

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΕ

	31/12		
Γενική διαχειρίσιμηση		160.000	160.000
Εμπορεύματα			
Αποθέματα (απορροακτικά)	10.000		
Αποθέματα (απορροακτικά)	150.000		
Μισθωτά Αρρ. Αποθεμάτων και κτηρίων κτίσσης			
Γενική διαχειρίσιμηση		70.000	
Αμοιβές και Έξοδα προσωπ.			40.000
Παροχές Τρίτων			10.000
Δαπάνες Έξοδα			10.000
Αμοιβές ΟΓΕ/Α.Κ.			5.000
Επίδομα ΟΓΕ/Α.Κ.			
Συνεισφορά οργανικών ατόμων			
31/12		240.000	240.000
Παροχές Εμπορευμάτων			
Έσοδα παραπραχθέντων εργασιών	4.000		
Γενική διαχειρίσιμηση			
Συνεισφορά οργανικών ατόμων			
31/12		20.000	20.000
Εμπορεύματα			
Αποθέματα (απορροακτικά)			
Γενική διαχειρίσιμηση			
Εμφάνιση τελικών αποθεμάτων			

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ
ΒΛΑΧΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΟΦΙΑ
ΓΚΕΝΡΙ ΜΙΤΣΗ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΣΩΤΗΡΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2014

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα καταγράψουμε και θα αναλύσουμε την έννοια της ανώνυμης εταιρείας καθώς και θα περιγράψουμε όλες τις εργασίες που αφορούν στο κλείσιμο της χρήσης

Η Ανώνυμη Εταιρία είναι η πιο σημαντική μορφή εταιρικής επιχείρησης. Είναι η αμιγώς κεφαλαιουχική εταιρεία, που ως νομικό πρόσωπο, η προσωπικότητα της είναι εντελώς ανεπηρέαστη από την προσωπικότητα των εταίρων που λέγονται μέτοχοι. Το κεφάλαιο της διαιρείται σε πολλά ισόποσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και ενώ δεν έχει οριστεί ανώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου της προς ίδρυση ανώνυμης εταιρεία, ο νόμος όμως ορίζει ελάχιστο όριο κεφαλαίου ίδρυσης.

Όπως η κάθε οικονομική μονάδα έτσι και η ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη στο τέλος της κάθε λογιστικής χρήσης να προβαίνει σε κάποιες ενέργειες και να συντάσσει κάποιες οικονομικές καταστάσεις που θα οδηγήσουν στην εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

Στην πορεία λοιπόν της εργασίας αυτής θα γνωρίσουμε τις λογιστικές αυτές ενέργειες που γίνονται πάντα στις 31/12 (ή στις 30/06), ως συνέχεια βέβαια της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης καθόλη την δωδεκάμηνη λογιστική χρήση.

Εκτός από την σύνταξη των απαραίτητων οικονομικών καταστάσεων και χρόνια πριν αυτό συμβεί, θα πρέπει η ανώνυμη εταιρεία να προβεί σε κάποιες ενέργειες που περιγράφονται και ως εγγραφές προσαρμογής. Αυτές μπορεί να αφορούν στον υπολογισμό των αποσβέσεων χρήσης, στην διενέργεια πορβλέψεων, στην χρονική τακτοποίηση εσόδων και εξόδων κ.α.

Όλα λοιπόν αυτά που πολύ λιτά παρουσιάσαμε πιο πάνω, θα αναλυθούν στην εργασία αυτή.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης μιας ανώνυμης εταιρείας

Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής παρατίθενται κάποια εισαγωγικά στοιχεία σχετικά με το θέμα αυτό. Δίνονται κάποιες γενικές έννοιες σχετικά με την ανώνυμη εταιρεία και τις εργασίες τέλους χρήσης οι οποίες στην συνέχεια, δηλαδή στα κεφάλαια που ακολουθούν αναλύονται διεξοδικά.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της ανώνυμης εταιρείας. Παρατίθενται στοιχεία σχετικά με την ίδρυση και λειτουργία της ανώνυμης εταιρείας, καθώς επίσης περιγράφονται τα βασικά χαρακτηριστικά της και δίνονται πληροφορίες σχετικά με τα όργανα διοίκησης της και το κεφάλαιο που απαιτείται για την σύστασή της.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αυτής ακολουθεί η ανάλυση της έννοιας της απογραφής και αποτίμησης που πρέπει να γίνεται στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης. Στο κεφάλαιο αυτό γνωρίζουμε τα είδη και τα στοιχεία της απογραφής.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται όλες οι απαραίτητες λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης και επίσης περιγράφουμε όλους τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της ομάδας 8 του ελληνικού λογιστικού σχεδίου.

Επίσης στο κεφάλαιο 5 αναφερόμαστε στην διαδικασία φορολόγησης της ανώνυμης εταιρείας καθώς με τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης εξάγονται τα φορολογητέα κέρδη και υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος που θα πρέπει να καταβληθεί στο κράτος.

Τέλος στο τελευταίο κεφάλαιο υπάρχει μια πρακτική εφαρμογή όπου παρατίθενται όλες οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν μέχρι και την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της πτυχιακής, κο Οικονόμου Σωτήρη, για την βοήθεια που μας παρείχε κατά την διάρκεια συλλογής και καταγραφής στοιχείων και πληροφοριών με σκοπό την ολοκλήρωση της συγγραφής της παρούσας εργασίας.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς κατά την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	11
2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	11
2.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΙΔΡΥΣΗΣ Α.Ε.....	13
2.3 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ.....	13
2.4 ΣΥΣΤΑΣΗ Α.Ε.....	14
2.5 ΎΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ Α.Ε.....	26
2.6 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΗΣ Α.Ε.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ	
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	31
3.1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ.....	31
3.2 ΕΙΔΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.....	32
3.3 ΧΡΟΝΟΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.....	33
3.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	34
3.5 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ.....	34
3.6 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ	38
3.7 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	41
3.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ

ΧΡΗΣΕΩΣ.....	55
4.1 ΙΣΟΖΥΓΙΟ.....	55
4.2 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ	56
4.2.1.ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ.....	57
4.3. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ.....	58
4.3.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	60
4.3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΚΡΟΤΕΡΕΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ.....	60
4.3.3 ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	61
4.4. ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	62
4.5 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	63
4.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ	64
4.7 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ.....	64
4.8 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	65
4.8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ.....	65
4.8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	71
4.8.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	72
4.8.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	73
4.8.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 84. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.....	73
4.8.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	74
4.8.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ.....	74
4.8.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ.....	77
4.9 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	81
4.9.1 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	81

4.9.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	87
4.9.3 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	88
4.9.4 Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	92
4.9.5 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ.....	94
4.9.6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	95
4.9.7 ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ.....	102
4.9.8 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ Α.Ε.....	105
5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	105
5.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ.....	108
5.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	109
5.4 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ.....	109
5.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	110
5.6 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	113
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ.....	119
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	129
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	133

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην εργασία αυτή θα ασχοληθούμε με την έννοια της ανώνυμης εργασίας και απαραίτητες λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης.

Στο σημείο αυτό θα κάνουμε μια μικρή εισαγωγή στις έννοιες τις οποίες θα συναντήσουμε κατά την πορεία της εργασίας αυτής.

Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλυθεί η έννοια της Ανώνυμης Εταιρείας.

Η Ανώνυμη εταιρεία(A.E.) είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε ισότιμα και μεταβιβαστά μερίδια(μετοχές) και της οποίας οι εταίροι(μέτοχοι) ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στην εταιρεία.

Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Επίσης, για τη σύστασή της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου το οποίο ανέρχεται στις 24.000 ευρώ.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της, τα οποία θα αναλυθούν και πιο κάτω είναι:

- Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. είναι περιορισμένη και φθάνει μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Οι μέτοχοι δεν ευθύνονται προσωπικά με την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Η ευθύνη τους περιορίζεται στην εκπλήρωση της υποχρέωσης που ανέλαβαν για την καταβολή της εισφοράς τους.

- Οι αποφάσεις στην Α.Ε. παίρνονται κατά πλειοψηφία. Οι αποφάσεις για τα τρέχοντα ζητήματα και για την όλη διοίκηση και διαχείριση της εταιρικής περιουσίας είναι αρμοδιότητα του Διοικητικού Συμβουλίου και οι σοβαρότερες αποφάσεις (διορισμός διοικητικού συμβουλίου, αύξηση κεφαλαίου, αλλαγή σκοπού, διάλυση εταιρείας κ.α.) είναι αρμοδιότητα της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων. Στη Γενική Συνέλευση έχουν δικαίωμα να παραστούν και να ψηφίσουν όλοι οι μέτοχοι. Στην Α.Ε. η πλειοψηφία είναι πανίσχυρη

και αποφασίζει για κάθε ζήτημα, έτσι αυτό εξασφαλίζει την σταθερότητα διοικήσεως και απόλυτη ευχέρεια χειρισμών στη λειτουργία της.

- Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαιρείται σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις μετοχές. Οι μετοχές είναι αξιόγραφα, που μεταβιβάζονται εύκολα.

- Για τη σύσταση της Α.Ε. απαιτούνται αυστηροί όροι δημοσιότητας, συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγκριση της εποπτεύουσας αρχής και δημοσίευση του καταστατικού της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Αλλά και σ' ολόκληρη την διάρκεια της ζωής της, η δημοσιότητα είναι απαραίτητη (δημοσίευση σε εφημερίδες του ετήσιου Ισολογισμού της, τις ανακοινώσεις των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της, τυχόν μεταβολή έδρας κ.α.).

- Η Διάρκεια της Α.Ε. ορίζεται μακρά (συνήθως 50 έτη). Καταγγελία της Α.Ε. πριν απ' την λήξη της δεν επιτρέπεται, επιτρέπεται όμως η λύση της Α.Ε. με απόφαση της πλειοψηφίας των μετόχων της στην Γενική Συνέλευση. Η Α.Ε. λόγω της σοβαρότητάς της (μεγάλα κεφάλαια, πλήρες λογιστήριο, δημοσιότητα κ.λ.π.) παρέχει πλεονεκτήματα, που καμία άλλη μορφή επιχειρήσεως δεν μπορεί να εξασφαλίσει.

Στο τέλος κάθε λογιστική χρήσης η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε κάποιες διαδικασίες με σκοπό την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης. Δηλαδή με τις διαδικασίες αυτές αποσκοπεί στον να δει εάν από όλη την εργασία της κατά την διάρκεια του έτους είχε κέρδος ή ζημιά. Οι διαδικασίες αυτές είναι γνωστές ως εργασίες τέλους χρήσης. Πολλές φορές τις διαδικασίες αυτές μπορούμε να τις ονοματίσουμε και ως κλείσιμο ισολογισμού.

Όταν λοιπόν λέμε Κλείσιμο Ισολογισμού εννοούμε ένα σύνολο εργασιών και διαδικασιών οι οποίες αποσκοπούν, αφενός στο να δείξουν την οικονομική θέση κάποιας οικονομικής μονάδας στο τέλος της χρήσης και αφετέρου στο να μετρήσουν το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της μονάδας αυτής. Η οικονομική θέση της οικονομικής μονάδας φανερώνεται μέσω του Ισολογισμού της, ενώ το αποτέλεσμα μέσω της Κατάστασης Αποτελέσματα Χρήσεως καθώς επίσης το αποτέλεσμα της χρήσης φαίνεται είτε είναι αρνητικό είτε είναι θετικό και στον ισολογισμό στον λογαριασμό «αποτέλεσμα εις νέον». Ο Ισολογισμός όπως θα δούμε πιο αναλυτικά και στο επόμενο κεφάλαιο, αποτελεί μια στατική οικονομική κατάσταση που δείχνει οικονομικά μεγέθη σε μια ορισμένη χρονική στιγμή (1/12 ή 30/06) , ενώ τα Αποτελέσματα Χρήσεως είναι μία δυναμική Οικονομική Κατάσταση από την

άποψη ότι μετριούνται οικονομικά μεγέθη για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα (για ένα έτος που ως συνήθως διαρκεί η λογιστική χρήση).

Σαν καταληκτική ημερομηνία για τις μετρήσεις αυτών των μεγεθών είναι συνήθως η 31-32 κάθε έτους χωρίς όμως να αποκλείεται σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι η 30-6 ενώ σε ορισμένες πιο σπάνιες (π.χ υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που θέλουν να συμβαδίζουν με την ημερομηνία Κλεισίματος Ισολογισμού αυτής της έδρας) κάποια άλλη ημερομηνία.

Οι κυριότερες εργασίες τέλους χρήσης είναι:

1. Η απογραφή.
2. Ο λογιστικός έλεγχος ως προς τα μεγέθη των λογαριασμών και το περιεχόμενο τους.
3. Η εργασία δημιουργίας των αποτελεσμάτων.
4. Η εργασία σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α. Τον ισολογισμό.
- β. Τον λογ/σμό "αποτελέσματα χρήσεως".
- γ. Τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και
- δ. Το προσάρτημα.
- ε. Εκθεση Δ.Σ.
- στ. Πίνακας εκμετάλλευσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, επέφερε τη διεύρυνση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησε τη μεγάλη και σύγχρονη πλέον επιχείρηση η οποία, για τη χρηματοδότηση της έχει ανάγκη τη συγκέντρωση κεφαλαίων σημαντικού ύψους. Η συγκέντρωση όμως των κεφαλαίων αυτών σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα, πέρα από αυτό οι συνέπειες για τον χρηματοδότη αυξάνονται υπέρμετρα, σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών.

Ανώνυμη Εταιρία θα λέγαμε ότι είναι μια εταιρία, της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές οι οποίες στην αρχή μπορούν να μεταβιβαστούν και οι εταίροι (μέτοχοι) ευθύνονται μέχρι το ποσό της συμμετοχής τους.

Τυπικά, η Ανώνυμη Εταιρία είναι πάντοτε έμπορος αφού έχει περιβληθεί με τον τύπο της εν λόγω εμπορικής εταιρίας, ακόμα και όταν αυτή ασχολείται με αστικές πράξεις, όπως ένα κτηματομεσιτικό γραφείο ή μια αγροτική καλλιέργεια. Η επωνυμία της φέρει τη φράση « Ανώνυμη Εταιρία » και το αντικείμενο της ενασχόλησής της.

Μια Ανώνυμη Εταιρία εδράζεται όπου βρίσκεται το Διοικητικό της Συμβούλιο και όχι στον τόπο που βρίσκονται οι εγκαταστάσεις της. Οι ασφαλιστικές και οι τραπεζικές επιχειρήσεις περιβάλλονται υποχρεωτικά τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας.

Επιχειρώντας μια ιστορική αναδρομή για να εντοπίσουμε την ιστορική περίοδο κατά την οποία έκανε την εμφάνισή της η Ανώνυμη Εταιρία θα συναντήσουμε δυσκολίες. Το 1407 στη Γένοβα της Ιταλίας ιδρύθηκε η « Τράπεζα του Αγίου Γεωργίου » και το κεφάλαιό της χωριζόταν σε μετοχές ενώ κάθε εταίρος είχε ευθύνη μέχρι το ποσό της εισφοράς του.

Βέβαια ο θεσμός της Ανώνυμης Εταιρίας καθιερώθηκε κυρίως τον 17^ο και 18^ο αιώνα, όταν οι Ευρωπαϊκές χώρες, θέλοντας να εκμεταλλευτούν συστηματικά τις παρθένες οικονομικά χώρες της Ανατολής, ίδρυσαν μεγάλους οικονομικούς οργανισμούς, οι οποίοι υπό την κυβερνητική εποπτεία κάθε χώρας, προσανατολίζονταν στη συσσώρευση μεγάλων

κεφαλαίων. Έτσι σε Ολλανδία και Αγγλία δημιουργήθηκαν τεράστιοι οικονομικοί οργανισμοί με δημόσιο πάντα χαρακτήρα.

Επίσης η πρώτη νομοθετική ρύθμιση της Ανώνυμης Εταιρίας με τη σημερινή της μορφή εντοπίζεται στον Code du Commerce (Κώδικας Εμπορίου) του Μεγάλου Ναπολέοντα, ο οποίος εισήχθη στην Ελλάδα το 1822 και μέσα σε 11 άρθρα συγκέντρωνε το νομικό καθεστώς των Ανώνυμων Εταιριών. Βέβαια με την πάροδο του χρόνου τα άρθρα αυτά αποδείχθηκαν ανεπαρκή, για να αντιμετωπίσουν τα αναδυόμενα προβλήματα. Γι αυτό συντάχθηκαν πολλά νομοσχέδια μέχρι να ψηφιστεί τελικά ο βασικός νόμος το 1920, νόμος 2190/920, ο οποίος περιλαμβάνει πλέον 72 άρθρα

Έτσι αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. η οποία αποτελεί την σοβαρότερη μορφή της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Την ανάπτυξη λοιπόν της Α.Ε. υπαγόρευσαν κυρίως,

- η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων σημαντικού ύψους
- η ανάγκη περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από την συγκέντρωση των κεφαλαίων αυτών
- η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου-εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαια του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Το εταιρικό κεφάλαιο της Α.Ε. διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους, τις μετοχές. Οι μετοχές είναι αξιόγραφα που μεταβιβάζονται εύκολα, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Η βιομηχανική επανάσταση, η δημιουργία επιχειρήσεων εντάσεως παγίου κεφαλαίου υπήρξαν παράγοντες που συντέλεσαν στη διάδοσή της. **Στην Ελλάδα** ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου, και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστηριακή Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841)

2.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΙΔΡΥΣΗΣ Α.Ε.

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με την συγκέντρωση όλων των μετόχων σε ένα μόνο πρόσωπο. (άρθρο 1 του νόμου 2190/1920).

Τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο του νόμου 1329/1983). Συμμετοχή ανηλίκου στην ανώνυμη εταιρεία επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας. Κατώτερο όριο για την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας είναι τα 24.000€ ενώ υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο νόμος ορίζει πολύ μεγαλύτερο ποσό κεφαλαίου, (π.χ. οι προερχόμενες από συγχώνευση ή μετατροπή κατά τις διατάξεις του Ν./ 1297/1972 και του νόμου 2166/1993 ανώνυμες εταιρείες πρέπει να έχουν ελάχιστο ύψος μετοχικού κεφαλαίου 60.000€ Για τις ήδη υπάρχουσες εταιρείες προβλέπεται η δυνατότητα να συνεχίσουν να λειτουργούν με 2.5% χαμηλότερο κεφάλαιο (δηλ. 58.500€).

Προκειμένου να συσταθεί μια Ανώνυμη Εταιρία πρέπει να ισχύουν ορισμένες προϋποθέσεις:

- Η σύναψη του καταστατικού
- Η ανάληψη μετοχών
- Η έγκριση του καταστατικού και άδεια λειτουργίας της Ανώνυμης Εταιρίας από τη διοίκηση
- Η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας, όπως προβλέπονται από τον νόμο.

2.3 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

1. Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου μετοχής.

2. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική εταιρεία και όχι ως προσωπική.

3. Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.

4. Κατά την διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.

5. Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

6. Οι αποφάσεις στην Α.Ε. παίρνονται κατά πλειοψηφία. Οι αποφάσεις για τα τρέχοντα ζητήματα και για όλη τη διοίκηση και διαχείριση της εταιρικής περιουσίας είναι αρμοδιότητα του διοικητικού συμβουλίου και οι σοβαρότερες αποφάσεις π.χ. διορισμός /ιοικητικού Συμβουλίου, αύξηση κεφαλαίων, αλλαγή σκοπού, διάλυση της εταιρείας κ.α. είναι αρμοδιότητα της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων. Στη Γενική Συνέλευση έχουν δικαίωμα να παραστούν και να ψηφίσουν όλοι οι μέτοχοι. Κάθε μετοχή αντιπροσωπεύει μία ψήφο. Στην Α.Ε. η πλειοψηφία είναι πανίσχυρη και αποφασίζει για κάθε ζήτημα. Η μειοψηφία δεν έχει παρά μόνο κάποιες ασθενείς δυνατότητες ελέγχου. Όπως γίνεται αντιληπτό, αυτό εξασφαλίζει στην Α.Ε. σταθερότητα διοικήσεως και απόλυτη ευχέρεια χειρισμών στην λειτουργία της.

Η Α.Ε. είναι η εταιρική μορφή που επικρατεί για την ανάληψη σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Με υποτυπώδη μορφή εμφανίζεται στις εμπορικές πόλεις της Ευρώπης από το ΙΕ΄ αιώνα, παίρνει όμως την ανάπτυξη της κατά τον ΙΗ΄ αιώνα ιδίως στην Αγγλία και Ολλανδία, όταν με τις ανακαλύψεις νέων χωρών άρχισε να αναπτύσσεται έντονη επιχειρηματική δραστηριότητα για την εκμετάλλευση των.

2.4 ΣΥΣΤΑΣΗ Α.Ε.

Τη σύσταση Α.Ε. αναλαμβάνουν ορισμένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οι *ιδρυτές*, που παίρνουν την πρωτοβουλία για την εκπλήρωση όλων των τυπικών διαδικασιών που απαιτούνται ώστε η εταιρία να αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Ο αριθμός των ιδρυτών δεν μπορεί να είναι κατώτερος από δύο.

Οι διαδικασίες σύστασης μίας Ανώνυμης Εταιρείας ξεκινούν από τη σύνταξη του σχεδίου του καταστατικού της εταιρείας. Το καταστατικό αποτελεί το νομικό έγγραφο της συστάσεως της εταιρείας, αλλά επίσης προδιαγράφει και όλα τα βασικά θέματα που αφορούν στις σχέσεις των μετόχων, στη διοίκηση της εταιρείας, σε θέματα που αφορούν τη διάρκεια ζωής της αλλά και τη διάλυση της. Προκειμένου να συνταχθεί το καταστατικό της εταιρείας, πρέπει να μελετηθούν και να συμφωνηθούν μεταξύ των ιδρυτών της τα παρακάτω βασικά στοιχεία:

1. Επωνυμία: Η επωνυμία λαμβάνεται υποχρεωτικά από το αντικείμενο εργασιών που ασκεί η εταιρεία εκτός αν ο σκοπός της περιλαμβάνει πολλά αντικείμενα, οπότε, στην περίπτωση αυτή η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά, ενώ πρέπει να περιέχει τις λέξεις « Ανώνυμη Εταιρεία » ενώ παράλληλα μπορεί να περιέχει το ονοματεπώνυμο του ιδρυτή ή των ιδρυτών, ή άλλου φυσικού προσώπου ή την επωνυμία Εμπορικής Εταιρείας.

2. Έδρα: Έδρα της εταιρείας ορίζεται ένας δήμος ή μία Κοινότητα της Ελληνικής επικράτειας που θα εγκατασταθεί η εταιρεία και όχι συνοικία ή δρόμος. Αν οριστεί έδρα από δήμο ή Κοινότητα και σε συγκεκριμένη διεύθυνση (οδός – αριθμός), σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας σε άλλη διεύθυνση στον ίδιο δήμο ή Κοινότητα χρειάζεται τροποποίηση του Καταστατικού της.

3. Σκοπός: Στο σκοπό χρειάζεται να υπάρχει περιληπτική περιγραφή των κυρίων και παρεπομένων δραστηριοτήτων με τις οποίες πρόκειται να ασχοληθεί η ΑΕ ενώ παράλληλα θα πρέπει να σημειωθεί, αν πρόκειται να είναι μικρή σε μέγεθος μεταποιητική μονάδα , ότι είναι «ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ». Ο χαρακτηρισμός αυτός είναι απαραίτητος για να μπορεί να εγγραφεί στο “Βιοτεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος”, διότι εκ του λόγου αυτού θα έχει ορισμένα πλεονεκτήματα που έχουν οι μικρομεσαίες μεταποιητικές επιχειρήσεις . Αυτά όμως τελευταία πάνε να καταργηθούν.

4.Διάρκεια: Ο νόμος δεν ορίζει τη διάρκεια της εταιρείας . Συνήθως ορίζεται διάρκεια αυτής 30-50 χρόνια και τούτο για να αποφεύγονται οι συχνές τροποποιήσεις του καταστατικού της

5.Μετοχικό Κεφάλαιο: Το μετοχικό κεφάλαιο αναγράφεται σε χρήμα ακόμη και όταν οι εισφορές των μετόχων είναι σε είδος, ενώ απαγορεύεται να αναφέρεται σε ξένο νόμισμα εκτός εξαιρέσεων. Επίσης εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι το μέχρι 30.000 € μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να καταβληθεί είτε σε μετρητά, είτε σε είδος κατά τη σύστασή της , ενώ στο σχετικό με την καταβολή του κεφαλαίου άρθρο του καταστατικού δεν χρειάζεται να αναφερθεί ότι το κεφάλαιο καταβλήθηκε, όπως αυτό χρειάζεται στο καταστατικό της ΕΠΕ.

Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο για τη σύσταση ΑΕ εμπορικής , βιομηχανικής ή παροχής υπηρεσιών σήμερα είναι 24.000€, ενώ η εταιρεία που πρόκειται να προσφύγει στο κοινό για την ολική ή μερική κάλυψη του κεφαλαίου της με δημόσια εγγραφή πρέπει να έχει ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο 300.000€

6.Μετοχές: Η μετοχή, ως αξιόγραφο, ενσωματώνει τα δικαιώματα του μετόχου που πηγάζουν από τη συμμετοχή του στην ανώνυμη εταιρία. Οι μετοχές μπορεί να διακρίνονται σε κοινές, προνομιούχες και επικαρπίας, ονομαστικές και ανώνυμες, μετά ψήφου ή χωρίς ψήφο, σε διαπραγματεύσιμες σε Χρηματιστήριο ή σε μη διαπραγματεύσιμες.

Οι μετοχές της ΑΕ είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, αυτό βεβαίως εξαρτάται από τη βούληση των ιδρυτών της. Συνήθως στην πράξη, οι μετοχές των ΑΕ που ιδρύονται με μετρητά εκτός εξαιρέσεων, είναι ανώνυμες .Από το είδος δε της μετοχής εξαρτάται ο τρόπος της μεταβίβασης τους, καθώς και η φορολογία των κερδών της.

Εξαίρεση αποτελούν οι μετοχές των ημεδαπών ΑΕ που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση κλινικών, διαγνωστικών κέντρων, κέντρων αποθεραπείας , γηροκομείων, εκπαιδευτηρίων , φροντιστηρίων και γενικά την παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης ή εκπαίδευσης οποιασδήποτε μορφής και βαθμίδας των οποίων οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους.

Επίσης σημειώνεται ότι υποχρεούνται να μετατρέπουν σε ονομαστικές τις μετοχές των ΑΕ και μάλιστα μέσα σε διάστημα έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου όταν εντός

αυτής η αξία των αστικών των ακινήτων προ αποσβέσεων , υπερβεί το 60% του μετοχικού κεφαλαίου των στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα πάσης φύσης αποθεματικά . Η ονομαστική αξία των μετοχών δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 0,30€ και μεγαλύτερη των 85 €

7.Διοικητικό Συμβούλιο: Στο καταστατικό θα πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, ο οποίος στην πράξη συνήθως ορίζεται από τέσσερα μέχρι επτά μέλη, καθώς επίσης και η θητεία η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εξαετία. Πρέπει να σημειωθεί ότι αν ο αριθμός των μελών του Δ.Σ. είναι μικρότερος των τεσσάρων και έχουμε παραίτηση ή θάνατο ενός μέλους τα υπόλοιπα δύο μέλη δεν μπορούν να εκλέξουν νέο μέλος σε αντικατάσταση αυτού, οπότε δεν υπάρχει /ιοικητικό Συμβούλιο και δεν μπορεί αυτό να συνέλθει για να συγκαλέσει Έκτακτη Γενική Συνέλευση για να εκλέξει νέο Διοικητικό Συμβούλιο.

8.Τακτικοί Ελεγκτές: από το καταστατικό ή από την εκάστοτε Γενική Συνέλευση των μετόχων θα πρέπει να ορίζονται δύο τακτικοί και δύο αναπληρωματικοί ελεγκτές πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών που να έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος ,ή ένας Τακτικός Ορκωτός Ελεγκτής, αν υπάρχει σχετική υποχρέωση, χωρίς να είναι απαραίτητο και η εκλογή αναπληρωματικού καθώς δεν μπορεί να γίνει αντικατάσταση ορκωτού ελεγκτή εκτός αν αυτός δηλώσει αδυναμία, όπως αυτό προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 75 του νόμου 1769/1991 ενώ παράλληλα πρέπει να καθοριστεί και η αμοιβή αυτών. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διοριζόμενοι ή εκλεγόμενοι ελεγκτές και εφόσον οι ΑΕ δεν ελέγχονται από ορκωτούς, μπορούν να επαναδιορίζονται όχι όμως για περισσότερες από πέντε εταιρικές χρήσεις. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 37 του Κ Ν 2190/20, δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές, πρόσωπα που ίδρυσαν την εταιρεία και είναι μέτοχοι ή μέλη του /Σ της εταιρείας ή συγγενείς αυτών μέχρι και του δευτέρου βαθμού εξ αίματος ή αγχιστείας, υπάλληλοι της εταιρείας ή εξαρτημένης προς αυτήν εταιρείας , δημόσιοι υπάλληλοι Ν Π, Τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας. Τέλος σημειώνεται ότι στο καταστατικό πρέπει να αναφέρονται όλα τα στοιχεία των μελών του /ιοικητικού Συμβουλίου ως και των ελεγκτών της εταιρείας (επάγγελμα, έτος γέννησης, τόπος κατοικίας, αριθμός ταυτότητας, υπηκοότητα και για τους ελεγκτές ο αριθμός αδειας άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ Ν 2190/20.

9. Εταιρική χρήση : Η εταιρική χρήση μπορεί να λήγει την 30-06-...ή την 31- 12-..., αυτό βεβαίως είναι θέμα ιδρυτών και εξαρτάται κυρίως από το αντικείμενο των εργασιών της εταιρείας. Εξαιρετικά η πρώτη εταιρική χρήση μπορεί να είναι υπερδωδεκάμηνη και μέχρι 24 μήνες και για τα κέρδη της υπερδωδεκάμηνης αυτής περιόδου υποβάλλεται ενιαία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

10. Έξοδα σύστασης : Στο καταστατικό πρέπει να αναφέρονται και τα συνολικά έξοδα που έγιναν για τη σύσταση της εταιρείας, όπως είναι, η αμοιβή του συντάξαντος δικηγόρου και συμβολαιογράφου, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα τέλη δημοσίευσης της περίληψης του καταστατικού στο ΦΕΚ, ο φόρος και τα έξοδα μεταβίβασης ακινήτου σε περίπτωση εισφοράς των για κάλυψη Μετοχικού Κεφαλαίου, όταν αυτή γίνεται χωρίς τις διατάξεις του Ν 1297/72 ή Ν 2166/93.

11. Προέγκριση επωνυμίας: Εφόσον έχει επιλεγθεί η επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος της νέας εταιρείας, και εφόσον έχει επιλεγεί σκοπός και ο τύπος της, είναι σκόπιμο να γίνει επίσκεψη στο οικείο επιμελητήριο για την προέγκριση της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου. (άρθρο 5α, Κ.Ν.1089/1980). Για την επιλογή της επωνυμίας θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω:

- Η Ανώνυμη Εταιρεία παίρνει την επωνυμία της από το είδος της επιχείρησης που ασκεί.
- Στην επωνυμία μπορεί ακόμα, να περιέχεται και το ονοματεπώνυμο κάποιου από τους ιδρυτές ή άλλου φυσικού προσώπου, είτε η επωνυμία κάποιας εμπορικής εταιρείας.
- Στην επωνυμία πρέπει να περιέχονται οι λέξεις «Ανώνυμη Εταιρεία».
- Σε περίπτωση που ο σκοπός της εταιρείας εκτείνεται σε πολλά αντικείμενα, η επωνυμία μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά.
- Αν ο σκοπός της εταιρείας διευρυνθεί, δεν συνεπάγεται αναγκαία ότι πρέπει να μεταβληθεί και η εταιρική επωνυμία με την οποία η εταιρεία είναι ήδη γνωστή στις συναλλαγές.
- Για τις διεθνείς συναλλαγές της εταιρείας η επωνυμία μπορεί να εκφράζεται και σε ξένη γλώσσα σε πιστή μετάφραση ή με λατινικά στοιχεία.

• Ειδικά για τραπεζική Α.Ε. ο νόμος (άρθρο 10 παρ.2 Ν.5076/1931) προβλέπει ότι η επωνυμία αυτής πρέπει να εγκριθεί από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας. Κατά την επίσκεψή στο Επιμελητήριο, πρέπει να κατατεθεί συμπληρωμένη μία αίτηση και ένα παράβολο .(Περίπου 30,00 ευρώ). Οι τιμές επιβαρύνονται με χαρτόσημο 2,4% Εάν η επιλεγμένη επωνυμία και διακριτικός τίτλος είναι αποδεκτός, θα δοθεί βεβαίωση, ένας αύξων αριθμός κράτησης της επωνυμίας ο οποίος ισχύει για 2 μήνες.

Στην περίπτωση όπου η επωνυμία που έχει επιλεγεί έχει ήδη χρησιμοποιηθεί ή δεν είναι συμβατή με τις απαιτήσεις του νόμου, θα πρέπει να γίνει επιλογή νέας επωνυμίας και φυσικά προσαρμογή του καταστατικού.

12. Δικηγορικός Σύλλογος: Στη συνέχεια, και πριν την υπογραφή του καταστατικού ενώπιον συμβολαιογράφου, πρέπει να καταβληθεί στο Δικηγορικό Σύλλογο γραμματίο προείσπραξης για τον συμπράττοντα δικηγόρο ο οποίος θα παρίσταται στην υπογραφή του καταστατικού.

Η παρουσία του δικηγόρου κατά την υπογραφή του καταστατικού Ανώνυμης Εταιρείας είναι υποχρεωτική από το νόμο (άρθρο 42, Ν./3026/1954). Το ύψος του γραμματίου προείσπραξης για την αμοιβή του δικηγόρου είναι 1% για τα πρώτα πέντε εκατομμύρια του μετοχικού κεφαλαίου και 0,5% για όλο το υπόλοιπο ποσό.

13. Συμβολαιογράφος: Επόμενο βήμα είναι η υπογραφή του Καταστατικού Συστάσεως της Ανώνυμης Εταιρείας ενώπιον συμβολαιογράφου. Στο συμβολαιογράφο πρέπει να προσκομισθούν τα ακόλουθα :

- α) σχέδιο καταστατικού,
- β) πλήρη στοιχεία των μελών, τα ΑΦΜ των μετόχων και τις ταυτότητές τους
- γ) γραμματίο προείσπραξης από το /ικηγορικό Σύλλογο,
- δ) προέγκριση από το επιμελητήριο (βάση του νόμου 1089/1980)

Στην περίπτωση όπου κάποιος από τους ιδρυτές της εταιρείας είναι άλλες εταιρείες, πρέπει να προσκομισθούν και τα αντίστοιχα νομιμοποιητικά τους έγγραφα. Το καταστατικό υπογράφεται από τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας και το δικηγόρο ο οποίος παρίσταται και έχει συντάξει το σχέδιο καταστατικού. Οι ιδρυτές μπορούν να παρίστανται και να υπογράψουν όλοι αυτοπροσώπως ή να αντιπροσωπευθούν με συμβολαιογραφικό

πληρεξούσιο από άλλα πρόσωπα (συνιδρυτές ή τρίτους) που θα υπογράψουν αντί για αυτούς.

Όταν μεταξύ των συνιδρυτών υπάρχουν και νομικά πρόσωπα, αυτά εξουσιοδοτούν, μέσω των αρμοδίων οργάνων τους, τα κατάλληλα φυσικά πρόσωπα για να παραστήσουν ενώπιον του συμβολαιογράφου και να υπογράψουν το καταστατικό. Το ύψος της αμοιβής του συμβολαιογράφου για ένα απλό συμβόλαιο σε 4 αντίγραφα ανέρχεται σε 616 – 646€ περίπου.

14. Νομαρχία ή Γ.Γ. Εμπορίου: Το επόμενο βήμα είναι η κατάθεση στην αρμόδια αρχή το καταστατικό της εταιρείας για την έγκριση της σύστασής της. Η αρμόδια αρχή είναι:

-Η Νομαρχία στην οποία υπάγεται η έδρα της εταιρείας για όλες περιπτώσεις εκτός από αυτές που διαφαίνονται στην επόμενη παράγραφο.

-Η Δ/ση Α.Ε. και Πίστεως της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας καταναλωτή εάν η ανώνυμη ανήκει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Πιστωτικά Ιδρύματα και Υποκαταστήματα Πιστωτικών Ιδρυμάτων που έχουν την έδρα τους σε άλλο Κράτος μέλος ή Τρίτη Χώρα (άρθρο 51 και 78 του Κ.Ν.2190/1920 σε συνδυασμό με τον ν.2076/1992)

2. Ανώνυμες εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

3. Ανώνυμες εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων (Ν.1969/1991)

4. Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρείες και Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, (Ν.1806/1988)

5. Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας και Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία στ. Αθλητικές Ανώνυμες Εταιρείες (Ποδοσφαιρικές Α.Ε. και Καλαθοσφαιρικές Α.Ε.) (Ν.1958/1991)

6. Ανώνυμες Εταιρείες που σύμφωνα με ειδικές διατάξεις εποπτεύονται από τη Δ/ση Α.Ε. και Πίστεως και είναι οι εξής:

- Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών Α.Ε.
- Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Α.Ε.
- Εταιρεία Εκκαθάρισης Συναλλαγών επί Παραγώγων Α.Ε.
- Ελληνικά Χρηματιστήρια Ανώνυμη Εταιρεία Συμμετοχών
- Οργανισμός Κεντρικής Αγοράς Αθηνών Ανώνυμη Εταιρεία
- Κεντρική Αγορά Θεσσαλονίκης Ανώνυμη Εταιρεία
- Ελληνικό Φεστιβάλ Ανώνυμος Εταιρεία
- Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα Ανώνυμη Εταιρεία

Ο Υπουργός Ανάπτυξης ή η κατά το νόμο εκάστοτε αρμόδια Αρχή υποχρεούνται να εγκρίνουν με απόφασή τους τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας και το καταστατικό της, εφόσον αυτό έχει καταρτισθεί με δημόσιο έγγραφο και έχουν τηρηθεί οι σχετικές διατάξεις.

Στην αρμόδια αρχή πρέπει να κατατεθούν τα ακόλουθα:

- Δύο αντίγραφα του καταστατικού, το ένα θεωρημένο από το οικείο επιμελητήριο για την επωνυμία
- Δήλωση του ΦΣΚ
- Παράβολο και ΤΑΠΕΤ
- Παραστατικό του γραμματίου είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας
- Σχέδιο της ανακοίνωσης για τη σύσταση της εταιρείας εις τριπλούν (δεν είναι υποχρεωτικό)
- Αίτηση

Κατά την εξέταση του καταστατικού, είναι πιθανόν να γίνουν ορισμένες τροποποιήσεις από την αρμόδια αρχή. Σε αυτή την περίπτωση, οι τροποποιήσεις γίνονται από το συμβολαιογράφο και υπογράφονται και πάλι από τους ιδρυτές της εταιρείας ή το πρόσωπο που τυχόν έχει εξουσιοδοτηθεί από την αρχική συμβολαιογραφική πράξη. Αν η τροποποίηση αφορά αλλαγή της επωνυμίας και διακριτικού τίτλου, θα πρέπει πρώτα να γίνει έλεγχος της νέας επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο επιμελητήριο και στη συνέχεια να γίνει η τροποποιητική πράξη από το συμβολαιογράφο. Η τροποποιητική πράξη του καταστατικού προσκομίζεται στην αρμόδια αρχή. Στη συνέχεια, εκδίδεται η απόφαση με την οποία

εγκρίνεται η σύσταση της εταιρείας και καταχωρείται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (ΜΑΕ).

15.Αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Φ.Σ.Κ. - Τέλη Δημοσίευσης):Καταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φόρου συγκέντρωσης του κεφαλαίου. Η καταβολή αυτή πρέπει να γίνει μέσα σε (15) δεκαπέντε ημέρες από την ανακοίνωση σύστασης της εταιρίας από την αρμόδια αρχή. Ο ΦΣΚ ανέρχεται σε 1% επί του ύψους του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρα 17-31, Ν.1676/86) (άρθρο 1 Ν. 2941/2001). Για την καταβολή του ΦΣΚ πρέπει να προσκομισθούν,

- αντίγραφο του καταστατικού
- επιταγή με το προδιαγραφμένο ποσό,
- δήλωση ΦΣΚ εις διπλούν,
- και οι 3 ανακοινώσεις της νομαρχίας για την σύσταση της εταιρίας.

Στην Δ.Ο.Υ. επίσης θα πληρωθεί και το Παράβολο δημοσίευσης σε Φ.Ε.Κ και ΤΑΠΕΤ (544,67). Η Δ.Ο.Υ. θα θεωρήσει τις 2 ανακοινώσεις μία το τμήμα Φ.Σ.Κ. για την πληρωμή του και μία για την πληρωμή του παραβόλου δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ.

16: Εθνικό Τυπογραφείο. Υποβολή στην αρμόδια Υπηρεσία του Εθνικού Τυπογραφείου αντιγράφου της ανακοίνωσης περί καταχώρισης της σύστασης της ΑΕ στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, με σκοπό τη σχετική δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Η δημοσίευση στο ΦΕΚ της ανακοίνωσης καταχώρισης στο Μητρώο ΑΕ της σύστασης της νέας εταιρίας γίνεται με επιμέλεια και δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρίας. Συγκεκριμένα η σχετική ανακοίνωση κατατίθεται στο Εθνικό τυπογραφείο υπογεγραμμένη από την εποπτεύουσα Αρχή και θεωρημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ για την καταβολή των σχετικών τελών δημοσίευσης και του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου. Με την υποβολή της ανακοίνωσης καταχώρισης και των λοιπών σχετικών, ο καταθέτης λαμβάνει από την αρμόδια Υπηρεσία του Εθνικού Τυπογραφείου απόδειξη κατάθεσης των ανωτέρω που φέρει κωδικό αριθμό δημοσιεύματος, με τον οποίο ο καταθέτης θα αναζητήσει από την ίδια Υπηρεσία τον αριθμό του ΦΕΚ στο οποίο θα έχει δημοσιευθεί η σχετική ανακοίνωση καταχώρισης σύστασης της ΑΕ.

17.Επιμελητήριο:Εντός δύο μηνών από τη σύσταση της εταιρείας πρέπει να εγγραφεί η εταιρεία στο οικείο επιμελητήριο. Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την εγγραφή στο Επιμελητήριο είναι τα παρακάτω:

- Αίτηση-δήλωση σε έντυπο, που χορηγείται από το τμήμα μητρώου του επιμελητηρίου υπογεγραμμένη από τους νομίμους εκπροσώπους της επιχείρησης.
- Καταστατικό συμβόλαιο σύστασης Α.Ε. με όλες τις τροποποιήσεις του(αν υπάρχουν), όπως έχει εγκριθεί και καταχωρισθεί στο Μητρώο Α. Ε. της Νομαρχίας.
- Φύλλο Εφημερίδος Κυβέρνησης, (Φ.Ε.Κ) που δημοσιεύεται η ανακοίνωση κάθε περίληψης του καταστατικού της Α.Ε., καθώς και τα μέλη του /Σ. με τις αρμοδιότητες και τους εκπροσώπους αυτής.
- Βεβαίωση που έχει εκδοθεί από την αρμόδια /Ο.Υ., για την επίδοση δήλωσης έναρξης άσκησης επιτηδεύματος.
- Αστυνομική ταυτότητα ή διαβατήριο ΕΟΚ ή άδειες παραμονής και εργασίας αν πρόκειται για αλλοδαπούς και χώρες εκτός ΕΟΚ.

Η εγγραφή ολοκληρώνεται συνήθως την επόμενη ημέρα, από την κατάθεση των δικαιολογητικών και αφού :

- α. γίνει ο έλεγχος των δικαιολογητικών
- β. γίνει η καταχώριση της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου της επιχείρησης στα (κατά νόμο) τηρούμενα βιβλία Επωνυμιών και /ιακριτικών Τίτλων
- γ. εκπληρωθούν προς το επιμελητήριο οι οφειλόμενες συνδρομές οι οποίες έχουν καθορισθεί, με βάση το κεφάλαιο και το τακτικό αποθεματικό τους.

18. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. (έναρξη): Εντός ενός μήνα από την ημερομηνία όπου εκδίδεται από την αρμόδια αρχή η απόφαση σύστασης της εταιρείας, πρέπει να γίνει η έναρξη εργασιών στην οικεία ΔΟΥ.

Τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομισθούν στην αρμόδια ΔΟΥ για την έναρξη εργασιών και πρέπει να είναι πρωτότυπα ή επικυρωμένα, είναι:

1. Καταστατικό.
2. Ανακοίνωση σύστασης εταιρίας από την αρμόδια αρχή (Νομαρχίας.)
3. Το Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ) ή εάν δεν έχει τυπωθεί το ΦΕΚ υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 υπογεγραμμένη από τον εκπρόσωπο της εταιρείας ότι θα προσκομισθεί το ΦΕΚ μετά την κυκλοφορία του

4. Τίτλος κυριότητας ή μισθωτήριο επαγγελματικής εγκατάστασης (σε περίπτωση που παραχωρείται στην Α.Ε. από άλλο πρόσωπο χώρος για επαγγελματική εγκατάσταση, προσκομίζεται ιδιωτικό συμφωνητικό παραχώρησης της χρήσης ή ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωση θεωρημένο από τη ΔΟΥ του ιδιοκτήτη)
5. Αντίγραφο της δήλωσης καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και το διπλότυπο πληρωμής
6. Αντίγραφο παραβόλου - ΤΑΠΕΤ για την δημοσίευση του καταστατικού.
7. Δήλωση έναρξης με τα έντυπα Μ3, Μ6 , Μ7 και Μ8
8. Εξουσιοδότηση του εκπροσώπου, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που οι δηλώσεις υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
9. Άδεια εγκατάστασης ή λειτουργίας από τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπ. Ανάπτυξης, όπου απαιτείται (αρθρ.3,4,5,27 ν.3325/2005).
10. Προέγκριση ίδρυσης για καταστήματα υγειονομικού ενδιαφέροντος από Δήμους και Κοινότητες όπου απαιτείται (αρθρ.80,81 ν.3463/2006 - ΥΠΕΣ/Α Αρ. Πρ. 1055/1.3.2007)
11. Φωτοτυπία /ελτίου Αστυνομικής Ταυτότητας, Μελών /.Σ
12. Ανακοίνωση εγκριτικής απόφασης οικείας Νομαρχίας.(σε περίπτωση που η εταιρία έχει κεφάλαιο άνω των 3.000.000)
13. Αντίγραφο προεγγραφής στο επιμελητήριο.

Στο σημείο αυτό, και αφού ο υπάλληλος της οικονομικής υπηρεσίας ελέγξει τα παραπάνω δικαιολογητικά, ορίζεται ελεγκτής, ο οποίος, μετά από ειδοποίηση, ελέγχει το χώρο της έδρας της εταιρείας. Μετά από τον έλεγχο, παρέχει την ειδική έκθεση αυτοψίας, την οποία προσκομίζει ο επενδυτής μαζί με τα παραπάνω και τα επόμενα δικαιολογητικά, ξανά στην οικονομική υπηρεσία.

1. Ειδική έκθεση αυτοψίας.
2. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής του οικείου ασφαλιστικού φορέα των μελών του /.Σ. Α.Ε. σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά ασφαλιστική νομοθεσία. (Μέλη του /.Σ. οι οποίοι κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου.)
3. Βεβαίωση εγγραφής από επιμελητήριο όπως απαιτείται από σχετικές διατάξεις
4. Ειδικά στις περιπτώσεις των αλλοδαπών φυσικών προσώπων υποβάλλονται υποχρεωτικά και τα παρακάτω:
 - Άδεια παραμονής και εργασίας στην Ελλάδα διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους για κατοίκους χωρών εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επίσης οι ίδιες άδειες απαιτούνται για τη

συμμετοχή τους ως ομόρρυθμα μέλη σε προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) ή ορισμού τους ως διαχειριστές Ε.Π.Ε. ή ως νόμιμοι εκπρόσωποι, και

- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για κατοίκους χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

19.Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών

Το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρεία. Σύμφωνα με το άρθρο 7β, παρ.2 του Κ.Ν. 2190/1920, το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών αποτελείται τουλάχιστον από:

- α. Το βιβλίο μητρώου ανωνύμων εταιρειών
- β. Τη μερίδα κάθε εταιρείας
- γ. το φάκελο της εταιρείας και
- δ. Το ευρετήριο των εταιρειών

Στο βιβλίο μητρώου καταχωρείται με χρονολογική σειρά η επωνυμία κάθε ανώνυμης εταιρείας. Οι εταιρείες που έχουν καταχωρηθεί αριθμούνται, ο δε αριθμός καταχώρησης που αποτελεί και τον αριθμό μητρώου της εταιρείας αναγράφεται στο φάκελο και τη μερίδα της εταιρείας. Ο αριθμός μητρώου δεν μπορεί να δοθεί σε καμία άλλη, ακόμα και μετά τη λήξη της. Στο ευρετήριο των εταιρειών αναγράφεται με αλφαβητική σειρά η ακριβής επωνυμία κάθε εταιρείας και ο αριθμός μητρώου της. Για την τήρηση του ευρετηρίου δεν λαμβάνονται υπόψη οι λέξεις "Ανώνυμη Εταιρεία". Οι φάκελοι και οι μερίδες ταξινομούνται με βάση τον αριθμό μητρώου της εταιρείας. Εάν πρόκειται για Τράπεζες, ανώνυμες ασφαλιστικές εταιρείες, ανώνυμες εταιρείες του Ν./ 608/1970 "περί εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων" (ΦΕΚ Α 170/1970) και ανώνυμες εταιρείες που έχουν τις μετοχές τους εισαγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, το Μητρώο που προβλέπεται από τις προηγούμενες παραγράφους τηρείται στην αρμόδια Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου.

Η τροποποίηση καταστατικού συντελείται μόνο μετά την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της εγκριτικής διοικητικής απόφασης μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού. Το νέο κείμενο του καταστατικού πρέπει απαραίτητα να υπογράφεται από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον νόμιμο αναπληρωτή του.

2.5 .ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΗΣ Α.Ε.

Μετά τη σύσταση της Α.Ε. σύμφωνα με το νόμο, αρχίζει η λειτουργία της, την οποία διασφαλίζουν τα όργανα της εταιρίας. Αυτά είναι:

- Η Γενική Συνέλευση των μετόχων (Γ Σ)
- Το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ)
- Οι ελεγκτές

Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων, είναι το ανώτατο όργανο της Α.Ε. στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Οι αποφάσεις της υποχρεώνουν και τους απόντες ή διαφωνούντες μετόχους. Την Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρείας. Οι συνελεύσεις είναι έκτακτες και τακτικές. Τακτική Γενική Συνέλευση γίνεται τουλάχιστον μία φορά το έτος. Κάθε μετοχή αποτελεί μία ψήφο και καθένας έχει δικαίωμα να ψηφίσει ή και να ψηφιστεί. Στις Γενικές Συνελεύσεις γίνεται η ψηφοφορία για τη σύνθεση του επόμενου Διοικητικού Συμβουλίου, ορίζονται τα καθήκοντα του, λαμβάνονται αποφάσεις για σημαντικά ζητήματα όπως ο καθορισμός της μακροχρόνιας πολιτικής της εταιρείας και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που πέτυχε η εταιρεία την προηγούμενη χρήση και εγκρίνεται ο ισολογισμός της. Τέλος οποιαδήποτε αλλαγή στο καταστατικό της εταιρείας πρέπει να αποφασιστεί από Γενική Συνέλευση.

Προϋποθέσεις για να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη Γ.Σ. είναι:

- να συγκεντρώνεται η απαιτούμενη από το νόμο ή το καταστατικό απαρτία,
- να διαμορφώνεται πλειοψηφία.

Τόσο η απαρτία όσο και η πλειοψηφία διακρίνονται σε *συνήθη* και *αυξημένη*. Για την συνήθη απαρτία απαιτείται η παρουσία μετόχων που εκπροσωπούν το 20% του καταβεβλημένου Μ. Κ. Αν δεν επιτευχθεί η συνέλευση οι μέτοχοι ζητούν μέσα σε διάστημα 20 ημερών επαναληπτική συνέλευση που θεωρείται ότι βρίσκεται σε απαρτία όποιο και αν είναι το ποσοστό του εκπροσωπούμενου κεφαλαίου.

Αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία απαιτείται για ορισμένα πολύ σοβαρά θέματα, όπως η αύξηση ή η μείωση του κεφαλαίου, η μεταβολή της εθνικότητας ή του σκοπού της εταιρίας, η παράταση της διάρκειας, η διάλυση της εταιρίας κ.α. Η απαιτούμενη για αυτά απαρτία απαιτεί την παρουσία μετόχων που εκπροσωπούν τα 2/3 του καταβεβλημένου Μ.Κ.

Η τακτική γενική συνέλευση καλείται μια φορά το χρόνο υποχρεωτικά και μέσα σε έξι μήνες από το τέλος της οικονομικής χρήσεως, για να εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, κατάσταση διάθεσης κερδών, προσάρτημα), να αποφασίσει για την απαλλαγή των μελών του /Σ και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη.

Εκτάκτως η Γ Σ καλείται:

- αν το ΔΣ κρίνει ότι συντρέχει λόγος
- αν το ζητήσουν οι τακτικοί ελεγκτές
- αν το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 5% του Μ. Κ.
- Αν η καθαρή περιουσία της Α.Ε. γίνει μικρότερη από το 1/2 του καταβεβλημένου Μ.Κ., οπότε συγκαλείται η Γ.Σ. με το ερώτημα λύσεως της εταιρίας.

Το Διοικητικό Συμβούλιο, εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση, λειτουργεί και παίρνει αποφάσεις κατά πλειοψηφία προσώπων. Τα μέλη του πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία, δεν είναι απαραίτητο να έχουν την ιδιότητα του μετόχου εκτός και αν προβλέπεται από το καταστατικό. Η θητεία των μελών του Δ.Σ. δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των έξι ετών, κατά τη λήξη της θητείας των, είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι. Το Δ.Σ. συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά το μήνα και έχει αρμοδιότητα να αποφασίζει για κάθε πράξη σχετική με τη διοίκηση της εταιρίας, τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού. Επειδή το Δ.Σ. είναι όργανο που ενεργεί συλλογικά, είναι δυνατό, εφόσον υπάρχει σχετική καταστατική διάταξη, να εκχωρεί όλες τις αρμοδιότητες του σε ένα σύμβουλο, τον *Διευθύνοντα Σύμβουλο*, όπως επίσης να εκχωρεί περιορισμένες αρμοδιότητες σε ένα σύμβουλο, τον *Εντεταλμένο Σύμβουλο*.

Οι συζητήσεις και αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου καταχωρούνται περιληπτικά σε ειδικό βιβλίο, που μπορεί να τηρείται και κατά το μηχανογραφικό σύστημα. Ύστερα από αίτηση μέλους του Διοικητικού Συμβουλίου, ο πρόεδρος υποχρεούται να καταχωρήσει στα πρακτικά ακριβή περίληψη της γνώμης του. Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται επίσης κατάλογος των παρισταμένων κατά τη συνεδρίαση μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

Τα συστήματα κατά τα οποία πραγματοποιείται η εκλογή του Διοικητικού Συμβουλίου από τη Γενική Συνέλευση είναι κυρίως δύο:

1. το σύστημα του αριθμού των μετοχών, σύμφωνα με το οποίο κάθε μέτοχος έχει τόσες ψήφους όσες μετοχές κατέχει. Συνεπώς ένας μέτοχος που κατέχει το 50% των ψήφων που παρίστανται στη Γ.Σ. πλέον μία ακόμη ψήφο, εκλέγει ολόκληρο το Δ.Σ.

2. το αθροιστικό σύστημα ψηφοφορίας κατά το οποίο ο μέτοχος που κατέχει τις περισσότερες μετοχές μπορεί να εκλέξει μόνο την πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ., οπότε σ' αυτό θα εκπροσωπηθεί και η μειοψηφία.

Στην Ελλάδα, ο νόμος δίνει την δυνατότητα να ορίζεται με το καταστατικό ότι ο μέτοχος ή οι μέτοχοι μπορούν να διορίσουν μέλη του Δ.Σ. σε αριθμό που να μην υπερβαίνει το 1/3 του προβλεπόμενου συνολικού αριθμού αυτών. Ο διορισμός πρέπει να γνωστοποιείται στην Α.Ε. τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γ. Σ. και οι μέτοχοι που άσκησαν αυτό το δικαίωμα δεν μετέχουν στην εκλογή των υπολοίπων μελών του Δ.Σ.

Οι τακτικοί Ελεγκτές, η Γενική Συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει έγκυρα για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας αν προηγουμένως αυτές δεν ελεγχθούν από τους κατά νόμο τακτικούς ελεγκτές, οι οποίοι εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση.

Οι εταιρίες που οι μετοχές τους είναι διαπραγματεύσιμες στο Χρηματιστήριο, οι Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρίες καθώς και οι Τραπεζικές εταιρίες επίσης ελέγχονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές. Οι ελεγκτές οφείλουν να παρακολουθούν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, έχοντας το δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση κάθε σχετικού εγγράφου, βιβλίου ή πρακτικών. Στο τέλος της χρήσης είναι υποχρεωμένοι, αφού ελέγξουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις να υποβάλλουν προς την τακτική ετήσια Γενική Συνέλευση έκθεση με τα πορίσματα των ελέγχου τους. Πρέπει να σημειώσουμε ότι ο έλεγχος των τακτικών ελεγκτών έχει ιδιαίτερη σημασία για τη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων της μειοψηφίας από ενδεχόμενες υπερβάσεις ή παρατυπίες του Δ.Σ. που εκφράζει συνήθως τους μετόχους της πλειοψηφίας.

2.6 ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΗΣ Α.Ε

Για την δημιουργία της Α.Ε καθοριστικό ρόλο παίζει το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο συμβάλει και στην πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού. Εταιρικό κεφάλαιο είναι η χρηματική ποσότητα που ορίζει ότι πρέπει να καταβληθεί από τους μετόχους στην εταιρία, είτε μέσω χρημάτων είτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ισάξιων με την ποσότητα αυτή. Σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρίες, στην Α.Ε η προσωπική εργασία των μελών της δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς.

Το κεφάλαιο της Α.Ε. αποτελεί μια σταθερή ποσότητα, που καθορίζει την ελάχιστη αξία των οικονομικών αγαθών που πρέπει να διαθέσει μια εταιρία. Από την άλλη πλευρά η περιουσία της Α.Ε. μεταβάλλεται διαρκώς και επηρεάζεται από την καλή ή κακή διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Κεφάλαιο και εταιρική περιουσία συμπίπτουν ποσοτικά, μόνο κατά την έναρξη της λειτουργίας της εταιρίας. Τέλος επειδή η εταιρία λαμβάνει το μετοχικό κεφάλαιο από τους μετόχους της και καλείται να τους το επιστρέψει, αυτό αναγράφεται στο παθητικό μέρος του ισολογισμού. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισότιμα μερίδια, ως μετοχές.

Η διαίρεση αυτή του μετοχικού κεφαλαίου εξυπηρετεί ώστε η κάλυψη των μετοχών να γίνεται από πολλά πρόσωπα. Ο αριθμός των μετοχών ορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας. Η μετοχή σαν όρος σημαίνει επίσης το δικαίωμα συμμετοχής στην Α.Ε. όπως και τον έγγραφο τίτλο που περιλαμβάνει το δικαίωμα του μετόχου.

Η μετοχή ως αξιόγραφο κατατάσσεται στην κατηγορία των τίτλων συμμετοχής. Έτσι, η μεταβίβαση και η άσκηση του δικαιώματος του μετόχου δεν μπορεί να γίνει χωρίς την κατοχή του τίτλου.

Κάθε μετοχή έχει τις ακόλουθες αξίες:

Ονομαστική αξία η οποία ορίζεται στο καταστατικό και αναγράφεται στον τίτλο. Το σύνολο της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών πρέπει να είναι ίσο με το εταιρικό κεφάλαιο, ενώ η ονομαστική αξία κάθε μετοχής πρέπει να είναι μεγαλύτερη από ένα συγκριμένο ποσό και μικρότερη από ένα άλλο. Η έκδοση μετοχών μικρότερης της ονομαστικής τους αξίας δεν επιτρέπεται, καθώς δεν είναι εφικτό να συγκεντρωθεί εταιρική περιουσία που θα ανταποκρινόταν στο ποσό του κεφαλαίου που έχει δηλωθεί. Αντιθέτως, επιτρέπεται η έκδοση μετοχών μεγαλύτερης της ονομαστικής τους αξίας.

Εσωτερική αξία ή πραγματική η οποία είναι μικρότερη, ίση ή μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία, ανάλογα από το αν η εταιρική περιουσία είναι μικρότερη, ίση ή μεγαλύτερη από το εταιρικό κεφάλαιο. Αυτό θα εξαρτηθεί από την πορεία των εταιρικών υποθέσεων.

Χρηματιστηριακή ή τρέχουσα αξία η οποία διαμορφώνεται στο χρηματιστήριο και εξαρτάται από την προσφορά και την ζήτηση των μετοχών της εταιρίας. Η αξία αυτή μπορεί να είναι μικρότερη, ίση ή μεγαλύτερη από την ονομαστική αξία. Εφόσον οι μετοχές μιας Α.Ε. είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, αυτή η αξία λαμβάνεται υπόψη σε πώληση ή αποζημίωση.

Οι αρχές που ισχύουν στις μετοχές της ανώνυμης εταιρίας είναι δύο: *η αρχή της ισότητας* και *η αρχή του αδιαιρέτου*.

α) **Αρχή της ισότητας.** Σχετικά με αυτή την αρχή, όλες οι μετοχές μιας εταιρίας οι οποίες βρίσκονται στην ίδια σειρά εκδόσεως έχουν ίση ονομαστική αξία. Συγκεκριμένα εκπροσωπούν ίση εταιρική εισφορά και ενσωματώνουν υποχρεώσεις και ίσα μετοχικά δικαιώματα. Στην αρχή αυτή εξαιρούνται οι προνομιούχες μετοχές, οι μετοχές επικαρπίας και οι μετοχές με διαφορετική σειρά έκδοσης, π.χ. μετοχές που εκδίδονται μετά από αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

β) **Αρχή του αδιαιρέτου.** Στην αρχή αυτή, το εταιρικό κεφάλαιο δεν δέχεται άλλες υποδιαιρέσεις εκτός από αυτές που προβλέπει το καταστατικό. Η μετοχή ούτε ως τίτλος ούτε ως δικαίωμα γίνεται να διαιρεθεί. Όπως επίσης, διαίρεση δεν μπορεί να δεχτεί το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπείται στην μετοχή.

Έτσι, στην περίπτωση που η μετοχή περιέλθει σε περισσότερα πρόσωπα π.χ. συγκυριότητα λόγω κληρονομικής διαδοχής, ως αδιαίρετο κοινό πράγμα που ανήκει σε πολλούς μαζί, την διαχείρισή της θα έχει ο διαχειριστής που όρισαν όλοι οι συγκύριοι από κοινού. Αν όμως, υπάρξει διαφωνία μεταξύ των συγκυριών, ως προς τον διαχειριστή, τον διορίζει το δικαστήριο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης όπως κάθε οικονομική μονάδα, έτσι και η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε κάποιες συγκεκριμένες και απαραίτητες λογιστικές ενέργειες. Αυτές αφορούν στην απογραφή, στην αποτίμηση, στην τήρηση προσωρινών και οριστικού ισοζυγίου καθώς και καθώς και στην τήρηση των απαραίτητων οικονομικών καταστάσεων και την δημοσιοποίησή τους. Όλες αυτές οι ενέργειες αποσκοπούν στην ορθή εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης, το οποίο μπορεί να είναι κέρδος ή ζημιά χρήσης.

3.1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Η διενέργεια απογραφής αποτελεί έργο μεγάλης σημασίας για την οικονομική μονάδα, γιατί μόνο μέσω αυτής μπορεί η διοίκηση και άλλα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να έχουν μια σαφή και πραγματική εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της.

Απογραφή καλείται το σύνολο των ενεργειών που αποσκοπούν στον λεπτομερή προσδιορισμό και καταγραφή κατά ποιότητα, ποσότητα και αξία του πράγματι υφιστάμενου ενεργητικού και παθητικού (συνεπώς και της καθαρής περιουσίας) μιας οικονομικής μονάδας, σε ενιαίο νόμισμα και σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Η απογραφή -θεωρητικά τουλάχιστον- διενεργείται την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου. Η καταμέτρηση, όμως στις οικονομικές μονάδες που έχουν μεγάλο όγκο αποθεμάτων απαιτεί πολύ χρόνο. Στις περιπτώσεις αυτές, η κάθε επιχείρηση μεθοδεύει τις εργασίες της απογραφής κατά τρόπο που να αξιοποιήσει τις προηγούμενες και επόμενες ημέρες της απογραφής.

Με βάση τον πιο πάνω ορισμό προκύπτει ότι για την διενέργεια της απογραφής απαιτούνται οι εξής ενέργειες:

α) ο λεπτομερής προσδιορισμός των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής, σε βαθμό τέτοιο ώστε

να προσδιορίζονται απόλυτα τα στοιχεία και να μην είναι δυνατή η δόλια αντικατάσταση τους ή σύγχυση τους.

β) ο ακριβής ποσοτικός προσδιορισμός, δηλαδή η μέτρηση, των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που υπάρχουν στην ορισθείσα χρονική στιγμή διενέργειας της απογραφής.

γ) η αποτίμηση των στοιχείων που με λεπτομέρεια προσδιορίστηκαν και μετρήθηκαν με τις δύο πιο πάνω ενέργειες. Η αποτίμηση ίσως αποτελεί το πιο σοβαρό και δύσκολο στάδιο της απογραφής, γιατί από την αξία των στοιχείων της αποτίμησης εξαρτάται το μέγεθος της περιουσίας της επιχείρησης και παράλληλα το οικονομικό αποτέλεσμα από την δράση της, στην περίοδο που λήγει με την απογραφή.

Για τα υποκαταστήματα, από βιβλία των οποίων δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες καταστάσεις. Για υποκαταστήματα που βρίσκονται στον ίδιο νομό με την έδρα, ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας, αλλά χωριστά.

3.2 ΕΙΔΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η απογραφή με βάση διάφορα κριτήρια μπορεί να διακριθεί:

α) από άποψη τρόπου διενέργειας σε:

Εσωλογιστική απογραφή.

Εξωλογιστική απογραφή.

β) από άποψη χρόνου διεξαγωγής σε:

Τακτική ή τέλους χρήσης απογραφή, είναι αυτή που συντάσσεται τακτικά στο τέλος κάθε χρήσης και αποσκοπεί στον προσδιορισμό της περιουσιακής κατάστασης και των οικονομικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Είναι πάντοτε **γενική, ταυτόχρονα εσωτερική και εξωτερική** και με βάση αυτή συντάσσεται ο τακτικός ετήσιος ισολογισμός της επιχείρησης ή αλλιώς ο ισολογισμός τέλους χρήσης, ο οποίος αποτελεί περίληψη αυτής. Η ίδια απογραφή για την νέα χρήση χαρακτηρίζεται ως απογραφή έναρξης.

Η απογραφή λήξης είναι έργο δύσκολο και εξαιρετικής σπουδαιότητας αφού από την ορθή σύνταξη της εξαρτάται ο σωστός προσδιορισμός της περιουσιακής κατάστασης, του

οικονομικού και φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης, για την οποία ενδιαφέρονται οι μέτοχοι, οι υποψήφιοι επενδυτές, οι τράπεζες, οι εργαζόμενοι, οι προμηθευτές κ.α.

Έκτακτη απογραφή.

γ) από άποψη έκτασης σε:

Γενική απογραφή.

Μερική απογραφή.

3.3 ΧΡΟΝΟΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου πρέπει να περατώνεται, στο χρόνο που πρέπει να περατώνονται οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, δηλαδή:

-Μέσα σε 3 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και Αστικές εταιρίες.

-Μέσα σε 4 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις Ανώνυμες Εταιρίες(Α.Ε.) και τους συνεταιρισμούς.

-Μέσα σε 6 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της φορολογίας εισοδήματος.

Τέλος οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής.

3.4 ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η κατάρτιση της απογραφής περιλαμβάνει δύο, εντελώς διαφορετικές, ενέργειες:

α) Τον ποσοτικό προσδιορισμό, δηλαδή την εξακρίβωση, την καταμέτρηση και την αναλυτική καταγραφή όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας, δηλαδή κατ' είδος, ποσότητα, ποιότητα και άλλα γνωρίσματα (τύπος μηχανής, αριθμός κατασκευής κ.λπ.). Με τις ενέργειες αυτές γίνεται λεπτομερής και ακριβής απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.

β) Την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατ' αξίαν.

3.5 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ

Κατά το χρόνο έναρξης της λειτουργίας των επιχειρήσεων πρέπει να πραγματοποιηθεί απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας την οποία οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (μέτοχοι, εταίροι, επιχειρηματίας) έθεσαν στη διάθεση της (άρθρο 9, Εμπορικού Νόμου).

Την υποχρέωση αυτή έχουν οι ανώνυμες εταιρείες από το άρθρο 41 παρ. 1, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αλλά και κάθε επιχείρηση (επιτηδευματίας) που τηρεί τα λογιστικά βιβλία της κατά το διπλογραφικό σύστημα.

3.6 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ.

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προέκυψε κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Για να πραγματοποιηθεί η απογραφή απαιτείται οργάνωση και προετοιμασία.

Οργάνωση και προετοιμασία για την απογραφή.

α) Οδηγίες απογραφής. Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο, ώστε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχείρησης, τη χρονική στιγμή της απογραφής, να είναι σωστή με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα. Γι' αυτό, πριν, από το τέλος της χρήσεως η οικονομική διεύθυνση των επιχειρήσεων κοινοποιεί στα διάφορα τμήματα των επιχειρήσεων (λογιστήριο, αποθήκες, τμήμα παραγωγής, τμήμα πωλήσεων κ.ά.) οδηγίες σχετικά με την απογραφή της επιχειρηματικής περιουσίας. Για τη σύνταξη των οδηγιών απογραφής η οικονομική διεύθυνση πρέπει να λάβει υπόψη της τα διάφορα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί στο παρελθόν κατά τη διάρκεια των απογραφών, τις απαιτήσεις της φορολογικής και της εμπορικής νομοθεσίας, τις ιδιομορφίες των απογραφόμενων ειδών της επιχειρηματικής περιουσίας, την εμπειρία του προσωπικού κ.ά. Η οικονομική διεύθυνση πρέπει να ζητήσει από τους παραλήπτες της άνω οδηγίας όπως εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος της γνωρίσουν τις παρατηρήσεις και υποδείξεις τους σχετικά με το κοινοποιηθέν κείμενο οδηγιών.

β) Εκπαίδευση απογραφών. Στο πλαίσιο της προετοιμασίας για την πραγματοποίηση των απογραφών μπορούν να διοργανωθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια. Οι εκπαιδευτές των σεμιναρίων αυτών πρέπει να έχουν μεγάλη εμπειρία στις απογραφές και, επίσης, να γνωρίζουν καλά τις διατάξεις της νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής κ.λπ.).

γ) Γραμμογράφηση εντύπων. Η οργάνωση και η προετοιμασία της απογραφής απαιτούν όπως σχεδιασθούν και χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια της απογραφής κατάλληλα έντυπα για την καταμέτρηση των αποθεμάτων, μετρητών, επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, έντυπα επαληθευτικών επιστολών υπολοίπων πελατών, προμηθευτών, αποθεμάτων σε τρίτους, συναλλαγματικών και επιταγών σε δικηγόρους κ.λπ.

Επίσκεψη στους αποθηκευτικούς χώρους.

Πριν από την έναρξη της απογραφής, οι απογραφείς πρέπει να επισκεφθούν τους αποθηκευτικούς χώρους και να ελέγξουν ότι τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά και είναι δεκτικά καταμέτρησης, ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους έγκαιρα και τα αποτελέσματα της καταμέτρησης να είναι αξιόπιστα. Τα αποθέματα πρέπει να είναι τοποθετημένα κατ' είδος αποθέματος, να είναι

χωριστά από τα άλλα είδη και επίσης να καταμετρώνται με μεγάλη ευκολία.

α) Αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος και να απογραφούν και αποτιμηθούν ως αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά. Δηλαδή, η ζημία η οποία υπάρχει στα περιουσιακά αυτά στοιχεία θα καταγραφεί κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής και όχι στο μέλλον όταν αυτά πωληθούν σε μικρότερες της κτήσεως τιμές ή καταστραφούν.

β) Αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος και να απογραφούν σε λογαριασμούς τάξεως ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων» και να αποτιμηθούν με συμβολική αξία 1,00 το κάθε είδος. Γενικά τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων (μηχανήματα, χρεόγραφα, συναλλαγματικές, επιταγές κ.λπ.) πρέπει να απογραφούν ως περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων και να εμφανισθούν σε λογαριασμούς τάξεως.

Πραγματοποίηση της απογραφής.

α) Πρόσωπα τα οποία θα πραγματοποιήσουν την απογραφή. Οι απογραφείς πρέπει να είναι έμπειροι υπάλληλοι της επιχείρησης και το κυριότερο να είναι βέβαιο ότι γνωρίζουν καλά την προς απογραφή περιουσία της επιχείρησης. Στα πρόσωπα αυτά δεν περιλαμβάνονται τα ελεγχόμενα μέσω της απογραφής πρόσωπα (ταμίες, διαχειριστές επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, αποθηκάριοι κ.ά.). Στην περίπτωση αυτή δεν μπορούν να κριθούν αξιόπιστα τα αποτελέσματα της απογραφής την οποία διενήργησαν μόνο αυτοί, π.χ., η απογραφή των αποθεμάτων την οποία διενήργησε μόνος του ο αποθηκάριος δεν κρίνεται ως αξιόπιστη.

β) Αναγνώριση και καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων. Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής αναγνωρίζονται από την επιχείρηση ότι αποτελούν μέρος της επαγγελματικής περιουσίας και περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επιμέρους κατηγορίες του ενεργητικού ή του παθητικού. Ακολούθως τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία καθώς και οι αναγνωρισθείσες υποχρεώσεις καταμετρώνται. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, πρώτων υλών,

ετοιμών προϊόντων κ.λπ.), των μηχανημάτων και λοιπών παγίων, των συμμετοχών, των χρεογράφων και λοιπών αξιόγραφων (επιταγές, συναλλαγματικές κ.λπ.), καθώς και των διαθέσιμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών (πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, δανείων κ.λπ.) με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.

γ) Καταστάσεις καταγραφής περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων κ.ά.). Οι απογραφείς, κατά την καταγραφή της περιουσίας έχουν στα χέρια τους μηχανογραφικές καταστάσεις οι οποίες αναφέρουν το είδος (κωδικό και περιγραφή) και μονάδα μετρήσεως. Στις καταστάσεις αυτές δεν πρέπει να αναφέρεται η ποσότητα του είδους που υπάρχει στα λογιστικά βιβλία (μερίδες αποθήκης) στο τέλος της χρήσεως, αλλά να υπάρχει κενός χώρος για να συμπληρωθεί η καταμετρηθείσα ποσότητα από τον απογραφέα. Εάν οι καταστάσεις αυτές αναφέρουν την ποσότητα του είδους που υπάρχει στα λογιστικά βιβλία (μερίδα αποθήκης) κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής, τότε τα αποτελέσματα της καταμέτρησης δεν κρίνονται αξιόπιστα. Ο απογραφέας πρέπει να καταγράψει την υπάρχουσα κατάσταση και εάν υπάρχουν διαφορές με τα λογιστικά βιβλία, αυτές θα αποκαλυφθούν στη συνέχεια κατά την επεξεργασία των καταμετρηθέντων στοιχείων και τη σύγκριση αυτών με τα αντίστοιχα λογιστικά στοιχεία.

δ) Αποθέματα μη δεκτικά απογραφής. Υπάρχουν, όμως, και περιπτώσεις όπου τα προς απογραφή αποθέματα δεν είναι δεκτικά καταμέτρησης, δηλαδή η ποσότητα στο τέλος της χρήσεως δεν μπορεί να προσδιορισθεί με τη μέθοδο της καταμέτρησης, αλλά με άλλους τρόπους, π.χ., η «καταμέτρηση» στο τέλος της χρήσεως του λόφου του λιγνίτη που χρησιμοποιούν ως πρώτη ύλη οι λιπασματοβιομηχανίες και ο οποίος υπάρχει στους αποθηκευτικούς χώρους τους γίνεται από τοπογράφο, ο οποίος τοπογραφεί το λόφο του λιγνίτη και από χημικό, ο οποίος προσδιορίζει την εμπεριεχόμενη υγρασία καθώς και τις ξένες ύλες. Τα πρόσωπα αυτά υπογράφουν και το σχετικό πρακτικό απογραφής το δε αποτέλεσμα της καταμέτρησης το συγκρίνουν με τη μερίδα αποθήκης του «λιγνίτη». Όταν στο μέλλον, το φυσικό απόθεμα είναι μηδέν, το υπόλοιπο αυτό το συγκρίνουν, εκ νέου, με τη μερίδα αποθήκης και ελέγχουν τις προκύπτουσες οριστικές διαφορές εάν είναι ή όχι δικαιολογημένες .

ε) Αρχές εσωτερικού ελέγχου στις διαδικασίες της απογραφής. Βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου της απογραφής της περιουσίας των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

i) Οι απογραφείς πρέπει να είναι έμπειροι υπάλληλοι της επιχείρησης και το κυριότερο να είναι βέβαιο ότι γνωρίζουν καλά την προς απογραφή περιουσία της επιχείρησης. Στα πρόσωπα αυτά δεν περιλαμβάνονται τα ελεγχόμενα μέσω της απογραφής πρόσωπα (ταμίες, διαχειριστές επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, αποθηκάριοι κ.ά.).

ii) Την καταμέτρηση των αποθεμάτων την πραγματοποιούν δύο ομάδες απογραφέων οι οποίοι δεν πρέπει να γνωρίζουν κατά το χρόνο της καταμέτρησης ποιες είναι οι ποσότητες των αποθεμάτων που αναφέρουν οι μερίδες αποθήκης των προς καταμέτρηση ειδών. Οι απογραφείς, στο τέλος της εργασίας τους συγκρίνουν τα αποτελέσματα των καταμετρήσεων κατ' είδος και όπου υπάρχουν διαφορές καταμετρούν εκ νέου, ώστε να συμφωνήσουν μεταξύ τους. Τις συμφωνηθείσες ποσότητες αποθεμάτων τις παραδίδουν στον προϊστάμενο λογιστηρίου, ο οποίος τις συγκρίνει με τα λογιστικά υπόλοιπα των μερίδων αποθήκης και όπου διαπιστώνει διαφορές ελέγχει την αιτία δημιουργίας των διαφορών αυτών. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

iii) Από την «καταμέτρηση» των υπολοίπων τέλους χρήσεως των λοιπών λογαριασμών (πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες κ.ά.), εάν υπάρξουν διαφορές πρέπει να ερευνάται η αιτία δημιουργίας τους και ακολούθως να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

iv) Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να είναι υπογεγραμμένα από τους απογραφείς, η καταμετρηθείσα περιουσία πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια από αυτά και να μην υπάρχει καμία αμφιβολία για το τι ακριβώς καταγράφηκε. Τέλος, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να αρχειοθετούνται και να φυλάσσονται με κάθε επιμέλεια, όπως αναφέρουμε στη συνέχεια.

στ) Μονάδα καταμέτρησης. Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση και η καταγραφή στο βιβλίο απογραφών πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία συναλλάσσεται η επιχείρηση. Έτσι, οι πρώτες ύλες θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως με τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τα αγαθά αυτά και τις οποίες ο προμηθευτής αναγράφει στα τιμολόγια του, τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει, καταρχήν στο βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου και, εν συνεχεία, στα τιμολόγια πώλησεως.

ζ) Πρωτόκολλα καταμέτρησης. Κατά την καταμέτρηση της περιουσίας συντάσσονται τα πρωτόκολλα καταμέτρησης τα οποία αποτελούν τα δικαιολογητικά-έγγραφα της διαδικασίας συντάξεως της απογραφής.

Με τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πιστοποιείται: α) ότι έγινε η απογραφή του περιγραφόμενου περιουσιακού στοιχείου τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή και β) το αποτέλεσμα της απογραφής (π.χ., πιστοποιείται η καταμετρηθείσα ποσότητα). Στα πρωτόκολλα καταμέτρησης αναφέρονται ο τόπος και η ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η απογραφή, τα πλήρη στοιχεία των απογραφέντων, τα απογραφέντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία καταγράφονται αναλυτικά (π.χ., είδος, μονάδα μετρήσεως, ποσότητα κ.ά.) και, απαραίτητα, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να φέρουν τις υπογραφές των απογραφέντων. Επίσης, στα πρωτόκολλα καταμέτρησης αναγράφονται τα τελευταία δικαιολογητικά (γραμμάτια εισπράξεως, εντάλματα πληρωμής, δελτία αποστολής κ.ά.) με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται διαχειριστικά τα μετρητά, τα αποθέματα και οι λοιπές αξίες βεβαιώνοντας, συγχρόνως, ότι ο επόμενος αύξων αριθμός των ανωτέρω δικαιολογητικών δεν χρησιμοποιήθηκε.

η) Αρχαιοθέτηση πρωτοκόλλων καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης αρχειοθετούνται και φυλάσσονται ώστε στο μέλλον η επιχείρηση να μπορεί να αποδεικνύει στον οποιονδήποτε έλεγχο ότι την απογραφή της περιουσίας της την πραγματοποίησε με κάθε επιμέλεια και σοβαρότητα.

θ) Διαφορές απογραφής. Τα δεδομένα της καταμέτρησης πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχείρησης.

Ενημέρωση βιβλίου απογραφών.

Η επαγγελματική περιουσία πρέπει να απογραφεί αναλυτικά. Η επαγγελματική περιουσία καθώς και οι υποχρεώσεις, όπως αναγνωρίστηκαν και καταμετρήθηκαν από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρίζονται αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρίζονται αναλυτικά στο «Μητρώο Παγίων». Στο βιβλίο απογραφών τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται κατ' ομοειδείς κατηγορίες, τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

α) την αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής του προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων

β) τις αποσβέσεις τους και

γ) την αναπόσβεστη αξία.

Τα αποθέματα καταχωρίζονται αναλυτικά κατά αποθηκευτικό χώρο (αναφέρεται η διεύθυνση του αποθηκευτικού χώρου), κατ' είδος, ποσότητα, αναγράφοντας και τη μονάδα μετρήσεως, και αξία. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρίζονται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο του τρίτου.

Οι μετοχές και τα χρεόγραφα καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφών κατά ποσότητα, αξία κτήσεως και τρέχουσα αξία.

Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού προκύπτει ότι όλα τα απογραφέντα στοιχεία της επιχειρηματικής περιουσίας πρέπει να καταχωριστούν αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών ή σε θεωρημένες καταστάσεις απογραφής ή αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

Οι απαιτήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο, π.χ., προκαταβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφονται μετά τριετία υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον δεν ζητήθηκε εγγράφως από την επιχείρηση εντός της τριετίας αυτής η επιστροφή τους.

Τα μερίσματα πληρωτέα παραγράφονται μετά πέντε έτη, από τη χρήση που εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση των μετόχων υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου .

Τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων – επιτηδευματιών, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας, καταχωρίζονται χωριστά, κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία.

3.7 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ως αποθέματα νοούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά κάθε επιχείρησης, καθώς και εκείνα που χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά παραγωγής, ανταλλακτικά μηχανημάτων παραγωγής κ.λπ.). Ο χαρακτηρισμός ενός αγαθού ως εμπορεύσιμου αποθέματος ή ως παγίου περιουσιακού στοιχείου, κρίνεται κατά κανόνα, κατά το χρόνο απόκτησης ή ολοκλήρωσης της παραγωγής - κατασκευής του, κατά περίπτωση, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για παράδειγμα, ένας Η/Υ αποτελεί εμπορεύσιμο αγαθό για μία επιχείρηση εμπορίας Η/Υ, ενώ ο ίδιος υπολογιστής θεωρείται πάγιο περιουσιακό στοιχείο, όταν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές της ανάγκες ή πρώτη ύλη για μία επιχείρηση ανακύκλωσης ηλεκτρονικού εξοπλισμού.

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων, ύστερα από τη διενέργεια φυσικής απογραφής, αφορά την καταχώριση στο βιβλίο απογραφών της ποσότητας και της μονάδας μέτρησης κάθε είδους, καθώς και του αποθηκευτικού χώρου όπου στεγάζεται. Στην περίπτωση που ορισμένα από τα καταμετρηθέντα αποθέματα ανήκουν σε τρίτους (π.χ. εμπορεύματα που ενώ έχουν τιμολογηθεί βρίσκονται ακόμη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης), καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφής κατ' είδος και σε χωριστή κατηγορία. Η ανωτέρω καταχώριση αφορά μόνο τις περιπτώσεις που τα εμπορεύματα ανήκουν σε επιτηδευματίες και μόνο όταν δεν είναι εφικτή η εύρεση των συγκεκριμένων δεδομένων από το βιβλίο αποθήκης. Περαιτέρω, όταν υπάρχουν αποθέματα της επιχείρησης σε εγκαταστάσεις τρίτων (π.χ. προμηθευτών), οι ποσότητές τους καταχωρίζονται διακεκριμένα ανά τρίτο, επίσης σε χωριστή κατηγορία. Τονίζεται ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν απαιτείται χωριστή καταχώριση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

Γενικά, η απογραφή των αποθεμάτων απεικονίζει την τελική ποσότητα αποθέματος κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου (συνήθως 31.12 ή 30.6) και γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Εν τούτοις, αν στο ίδιο κτίριο ή σε συνεχόμενα κτίρια, στεγάζονται περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι, επιτρέπεται να συντάσσεται ενιαία απογραφή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αυτούς. Γενικότερα, η απογραφή των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους και υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα γίνεται σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις, των οποίων το ένα

αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίου απογραφών. Σε χώρους που βρίσκονται στον ίδιο νομό ή στο ίδιο νησί με την έδρα ή ακόμη και σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ από αυτή, παρέχεται η ευχέρεια καταχώρισης απευθείας στο βιβλίο της έδρας, διακεκριμένα.

Η καταχώριση του αποτελέσματος της ποσοτικής απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών γίνεται υποχρεωτικά μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για παράδειγμα μέχρι και τις 20 Φεβρουαρίου για μία επιχείρηση της οποίας η χρήση λήγει στις 31 Δεκεμβρίου. Για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν 2238/1994 (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) τα οποία βρίσκονται σε εκκαθάριση, η προθεσμία καταχώρισης της απογραφής εκπνέει κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ΚΦΕ που βρίσκονται σε εκκαθάριση, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης και εντός ενός μηνός από τη λήξη κάθε έτους, σε περίπτωση παράτασης αυτής πέραν του έτους.

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία 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.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής, έχουν τη δυνατότητα, 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 τουλάχιστο μία 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.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

I. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής

1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.
2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέχονται 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.
3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.
4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.
5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

II. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

6. Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

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 δε 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.

7. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως: Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο.

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

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

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

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

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

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

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

δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In - First Out)

και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

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

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

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

ζ. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

8. 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 περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

9. Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως, κατά τον τρόπο που ορίζεται παραπάνω στην περίπτ. 7.

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

III. Η αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων

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

12. Τα συμπαραγωγή 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 πώλησεως.

Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

13. 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.

14. 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.

β. 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.

γ. 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.

δ. 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.

V. Η αποτίμηση των αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής

15. Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών.

16. Οι λοιπές οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. Οι οικονομικές αυτές μονάδες θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγής με τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.

3.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ως αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας κατά την σύνταξη της απογραφής θεωρείται ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρήμα, το οποίο αποτελεί το κοινό μέτρο όλων των αξιών. Με την αποτίμηση συνεπώς επιδιώκεται ο προσδιορισμός της χρηματικής αξίας του ενεργητικού, του παθητικού και φυσικά της καθαρής θέσης της οικονομικής μονάδας, σε ενιαίο νόμισμα και σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, δηλαδή την ημέρα σύνταξης της απογραφής.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για κάθε ενσώματη ακινητοποίηση αναγράφεται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον:

- Η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων,
- αποσβέσεις τους και
- η αναπόσβεστη αξία του.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία – μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται 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.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένη με τα έξοδα επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς αυτών και μειωμένη με τις ανάλογες αποσβέσεις. Να σημειωθεί ότι ειδικά για τα κτίρια ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς.

Επίσης, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται πρώτα αναλυτικά στο αθεώρητο «μητρώο παγίων στοιχείων», και στη συνέχεια, τα ίδια αυτά στοιχεία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών συγκεντρωτικά κατά ομάδες ομοειδών κτιρίων- εγκαταστάσεων κτιρίων και τεχνικών έργων.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Η απογραφή των ασώματων ακινητοποιήσεων και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με βάση την αξία κτήσεώς τους, προσαυξημένη με το κόστος εγκατάστασής τους, το κόστος προσθηκών, εγκατάστασης και βελτιώσεων και μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις τους. Η λογιστική παρακολούθησή τους ολοκληρώνεται όταν πάψει να υφίσταται απογραφή αυτών, και αυτό γίνεται μόνον όταν ολοκληρωθούν οι αποσβέσεις τους και στη συνέχεια μεταφερθούν στον κύριο λογαριασμό τους.

- Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)

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

α. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.

β. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. 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 προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πριν γίνει η αποτίμηση θα πρέπει να αναφερθούμε στην απογραφή των απαιτήσεων, δηλαδή στην ενημέρωση και 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 στέλνονται σε όλους επαληθευτικές επιστολές από τις απαντήσεις των οποίων θα ελεγχθούν οι εγγραφές και θα συμφωνηθούν τα υπόλοιπα. Κατά αυτό τον έλεγχο πιθανόν να βρεθούν υπόλοιπα πελατών τα οποία έχουν παραμείνει για μεγάλο χρονικό διάστημα ανείσπραχτα και πιθανόν να υποκρύπτουν πιθανή επισφάλεια, δηλαδή ζημία λόγω του ποσού το οποίο οφείλεται. Για ορισμένες κατηγορίες απαιτήσεων, η απογραφή είναι εσωλογιστική, ενώ για άλλες είναι εξωλογιστική, δηλαδή φυσική.

Για τα διαθέσιμα (ταμείο και λογαριασμών όψεως) γίνεται καταμέτρηση μετρητών και λογιστικοποίηση τυχόν πρόχειρων αποδείξεων μέχρι 31/12 ή 30/6, και συμφωνία των υπολοίπων με τα extrails των τραπεζών.

Τέλος για την απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή αυτών που είναι στα χέρια της επιχείρησης και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς. Για όσες είναι σε τράπεζες πρέπει να γίνει αναλυτική απογραφή τους και συμφωνία με τους τηρούμενους λογαριασμούς.

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε:

1. απαιτήσεις σε εγχώριο νόμισμα και ξένο νόμισμα, και σε
2. απαιτήσεις ασφαλούς είσπραξης, σε επισφαλούς είσπραξης και ανεπίδεκτες είσπραξης.

Οι ασφαλούς είσπραξής απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό, οι μεν άτοκες με το συνολικό ποσό, οι δε τοκοφόρες προσαυξημένες με το δεδουλευμένο τόκο μέχρι την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται και καταχωρούνται στον ισολογισμό με το ποσό το οποίο, σύμφωνα με τα υπάρχοντα σχετικά στοιχεία κατά τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, πιθανολογείται ότι θα εισπραχθεί, σχηματιζόμενης αντίστοιχης πρόβλεψης για το υπόλοιπο ποσό.

Οι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις αποσβένονται εξ' ολοκλήρου. Η αποτίμηση των απαιτήσεων τους (και βέβαια και των υποχρεώσεων τους) και ο χαρακτηρισμός τυχόν απαιτήσεων ως επισφαλών αλλά και οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων, είναι δύο σημαντικά θέματα που απασχολούν τις επιχειρήσεις, κυρίως κατά την σύνταξη των ισολογισμών τέλους χρήσεως. Η αποτίμηση αναφέρεται στην αξία με την οποία θα εμφανίζονται οι απαιτήσεις (και υποχρεώσεις) στον ισολογισμό, αν δηλαδή θα εμφανίζονται με την πραγματική αξία.

Το δεύτερο θέμα αναφέρεται στον τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των επισφαλών απαιτήσεων, αυτών δηλαδή που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως. Αυτά τα θέματα διευθετούνται με νομοθετικές ρυθμίσεις που εκδίδονται κατά καιρούς.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Πολλές επιχειρήσεις, διενεργούν διάφορες συναλλαγές (π.χ. πώληση, λήψη δανείων) με επιχειρήσεις ξένων χωρών, με αποτέλεσμα τη δημιουργία απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Η αποτίμηση του Ξ.Ν., της απαίτησης ή της υποχρέωσης, σε Ευρώ γίνεται με την τιμή του Ξ.Ν. την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού με βάση το επίσημο Δ.Τ.Τ.Ε. Κατά την

αποτίμηση μιας απαίτησης ή μιας υποχρέωσης, η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της τιμής καταχώρησης του Ξ.Ν. στο λ/σμο της απαίτησης ή της υποχρέωσης και της τιμής του Δ.Τ.Τ.Ε. της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, καλείται συναλλαγματική διαφορά (Σ.Δ.). Η Σ.Δ. όταν είναι υπέρ της επιχείρησης καλείται πιστωτική συναλλαγματική διαφορά, ενώ όταν είναι σε βάρος της επιχείρησης καλείται χρεωστική συναλλαγματική διαφορά.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμούνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων, αγαθών γενικά.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, οι οποίες εικονίζονται στις ακόλουθες διατάξεις:

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

- Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος το οποίο δεν συμψηφίζεται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

- Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

- Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

- Οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ & ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής τους.

Οι μετοχές Ανωνύμων Εταιριών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρίας αποτιμώνται: στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

4.1 ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το ισοζύγιο λογαριασμών γενικού καθολικού είναι ένας πίνακας στον οποίο αναφέρονται όλοι οι λ/σμοι του γενικού καθολικού με τα αθροίσματα της χρέωσης τους, της πίστωσης τους και τα υπόλοιπα τους.

Όπου ισχύουν οι ισότητες: άθροισμα χρέωσης= άθροισμα πίστωσης και άθροισμα χρεωστικών υπολοίπων= άθροισμα πιστωτικών υπολοίπων.

Τα ισοζύγια εκτός από την δυνατότητα του ελέγχου, δίνουν και την εικόνα των περιουσιακών στοιχείων, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί και τα οποία είναι απαραίτητα στην Διοίκηση για την λήψη των αποφάσεων.

Συνήθως συντάσσονται στο τέλος του μήνα. Όταν περιλαμβάνουν την κίνηση λ/σμων μόνο του μήνα λέγονται ισοζύγια περιόδου, ενώ όταν περιλαμβάνουν συνολική κίνηση μέχρι τον μήνα που συντάσσονται, ονομάζονται ανακεφαλαιωτικά ισοζύγια.

Στις μέρες μας όμως τα περισσότερα λογιστήρια λειτουργούν με μηχανογραφικό τρόπο και μέσω των ηλεκτρονικών υπολογιστών είμαστε σε θέση οποιαδήποτε στιγμή το θελήσουμε να έχουμε στα χέρια μας το ισοζύγιο σε μηχανογραφημένη μορφή. Το ισοζύγιο που μας χρειάζεται όμως συνήθως είναι αυτό που εκτυπώνεται κάθε τέλος του μήνα. Το ισοζύγιο του Δεκεμβρίου, όταν η χρήση λήγει τη 31/12, περιλαμβάνει την κίνηση όλων των λογαριασμών όλου του έτους και είναι το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο.

ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο του Δεκεμβρίου για να συνταχθεί πρέπει να έχουμε ενημερώσει προηγουμένως τα βιβλία και τους λογαριασμούς, ώστε να περιλαμβάνονται σ' αυτό όλες οι συνήθεις οικονομικές συναλλαγές του έτους.

Με βάση το προσωρινό αυτό ισοζύγιο των λ/σμων του Γενικού Καθολικού (συνοδευόμενο με όλα τα ισοζύγια των αναλυτικών λ/σμων) φροντίζουμε να επαληθεύσουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών , να ανιχνεύσουμε τα σφάλματα, τις διάφορες παραλείψεις και ελλείψεις.

ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Στο τέλος της χρήσης, μετά την αποτίμηση, τις αποσβέσεις, την απογραφή και τις έγγραφες προσαρμογής που έχουν ήδη προηγηθεί (καταστροφής εμπορευμάτων, έλλειμμα σε κάποιο εμπόρευμα, πρόστιμα εφορίας, πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες ή άλλα έξοδα, γνωστοποίηση χρεωστικών ή πιστωτικών τόκων, αποσβέσεις κ.λπ.) και τις οποίες πιο αναλυτικά θα δολυμε πιο κάτω συντάσσεται το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο. Σε αυτό αναφέρονται όλοι οι λογαριασμοί και τα υπόλοιπα των γενικών καθολικών μας, όπου τα υπόλοιπα αυτά εμφανίζονται αλλαγμένα (όσα χρειάζεται σε σχέση με το πρώτο προσωρινό ισοζύγιο) με βάση τις εγγραφές προσαρμογής που προηγήθηκαν.

Έτσι με βάση το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο θα γίνουν οι εγγραφές μεταφοράς των αποτελεσματικών λογαριασμών στην ομάδα 8.

ΤΕΛΙΚΟ (ΟΡΙΣΤΙΚΟ) ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Μετά τις ενέργειες προσδιορισμού και διανομής των αποτελεσμάτων συντάσσεται το οριστικό ισοζύγιο Δεκεμβρίου, όπου όλοι οι λογαριασμοί έχουν πάρει την οριστική τους μορφή. Είναι δηλαδή όλοι οι λ/σμοι εξισωμένοι έκτος από τους λ/σμούς του ισολογισμού. Με βάση το τελικό ισοζύγιο συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης και έτσι κλείνει η διαχειριστική χρήση

4.2 ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ- ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης είναι απαραίτητο τα υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών να τύχουν προσαρμογής, προκειμένου να ανταποκρίνονται προς τα πραγματικά δεδομένα.

Εγγραφές προσαρμογής θεωρούνται εγγραφές που ως συνήθως περιλαμβάνουν τα εξής:

- αποσβέσεις των παγίων στοιχείων,
- τα έσοδα κεφαλαίων που τυχόν θα υπάρξουν,
- προβλέψεις για διάφορα **δεδουλευμένα** έξοδα που υπολογίζουμε ότι θα προκύψουν (π.χ. πληρωμή λογαριασμού ΔΕΗ που αφορά και μέρος της προηγούμενης χρήσεως),
- λογιστικά λάθη που παρατηρήθηκαν, λογιστικές ελλείψεις που παρατηρήθηκαν,
- τακτοποίηση εσόδων που έχουν εισπραχθεί αλλά δεν θεωρούνται δουλευμένα, δηλαδή είναι της επόμενης χρήσης,
- έξοδα που έχουν ήδη πληρωθεί αλλά δεν θεωρούνται δουλευμένα και είναι της επόμενης χρήσης κα. .

Οι εγγραφές προσαρμογής είναι απαραίτητο να γίνονται γιατί χωρίς αυτές δεν θα είμαστε σε θέση να δούμε την πραγματική εικόνα της επιχείρησής μας. Και χωρίς αυτές είναι βέβαιο ότι θα προβούμε σε λανθασμένα συμπεράσματα και αλλοιωμένο το αποτέλεσμα της χρήσης.

4.2.1.ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ – ΜΕ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ

Τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα., είναι τα έξοδα και έσοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά την διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί ή οφείλονται. Δηλαδή είναι τα έξοδα και έσοδα που αφορούν την χρήση που κλείνει.

Ενώ μη δεδουλευμένα είναι τα έξοδα και έσοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν όμως καταβληθεί ή έχουν εισπραχθεί, π.χ. ασφάλιστρά πυρός έουν προπληρωθεί σε αυτήν την χρήση αλλά αφορούν την επόμενη, προπληρωμένο ενοίκιο. Μπορεί δηλαδή να πληρώθηκαν ή να εισπράκθηκαν μέσα στην χρήση που κλείνει, αλλά δεν αφορούν την συγκεκριμένη χρήση εξ' ολοκλήρου, αλλά και την επόμενη ή τις επόμενες.

Η τακτοποίηση των συγκεκριμένων εσόδων και εξόδων γίνεται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς. Οι λογαριασμοί αυτοί δημιουργούνται πάντα στο τέλος της λογιστικής χρήσης με σκοπό την χρονική τακτοποίηση των εσόδων και εξόδων.

Πρόκειται για τους λογαριασμούς:

36 Μεταβατικοί λογαριασμού Ενεργητικού και

56 Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού

4.3. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

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 απόκτινται 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 υπόκειται σε χρονικό περιορισμό, με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Η εξάντληση αυτή των αποθεμάτων των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται «εφάπαξ» αλλά συντελείτε 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:

- Η λειτουργική φθορά, που οφείλεται στην χρήση των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- Η χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου.

- Η οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων, βελτιωμένων πιο παραγωγικών και αποδοτικών παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των παγίων 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.

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 κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι γνωστή ως απόσβεση.

Σε ότι αφορά την απόσβεση των ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (υπεραξίας κ.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.

Είναι φανερό ότι η μείωση των παγίων περιουσιακών στοιχείων εξαιτίας των πιο πάνω 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 να επαναφέρει στο ενεργητικό της, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αγοραστική δύναμη που έχει δαπανήσει για κάθε ένα από αυτά. Η πιο πάνω διαδικασία της λογιστικής είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

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

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 (περίοδο), 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 δε το τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου περιουσιακού στοιχείου 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 ζημίες, έτσι ώστε αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να έχουν συγκρισιμότητα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.

4.3.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Υπάρχουν πολλές μέθοδοι υπολογισμού των ετήσιων αποσβέσεων. Οι 4 βασικότερες μέθοδοι, είναι:

1. μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης για όλα τα έτη παραμένει ίδιο
2. μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης μειώνεται σταδιακά
3. μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης, όπου το ποσοστό της απόσβεσης αυξάνεται σταδιακά
4. λειτουργική μέθοδος, όπου η αποσβεστέα αξία κατανέμεται και επιβαρύνει τις λογιστικές περιόδους ανάλογα με τον βαθμό χρησιμοποίησης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

4.3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΙΚΡΟΤΕΡΕΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ

Πολλές φορές όμως αγοράζουμε ή πουλάμε πάγια περιουσιακά στοιχεία μέσα στην χρήση τα όποια και πρέπει να αποσβεστούν ανάλογα, δηλαδή θα πρέπει να ακολουθηθούν κάποιοι κανόνες οι όποιοι 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, στις δύο λογιστικές περιόδους τις οποίες αφορά.

4.3.3 ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

- Άμεσος τρόπος απόσβεσης
- Έμμεσος τρόπος απόσβεσης
- Μικτός ή ενδιάμεσος τρόπος απόσβεσης
- 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 πρωτοβάθμιοι π.χ (11 κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα, 12 μηχανήματα και λοιπός εξοπλισμός) καθώς και οι υποαντίθετοι λ/σμοι τους (12.99, 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.

4.4. ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Πέρα από τις αποσβέσεις των παγίων, έχουμε και αποσβέσεις των απαιτήσεων, που πρέπει να έχουμε υπόψη μας γιατί μας δημιουργούν φορολογικά προβλήματα. Έτσι γίνεται πρόβλεψη για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξία μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάση των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Αν σε δεδομένη χρήση το ποσό των πραγματοποιηθέντων προβλέψεων που εμφανίζονται στο λ/σμο 44.11.00 «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών» είναι μεγαλύτερο του 30% του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμου «πελάτες» της χρήσης αυτής, το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στο λ/σμο 83.11.00 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Στον υπολογισμό του ποσοστού 0,5% δεν περιλαμβάνεται η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λ/σμο «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων»

Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στην διαγραφή του, αν εκ των υστέρων το ποσό της απαίτησης του εισπραχθεί, έχει την υποχρέωση η επιχείρηση το ποσό που εισέπραξε να το μεταφέρει στα Αποτελέσματα Χρήσης.

4.5 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λ/σμου γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε:

1. προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμετάλλευσης». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00-44.09), και
2. προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, (έκτακτές ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10-44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, έκτος από Α.Ε. οικονομικές μονάδες οι οποίες και καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμου 18.00.19 ή 18.01.19.

Τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων, για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 με τον τίτλο «σχηματιζόμενες προβλέψεις». Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση εξόδου επακολουθεί τακτοποίηση των λ/σμων ως εξής:

1. Εάν έχει σχηματιστεί πρόβλεψη μεγαλύτερη από το ποσό που τελικά καταβλήθηκε, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως, με χρέωση των υπολογαριασμών του 44 «σχηματισμένες προβλέψεις», μεταφέρεται στην πίστωση του λ/σμου 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»
2. Εάν είχε σχηματιστεί πρόβλεψη μικρότερη από το ποσό που τελικά καταβλήθηκε, με το ελλείπον ποσό της προβλέψεως χρεώνεται σχετικός υπολογαριασμός του 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

4.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ

Κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στο ημερολόγιο είναι πιθανόν να παρατηρηθούν κάποια λάθη, παραλείψεις ή ελλείψεις.

Τα λάθη αυτά, οι παραλείψεις ή οι ελλείψεις που μπορεί να γίνουν στο ημερολόγιο είναι:

ο Παράλειψη ή διπλή καταχώρηση ενός λογιστικού γεγονότος.

ο Κίνηση λανθασμένου λ/σμου, μόνο κατά την χρέωση, μόνο κατά την πίστωση, κατά χρέωση και πίστωση.

ο Κίνηση ορθών λ/σμων, κατά χρέωση και πίστωση, αλλά με λανθασμένα ποσά.

ο Ακόμα θα μπορούσε να έχει συμβεί ένα λογιστικό γεγονός για το οποίο να μην έχουμε ενημερωθεί ακόμα. Τέτοιο γεγονός θα μπορούσε να είναι: ένας πελάτης μας καταθέτει στον λογαριασμό μας χρήματα χωρίς να μας ενημερώσει για την κατάθεσή του. Έτσι εμείς δεν είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε το όνομα του πελάτη μας για να του πιστώσουμε το αντίστοιχο ποσό.

4.7 ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

Τα λογιστικά σφάλματα διορθώνονται ως εξής:

1. Με πλήρη αντιλογισμό, δηλαδή καταχώρηση της αντίθετης εγγραφής με την οποία ακυρώνεται η λανθασμένη εγγραφή. Στην συνέχεια καταχωρείται η ορθή εγγραφή.
2. Με μερικό αντιλογισμό, δηλαδή αν το λάθος αφορά μόνο την χρέωση, τότε πιστώνουμε το λ/σμος που κινήσαμε λάθος και χρεώνουμε τον ορθό λ/σμο. Αν το λάθος αφορά την πίστωση ενεργούμε αντίστροφα.
3. με συμπληρωματική εγγραφή, δηλαδή καταχώρηση της ίδιας εγγραφής με τα επιπλέον ποσά.

4. με συμπληρωματική εγγραφή, για το λογιστικό γεγονός που ενημερωθήκαμε ότι συνέβη.

4.8 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Στην ομάδα 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ περιλαμβάνονται οι λ/σμοι προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, μικτών και καθαρών, καθώς και οι λ/σμοι συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών εξόδων και εσόδων εκμεταλλεύσεως. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λ/σμοι συγκεντρώσεως των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων παγίων στοιχείων, καθώς και οι λ/σμοι προσδιορισμού και διαθέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως.

4.8.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λ/σμου γενικής εκμετάλλευσης. Ο λ/σμος αυτός, ο οποίος μαζί με τον λ/σμο 86 «Αποτελέσματα Χρήσης», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λ/σμου Αποτελεσμάτων χρήσεως. (και οι δυο λογαριασμοί θα αναλυθούν πιο κάτω ως ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις)

Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στην χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λ/σμο 80.00, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές της ομάδας 2, τα έξοδα των λ/σμων της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ λ/σμος 63.98,02 «φόρος ακίνητης περιουσίας», ο οποίος μεταφέρεται απευθείας στο λ/σμο 88.09), και τα έσοδα των λ/σμων της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λ/σμοι των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες

τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπα τους να αντιπροσωπεύουν τα δεδουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσης, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει.

Ειδικότερα ο λ/σμος 80.00 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσης που κλείνει, με πίστωση των λ/σμων 20-28 ή των υπολογαριασμών του λ/σμου 29, κατά περίπτωση

- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στην χρήση που κλείνει, με πίστωση των λ/σμων 20, 24, 25, 26 και 28 ή των υπολογαριασμών του λ/σμου 29, κατά περίπτωση.

-με την αξία των δεδουλευμένων εξόδων κατ'είδος, με πίστωση των λ/σμων της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των υπολογαριασμών του λ/σμου 69, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.

-κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λ/σμου 80.01

Πιστώνεται:

-με την αξία των δεδουλευμένων εσόδων κατ'είδος, με χρέωση των λ/σμων της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των υπολογαριασμών του λ/σμου 79, κατά περίπτωση, οι όποιοι εξισώνονται.

-Με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσης που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των λ/σμων 20-28 ή των υπολογαριασμών του λ/σμου 29, κατά περίπτωση.

- Κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με

χρέωση του λ/σμου 80.01 .

Το υπόλοιπο του 80.00 δείχνει το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης, κέρδος αν είναι πιστωτικό και ζημία αν είναι χρεωστικό.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2)

Στην ομάδα «αποθέματα» παρακολουθούνται τα υλικά αγαθά της επιχείρησης, που προέρχονται είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Η ομάδα 2 λειτουργεί ως εξής:

α) κατά την διάρκεια της χρήσης:

-Χρεώνεται κατά την έναρξη της χρήσης με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής, *χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.*

-Χρεώνεται κατά την διάρκεια της χρήσης με την αξία κτήσης των αγοραζόμενων αγαθών, *χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.*

- Πιστώνεται με τις ενδεχόμενες επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις, *χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.*

β) κατά το τέλος της χρήσης:

-Πιστώνεται με χρέωση του λ/σμου 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσης.

-Χρεώνεται με πίστωση του λ/σμου 80.00 με την αξία των τελικών αποθεμάτων

Στην ομάδα 6 «οργανικά έξοδα κατ' είδος», απεικονίζονται και παρακολουθούνται τα κατ' είδος έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως, καθώς επίσης και

οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Τα έξοδα είναι λογαριασμοί αξιών και ως εκ τούτου λειτουργούν όπως οι λ/σμοι του ενεργητικού. Δηλαδή χρεώνονται όταν πρωτοδημιουργούνται και όταν αυξάνουν με τις μεταβαλλόμενες ή οφειλόμενες δαπάνες και πιστώνονται κυρίως με την μεταφορά τους σε συγκεντρωτικούς λ/σμούς εκμετάλλευσης ή στο λ/σμο Αποτελέσματα Χρήσης.

Γενικά είναι χρεωστικοί λ/σμοι ή είναι εξισωμένοι (μηδενισμένοι).

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ

Παίρνοντας ως βάση τα έξοδα κατ' είδος, όπως εμφανίζονται στις ειδικές καρτέλες και στην όλη κίνηση του έτους, συντάσσουμε ένα φύλλο μερισμού π.χ Δεκεμβρίου, λαμβάνοντας υπόψη διάφορα κριτήρια-βάσεις μερισμού, με βάση, την πραγματικότητα: Δηλαδή το που αναλώθηκε κάθε έξοδο.

Τα φύλλα μερισμού (ΦΜ) συντάσσονται κάθε μήνα, τρίμηνο ή στο τέλος του έτους. Είναι απαραίτητο γιατί μέσω αυτού γίνεται ο καταμερισμός των εξόδων ανά λειτουργία, και είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε τα έξοδα που αφορούν την κάθε λειτουργία και να τα ελαττώνουμε εάν χρειαστεί με τους κατάλληλους χειρισμούς.

Φύλλο μερισμού χρησιμοποιείται στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί Αναλυτική Λογιστική.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ (ΟΜΑΔΑ 7)

Στην ομάδα 7 «οργανικά έσοδα κατ' είδος», απεικονίζονται και ταυτόχρονα παρακολουθούνται κατ' είδος τα έσοδα που προέρχονται από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Οι λ/σμοι των εσόδων λειτουργούν ως λ/σμοι του παθητικού. Δηλαδή: πιστώνονται όταν πρωτοανοίγουν και όταν αυξάνουν και χρεώνονται όταν ελαττώνονται και όταν μεταφέρονται σε άλλους λ/σμούς.

ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΕΣΟΔΩΝ

Όταν συσχετίσουμε τα έξοδα και τα έσοδα μεταξύ τους διαμορφώνουν τους λ/σμούς εκμετάλλευσης, οι οποίοι μας δίνουν το τελικό καθαρό αποτέλεσμα: κέρδος ή ζημία.

Η συσχέτιση τους προϋποθέτει:

1. τα έξοδα και τα έσοδα να είναι δεδουλευμένα και να αφορούν την ίδια χρονική περίοδο. Διαφορετικά προκύπτουν ανακριβή αποτελέσματα που έχουν παραπλανητικό χαρακτήρα.
2. τα συσχετιζόμενα ποσά πρέπει να είναι ομαλά και κανονικά. Να πραγματοποιούνται δηλαδή κάτω από ομαλές συνθήκες εκμετάλλευσης και με την έννοια αυτή, όσα έξοδα-έσοδα διαμορφώνονται έξω από τα πλαίσια αυτά, δεν εισέρχονται στους λ/σμούς εκμεταλλεύσεως, αλλά μεταφέρονται λογιστικά σε άλλους λ/σμούς, στο λ/σμο 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Έπειτα από τα παραπάνω ο λ/σμος 80.00 έχει την εξής εικόνα:

- Οι λ/σμοί της ομάδας 2 παρουσιάζουν χρεωστικό υπόλοιπο που απεικονίζει την αξία των τελικών αποθεμάτων.
- Οι λ/σμοί των ομάδων 6 και 7 παρουσιάζονται εξισωμένοι.
- Ο λ/σμος 80.00 προσδιορίζει το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών, μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στην χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.01, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης (καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημιές), από το λ/σμο 80.00.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται

- Κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λ/σμου 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», ο οποίος εξισώνεται.
- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα,(είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωληθέντων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημιές), με πίστωση του λ/σμου 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».
- Κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λ/σμου 86.00.00 «μικτά αποτελέσματα» πιστώνεται
- Κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λ/σμου 80.00, ο οποίος εξισώνεται.
- Με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, (είναι εκείνα τα οποία δεν κοστολογούνται, δηλαδή εκείνα που δεν βαρύνουν τα αποθέματα αλλά τα αποτελέσματα χρήσης), με χρέωση του λ/σμου 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».
- Κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημιές εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λ/σμου 86.00.00 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως».

Έπειτα από τις παραπάνω μεταφορές και τις αντίστοιχες χρεοπιστώσεις του ο λ/σμος 80.01 με το υπόλοιπο του (χρεωστικό ή πιστωτικό) απεικονίζει το οριστικό ύψος των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών).

Ο λογαριασμός 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» χρησιμεύει για την συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων. Ο λ/σμος 80.02 στην αρχή χρεώνεται με το συνολικό ποσό που αποτελείται από έξοδα διοικητικής λειτουργίας, ερευνών-ανάπτυξης, διάθεσης, χρεωστικών τόκων, κόστους αδράνειας καθώς και με τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λ/σμούς 64.10 (έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων), 64.11 (διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων) και 64.12 και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λ/σμος 80.01. Στη συνέχεια, πιστώνεται ο λ/σμος 80.02 για να εξισωθεί και χρεώνονται οι λ/σμοι 86.00.02 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 86.00.03

«έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης», 86.00.04 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», 86.01.07 «διαφορές αποτιμήςσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 86.01.08 «έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων», και 86.01.09 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» ανάλογα.

Ο λογαριασμός 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» χρησιμεύει για την συγκέντρωση των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εσόδων. Ο λ/σμος 80.03 στην αρχή πιστώνεται με το σύνολο των ποσών που περιέχονται στους λ/σμούς 74, 75, 78.05 (άλλα έσοδα εκμετάλλευσης), 76.00 (έσοδα συμμετοχών), 76.04 (κέρδη πωλήσεων συμμετοχών και χρεογράφων) και 76.02-76.98 πλην του 76.04 (πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα) με χρέωση του λ/σμου 80.01 με τα ίδια ποσά.

Στην συνέχεια χρεώνεται ο λ/σμος 80.03 για να εξισωθεί με πίστωση του λ/σμου 86.00.01 «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», 86.01.00 «έσοδα συμμετοχών», 86.01.01 «έσοδα χρεογράφων», 86.01.02 «κέρδη πωλήσεων συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.03 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» ανάλογα.

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι αυτά που δεν έχουν σχέση με τις πωλήσεις.

4.8.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στο λ/σμο 81 καταχωρούνται κατ'είδος τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα της χρήσης, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Στο λογαριασμό 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» καταχωρούνται κατ'είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν την χρήση. Στο λ/σμο αυτό δεν καταχωρούνται έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο λ/σμο 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Στο λογαριασμό 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν την χρήση. Στο λ/σμο αυτό δεν καταχωρούνται έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έσοδα καταχωρούνται στο λ/σμο 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Στους λογαριασμούς 81.02 «έκτακτες ζημίες» και 81.03 «έκτακτα κέρδη» καταχωρούνται τα αποτελέσματα (ζημίες ή κέρδη) που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ από εκποίηση παγίων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, από ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις (εκτός από των πελατών) ή από λαχνούς ομολογιακών δανείων. Οι ζημίες από κλοπή ή καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων καταχωρούνται στο λ/σμο 81.02 «έκτακτες ζημίες».

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 81 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαρισμούς του 86.02 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λ/σμος 81 να εξισώνεται.

Γενικά, τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις της παρούσας χρήσης καταχωρούνται στο λ/σμο 81, ενώ των προηγούμενων χρήσεων στον 82.

4.8.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Στο λ/σμο 82 καταχωρούνται, κατ'είδος, τα έξοδα και έσοδα που πραγματοποιούνται και μεν μέσα στην χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

Στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται, κατ'είδος, τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή των υποχρεώσεων για την πληρωμή τους γίνεται μέσα στην χρήση που τρέχει, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λ/σμο καταχωρούνται φόροι και τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων.

Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις. Ο φόρος αυτός καταχωρείται στο λ/σμο 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».

Στο λ/σμο 82.00 καταχωρείται και η ζημία που προκύπτει από καταστροφή καταναλωτικών αγαθών παραγωγής προηγούμενων ετών λόγω καταστροφής τους, επειδή θεωρήθηκαν ως αγαθά ακατάλληλα προς κατανάλωση.

Στο λογαριασμό 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καταχωρούνται, κατ'είδος, τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι εισπράξεις από αποσβεσμένες απαιτήσεις, οι επιστροφές αχρεωστήτων καταβλημένων σε προηγούμενες χρήσεις φόρων και τελών, εκτός από τις επιστροφές φόρου εισοδήματος που καταχωρούνται στο λ/σμο 42.04, οι επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών που αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 82 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.02 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», έτσι ώστε ο λ/σμος 82 να εξισώνεται.

4.8.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην ανάπτυξη του λ/σμου 44 «προβλέψεις». Ειδικότερα, ο λ/σμος 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» χρεώνεται με το ποσό της πρόβλεψης επισφαλών πελατών με πίστωση του λ/σμου 44.11 με το ίδιο ποσό.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.10 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους», έτσι ώστε ο λ/σμος 83 να εξισώνεται. Άρα οι «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» επιβαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης.

4.8.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 84. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Ο λογαριασμός 84 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην ανάπτυξη του λ/σμου 44 «προβλέψεις».

Σε περίπτωση που το έξοδο για το οποίο πραγματοποιήσαμε την πρόβλεψη δεν πραγματοποιηθεί ή αν η σχηματιζόμενη πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη από το ποσό που πραγματικά απαιτήθηκε, τότε η αχρησιμοποίητη πρόβλεψη ή το αχρησιμοποίητο τμήμα της μεταφέρεται στον λ/σμο 84.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 84 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.03 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», έτσι ώστε ο λ/σμος 84 να εξισώνεται. Άρα τα «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» επιβαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης.

4.8.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι τακτικές αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, καταχωρούνται στο λ/σμο 66, και εμφανίζονται στην κατάσταση του λ/σμου «αποτελέσματα χρήσης» αφαιρετικά από το σύνολο των αποσβέσεων (τακτικών και προσθέτων).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 85 μεταφέρονται στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86.03 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων» έτσι ώστε ο λ/σμος 85 να εξισώνεται.

4.8.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η κατάσταση του λ/σμου 86 δημοσιεύεται υποχρεωτικά μαζί με τον ισολογισμό.

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών, ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης μέσα στην χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών-ανάπτυξης και διάθεσης. Στον ίδιο λ/σμο μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες), οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων. Δηλαδή μεταφέρονται οι λ/σμοι 80, 81, 82, 83, 84 και 85 καθώς επίσης και ο λ/σμος 88.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων που γίνεται στο λ/σμο 86, και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρος εισοδήματος και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).

Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης» χρησιμεύει για την συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσης (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λ/σμο 88.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται

-Κατά περίπτωση με τις μικτές ζημίες εκμετάλλευσης της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λ/σμου 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

- Με τα έξοδα των λειτουργιών διοίκησης, ερευνών-ανάπτυξης και διάθεσης, με πίστωση, αντίστοιχα των λ/σμων 80.02.00 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 80.02.01 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» και 80.02.02 «έξοδα λειτουργίας

διαθέσεως».

- Με τις διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λ/σμων 80.02.04 «προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων», 80.02.05 «έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και 80.02.06 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα».

-Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λ/σμου 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

-Με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λ/σμου 81.02 «έκτακτές ζημίες».

-Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λ/σμου 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

-Με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λ/σμου 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

- Με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λ/σμου 85 «αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

-Με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λ/σμου 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσης»

Πιστώνεται

-με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσης, με χρέωση του λ/σμου 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

-με τα διάφορα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λ/σμου 80.03.00 «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως»

-με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λ/σμου 80.03.01 «έσοδα συμμετοχών»

-με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λ/σμου 80.03.02 «έσοδα χρεογράφων»

-με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λ/σμου 80.03.03 «κέρδη πωλήσεων συμμετοχών και χρεογράφων»

-με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λ/σμου 80.03.04 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα»

-με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λ/σμου 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα»

-με τα έκτακτά κέρδη, με χρέωση του λ/σμου 81.03 «έκτακτα κέρδη»

-με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λ/σμου 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

-με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λ/σμου 84 «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»

-με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημιές, με χρέωση του λ/σμου 88.01 «ζημιές χρήσεως»

Εάν το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 είναι πιστωτικό έχουμε κέρδη, ενώ αντίθετα αν είναι χρεωστικό έχουμε ζημία.

4.8.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

Ο λ/σμος αυτός χρησιμοποιείται στο τέλος της χρήσης μόνο, όταν γίνεται διανομή κερδών.

Τότε δηλαδή που καταρτίζεται ο πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών. Γι' αυτό ο λ/σμος χρησιμοποιείται για να συγκεντρώνει:

- τα καθαρά αποτελέσματα της χρήσης

- τα κέρδη της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων
- τις ζημιές της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης
- τις διαφορές του φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.

Και σε περίπτωση διανομής των αποθεματικών, συγκεντρώνει:

- τα προς διανομή αποθεματικά

Ειδικότερα ο λ/σμος 88 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται

- Ο υπολογαριασμός 88.01 «ζημιές χρήσεως» με τις καθαρές ζημιές, με πίστωση του λ/σμου 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».
- Ο υπολογαριασμός 88.03 «ζημιές προηγ. χρήσεως προς κάλυψη» με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως, που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λ/σμου 42.01 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενης χρήσεως».
- Ο υπολογαριασμός 88.04 «ζημιές προηγ. χρήσεων προς κάλυψη» με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσης, με πίστωση του λ/σμου 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων».
- Ο υπολογαριασμός 88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» με τις συμψηφίστηκες χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγ. χρήσεων, με πίστωση του λ/σμου 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».
- Ο λ/σμος 88.08 «φόρος εισοδήματος», με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λ/σμου 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».

-Ο λ/σμος 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» με τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (που βαρύνουν τα κέρδη της χρήσης) με πίστωση των οικείων υπολ/σμων του λ/σμου 63 «φόροι-τέλη», όπου παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.

Επίσης χρεώνονται:

-Οι υπολ/σμοι 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως», 88.02 «υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως», 88.06 με τις πιστωτικές «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» και 88.07 «λ/σμος αποθεματικών προς διάθεση» και τα υπόλοιπα τους με πίστωση του υπολ/σμου 88.98 «ζημιές εις νέο» όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμου 88 είναι χρεωστικό (ζημιές εις νέο) ή του υπολ/σμου 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο τους 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

-Ο υπολ/σμος 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολ/σμων αποθεμάτων του 41 «αποθεματικά-διαφορές αναπροσαρμογής-επιχορηγήσεις επενδύσεων», του λ/σμου 53.01 «μερίσματα πληρωτέα» για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται (στην Α.Ε), του λ/σμου 43.02 «διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου» με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεση τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λ/σμου 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση.

πιστώνεται:

-Ο υπολ/σμος 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» με τα καθαρά κέρδη της χρήσης, με χρέωση του λ/σμου 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως»

-Ο υπολ/σμος 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεως με χρέωση του λ/σμου 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο»

-Ο υπολ/σμος 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγ. χρήσεων, με χρέωση του λ/σμου 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων»

-Ο υπολ/σμος 88.07 «λ/σμος αποθεματικών προς διάθεση» με τα αποθεματικά, για τα οποία αποφασίστηκε η διάθεση τους για κάλυψη ζημιών ή διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολ/σμων του 41 «αποθεματικά κ.λ.π.»

-Οι υπολ/σμοι 88.01 «ζημιές χρήσεως», 88.03 «ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη», 88.06 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», 88.08 «φόρος εισοδήματος» και 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» με τα υπόλοιπα τους, με χρέωση του υπολ/σμου 88.98 «ζημιές εις νέο», όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμου 88 είναι χρεωστικό ή του υπολ/σμου 88.99 «κέρδη προς διάθεση», όταν το τελικό υπόλοιπο του λ/σμου 88 πιστωτικό.

-Ο υπολ/σμος 88.98, με τις ζημιές εις νέο, με χρέωση του λ/σμου 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο».

Στο σημείο αυτό στον λ/σμο 80.00 «λογαριασμός γενική εκμετάλλευση» έχουν μεταφερθεί τα υπόλοιπα όλων των λ/σμων των αποθεμάτων της ομάδας 2, των οργανικών εξόδων της ομάδας 6 και των οργανικών εσόδων της ομάδας 7, στην συνέχεια τα υπόλοιπα των λ/σμων 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» και 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» μεταφέρονται στον λ/σμο 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης».

Μετά από αυτό οι λ/σμοι αυτοί (80.01, 80.02, 80.03) μεταφέρονται στον λ/σμο 86.00 «αποτελέσματα εκμετάλλευσης» για να κλείσουν. Τέλος, ο λ/σμος 86.00 «αποτελέσματα εκμετάλλευσης» μεταφέρεται στον λ/σμο 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

Στην συνέχεια ακολουθούν ο πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

Ακολουθούν οι εγγραφές της διάθεσης, δηλαδή: ο λ/σμο 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης» μεταφέρεται στον 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσης» ή 88.01 «ζημιές χρήσης» εάν υπάρχουν. Ο λ/σμος 88.00 μεταφέρεται στον λ/σμο 88.08 «φόρος εισοδήματος» με το ποσό του φόρου εισοδήματος και από εκεί ο λ/σμος 88.08 μεταφέρεται στον λ/σμο 54.07 «φόρος εισοδήματος αφορολόγητων κερδών». Τα κέρδη που απομένουν στον λ/σμο 88.00 ή οι ζημιές στον λ/σμο 88.01 μεταφέρονται στο λ/σμο 88.99 «κέρδη προς διάθεση» ή 88.98 «ζημιές εις

νέο» ανάλογα. Και από τον λ/σμο 88.99 γίνεται η διανομή των κερδών (εφόσον υπάρχουν) στους λ/σμούς 41, 42 και 53.

Μετά από την παραπάνω διαδικασία συντάσσεται το τελικό ισοζύγιο οπού όλοι οι λ/σμοι έχουν πάρει την τελική τους μορφή. Δηλαδή όλοι οι λ/σμοι είναι εξισωμένοι, εκτός από τους λ/σμούς του ισολογισμού που θα κλείσουν παρακάτω.

4.9 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας. Σε προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντασσει μια ΑΕ στο τέλος της χρήσης είναι οι εξής:

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.
- Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

4.9.1 Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

1. Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως,
2. Η κατάσταση του ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού

αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

3. Στην κατάσταση του ισολογισμού περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστο τα στοιχεία των ομάδων 1,2,3,4,5 εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί, όπως π.χ. το κονδύλι του παθητικού «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων» επιτρέπεται να αναλυθεί σε περισσότερα κονδύλια.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων

4. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του Ισολογισμού απεικονίζονται, σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς: (1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

5. Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού απεικονίζονται στην αξία κτήσεως τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών

6. Στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά η δραχμική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών σε Δρχ. και Ξ.Ν. είναι δυνατό να γίνεται με κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται.

7. Στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών,. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Ενεργητικό

1. Α. Οφειλόμενο κεφάλαιο :περιλαμβάνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 18.12 , δηλαδή το οφειλόμενο κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας που δεν έχει κληθεί να καταβληθεί και, από εκείνο που έχει κληθεί να καταβληθεί, οι δόσεις που είναι καταβλητέες μετά το τέλος της επομένης του ισολογισμού χρήσεως.

2. Έξοδα εγκαταστάσεως. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες έξοδα τα οποία είναι αποσβεστέα σε περισσότερες από μία χρήσεις. Τα έξοδα αυτά απεικονίζονται στους λογαριασμούς 16.10 , 16.15 , 16.18 , 16.13 - 16.14, 16.16 - 16.17 και 16.19 .

3. Ασώματες ακινητοποιήσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Τα άυλα αυτά πάγια στοιχεία, καθώς και οι τυχόν, προκαταβολές για την απόκτηση τους, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 16.11 - 16.12 , 16.01 - 16.03 , 16.00 , 16.98 και 16.04 - 16.05 .

4. Ενσώματες ακινητοποιήσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι ενσώματες ακινητοποιήσεις της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτηση τους. Οι ακινητοποιήσεις αυτές απεικονίζονται στους λογαριασμούς 10.00 και 10.10 , 10.01 - 10.06, 10.11 -10.16 και 10.99 , 11 , 12 , 13 , 14 και 15, 32.00 καθώς και 50.08-χρεωστικά υπόλοιπα. . Τυχόν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις γηπέδων οικοπέδων (λογ. 44.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 1 (λογ. 10.00 + 10.10). Τυχόν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις άλλων παγίων στοιχείων (λογ. 44.10) εμφανίζονται αφαιρετικά .

5. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες οι κάθε είδους συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες οικονομικές μονάδες, οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα ακινητοποιήσεων και οι κάθε είδους μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, δηλαδή οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτέες μετά τη λήξη του επόμενου του ισολογισμού έτους. ΟΙ συμμετοχές και οι απαιτήσεις της παραγράφου αυτής απεικονίζονται στους λογαριασμούς 18.00, 18.01 , 18.02- 18.03 , 18.04- 18.05 , 18.07- 18.08, 18.15- 18.16 και 18.06, 18.11, 18.13 καθώς και 18.14 .

6. Δ(Ι). Αποθέματα . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-5) τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας και οι τυχόν προκαταβολές για την απόκτηση τους. Τα κονδύλια των κατηγοριών

αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 20 (κατηγορία 1), 21 και 22 (κατηγορία 2), 23 (κατηγορία 3), 24, 25, 26 και 28 (κατηγορία 4) και 32.01, 32.02, 32.03 καθώς και 50 - χρεωστικά υπόλοιπα - πλην του 50.08 (κατηγορία 5).

7. Δ(II). Απαιτήσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-12) οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, εκείνες δηλαδή που είναι απαιτητές μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτος. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 30 - χρεωστικά υπόλοιπα - πλην 30.97 - 99 (κατηγορία 1), 31.00, 31.07, 31.04, 31.05, 31.11, 31.12, 31.01, 31.08, 31.02 και 31.09 (κατηγορία 2), 31.03 και 31.10 (κατηγορία 3), 33.04 και 33.05 (κατηγορία 4), 33.11 και 33.12 (κατηγορία 5), 33.21 και 33.22 (κατηγορία 6), 33.07, 33.08, 33.09 και 33.10 (κατηγορία 7), 32.04, 33.17 και 33.18 (κατηγορία 8), 33.19 και 33.20 (κατηγορία 9), 30.97, 30.98, 30.99, 33.97, 33.98 και 33.99 (κατηγορία 10), 33.00, 33.01, 33.02, 33.13, 33.14, 33.15, 33.16, 33.95 και 33.96 (κατηγορία 11) και 35 (κατηγορία 12)

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία λήγουν μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτος (λογ. 31.06 και 31.13), εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων της κατηγορίας 2.

Τυχόν προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες (λογ. 44.11) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 10.

8. Δ(III). Χρεόγραφα . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4) τα χρεόγραφα του λογαριασμού 34. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 34.00, 34.01, 34.02, 34.03, 34.10, 34.11, 34.12, 34.13, 34.20 και 34.21 (κατηγορία 1), 34.05, 34.06, 34.15, 34.16, 34.22 και 34.23 (κατηγορία 2), υπόλοιποι υπολογαριασμοί του 34 (κατηγορία 3) και 34.25 (κατηγορία 4). Τυχόν οφειλόμενες δόσεις από αγορά χρεογράφων (λογ. 53.07) εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών 1-4.

9. Δ(IV). Διαθέσιμα. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) τα χρηματικά διαθέσιμα του λογαριασμού 38 . Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 38.00 (κατηγορία 1), 38.02 (κατηγορία 2) και 38.03, 38.04, 38.05, 38.06 (κατηγορία 3).

10. Ε. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται

στους λογαριασμούς 36.00 (κατηγορία 1), 36.01 (κατηγορία 2) και στους υπόλοιπους υπολογαριασμούς του 36 (κατηγορία 3).

11. Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4) οι λογαριασμοί τάξεως του ενεργητικού (χρεωστικοί). Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 01 (κατηγορία 1), 02 (κατηγορία 2), 03 (κατηγορία 3) και 04 (κατηγορία 4) .

Παθητικό

1. Α(I). Κεφάλαιο {π.χ. μετοχικό}. Περιλαμβάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας. Για τις ανώνυμες εταιρίες αναφέρεται Ο αριθμός των μετοχών και ή ονομαστική τους αξία. Για τις ίδιες εταιρίες το μετοχικό κεφάλαιο διαχωρίζεται σε καταβλημένο (λογ. 40.00 και 40.01) , οφειλόμενο (λογ. 40.02 και 40.03) και αποσβεσμένο (λογ. 40.04 και 40.05) .

2. Α(11). Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο . Περιλαμβάνεται η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

3. Α(III). Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι διαφορές αναπροσαρμογής της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και οι επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση επενδύσεων του πάγιου ενεργητικού κατά το μέρος που τα αντίστοιχα στοιχεία δεν έχουν αποσβεστεί. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 41.06 (κατηγορία 1), 41.07 (κατηγορία 2) και 41.10 (κατηγορία 3) .

4. Α(IV). Αποθεματικά κεφάλαια . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-6) τα αποθεματικά κεφάλαια της οικονομικής μονάδας. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 41.02 (κατηγορία 1), 41.03 (κατηγορία 2), 41.04 (κατηγορία 3), 41.05 (κατηγορία 4), 41.08 (κατηγορία 5) και 41.09 (κατηγορία 6).

5. Α(V). Αποτελέσματα εις νέο . Περιλαμβάνεται το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.00 «υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο» ή, κατά περίπτωση, το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.01 «υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο». Τυχόν ζημίες προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων (λογ. 42.02) εμφανίζονται χωριστά.

6. Α(VI). Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-2) τα διάφορα ποσά που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 43.00 - 01 (κατηγορία 1) και 43.02 (κατηγορία 2).

7. Β. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα. Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-2) οι προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 44.00 (κατηγορία 1) και 44.09, 44.12 - 44.99 (κατηγορία 2).

8. Γ(1). Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-8) οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες οι οποίες λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.04 και 45.05 (κατηγορία 1), 45.10, 45.11 και 45.12 (κατηγορία 2), 45.13 (κατηγορία 3), 45.14 και 45.15 (κατηγορία 4), 45.16 και 45.17 (κατηγορία 5), 45.19, 45.20 και 45.21 (κατηγορία 7) και στους υπόλοιπους υπολογισμούς του 45 (κατηγορία 8). Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων μακροπρόθεσμης λήξεως (λογ. 45.24, 45.25 και 45.26) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 7. Στην κατηγορία 6 «Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων» εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς Τράπεζες, οι οποίες αντιστοιχούν στα προς εγγύηση τους γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως των λογαριασμών 18.07 και 18.08 , σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις περιπτ. 12 και 13 της παρ. 2.2.112. ,

9. Γ(III). Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-11) οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι υποχρεώσεις εκείνες που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήση. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 50 - πιστωτικά υπόλοιπα- (κατηγορία 1), 51.00, 51.01, 51.02 (κατηγορία 2), 52 (κατηγορία 3), 30 - πιστωτικά υπόλοιπα - (κατηγορία 4), 54 (κατηγορία 5), 55 (κατηγορία 6), 53.17, 53.18 (κατηγορία 7), 53.10, 53.11 (κατηγορία 8), 53.12, 53.13 (κατηγορία 9), 53.01 (κατηγορία 10) και στους υπόλοιπους υπολογισμούς του 53 (κατηγορία 11).

Τυχόν μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων βραχυπρόθεσμης λήξεως (λογ. 51.03, 51.04, 51.05) εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 2. Σε περίπτωση που ένα μέρος του λογαριασμού 52 διαχωρίζεται και εμφανίζεται στην κατηγορία Γ(I)(6) «Τράπεζες λογαριασμοί μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων» σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παραπάνω περίπτ. 8, στην κατηγορία Γ(II)(3) «Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» εμφανίζεται, το υπόλοιπο του λογαριασμού 52 .

10. Δ. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-3) οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού. Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 56.00 (κατηγορία 1), 56.01 (κατηγορία 2) και στους υπόλοιπους υπολογισμούς του 56 (κατηγορία 3).

11. Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί . Περιλαμβάνονται κατά κατηγορίες (1-4), οι λογαριασμοί τάξεως του παθητικού (πιστωτικοί). Τα κονδύλια των κατηγοριών αυτών απεικονίζονται στους λογαριασμούς 05 (κατηγορία 1), 06 (κατηγορία 2), 07 (κατηγορία 3) και 08 (κατηγορία 4) .

4.9.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Στο τέλος κάθε χρήσεως συντάσσεται ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ που για το λόγο αυτό **ονομάζεται Ισολογισμός τέλους χρήσεως**. Χρήση λέγεται ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο μετρείται και προσδιορίζεται το αποτέλεσμα των προσπαθειών του οικονομικού οργανισμού. Το διάστημα αυτό είναι συνήθως δωδεκάμηνο και θεωρείται ότι ο οικονομικός οργανισμός ολοκληρώνει ένα κύκλο δραστηριότητας.

Από όλα τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι η χρήση είναι μια χρονική περίοδος που ορίζεται για να εξυπηρετήσει ορισμένες ανάγκες. Χωρίζει τη διάρκεια της ζωής του οικονομικού οργανισμού σε χρονικές περιόδους και προσδιορίζει, για κάθε μια από αυτές, ιδιαίτερο οικονομικό αποτέλεσμα.

Είναι φανερό όμως πως για να ισχυρισθούμε ότι μια επιχείρηση πέτυχε το σκοπό της, που είναι η επίτευξη του κέρδους πρέπει αν περιμένουμε μέχρις ότου αυτή να εξαντλήσει όλη τη διάρκεια της ζωής της.

Τότε συγκρίνοντας το αρχικό κεφάλαιο (καθαρή περιουσία) που διέθετε όταν άρχισε να λειτουργεί με το τελικό, δηλαδή με αυτό ου διαμορφώθηκε στο τέλος μπορούμε να εξακριβώσουμε αν πέτυχε το σκοπό της ή όχι. Αν το τελικό κεφάλαιο είναι μεγαλύτερο από το αρχικό συμπεραίνουμε ότι η επιχείρηση είναι κερδοφόρα. Στην αντίθετη περίπτωση είναι δυστυχώς ζημιογόνα.

Για τη σωστή διαχείριση ο διαχειριστής χρειάζεται να ξέρει τα βραχυχρόνια οικονομικά αποτελέσματα. Ο επιχειρηματίας επίσης έχει ανάγκη να αποσύρει τα κέρδη του και το κράτος είναι αδύνατο να περιμένει τόσα χρόνια ώσπου να προσδιοριστεί το τελικό αποτέλεσμα για να το φορολογήσει.

Έτσι λοιπόν φθάσαμε στην ανάγκη να καθορίσουμε τις χρονικές αυτές περιόδους που ονομάσαμε χρήσεις. Η διάρκειά τους, όπως αναφέραμε προηγουμένως, είναι συνήθως δωδεκάμηνη. Μπορεί όμως να έχουμε χρήση μικρότερη ή και μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες και μάλιστα έως εικοσιτέσσερις μήνες. Χρήση μικρότερη από 12 μήνες έχουμε κατά την έναρξη ή τη λήξη των εργασιών της επιχείρησης. Μεγαλύτερη δε μόνο κατά την έναρξη των εργασιών (η πρώτη χρήση).

Το λογιστήριο μετά την αρχική απογραφή γνωρίζει την περιουσία του οικονομικού οργανισμού κατά την έναρξη της λειτουργίας του. Στην συνέχεια ανοίγοντας λογαριασμούς με τα ποσά της απογραφής σημειώνει σε αυτούς κάθε μεταβολή (αύξηση ή ελάττωση) που συμβαίνει στα περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Έτσι λοιπόν όταν φθάσουμε στο τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί θα μας δείχνουν τις μεταβολές που έχουν γίνει σε κάθε περιουσιακό στοιχείο καθώς και την τελική του θέση (αν δηλαδή τελικά αυξήθηκε ή ελαττώθηκε και πόσο).

Από όλα αυτά μπορεί να σκεφθεί κάποιος η σύνταξη του Ισολογισμού τέλους χρήσης είναι πράξη εύκολη. Ξεχωρίζουμε τους λογ/σμούς που πρέπει να ταξινομηθούν στο Ενεργητικό του Ισολογισμού καθώς και εκείνους που έχουν την θέση τους στο Παθητικό. Έπειτα συμπληρώνουμε τον πίνακα και ο Ισολογισμός είναι έτοιμος.

Ουδέποτε συντάσσουμε τον Ισολογισμό τέλους χρήσης πριν διενεργήσουμε απογραφή της περιουσίας. Και αυτό συμβαίνει για να μπορέσουμε να καταρτίσουμε ένα Ισολογισμό ακριβή που να εκφράζει την πραγματική οικονομική κατάσταση του οικονομικού οργανισμού.

4.9.3 Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως,.

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως,.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπυκνώνων κονδυλίων,

Όλα, τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 : (1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία «κύκλος εργασιών (πωλήσεις)» περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία απεικονίζονται στους λογαριασμούς 70, 71, 72 και 73.
2. Στην κατηγορία «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» περιλαμβάνονται τα μικτά αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως, τα οποία προσδιορίζονται μετά από το διαχωρισμό, από τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, των μη προσδιοριστικών τους εξόδων (λογ. 80.02) και εσόδων (λογ. 80.03).

Τα μικτά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον υπολογαριασμό 86.00.00, στον οποίο μεταφέρονται από τον υπολογαριασμό 80.01 του λογαριασμού 80.

3. Στην κατηγορία «κόστος πωλήσεων» περιλαμβάνεται ή διαφορά μεταξύ των κονδυλίων «κύκλος εργασιών» και «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

4. Στην κατηγορία «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως» περιλαμβάνονται τα έσοδα εκμεταλλεύσεως του υπολογαριασμού 86.00.01. Τα έσοδα αυτά συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 74, 75 και 78.05.

5. Στις κατηγορίες «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», «έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως» και «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» περιλαμβάνονται τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 86.00.02, 86.00.03 και 86.00.04 αντίστοιχα. Τα έξοδα των κατηγοριών αυτών συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 92.01, 92.02 και 92.03 της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής. Τα έξοδα αυτά, όταν δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής, προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής,

6. Στην κατηγορία «έσοδα συμμετοχών» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.00. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.00.

7. Στην κατηγορία «έσοδα χρεογράφων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.01. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.01.

8. Στην κατηγορία «κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.02. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.04 .

9. Στην κατηγορία «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.03. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 76.02 έως 76.98, πλην του 76.04.

10. Στην κατηγορία «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 64.11.
11. Στην κατηγορία «έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 64.10 και 64.12.
12. Στην κατηγορία «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους υπολογαριασμούς του 65.
13. Τα ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται και στο λογαριασμό 80 «γενική εκμετάλλευση» πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 86.
14. Στην κατηγορία «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.00. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.01.
15. Στην κατηγορία «έκτακτα κέρδη» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού, 86.02.01 Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81 03.
16. Στην κατηγορία «έσοδα προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.02. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.01.
17. Στην κατηγορία «έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.03. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 84.

18. Στην κατηγορία «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.00.

19. Στην κατηγορία «έκτακτες ζημίες» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 81.02.

20. Στην κατηγορία «έξοδα προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.00.

21. Στην κατηγορία «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.10. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 83.

22. Από το αλγεβρικό άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και των έκτακτων αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8 προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων.

23. Στην κατηγορία «σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων» περιλαμβάνονται, τόσο οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (τακτικές) όσο και εκείνες που δεν ενσωματώνονται (π.χ. πρόσθετες αποσβέσεις κινήτρων επενδύσεων). Οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 66 και μεταφέρονται στο λογαριασμό 80 «γενική εκμετάλλευση». Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 85 και μεταφέρονται στον λογαριασμό 86.03.

24. Η διαφορά των συνολικών αποτελεσμάτων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση του τυχόν φόρου εισοδήματος - εισφοράς ΟΓΑ και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων (π.χ. φόρου ακίνητης περιουσίας). Τα καθαρά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον λογαριασμό 86.99.

4.9.4 Ο ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως.

Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» ή του λογαριασμού 88.01 «ζημιές χρήσεως», τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.
2. Στην κατηγορία «υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέο» και το όλο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.
3. Στην κατηγορία «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04, το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06.

4. Στην κατηγορία «αποθεματικά προς διάθεση» περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται ή διάθεση τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών, και για το λόγο αυτό μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07.

5. Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω 1 - 4 κατηγοριών αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος - εισφορά ΟΓΑ του λογαριασμού 88.08 και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09. Το υπόλοιπο του λογαριασμού, εάν είναι κέρδη, διαθέτεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

4.9.5 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν: (1) στη χρήση του ισολογισμού και (2) στην προηγούμενη αυτού χρήση.

Στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών,

Κατηγορίες κονδυλίων

1. Στην κατηγορία «αποθέματα ενάρξεως χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα κατά κατηγορίες δευτεροβάθμιων λογαριασμών, τα αποθέματα τέλους της προηγούμενης του ισολογισμού χρήσεως (αρχικά αποθέματα).

2. Στην κατηγορία «αγορές χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι αγορές αποθεμάτων της χρήσεως του ισολογισμού.

3. Στην κατηγορία «αποθέματα τέλους χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα αποθέματα τέλους της χρήσεως του ισολογισμού (τελικά αποθέματα).

4. Στην κατηγορία «οργανικά έξοδα» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα οργανικά έξοδα κατ είδος των λογαριασμών της ομάδας 6 .

5. Το άθροισμα των αγορών χρήσεως, της διαφοράς (+ ή -) των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, και των Οργανικών εξόδων, απεικονίζει το συνολικό κόστος εσόδων της οικονομικής μονάδας για τη χρήση του ισολογισμού.

Η διαφορά του συνολικού κόστους εσόδων και του κόστους ιδιοπαραγωγής και βελτιώσεως παγίων στοιχείων απεικονίζει το κόστος εσόδων εκμεταλλεύσεως και λοιπών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

6. Στην κατηγορία «πωλήσεις» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι πωλήσεις της οικονομικής μονάδας που πραγματοποιούνται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της.

7. Στην κατηγορία «λοιπά οργανικά έσοδα» περιλαμβάνονται τα λοιπά οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, είτε αυτά προέρχονται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της, είτε προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητες.

8. Από τη συσχέτιση των συνολικών εσόδων του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως με το κόστος των εσόδων αυτών της παραπάνω περιπτ. 5, προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) της εκμεταλλεύσεως, τα οποία ταυτίζονται με εκείνα των λογαριασμών 86.00 και 86.01.

4.9.6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες, αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή

οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) των οικονομικών μονάδων.

2. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες για τις οποίες ή νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση.

Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας καθορίζουν τους κλάδους της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες ειδικές πληροφορίες (π.χ. για τις Τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρίες ή τις εταιρίες χαρτοφυλακίου).

3. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως περιέρχεται σε γνώση των τρίτων - δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους - σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν: (1) για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, (2) για τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού (αποσβέσεις-προβλέψεις), και (3) για τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή.

2. Σε περίπτωση πού, με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται ή μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς διαφορών αναπροσαρμογής» του παθητικού (λογ. 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

Στην παραπάνω περίπτωση, στο προσάρτημα καταχωρείται ένας πίνακας που δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής», που έγιναν μέσα στη χρήση. Στον πίνακα αυτό περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής»
- οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς «διαφορές αναπροσαρμογής», μέσα στη χρήση.
- τα ποσά των λογαριασμών «διαφορές αναπροσαρμογής», τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σε οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.
- το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών» «διαφορές αναπροσαρμογής».

Στην ίδια περίπτωση, για κάθε στοιχείο του Ισολογισμού για το οποίο έγινε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεώς του, με εξαίρεση τους λογαριασμούς αποθεμάτων, στο προσάρτημα αναφέρονται:

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,
- είτε ή διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, ή συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.

3. Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

4. Οι πρόσθετες αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

5. Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.

6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού

(διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποιήσεώς τους.

8. Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας.

Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον ή άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.

9. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρίας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί.

Όταν η οικονομική μονάδα έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, πρέπει να αναφέρονται:

- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές.

- ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, και

- το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή, σε περίπτωση που οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισότιμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρίας είναι περισσότερες από μία.

11. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, όταν υπάρχουν.

12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον ή παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους κατάστασεως (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο).

Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες, και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς-ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στη χρήση του Ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που ή παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως

επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.

17. Τα ποσά των φόρων που οφείλονται καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.

18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

19. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιωδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού, κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά, επίσης, αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

21. Οι μεταβολές των παγίων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: ή αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες-βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού.

Σε περίπτωση που κατά την πρώτη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παράγραφο αυτή, ανακύψουν δυσκολίες και για το σκοπό αυτό απαιτηθούν χρόνος και έξοδα, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσεως ή αναπόσβεστη αξία των παγίων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα αναφέρεται ρητά στο προσάρτημα.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, ως αξία κτήσεως λαμβάνεται ή αξία αναπροσαρμογής.

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες, μαζί με διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδραση τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομική μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και 56.01 «έξοδα χρήσεως πληρωτέα», αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

23. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρίας.

Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β(1) «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», Β(3) «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ(Ι)(1) «έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

26. Ανάλυση του λογαριασμού του Ισολογισμού «λοιπές προβλέψεις», όταν είναι αξιόλογες.

27. Σε περίπτωση παρεκκλίσεως, σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται ή μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της παρεκκλίσεως αυτής.

28. Αναλύσεις των συμπυκνών στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπτύξεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις

29. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσεως για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειόμενης χρήσεως.

30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως, π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(I)(6) του παθητικού και Γ(III)(5) του ενεργητικού.

31. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες, που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφορήσεως των μετόχων και των τρίτων, και της παρουσιάσεως μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως (θέσεως) και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

4.9.7 ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Μετά το τέλος της γενικής απογραφής, οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, γενική εκμετάλλευση, αποτελέσματα χρήσης, διάθεση αποτελεσμάτων) καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Όπου ισχύουν τα ακόλουθα:

α) πρέπει να είναι θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίηση του

β) μπορεί να τηρηθεί ως δεμένο βιβλίο ή κινητά φύλλα. Όταν τηρείται σε κινητά φύλλα πρέπει να φέρει ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον για μια διαχειριστική περίοδο.

γ) τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση το βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος (σε περίπτωση αυτοτελούς λογιστικής).

δ) πρέπει να φυλάσσεται για 6 χρόνια από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορά κ.α.

Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες:

α) Εμπορεύσιμα Στοιχεία

β) Παγία Περιουσιακά Στοιχεία

γ) Μετοχές, Ομολογίες και λοιπά Χρεόγραφα

δ) Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία, και

ε) Περιουσιακά Στοιχεία Κυριότητας Τρίτων

4.9.8 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται είναι οι εξής:

-Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης, η κατάσταση του λ/σμου αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, οι οποίες δημοσιεύονται στον τύπο σαν μια ενότητα, η μια κατάσταση κάτω από την άλλη, και

-Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, που δημοσιεύονται με την υποβολή τους στην αρμόδια Δημόσια Αρχή.

Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, όταν προβλέπεται από το νόμο ο έλεγχος των εταιριών από ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, δημοσιεύονται αυτούσια σε ειδικό τεύχος της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως με τίτλο «τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.». Το Προσάρτημα, μαζί με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την μορφή ανακοίνωσης ότι η εταιρία πραγματοποίησε την καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε.

Η σύνταξη των ετήσιων καταστάσεων πρέπει να ολοκληρώνεται το πολύ μέσα σε 4 μήνες από το πέρας της εταιρικής χρήσης που αφορούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ Α.Ε

5.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις δίνεται από το άρθρο 28 του Ν.2238/1994. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα.

Η επιχείρηση αποτελεί μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις :

Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων εκτός από τις επιχειρήσεις των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά το συμβόλαια τίμημα.

Ειδικά για της περιοχές που δεν ισχύει το αντικείμενο σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται : Το τίμημα από της πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας οι οποίες έχουν καταταμηθεί. ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

Ειδικά για της περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: Το τίμημα από της πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες που βαρύνουν τον πωλητή. Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμως. Τα κέρδη από τις παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για της υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο.

Θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείς αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

Κατ' εξαίρεση η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης απαλλάσσεται από το φόρο εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση του ακινήτου εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου ως τιμή πώλησης δεν δίνεται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 και μεταβιβάζονται λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανούντος μισθωτή λόγω κληρονομικής διαδοχής.

Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντας τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική επιχείρηση στην Ελλάδα ή προκειμένου για αλλοδαπό ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης.

5.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του φόρου είναι:

-Στις ανώνυμες εταιρείες (ημεδαπές) με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

-Στις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες (ημεδαπές) το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

Περαιτέρω σε περίπτωση διανομής στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη προστιθέμενο μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρο.

- Στις ανώνυμες εταιρείες (ημεδαπές) οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρο εισοδήματος.

-στις δημοσιές, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα το συνολικό εισόδημα ή κέρδος.

-Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις ατόνιστο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τούτα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες

εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

-στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα ,καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.

5.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το καθαρό εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας είναι η διαφορά μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων και των εκπιπτόμενων δαπανών, όπως τα δύο αυτά μεγέθη προσδιορίζονται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις κατά την εξίσωση:

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ= ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ - ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστα έσοδα των αναγνωριζόμενων ως εκπιπτόμενες δαπάνες απατάει το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων μεταξύ των οποίων της ανώνυμης εταιρείας και της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Επιβάλλεται επομένως να προσδιοριστούν ποια εννοούμε ακαθάριστα έσοδα και ποιές εκπιπτόμενες δαπάνες.

5.4 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

A) το τίμημα των πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

B) το εισόδημα από ακίνητα, κινητές αξίες, απο συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις ,από γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιρειών απαρτίζονται από :

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων Ε.Γ.Α.Σ. που έχουν πραγματοποιηθεί: Λογ: 70-72 και 74, 81-84
- οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών: Λογ: 73, ορισμένοι Υπολογαριασμοί: 75,81-84
- το εισόδημα από ακίνητα: Λογ: 75.04-75.09
- το εισόδημα από γεωργικές επίχ/σεις Λογ.: 70-72 και 74
- το εισόδημα από αλλοδαπές επιχ/σεις Λογ:76

5.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σύμφωνα με της διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 106 του ν.2238/1994:

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων ανωνύμων εταιρειών συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη της. Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη της ΑΕ συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες και εισοδήματα φορολογητέα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα , λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς τους.

Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των ΑΕ συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα της ΑΕ είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα βάση ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή. Το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα της ΑΕ κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρο.

Στη περίπτωση αυτή επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης

5.6 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ ΑΕ

Ο φόρος της ανώνυμης εταιρείας υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης ΑΕ, με φορολογικό συντελεστή σύμφωνα με την τροποποίηση του άρθρου 109ν.2238/1994.

Με συντελεστή 25% θα φορολογηθούν τα μερίσματα που θα διανεμούν εντός του 2013 οι επιχειρήσεις, ενώ ο μειωμένος συντελεστής 10% θα εφαρμοστεί για τα διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Με εγκύκλιο ξεκαθαρίζεται το νέο φορολογικό τοπίο στις επιχειρήσεις που δημιουργήθηκε με τον τελευταίο φορολογικό νόμο 4110/2013. Μεταξύ των αλλαγών περιλαμβάνεται η αύξηση από 20% σε 26% του φορολογικού συντελεστή στα συνολικά κέρδη των εταιρειών (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.).

Ειδικότερα σύμφωνα με την εγκύκλιο:

- 1.** Μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας.
- 2.** Η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% εφαρμόζεται για τα διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Δηλαδή, για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2013 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), εξακολουθεί να ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.
- 3.** Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 10% σε αλλοδαπή εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. που λαμβάνει μερίσματα λόγω της συμμετοχής της σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (να υπάγεται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής με ποσοστό 10% τουλάχιστον, κ.λπ.). Ειδικά για το ποσοστό συμμετοχής, το οποίο ορίζεται σε 10% από την 1.1.2009 και μετά δεν απαιτείται να έχει συμπληρωθεί διετία για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, αλλά θα ελέγχεται στη συνέχεια εάν

συμπληρώθηκε η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής των δύο ετών. Σε περίπτωση που δεν πληρωθεί τελικά η προϋπόθεση συμμετοχής με το οριζόμενο ποσοστό 10% για δύο συνεχή έτη, τότε επιβάλλεται αναδρομικά φορολογία στα διανεμηθέντα μερίσματα, με τις νόμιμες προσαυξήσεις

4. Για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ανωνύμων εταιρειών που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2013 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων και τα οποία θα εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, η οποία θα λάβει χώρα εντός του έτους 2014, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 10%, καθόσον χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Ομοίως, για τα προμερίσματα που θα διανεμηθούν μέσα στο 2013, επειδή αυτά θεωρούνται ότι καταβάλλονται έναντι των μερισμάτων της χρήσης 2014, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2014 (χρόνος απόκτησης), θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%

5. Στην περίπτωση που Α.Ε. προβαίνει σε διανομή κερδών (τρέχουσας χρήσης ή αποθεματικών) και στα οποία περιλαμβάνονται έσοδα από συμμετοχές επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 25% το υπόλοιπο ποσό φόρου που προκύπτει μετά το συμψηφισμό (10% - 25%) δεν επιστρέφεται στην ανώνυμη εταιρεία ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο. Ωστόσο, σύμφωνα με φοροτεχνικούς, ως αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος δεν χρειάζεται ιδιαίτερη διάταξη για την επιστροφή του διότι εκ των γενικών διατάξεων πρέπει να επιστρέφεται.

6. Μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από την ημεδαπή και από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Η μείωση ισχύει για μερίσματα που εισπράττονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

7. Αυξάνεται από 15% σε 20% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις παραγών που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων, των Ο.Ε., Ε.Ε., καθώς και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ για Α.Ε., ΕΠΕ, κ.λπ. τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

8. Αυξάνεται από 35% σε 40% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές. Επίσης, επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% και στα κέρδη που

διανεμούν ή κεφαλαιοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus). Ισχύει από οικονομικό έτος 2014 και μετά (χρήση 2013).

9. Μειώνεται από 40% σε 33% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, που καταβάλλονται σε δικαιούχους αλλοδαπά νομικά πρόσωπα χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ισχύει από 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά.

10. Αυξάνεται από 20% σε 26% ο συντελεστής φόρους που επιβάλλεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.). Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά (χρήση 2013).

11. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 26% στα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και για τα εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών και γαιών που αποκτούν τα κοινωφελή ιδρύματα, οι Ιεροί Ναοί, Ιερές Μονές, κ.λπ.

12. Καταργήθηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών εταιρειών των ποσών που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία στα πλαίσια μεταβίβασης σε αυτή του συνόλου των περιουσιακών της στοιχείων. Αφορά δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

13. Ισχύει πλέον ενιαίο ποσοστό 1% για όλες τις τράπεζες προκειμένου για το σχηματισμό του ποσού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

14. Εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του ΚΦΕ από την ανταλλαγή ομολόγων του ελληνικού δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του ελληνικού δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος PSI, αρχής γενομένης αρχής γενομένης από τη χρήση 2012 (οικον. έτος 2013) εντός της οποίας έλαβε χώρα το πρόγραμμα PSI.

15. Αυξάνεται από 50% σε 75% το ποσοστό της έκπτωσης των δαπανών επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, πάγιων και λειτουργικών δαπανών και κάθε είδους άλλης δαπάνης που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων των νομικών προσώπων της παρ. 2 του άρθρου 101 του ΚΦΕ. Ειδικά ως προς το Άγιο Όρος το ποσοστό ορίζεται σε 100%. Ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά.

5.7 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σκοπός κάθε επιχείρησης συνεπώς και της ανώνυμης εταιρείας είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της δηλαδή:

Προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία στους μετόχους, στα μέλη του ΔΣ, στους ιδρυτές,

Στο προσωπικό της για την συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμα και σε τρίτους λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρέωσης. Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, δεν διανέμεται αλλά με βάση τις διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων παραμένουν στην εταιρεία με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέων.

Ο όρος λοιπόν διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρεία.

Η κατά των νομό υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλεισμένης χρήσης και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από ποσά που λαμβάνονται αποσχηματισμένα διανεμίσασμε αποθεματικά.

Διανεμηθέντα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν.

Διανεμηθέντα είναι και τα αφορολόγητα αποθεματικά των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων.

Η τακτική που ακόλουθοι η διοίκηση της εταιρείας σχετικά με τη διάθεση των κερδών της χρήσεως για την οποία έγινε λόγος στη προηγούμενη παράγραφο δηλαδή η διατήρηση κάποια

σχέσεως μεταξύ διανεμόμενων και μη κερδών λέγεται πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων ή ακόμη και πολιτική σταθεροποιήσεως των μερισμάτων. Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρεία κατά την κατάρτιση των αιτήσεων οικονομικών καταστάσεων της.

Την διάθεση των κερδών διέπουν δυο αντίρροπες τάσεις. Η μια που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στη διατήρηση της επιχείρησης του μεγαλύτερου ποσού των κερδών.

Οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζονται υπέρ της διανομής των κερδών είναι οι εξής:

A) ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών επιταγές αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν μπορεί να αγνοεί η διοίκηση της εταιρείας και η γενική συνέλευση των μετόχων.

B) το κύρος που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν τη διανομή υψηλών μερισμάτων.

Γ) μια κατηγορία μετόχων αποβλέπει στη διανομή όσων το δυνατόν μεγαλύτερων μερισμάτων γιατί και στις χρήσεις που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος για να έχουν οι μέτοχοι ένα τρέχον εισόδημα.

Δ) η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων.

Ε) η μη διανομή μερίσματος έστω σε μία χρήση πιθανόν να έχει δυσμενής συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Οι κυριότεροι παράγοντες που επηρεάζουν στο να μη διανέμουν οι επιχειρήσεις το σύνολο των κερδών τους σε μετρητά είναι οι εξής:

A) το καταστατικό της εταιρείας πιθανόν να επιβάλει το σχηματισμό διάφορων αποθεματικών και οπωσδήποτε του τακτικού αποθεματικού που επιβάλλεται από το νόμο.

B) καθοριστικό ρόλο στη πολιτική κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση της διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν.

Γ) η επέκταση της επιχείρησης κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξαπλώσεως επιβάλλει την αυτοχρηματοδότηση της με αδιανέμητα κέρδη τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιούν ως κεφάλαιο κίνησης .

Δ) η ρευστότητα της επιχείρησης και η ανάγκη εξοφλήσεως ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων υποχρεώνει τη διοίκηση της εταιρείας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσης.

Ε) οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Γιατί οι διευθυντές των επιχειρήσεων που έχουν την τάση να εφαρμόζουν μια σχετικά σταθερή πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μερίσματος μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μελών να διατηρήσουν το μέρισμα σταθερό τουλάχιστον στο ύψος του αναγγελλόμενου μερίσματος .γιατί παρακρατούνται κέρδη στις πολύ κερδοφόρες χρήσεις για να διατεθούν για την πληρωμή μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν και να επιτευχτεί η συνέχιση της διανομής σταθερού μερίσματος. Σημαντικό ρόλο επίσης παίζει η σταθερότητα και η πορεία των κερδών.

ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

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

- Πρόσθετο μέρισμα
- Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
- Μέρισμα στο προσωπικό
- Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

Όλα τα είδη των μερισμάτων εκτός από το μέρισμα σε μετοχές συνεπάγονται τη μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης.

Παρακάτω αναφέρονται λίγα λόγια για τα είδη των μερισμάτων:

α) μέρισμα σε μετρητά: Για να αποφασίσει η γενική συνέλευση τη διανομή μερίσματος σε μετρητά πρέπει να υπάρχουν κέρδη της κλεισμένης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων ή διανεμήσιμα αποθεματικά αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά. Η ρευστότητα λοιπόν της επιχειρήσεως μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης δηλαδή η τωρινή ταμιακή της θέση αλλά και η δυναμική ρευστότητα αυτής δηλαδή η μελλοντική της ταμιακή θέση.

β) μέρισμα σε μετοχές : όταν η εταιρεία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε αλλά ταυτόχρονα να ικανοποιήσει και τους μετόχους για το ποσό του μερίσματος εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει χωρίς αντάλλαγμα στους μετόχους ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο μετοχές. Οι δωρεάν παρεχόμενες μετοχές γίνονται ευμενώς δεκτές από τους μετόχους γιατί αυξάνουν την εμπορευσιμότητα των μετοχών.

γ) μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία: πρόκειται για μέρισμα σε είδος που καταβάλλεται με αλλά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως χρεόγραφα εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, εμπορευματα,οικοπεδα και άλλες επενδύσεις.

δ) μέρισμα σε scrip : στην αλλοδαπή έχει επινοηθεί η προσωπική αναβολή της καταβολής του μερίσματος στις περιπτώσεις που η εταιρεία πραγματοποιεί κέρδη αλλά αντιμετωπίζει προσωρινή δυσκολία στην ταμιακή ρευστοτητα..ετσι εκδίδει και παραδίδει στους μετόχους αντί μετρητών ένα πιστωτικό τίτλο που προλαμβάνει υπόσχεση της εταιρείας να καταβάλλει το ποσό που αναγράφεται στον τίτλο συνήθως σε καθορισμένη ημερομηνία.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Ως πρώτο μέρισμα εννοούμε το μέρισμα που η εταιρεία υποχρεούται σύμφωνα με το νόμο να διανείμει στις μετόχους πρώτο μέρισμα που διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους υπολογίζεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο και με βάση τα κέρδη της χρήσεως:

Υπολογισμός με βάση το κεφάλαιο:

Συμφώνα με το νόμο 2190/1920 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται για καταβολή 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Υπολογισμός με βάση τα καθαρά κέρδη της χρήσης :

Συμφώνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που επιβάλουν φόρο εισοδήματος επί του συνόλου των κερδών χρήσης :

- από το ποσό που εξευρίσκεται με βάση το καταβεβλημένο κεφάλαιο με συντελεστή 6% πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος εισοδήματος (υπολογισμένος επί του πόσου με το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας 25%) και

- για τον υπολογισμό του μερίσματος με βάση τα κέρδη χρήσης από τα συνολικά κέρδη πρέπει να αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος εισοδήματος υπολογισμένος με το συντελεστή φορολογίας 25% από το ποσό που απομένει να αφαιρεθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό και το 35% του υπόλοιπου λογίζεται ως πρώτο μέρισμα.

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

Αποθεματικά είναι τα συσσωρευμένα καθαρά κέρδη που ενέχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο με το όποιο επέρχεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας. Συμφώνα με το άρθρο 44του ν.2190/1920 αφαιρείται το 1/20 των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και η αυτή αφαίρεση παύει να ισχύει αν φθάνει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Μονή προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρείας για διενέργεια κράτησης τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να έχει κλείσει με κέρδη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Στις 31/12/11 το Α΄ Προσωρινό Ισοζύγιο της ανώνυμης επιχείρησης «Β» είχε ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΣΥΝΟΛΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.00.00 ΚΤΙΡΙΑ	100000,00		100000,00	
14.00.00 ΕΠΙΠΛΑ	30000,00	10000,00	20000,00	
20.00.00 ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤ	10000,00		10000,00	
20.01.00 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ	40000,00		40000,00	
30.00.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	25000,00	5000,00	20000,00	
31.00.00 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΣΤΟ ΧΑΡΤΟΦ	15000,00	5000,00	10000,00	
38.00.00 ΜΕΤΡΗΤΑ	68000,00	18000,00	50000,00	
40.06.00 ΕΤΑΙΡΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		123400,00		123400,00
45.00.00 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ.ΥΠΟΧΡ ΠΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ	5000,00	15000,00		10000,00
50.00.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	3000,00	29000,00		26000,00
51.00.00 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ	8000,00	17000,00		9000,00

ΠΛΗΡΩΤΕΑ				
53.00.00 ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ		7000,00		7000,00
55.00.00 ΙΚΑ	9000,00	12000,00		3000,00
60.00.00 ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠ.	18000,00		18000,00	
60.03.00 ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	4000,00		4000,00	
62.00.00 ΔΕΗ	1900,00		1900,00	
62.03.00 ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	800,00		800,00	
62.04.00 ΕΝΟΙΚΙΑ	600,00		600,00	
64.05 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1000,00		1000,00	
64.07.00 ΕΝΤΥΠΙΑ ΚΑΙ ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ	300,00		300,00	
65.06.00 ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ Λ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧ	100,00		100,00	
70.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		85000,00		85000,00
75.04.00 ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚ		12000,00		12000,00
76.03.00 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ		800,00		800,00
81.02.00 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	1000,00		1000,00	
81.03.00 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		1500,00		1500,00
ΣΥΝΟΛΑ	340700,00	340700,00	277700,00	277700,00

Στις 31/12 συνέβησαν και τα εξής:

- το τελικό απόθεμα των εμπορευμάτων ήταν 10000
- υπολογίστηκαν οι ετήσιες αποσβέσεις των παγίων, τα κτίρια αποσβένονται με σταθερή μέθοδο και ΣΑ 10%, ενώ τα έπιπλα αποσβένονται με ΣΑ 15% και σταθερή μέθοδο.
- Οφείλεται ενοίκιο του μηνός Δεκεμβρίου 1000€
- Από τα ενοίκια που εισπράχθηκαν, ποσό 2000€ αφορά έσοδο του Ιανουαρίου της επόμενης χρήσης
- Από τις συνδρομές που πληρώθηκαν 200€αφορούν την επόμενη χρήση
- Από τους πελάτες της επιχείρησης, ένας που όφειλε 1000€ χαρακτηρίστηκε επισφαλής και έγινε πρόβλεψη για το 100% της οφειλής του.

Στις 31/12 θα προβούμε στις εξής εγγραφές τακτοποίησης:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66.01.00 αποσβέσεις κτιριων	10000,00	
66.04.00 αποσβέσεις επίπλων	3000,00	
11.99.00αποσβεσμένα έπιπλα		10000,00
14.99.00 αποσβεσμένα έπιπλα		3000,00
100000*10% = 10000		
20000*15% = 3000		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
62.04.00 ενοίκια	1000,00	
56.01.00 έξοδα χρήσεως πληρωτέα χρονική τακτοποίηση εξόδου		1000,00

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
75.04.00 έσοδα από ενοίκια	2000,00	
56.00.00 έσοδα επόμενης χρήσης χρονική τακτοποίηση εσόδου		2000,00

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
36.00.00 εξόδα επόμενης χρήσης	200,00	
64.05.00 συνδρομές – εισφορές χρονική τακτοποίηση εξόδου		200,00

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
3097.00 επισφαλείς πελάτες	1000,00	
30.00.00 πελάτες εσωτερικού χαρακτηρισμός πελάτη ως επισφαλή		1000,00

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
83.11.00 προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες	1000,00	
44.11.00 προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες δημιουργία πρόβλεψης για επισφαλή πελάτη		1000,00

αρα το Β΄ Προσωρινό Ισοζύγιο θα έχει ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΣΥΝΟΛΑ		ΥΠΟΛΟΙΠΑ	
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
11.00.00 ΚΤΙΡΙΑ	100000,00		100000,00	
11.99.00 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΚΤΙΡΙΑ		10000,00		10000,00
14.00.00 ΕΠΙΠΛΑ	30000,00	10000,00	20000,00	
14.99.00 ΑΠΟΣΒ/ΝΑ ΕΠΙΠΛΑ		3000,00		3000,00
20.00.00 ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤ	10000,00		10000,00	
20.01.00 ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜ	40000,00		40000,00	
30.00.00 ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	25000,00	6000,00	19000,00	
30.97.00 ΕΠΙΣΦΑΛΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤΕΣ	1000,00		1000,00	
31.00.00 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΣΤΟ ΧΑΡΤΟΦ	15000,00	5000,00	10000,00	
36.00.00 ΕΞΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	200,00		200,00	
38.00.00 ΤΑΜΕΙΟ	6800000	18000,00	50000,00	
40.06.00 ΕΤΑΙΡΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ		123400,00		123400,00
44.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		1000,00		1000,00
45.00.00 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘ.ΥΠΟΧΡ ΠΡΟΣ ΤΡΑΠΕΖΕΣ	5000,00	15000,00		10000,00
50.00.00 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3000,00	29000,00		26000,00

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ				
51.00.00 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	8000,00	17000,00		9000,00
53.00.00 ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ		7000,00		7000,00
55.00.00 ΙΚΑ	9000,00	12000,00		3000,00
56.00.00 ΕΣΟΔΑ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ		2000,00		2000,00
56.01.00 ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		1000,00		1000,00
60.00.00 ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠ.	18000,00		18000,00	
60.03.00 ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	4000,00		4000,00	
62.00.00 ΔΕΗ	1900,00		1900,00	
62.03.00 ΤΗΛΕΠΙΚ/ΝΙΕΣ	800,00		800,00	
62.04.00 ΕΝΟΙΚΙΑ	1600,00		1600,00	
64.05.00 ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	1000,00	200,00	800,00	
64.07.00 ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΙ ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ	300,00		300,00	
65.06.00 ΤΟΚΟΙ ΕΞΟΔΑ Λ.ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧ	100,00		100,00	
66.01.00 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	10000,00		10000,00	
66.04.00 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ	3000,00		3000,00	
70.00.00 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ		85000,00		85000,00
75.04.00 ΕΣΟΔΑ ΕΝΟΙΚ	2000,00	12000,00		10000,00
76.03.00 ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ		800,00		800,00

81.02.00 ΕΚΤΑΚΤΗ ΖΗΜΙΑ	1000,00		1000,00	
81.03.00 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ		1500,00		1500,00
83.11.00 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	1000,00		1000,00	
ΣΥΝΟΛΑ	358900,00	358900,00	292700,00	292700,00

Στην συνέχεια θα πρέπει να γίνει η μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων, των αγορών εμπορευμάτων, των τελικών αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων στον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80.00.00 λογαριασμός γενικής εκμεταλλευσης	90300,00	
20.00.00 αρχικο απόθεμα εμπορ		10000,00
20.01.00 αγορές εμπορευμάτων		40000,00
60.00.00 αμοιβές έμμισθου προσωπικου		18000,00
60.03.00 εργοδοτικές εισφορές		4000,00
62.00.00 ΔΕΗ		1900,00
62.03.00 Τηλεπικοινωνίες		800,00
62.04.00 ενοίκια		1600,00
64.05.00 συνδρομες εισφορες		800,00
64.07.00 έντυπα και γραφικη υλη		300,00
65.06.00 τόκοι εξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		100,00
66.01.00 αποσβέσεις κτιριων		10000,00
66.04.00 αποσβέσεις επίπλων		3000,00
χρέωση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20.00.00 εμπορεύματα τέλους	10000,00	
70.00.00 πωλήσεις εσωτερικού	85000,00	
7504.00 ενοίκια	10000,00	
76.03.00 πιστωτικοί τόκοι	800,00	
80.00.00 λογαρ. γενικής εκμ/σης		105800,00
πιστωση του λογ. Γενικής εκμ/σης		

στην συνέχεια κλείνουμε τον λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης και συγκρίνοντας την χρέωση με την πίστωση εξάγουμε αποτέλεσμα, το οποίο είναι οργάνικό αποτέλεσμα και το μεταφέρουμε στον 80.01 μικό αποτέλεσμα. Επειδή η χρέωση του 80.00 είναι μικρότερη από την πίστωση αυτό συνεπάγεται πως θα έχουμε οργάνικό κέρδος. Αρα η εγγραφή μεταφοράς του θα είναι

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80.00.00 λογαριασμός γεν.εκμετάλλευσης	15500,00	
80.01.00 μικό αποτέλεσμα		15500,00
μεταφορά στο μικό αποτέλεσμα		

στην συνέχεια φτιάχνουμε τους λογαριασμούς 80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά και τον 80.03 έσοδα μη προσδιοριστικά.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
80.01.00 μικό αποτέλεσμα	10800,00	
80.03.00 έσοδα μη προσδιοριστικά		10800,00
μεταφορά των εσόδων μη προσδιοριστικών		

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

80.02.00 έξοδα μη προσδιοριστικά	40500,00	
80.01.00 μικτό αποτέλεσμα μεταφορά των εξόδων μη προσδιοριστικών		40500,00

στην συνέχεια κλείνουμε τους 80.01, 80.02, 80.03 και μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της ομάδας 8 ανοίγουμε τον λογαριασμό 86 με σκοπό την εξαγωγή του καθαρού αποτελέσματος.

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

86.00.00 αποτελέσματα εκμ/σης	41500,00	
80.02.00 έξοδα μη προσδιοριστικά		40500,00
81.02.00 έκτακτη ζημία χρέωση του λογ. 86		1000,00

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

80.01.00 μικτο αποτέλεσμα	45200,00	
80.03.00 έσοδα μη προσδιοριστικά	10800,00	
81.03.00 έκτακτα κέρδη	1500,00	
86.00.00 αποτελεσμα εκμ/σης		55200,00
86.01.03χρημα/κα αποτελεσματα		800,00
86.02.01 εκτακτα αποτελέσματα πίστωση του 86		1500,00

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

86.00.00 αποτελεσματα εκμ/σης	16000,00	
86.99.00 καθαρό αποτέλεσμα χρήσης		16000,00
εξαγωγή καθαρού αποτελέσματος		

Στο σημείο αυτό θα κάνουμε την διανομή κερδών χρήσης σύμφωνα με τους υποχρεωτικούς λόγους διανομής των κερδών σε μια ΑΕ:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	16000,00
Μειον ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜ.ΧΡΗΣΗΣ	0
Μειον ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΗΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ	0
Μειον ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	0
Συν ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖ.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ	0
= ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	16000,00
Μειον ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (25%)	4000,00
= ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	12000,00

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	16000,00
Μειον ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	0
Μειον ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	4000,00
= ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ	12000,00
Μειον ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ(5%)	600,00

= ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ	11400,00
Μειον Α΄ΜΕΡΙΣΜΑ	7404,00
= ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	3996,00

Υπολογισμος Α΄μερίσματος: είναι το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στα εξής:

- 6% x καταβλημενο μετοχικο κεφαλαιο = 6% x 123400= 7404
- 35% x υπολοίπου κερδών = 35% x 11400 = 3990

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.99.00 καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	16000,00	
88.00.00 κέρδη προς διάθεση		16000,00
μεταφορά στα αποτελέσματα προς διάθεση		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00.00 κέρδη προς διάθεση	16000,00	
88.99.00 καθαρά κέρδη προς διάθεση		16000,00
μεταφορά στα καθαρά κέρδη προς διάθεση		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.08.00 φόρος εισοδήματος	4000,00	
54.07.00 φόρος εισοδήματος		4000,00
μεταφορά στα καθαρά κέρδη προς διάθεση		

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.99 καθαρά κέρδη προς διάθεση	4000,00	
88.08 φόρος εισοδήματος κάλυψη του φόρου		4000,00
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.99.00 καθαρά κέρδη προς διάθεση	12000,00	
41.02.00 τακτικό αποθεματικό		400,00
42.00.00 υπόλοιπο κερδών εις νέο		3996,00
53.01.00 Α΄ μέρισμα μεταφορά κερδών στον ισολογισμό		7404,00

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα των εργασιών τέλους χρήσης μιας ανώνυμης εταιρείας.

Στην αρχή της εργασίας αυτής δώσαμε στοιχεία σχετικά με την ανώνυμη εταιρεία, τον τρόπο ίδρυσης της και λειτουργίας της καταθέτοντας παράλληλα όλες τις σχετικές με την ανώνυμη εταιρεία έννοιες.

Στην συνέχεια και δομώντας τον βασικό κορμό της εργασίας αυτής περιγράψαμε και αναλύσαμε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για το κλείσιμο χρήσης κάθε μορφής εταιρείας και ιδιαίτερα της ανώνυμης εταιρείας.

Στο σημείο αυτό που είναι και η κατακλείδα της εργασίας μας θα παραθέσουμε τα συμπεράσματά μας πάνω στο θέμα που στις προηγούμενες ενότητες αναλύθηκε.

Μέσα λοιπόν από μελέτη στοιχείων και πληροφοριών σχετικών με το θέμα τις εργασίας διαπιστώσαμε πως οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης θα μπορούσαν να συνοψισθούν στις εξής κάτωθι με βάση τις λογιστικές ομάδες:

- Στην ομάδα 1: Αποσβέσεις Παγίων
- Στην ομάδα 2 : Ελλείμματα ή πλεονάσματα αποθεμάτων, Αγορές υπό παραλαβή-υπό τακτοποίηση, Αποτίμηση Αποθεμάτων.
- Στην ομάδα 3 : Διαφορές Ταμείου ή Τραπεζών .Τόκοι απαιτήσεων, Εκπτώσεις προς Πελάτες.
- Στην ομάδα 4: Προβλέψεις
 - α) Επισφαλών απαιτήσεων
 - β) Αποζημιώσεις Εξόδου κλπ
 - γ) Συναλλαγματικών διαφορών

- Στην ομάδα 5: Τόκοι Υποχρεώσεων, εκπτώσεις από προμηθευτές

- Στην ομάδα 6: Υπολογισμός εξόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση

α) έξοδα επόμενης χρήσης

β) έξοδα πληρωτέα

- Στην ομάδα 7: Υπολογισμός εσόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση:

α) έσοδα επόμενης χρήσης

β) έσοδα εισπρακτέα

γ) Εκπτώσεις προς πελάτες

- Για τον υπολογισμό εσόδων-εξόδων κλειόμενης χρήσης χρησιμοποιούμε τους λογαριασμούς : 36και 56

Αφού λοιπόν στο τέλος της χρήσης γίνουν όλες αυτές οι απαραίτητες ενέργειες η ανώνυμη εταιρεία συνεχίζει την λειτουργία της με σκοπό την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

Το αποτέλεσμα της χρήσης προκύπτει από τη συσχέτιση στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» όλων των καθαρών αποτελεσμάτων των εκμεταλλεύσεων της επιχείρησης με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, τα έκτακτα κέρδη, τις έκτακτες ζημίες, τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, και τις τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσης» ανοίγει στο τέλος της χρήσης.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης», κέρδη, αν είναι πιστωτικό, ζημίες, αν είναι χρεωστικό, μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα προς διάθεση» και από εκεί, σύμφωνα με το καταστατικό και τις διατάξεις της νομοθεσίας γίνεται η διανομή τους, ή αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση, μεταφέρεται στο λογαριασμό «Κεφάλαιο».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ Γ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, 2009, 10^Η ΕΚΔΟΣΗ

ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011

ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΣ Ι. Δ., ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΤΟΜΟΣ Α, ΜΑΪΟΣ 2011, ΕΚΔΟΣΗ 13^Η

ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ. Α., ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ, ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ TAX ADVISORS. 2009

ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2001

ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ, Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

ΠΟΜΟΝΗΣ Ν., ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ, 2010

ΣΑΚΕΛΛΗΣ Ε. Ι. «ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ» Α' ΤΟΜΟΣ, ΒΡΥΚΟΥΣ Ε. Ε., 1999

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

WWW.TAXSPIRIT.GR

WWW.TAXHEAVEN.GR

WWW.TAXPRESS.GR

WWW.TAXPROFIT.GR

WWW.EPIXEIRISI.GR

WWW.TAXFINANCE.GR

WWW.WIKIPEDIA.GR