οικοπέδα θα πρέπει να προσεχθούν τα εξής κατά την απογραφή αυτών:

1. Η αξία των εδαφικών εκτάσεων είναι η αξία κτήσης αυτών των αναπροσαρμογών που προβλέπονται από τις διατάξεις των εν ισχύ νόμων.
2. Δεν λογίζονται αποσβέσεις στην αξία των γηπέδων ή οικοπέδων διότι η διάρκεια ωφέλιμης ζωής του είναι απεριόριστη.
3. Εφόσον η εταιρεία έχει χορηγήσει εμπράγματα ασφαλείες σε ενσώματες ακινήτοποιήσεις αυτές πρέπει να αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα αυτού.

Το βιβλίο απογραφών τηρείται στην έδρα της επιχείρησης. Στο υποκατάστημα τηρείται μόνο όταν αυτό εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.

3.5.1 Μητρώο Παγίων στοιχείων

Για την διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για την λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του,

τηρείται υποχρεωτικά, από τις 01/01/2003, από του επιτηδευματίες με βιβλία Γ΄ κατηγορίας, «Μητρώο Παγίων Στοιχείων», όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ., το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου βαθμού). Από αυτό πρέπει να προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία:

- Το είδος του παγίου.
- Ο κωδικός λογαριασμού του στο Ε.Γ.Λ.Σ.
- Η αρχική αξία κτήσης και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκατάστασης του παγίου.
- Η ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας του καθώς και η ημερομηνία αδράνειας του.
- Τυχόν κτήση με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη εμπραγμάτων βαρών.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις (σε πώληση, καταστροφή).
- Τα στοιχεία και τα αίτια του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής.
- Το βιβλίο αυτό όταν τηρεί τα παραπάνω είναι φορολογικά έγκυρο μολονότι μπορεί να τηρείται αθεώρητο.

Πίνακας 3.1 : Υπόδειγμα Μητρώου Παγίων

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ			ΠΕΡΙ ΓΡΑΦΗ	Π Ο Σ Ο Τ Η Τ Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΑΡΧΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣ ΕΩΝ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΠΕΡΙ ΟΔΟΙ	ΣΥΝΤ. ΑΠΟΣΒ	ΑΠΟΣΒ. ΩΣ 31.12.2009	ΑΠΟΣΒ. ΩΣ 31.12.2010	ΣΥΝΟΛΙ ΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕ ΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
α΄ Βαθμ.	β΄ Βαθμ.	ΚΩΔ. ΛΟΓ.											
12	12.00	12.00.000	ΤΔΑ-25 ΜΠΛΟ ΑΕ	1	1/5/2000	1/5/2000	10.000,00	12	20%	9.999,99	0,00	9.999,99	0,01
ΣΥΝΟΛΟ 12 (ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ)				1			10.000,00			9.999,99	0,00	9.999,99	0,01
13	13.02	13.02.000	ΤΔΑ-3 S AE N.3299	1	10/4/2003	1/1/2004	15.000,00	12	25%	14.999,99	0,00	14.999,99	0,01
		13.02.001	ΤΔΑ-6 S AE N.3299	1	20/6/2003	1/1/2004	13.000,00	12	25%	12.999,99	0,00	12.999,99	0,01
ΣΥΝΟΛΟ 13 (ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ)				2			28.000,00			27.999,98	0,00	27.999,98	0,02
14	14.04	14.04.000	ΤΔΑ-12 Κ ΕΠΕ	1	1/1/2010	1/1/2010	20.000,00	12	20%	0,00	4000,00	4.000,00	16.000,00
ΣΥΝΟΛΟ 14 (ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ)				1			20.000,00			0,00	4000,00	4.000,00	16.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΩΝ				4			58.000,00			37.999,97	4000,00	41.999,97	16.000,03

3.5.2 Αποτίμηση Παγίων Στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή αυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή

προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

3.6 Αποσβέσεις

3.6.1 Αποσβέσεις Παγίων

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα κ.λπ.) ή τα ασώματα (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, μισθωτικά δικαιώματα κ.λπ.) πάγια περιουσιακά στοιχεία έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και αποκτώνται από τις οικονομικές μονάδες για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή και στην διάθεση των υλικών αγαθών (προϊόντων, εμπορευμάτων) ή αυλών αγαθών (υπηρεσιών). Συνεπώς, κίνητρο για την απόκτηση πάγιων στοιχείων από τις οικονομικές μονάδες είναι η δυνατότητα τους να δημιουργούν έσοδα.

Η δυνατότητα αυτή δημιουργίας εσόδων εκφράζει την χρησιμότητα των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων (εξαιρούνται τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις) υπόκεινται σε χρονικό περιορισμό, με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και να εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Η εξάντληση αυτή των αποθεμάτων των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται «εφάπαξ» αλλά συντελείται βαθμιαία σε ολόκληρη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου περιουσιακού στοιχείου έχει ως αποτέλεσμα τη βαθμιαία μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του.

Οι βασικές αιτίες της βαθμιαίας εξάντλησης των αποθεμάτων των υπηρεσιών (ή χρησιμοτήτων) των Π.Π.Σ είναι οι εξής:

1. Η λειτουργική φθορά, που οφείλεται στην χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
2. Η χρονική φθορά, που οφείλεται στην πάροδο του χρόνου.
3. Η οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων, βελτιωμένων παραγωγικών και αποδοτικών παγίων περιουσιακών στοιχείων.
4. Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των πάγιων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια την αντικατάσταση

κάποιων από αυτά που καθίστανται οικονομικά μη εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

5. Η βαθμιαία αυτή εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων του Π.Π.Σ που οφείλεται συνδυαστικά στις παραπάνω αιτίες και συνακόλουθα η μείωση του κόστουςκτήσης ή της λογιστικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι γνωστή ως απόσβεση.

Σε ότι αφορά την απόσβεση των ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (υπεραξίασκ.λπ.) ορίζονται τα εξής: Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Πίνακας 3.2 : Υποκείμενα σε απόσβεση περιουσιακά στοιχεία

κωδικός	λογ/σμος	αποσβέσεις
10	εδαφικές εκτάσεις	Δεν υπόκεινται σε απόσβεση
11	κτιρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα	Υπόκεινται σε απόσβεση βάση των νόμιμων συντελεστών
12	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός Εξοπλισμός	
13	Μεταφορικά μέσα	
14	Επιπλα & Λοιπός εξοπλισμός	
16	Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Υπόκεινται σε απόσβεση (εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέχρι 5 χρήσεις

3.6.2 Σκοπός Αποσβέσεων

Είναι φανερό ότι η βαθμιαία αχρήστευση και η ταυτόχρονη μείωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας των πιο παραπάνω αιτιών έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα την μείωση του κεφαλαίου ή ακόμα και την διακοπή της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, λόγω του ότι ίσως να μην είναι σε θέση να αντικαταστήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι ,προς αποφυγή των πιο πάνω οδυνηρών συνεπειών ,κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μιας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση την επαναφορά του ενεργητικού της μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αγοραστική δύναμη που έχει δαπανήσει για κάθε ένα από αυτά. Η προαναφερθείσα διαδικασία της λογιστικής είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

α) ένα μέρος του κόστους των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που εκπνέει λόγω των πιο πάνω αιτιών, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μια από τις λογιστικές περιόδους στις οποίες χρησιμοποιείται το πάγιο περιουσιακό στοιχείο από την οικονομική μονάδα,

β) το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ' αυτά είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ' αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωση του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών.

Με την διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ' αυτήν, γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρος της αγοραστικής δύναμης που έχει δαπανηθεί για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μέχρι και το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που θα πρέπει κανονικά να έχει επιστραφεί ολόκληρο το πόσο της αγοραστικής δύναμης.

Επειδή λοιπόν, η απόσβεση συμμετέχει στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές, έτσι ώστε αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να θεωρούνται συγκρίσιμα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και για τις επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.

3.6.3 Μέθοδοι Υπολογισμού Αποσβέσεων

Για να υπολογιστούν οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων πρέπει να είναι γνωστά:

- ο συντελεστής απόσβεσης
- η αποσβεστέα αξία
- και η μέθοδος απόσβεσης

Ο συντελεστής απόσβεσης προσδιορίζεται είτε με βάση την συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου, είτε με βάση τη χρονική διάρκεια χρήσης του. Εάν γνωρίζουμε ή μπορούμε να εκτιμήσουμε με σχετική ακρίβεια την συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου σε μονάδες παραγωγής, τότε μπορούμε να διαιρέσουμε την ετήσια παραγωγή (σε μονάδες) με την συνολική τότε θα έχουμε το «ποσοστό» με το οποίο θα πρέπει να πολλαπλασιάσουμε την αξία του παγίου έτσι ώστε να έχουμε το ποσό της ετήσιας απόσβεσης που θα πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης. Εάν πάλι γνωρίζουμε ή μπορούμε να εκτιμήσουμε με σχετική ακρίβεια την συνολική χρονική διάρκεια χρήσης του παγίου σε

αριθμό επιχειρηματικών χρήσεων, τότε μπορούμε να διαιρέσουμε την συνολική αξία του παγίου με τα έτη προβλεπομένων παραγωγικών χρήσεων και θα έχουμε το ποσό της ετήσιας απόσβεσης που θα πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης.

Ως αποσβεστέα αξία ενός αποσβεσίμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος παραγωγής ή τιμή κτήσεως ή άλλο ποσό πού αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής πού έχει επιβληθεί από τον νόμο), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία⁷ του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη.

Επίσης σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να προσθέσουμε στην παραπάνω αποσβεστέα αξία τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων οι οποίες γίνονται επιπλέον.

Οι μέθοδοι αποσβέσεων που συναντάμε από το παρελθόν μέχρι σήμερα στην οικονομία είναι οι ακόλουθες:

- Ποσοτική Μέθοδος: Ο τύπος που χρησιμοποιείται είναι ο ακόλουθος:

$$\text{Αποσβεστέα Αξία Παγίου} * \frac{\text{Μονάδες Παραχθέντος Έργου Χρήσης}}{\text{Συνολικές Μονάδες Παραγωγής Ωφέλιμης Ζωής Παγίου}}$$

- Χρονική Μέθοδος: Ο τύπος που χρησιμοποιείται είναι ο ακόλουθος

$$\text{Αποσβεστέα Αξία Παγίου} * \frac{\text{Μονάδα Χρόνου Χρησιμοποίησης Παγίου}}{\text{Συνολικές Μονάδες Χρόνου Ωφέλιμης Ζωής Παγίου}}$$

- Ο σταθερός συντελεστής απόσβεσης μας βοηθάει να υπολογίσουμε αποσβέσεις για κάθε χρήση το ίδιο ποσό.
- Με την αύξουσα μέθοδο ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης αυξάνει από χρήση σε χρήση και έτσι έχουμε κάθε χρόνο μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης.
- Με την φθίνουσα μέθοδο ο αρχικός συντελεστής απόσβεσης παραμένει σταθερός όπως και στην σταθερή μέθοδο αλλά η αποσβεστέα αξία βαίνει μειούμενη διαχρονικά έχοντας σαν αποτέλεσμα κάθε χρόνο μικρότερο ποσό απόσβεσης.

Εκ πρώτης όψεως η σταθερή μέθοδος φαίνεται να πλεονεκτεί διότι παρουσιάζει δύο μεγάλα πλεονεκτήματα. Είναι απλή και επιβαρύνει κάθε χρήση με το ίδιο σταθερό ποσό. Και, από καθαρά οικονομικής και λειτουργικής απόψεως ένα πάγιο με την πάροδο του χρόνου έχει και αυξημένο κόστος συντήρησης, και μειωμένη απόδοση (λόγω φυσιολογικής φθοράς). Συνεπώς δεν είναι οικονομικά λογικό να επιβαρύνουμε τα αποτελέσματα με το ίδιο ποσό απόσβεσης διαχρονικά όταν τα επιπλέον κόστη του παγίου αυξάνονται. Με βάση τα παραπάνω η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης πλεονεκτεί (παρά την μεγαλύτερη πολυπλοκότητα της), διότι επιβαρύνει περισσότερο τις αρχικές χρήσεις πού το πάγιο έχει

χαμηλότερο κόστος λειτουργίας και ελαφρύνει τις μεταγενέστερες όπου το πάγιο έχει αυξημένα κόστη λειτουργίας.

3.6.4 Αποσβέσεις Μικρότερες του Έτους

Πολλές φορές αγοράζουμε ή πουλάμε πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσα στην χρήση τα οποία και πρέπει να αποσβεστούν ανάλογα, δηλαδή θα πρέπει να ακολουθηθούν κάποιιοι κανόνες οι οποίοι είναι οι εξής:

- Η απόσβεση υπολογίζεται για ολόκληρους μήνες.
- Η μηνιαία απόσβεση είναι το 1/12 της ετήσιας, για όλες τις μεθόδους εκτός από την λειτουργική
- Για μεθόδους, εκτός από την σταθερή, όταν τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπίπτουν με τις λογιστικές περιόδους ,τότε η απόσβεση που αντιστοιχεί στο έτος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής κατανέμεται αναλογικά και στις δύο λογιστικές περιόδους τις οποίες αφορά.

3.6.5 Τρόποι Απόσβεσης

1. Άμεσος τρόπος απόσβεσης
2. Έμμεσος τρόπος απόσβεσης
3. Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης
4. Απόσβεση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ:

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν πλήρη λογιστικά βιβλία εφαρμόζουν την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεων με βάση το μικτό τρόπο που καθιερώνει το Ε.Γ.Λ.Σ, ο οποίος αναφέρεται και ως έμμεσος τρόπος απόσβεσης. Σύμφωνα με τον τρόπο αυτό χρεώνεται ο λ/σμος 66 «αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» με την ετήσια τακτική απόσβεση. Χρεώνεται ο λ/σμος 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»(και οι υπολογαριασμοί του) με το ποσό της ετήσιας πρόσθετης απόσβεσης. Και με το σύνολο δε των αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων) πιστώνονται οι αρμόδιοι πρωτοβάθμιοί π.χ (10 εδαφικές εκτάσεις , 11 κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα) καθώς και οι υποαντίθετοι λ/σμοι τους (10.99, 11.99). Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι:

α) δεν αποσβένονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε περισσότερες από μία χρήσεις ,αλλά κάποια αποσβένονται εφάπαξ μέσα στην χρήση, όταν η αξία κτήσης τους είναι μικρότερη από 1200 Ευρώ.

β) απόσβεση γίνεται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης. Αν το πάγιο στοιχείο έχει εισφερθεί μόνο για χρήση σε μια εταιρία (π.χ ένας εταίρος το προσφέρει μόνο για χρήση, αντί χρηματικού κεφαλαίου), τότε η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να ενεργήσει απόσβεση σ' αυτό.

Επιπλέον, οι αποσβέσεις διακρίνονται σε: τακτικές και έκτακτες. Οι τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τον πίνακα αποσβέσεων, ενώ οι έκτακτες σε ειδικές περιπτώσεις.

Τέλος, σύμφωνα με το Προεδρικό διάταγμα ισχύουν τα εξής:

1. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων για τον ισολογισμό είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν το αποτέλεσμα της χρήσης είναι κερδοφόρο ή ζημιογόνο.
2. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο.

3.6.6 Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία

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

Την αρχή αυτή δέχεται και ο εμπορικός νόμος όπου αναφέρει ότι οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών μονάδων (άρθρο 42ε, παρ. 7, εδάφιο πρώτο, Κωδ. Ν. 2190/1920).

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

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

3.6.7 Αναλυτική καταχώρηση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει στην παρ. 2.2.103, ότι για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο

αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κλπ βαθμού).

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει στο άρθρο 27 παρ. 4, ότι για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις του και γ) η αναπόσβεστη αξία του.

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

Περισσότερες πληροφορίες για το θέμα της αναλυτικής απογραφής των παγίων αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 3.1. Στην περίπτωση που η απογραφή τηρείται συγκεντρωτικά ως προς την αναγραφή των παγίων περιουσιακών στοιχείων, χωρίς παράλληλη να τηρούνται τα απαιτούμενα από το νόμο θεωρημένα μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν είναι δυνατή η έκπτωση των αποσβέσεων αυτών (Σ.τ.Ε. 840/1993 Λογιστής 1993, σελ. 1455, Σ.τ.Ε. 2549-51/2004, Λογιστής 2005, σελ. 462). Σημειώνεται ότι από 1.1.2003 καταργήθηκε η θεώρηση του μητρώου παγίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

4.1 Γενικά

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 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 και άρθρο 42^ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920). Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

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

Στους άνω λογαριασμούς περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρεία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών (άρθρο 42^ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920). Αντιθέτως δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης των δικαιωμάτων, οι επιστημονικές και τεχνικές συμβουλές που παρέχονται στο Δημόσιο ή και σε τρίτους καθώς και οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως (Σ.ΛΟ.Τ 15/327/2004 Λογιστής 2004 σελ. 912)

4.2 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα πάγια στοιχεία, που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους

πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.100 περ. 2).

Περίοδος αποσβέσεως. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.100 περ 4) η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, και σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Το Υπ. Οικονομικών έκρινε ότι η δαπάνη εμπορικού σήματος, επειδή συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος από την επιχείρηση για περισσότερες από μια διαχειριστικές χρήσεις, αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με έναρξη από το μήνα μέσα στον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση ή χρήση του σήματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1047/2002 Λογιστής 2002 σελ. 406).

Παρατηρούμε ότι, σύμφωνα με τις απόψεις του Υπ. Οικονομικών, όπως διατυπώνονται στο άνω έγγραφο καθώς και στο έγγραφο 109786/1994 (βλέπε επόμενη παρ. 6.6), και οι αποσβέσεις της πρώτης χρήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνονται από το μήνα που άρχισε η χρησιμοποίησή τους, δηλαδή γίνονται με δωδεκατημόρια.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 8).

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 9).

4.3 Υπεραξία επιχείρησης

4.3.1 Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (ή Goodwill)

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως» (Goodwill) παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Κωδ. Ν. 2190/1920 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ 2.2.110 περ. 3 και άρθρο 43, παρ. 4 περ. β, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερής της εξειδίκευσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμικού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3).

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη (Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.110, περ. 3 άρθρου 43, παρ. 4β, Κωδ. Ν. 2190/1920).

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

Κωδικός	Λογαριασμός
18.0	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.112 περ. 2).

Εάν π.χ. η ανώνυμη εταιρία Μ καταβάλει στις 31.12.2002 €500 χιλ. για αγορά του 95% των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας Θ, η Μ θα καταχωρήσει στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ολόκληρο το ποσό €500 χιλ. παρότι η αξία κτήσεως (500 χιλ) είναι πολλαπλασίως μεγαλύτερη από την αντίστοιχη τρέχουσα τιμή αυτών, δηλαδή την εσωτερική λογιστική αξία της Θ όπως προκύπτει από τον ισολογισμό Θ 31.12.2002 της ημερομηνίας αγοράς των άνω μετοχών όπου η καθαρή θέση της Θ ανέρχεται στο ποσό €316 χιλ. και η τρέχουσα αξία των άνω μετοχών €(316*95%=) 300 χιλ.

Το επιπλέον της τρέχουσας αξίας τίμημα € 200 χιλ. που η Μ κατέβαλε συνιστά Goodwill και προσδιορίσθηκε με έκθεση εκτιμήσεως η οποία συντάχθηκε με βάση όρου κερδών τελευταίας πενταετίας).

Το άνω ποσό υπεραξίας της Θ €200 χιλ. δεν εμφανίζεται ιδιαίτερος στο λογαριασμό της Μ: 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως-Goodwill», αλλά όπως αναφέρουμε και παραπάνω περιλαμβάνεται στο κόστος κτήσεως των μετοχών της Θ €500 χιλ. και γι' αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

Το άνω ποσό της υπεραξίας, ενώ δεν επιτρέπεται να εμφανίζεται ιδιαίτερος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, επιτρέπεται να εμφανίζεται ιδιαίτερος κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο, 103, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Ας υποθέσουμε ότι κατά την ημερομηνία της άνω αγοράς του 95% των μετοχών της Θ. από τη Μ (31.12.2002) οι ανώνυμες εταιρίες Μ και Θ συνέταξαν τους εξής ισολογισμούς:

Μ			
Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Συμμετοχές στη Θ	500	Κεφάλαια	1200
Λοιπά	1500	Υποχρεώσεις	800
	2000		2000

Θ			
Ε	Ισολογισμός 31.12.2002		Π
Λοιπά	1016	Κεφάλαια	316
		Υποχρεώσεις	700
	1016		1016

Εάν η επιχείρηση Μ συντάξει στις 31.12.2002 και τον ενοποιημένο ισολογισμό ομίλου επιχειρήσεων Μ και Θ τότε κατά την απάλειψη της συμμετοχής της Μ στα ίδια κεφάλαια της Θ δημιουργείται χρεωστική διαφορά ενοποίησης ή Goodwill. Η άνω διαφορά πρέπει να προσαρμόσει τα περιουσιακά στοιχεία της Θ.

Στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι δυνατόν να γίνει είτε γιατί οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων δεν διαφέρουν από τις τρέχουσες αξίες αυτών είτε γιατί η προσαρμογή είναι δύσκολο να γίνει τότε η άνω διαφορά εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως Goodwill ή διαφορές ενοποίησης: α) στο λογαριασμό 16 και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα

σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέρα της πενταετίας ή β) αφαιρετικά από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού (άρθρο 103, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις 31.12.2002 του ομίλου επιχειρήσεων Μ και Θ είναι οι εξής:

Όμιλος Μ και Θ			
Ε	Ενοποιημένος Ισολογισμός		Π
	31.12.2002		
Goodwill	200.000,00	Κεφάλαια	1.200.000,00
Λοιπά	2.516.000,00	Δικαίωμα μειοψηφίας (316.000.000*5%)	16.000,00
		Υποχρεώσεις	1.500.000,00
	2.716.000,00		2.716.000,00

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

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

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π) Νο 2 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, το οποίο, όπως αναφέρει το άνω Δ.Λ.Π. είναι η πλέον ευρέως αποδεκτή βάση, στην οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

5.2 Έννοια αποθεμάτων

Στην ελληνική νομοθεσία η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται από την παρ. 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ.:

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

- 1) Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- 2) Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων
- 3) Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
- 4) Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
- 5) Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. Νο 2 δίνει τον ορισμό των αποθεμάτων ως εξής:

Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία

- a. Τα προοριζόμενα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως,

- b. Τα ευρισκόμενα εις την διαδικασία της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως προς τοι αυτή πώληση ή
- c. Τα αναλωθησόμενα εις την παραγωγής των προς πώληση αγαθών ή προς παροχή υπηρεσιών.

5.3 Διατάξεις του Λογιστικού δικαίου που καθορίζουν τα της αποτιμήσεως των αποθεμάτων

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

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

5.4 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. 1 και 2):

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5.5 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 (παρ. 7, περ. α', εδάφιο πρώτο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 2, του άρθρου 3, του Π.Δ. 367/1994:

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

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

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

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

5.6 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.7 Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου

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

5.7.1 Αποθέματα που προέρχονται από αγορές

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

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Εμπορεύματα	20	94.20	Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Βιομηχανικών-Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
Υλικά συσκευασίας	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει

			με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.
Αναλώσιμα υλικά	25	94.25	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα των μηχανών που φθείρονται περισσότερο από το μηχάνημα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα (Σ.τ.Ε. 2261-2/1995, Λογιστής 1997 σελ. 720).
Είδη συσκευασίας	28	94.28	Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή

			προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη
--	--	--	---

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

5.7.2 Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή

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

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Έτοιμα Προϊόντα	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό την πώλησή τους.
Ημιτελή προϊόντα ή Ακίνητα προς πώληση	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή

			κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23	Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

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

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

Κατηγορίες αποθεμάτων	Αξία κτήσεως		Τρέχουσα τιμή		Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
	Τιμή κτήσεως	Ιστορικό κόστος παραγωγής	Αγοράς	Αναπαραγωγής	
1) Αποθέματα που προέρχονται από αγορές: <ul style="list-style-type: none"> • Εμπορεύματα • Πρώτες & βοηθητικές 	α_1		α_2		α_3

<ul style="list-style-type: none"> • ύλες • Υλικά συσκευασίας • Αναλώσιμα Υλικά • Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων • Είδη συσκευασίας 					
2) Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή: <ul style="list-style-type: none"> • Έτοιμα προϊόντα • Ημιτελή προϊόντα • Παραγωγή σε εξέλιξη 		π_1		π_2	π_3
3) Υποπροϊόντα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 4 Ε.Γ.Λ.Σ.				
4) Υπολείμματα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 3 Ε.Γ.Λ.Σ.				
5) Συμπαράγωγα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 11 & 12 Ε.Γ.Λ.Σ.				
6) Ελαττωματικά	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 13 & 14 Ε.Γ.Λ.Σ.				

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές γίνεται στην μικρότερη από τις τιμές α_1 , α_2 και α_3 .

Η αποτίμηση των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγή γίνεται στη μικρότερη από τις τιμές Π_1 , Π_2 και Π_3 .

Οι τιμές αποκτήσεως (τιμές κτήσεως και ιστορικό κόστος παραγωγής) προσδιορίζονται με μια από τις μεθόδους που αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 8.6.1.

Στην περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, όπως έχει προσδιοριστεί με την εφαρμογή των μεθόδων που περιγράφονται στην παρ. 8.6.1. διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθέματος (άρθρο 43, παρ. 7, περ. γ, Κωδ. Ν. 2190/1920).

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

Παράδειγμα: Ανώνυμη εμπορική εταιρία κατά τη διάρκεια της χρήσης 2002 πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων αξίας € 60.000,00. Η απογραφή έναρξης των ιδίων εμπορευμάτων είναι 590,00€ ενώ η απογραφή λήξης αυτών (31.12.2002) προσδιορίστηκε σε 1.800,00 €ως εξής:

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.2002							
Είδος Εμπορεύματος	Μονάδα Μετρήσεως	Ποσότητα (1)	Αξία κτήσεως €	Αξία αγοράς €	Αξία ρευστοποίησης €	Αξία Αποτίμησης	
						Τιμή Αποτίμησης (2)	Αξία (1*2)
A	κιλό	10,000	10	12	25	10	100,000
B	>>	1,000	30	270	450	270	270,000
Γ	>>	0,500	1.000	1.080	1.600	1.000	500,000
Δ	τεμάχια	2,000	200	240	480	200	400,000
E	>>	0,350	1.000	1.148	1.700	1.000	350,000
Z	μέτρο	0,100	3.500	3.200	1.800	1.800	180,000
ΣΥΝΟΛΟ							1.800,000

Βάσει των άνω στοιχείων, το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων στη χρήση 2002 προσδιορίστηκε στο ποσό €58.790,00 ως εξής:

Απογραφή έναρξεως (1.1.2002)	€	590,00
Πλέον: Αγορές 2002	€	60.000,00
	€	60.590,00

Μείον: Απογραφή λήξεως (31.12.2002)	€	(1.800,00)
Κόστος πωληθέντων	€	<u>58.790,00</u>

5.8 Αποθέματα υποπροϊόντων

Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22): Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, δε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ως εξής:

	Ευρώ
α) Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα για πώληση:	
Πιθανή τιμή πωλήσεως	XXXX
μείον: Άμεσα έξοδα πωλήσεως	<u>(XXXX)</u>
Τιμή αποτιμήσεως	XXXX

β) Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν στην ίδια οικονομική μονάδα:

Αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεως, δηλαδή στην τιμή αγοράς των ίδιων ή άλλων ισοδύναμης αξίας.

5.9 Αποθέματα υπολειμμάτων

Υπολείμματα (λογαριασμός 22): Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας). Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (λογαριασμός 22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίησης ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Η αποτίμηση των υπολειμμάτων γίνεται ως εξής:

Αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως	XXXX
μείον: Άμεσα έξοδα πωλήσεως	<u>(XXXX)</u>
Τιμή αποτιμήσεως	XXXX

5.10 Αποθέματα συμπαραγώγων προϊόντων

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

Η αποτίμηση των συμπαραγώγων γίνεται ως εξής:

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

Παράδειγμα: Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ 1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

	Ευρώ
Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον.110.00010	1.100.000
Κόστος κατεργασίας	<u>500.000</u>
Συνολικό κόστος	1.600.000
Μείον αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	<u>100.000</u>
Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων	1.500.000

Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πωλήσεως €25 κατά μονάδα.

Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πωλήσεων €20 κατά μονάδα.

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

Προϊόν Π1 μον. $40.000 \cdot 25 = 1.000.000 \cdot (1.500.000 / 2.000.000) = 750.000$

Προϊόν Π2 μον. $50.000 \cdot 20 = 1.000.000 \cdot (1.500.000 / 2.000.000) = 750.000$

Κόστος μονάδα προϊόντος Π1 $750.000 / 40.000 = €18,75$

Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 $750.000 / 50.000 = €15,00$

5.11 Αποθέματα ελαττωματικά

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

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

- α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το

κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.

- b. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.
- c. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία, με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
- d. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

5.12 Προσδιορισμός των τιμών, οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων

5.12.1 Τιμή κτήσεως

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

Τιμή κτήσεως (ή άμεσο κόστος αγοράς) είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών και μειωμένη με τις εκπτώσεις (Ε.Γ.Λ.Σ., παρ. 2.2.205 περ. 6 και άρθρο 43, παρ. 5, περ. β, Κωδ. Ν. 2190/1920).

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

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

Το Δ.Λ.Π Νο 2 την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων την ονομάζει: κόστος αγοράς.

Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει την αξία αγοράς, προσαυξημένη μεν με τους δασμούς εισαγωγής ή λοιπούς φόρους αγοράς, με τις δαπάνες μεταφοράς και φορτοεκφορτώσεως και με οποιανδήποτε άλλη άμεση δαπάνη κτήσεως, μειωμένη δε με τις εκπτώσεις επί των τιμολογίων και του τζίρου και τις επιχορηγήσεις.

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

Τα αποθέματα που παραλαμβάνονται από διαφορετικούς προμηθευτές τα οποία αν και δεν διαφέρουν μεταξύ τους αγοράζονται σε διαφορετικές τιμές καταχωρούνται εξ υπαρχής κατά την αγορά σε μια μερίδα αποθήκης (και όχι κατά προμηθευτή) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 258/1995)

5.12.2 Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής

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

5.12.3 Τρέχουσα τιμή αγοράς

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως (2.2.205 περ.. 8 Ε.Γ.Λ.Σ.).

Στο παρελθόν, η έννοια της τρέχουσας τιμής, καθορίζεται, εκτός από τη Λογιστική επιστήμη, και από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. Έτσι, ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορούσε να αγοράσει ή να παράγει το εμπορεύσιμο στοιχείο, κατά την ημέρα της απογραφής, σε όποια κατάσταση τούτο βρίσκεται (άρθρο 22 Κ.Β.Σ.- Β.Δ. 27/4-5.5.1956 και άρθρο 41 Π.Δ. 99/1977).

Τα δικαστήρια έκριναν (Σ.τ.Ε. 2547/1979 Δ.Φ.Ν. 1981, σελ.388) ότι ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει το εμπόρευμα κατά την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Έτσι, αν η τιμή κτήσεως ενός εμπορεύματος π.χ.

υποδημάτων έχει υποβιβασθεί λόγω παρελεύσεως της μόδας των, η αποτίμηση των υποδημάτων αυτών θα γίνει στο βιβλίο απογραφών με τιμή κατώτερη της τιμής κτήσεως. Η μείωση της τιμής πωλήσεως του εμπορεύματος, λόγω παρελεύσεως της μόδας του, αμφισβητήθηκε από το φορολογικό ελεγκτή αν συνιστά την τρέχουσα τιμή αυτού. Όμως, το δικαστήριο έκρινε, με την άνω απόφασή του, ότι η μειωμένη αξία των υποδημάτων λόγω παρελεύσεως της μόδας των ανταποκρίνεται στην τρέχουσα αξία αυτών, στην οποία αυτά καλώς απεγράφησαν.

Επίσης, απόθεμα φαρμάκων τέλους χρήσεως χρήσεως θα αποτιμηθεί με την τρέχουσα τιμή αγοράς τέλους χρήσεως εφόσον αυτή πράγματι είναι μικρότερη της τιμής κτήσεώς τους (Υπ. Οικονομικών 1014535/1998 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 415).

5.12.4 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

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

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

Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικούς λόγους, π.χ. λόγω παρελεύσεως της μόδας, ελαττωματικότητας, παλαιότητας κλπ. Υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως (Σ.τ.Ε. 1520/1991, Λογιστής 1992 σελ. 220, Σ.τ.Ε. 3355/1990 Λογιστής 1992 σελ. 64).

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

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

- a. Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων δεν πρέπει να στηρίζεται σε προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών ή του κόστους, αλλά στις πλέον αξιόπιστες ενδείξεις, οι οποίες υφίστανται κατά το χρόνο του υπολογισμού, ως προς το τι αναμένεται να αποδώσουν τα αποθέματα.
- b. Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ένα προς ένα ή κατά ομάδες ομοειδών ειδών. Οποιαδήποτε, πάντως, εφαρμοζόμενη μέθοδος πρέπει να ακολουθείται πάγια.
- c. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων, υφισταμένων προς ικανοποίηση σταθερών συμφωνημένων πωλήσεων, πρέπει να στηρίζεται στις συμβατικές τιμές αυτών. Εάν τα συμβόλαια πωλήσεως αφορούν ποσότητες μικρότερες των συνολικών αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του πλεονάζοντος τμήματος πρέπει να στηρίζεται επί των γενικών τιμών της αγοράς.
- d. Φυσιολογικές ποσότητες υλικών ή άλλων ειδών προοριζόμενες για ανάλωση στην παραγωγή προϊόντων, δεν πρέπει να αποτιμούνται κάτω του ιστορικού κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα, στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται ότι θα διατεθούν στο ιστορικό τους κόστους ή υπεράνω αυτού. Πάντως, μια καθοδική πορεία των τιμών των υλικών, μπορεί να σημαίνει ότι το ιστορικό κόστος των παραχθησομένων ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οπότε πρέπει να γίνει υποτίμηση των αποθεμάτων των υλικών. Στην περίπτωση αυτή το κόστος αντικαταστάσεως των υλικών αυτών μπορεί να είναι το προσδορότερο μέτρο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

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

Επειδή δεν έχουν καθιερωθεί συγκεκριμένα χρονικά όρια, μετά την υπέρβαση των οποίων το απόθεμα θεωρείται «ακίνητο» και επομένως βάσιμα μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει υποστεί κάποια απαξίωση, το τεχνικό γραφείο του σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε προτείνει στους Ορκωτούς Λογιστές να θεωρούν γενικά ότι είναι «ακίνητα» τα αποθέματα που περιλαμβάνονται στα οικεία κονδύλια του ισολογισμού και που τουλάχιστον σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, άλλα και μέχρι την ημερομηνία της επόμενης χρήσεως, που ο Ορκωτός Λογιστής διενήργησε το σχετικό έλεγχό του, οι οικείοι αναλυτικοί λογαριασμοί δεν

παρουσίασαν καμία κίνηση ή παρουσίασαν κάποια κίνηση ασήμαντων, όμως, ποσών που εύκολα μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέα (Οδηγίες για Παρατηρήσεις Πιστοποιητικού Ελέγχου, Έκδοση ΣΟΛ, Αθήνα 1990 σελ. 35).

5.13 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων

5.13.1 Παραδεκτές μέθοδοι

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές καταχωρούνται, στην τιμολογιακή αξία μειωμένη με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις, το ΦΠΑ και προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών. Ενώ τα αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή καταχωρούνται με τις τιμές του ιστορικού κόστους παραγωγής

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

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

5.14 Αναλυτικός προσδιορισμός μεθόδων

Οι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης, μέθοδοι που απομακρύνονται από το κόστος κτήσης και μέθοδοι εκτίμησης της αξίας αποθεμάτων. Αναλυτικά η κάθε κατηγορία περιλαμβάνει:

Μέθοδοι που βασίζονται στο κόστος κτήσης:

- 1) Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (weighted cost)
- 3) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- 4) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

- 5) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)
- 6) Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (N.I.F.O.)
- 7) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- 8) Η μέθοδος του μεταβλητού ή άμεσου κόστους
- 9) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Μέθοδοι απομακρυσμένες από το κόστος κτήσης:

- 10) Η μέθοδος της χαμηλότερης τιμής μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας τιμής
- 11) Η μέθοδος αποτίμησης στην τιμή πώλησης
- 12) Μέθοδοι αποτίμησης των κατασκευαζόμενων έργων

Μέθοδοι εκτίμησης της αξίας των αποθεμάτων :

- 13) Η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους
- 14) Η μέθοδος αποτίμησης στις τιμές λιανικών πωλήσεων

5.14.1 Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

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

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

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

Τονίζεται ότι η επιλεγόμενη παραλλαγή εφαρμόζεται πάγια, υποκείμενη για οποιαδήποτε μεταβολή της στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Ε.ΣΥ.Λ. γνωμ. 202/7.2.1994 Λογιστής 1994 σελ. 911).

5.14.1.1 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται μόνο από την έδρα

Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις εξής τιμές.

Ποσότητα		Τιμή		Μονάδας		Κόστος αγοράς		
Πρώτη	αγορά	1.000	μονάδες	προς	10	€μον.	=	10.000
Δεύτερη	>>	500	>>	>>	14	>>	=	7.000
Τρίτη	>>	2.000	>>	>>	13	>>	=	26.000
Τέταρτη	>>	1.000	>>	>>	14	>>	=	14.000
Πέμπτη	>>	<u>6.000</u>	>>	>>	15	>>	=	<u>90.000</u>
Σύνολα	>>	<u>10.500</u>	>>	>>				<u>147.000</u>

Έστω ότι κατά την απογραφή 31.12.2002 το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε σε 1.000 μονάδες.

Βάσει των άνω δεδομένων, η μέση τιμή κτήσεως καθώς και η αξία του αποθέματος του είδους Α προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Μέση τιμή κτήσεως του είδους Α $147.000/10.500= 14$ €

5.14.1.2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν οι αγορές πραγματοποιούνται από την έδρα και τα υποκαταστήματα από τα λογιστικά βιβλία των οποίων δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002 Λογιστής 2002, σελ. 133).

Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2003 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α:

Είδος Α	Εγκαταστάσεις				Σύνολα	
	Έδρα		Υποκατάστημα			
	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία
Απογραφή	200 τεμ.	400,00 €	100 τεμ.	400,00 €	100 τεμ.	580,00 €

ενάρξεως						
Αγορές 2003	9.800 τεμ.	19.600,00 €	5.900 τεμ.	9.820,00 €	15.700 τεμ.	29.420,00 €
Σύνολα	10.000 τεμ.	20.000,00 €	6.000 τεμ.	10.000,00€	16.000 τεμ.	30.000,00 €

Έστω ότι στην απογραφή 31.12.2003 το απόθεμα του είδους Α καταμετρήθηκε:

Στην έδρα 100 τεμ. και στο υποκατάστημα 50 τεμ.

Βάσει των άνω δεδομένων, η μέση τιμή κτήσεως καθώς και η αξία του αποθέματος του είδους προσδιορίζονται ως εξής:

Μέση τιμή κτήσεως είδους Α (30.000,00 €/16.000 τεμ.=) 1,88 €/τεμ.

Αποτίμηση αποθέματος 31.12.2003 είδους Α- Έδρας (100 τεμ. *1,88=)188 €

Αποτίμηση αποθέματος 31.12.2003 είδους Α- Υποκαταστήματος (50 τεμ. *1,88=) 94 €

5.14.2 Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Κατά τη μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

Αξία προηγούμενου υπολοίπου + Αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς

Η μέθοδος αυτή σε σύγκριση με την προηγούμενη (μέσου σταθμικού κόστους), έχει τη δυνατότητα να προσδιορίζει το μέσο κόστος της μονάδας που προκύπτει μετά από κάθε εισαγωγή, δηλαδή μετά από κάθε νέα αγορά εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια είναι η κατάλληλη μέθοδος για να χρησιμοποιηθεί αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα περιοδικής απογραφής και έχει τη δυνατότητα προσδιορισμού του κόστους των αναλώσεων ή των πωλήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Επίσης η μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου, χαρακτηρίζεται ως αντικειμενική, επειδή δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αρκετά αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Παράδειγμα: Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές του είδους Α με τις έναντι αυτών σημειούμενες τιμές. Στην ίδια κατάσταση παρατίθενται και οι εξαγωγές αποθεμάτων του είδους Α από την αποθήκη.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ					ΕΞΑΓΩΓΗ		
Αγορά	Ποσότητα (Μονάδες)	Τιμ. Μον. (€)	Κόστος αγοράς (€)	Μέση Τιμή (€)	Πώληση	Ποσότητα (Μονάδες)	Κόστος πωληθ. (€)
Πρώτη	4.000	10	40.000				
Δεύτερη	2.000	12	<u>24.000</u>				
Σύνολο	6.000		64.000	10,67			
Εξαγωγή	(2.000)		<u>(21.340)</u>	10,67	Πρώτη	2.000	21.340
Υπόλοιπο	4.000		42.660	10,67			
Τρίτη	1.500	11	16.500				
Τετάρτη	<u>1.000</u>	13	<u>13.000</u>				
Σύνολο	6.500		72.160	11,10			
Εξαγωγή	<u>(4.000)</u>		<u>(44.400)</u>	11,10	Δεύτερη	4.000	44.400
Υπόλοιπο	2.500		27.760	11,10			
Πέμπτη	500	14	(7.000)				
Σύνολο	3.000		34.760	11,59			
Εξαγωγή	<u>(1.000)</u>		<u>(11.590)</u>	11,59	Τρίτη	1.000	11.590
Υποσύνολο	2.000		23.170	11,59			
Αποτίμηση (αξία) αποθέματος (31.12.2002 μον. * 11,59 €μον. =23.170 Κόστος πωληθέντων							77.330

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, τότε θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002, Λογιστής 2003 σελ. 133).

5.14.3 Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

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

Με τη F.I.F.O. οι τιμές που αποτιμώνται τα αποθέματα τέλους χρήσης είναι πολύ κοντά στις τρέχουσες τιμές αγοράς, επομένως η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό είναι πιο αντικειμενική σε σχέση με εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή άλλων μεθόδων και συγκεκριμένα με τη μέθοδο L.I.F.O. Εν τω μεταξύ, η μέθοδος αυτή υστερεί στην ορθή σύγκριση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, λόγω του ότι δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών. Έτσι, σε περιόδους πληθωρισμού υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη, αντίθετα με τις άλλες μεθόδους (ειδικότερα τη L.I.F.O.) και έχει σαν επακόλουθο την επιβολή αυξημένου φόρου εισοδήματος από το κράτος. Ενώ σε περιόδους που έχουμε πτώση των τιμών, το αποτέλεσμα είναι η υποεκτίμηση των κερδών, με συνέπεια μειωμένο φόρο εισοδήματος.

Παρόλο που η F.I.F.O. από όσα είδαμε προηγουμένως μειονεκτεί λόγω της απομάκρυνσης του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, την προτιμούν και την χρησιμοποιούν ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Ενδείκνυται γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, αντικειμενική και συστηματική εφόσον δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς. Επίσης, η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων και το τρέχον κόστος αντικατάστασης, προσεγγίζεται από την αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί είτε με το σύστημα διαρκούς απογραφής σε όλη τη διάρκεια της χρήσης, είτε με το σύστημα περιοδικής απογραφής δίνοντας μας, τα ίδια αποτελέσματα.

Παράδειγμα: Έστω ότι κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 η οικονομική μονάδα πραγματοποίησε τις παρακάτω αγορές με τις έναντι αυτών σημειούμενες τιμές.

Στην ίδια κατάσταση παρατίθενται και οι εξαγωγές αποθεμάτων από την αποθήκη (πωλήσεις).

Σημειώνεται ότι κατά την απογραφή 31.12.2002 τα αποθέματα καταμετρήθηκαν σε 2.000 μον.

Βάσει των παρακάτω δεδομένων, το κόστος πωληθέντων καθώς και η αξία αποθέματος 31.12.2002 θα προσδιορισθούν ως εξής:

ΕΙΣΑΓΩΓΗ				ΕΞΑΓΩΓΗ		
Αγορά	Ποσότητα (Μονάδες)	Τιμ. Μον. (€)	Κόστος αγοράς (€)	Πώληση	Ποσότητα (Μονάδες)	Κόστος πωληθ. (€)
Πρώτη	4.000	10	40.000	Χρήσεως 2002	7.000	75.000
Δεύτερη	2.000	12	24.000			
Τρίτη	1.500	11	16.500			
Τετάρτη	1.000	13	13.000			
Πέμπτη	500	14	7.000			
Υπόλοιπο	9.000 (7.000)		100.500			
	2.000					
Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31.12.2002						
Ποσότητα		Τιμ. μον	Αξία			
Πέμπτη αγορά 500		14	7.000			
Τετάρτη αγορά 1.000		13	13.000			
Τρίτη αγορά 500		11	5.500			
Σύνολο 2.000			25.500			
Κόστος πωληθέντων			75.000			75.000

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πο. 1271/2002).

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000

10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2€	8000
15/9/08	Αγορά κιλά 5000x3€	15000
8/10/08	Αγορά κιλά 4500x2€	9000
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000
3/10/08	Πώληση κιλά 4000x5€	20000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήση με τη μέθοδο F.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000$.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€ Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά.

Έχουμε τα 4500 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 2€ και τα 2500 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 5000 κιλών προς 3€) και η τιμή τους είναι $2500 \times 3€$

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{(4500 \times 2) + (2500 \times 3)}{7000} = \frac{9000 + 7500}{7000} = 2,35€$$

7000

7000

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,35) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι :7000 x 2,10 = 14700.

5.14.4 Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (LIFO)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in- First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως. Δηλαδή αυτά τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν πρώτα, πουλήθηκαν τελευταία και ο υπολογισμός της αποτίμησης του τελικού αποθέματος ξεκινά από τα χρονολογικά παλιά αγαθά που τα απόκτησε η οικονομική μονάδα από τις πρώτες αγορές της περιόδου. Η αποτίμηση των πωλημένων-αναλωμένων αγαθών γίνεται αντίθετα με τη σειρά εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι η αντίθετη της μεθόδου πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή.

Μολονότι ακολουθεί αφύσικη ροή αποθεμάτων, η μέθοδος αυτή πλεονεκτεί στο ότι για τη μέτρηση του αποτελέσματος η ροή του κόστους είναι πιο σημαντική από τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Η μέτρηση του αποτελέσματος πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και τα έσοδα από τις πωλήσεις, πρέπει να συσχετίζονται με το τρέχον κόστος των πωλημένων.

Με τη L.I.F.O. το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως αποθεμάτων προσεγγίζεται από το κόστος των πωλημένων, εφόσον σε αυτήν την περίπτωση τα πουλημένα προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές. Έτσι η μέθοδος αυτή μειώνει τα κέρδη που προορίζονται λογιστικά και περιορίζει τον φόρο εισοδήματος αυτών. Είναι η κατάλληλη μέθοδος για περιόδους που επικρατεί έντονος πληθωρισμός.

Παράδειγμα: Εάν λάβουμε τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος θα προσδιορίσουμε το απόθεμα 31.12.199X και το κόστος πωληθέντων ως εξής:

Αγορά	Ποσότητα (Μονάδες)	Τιμ. Μον. (€)	Κόστος αγοράς (€)	Πώληση	Ποσότητα (Μονάδες)	Κόστος πωληθ. (€)
Σύνολο	9.000		100.500			
	(7.000)			Χρήσεως		
Υπόλοιπο	2.000			2002	7.000	

Αποτίμηση (αξία) αποθέματος 31.12.2002: Πρώτη αγορά 2.000	10	(20.000)			
Κόστος πωληθέντων		80.500			80.500

Παράδειγμα:

Εισαγωγές	Είδος Α	Εξαγωγές
01/1/08	Απόθεμα κιλά 1000x1€	1000
10/1/08	Αγορά κιλά 2000x3€	6000
20/1/08	Πώληση κιλά 1500x4€	6000
30/4/08	Πώληση κιλά 1000x5€	5000
30/6/08	Αγορά κιλά 4000x2€	8000
15/9/08	Αγορά κιλά 5000x3€	15000
8/10/08	Αγορά κιλά 4500x2€	9000
07/9/08	Πώληση κιλά 3000x6€	18000
3/10/08	Πώληση κιλά 4000x5€	20000

Ζητείται: Να υπολογιστεί η τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., καθώς και η τιμή αποτίμησης στην απογραφή.

ΛΥΣΗ

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι $(1000 + 2000 + 4000 + 5000 + 4500) - (1500 + 1000 + 3000 + 4000) = 16500 - 9500 = 7000$.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10€ Για να βρούμε την τιμή κτήσης με τη μέθοδο L.I.F.O., αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την πρώτη αγορά.

Έχουμε τα 1000 κιλά της απογραφής, τα 2000 κιλά από την πρώτη αγορά και 4000 από την δεύτερη αγορά.

Έτσι η τιμή κτήσης με τη μέθοδο F.I.F.O. θα είναι:

$$\frac{(1000 \times 1) + (2000 \times 3) + (4000 \times 2)}{7000} = \frac{1000 + 6000 + 8000}{7000} = 2.14\text{€}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης (2,14) και τρέχουσας τιμής (2,10). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $7000 \times 2,10 = 14700$

5.14.5 Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (N.I. F.O.)

Η μέθοδος επόμενη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή που είναι γνωστή και ως N.I.F.O (next in –first out), αποβλέπει στη μέτρηση του κόστους των πωληθέντων με βάση τις τιμές αντικατάστασής τους και για αυτόν τον λόγο, προσομοιάζει με τη L.I.F.O. Όμως, δεν γίνεται γενικώς αποδεκτή και γι' αυτό δεν θα αναπτυχθεί περαιτέρω.

5.14.6 Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

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

Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην παραγρ.

2.2.205 περ. 7-ε του Ε.Γ.Λ.Σ., με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσεως σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο για τον προσδιορισμό του βασικού αποθέματος (στοκ ασφαλείας), την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της επιχειρήσεως, κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες. Εξυπακούεται ότι το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται δε δεδομένα της επιχειρήσεως (όπως λ.χ. κυκλοφοριακή ταχύτητα, χρόνος που μεσολαβεί για την παραλαβή των υλικών από την παραγγελία τους κλπ) (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 43/1989).

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

Παράδειγμα:

	<u>Ποσότητα</u>	<u>Αξία (σε Ευρώ)</u>
Απόθεμα ενάρξεως (Βασικό απόθεμα)	100	1.000
πλέον: Αγορές κατά τη διάρκεια της χρήσεως		
α) $400 \cdot 12 = 4.800$		
β) $500 \cdot 15 = 7.500$		
γ) $200 \cdot 17 = 3.400$		
	<u>1.100</u>	<u>15.700</u>
μείον: Απόθεμα λήξεως	1.200	16.700
α) Βασικό απόθεμα $100 \cdot 10 = 1.000$		
β) Επιπλέον (extra) $100 \cdot 17 = 1.700$		
	<u>(200)</u>	<u>(2.700)</u>
Σημείωση: Το επιπλέον απόθεμα αποτιμήθηκε με τη μέθοδο FIFO		
Κόστος πωληθέντων	1.000	14.000

Σε περίπτωση που πραγματοποιούνται αγορές και από υποκαταστήματα τα οποία δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές αυτές (Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002).

5.14.7 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

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

Παράδειγμα:

Έστω μία ναυπηγική εταιρία έχει προς πώληση 4 εξατομικευμένα πλοία που απέκτησε αντί 275.000€, 302.000€, 225.000€ και 297.000€ αντίστοιχα και πούλησε το ένα από αυτά αντί 350.000€. Το κόστος του πλοίου που πουλήθηκε και το μικτό κέρδος από την πώληση αυτή εξαρτάται από το ποιο ήταν το πλοίο που επιλέχθηκε να πουληθεί.

5.14.8 Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Οι εταιρείες που χρησιμοποιούν τη μέθοδο αυτή είναι κυρίως οι βιομηχανικές. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημι-κατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις λογιστικές αποθήκες, οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια «σταθερή» τιμή.

Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για την σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

Ιδιαίτερα, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι, κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί σε αυτά τα αποθέματα της απογραφής, εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε

κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

5.14.9 Κινητός Μέσος

Το SAP Business One αποτιμά τα αποθέματά σας με την τιμή κινητού μέσου σε μία συνεχή βάση. Αυτό σημαίνει ότι εκτελείται αποτίμηση βάσει των αντίστοιχων ποσοτήτων και τιμών για κάθε παραλαβή και έκδοση εμπορευμάτων και ότι η τιμή κινητού μέσου ενημερώνεται ανάλογα. Η τιμή αποτίμησης υπολογίζεται καθώς η ποσότητα πολλαπλασιάζεται με τη μέση τιμή. Οι υποθετικές τιμές θα αυξηθούν με τον καιρό, τα είδη στο απόθεμα θα υπερτιμηθούν. Το κέρδος δεν είναι τόσο υψηλό όσο στη μέθοδο FIFO αλλά είναι υψηλότερο από ότι στη μέθοδο LIFO.

5.14.10 Ανά Τιμοκατάλογο

Μπορείτε να χρησιμοποιήσετε έναν από τους τιμοκαταλόγους που ορίζονται στο σύστημα για να αποτιμήσετε τα αποθέματα αποθήκης. Όταν επιλέγετε αυτή τη μέθοδο, το σύστημα εμφανίζει ένα επιπλέον πεδίο που περιέχει μια λίστα των τιμοκαταλόγων που ορίζονται στο σύστημα. Κάντε κλικ στο πτυσσόμενο εικονίδιο στα δεξιά του πεδίου και επιλέξτε την καταχώριση που θέλετε από την παρεχόμενη λίστα. Κατόπιν, το σύστημα χρησιμοποιεί τις τιμές που ορίζονται για τα είδη στον τιμοκατάλογο.

5.14.11 Τελευταία Υπολογισμένη Τιμή

Μπορείτε επίσης να εκτελέσετε την αποτίμηση βάσει των τελευταία υπολογισμένων τιμών. Σε αυτή την περίπτωση, το σύστημα χρησιμοποιεί τα τελευταία υπολογισμένα έξοδα για κάθε είδος. Αν εκτελέσετε αποτίμηση με τη μέθοδο FIFO για παράδειγμα, και κατόπιν εκτελέσετε αποτίμηση για τα τελευταία υπολογισμένα έξοδα, το σύστημα θα αποτιμήσει τα είδη χρησιμοποιώντας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

6.1 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων

Με τον όρο «*χρεόγραφα*» εννοούμε την κατοχή μετοχών, μεριδίων και αμοιβαίων κεφαλαίων (ομόλογα & ομολογίες του δημοσίου, των τραπεζών, και τα ιδιωτικά ομολογιακά δάνεια, τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου, τις μετοχές Α.Ε., μερίδες Ε.Π.Ε., τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων), βραχυχρόνια και σε ποσοστό όχι μεγαλύτερο του 10%. Ο αγοραστής τους έχει την δυνατότητα να αποκομίσει άμεσο οικονομικό όφελος ρευστοποιώντας τους σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Οι βραχυχρόνιες επενδύσεις σε χρεόγραφα παρακολουθούνται στο «κυκλοφοριακό ενεργητικό» και συγκεκριμένα στην ομάδα 3 «ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ», λογαριασμό 34 «ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ».

Με τον όρο «*συμμετοχές*» εννοούμε την κατοχή μετοχών και μεριδίων μακροχρόνια και σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10%. Ο κάτοχος τους αποκτά τη δυνατότητα να ελέγχει ή να επηρεάζει σημαντικά την λήψη αποφάσεων σε άλλες επιχειρήσεις.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. κατατάσσει τις μακροχρόνιες επενδύσεις στην ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό», στον λογαριασμό 18 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ & ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ» και διακρίνονται στις ακόλουθες δύο βασικές κατηγορίες:

1. Σε μακροπρόθεσμες συμμετοχές, όπου διαχωρίζονται σε δύο υποκατηγορίες:

- Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Κωδ. 18.00)
- Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις (Κωδ. 18.01)

2. Σε τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (Κωδ. 18.15 & 18.16), όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Σκοπός η διαρκής κατοχή.
- Ποσοστό κατοχής μικρότερο του 10% του Μτχ. Κεφ.

6.2 Διάκριση των απαιτήσεων σε Μακροπρόθεσμες- Βραχυπρόθεσμες

Οι απαιτήσεις μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες όπως οργανικές- ανόργανες, σε ασφαλούς εισπράξεως, επισφαλούς εισπράξεως και ανεπίδεκτες εισπράξεως και μακροπρόθεσμες- βραχυπρόθεσμες.

Εμείς εδώ θα ασχοληθούμε με την διάκριση των απαιτήσεων με κριτήριο τον χρόνο ρευστοποιήσεως τους, δηλαδή με την διάκριση σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.

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

Σύμφωνα με τα παραπάνω, μακροπρόθεσμη θεωρείται η κάθε απαίτηση της επιχείρησης σε τρίτους, ανεξάρτητα από το αν αυτή είναι οργανική ή ανόργανη, αρκεί η προθεσμία εξόφλησεως να λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Οπότε για τον ισολογισμό της 31.12.2011, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις χαρακτηρίζονται αυτές που λήγουν μετά την 31.12.2012.

Όλες οι υπόλοιπες απαιτήσεις, δηλαδή αυτές που λήγουν μέχρι και το τέλος της επόμενης χρήσης (στις 31.12.2012), είναι οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και εμφανίζονται στο κυκλοφορούν Ενεργητικό στην κατηγορία των απαιτήσεων. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις είναι επίσης και τα ποσά των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων που είναι εισπρακτέα μέσα στην επόμενη χρήση.

Οι μακροπρόθεσμες και οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις που θεωρούνται επισφαλείς, καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.97 «χρεώστες επισφαλείς».

Η ανάγκη για την αποτίμηση των συμμετοχών απορρέει από την μεταβολή της αξίας των επιχειρήσεων που συμμετέχει με ένα ποσοστό η οικονομική μονάδα, όπως επίσης μεταβάλλεται και η αξία της οικονομικής μονάδας. Έτσι και αλλιώς, τα χρεόγραφα είναι αξίες που χρησιμοποιούνται σαν αντικείμενο συναλλαγής, δηλαδή που πωλούνται και αγοράζονται και συνεπώς δημιουργείται για αυτά μία αγοραία αξία, η οποία όμως παρουσιάζει διακυμάνσεις.

6.3 Αποτίμηση Συμμετοχών & Χρεογράφων

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικά για τις τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν.2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους.

Για τις μετοχές, τα ομόλογα και τα λοιπά χρεόγραφα που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο ως τρέχουσα τιμή λαμβάνεται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακή τιμής τους

κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ενώ, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή λαμβάνεται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Οι μετοχές Α.Ε., που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν μορφή Α.Ε., αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Εξαιρέση αποτελούν οι διαχειριστικές περιόδους που έληξαν μέχρι τις 30/06/2005 οι παραπάνω μετοχές ή συμμετοχές μπορούσαν να αποτιμηθούν στην τιμή κτήσης τους.

$$\text{(Εσωτερική λογιστική αξία)} = \frac{\text{Μετοχικό Κεφάλαιο} + \text{Αποθεματικά} + \text{Κέρδη εις νέον} - \text{Ζημιές}}{\text{Αριθμός μετοχών}}$$

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο του εξωτερικού αποτιμώνται, όπως κι τα χρεόγραφα που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, δηλαδή στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας.

6.4 Περί των συμμετοχών γενικά

6.4.1 Συμμετοχές που καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) καθώς επίσης και το Ε.Γ.Α.Σ. (παρ. 2.2.112) καθορίζουν τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων οι συμμετοχές περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις, τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές κι άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», εφόσον, συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

- a. Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και
- b. Αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Αν δεν συντρέχουν οι δύο άνω προϋποθέσεις, τότε χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα» (βλέπε επόμενη παρ. 9.3).

Όμως, στην πράξη, ο άνω κανόνας που θέτει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ. δημιούργησε ορισμένα προβλήματα κατά την εφαρμογή του. Ενδεικτικά, αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:

- a. Στον ορισμό που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τα χρεόγραφα (επόμενη παρ. 9.3) δεν περιλαμβάνονται τα εταιρικά μερίδια των ΕΠΕ, καθώς και οι εταιρικές μερίδες των προσωπικών εταιριών παρά μόνο οι μετοχές των ανωνύμων εταιριών. Ως εκ τούτου, δημιουργείται το ερώτημα: οι συμμετοχές, οι αποκτηθείσες με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, σε ΕΠΕ, ομόρρυθμες και λοιπές προσωπικές επιχειρήσεις, με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο του 10%, κάτω από ποιόν πρωτοβάθμιο λογαριασμό καταχωρούνται. Το Ε.ΣΥ.Λ γνωμάτευσε ότι κατά τη σύσταση κοινοπραξίας με το ποσό της συμμετοχής σε αυτή χρεώνονται οι εξής λογαριασμοί (Ε.ΣΥ.Λ. γνωμ. 30/13.6.1988).

Κωδικός	Λογαριασμός
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.00.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
18.01.08	Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού

- b. Υπάρχουν περιπτώσεις, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια (παρ. 9.2.2.6), όπου αν και οι κατεχόμενες από την επενδύουσα επιχείρηση μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο του 10% του κεφαλαίου της επιχείρησης στην οποία συμμετέχουν, εντούτοις επειδή οι επιχειρήσεις αυτές είναι μεταξύ τους συνδεδεμένες (παρ. 2.2.112, περ. 10 Ε.Γ.Λ.Σ), θα πρέπει η αξία αυτών να καταχωρηθεί στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις», σύμφωνα με την περ. 1α, της παρ. 2.2.112, του Ε.Γ.Λ.Σ. . Και στην περίπτωση αυτή, απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι οι συμμετοχές αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

6.4.2 Συμμετοχή σε είδος σε επιχείρηση εξωτερικού

Όταν οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εξάγουν μηχανολογικό εξοπλισμό (ή άλλο είδος) για να καλύψουν τη συμμετοχή τους σε νεοσυσταθείσα επιχείρηση του εξωτερικού τότε, κατά το χρόνο που εξάγεται ο μηχανολογικός εξοπλισμός, χρεώνεται ο λογαριασμός 18.00 «Συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις» με την αξία με την οποία εισφέρθηκε ο εξοπλισμός και πιστώνονται οι λογαριασμοί:

- 12.10 «Μηχανήματα εκτός εκμεταλλεύσεως» με την αξία κτήσεως.
- 41.95 «Διαφορά από εισφορά μηχανολογικού εξοπλισμού ως συμμετοχή μας στην επιχείρηση...» με τη θετική διαφορά μεταξύ αξίας εισφοράς και αξίας κτήσεως (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 182/1993 Λογιστής 1994 σελ. 227).

Το υπολογιστικό αυτό έσοδο (ή κέρδος) που εμφανίζεται στον άνω λογαριασμό 41.95 δεν επιτρέπεται μεν να διανεμηθεί ως μέρισμα, μπορεί, όμως, να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των ζημιών της χρήσεως, με τη μεταφορά ισόποσου, με τις ζημιές, τμήματος του άνω λογαριασμού 41.95 στον υπολογαριασμό 88.07 «Αποθεματικά προς διάθεση» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 205/1994, Λογιστής 1994 σελ. 914).

6.4.3 Επιχορήγηση για συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις

Οι επιχορηγήσεις τις οποίες λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από το Δημόσιο για να ιδρύσουν ή να συμμετάσχουν σε άλλες επιχειρήσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων».

Επειδή οι άνω συμμετοχές δεν υπόκεινται σ απόσβεση, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να μεταφέρουν στο τέλος της χρήσεως ένα ποσό από την άνω επιχορήγηση στα αποτελέσματα χρήσεως (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ.164/ 1993).

6.5 Διάκριση των συμμετοχών

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

- a. Σε συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις (ή εξαρτημένες επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 18.00
- b. Σε συμμετοχές σε μη συνδεμένες επιχειρήσεις (ή συγγενείς επιχειρήσεις), οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 18.01.

Η διάκριση αυτή έχει σπουδαία σημασία, αφού ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42ε (σχετ. παρ. 5) επιβάλλει όπως οι συμμετοχές σε συνδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν

προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του άρθρου 42γ, δηλαδή από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ.

6.6 Έννοια χρεογράφων

Χρεόγραφο είναι το έγγραφο που περιέχει υπόσχεση παροχής στον κομιστή του εγγράφου (άρθρο 888 του Αστικού Κώδικα).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.305) θεωρεί ως χρεόγραφα τα παρακάτω έγγραφα (ή τίτλους ή κινητές αξίες) τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν άμεσης προσόδου:

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

Ο όρος «Χρεόγραφα» δεν χρησιμοποιείται με την ευρύτατη έννοια του όρου «αξιόγραφα». Επομένως, τα συμβόλαια κεφαλαιοποιήσεως του άρθρου 41 του Ν.Δ. 400/1970 αποτελούν κατηγορία ασφαλιστικής καλύψεως στα πλαίσια ιδιαίτερου κλάδου (κεφαλαιοποιήσεως) και δεν συνιστούν χρεόγραφα (Σ.τ.Ε. 1386/1989 Λογιστής 1990, σελ. 1150).

Με την άνω απόφαση, το Συμβούλιο της Επικρατείας ανήρεσε την απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών 546/1984 (Δ.Φ.Ν. 1985, σελ. 586) η οποία είχε δεχθεί αρχικά ότι ο όρος χρεόγραφα χρησιμοποιείται με την ευρύτερη έννοια του όρου αξιόγραφα και επομένως χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα και οι τίτλοι κεφαλαιοποιήσεως.

6.7 Η λογιστική των συμμετοχών και των χρεογράφων

Οι *συμμετοχές* καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς των δευτεροβαθμίων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ:

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

Τα *χρεόγραφα* καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στου οικείου υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 34 «χρεόγραφα».

Αξία κτήσεως είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρίας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών. Στην περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 18.00 ή 18.01 ή 34 με πίστωση του λογαριασμού 41.06 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.112 περ. 2).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται όταν οι επιχειρήσεις λαμβάνουν «χωρίς αντάλλαγμα» τις μετοχές λόγω κεφαλαιοποιήσεως διαφοράς αναπροσαρμογής. Αντιθέτως, όταν λαμβάνονται μετοχές «χωρίς ανταλλάγματα» λόγω κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών τότε χρεώνονται οι άνω λογαριασμοί 18 ή 34 και πιστώνεται ο λογαριασμός 76.00 «Έσοδα συμμετοχών» (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 302/1999 Λογιστής 1999 σελ. 508).

Όταν οι μετοχές που λαμβάνονται «χωρίς αντάλλαγμα» προέρχονται από κεφαλαιοποίηση διαφοράς εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο δεν πρέπει να διενεργείται λογιστική εγγραφή με την ονομαστική αξία των λαμβανομένων μετοχών, αλλά μόνο απλή ποσοτική καταχώρησή τους δικαιολογείται να γίνεται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών (18 ή 34), γιατί η οικονομική αξία των μετοχών αυτών έχει ακαβληθεί κατά την κτήσης των αρχικών μετοχών (απευθείας στην εκδότρια εταιρεία ή με αγορά από τρίτους) και επομένως περιλαμβάνεται στην καταβληθείσα αξία κτήσεώς τους και συνεπώς δεν είναι σωστό να αυξηθεί για δεύτερη φορά η αξία κτήσεως αυτής.

6.8 Απόκτηση μετοχών της εταιρείας από την ίδια εταιρεία

Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920 και του άρθρου 28 του Π.2. 186/1992, επιτρέπεται στις εισαχθείσες στο Χ.Α.Α. επιχειρήσεις, η αποτίμηση των μετοχών, ομολογιών και κάθε φύσης χρεογράφων και τίτλων, καθώς και των συμβάσεων ή πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων στην τρέχουσα τιμή τους. Εξαιρούνται οι πάσης φύσεως συμμετοχές της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν. 2190/1920 και τα λοιπά χρεόγραφα, τα οποία αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή, τα οποία αποτιμώνται σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920.

Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης της τρέχουσας τιμής θα ακολουθείται παγίως.

Τα προαναφερθέντα ισχύουν ακόμα και για μετοχές του επιτηδευματία που κατέχει από την Α.Ε. Οι μετοχές αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό 34.25 «ίδιες μετοχές» και στο τέλος της χρήσεως σχηματίζεται ισόποσο με την αξία κτήσεως αποθεματικό, το οποίο καταχωρείται στο λογαριασμό 41.09 «αποθεματικό για ίδιες μετοχές».

Όσον αφορά τα ομόλογα του Ελληνικού δημοσίου, επειδή θεωρούνται εισηγμένα στο χρηματιστήριο, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους.

6.9 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων κατά τον εμπορικό νόμο

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

α) Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Κωδ. Ν.2190/1920.

Με την παρ. 1, του άρθρου 3, του Π.Δ. 667/1994 και το άρθρο 20 παρ. 12 του Ν. 2386/1996 τροποποιήθηκε η παρ. 6, του άρθρου 43, του Κωδ. Ν. 2190/1920.

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

Για την αποτίμηση των συμμετοχών χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς τα μερίδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι Τράπεζες και εν γένει τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρεχούσης τιμής.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που

εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής πρόβλεψης), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού **84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»** του Π.Δ. 1123/1980.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 10, Αν 148/1967.
- Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 38, Ν. 2238/1994.
- Διάφορα αναπροσαρμογής συμμετοχών και χρεογράφων (λόγω

ανταλλαγής ή λήψης δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις των νόμων περί αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων).

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

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

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

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

6.10 Φορολογική Αντιμετώπιση της Αποτίμησης

Σε περίπτωση, κατά την οποία, προκύπτει κέρδος ή ζημιά από την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης φορολογικά αντιμετωπίζεται ως εξής:

Το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή της παραπάνω διάταξης μεταφέρεται σε πίστωση ή χρέωση, αντίστοιχα, των

λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους, είτε από την πώληση μετοχών, είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ίδιων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω αποθεματικά χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον.

Οι παραπάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή για τις διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν μετά την 30η Δεκεμβρίου 2001 και μετά.

6.11 Φορολογία εισοδήματος

Η ΠΟΛ.1029/17.02.2006 αναφέρει σχετικά με το θέμα της φορολογίας εισοδήματός τα εξής:

α) Πριν την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με το νόμο 3052/2002 Δεν αναγνωρίζεται σαν έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, η ζημία ανώνυμης εταιρίας που προκύπτει από την αποτίμηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920, των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (ή σε άλλο αναγνωρισμένο χρηματιστήριο) μετοχών που κατέχει στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Αυτό συμβαίνει εφόσον ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 τρόπος αποτίμησης των πιο πάνω μετοχών αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού και όχι του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου δεν δύναται να προκύψει ζημία από την αποτίμηση αυτή, αφού αυτή πραγματοποιείται πάντα στην τιμή κτήσης. (Ε.14095/338/1987/), (1003595/10025/Β0012/8.2.1991)

β) Μετά την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με τον νόμο 3052/2002

Από τις 1.1.2003 μπορεί να προκύψει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (ή σε άλλο αναγνωρισμένο χρηματιστήριο) στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η ζημία αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού "αποθεματικά από χρεόγραφα" του άρθρου 38 του νόμου 2238/1994. Στην περίπτωση που μένει τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής, τότε αυτό το ποσό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό ώστε να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

6.12 Παραδείγματα αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων

Παράδειγμα 1:

ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

ΜΕΤΟΧΕΣ Α.Ε. ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ

Τιμή κτήσης: 4.000€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: —

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στην τιμή κτήσης 4.000€

Παράδειγμα 2:

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΜΕΤΟΧΗ

Τιμή κτήσης: 1.000€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: 850€

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στη μέση χρηματιστηριακή τιμή 850€ (μετοχές ομολογιών και λοιπών χρεογράφων εισηγμένες στο χρηματιστήριο)

Παράδειγμα 3:

ΕΝΤΟΚΑ ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Τιμή κτήσης: 3.800€

Μέση χρηματιστηριακή τιμή τελευταίου μήνα χρήσης: 5.000€

→ ΑΡΑ: αποτίμηση στην τιμή κτήσης 3.800€ (χρεόγραφα και τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακή κατάθεσης)

Παράδειγμα 4:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

Έστω ότι η επιχείρηση συμμετέχει στις ακόλουθες εταιρίες:

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	ΤΙΤΛΟΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΙΤΛΟΥ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΙΤΛΟΥ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
Συμμετοχή στην θυγατρική ΑΕ «Κ» (μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο)	7.500	20	22

Συμμετοχή στη συνδεδεμένη ΑΕ «Θ» (μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο)	10.000	30	28
--	--------	----	----

Σαν τρέχουσα αξία των μετοχών αυτών λαμβάνουμε την εσωτερική λογιστική αξία τους, όπως αυτή προκύπτει από τον τελευταίο νόμιμο συνταγμένο ισολογισμό των εταιριών που εξέδωσαν τους τίτλους, επειδή οι εταιρίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Η τιμή που θα επιλεγεί για την αποτίμηση, είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας.

Η εγγραφή που θα γίνει είναι η εξής:

68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και Χρεογράφων	20.000	
18 Συμμετοχές και λοιπές μακρ. Απαιτήσεις 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 18.00.99 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 18.00.99.XX Προβλέψεις συμμετοχής στη ΑΕ «Θ» [μετοχές 10.000 * 2(30-28)]		20.000

Παράδειγμα 5:

Παρατίθενται δύο παραδείγματα αποτίμησης Συμμετοχών και Χρεογράφων όπως αυτά δίνονται από το βιβλίο «Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων» του Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου.

29. Παράδειγμα αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων

α/α	Είδος Χρεογράφου	Τιμή κτήσης ή απογραφής (άρθρο 28 § 5 39 § 4)	Μέση χρηματιστηριακή τιμή χρεογράφων ή μέση καθαρή τιμή σφαιραίων κεφαλαίων, τελευταίου μήνα της χρήσης (άρθρο 28 § 5β)	Παρούσα αξία 31/12 (με βάση το ετήσιο επιτόκιο)	Αποτίμηση	
					Μετοχών ομολογιών και λοιπών χρεογράφων που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο	Μετοχές Α.Ε. μη εισηγμένες και συμμετοχές σε άλλες εταιρείες
1	Ανώνυμες Μετοχές Τράπεζας "Χ".	1.050.000	1.200.000	-	1.050.000	
2	Ονομαστικές μετοχές Τράπεζας "Μ".	800.000	750.000	-	750.000	
3	Μετοχές Α.Ε. "ΣΣ" Ανώνυμες μη εισηγμένες	2.200.000	-	-		2.200.000
4	Συμμετοχή στην Ο.Ε. "Κ. Γκούντρας & ΣΙΑ Ο.Ε."	1.800.000	-	-		1.800.000
5	Έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου	3.210.000	-	3.845.000		3.845.000
6	Ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο	4.860.000	-	5.930.000		5.930.000
7	Μερίδια Αμοιβαίου Κεφαλαίου "Δ"	2.900.000	3.260.000	-	2.900.000	
	ΣΥΝΟΛΟ	16.820.000	5.230.000	9.775.000	4.700.000	4.000.000
						9.775.000

Σημείωση: Ελέγχω τα τιμολόγια απογραφών τις συμμετοχές και τα χρεογράφα τους, στη συνολική γραμμή όπου είναι η τιμή κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Άρθρο 28 § 5 ΜΚΔ, όπως ισχύει από 1/1/1995 με το άρθρο 20 § 13 Ν. 2260/96.

30. Παράδειγμα αποτίμησης χρεωγράφων Εγκ. Κ.Β.Σ. § 28.3

Είδος Χρεωγράφων	Απογραφή 31/12/1991		Αγορές από 1/1/1992-31/12/1992		Πωλήσεις από 1/1/1992-31/12/1992		Τρέχουσες Τιμές	Τιμές Κτήσης	Απογραφή 31/12/1992				
	τεμάχια	τιμή αξία	Ημερ. τεμάχια	τιμή αξία	Ημερ. τεμάχια	τιμή αξία			Τεμάχια	Τιμή Αξία			
I. Μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο													
Τράπεζα «Α»	2.000	1.000	2.000.000										
A.E. «B»	500	600	300.000	3.2.92	500	1.200	600.000	1.040	2.392.000	2.300	1.040	2.392.000	
Τράπεζα «Γ»	-	-	-	15.9.92	600	500	300.000	540	500	1.000	500	500.000	
II. Ομολογίες													
ΔΕΗ 1980	1.000	400	400.000	12.6.92	600	700	420.000	700	600	600	600	360.000	
A.E. «A»	3.000	700	2.100.000	10.10.92	1.000	280	280.000	340	350	1.900	340	646.000	
III. Μερίδιο αμοιβαίου κεφαλαίου													
Μερίδιο αμοιβαίου κεφαλαίου «E»	600	500	300.000	-	-	300	560	168.000	520	550	900	520	468.000
IV. Μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο													
A.E. «Z»	1.000	840	840.000	5.5.92	600	600	360.000	750	-	1.600	750	1.200.000	
A.E. «K»	400	900	360.000	8.7.92	-	-	-	900	-	400	900	360.000	
A.E. «Λ»	-	-	-	9.4.92	1.000	1.000	1.000.000	1.000	-	700	1.000	700.000	

Ως μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος του κυκλοφορισμού μέσου όρου (των διαδοχικών υπολοίπων). Διευκρινίζεται ότι ως μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης των κινητών αξιών (όπως και για τα αποθέματα) επιλέγεται από τον επιτηδευματία μια από τις μεθόδους της περιπτ. 7 της παραγρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση (Σχ.ετ. άρθρο 43 παράγρ. 7β κωδ. ν. 2190/1920).

Μέσος όρος χρηματιστηριακών τιμών των μετοχών από 1.12.31.12.1992.

Μέσος όρος καθαφής τιμής του μεριδίου αμοιβαίου κεφαλαίου «E» από 1.12.31.12.1992.

Σημείωση:

1. Για απλοποίηση δεν περιλαμβάνονται στο παραπάνω παράδειγμα οι δεδουλευμένοι τόκοι των ομολογιών για τους οποίους πρέπει να γίνεται χωριστή λογιστική παρακολούθηση (Σχ.ετ. Γνωμοδότηση ΕΣΥΑ 94/5.2.1992), δεδομένου ότι από το 1991, οι δεδουλευμένοι τόκοι δεν περιλαμβάνονται στην τιμή διαπραγμάτευσης των ομολογιών στο χρηματιστήριο αλλά πληρώνονται ιδιαίτερα στον αγοραστή.
2. Ειδικά οι τράπεζες αποτιμούν τις συμμετοχές και τα χρεογράφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Άρθρο 28 § 5 ΚΒΣ όπως ισχύει από 1/1/95 με το άρθρο 20 § 13 Ν. 2386/96.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

7.1 Διάκριση των Απαιτήσεων

Με τον όρο «απαιτήσεις» εννοούμε ότι καταχωρείται στην ομάδα 3 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Συγκεκριμένα στην ομάδα αυτή καταχωρούνται οι πελάτες (λογ. 30), τα γραμμάτια εισπρακτέα (λογ. 31), οι παραγγελίες στο εξωτερικό (λογ. 32), οι χρεώστες διάφοροι (λογ. 33), καθώς και τα χρηματικά διαθέσιμα (λογ. 38).

Οι απαιτήσεις όπως αυτές απεικονίζονται στο Ενεργητικό (κυκλοφορούν) διακρίνονται:

- Σε ενήμερες ή βεβαίας εισπράξεως.
- Σε επισφαλούς εισπράξεως.
- Σε ανεπίδεκτες εισπράξεως.

7.2 Απογραφή Απαιτήσεων

Για την απογραφή και στη συνέχεια αποτίμηση των απαιτήσεων χρησιμοποιείται ιδιαίτερη διαδικασία διαφορετική από αυτήν που είδαμε μέχρι τώρα για άλλους λογαριασμούς. Γίνεται, θα μπορούσαμε να πούμε, μια διαδικασία ελέγχου τόσο εσωτερικού όσο και εξωτερικού.

Πρέπει να γίνει συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και των υπολοίπων που εμφανίζονται στα βιβλία των πελατών ή των λοιπών χρεωστών. Για αυτό το λόγο φρόνιμο θα είναι να σταλούν σε όλους επαληθευτικές επιστολές από τις απαντήσεις των οποίων θα ελεγχθούν οι εγγραφές και θα συμφωνηθούν τα υπόλοιπα.

Έλεγχος για τους λόγους που πιθανόν παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα ανείσπρακτα υπόλοιπα πελατών που πιθανόν να υποκρύπτουν πιθανή επισφάλεια, δηλαδή ζημία λόγω της απώλειας του ποσού που οφείλεται. Για πελάτες που πιθανόν κριθούν ως επισφαλείς πρέπει να μεταφερθούν στους αντίστοιχους λογαριασμούς τους Ε.Γ.Λ.Σ. και να κινηθούν οι διαδικασίες που προβλέπονται έτσι ώστε να εκπέσει το ύψος της οφειλής από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 που τροποποίησε το άρθρο 31 του ΚΒΣ και κατήργησε τις προβλέψεις για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων.

Άλλο θέμα που πρέπει να ελεγχθεί είναι οι απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο, (π.χ. πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. πενταετίας το οποίο πρέπει να διακανονισθεί), ή προκαταβολή

φόρου εισοδήματος η οποία δεν έχει συμψηφιστεί και εφόσον δεν ζητήθηκε η επιστροφή της εντός της χρονικής προθεσμίας που προβλέπεται (τριετία) γιατί παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές και τις επιταγές πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή αυτών που είναι στα χέρια της επιχείρησης και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Επίσης, πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών που είναι σε τράπεζες για εγγύηση δανείων ή για προεξόφληση (και δεν έχει παρέλθει η ημερομηνία λήξης τους) και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Σε αυτή τη περίπτωση καλό είναι να σταλεί επιστολή στις τράπεζες. Απογραφή πρέπει να γίνει ακόμα και για τις συναλλαγματικές και τις επιταγές που είναι σε δικηγόρους (λόγω μη πληρωμής τους) και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Σε αυτή τη περίπτωση καλό είναι να γνωρίζουμε εγγράφως από τους δικηγόρους για την πορεία των υποθέσεων.

Συναλλαγματικές και επιταγές με ημερομηνία λήξης πριν την 31/12 ή την 30/06 (ανάλογα πότε κλείνει ισολογισμό η επιχείρηση) και δεν έχουν εισπραχθεί θεωρούνται ότι βρίσκονται σε καθυστέρηση και πρέπει να καταχωρούνται ιδιαίτερος στην απογραφή.

7.3 Απογραφή διαθεσίμων

Για την απογραφή του ταμείου (λογ. 38.00) και των λογαριασμών όψεως ή προθεσμίας (λογ. 38.03), γίνεται καταμέτρηση μετρητών και λογιστικοποίηση τυχόν πρόχειρων αποδείξεων μέχρι 31/12 ή 30/06, και συμφωνία των υπολοίπων με τα extraits των τραπεζών.

7.4 Αποτίμηση Απαιτήσεων

7.4.1 Προβλέψεις για Επισφαλείς Πελάτες

Κατά την απογραφή του λογαριασμού πελατών μπορεί να προκύψει ανάγκη για χαρακτηρισμό κάποιων από αυτών ως «επισφαλείς πελάτες» λόγο πιθανής μη είσπραξης τους, είτε γιατί η επιχείρηση είναι αναγκασμένη σύμφωνα με τον νόμο 2238/1994.

Οι προβλέψεις για τους επισφαλείς πελάτες καταχωρούνται στους ακόλουθους λογαριασμούς:

- 44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- 44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών (άρθρο 31 παρ. 1-θ Ν.2238/1994)

- 44.11.01 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών πέραν του επιτρεπόμενου φορολογικώς ορίου
- 44.11.05 Προβλέψεις για απόσβεση άλλων επισφαλών απαιτήσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εκπίπτουν τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Με τις νέες αυτές διατάξεις (άρθρο 31§10' Κ.Φ.Ε.), επανέρχεται ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις.

Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, ο οποίος αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών (εσωτερικού ή εξωτερικού) προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:

Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως, των επιστροφών ή εκπτώσεων, 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 (λόγω φερεγγυότητας των προσώπων αυτών) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης των λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη).

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης – αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες.

Το ποσό των παραπάνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, προστίθεται στο ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

Χρέωση: 83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Πίστωση: 44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000,00€ Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται (άνω των 1.000,00€) χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια 2.Ο.Υ. ,σε 3 αντίγραφα, για τη φορολογία της επιχείρησης, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, ξεκινώντας από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον παραπάνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των

επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Το ποσό των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων του ισολογισμού μετά την 30/12/2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 25%. Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης είναι ανάγκη να γίνουν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

- Η αυτοτελής φορολόγηση αφορά μόνο τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν με βάση τις φορολογικές διατάξεις και όχι τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν πέραν από αυτές, (π.χ. για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων) και οι οποίες προστέθηκαν στα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων κατά το χρόνο σχηματισμού τους ως λογιστικές διαφορές.
- Δεδομένου ότι το ποσό των προβλέψεων φορολογείται αυτοτελώς, δεν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς του ποσού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις στα αποτελέσματα χρήσεως με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογητέων ζημιών.

Ο προτεινόμενος λογιστικός χειρισμός για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης είναι ο εξής: Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» το οποίο σχηματίστηκε με βάση τις φορολογικές διατάξεις θα μεταφερθεί σε πίστωση υπολογαριασμού 84.00 «Έσοδα από Αχρησιμοποίητες Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων»¹⁵, με χρέωση αντίθετου υπολογαριασμού του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» (π.χ. 44.11.01). Στην επόμενη χρήση θα μεταφερθεί το υπόλοιπο του αντίθετου υπολογαριασμού 44.11.01 στον υπολογαριασμό 44.11.00 με αποτέλεσμα να μηδενισθούν και οι δύο υπολογαριασμοί.

Εφόσον απαιτείται η επιχείρηση να σχηματίσει προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (π.χ. για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών της καταστάσεων), θα χρεώσει με το απαιτούμενο ποσό τα αποτελέσματα χρήσεως και ειδικότερα το λογαριασμό 83.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» με πίστωση υπολογαριασμού του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» (π.χ. 44.11.02).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

8.1 Η έννοια των προβλέψεων

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ «Πρόβλεψη είναι η κράτηση (αποθεματοποίηση) ορισμένου ποσού που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.» Η πρόβλεψη συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσεως, και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού όταν κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση.

Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας. Ενώ δηλαδή ένα έσοδο ή ένα κέρδος αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν είναι πραγματοποιημένο, όταν δηλαδή έχει εισπραχθεί ή έχει δημιουργήσει απολύτως καθορισμένη και διεκδικήσιμη απαίτηση, ένα έξοδο ή μία ζημία αναγνωρίζονται λογιστικώς από τη στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής τους. Η πρόβλεψη αποτελεί τη λογιστική αναγνώριση αυτής της πιθανότητας.

Γεγονότα που μπορεί να εμφανίζουν πιθανότητες ζημιών ή εξόδων για την οικονομική μονάδα είναι διάφορα, όπως για παράδειγμα, προοπτικές για μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να διακανονισθούν σε ξένο νόμισμα, ενδεχόμενες επισφάλειες απαιτήσεις κ.α.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση τόσο της πιθανότητας αυτής όσο, πολλές φορές, και του πόσου της ενδεχόμενης επιβαρύνσεως που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίηση της ενέχουν σημαντικό υποκειμενικό στοιχείο. Για αυτό κατά την διενέργεια των προβλέψεων θα πρέπει να συλλέγονται και να αξιολογούνται όλα εκείνα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που μπορούν να τη θεμελιώσουν και να την δικαιολογήσουν. Με αυτή την προϋπόθεση η διενέργεια των προβλέψεων είναι υποχρεωτική.

8.2 Διακρίσεις των προβλέψεων

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες :

⇒ Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσανξήσει τα οργανικά έξοδα της χρήσεως.

⇒ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό προβλέψεων. Οι ζημίες αυτές και τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσανξήσει τις έκτακτες και ανόργανες ζημίες και έξοδα της κλειόμενης χρήσεως ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Πίνακας 8.1 Κατηγορίες προβλέψεων

	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
	Κινδύνων εκμετάλλευσης	Έκτακτων κινδύνων
λογαριασμοί	44.00 ως 44.09	44.10 ως 44.19
λογιστικός χειρισμός	ΧΡ: 68 (προβλ.εκμεταλλ.) ΠΠΣ: 44.00 - 44.09	ΧΡ:83(προβλ.για εκτ κινδ) ΠΠΣ: 40.10-40.19
προορισμός	για να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό της πρόβλεψης	για να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό της πρόβλεψης
αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση	καταχώρηση στην ομάδα 6	καταχώρηση στους λογ/μους 81 (έκτακτα & ανόργανα αποστ/τα) και 82 (έξοδα & έσοδα προηγούμενων χρήσεων)

8.3 Προβλέψεις για Αποζημίωση Προσωπικού Λόγω Εξόδου από την Επιχείρηση

Οι προβλέψεις αυτές γίνονται προκειμένου να λογιστικοποιηθούν, μέσα στην κλειόμενη χρήση, τις ήδη δεδουλευμένες υποχρεώσεις αποζημίωσης του προσωπικού της εάν αυτό αποχωρούσε στο τέλος της χρήσης. Οι προβλέψεις αυτές κυρίως καλύπτουν αποζημιώσεις εξόδου από την επιχείρηση λόγω συνταξιοδότησης. Είναι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης οι οποίες σχηματίζονται:

Χρέωση: 68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία

Πίστωση: 44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Μετά την επέλευση του γεγονότος, δηλαδή όταν πράγματι αποχωρήσει προσωπικό από την εταιρεία:

Χρέωση: 44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Πίστωση: 78.05 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης

Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη από το εισόδημα, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Σύμφωνα με άρθρο 74 παρ. 2 του νέου νόμου 3863/10, ο νομοθέτης καθορίζει τους νέους χρόνους προειδοποίησης καταγγελίας σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου υπαλλήλων και το αναλογούν ποσό οφειλόμενης αποζημίωσης, όπως φαίνονται στους παρακάτω πίνακες:

Πίνακες Υπολογισμού Αποζημίωσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ

A. - ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΧΩΡΙΣ ΠΡΟΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ:

(Άρθρο 2 και 5 του Ν. 3198/55)

ΧΡΟΝΟΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
0 - 12 μήνες	-
1 έτος - 4 έτη	2 μήνες + 1/6
4 έτη - 6 έτη	3 μήνες + 1/6
6 έτη - 8 έτη	4 μήνες + 1/6
8 έτη - 10 έτη	5 μήνες + 1/6
10 έτη συμπληρ.	6 μήνες + 1/6
11 " "	7 μήνες + 1/6
12 " "	8 μήνες + 1/6
13 " "	9 μήνες + 1/6
14 " "	10 μήνες + 1/6
15 " "	11 μήνες + 1/6
16 " "	12 μήνες + 1/6
17 " "	13 μήνες + 1/6
18 " "	14 μήνες + 1/6
19 " "	15 μήνες + 1/6
20 " "	16 μήνες + 1/6
21 " "	17 μήνες + 1/6
22 " "	18 μήνες + 1/6
23 " "	19 μήνες + 1/6
24 " "	20 μήνες + 1/6
25 " "	21 μήνες + 1/6
26 " "	22 μήνες + 1/6
27 " "	23 μήνες + 1/6
28 " "	24 μήνες + 1/6

B. - ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΜΕ ΠΡΟΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ: (Άρθρο 74 του Ν. 3863/10, Ν. 3899/10)

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΡ/ΣΗ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
0 - 12 μήνες	-	-
1 έτος - 2 έτη	1 μήνας	1 μήνας + 1/6
2 έτη - 4 έτη	2 μήνες	1 μήνας + 1/6
4 έτη - 5 έτη	2 "	1,5 μήνες + 1/6
5 έτη - 6 έτη	3 "	1,5 μήνες + 1/6
6 έτη - 8 έτη	3 "	2 μήνες + 1/6
8 έτη - 10 έτη	3 "	2,5 μήνες + 1/6
10 έτη - 11 έτη	4 "	3 μήνες + 1/6
11 έτη συμπληρ.	4 "	3,5 μήνες + 1/6
12 " "	4 "	4 μήνες + 1/6
13 " "	4 "	4,5 μήνες + 1/6
14 " "	4 "	5 μήνες + 1/6
15 " "	5 "	5,5 μήνες + 1/6
16 " "	5 "	6 μήνες + 1/6
17 " "	5 "	6,5 μήνες + 1/6
18 " "	5 "	7 μήνες + 1/6
19 " "	5 "	7,5 μήνες + 1/6
20 " "	6 "	8 μήνες + 1/6
21 " "	6 "	8,5 μήνες + 1/6
22 " "	6 "	9 μήνες + 1/6
23 " "	6 "	9,5 μήνες + 1/6
24 " "	6 "	10 μήνες + 1/6
25 " "	6 "	10,5 μήνες + 1/6
26 " "	6 "	11 μήνες + 1/6
27 " "	6 "	11,5 μήνες + 1/6
28 " "	6 "	12 μήνες + 1/6

Γ. - ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΡΓΑΤΟΤΕΧΝΙΤΩΝ -ΥΠΗΡΕΤΩΝ

(Ν. 2112/20, 1849/89, Άρθρο 4 της από 18/5/98 ΕΓΣΣΕ)

Άρθρο 3 της από 12/4/06 ΕΓΣΣΕ από 1/1/2006

ΧΡΟΝΟΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
από 2 μήνες έως 1 έτος	5 ημερομίσθια + 1/6
από 1 έτος έως 2 έτη	7 ημερομίσθια + 1/6
από 2 έτη έως 5 έτη	15 ημερομίσθια + 1/6
από 5 έτη έως 10 έτη	30 ημερομίσθια + 1/6
από 10 έτη έως 15 έτη	60 ημερομίσθια + 1/6
από 15 έτη έως 20 έτη	100 ημερομίσθια + 1/6
από 20 έτη έως 25 έτη	120 ημερομίσθια + 1/6
από 25 έτη έως 30 έτη	145 ημερομίσθια + 1/6

από 30 έτη και άνω 165 ημερομίσθια + 1/6

Δ. ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΡΓΟΔΟΤΗ ΛΟΓΩ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΧΩΡΙΣ ΠΡΟΕΙΔΟΠΟΙΗΣΗ

(Άρθρο 4 του Ν. 2112/20)

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΡΟΕΙΔ/ΣΗ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΡΓΟΔΟΤΗ
2 μήνες - 1 έτος	1/2 μήνας	1/2 μήνας
1 έτος - 4 έτη	1 μήνας	1 μήνας
4 έτη - 6 έτη	1,5 μήνας	1,5 μήνας
6 έτη - 8 έτη	2 μήνες	2 μήνες
8 έτη - 10 έτη	2,5 μήνες	2,5 μήνες
10 έτη και άνω	3 μήνες	3 μήνες

Παράδειγμα: Στις 31/12/2010 η επιχείρηση είχε τα παρακάτω στοιχεία

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ	31/12/2010					
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝ ΥΠΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΗΜΕΡ/ΣΘΙΟ	ΕΤΗ ΣΤΗΝ ΥΠΕΡΙΣΙΑ	ΣΥΜΠΛΗΡ. ΕΤΗ	ΔΙΚΑΙΟΥΜΕΝΑ ΗΜΕΡ/ΣΘΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
Αντωνίου Α.	20/10/1998	60	12,203	12	60	3600
Βασιλείου Β.	21/10/1998	50	12,200	12	60	3000
Γεωργίου Γ.	22/10/1998	45	12,197	12	60	2700
Σύνολο						9300

Στις 31/12/2011 η επιχείρηση είχε τα παρακάτω στοιχεία

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ	31/12/2011					
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝ ΥΠΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΗΜΕΡ/ΣΘΙΟ	ΕΤΗ ΣΤΗΝ ΥΠΕΡΙΣΙΑ	ΣΥΜΠΛΗΡ. ΕΤΗ	ΔΙΚΑΙΟΥΜΕΝΑ ΗΜΕΡ/ΣΘΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
Αντωνίου Α.	20/10/1998	60	13,203	13	60	3600
Βασιλείου Β.	21/10/1998	50	13,200	13	60	3000
Γεωργίου Γ.	22/10/1998	45	13,197	13	60	2700
Δημητρίου Γ.	1/1/2011	50	0,998	0	5	250
Σύνολο						9300

Στις 1/2/2012 ο Δημητρίου Δ. απολύεται και στις 31/12/2012 η επιχείρηση έχει τα παρακάτω στοιχεία:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ	31/12/2012					
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝ ΥΠΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΗΜΕΡ/ΣΘΙΟ	ΕΤΗ ΣΤΗΝ ΥΠΕΡΙΣΙΑ	ΣΥΜΠΛΗΡ. ΕΤΗ	ΔΙΚΑΙΟΥΜΕΝΑ ΗΜΕΡ/ΣΘΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
Αντωνίου Α.	20/10/1998	60	14,203	14	60	3600
Βασιλείου Β.	21/10/1998	50	14,200	14	60	3000
Γεωργίου Γ.	22/10/1998	45	14,197	14	60	2700
Σύνολο						9300

Εγγραφή στις 31/12/2010

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	9300	
44.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία		9300

Σχηματισμός πρόβλεψης 31/12/2010

(η επιχείρηση σχημάτισε για πρώτη φορά πρόβλεψη)

Εγγραφή στις 31/12/2011

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	250	
44.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία		250

Αναπροσαρμογή πρόβλεψης 31/12/2011

Εγγραφή στις 1/2/2012

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
60.05	Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία	250	
38.00	Ταμείο		250

Καταβολή αποζημίωσης του Δημητρίου Δ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
44.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού		
	λόγω εξόδου από την υπηρεσία	250	
78.05			
	εκμετάλλευσης		250
	Χρησιμοποιούμενες προβλέψεις για κάλυψη		

Κλείσιμο σχηματισμένες πρόβλεψης του Δημητρίου Δ

8.4 Προβλέψεις για υποτίμηση παγίων

Το ποσό που προκύπτει για τον σχηματισμό πρόβλεψης για υποτίμηση παγίων στοιχείων του Ενεργητικού προέρχεται από την διαφορά της τιμής αγοράς του παγίου, μείον την τρέχουσα αξία του. Η εγγραφή είναι η ακόλουθη:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83.10	Προβλέψεις απαξίωσης & υποτίμησης παγίων	XXX	
44.10	Προβλέψεις απαξίωσης & υποτίμηση παγίων		XXX

Παράδειγμα: Η επιχείρηση απέκτησε το έτος 2000 ένα οικόπεδο εκτάσεως 30 στρεμμάτων αξίας 200.000€ Στις 10.6.2009 η εταιρεία πληροφορείται ότι το οικόπεδο θα απαλλοτριωθεί υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με τίμημα 2.000€ ανά στέμμα. Το οικόπεδο στον ισολογισμό της 31.12.2009 θα εμφανιστεί:

Αξία κτήσεως οικοπέδου	200.000
μείον: Πρόβλεψη υποτίμησης	140.000
Αξία αποτίμησης 31.12.2008	60.000

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83.00	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		

83.10	Προβλέψεις απαξιώσεων & υποτιμήσεων παγίων στοιχείων	140.000	
44.00	Προβλέψεις		
44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων & υποτιμήσεων παγίων στοιχείων		140.000

8.5 Προβλέψεις για «Έκτακτους Κινδύνους» ή για «Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων»

«Έκτακτους κινδύνους» έχουμε όταν πρόκειται να συμβούν γεγονότα επαναλαμβανόμενα και εκτός της συνηθισμένης παραγωγικής και εμπορικής λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. καταστροφή αποθεμάτων, καταστροφή μηχανημάτων, κτιρίων, κλοπές κ.λ.π.). Οι προβλέψεις αυτές λογιστικοποιούνται ως εξής:

Χρέωση: 83.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ή

Πίστωση: 44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

Όταν οριστικοποιηθεί το ύψος της ζημιάς σε επόμενη χρήση και πληρωθεί αυτή ή ταχτοποιηθεί με πίστωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου (αν πρόκειται για καταστροφή αποθεμάτων ή παγίων κ.λ.π.), συναντάμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

⇒ Εάν η ζημιά είναι ίση ή μεγαλύτερη από την αρχική πρόβλεψη τότε κάνουμε την ακόλουθη εγγραφή:

Χρέωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις

⇒ Εάν η ζημιά είναι μικρότερη από την αρχική πρόβλεψη τότε κάνουμε την ακόλουθη εγγραφή:

Χρέωση: 44.12 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Πίστωση: 84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις

Πίστωση: 84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις

8.6 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Πίνακας 8.2 Κατηγορίες απαιτήσεων

Απαιτήσεις βέβαιης είσπραξης	Απαιτήσεις επισφαλούς είσπραξης	Απαιτήσεις ανεπίδεκτες είσπράξεως
Είναι οι απαιτήσεις που δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι θα ρευστοποιηθούν. Η βεβαιότητα προέρχεται από τη φερεγγυότητα του πελάτη, είτε από τις εγγυήσεις που έχει η επιχείρηση για κάλυψη απαιτήσεων από τους πελάτες	Είναι οι απαιτήσεις που την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανόν να μην εισπραχθούν στο σύνολό τους ή κατά ένα ποσοστό. Οι λόγοι είναι ανωτέρας βίας των πελατών, που χαρακτηρίζονται ως επισφαλής, (πχ πτώχευση, θάνατος) και ΌΧΙ λόγω αφερεγγυότητας	Είναι οι απαιτήσεις που κατά την ημ/ναι σύνταξης του ισολογισμού δεν υπάρχει πιθανότητα είσπραξης τους, λόγω του ότι ο πελάτες έχει χαρακτηριστεί Αφερέγγυος βάση δικαστικών αποφάσεων

Κατά την απογραφή του λογαριασμού πελατών μπορεί να προκύψει ανάγκη για χαρακτηρισμό κάποιων από αυτών ως «επισφαλή πελάτες» λόγω πιθανής μη είσπραξης τους. Οι προβλέψεις για τους επισφαλείς πελάτες καταχωρούνται στους ακόλουθους λογαριασμούς:

- 44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.
- 44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών.
- 44.11.01 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών πέραν του επιτρεπόμενου φορολογικώς ορίου.
- 44.11.05 Προβλέψεις για απόσβεση άλλων επισφαλών απαιτήσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Με τις νέες αυτές διατάξεις Κ.Φ.Ε., επανέρχεται ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις

Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματικός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών (εσωτερικού η εξωτερικού) προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:

- Των επιστροφών ή εκπτώσεων.
- 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 (λόγω φερεγγυότητας των προσώπων αυτών).
- Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
- Των λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος.
- Χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης. (πχ πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη).

Το ποσό των παραπάνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, προστίθεται στο ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	XXX	
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		XXX

Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαιτήσή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000,00 €. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται (άνω των 1.000,00 χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, ξεκινώντας από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον παραπάνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Το ποσό των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων του ισολογισμού μετά την 30/12/2004, λόγω μη επαλήθευσης των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 25%.

Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης είναι ανάγκη να γίνουν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

- Η αυτοτελής φορολόγηση αφορά μόνο τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν με βάση τις φορολογικές διατάξεις και όχι τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν πέραν από αυτές, (πχ για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων) και οι οποίες προστέθηκαν στα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων κατά το χρόνο σχηματισμού του ως λογιστικές διαφορές).

- Δεδομένου ότι το ποσό των προβλέψεων φορολογείται αυτοτελώς, δεν υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς του ποσού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις στα αποτελέσματα χρήσεως με ταυτόχρονο συμψηφισμό φορολογητέων ζημιών.
- Ο προτεινόμενος λογιστικός χειρισμός για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης είναι ο εξής:

§ Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» το οποίο σχηματίστηκε με βάση τις φορολογικές διατάξεις θα μεταφερθεί σε πίστωση υπολογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», με χρέωση αντίθετου υπολογαριασμού του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» (πχ 44.11.01). Σε επόμενη χρήση θα μεταφερθεί το υπόλοιπο του αντίθετου υπολογαριασμού 44.11.01 στον υπολογαριασμό αποτέλεσμα να μηδενισθούν και οι δύο υπολογαριασμοί.

§ Εφόσον απαιτείται η επιχείρηση να σχηματίσει προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (πχ για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών της καταστάσεων), θα χρεώσει με το απαιτούμενο ποσό τα αποτελέσματα χρήσεως και ειδικότερα το λογαριασμό 83.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» με πίστωση υπολογαριασμού του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» (πχ 44.11.02).

Σχηματικά η λειτουργία του λογαριασμού 44.11 είναι η εξής:

Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 44.11

Χρεώνεται	Πιστώνεται
α) Με την αξία των διαγραφόμενων επισφαλών απαιτήσεων πελατών με πίστωση λογ. 30.97	Με τις σχηματισμένες προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, με χρέωση του λογ. 68.09 ή του λογ. 83.11
β) Με το ποσό των προβλέψεων που μεταμορφώνονται στα έσοδα με πίστωση του λογ. 84.00	

Παράδειγμα: Η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης εμφάνισε τα ακόλουθα ποσά σε € στο ισοζύγιο της:

Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
30	Πελάτες	60.000	
30.97	Επισφαλείς πελάτες	10.000	

70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων		4.000.000
70.00.00	Πωλήσεις προς Δημόσιο		600.000

Υπολογισμός πρόβλεψης:

$$4.000.000 - 600.000 = 3.400.000 * 0,5\% = 17.000 \text{ €}$$

Ανώτατο ποσό βάσει υπολοίπου λογαριασμού 30 «Πελάτες»:

$$60.000 * 30\% = 18.000 \text{ €}$$

Επειδή η σχηματισθείσα πρόβλεψη 17.000 € είναι μικρότερη από το 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 «Πελάτες», εκπίπτει στο σύνολό της από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.09	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων	17.000	
44.11	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων		17.000

ή

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	17.000	
44.11	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων		17.000

Σχηματισμός πρόβλεψης

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	17.000	
30.97	Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων		17.000

Διαγραφή επισφαλούς απαίτησης

Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών & χρεογράφων

Το ποσό που προκύπτει για τον σχηματισμό πρόβλεψης για υποτίμηση συμμετοχών & χρεογράφων προέρχεται από την διαφορά της τιμής κτήσης, μείον την τρέχουσα τιμή. Η εγγραφή είναι η ακόλουθη:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.01	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχ. & χρ.	XXX	
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών		XXX

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.01	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχ. & χρ.	XXX	
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων		XXX

Παράδειγμα: Στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ο λογ/σμος 18 Συμμ/χες & λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και ο λογ/σμός 34 Χρεόγραφα στις 31.12.2000 αναλύονται ως εξής:

Υπόλοιπα 31.12.2000 (σε €)							
Συμμετοχές σε επιχειρήσεις	Αριθμός Μεριδίων & Μετοχών	Αξία Κτήσης		Αξία τρέχουσα		Αξία Αποτίμησης	
		Τίτλου	Σύνολο	Τίτλου	Σύνολο	Τίτλου	Σύνολο
ΓΑΜΑ Ε.Π.Ε (μερίδια)			2000		2100		2.000
ΔΕΛΤΑ ΟΕ			1000		900		900
ΕΨΙΛΟΝ ΕΕ	100	20	900	21	990	20	900
Χρεόγραφα							
ΑΛΦΑ ΑΕ	50	1	50	0,9	45	0,9	45
ΣΥΝΟΛΑ			3950		4035		3.845

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68.01	Προβλέψεις για υποτίμηση συμ/χων & χρεογράφων		
68.01.00	Προβλέψεις για υποτίμηση συμ/χων	100	

68.01.01	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων	5
18.00	Συμ/χες σε συνδ/νες επιχ/σεις	
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμ/χων σε συνδεδεμένες επιχ/σεις	
18.00.99.00	ΔΕΛΤΑ ΟΕ	100
34	Χρεόγραφα	
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων	
34.99.00	ΑΛΦΑ ΑΕ	5

Πρόβλεψη υποτίμησης συμμετοχών & χρεογράφων προκύψασα από την αποτίμηση 31.12.2000

Εμφάνιση στο βιβλίο απογραφών ως ακολούθως:

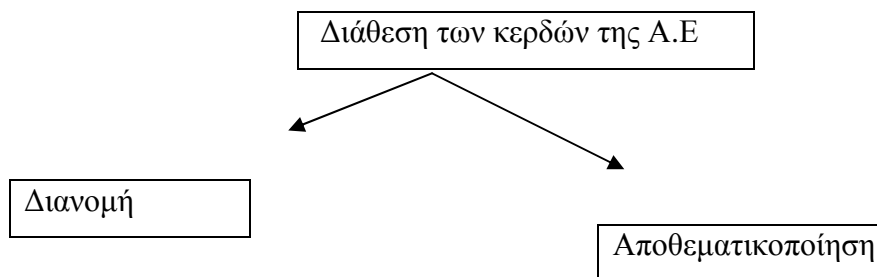
	Αξία
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις:	
ΓΑΜΑ Ε.Π.Ε (100 εταιρ. μερίδια 20€/μερίδιο)	2000
ΔΕΛΤΑ ΟΕ (Ποσοστό συμμετοχής 55%) Αξία κτήσης	1000
ΕΨΙΛΟΝ ΕΕ (Ποσοστό συμμετοχής 52%)	900
ΜΕΙΟΝ: πρόβλεψη για υποτίμηση συμμ/χων σε συνδεδ. επιχ. ΔΕΛΤΑ ΟΕ	100
Αξία αποτίμησης 31.12.2002	<u>3800</u>
Χρεόγραφα:	
Μετοχές ΑΛΦΑ Α.Ε. (50 μετοχές *1/μετοχή)	50
ΜΕΙΟΝ: πρόβλεψη για υποτίμηση χρεογράφων	5
Αξία αποτίμησης 31.12.2002	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ-ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΕ

9.1 Διάθεση και φορολογία αποτελεσμάτων (Ανώνυμων Εταιρειών)

Ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» χρησιμεύει για την διάθεση-διανομή των αποτελεσμάτων. Ο τρόπος διανομής και η αποθεματοποίηση καθορίζονται από το καταστατικό της Α.Ε. αλλά και από τον Κ.Ν. 2190/1920.



Όπου:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Διανεμόμενα} \\ \hline \text{κέρδη} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Κέρδη} \\ \hline \text{κλειόμενης} \\ \hline \text{χρήσης} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Κέρδη εις νέο} \\ \hline \text{προηγούμενων} \\ \hline \text{χρήσεων} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Διανεμόμενα} \\ \hline \text{αποθεματικά} \\ \hline \end{array}$$

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά. Κι αυτό γιατί, τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά, οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών εφαρμόστηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσεως, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν. Συνεπώς, διανεμήσιμα είναι και τα αφορολόγητα αποθεματικά των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων.

9.2 Τάξη και προτεραιότητα στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως

Ο νόμος 2190/1920, καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται δηλαδή, η μεταβολή της γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστική εφαρμογής. Σχηματικά, η σειρά στην διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής:

1. Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων.
2. Κράτηση για φόρο εισοδήματος
(Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμόμενων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και των αφορολόγητων αποθεματικών)
3. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό
(Υπολογίζεται επί των καθαρών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος)
4. Κράτηση για διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος
5. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών
(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής συνελεύσεως):
 - ο Πρόσθετο μέρισμα
 - ο Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
 - ο Μέρισμα στο προσωπικό
 - ο Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)
 - ο Κλπ

9.3 Κάλυψη των ζημιών

Όταν υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί κανένα ποσό κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως (αποθεματικού ή κέρδους εις νέο) στους προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά ούτε και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (αφορολόγητων, τακτικών ή έκτακτων).

Επιπλέον η κάλυψη ζημιών μπορεί να γίνει και με τους παρακάτω τρόπους:

- ο Με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου
- ο Με το τακτικό ή άλλα προαιρετικά αποθεματικά
- ο Με την υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων

9.4 Κράτηση για φόρο εισοδήματος

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας απεικονίζεται συνοπτικά στον ακόλουθο πίνακα:

Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης	XX
Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης	(XX)
1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	XX
2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέστηκε πλέον των νομίμων	XX
3. Πρόσθετοι φόροι- προσαυξήσεις-πρόστιμα ΚΒΣ	XX
4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	
5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	XX
6. Δαπάνες που αφορούν αφορ. έσοδα ή έσοδα φορολ.	
Κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές*	<u>XX</u> <u>XX</u>
Προσθέτονται (σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται)	
Αθροισμα ή υπόλοιπο	XX
1. Υπόλοιποκαθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση	XX
2. Μέρισμα ή κέρδη από συμμετοχές	XX
3. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	XX
4. Έσοδα αφορολόγητα	XX
5. Κέρδη από πώληση χρεογράφων	<u>XX</u> <u>(XX)</u>
Αφαιρούνται (σε περίπτωση ζημιάς προσθέτονται)	
Κέρδη χρήσεως	XX
Ζημιές χρήσεως	(XX)
Διανεμόμενα κέρδη:	
Μέρισμα	XX
Αμοιβές μελών Δ.Σ.	XX
Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό	<u>XX</u>
Σύνολο	XX

1. Μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα <u>Διανεμόμενα κέρδη...* Αφορολόγητα έσοδα....</u> Κέρδη Ισολογισμού	XX
2. πλεόν: Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	XX
3. Μέρος διανεμόμενων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα <u>Διανεμόμενα κέρδη...*Κέρδη φορολογητέα κατ' ειδικό τρόπο</u> Κέρδη Ισολογισμού	XX
4. πλεόν: Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	<u>XX</u> <u>XX</u>
Κέρδος ή Ζημιά	XX
Μείον: ζημιά παρελθουσών χρήσεων	(<u>XX</u>)
ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ	XX
Μείον: Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων	<u>XX</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	<u>XX</u>

Οι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος θα μειώνονται κατά μια ποσοστιαία μονάδα κάθε έτος μέχρι το 2014 όπου και θα καθιερωθούν στον συντελεστή του 20%. Ο συντελεστής φορολογίας κερδών ΑΕ,ΕΠΕ, ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ από τη χρήση 2011 ή οικονομικού έτους 2012 και μετά είναι 25%.

Στη συνέχεια υπολογίζεται ο οφειλόμενος φόρος:

Κύριος φόρος (φορολογητέα κέρδη* συντελεστή φορολογ.)	XX
Μείον: Προκαταβολή φόρου προηγ. Χρήσεως	XX
Μείον: Παρακρατηθέντες φόροι	<u>XX</u> <u>XX</u>
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	<u>XX</u>

Και τέλος η οφειλόμενη προκαταβολή (συντελεστής 80% βάση 3697/2008) της τρέχουσας χρήσης:

Κύριος φόρος* 80%	XX
-------------------	----

9.5 Τακτικό αποθεματικό

Αποθεματικά, είναι τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο, με τα οποία επέρχεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας.

Σύμφωνα Ν. 2190/1920 αφαιρείται το 1/20 (5%) των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, και αυτή η υποχρέωση παύει να ισχύει αν φθάνει το αποθεματικό το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό της εταιρίας δύναται να ορίζει ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, όχι όμως μικρότερο αυτού.

Η προϋπόθεση για την υποχρέωση της εταιρίας να διενεργήσει κράτηση τακτικού αποθεματικού, είναι η συγκεκριμένη χρήση να έχει κλείσει με κέρδη. Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημίες προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στη χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού.

9.6 Πρώτο μέρισμα

Το πρώτο μέρισμα είναι υποχρεωτικό και ισοδυναμεί με το 6% της ονομαστικής αξίας της μετοχής μείον το φόρο 32% που αναλογεί. Σε περίπτωση όμως που οι μετοχές εξοφλούνται με δόσεις και ορισμένες απ' αυτές δεν εξοφλήθηκαν ακόμα, τότε το α' μέρισμα είναι 6% πάνω στο εξοφλημένο μόνο τμήμα της κάθε μετοχής (Ν 2190/1920), με τον περιορισμό φυσικά του Ν 876/1979 που ορίζει ότι δεν πρέπει το πρώτο μέρισμα να είναι μικρότερο του 35% των πραγματικών κερδών, που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου των πραγματικών κερδών και του τακτικού αποθεματικού.

Αν αποφασίσει η Γενική Συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 65%, τότε δεν ισχύει ο περιορισμός του 35% των κερδών για διανομή α' μερίσματος. Στην περίπτωση όμως αυτή, αν το ποσοστό 35% των κερδών είναι μεγαλύτερο από το 6% του καταβλημένου ΜΚ, τότε η διαφορά αυτή μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό κεφαλαιοποιείται υποχρεωτικά μέσα σε 4 χρόνια από το σχηματισμό του με έκδοση νέων μετοχών που παραδίνονται δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους. Δεν λαμβάνεται υπόψη το 35% των κερδών, αλλά ούτε και σχηματίζεται αποθεματικό για κεφαλαιοποίηση όταν αποφασίζει η ΓΣ των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% (άρθρο 3 παρ. 2 και 3 ΑΝ 148/1967). Αν όμως η ΓΣ των

μετόχων αποφασίσει ομόφωνα (100%), τότε μπορεί και να μην διανεμηθεί κανένα ποσό για α' μέρος.

Οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά, κατ' έτος, στους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 25% επί των καθαρών κερδών, από 1-1-2012 μετά την αφαίρεση (από τα καθαρά κέρδη):

- του τακτικού αποθεματικού και
- των κερδών από την πώληση μετοχών (δηλαδή συμμετοχών) οι οποίες κατέχονται από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανώτερη του 20% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής της εταιρείας. (Η διάταξη αυτή προστέθηκε με το άρθρο 25 του ν. 2789/2000, ισχύει από 31.13.1999 και είχε ως συνέπεια των περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση των εισηγμένων στο ΧΑΑ ανωνύμων εταιρειών αφού η φορολογική απαλλαγή τους περιορίζεται μόνο κατά το μέρος των κερδών- από εκποίηση μετοχών- που δεν διανέμεται).

Τα ποσά που διανέμονται ως μέρος στους μετόχους των ανωνύμων εταιριών απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Αυτό γιατί τα ποσά αυτά προέρχονται από τα φορολογημένα, στο όνομα του νομικού προσώπου, κέρδη της εταιρίας, δηλαδή από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως από τα οποία έχει αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος.

9.7 Νομοθεσία που διέπει τη διάθεση των κερδών των ανωνύμων εταιρειών Διατάξεις εμπορικού δικαίου (Ν. 2190/1920)

9.7.1 Η διανομή κερδών ως θεμελιώδης διάταξη του καταστατικού

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διαθέσεως των καθαρών κερδών της χρήσεως, γι' αυτό και οι σχετικές με τη διανομή κερδών διατάξεις του καταστατικού κατατάσσονται στις θεμελιώδεις διατάξεις, αφού ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 2 ορίζει ότι: «το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας, πρέπει να περιέχει διατάξεις που αφορούν τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών».

9.7.2 Προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών

Ο Κ.Ν. 2190/1920, αφ' ενός μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ. (το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 42§2, αναφορικά με το υπόδειγμα του «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» και αφ' ετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 44,§2 και 45, καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Η σειρά αυτή είναι υποχρεωτική, δεν επιτρέπεται δηλαδή, ή μεταβολή της, γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής και έχει ως εξής:

1. Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων
2. Κάλυψη διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
3. Κάλυψη Λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργ. Κόστος φόρων
4. Κράτηση για φόρο εισοδήματος
5. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό
6. Κράτηση για διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος
7. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών (κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης)
8. Αποθεματικά καταστατικού
9. Πρόσθετο μέρισμα
10. Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
11. Μέρισμα στο προσωπικό
12. Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά)
13. Υπόλοιπο κερδών εις νέο

9.8 Σειρά διάθεσης των αποτελεσμάτων της ΑΕ

Από τις διατάξεις των άρθρων 44α και 45 του Κ.Ν.2190/20, η σειρά διάθεσης κερδών η οποία προκύπτει είναι:

1. Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης/ων χρήσεων (Άρθρο 45α, παρ. 1 και 44α, παρ. 2 Κ.Ν.2190/1920)
2. Αφαίρεση του αναλογούντα φόρου εισοδήματος (Άρθρο 45, παρ. 1 Κ.Ν.2190/1920).

(Υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών, διανεμόμενων και μη, αναμορφωμένων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.λ.π).

3. Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού (Άρθρο 45, παρ. 2α Κ.Ν.2190/1920).

(Υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσης, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος).

4. Διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος (παρ. 8, άρθρο 1, Ν.3220/2004).

5. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών, κατά το καταστατικό και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης.

- Πρόσθετο μέρισμα

- Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
- Μέρισμα στο προσωπικό
- Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα) κ.λ.π

9.9 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, νόμιμα υπογεγραμμένη από τον πρόεδρο του Δ.Σ. ή τον διευθύνοντα σύμβουλο και τον υπεύθυνο λογιστή φοροτεχνικό και περιλαμβάνει τα εξής έντυπα:

- ο Έντυπο Φ-0.1010 (Δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα) σε 3 αντίτυπα.
- ο Έντυπο Ε3 (Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματίων) σε 3 αντίτυπα.
- ο Οικονομικές καταστάσεις σε 2 αντίτυπα.
- ο Αντίγραφο πρακτικού Δ.Σ. νόμιμα υπογεγραμμένο και επικυρωμένο από τον πρόεδρο του Δ.Σ. σχετικά με την έγκριση του Ισολογισμού και τη διανομή κερδών.
- ο Έντυπο Ε2 (Αναλυτική κατάσταση μίσθωσης ακινήτων) εφόσον υπάρχουν έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων, σε 2 αντίτυπα.
- ο Τα ειδικά έντυπα που προβλέπονται σε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών- εκπτώσεων, αναπτυξιακών νόμων.
- ο Βεβαιώσεων κερδών ή ζημιών στην περίπτωση που η εταιρία συμμετέχει σε άλλες εταιρίες, κοινωνίες ή κοινοπραξίες.
- ο Βεβαιώσεις παρακρατημένων φόρων, εφόσον συντρέχει αυτή η περίπτωση.

Παράδειγμα

Η εταιρία ΑΣΤΗΡ ΑΕ παρουσιάζει στα λογιστικά της βιβλία, πριν από τη διανομή κερδών της χρήσης 2011, τα εξής ποσά στους συγκεκριμένους λογαριασμούς:

- Μετοχικό Κεφάλαιο ολοσχερώς καταβλημένο 400.000 ευρώ
- Τακτικό Αποθεματικό 30.000 ευρώ
- Κέρδη χρήσης 2011 10.000 ευρώ

Ζητείται: Με βάση τα δεδομένα αυτά, να γίνει η διανομή των κερδών της χρήσης 2005.

Λύση

α) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος

Από τα κέρδη της ΑΕ γίνεται πρώτα ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος με συντελεστή 32%, πάνω σ' αυτά. Δηλαδή ο φόρος είναι:

$$10.000 \times 32\% = 3.200 \text{ ευρώ} = \text{φόρος εισοδήματος ΑΕ}$$

β) Παρακράτηση κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού

Από τα κέρδη της χρήσης 2005 που απομένουν, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, γίνεται η παρακράτηση με συντελεστή 5% για σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού.

Η παρακράτηση αυτή γίνεται υποχρεωτικά έως ότου το τακτικό αποθεματικό φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή έως ότου αυτό φτάσει τα 133.333,34 ευρώ ($400.000/3 = 133.333,34$ ευρώ).

Στην περίπτωσή μας, το τακτικό αποθεματικό είναι μόνο 30.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, υπάρχουν ακόμα περιθώρια για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Γι αυτό γίνεται κανονικά η παρακράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, ως εξής:

$$10.000 \text{ ευρώ κέρδη} - 3.200 \text{ ευρώ φόρος} = 6.800 \text{ ευρώ} \rightarrow \text{υπόλοιπο κερδών}$$

$$6.800 \times 5\% = 340 \text{ ευρώ} = \text{τακτικό αποθεματικό}$$

γ) Διανομή α' μερίσματος

Μετά την παρακράτηση κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, σειρά έχει η διανομή του α' μερίσματος. Το μικρότερο ποσό που μπορούμε να διανεήσουμε ως α' μέρισμα (σε περίπτωση που υπάρχουν κέρδη) είναι το 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, μείον το φόρο 32% που αναλογεί στο ποσό αυτό. Σε περίπτωση όμως που το 35% των κερδών, που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου των κερδών και του τακτικού αποθεματικού, είναι μεγαλύτερο από το 6% του μετοχικού κεφαλαίου, τότε το ποσό αυτό δίνεται ως α' μέρισμα.

Τα κέρδη όμως της παραπάνω εταιρίας είναι μόνο 10.000 ευρώ, δηλαδή δεν επαρκούν ούτε για την διανομή του 6% του μετοχικού κεφαλαίου που είναι 16.320 ευρώ ($400.000 \times 6\% = 24.000 \text{ ευρώ} - 24.000 \times 32\% \text{ φόρος} = 7.680 \text{ ευρώ}$, υπόλ. 16.320,00 ευρώ).

Στην περίπτωση αυτή λοιπόν ακολουθείται η εξής σειρά:

Από τα κέρδη της επιχείρησης γίνεται πρώτα ο υπολογισμός και η αφαίρεση του φόρου με συντελεστή 32%. Στη συνέχεια, επί του υπολοίπου των κερδών γίνεται παρακράτηση για

τακτικό αποθεματικό και ό,τι περισσεύει, αποτελεί πλέον το καθαρό ποσό του α' μερίσματος που καταβάλλεται ελεύθερο φόρου στους μετόχους. Δηλαδή, ακολουθείται η εξής διεργασία:

Κέρδη 10.000 χ 3.200 (φόρος εισοδήματος) - 340 ευρώ (τακτικό αποθεματικό) = 6.460 ευρώ
= καθαρό ποσό α' μερίσματος που καταβάλλεται στους μετόχους

Μετά τους παραπάνω υπολογισμούς, ο πίνακας διανομής κερδών συντάσσεται ως εξής:

Πίνακας διανομής κερδών με 31.12.2011

(Κέρδη χρήσης 2011: 10.000 ευρώ)

Λογ/σμοί	Φόρος Α.Ε.	Υπόλοιπα κέρδη
Τακτικό Αποθεματικό		340
Α' Μέρισμα		6.460
Φόρος Κερδών	3.200	
ΣΥΝΟΛΟ	3.200	6.800

α) Για το ποσό του φόρου της ΑΕ που είναι 3.200 ευρώ γίνονται οι εξής εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2005 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ</u>		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.000 Φόρος εισοδήματος χρήσης 2011	3.200	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος 2011		3.200
Φόρος εισοδήματος 2011		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος 2011	3.200	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.08.00.000 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων 2011		3.200
Φόρος εισοδήματος 2011		

β) Τα καθαρά κέρδη χρήσης που είναι 10.000 ευρώ εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 88.00.00.000. Ο λογ/σμός λοιπόν 88.00.00.000 καθώς και ο λογ/σμός 88.08 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ. 88.99.00.000, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.11 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ</u>		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00.00.000 Καθαρά κέρδη χρήσης 2011	10.000	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.000 Φόρος εισοδήματος χρήσης 2011		3.200
88.99.00.000 Κέρδη προς διάθεση χρήσης 2011		6.800
Κέρδη προς διάθεση 2011		

γ) Με βάση τον παραπάνω πίνακα διανομής κερδών, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.11 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ</u>		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.99.00.000	Κέρδη προς διάθεση χρήσης 2011	6.800
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
41.02.00.000	Τακτικό αποθεματικό	340
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.01.00.000	Μερίσματα ανωνύμων μετοχών	6.460
Διάθεση κερδών 2011		

δ) Για την προκαταβολή φόρου της τρέχουσας χρήσης που είναι 2.080 ευρώ

(3.200 x 65% = 2.080 ευρώ) γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.11 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ</u>		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.13.00.000	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	2.080
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.08.00.000	Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων 2011	2.080
Προκαταβολή φόρου		

Σημείωση: Για την προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης 2010 (αν υπήρχε) θα γινόταν ακριβώς αντίθετη εγγραφή από αυτήν που έγινε πιο πάνω. Δηλαδή, αν η προκαταβολή της προηγούμενης χρήσης ήταν π.χ. 4.000 ευρώ, τότε με το ποσό αυτό θα χρεωνόταν ο λογαριασμός 54.08.00.000 και θα πιστωνόταν ο λογαριασμός 33.13.00.000.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Προετοιμασία και πραγματοποίηση απογραφής-Εγγραφές τέλους χρήσεως- Σύνταξη απογραφής και οικονομικών καταστάσεων)

Προετοιμασία για την απογραφή

Ενημέρωση στελεχών επιχειρήσεως για τα περιουσιακά στοιχεία της.

Ο οικονομικός Διευθυντής στις 20 Δεκεμβρίου 2011 προσκάλεσε τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών (προϊστάμενο λογιστηρίου, διαχειρίσεων διαθεσίμων και αποθηκών) για να συζητήσουν μεταξύ τους την καλύτερη οργάνωση της απογραφής 31 Δεκεμβρίου 2011 των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.

Η επιχείρηση είναι βιομηχανία τροφίμων με εργοστάσιο στη Βοιωτία και κεντρική αποθήκη στην Αθήνα όπου συγχρόνως συστεγάζονται τα γραφεία Διοικήσεως. Λειτουργεί με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας και οι μετοχές της είναι ονομαστικές και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Ο Οικονομικός Διευθυντής γνωρίζει πολύ καλά ότι όταν η απογραφή οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο, τότε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχειρήσεως, τη χρονική στιγμή της απογραφής, θα είναι σωστή, με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα.

Στη σύσκεψη της 20 Δεκεμβρίου 2011 ο Οικονομικός Διευθυντής άρχισε την ενημέρωση των στελεχών με την παρουσίαση της περιουσίας της επιχειρήσεως στην αρχή της χρήσεως (1^η Ιανουαρίου 2011):

Ενεργητικό:			
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ :			
Ενσώματες ακινητοποιήσεις:			
	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο
Γήπεδα-Οικόπεδα	200.000.000	-	200.000.000
Κτίρια και τεχνικά έργα	910.000.000	660.000.000	250.000.000
Μηχανήματα	300.000.000	180.000.000	120.000.000
Μεταφορικά μέσα	25.000.000	10.000.000	15.000.000
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	4.000.000	3.999.880	120
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές	400.000.000	-	400.000.000
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	1.839.000.000	853.999.880	985.000.120

ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:	
Αποθέματα:	
Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	200.000.000
Πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά και είδη συσκευασίας	150.000.000
	350.000.000

Απαιτήσεις:	
Πελάτες	300.000.000
Γραμμάτια Εισπρακτέα	40.000.000
Επιταγές Εισπρακτέες	160.000.000
Χρεώστες διάφοροι (Προκαταβολή φόρου εισοδήματος)	50.000.000
	550.000.000
Διαθέσιμα:	
Ταμείο	14.999.880
Καταθέσεις όψεως και Προθεσμίας	100.000.000
	114.999.880
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	1.014.999.880
Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού:	
Έξοδα επομένων χρήσεως	10.000.000
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	2.010.000.000

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ:	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:	
Προμηθευτές	200.000.000
Γραμμάτια πληρωτέα	50.000.000
Τράπεζες λ/σμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	550.000.000
Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη	50.000.000
Ασφαλιστικοί οργανισμοί	20.000.000
Πιστωτές διάφοροι	30.000.000
Σύνολο υποχρεώσεων	900.000.000
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (Ενεργητικό- Υποχρεώσεις):	1.110.000.000
Ανάλυση ιδίων κεφαλαίων:	800.000.000
Μετοχική κεφάλαιο	40.000.000
Τακτικό αποθεματικό	260.000.000
Αφορολόγητα αποθεματικά	10.000.000
Υπόλοιπα κερδών εις νέον	10.000.000
Σύνολο	1.110.000.000

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι η απογραφή της περιουσίας της επιχειρήσεως στο τέλος της χρήσεως 2011, δηλαδή στις 31 Δεκεμβρίου 2011, θα προσδιορίσει μια νέα καθαρή θέση (ή σύνολο ιδίων κεφαλαίων) της επιχείρησης την οποία αν συγκρίνουμε με την αντίστοιχη στην αρχή της χρήσεως (1.1.2011 Δρχ. 1.110.000.000) και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν γίνει κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2011 αναλήψεις ή καταθέσεις κεφαλαίων από τους μετόχους θα προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα της χρήσεως 2011 ως εξής:

Καθαρή θέση	Καθαρή θέση	Διάφορα
<u>31.12.2011</u>	<u>1.1.2011</u>	
ΚΘ (Λήξης) >	ΚΘ(Εναρξης)	Κέρδος
ΚΘ (Λήξης) <	ΚΘ(Εναρξης)	Ζημία

Εάν όμως έχουν γίνει καταθέσεις ή αναλήψεις από τους μετόχους κατά τη διάρκεια της χρήσεως τότε: αποτέλεσμα χρήσεως = ΚΘ (Λήξης)- ΚΘ (Εναρξης)+ Αναλήψεις – Καταθέσεις.

Στη συνέχεια ο Οικονομικός Διευθυντής έδωσε οδηγίες για την απογραφή των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων.

Οδηγίες για την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων

Προετοιμασία για την απογραφή των Γηπέδων- Οικοπέδων

Τα γήπεδα- οικόπεδα κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2011 δεν μεταβλήθηκαν. Έτσι το υπόλοιπο στο τέλος της χρήσεως 2011 είναι ίσο με το αντίστοιχο της ενάρξεως (1.1.2011) και αναλύεται ως εξής:

- **Γήπεδο στο Σχηματάρι Βοιωτίας.** Από το θεωρημένο

μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής: Πρόκειται για γήπεδο εκτάσεως 30 στρεμμάτων το οποίο αποκτήθηκε το έτος 1970 και έκτοτε αναπροσαρμόστηκε η αξία του βάσει των εκδοθέντων νόμων 542/1976, 1249/π1982, 2065/1992 και της Υπουργικής Απόφασης Ε. 2665/1988 με αποτέλεσμα η αξία του να εμφανίζεται στα βιβλία την 1.1.2011

ευρώ 160.000.000

- **Γήπεδο στην Εθνική οδό Αθηνών- Λαμία**

(5 χιλιομ.). Από το θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν τα εξής: Στις 30 Οκτωβρίου 2010 η επιχείρηση αγόρασε ένα κτιριακό συγκρότημα (γραφεία διοικήσεως και αποθήκες) αντί Δρχ. 250.000.000. Στο συμβόλαιο αγοράς δεν γίνεται διαχωρισμός της αξίας του γηπέδου από την αξία των κτισμάτων. Γι' αυτό η επιχείρηση το Δεκέμβριο 2010 ζήτησε από πολιτικό μηχανικό να προσδιορίσει την αξία του γηπέδου ώστε να τη διαχωρίσει από την αξία του γηπέδου ώστε να τη διαχωρίσει από την αξία των κτισμάτων. Βάσει της άνω μελέτης η αξία του γηπέδου προσδιορίστηκε στο ποσό

ευρώ 40.000.000

Σύνολο

ευρώ 200.000.000

Στη συνέχεια ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε τα εξής:

- 1) Στην αξία των άνω γηπέδων δεν λογίζονται αποσβέσεις, επειδή η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.104 περ. 1).
- 2) Ο αρμόδιος υποθηκοφύλακας πρέπει να χορηγήσει βεβαίωση από την οποία να προκύπτουν τα εμπράγματα βάρη που έχουν γραφτεί επί των άνω γηπέδων. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει (άρθρο 42ε, παρ. 9) ότι οι εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα.

Προετοιμασία για την απογραφή των κτιρίων

Η αξία των κτιρίων δεν μεταβλήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως 2011. Το υπόλοιπο ενάρξεως (1.1.2011) αναλύεται ως εξής:

a. Βιομηχανοστάσιο στο Σχηματάρι Βοιωτίας.

Από το θεωρημένο μητρώο παγίων προκύπτουν
τα εξής:

Αξία κτήσεως ευρώ 700.000.000
Μείον: Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2010 ευρώ (600.000.000) ευρώ 40.000.000
Συντελεστής απόσβεσης 8% (ετησίως)

b. Κτίρια Εθνικής Οδού Αθηνών-Λαμίας.

Από το θεωρημένο μητρώο παγίων

Προκύπτουν τα εξής

ba) Κτίριο γραφείων

Αξία κτήσεως ευρώ 60.000.000

Συντελεστής απόσβεσης 5% (ετησίως)

bb) Κτίριο αποθηκών.

Αξία κτήσεως ευρώ 150.000.000

Συντελεστής απόσβεσης 8% (ετησίως)

Αναπόσβεστο υπόλοιπο 1.1.2011 ευρώ 250.000.000

Για τα άνω κτίρια ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε τα εξής:

Τα κτίρια της Εθνικής Οδού Αθηνών-Λαμίας αγοράστηκαν τον Οκτώβριο 2010, άλλα χρησιμοποιήθηκαν από 1^η Μαρτίου 2011. Επομένως, αποσβέσεις θα λογισθούν από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Η απόσβεση λογίζεται με δωδεκατημόρια (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περ. 10).

Προετοιμασία για την απογραφή των μηχανημάτων

Συγκρότημα μηχανημάτων τύπου A και
αριθμού 10112 αγγλικού οίκου LIDER ως
θεωρημένο μητρώο παγίων κτήσεως 1989 ευρώ 300.000.000
μείον: Αποσβέσεις έως 31.12.2010 ευρώ (180.000.000) ευρώ 120.000.000
Συντελεστής απόσβεσης 15% (ετησίως) ευρώ 120.000.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο 1.1.2011

πλέον: Συγκρότημα μηχανημάτων τύπου
B και Αριθμού 1818 του γερμανικού οίκου D.K.T. ευρώ 400.000.000

Το άνω συγκρότημα μεταφέρθηκε στις 15.3.2011 από το λογαριασμό «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση» στο λογαριασμό «Μηχανήματα» ενώ τέθηκε σε παραγωγική λειτουργία την 1.4.2011.

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι μέχρι το τέλος της χρήσεως δεν προτίθεται να γίνει κάποια μεταβολή στα μηχανήματα (αυξήσεις ή μειώσεις).

Προετοιμασία για την απογραφή των μεταφορικών μέσων

Πρόκειται για ένα φορτηγό αυτοκίνητο αξίας κτήσεως ευρώ 25.000.000 επί του οποίου είχαν λογισθεί αποσβέσεις μέχρι 31.12.2010 με συντελεστή 20% ευρώ 10.000.000 και το οποίο πουλήθηκε ευρώ 11.000.000 στις 28 Φεβρουαρίου 2011.

Από την πώληση αυτή προέκυψε ζημιά ευρώ 3.166.667, η οποία αναλύεται ως εξής:

Αξία κτήσεως	ευρώ	25.000.000
μείον: Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2010	ευρώ	(10.000.000)
μείον: Αποσβέσεις μέχρι 1.1.2011-28.2.2011	ευρώ	<u>(833.333)</u>
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	ευρώ	14.166.667
μείον: Αξία πωλήσεως	ευρώ	<u>(11.000.000)</u>
Αποτέλεσμα (ζημιά) από πώληση	ευρώ	<u>3.166.667</u>

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι μέχρι το τέλος της χρήσεως 2011 η επιχείρηση δεν προτίθεται να αποκτήσει νέα αυτοκίνητα.

Προετοιμασία για την απογραφή των επίπλων και σκευών

Το υπόλοιπο ενάρξεως (1.1.2011) αναλύεται ως εξής:

	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο
Γραφεία 25 τεμ.	2.000.000	1.999.975	25
Καθίσματα 40 τεμ.	800.000	799.960	40
Αριθμομηχανές 20 τεμ.	600.000	599.980	20
Γραφομηχανές 5 τεμ.	400.000	399.995	5
Μικροσυσκευές 30 τεμ.	<u>200.000</u>	<u>199.970</u>	<u>30</u>
	4.000.000	3.999.880	120

Η εταιρεία εφαρμόζει τη διάταξη του φορολογικού νόμου με αποτέλεσμα πάγια αξίας μέχρι 200.000 ευρώ έκαστο να αποσβένονται εφάπαξ. Το ίδιο σκέπτεται να κάνει και για τις πέντε (5) μικροσυσκευές που απέκτησε στη χρήση 2011, συνολικής αξίας ευρώ 350.000.

Προετοιμασία για την απογραφή των ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση και προκαταβολών.

Πρόκειται για το συγκρότημα μηχανημάτων τύπου Β και αριθμού 1818 του γερμανικού οίκου D.K.T. αξίας ευρώ 400.000.000 που μεταφέρθηκε στις 15.3.2011 από τον παρόντα λογαριασμό στο λογαριασμό «Μηχανήματα».

Προετοιμασία για την απογραφή των αποθεμάτων

Ο Οικονομικός Διευθυντής σύστησε στον προϊστάμενο λογιστηρίου, καθώς επίσης και στον προϊστάμενο αποθηκών να οργανώσει την πραγματοποίηση των απογραφών 31.12.2011 κατά τον καλύτερο τρόπο.

Επίσκεψη στους αποθηκευτικούς χώρους

Γι' αυτό τους συνέστησε να επισκεφθούν όλους τους χώρους στους οποίους αποθηκεύονται εμπορεύματα και να ελέγξουν:

- Εάν τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά, δηλαδή κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους σωστά και χωρίς δυσκολίες. Τα αποθέματα πρέπει να είναι τοποθετημένα κατ' είδος, δηλαδή κάθε είδος αποθέματος να είναι χωριστά από το άλλο, και επίσης να καταμετρώνται με μεγάλη ευκολία.

- b) Αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά». Η αποτίμησή τους θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.205 περ. 13 και 14)
- c) Αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων». Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κυριότητας τρίτων στα βιβλία της επιχειρήσεως πρέπει να παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς τάξεως:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
01	Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία		
01.02	Εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη		
01.02.00	Είδος Α	XXXX	
05	Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων		
05.02	Δικαιούχοι εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη		
05.02.00	(π.χ. Γ. Γεωργίου)		XXXX

Οργάνωση ομάδων απογραφής

Ο προϊστάμενος λογιστηρίου καθόρισε τα συνεργεία απογραφής. Για κάθε αποθηκευτικό χώρο συνέστησε δύο ομάδες (από δύο άτομα η κάθε ομάδα):

Αναλυτικά οι ομάδες απογραφής είναι οι εξής:

Αποθηκευτικοί χώροι

I. Εργοστασίου

Αποθήκη πρώτων υλών, ειδών συσκευασίας ανταλλακτικών και καυσίμων

Αποθήκη ετοιμών προϊόντων, ημιετοιμών, παραγωγή σε εξέλιξη, ελαττωματικών.

II. Αποθηκευτικοί χώροι κεντρικής αποθήκης

Αποθήκη ετοιμών προϊόντων

Ομάδες απογραφής

Ομάδα Ονοματεπώνυμο

A1	1).....
	2).....
A2	1).....
	2).....
B1	1).....
	2).....
B2	1).....
	2).....
Γ1	1).....
	2).....
Γ2	1).....
	2).....

Τα άνω πρόσωπα που αποτελούν τις ομάδες απογραφής πρέπει να γνωρίζουν καλά τα αποθέματα. Συνήθως επιλέγονται οι υπάλληλοι του λογιστηρίου, οι οποίοι ασχολούνται με τη διακίνηση των αποθεμάτων (αγορές, πωλήσει, παραγωγή, αποθήκες). Δεν πρέπει, όμως να συμπεριληφθούν στις ομάδες απογραφής, οι υπάλληλοι της αποθήκης, επειδή αυτοί, σύμφωνα με τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου, είναι ελεγχόμενα πρόσωπα. Παρίστανται, όμως, στους αποθηκευτικούς χώρους κατά το χρόνο της απογραφής για να εξυπηρετήσουν τις ομάδες απογραφής.

Οι απογραφείς πρέπει να είναι απόλυτα σίγουροι για την ονομασία του αποθέματος, το οποίο απογράφουν. Εάν τα αποθέματα τα απογράψουν με διαφορετική ονομασία, είναι

βέβαιο ότι τα αποτελέσματα της απογραφής θα είναι λανθασμένα, με συνέπεια και το αποτέλεσμα της χρήσεως να είναι λανθασμένο.

Τρόπος απογραφής των αποθεμάτων

Οι άνω ομάδες θα απογράψουν τα αποθέματα ως εξής

Αποθηκευτικός χώρος

ή

Αποθηκευτικός χώρος

Αποθέματα	
Ομάδα	Ομάδα
A1	A2



Αποθέματα	
Ομάδα	Ομάδα
A1	A2



Κίνηση των ομάδων κατά τη διάρκεια της απογραφής.

Τις καταμετρήσεις των αποθεμάτων θα τις καταχωρήσουν σε καταστάσεις απογραφής, η γραμμογράφηση των οποίων συνήθως είναι η εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ 31.12.2011			
Αποθηκευτικός χώρος (π.χ. Αποθήκη πρώτων υλών Εργοστασίου)			
Κατηγορία αποθέματος (π.χ. Πρώτες Ύλες)			
Είδος αποθέματος		Μονάδα Μετρήσεως	Καταμετρηθείσα Ποσότητα
Κωδικός	Περιγραφή		
0001	Ρύζι γλασσέ	KG	
0002	Αγρινίου		
0003	Ζάχαρι ελληνική Αλεύρι σκληρό		
Οι απογραφείς ,			
1).....			
2).....			

Στο τέλος της απογραφής οι δύο ομάδες απογραφής (π.χ A1 και A2) αντιπαραβάλλουν τις καταμετρηθείσες ποσότητες και στην περίπτωση που διαπιστώσουν διαφορές επισκέπτονται εκ νέου και οι τέσσερις τον αποθηκευτικό χώρο για να ελέγξουν τη διαφορά.

Στη συνέχεια τις συμφωνηθείσες «καταστάσεις απογραφής» τις παραδίδουν στον προϊστάμενο λογιστηρίου, ο οποίος αντιπαραβάλλει τις καταμετρηθείσες ποσότητες με τα αντίστοιχα λογιστικά υπόλοιπα των μερίδων αποθήκης.

Ο προϊστάμενος λογιστηρίου, όταν διαπιστώνει σημαντικές διαφορές (ελλείμματα-πλεονάσματα) μεταξύ των καταμετρηθεισών ποσοτήτων και των αντίστοιχων λογιστικών υπολοίπων των μερίδων αποθήκης, επισκέπτεται εκ νέου τους αποθηκευτικούς χώρους και ερευνά τη διαφορά.

Προετοιμασία για την απογραφή των πελατών και των χρεωστών

Ο Οικονομικός Διευθυντής αναφέρει στους προϊσταμένους λογιστηρίου και διαχειρίσεως διαθεσίμων ότι πρέπει να οργανώσουν την απογραφή των πελατών και των χρεωστών κατά τον καλύτερο τρόπο.

Γι' αυτό τους συνέστησε τις εξής ενέργειες:

1. Να ταχυδρομήσουν σε όλους τους πελάτες και χρεώστες επαληθευτικές επιστολές. Από τις απαντήσεις των πελατών και των χρεωστών θα συμφωνήσουν τα υπόλοιπά τους στο τέλος της χρήσεως.
2. Να ελέγξουν εάν υπάρχουν υπόλοιπα πελατών και χρεωστών που παραμένουν ανείσπρακτα για μεγάλο χρονικό διάστημα και να ερευνήσουν τους λόγους της ακινησίας των λογαριασμών τους. Σε περίπτωση που κάποιοι από τους πελάτες κριθούν ως επισφαλείς να εκτιμηθεί το ύψος της πρόβλεψης που πρέπει να σχηματισθεί στο τέλος της χρήσεως για να καλύψει τη ζημιά που θα προκύψει λόγω απώλειας κάποιου ποσού από αυτούς.
3. Να ζητήσουν από τους δικηγόρους που χειρίζονται δίκες της εταιρείας κατά πελατών και χρεωστών να τους ενημερώσουν εγγράφως για την πορεία των υποθέσεων αυτών.
4. Να ελέγξουν αν μεταξύ των χρεωστών περιλαμβάνονται απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο (π.χ. προκαταβολή φόρου εισοδήματος) οι οποίες παραγράφονται μετά τριετία υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον δεν ζητήθηκε εγγράφως από την επιχείρηση εντός της τριετίας η επιστροφή τους.

Προετοιμασία για την απογραφή συναλλαγματικών και επιταγών

Ο Οικονομικός Διευθυντής ζήτησε από τους προϊσταμένους λογιστηρίου και διαθεσίμων:

- a) Να γίνει αναλυτική απογραφή όλων των συναλλαγματικών και επιταγών που έχει η εταιρεία «στα χέρια» της στο τέλος της χρήσεως.
- b) Συναλλαγματικές και επιταγές που είχαν εκχωρηθεί στις Τράπεζες για εγγύηση δανείων ή για είσπραξη πρέπει να ζητηθούν από τις Τράπεζες επαληθευτικές επιστολές ώστε τα υπόλοιπα αυτών στο τέλος της χρήσεως να συμφωνηθούν.
- c) Συναλλαγματικές και επιταγές που παραδόθηκαν σε δικηγόρους, επειδή οι πελάτες δεν τις εξόφλησαν πρέπει οι δικηγόροι να βεβαιώσουν εγγράφως ότι στο τέλος της χρήσεως οι άνω συναλλαγματικές και επιταγές βρίσκονται «στα χέρια

τους». Επίσης να ενημερώσουν την επιχείρηση για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για είσπραξη των απαιτήσεων αυτών.

d) Πρέπει να προσεχθούν κατά την απογραφή οι ημερομηνίες λήξεως των συναλλαγματικών και επιταγών. Οι ημερομηνίες πρέπει να είναι από την ημερομηνία απογραφής και μετά. Αξιόγραφα, με προηγούμενη της απογραφής ημερομηνία, βρίσκονται σε καθυστέρηση και πρέπει να εμφανισθούν ιδιαιτέρως στην απογραφή.

Προετοιμασία για την απογραφή των διαθεσίμων και των τραπεζών

Ο Οικονομικός Διευθυντής ανέφερε ότι το στοιχείο του αιφνιδιασμού που πρέπει να έχει μια καταμέτρηση μετρητών, δεν είναι δυνατόν για γίνει κατά την απογραφή, επειδή, είναι γνωστό στο Ταμείο ότι κάθε χρόνο, στο τέλος της χρήσεως, του γίνεται καταμέτρηση για την επαλήθευση του υπολοίπου τέλους χρήσεως. Συνέστησε, όμως, να προσέξουν ώστε στο «Ταμείο» να υπάρχουν μόνο πραγματικά μετρητά και όχι διάφορες «πρόχειρες αποδείξεις» οι οποίες πρέπει στο τέλος της χρήσεως να έχουν λογιστικοποιηθεί.

Επίσης, πρέπει να ζητήσουν από τις Τράπεζες αντίγραφα (extraits) των λογαριασμών καταθέσεων (όψεως και προθεσμιακές) για να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρείας.

Προετοιμασία για την απογραφή των Υποχρεώσεων

Ο Οικονομικός Διευθυντής συνέστησε τα εξής:

a) Να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των προμηθευτών και των πιστωτών με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρείας. Γι' αυτό πρέπει ο προϊστάμενος λογιστηρίου να ζητήσει αντίγραφα των λογαριασμών από τους προμηθευτές και πιστωτές. Σημειώνεται ότι το ποσό κατά το οποίο ωφελείται μια επιχείρηση από άφεση χρέους της και το οποίο προέρχεται από διαγραφή απαιτήσεων προμηθευτών της στα πλαίσια της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας αποτελεί φορολογητέο ακαθάριστο έσοδο αυτής (Υπ. Οικονομικών 1035747/πολ. 1126/2002, Λογιστής 2002 σεκ.888). Στο παρελθόν το Συμβούλιο της Επικρατείας για το ίδιο θέμα είχε εκφράσει αντίθετη άποψη (Σ.τ.Ε. 399/1971).

b) Να συμφωνήσουν τα υπόλοιπα των δανείων με τα αντίστοιχα των τραπεζών. Γι' αυτό πρέπει να ζητήσουν από τις Τράπεζες αντίγραφα (extraits) των δανειακών λογαριασμών.

- c) Να συμφωνήσουν τις υποχρεώσεις από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο και τις υποχρεώσεις από εισφορές υπέρ. Ι.Κ.Α. Οι λογαριασμοί 54 «Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη» και 55 «Ασφαλιστικοί Οργανισμοί» πρέπει να εμφανίζουν τις πραγματικές υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο, το Ι.Κ.Α. και τα λοιπά ταμεία κυρίας και επικουρικής ασφάλισης.
- d) Ο λογαριασμός «Γραμμάτια Πληρωτέα» πρέπει να περιλαμβάνει τις συναλλαγματικές που πράγματι οφείλονται, οι δε συναλλαγματικές σε ξένο νόμισμα πρέπει να έχουν αποτιμηθεί με την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος στο τέλος της χρήσεως.
- e) Επίσης τα μερίσματα πληρωτέα εάν δεν καταβληθούν στους μετόχους εντός πέντε ετών από το έτος που εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση των μετόχων παραγράφονται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.
- f) Τέλος, οι οφειλόμενες αποδοχές προς το προσωπικό παραγράφονται υπέρ της επιχείρησης στην περίπτωση που οι μισθωτοί δεν εμφανισθούν εντός πέντε ετών για να εισπράξουν τους οφειλόμενος μισθούς από την επιχείρηση.

Προετοιμασία για την καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων

Ο Οικονομικός Διευθυντής συνέστησε στον προϊστάμενο λογιστηρίου τα εξής:

Για τα έσοδα

- a) Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει να περιλαμβάνει τα μέχρι τέλους της χρήσεως βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα.
- b) Να φροντίσει οι εκπτώσεις που αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσεως να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως αυτής, τα δε πιστωτικά τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού (Σ.τ.Ε. 1805/1985).
- c) Να μη γίνει καμία πρόβλεψη εσόδου αφού τούτο δεν επιτρέπεται από το Ν. 2190/1920.

Για τα έξοδα

- a) Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει να περιλαμβάνει τα μέχρι τέλους της χρήσεως δουλευμένα έξοδα.
- b) Να φροντίσει ώστε οι χορηγούμενες από τους προμηθευτές εκπτώσεις αγορών που αφορούν την κλειόμενη χρήση, ληφθούν υπόψη για τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής.

c) Να γίνουν όλες οι σχετικές προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα που υφίστανται κατά το τέλος της χρήσεως. Γι' αυτό πρέπει να ζητηθούν από τους δικηγόρους επιστολές για την πορεία των αγωγών που τρίτοι έχουν υποβάλλει κατά της εταιρείας. Επίσης, πρέπει να σχηματισθεί η πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Τέλος, πρέπει να σχηματισθεί πρόβλεψη για τόκους υπερημερίας, πρόστιμα και προσαυξήσεις λόγω ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τις Τράπεζες, προμηθευτές, Δημόσιο και ασφαλιστικά ταμεία.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2011

Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Πιάγια	Μεταβολές χρήσεως 2011				Αποσβέσεις			Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2011
		Απογραφή ενάρξεως 1.1.2011	Προσθήκες	Μειώσεις	Απογραφή λήξεως 31.12.2011	Απογραφή Ενάρξεως 1.1.2011	Μεταβολές χρήσεως 2011	Απογραφή λήξεως 31.12.2011	
	Γήπεδα (Ως θεωρημένο μητρώο παγίων από Νο.. έως Νο..) - Σχηματάρι Βουρατίας - Εθνική Οδός Αθηνών-Λαμίας (5 χλμ) Κτίρια (Ως θεωρημένο μητρώο παγίων από Νο.. έως Νο..) - Βιομηχανοστάσιο Σχηματάριου - Εθνική Οδού Αθηνών- Λαμίας (5 χλμ) α) Κτίριο Γραφείων β) Κτίριο Αποθηκών Μηχανήματα (Ως θεωρημένο μητρώο παγίων από Νο.. έως Νο..) Συγκρότημα Α Συγκρότημα Β Μεταφορικά Μέσα (Ως θεωρημένο μητρώο παγίων από Νο.. έως Νο..) Φορητό (ΕΜΑ.. Αξία πολήσεως Αντιλογισμός αποσβέσεων Ζητήμ. από πώληση Μεταφ. Μέσου Επιπλά & σκεύη (Ως θεωρημένο μητρώο παγίων από Νο.. έως Νο..) Προκαταβολές	160.000.000 40.000.000 700.000.000 60.000.000 150.000.000 300.000.000 25.000.000 4.000.000 400.000.000	400.000.000 350.000 (400.000.000)	11.000.000 10.833.333 3.166.667	160.000.000 40.000.000 700.000.000 60.000.000 150.000.000 300.000.000 400.000.000 4.350.000	660.000.000 180.000.000 10.000.000	39.999.999 2.500.000 10.000.000 45.000.000 45.000.000 833.333 349.995	699.999.999 2.500.000 10.000.000 225.000.000 45.000.000 10.833.333 4.349.875	160.000.000 40.000.000 1 57.500.000 140.000.000 75.000.000 355.000.000 125
	Σύνολα	1.839.000.000	350.000	25.000.000	1.814.350.000	853.999.880	143.683.327	986.849.874	827.500.126

Αποθέματα											
Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και είδη συσκευασίας											
Αποθήκη Σχηματαρίου	Μον. Μετρ.	Απογραφή Ενόρξεως		Αγορές Χρήσεως		Αναλώσεις Χρήσεως		Απογραφή λήξεως			
		Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Τιμή αποτ.	Αξία	
Πρώτες Ύλες	KG	110.000	50.000.000	723.333	450.000.000	733.333	440.000.000	100.000	600	60.000.000	
Πρώτη Ύλη Κ	KG	220.000	60.000.000	1.305.000	550.000.000	1.325.000	530.000.000	200.000	400	80.000.000	
Πρώτη Ύλη Λ	KG	35.000	15.000.000	130.000	150.000.000	135.000	135.000.000	30.000	1.000	30.000.000	
Βοηθητικές ύλες											
Βοηθητική ύλη Ν	KG	55.000	5.000.000	495.000	50.000.000	500.000	50.000.000	50.000	100	5.000.000	
Είδη συσκευασίας	Τεμ.	110.000	20.000.000	730.000	190.000.000	740.000	185.000.000	100.000	250	25.000.000	
ΣΥΝΟΛΑ			150.000.000		1.390.000.000		1.340.000.000			200.000.000	

Προϊόντα έτοιμα						
Απογραφή 31.12.2011						
Είδος	Μονάδα μετρήσεως	Ποσότητες		Τιμή αποτίμη σης	Αξία	
		Αποθήκη Σχηματαρί	Αποθήκη Εθν. Οδού			
Προϊόν Α	Τεμάχιο	10.000	30.000	1.000	40.000.000	
Προϊόν Β	Τεμάχιο	5.000	45.000	1.600	80.000.000	
Προϊόν Γ	Τεμάχιο	5.000	20.000	2.000	50.000.000	
Προϊόν Δ	Τεμάχιο	2.000	30.000	2.500	80.000.000	
Σύνολα					250.000.000	

Σημειώσεις: 1) Η αποτίμηση έγινε με τη μέθοδο του ετήσιου μέσου σταθμικού κόστους. 2) Στην απογραφή θα καταχωρηθούν οι στήλες 1^η 2^η 9^η 10^η και 11^η.

Κοστολογικά στοιχεία της επιχείρησης							
Κατανομή Εξόδου							
Παραγωγή		Προϊόν Δ'			Κόστος Διοικήσεως	Κόστος Διαθέσεως	Χρηματοοικονομικά Έξοδα
Προϊόν Γ'	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Αξία			
Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία	Αξία	Κόστος Διοικήσεως	Κόστος Διαθέσεως	Χρηματοοικονομικά Έξοδα
	330.000.000		600.000.000				
	120.000.000		200.000.000		80.000.000	20.000.000	
	40.000.000		60.000.000		20.000.000	25.000.000	
	20.000.000		30.000.000		35.000.000	5.000.000	
	30.000.000		65.000.000		12.000.000	3.000.000	
					20.000.000	5.000.000	
					12.849.995	833.333	80.000.000
							0
268.000	540.000.000	380.000	955.000.000		179.849.995	58.833.333	80.000.000
32.000	60.000.000	20.000	45.000.000				0
300.000	600.000.000	400.000	1.000.000.000				
2.000		2.500					

Είδος Εξόδου	Σύνολο Εξόδου	Προϊόν Α'		Προϊόν Β'	
		Ποσότητα	Αξία	Ποσότητα	Αξία
-Αναλωθείσες Α' Υλεις -Αμοιβές προσιπικού - Αμοιβές τρίτων - Παροχές τρίτων - Φόροι-Τέλη - Διάφορα Έξοδα - Τόκοι κλπ. Έξοδα - Αποσβέσεις	1.340.000.000 600.000.000 50.000.000 200.000.000 15.000.000 100.000.001 80.000.000 143.683.327	200.000 50.000 250.000	100.000.000 60.000.000 5.000.000 25.000.000 10.000.001 4.999.999		310.000.000 120.000.000 35.000.000 15.000.000 30.000.000
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩ Ν Απογραφή Ενάρξεως Εορμίων	2.528.638.328		205.000.000 5.000.000 250.000.000	317.000 33.000 350.000	510.000.000 50.000.000 560.000.000
Τιμές αποτίμησης ετοίμων		1.000		1.600	

Απογραφή πελατών

Πελάτες	Υπόλοιπα 31.12.2011	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1)	40.000.000	30.000.000	Πτώχευση. Η εταιρεία κατέχει εγγυήσεις ευρώ 10.000.000
2)	60.000.000		
3)	30.000.000		
4)	45.000.000		Απεβίωσε
5)	50.000.000		
6)	10.000.000	10.000.000	Ακίνητο επί ένα χρόνο
7)	90.000.000		
8)	70.000.000		
9)	5.000.000	5.000.000	
Σύνολα	400.000.000	45.000.000	

Απογραφή Γραμματίων Εισπρακτέων

Πελατών	Υπόλοιπα 31.12.2011	Παρατηρήσεις
1)	12.000.000	Όλες οι συναλλαγματικές είναι λήξεως μετά την 31.12.2011
2)	12.000.000	
3)	12.000.000	
4)	12.000.000	
5)	12.000.000	

6)	12.000.000	
Σύνολα	80.000.000	

Απογραφή Επιταγών Εισπρακτέων

Στοιχεία Επιταγών	Υπόλοιπα 31.12.2011	Πρόβλεψη επισφάλειας	Παρατηρήσεις
1)	40.000.000	40.000.000	Σφραγισμένη. Παραδόθηκε στο δικηγόρο
2)	30.000.000		Λήξεως 3.1.2012
3)	100.000.000		Λήξεως 10.1.2012
4)	10.000.000		Λήξεως 20.1.2012
5)	10.000.000		Λήξεως 30.1.2012
6)	10.000.000		Λήξεως 10.2.2012
7)	30.000.000		Λήξεως 20.2.2012
8)	20.000.000		Λήξεως 1.3.2012
Σύνολα	250.000.000	40.000.000	

Απογραφή Χρεωστών διαφόρων

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επομένης χρήσεως 2012
(97.949.705*50%=)

ευρώ 48.974.853

Απογραφή Διαθεσίμων

- Μετρητά στο Ταμείο Αθηνών
- Μετρητά στο Ταμείο Σχηματαρίου

ευρώ 100.000

ευρώ 100.000

Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας:

- Καταθέσεις όψεως ALPHA Τράπεζα Πίστεως υ/α
Εθνικής οδού Αθηνών-Λαμίας Αρ. Λογαριασμού...
- Καταθέσεις όψεως Ε.Τ.Ε Σχηματαρίου Αρ. λογ/σμού..
- Προθεσμιακή κατάθεση ALPHA Τράπεζα Πίστεως
(Κεντρικό κατάστημα)
Αρ. λογ/σμού (30.12.2011-30.6.2012)

ευρώ 10.000.000

ευρώ 50.000.000

ευρώ 440.000.000

550.000.000

Απογραφή Υποχρεώσεων

Προμηθευτές

Προμηθευτές	Υπόλοιπα 31.12.2011	Παρατηρήσεις
1)	5.000.000	
2)	10.000.000	
3)	5.000.000	
4)	30.000.000	
5)	20.000.000	
6)	180.000.000	
Σύνολα	250.000.000	

Γραμμάτια πληρωτέα

Συναλλαγματική οφειλόμενη στο γερμανικό οίκο D.K.T. λήξεως 31.1.2012 (1.000.000*150 ευρ/DM=)	ευρώ 150.000.000
Τιμή πώλησεως DM στις 31.12.2011 ευρώ 155	
Συναλλαγματική διαφορά (1.000.000*(155-150)=)	ευρώ <u>5.000.000</u>
Υπόλοιπο 31.12.2011 (1.000.000*155ευρώ/DM)	ευρώ <u><u>155.000.000</u></u>

Τράπεζες λογαριασμός βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

Τράπεζες	Υπόλοιπα 31.12.2011
1) ALFHA Τράπεζα Πίστεως Αρ. δανείου ()	200.000.000
2) ALFHA Τράπεζα Πίστεως Αρ. δανείου ()	70.000.000
3) ALFHA Τράπεζα Πίστεως Αρ. δανείου ()	30.000.000
Σύνολα	300.000.000

Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη

Οφειλόμενος ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2011	ευρώ 100.000.000
Οφειλόμενος ΦΜΥ Δ' τριμήνου 2011	ευρώ 40.000.000
Οφειλόμενος ΧΜΥ Δ' τριμήνου 2011	ευρώ 4.000.000
Οφειλόμενος φόρος 15% Δ' τριμήνου 2011	ευρώ <u>500.000</u>
	144.500.000
Οφειλόμενος φόρος εισοδ/τος 2011 (ως κατωτέρω ανάλυση)	ευρώ <u>96.924.558</u>
Σύνολο	ευρώ 241.424.558

Υπολογισμός αφορολόγητων εκπτώσεων και φόρου εισοδήματος

Υπολογισμός αφορολόγητων εκπτώσεων (ή αποθεματικών) Ν. 1892/1990. Η επιχείρηση είναι βιομηχανική, δηλαδή περιλαμβάνεται στις επιχειρήσεις του άρθρου 2 του Ν. 1892/1990, οι οποίες όταν πραγματοποιήσουν επενδύσεις, που περιγράφονται στο άρθρο 1 του Ν. 1892/1990, στις περιοχές που αναφέρει το άρθρο 3 του Ν. 1892/1990 δικαιούνται ορισμένων κινήτρων. Η επένδυση, την οποία πραγματοποίησε η επιχείρηση στη χρήση 1194, είναι αγορά καινούριου μηχανήματος ευρώ 400.000.000, δηλαδή επένδυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 του Ν. 1892/1990.

Όταν λοιπόν οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Ν. 1892/1990 πραγματοποιούν επενδύσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 του Ν. 1892/1990 δικαιούνται των εξής κινήτρων:

- Κίνητρο επιχορηγήσεων (επένδυση ή επιτοκίου) ή
- Κίνητρο αφορολόγητων εκπτώσεων.
- Κίνητρο πρόσθετων αποσβέσεων.

Επειδή η επιχείρηση δεν επιχορηγήθηκε για την αγορά του μηχανήματος ευρώ 400.000.000 που εγκατέστησε στην περιοχή Β. (Βοιωτία), έχει δικαίωμα να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892//1990 ευρώ (400.000.000*60%=) 240.000.000 από τα κέρδη της χρήσεως 2011, εντός της οποίας το μηχανήμα αυτό είναι έτοιμο να τεθεί σε παραγωγική λειτουργία και συγχρόνως, εάν επιθυμεί, να υπολογίσει και πρόσθετες αποσβέσεις του άρθρου 15 του Ν. 1892/1990.

Η επιχείρηση έχει υποχρέωση για να της αναγνωρισθεί ο σχηματισμός της αφορολόγητης έκπτωσης Ν. 1892/1990, να υποβάλει, για την άνω επένδυση, στην αρμόδια ΔΟΥ τις εξής δηλώσεις:

- Αναλυτική δήλωση μέχρι 30.4.2012.
- Περιληπτική δήλωση, συνημμένη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας, μέχρι 15.5.2012.

Επίσης έχει υποχρέωση να καταχωρήσει την επένδυση και το αφορολόγητο αποθεματικό σε θεωρημένο ειδικό βιβλίο επενδύσεων Ν. 1892/1990, και να τα απογράψει ιδιαίτερω στην απογραφή (άρθρο 10, παρ. , ΚΒΣ).

Ο υπολογισμός της αφορολόγητης έκπτωσης (ή αποθεματικού) θα γίνει ως εξής:

Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού:

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	ευρώ 400.000.000
μείον: Αναλογών φόρος εισοδήματος (400.000.000*35%=)	ευρώ <u>(140.000.000)</u>
Υπόλοιπο για τον υπολογισμό τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος	ευρώ <u>260.000.000</u>
Τακτικό αποθεματικό (260.000.000*35%)	ευρώ <u>13.000.000</u>
Πρώτο μέρισμα: (260.000.000-13.000.000)*35%	ευρώ <u>86.450.000</u>

Υπολογισμός αφορολόγητου αποθεματικού Ν. 1892/1990:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού (προ φόρου)	ευρώ 400.000.000
πλέον: Λογιστικές διαφορές (Επί πλέον σχηματισθείσα πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες)	ευρώ <u>70.140.750</u>

Συνολικά δηλωθέντα κέρδη με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

ευρώ 470.140.750

μείον: Τακτικό αποθεματικό	ευρώ 13.000.000
Φόρος που αναλογεί (13.000.000*35/65)	ευρώ <u>7.000.000</u> (20.000.000)
μείον: Πρώτο μέρισμα	ευρώ 86.450.000
Φόρος που αναλογεί (86.450.000*35/65)	ευρώ <u>46.550.000</u> (133.000.000)

Υπόλοιπο κερδών για το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού Ν. 1892/1990

ευρώ 317.140.750

Αξία επένδυσης που αναγνωρίζεται για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης Ν. 1892/1990: (400.000.000*60%=) ευρώ 240.000.000

Η επιχείρηση από το υπόλοιπο των κερδών της χρήσεως 2011 ευρώ 317.140.750 που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών θα σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990 ευρώ σε ποσοστό 60% των κερδών αυτών, δηλαδή (317.140.750*60%=) 190.284.450.

Η υπόλοιπη αξία της επένδυσης ευρώ (240.000.000-190.284.450=) 49.715.550 θα σχηματισθεί στις επόμενες χρήσεις εφόσον υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου) ευρώ 400.000.000

πλέον: Μη αναγνωριζόμενη πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες:

- Πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα βιβλία ευρώ 85.000.000

- Πρόβλεψη που αναγνωρίζεται φορολογικά

(2.971.849.995 3 0,5%=) ευρώ (14.859.250) 470.140.750

μείον: Αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990 (190.284.450)

Κέρδη για φορολογία 279.856.300

Φόρος εισοδήματος (279.856.300*35%) 97.949.705

πλέον: προκαταβολή φόρου εισοδήματος επομένης
χρήσεως 2012 (97.949.705*50%) 48.974.853

μείον: προκαταβολή φόρου παρούσας
χρήσεως 2011 (50.000.000)

Υπόλοιπο για καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο ευρώ 96.924.558

Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

Εισφορές υπέρ ΙΚΑ:

Επί αποδοχών Δεκεμβρίου 2011 ευρώ 50.000.000 Επί

δώρου Χριστουγέννων 2011 ευρώ 60.000.000

ευρώ 110.000.000

Μερίσματα πληρωτέα

Οφειλόμενα μερίσματα χρήσεως 2010 ευρώ 3.200.126

Οφειλόμενα μερίσματα χρήσεως 2011 ευρώ 86.540.000

Σύνολο ευρώ 89.650.126

Απογραφή ιδίων κεφαλαίων

Μετοχικό κεφάλαιο

Καταβλημένο κεφάλαιο το οποίο διαιρείται σε 80.000

ονομαστικές μετοχές των 10.000 ευρώ η μετοχή ευρώ 800.000.000

Τακτικό αποθεματικό

Σχηματισθέν από κέρδη:

- Της χρήσεως 2007 ευρώ 5.000.000

- Της χρήσεως 2008 ευρώ 8.000.000

- Της χρήσεως 2009 ευρώ 12.000.000

- Της χρήσεως 2010 ευρώ 15.000.000

- Της χρήσεως 2011 ευρώ 13.000.000 ευρώ 53.000.000

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 31.12.2011	ΙΣΟΛΟΓΙΣ ΜΟΣ 31.12.94	Παθητικό	800.000.000 53.000.000 450.284.450 22.315.845
---	-----------------------------	----------	--

Αφορολόγητα αποθεματικά

Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1262/1982

Επενδύσεις άρθρου 1 Ν.1262/1982	Θεωρημένο Μητρώο Παγίων	Αξία Επένδυσης	Σχηματισμός αφορολόγητης έκπτωσης		
			Χρήση 1988	Χρήση 1989	Σύνολο
Βιομηχανοστάσιο παραγωγής νέου προϊόντος	σελ...	350.000.000	100.000.000	40.000.000	140.000.000
Μηχάνημα Α	σελ...	300.000.000		120.000.000	120.000.000
Σύνολο			100.000.000	160.000.000	260.000.000

Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/1990

Επενδύσεις άρθρου 1 Ν. 1892/1990	Θεωρημένο Μητρώο Παγίων	Αξία Επένδυσης	Σχηματισμός αφορολόγητης έκπτωσης	
			Χρέωση 2011	Σύνολο
Μηχάνημα Β	σελ...	400.000.000	190.284.450	190.284.450
Σύνολο			190.284.450	190.284.450
Σύνολο αφορολόγητων αποθεματικών (Ν. 1262/82 και 1892/90)				450.284.450

Υπόλοιπο κερδών εις νέο

- Υπόλοιπο κερδών χρήσεως 2010 ευρώ 10.000.000
- Υπόλοιπο κερδών χρήσεως 2011 ευρώ 12.315.845

Σύνολο ευρώ 22.315.845

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ 31.12.94 ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ		ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				Ενεργητικό	
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Υπόλοιπα		ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ		ΔΙΑΘΕΣΩΣ ΚΕΡΑΩΝ		
		Χρεωστικά	Πιστωτικά	Χρεωστικά	Πιστωτικά	Χρεωστικά	Πιστωτικά
Από μεταφορά					7.218.691.504	6.818.691.504	200.000.000
Γήπεδα	200.000.000						910.000.000
Κτίρια αποβεβηθέντα Κτίρια Μηχανήματα	910.000.000	660.000.000		52.499.999			(-) 712.499.999
Αποβεβηθέντα μηχανήματα Μεταφορικά Μέσα	700.000.000	180.000.000		90.000.000			700.000.000
Αποβεβηθέντα Μεταφορικά Μέσα Έπιπλα και Σκεύη	4.350.000	3.999.880		349.995			(-) 270.000.000
Αποβεβηθέντα Έπιπλα							0
Αποβεβηθέντα Προϊόντων	200.000.000			250.000.000			4.350.000
Απογραφή Α' Υλών	150.000.000			200.000.000			-4.349.875
Αγορές Α' Υλών	1.390.000.000			1.390.000.000			250.000.000
Πελάτες	400.000.000						200.000.000
Πρόβλεψη επισφάλειας							0
Γραμμάτια Εισπρακτέας							400.000.000
Παραγγελίες στο Εξωτερικό	80.000.000						(-) 45.000.000
Επιταγές Εισπρακτέες							80.000.000
Πρόβλεψη επισφάλειας	250.000.000						0
Χρεώστες Διάφοροι							250.000.000
Έξοδα Επομένων Χρήσεων	50.000.000			48.974.853			(-) 40.000.000
Ταμείο							48.974.853
Καταθέσεις	200.000						0
Κεφάλαιο	500.000.000						200.000
Τακτικό Αποθεματικό		800.000.000					500.000.000
Αφορολόγητα Αποθεματικά		40.000.000					
Υπόλοιπο Κερδών		260.000.000					
		10.000.000					
							13.000.000
							190.284.450
							12.315.845

Προβλέψεις Προμήθειες Γραμμάτια Πληρωτέα Τράπεζες Φόροι-Τέλη Ασφαλιστικοί Οργανισμοί Μερίσματα Πληρωτέα Αμοιβές Προσωπικού Αμοιβές Τρίτων Παροχές Τρίτων Φόροι-Τέλη Διάφορα Έξοδα Χρηματοοικονομικά Αποσβέσεις Πωλήσεις Προϊόντων Ζημιά από πώληση Παγίου Προβλέψεις Συν/κές Διαφορές	600.000.000 50.000.000 200.000.000 15.000.000 100.000.001 80.000.000 833.333 3.166.667	2.971.849.995	50.000.000	85.000.000 5.000.000 48.974.853 600.000.000 50.000.000 200.000.000 15.000.000 100.000.001 80.000.000 143.683.327 3.166.667 85.000.000 5.000.000	7.218.691.504	97.949.705 86.450.000	2.504.974.757	250.000.000 150.000.000 300.000.000 144.500.000 110.000.000 3.200.126 2.971.849.995 5.883.550.001	250.000.000 150.000.000 155.000.000 300.000.000 241.424.558 110.000.000 89.650.126
ΣΥΝΟΛΟ	<u>5.883.550.001</u>	<u>5.883.550.001</u>		<u>7.218.691.504</u>	<u>7.218.691.504</u>		<u>2.504.974.757</u>	<u>2.504.974.757</u>	
Λογισμός Εκμετ/σεως Απογραφή Ενάρξεως Ετοιμών Απογραφή Ενάρξεως Α' Υλών Πλάων: Αγορές Μείων: Απογραφή Λήξεως Ετοιμών Μείων: Απογραφή Λήξεως Α' Υλών Πλάων: Αμοιβές Προσωπικού Αμοιβές Τρίτων Παροχές Τρίτων Φόροι-Τέλη Διάφορα Έξοδα Χρηματοοικονομικά Αποσβέσεις Μείων: Πωλήσεις Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης				200.000.000 150.000.000 1.390.000.000 (-) 250.000.000 (-) 200.000.000 600.000.000 50.000.000 200.000.000 15.000.000 100.000.001 80.000.000 143.683.327 493.166.667					
Αποτελέσματα χρήσεως Οργανικό Αποτέλεσμα Ανόργανα Αποτελέσματα α) Έκτακτα – Ανόργανα Έξοδα β) Έκτακτες Ζημιές γ) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους καθαρό κέρδος χρήσεως προ φόρου σε μεταφορά			5.000.000 3.166.667 85.000.000 400.000.000 7.218.691.504	493.166.667					
				2.971.849.995	2.971.849.995				
				3.166.667	3.166.667				
				5.000.000	5.000.000				
				85.000.000	85.000.000				
				400.000.000	400.000.000				
				7.218.691.504	7.218.691.504				

Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως 1.1.2011-31.12.2011

Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)		2.971.849.995
Κόστος Πωληθέντων		
Απογραφή ενάρξεως ετοιμών	200.000.000	
Πλέον: Κόστος παραχθέντων	2.210.000.000	
Μείον: Απογρ. Λήξεως ετοιμών	(-) <u>250.000.000</u>	(-) <u>2.160.000.000</u>
		811.849.995
Μικτό κέρδος		
Μείον: Έξοδα Διοικήσεως	179.849.995	
Έξοδα διαθέσεως	58.833.333	
Χρεωστικοί τόκοι	<u>80.000.000</u>	(-) <u>318.683.328</u>
		493.166.667
Οργανικό αποτέλεσμα		
Έκτακτα-Ανόργανα έξοδα	(-) 5.000.000	
Έκτακτες Ζημιές	(-) 3.166.667	
Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		
Καθαρό κέρδος χρήσεως (προ φόρου)	<u>(-) 85.000.000</u>	(-) <u>93.166.667</u>
		<u>400.000.000</u>

Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	400.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>(97.949.705)</u>
Κέρδη για διανομή	<u>302.050.295</u>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	
1. Τακτικό αποθεματικό	13.000.000
2. Πρώτο μέρισμα	86.450.000
6. αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/1990	190.284.450
8. υπόλοιπο κερδών εις νέον	<u>12.315.845</u>
Σύνολο	<u>302.050.295</u>

Συντελεστής μικτού κέρδους
 $811.849.995/2.971.849.995=$
 27%

Συντελεστής καθαρού κέρδους
 $400.000.000/2.971.849.995=$
 13%

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή παρουσιάστηκαν λεπτομερώς όχι μόνο οι εργασίες τέλους χρήσης αλλά και η λογική που τις διέπει .Συγκεκριμένα ,περιγράφησαν όλοι οι ισχύοντες λογιστικοί κανόνες που διέπουν τις εργασίες τέλους χρήσης καθώς και οι διαδικασίες που οδηγούν στον απώτερο σκοπό, στο λογιστικό αποτέλεσμα, σημείο στο οποίο εξαντλείται το νόημα των εργασιών τέλους χρήσης .Μ' αυτό ως βασικό εργαλείο λαμβάνονται σπουδαίες αποφάσεις που αφορούν στο παρόν και στο μέλλον μιας επιχείρησης. Η επιχείρηση δεν αποτελείται μόνο από τα μηχανήματα, τον επιχειρηματία, τους εργαζόμενους, το δημόσιο και τις σχέσεις που διέπουν όλους αυτούς αλλά το άρμα που πάνω του προσδένονται οι κοινωνίες για την ιστορική τους συνέχεια και εξέλιξη τους. Άρα οι εργασίες τέλους χρήσης αποκτούν άλλο νόημα ευρύτερο πέραν της συλλογής αριθμών και της παρουσίας τους με συγκεκριμένο τρόπο. Έτσι λοιπόν είναι κρίσιμο ποιές διαδικασίες ακολουθούνται και με ποιά σειρά και πως παρατίθενται. Η λογική αυτή παρουσιάζεται στη παρούσα εργασία .

Εν κατακλείδι, οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης είναι η μέθοδος που συγκεντρώνει, κατατάσσει τα λογιστικά γεγονότα που προκαλεί μια επιχείρηση άμεσα ή έμμεσα κατά τη διάρκεια της χρήσης με τη βοήθεια των οποίων αποτυπώνεται το λογιστικό αποτέλεσμα. Αυτός λοιπόν είναι ο σκοπός που γίνονται και με συγκεκριμένη σειρά όλες οι παρακάτω ενέργειες : Αποσβέσεις, αποτιμήσεις, μεταφορές από λογαριασμό σε λογαριασμό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ Γ. (2009) : «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ. ΑΘΗΝΑ
- ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ Γ. (2001) : «ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ. ΑΘΗΝΑ
- ΒΟΥΛΓΑΡΗ – ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ (1998) : «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ - ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ, ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. , ΣΕ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ. ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΥΤΕΡΗ. ΑΘΗΝΑ
- ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ, Δ., ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ, Π. ΚΑΙ ΜΩΨΗ, Σ., (2005), «ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ROSILI. ΑΘΗΝΑ
- ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ. (2008) : «ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 13Η ΕΚΔΟΣΗ. ΑΘΗΝΑ
- ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Δ. (2010) : «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ, ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗ
- ΚΟΝΤΑΚΟΥ Α. (2001) : «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ «ΕΛΛΗΝ»- Γ. ΠΑΡΙΚΟΣ & ΣΙΑ Ε.Ε. ΕΚΔΟΣΗ ΕΚΤΗ. ΑΘΗΝΑ
- ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ. & ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ Μ. (2009) : «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ» ΑΘΗΝΑ
- ΝΑΟΥΜ ΒΑΣ. (2004) «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ν. ΜΑΥΡΟΜΑΤΗΣ & ΣΙΑ Ε.Π.Ε.. ΑΘΗΝΑ
- ΠΟΜΟΝΗΣ Ν. (2001) : «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ΘΕΩΡΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ), ΝΟΜΟΘΕΤΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Κ.Β.Σ. – Ε.Γ.Λ.Σ.), ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (ΕΙΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ)», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ. ΑΘΗΝΑ
- ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. (2003) : «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Α+Β+Γ+Δ)» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ
- ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. (2000) : «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ
- ΣΑΡΣΕΝΤΗ Β. –ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΥ ΑΝ. (1993), «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ. ΑΘΗΝΑ.

- ΧΕΒΑΣ Δ., (2006) «ΕΙΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΜΠΙΛΙΑΣ Α.Ε.Β.Ε., ΑΘΗΝΑ

ΑΡΘΡΑ. ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
- Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- <http://www.taxheaven.gr/>
- <http://www.forin.gr/>