



ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ
ΠΕΡΙ Α.Ε ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ
ΑΛΛΑΓΩΝ ΠΟΥ ΕΦΕΡΕ Ο Ν. 4110/2013**



**ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΣΑΜΨΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΩΤΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ	7
1.1 Γενικά στοιχεία για το ισοζύγιο	7
1.2 Πρώτο προσωρινό ισοζύγιο	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	9
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ	9
2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της απογραφής	9
2.2 Απογραφή έναρξης	9
2.3 Απογραφή λήξης	10
2.4 Είδη απογραφής	10
2.5 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής	11
2.6 Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνονται	12
2.7 Προετοιμασία για την απογραφή	13
2.8 Πραγματοποίηση απογραφής	14
2.8.1 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας	14
2.8.2 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων	14
2.9 Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων	15
2.9.1 Επεξεργασία καταστάσεως απογραφής αποθεμάτων	16
2.9.2 Επεξεργασία στοιχείων συμφωνίας με χρεώστες και πιστωτές	16
2.9.3 Επεξεργασία πρωτόκολλων καταμέτρησης αξιών	16
2.9.4 Επεξεργασία επιστολών δικηγорών	17
2.9.5 Λογιστικοποίηση διαφόρων απογραφής	18
2.10 Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών	18
2.10.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία	18
2.10.2 Έπιπλα και σκεύη	19
2.10.3 Λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού	19
2.10.4 Περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	20
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	20
3.1 Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων	20
3.1.1 Αρχές και κανόνες αποτίμησης	20
3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων	22
3.2.1 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει εμπορικού νόμου	22
3.2.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει φορολογικού νόμου	22

3.3	Αποτίμηση αποθεμάτων.....	23
3.3.1	Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.....	23
3.3.2	Ορισμός αποθεμάτων.....	23
3.3.3	Κανόνες αποτίμησης αποθεμάτων.....	23
3.3.4	Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	24
3.3.4.1	Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.....	24
3.3.4.2	Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.).....	26
3.3.4.3	Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.).....	27
3.3.4.4	Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου.....	29
3.3.4.5	Μέθοδος του βασικού αποθέματος.....	29
3.3.4.6	Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.....	30
3.3.4.7	Μέθοδος του πρότυπου κόστους.....	30
3.4	Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	30
3.4.1	Γενικά στοιχεία.....	30
3.4.2	Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	31
3.5	Αποτίμηση απαιτήσεων.....	32
3.5.1	Διάκριση απαιτήσεων.....	32
3.5.2	Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως.....	32
3.5.3	Απαιτήσεις ανεπίδεκτης εισπράξεως.....	33
3.5.4	Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.....	33
3.6	Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.....	34
3.6.1	Γενικά στοιχεία.....	34
3.6.2	Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.....	34
3.6.3	Λογιστικός χειρισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.	35
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	37
	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ Η ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΗ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ.....	37
	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	37
4.1	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων.....	37
4.2	Βασικές αιτίες αποσβέσεων.....	38
4.3	Σκοπός αποσβέσεων.....	38
4.4	Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.....	39
4.4.1	Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης.....	39
4.5	Συντελεστές απόσβεσης.....	40

4.6	Αλλαγές περί αποσβέσεων βάσει του Ν.4110/2013	43
4.7	Λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων και η εμφάνισή τους στον ισολογισμό ...	45
4.8	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	47
4.9	Μεταβατικοί λογαριασμοί	55
4.9.1	Γενικά στοιχεία για τους μεταβατικούς λογαριασμούς.....	55
4.9.1.1	Μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού	55
4.9.1.2	Μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού	57
	ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΟΥΣ.....	59
4.10	Γενικά.....	59
4.10.1	Σφάλματα στο Ημερολόγιο.....	59
4.10.2	Σφάλματα στο Γενικό και στα Αναλυτικά Καθολικά.....	60
4.11	ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ (ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ).....	60
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	61
	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	61
5.1	Εισαγωγή.....	61
5.2	Εσωλογιστικός προσδιορισμός αποτελέσματος εκμετάλλευσης.....	61
5.2.1	Λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση»	61
5.2.2	Ο λογαριασμός 80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.....	62
5.2.3	Ο λογαριασμός 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».....	63
5.2.4	Ο λογαριασμός 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».....	64
5.2.5	Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως»	64
5.2.6	Ο λογαριασμός 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως»	68
5.3	Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελέσματος.....	68
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	69
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	69
6.1	Γενικά στοιχεία φορολογίας και διάθεσης.....	69
6.2	Φορολογία κερδών ΑΕ και υπολογισμός αναλογούντος φόρου.....	70
6.3	Υπολογισμός οφειλομένου ή καταβλητέου φόρου εισοδήματος.....	71
6.3.1	Ποσά που προστίθενται επιπλέον στον κύριο φόρο (αναλογών φόρο)	71
6.3.2	Ποσά που αφαιρούνται από τον κύριο φόρο (αναλογών φόρο).....	72
6.4	Λογιστικός χειρισμός φόρου εισοδήματος Ανωνύμων εταιρειών	73
6.4.1	Νομικό πλαίσιο φορολογίας μερισμάτων	74
6.5	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 2013).....	78

6.5.1	Τρόποι υποβολής δήλωσης Φ 01-010.....	78
6.5.2	Προθεσμίες υποβολής δήλωσης.....	79
6.5.3	Εκκαθάριση δήλωσης και τρόποι εξόφλησης φόρου.....	79
6.6	Οι αλλαγές που έγιναν με τον Ν. 4110/2013 στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε.....	84
6.6.1	Αλλαγές στο σύστημα φορολογίας των νομικών προσώπων	84
6.6.2	Αλλαγές στη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών	85
6.6.2.1	Συντελεστής φορολογίας κερδών.....	85
6.6.2.2	Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα μερίσματα ή κέρδη.....	85
6.6.2.3	Προμερίσματα.....	86
6.6.2.4	Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων	86
6.6.2.5	Εισπραττόμενα μερίσματα και κέρδη από αλλοδαπές θυγατρικές με έδρα κράτος μέλος της ευρωπαϊκής ένωσης.....	87
6.6.2.5.1	Απαλλαγή από τη φορολογία.....	87
6.6.2.5.2	Διανομή του αποθεματικού	87
6.6.2.6	Αμοιβές ή ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.....	88
6.6.2.7	Έξοδα παραστάσεως , εκτός μισθού αμοιβές , παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης.....	88
6.6.2.8	Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ.....	88
6.6.3	Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών.....	89
6.6.3.1	Κέρδη προηγούμενων χρήσεων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών.	89
6.6.3.2	Αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών.	89
6.6.3.3	Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα)	90
6.7	ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.....	90
6.7.1	Προτεραιότητα στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως.....	90
6.7.2	Απαγόρευση διανομής κερδών	98
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	103
	ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	103
7.1	Τελικό (οριστικό) Ισοζύγιο (Ανακεφαλαιωτικό Ισοζύγιο)	103
7.2	Έννοια και σκοπός των οικονομικών καταστάσεων.....	103
7.3	Ισολογισμός	103

7.3.1	Ορισμός ισολογισμού.....	104
7.3.2	Υπόδειγμα Ισολογισμού.....	104
7.3.3	Μορφές Ισολογισμού	104
7.4	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	106
7.4.1	Ορισμός κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης	106
7.4.2	Κατάταξη λογαριασμών στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης	106
7.5	Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.....	110
7.6	Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.....	112
7.7	Δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων	112
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8		114
ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		114
ΕΙΣΑΓΩΓΗ		114
8.1	Κλείσιμο διαχειριστικής χρήσης.....	114
8.2	Άνοιγμα βιβλίων και διαχειριστικής χρήσης	114
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9		115
ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ		115
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ		130
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		134

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι λογιστικές εργασίες που γίνονται στο τέλος της χρήσης ορίζονται ως ένα από τα βασικά και αναπόσπαστα συστατικά της λογιστικής επιστήμης. Οι εργασίες αυτές είναι εξίσου σημαντικές τόσο για την ίδια την επιχείρηση όσο και για το εξωτερικό της περιβάλλον, καθώς μέσω των εργασιών αυτών επιτυγχάνεται ο σωστός προσδιορισμός της περιουσιακής κατάστασης, του οικονομικού και φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης και η αποδοτικότητα της επιχείρησης, για την οποία ενδιαφέρονται οι μέτοχοι, οι υποψήφιοι επενδυτές, οι τράπεζες, οι εργαζόμενοι, οι προμηθευτές κ.α. Ακόμα άμεσο ενδιαφέρον έχει και το κράτος για φορολογικούς λογούς.

Η σειρά των λογιστικών εργασιών στο τέλος της χρήσης (όπως ορίζεται από την νομοθεσία) μετά την καταχώρηση όλων των λογιστικών γεγονότων και της τελευταίας ημέρας της διαχειριστικής χρήσης έχει ως εξής:

1. Σύνταξη πρώτου προσωρινού ισοζυγίου
2. Διενέργεια απογράφης τέλους χρήσης
3. Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης
4. Εγγραφές τακτοποιήσεως ή εγγραφές προσαρμογής
5. Σύνταξη δευτέρου προσωρινού ισοζυγίου (προσαρμοσμένο ισοζύγιο)
6. Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, των αποτελεσμάτων χρήσης, υπολογισμός του φόρου και διανομή του αποτελέσματος
7. Σύνταξη οριστικού ισοζυγίου (ανακεφαλαιωτικό ισοζύγιο)
8. Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και δημοσιοποίησή τους
9. Κλείσιμο των βιβλίων της χρήσης
10. Άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσης

Στην πτυχιακή αυτή εργασία, θα προσπαθήσουμε να παραθέσουμε και να αναλύσουμε σε βάθος, θεωρητικά και πρακτικά, τις λογιστικές αυτές εργασίες που πρέπει να γίνουν κατά την 31/12 κάθε έτους, σε κάθε επιχείρηση η οποία τηρεί το διπλογραφικό σύστημα. Οι λογιστικές αυτές εργασίες θα αναλυθούν σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), το Νόμο 2190/1920, το Νόμο 2238/1994, το φορολογικό και το εμπορικό δίκαιο. Επίσης θα γίνει εκτενέστερη αναφορά και ανάλυση στις αλλαγές που έφερε ο νόμος 4110/2013 στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994 στα οποία περιλαμβάνονται και οι Ανώνυμες Εταιρείες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΩΤΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ

1.1 Γενικά στοιχεία για το ισοζύγιο

Το ισοζύγιο είναι ένας πίνακας που εμφανίζει κάθε λογαριασμό του γενικού καθολικού με το χρεωστικό ή το πιστωτικό του υπόλοιπο. Αθροίζοντας όλα τα χρεωστικά και όλα τα πιστωτικά υπόλοιπα μπορεί να ελεγχθεί εάν το άθροισμα των χρεώσεων ισούται με το άθροισμα των πιστώσεων, αποτελεί δηλαδή ένα λογιστικό εργαλείο για τον ορθό έλεγχο των υπολοίπων των λογαριασμών του γενικού καθολικού. Εκτός όμως της δυνατότητας του ελέγχου δίνει και την εικόνα των περιουσιακών στοιχείων όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης και τα οποία είναι απαραίτητα στην διοίκηση για την λήψη των αποφάσεων.

Με τη χρήση των ισοζυγίων δεν ελέγχεται η παράληψη μια λογιστικής εγγραφής καθώς και η χρέωση ή η πίστωση εσφαλμένων λογαριασμών. Τα τελευταία αυτά σφάλματα απαιτούν λεπτομερή διερεύνηση όλων των οικονομικών γεγονότων, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες και εγγραφές.

Συνήθως τα ισοζύγια συντάσσονται στο τέλος του μήνα. Όταν περιλαμβάνουν την κίνηση λογαριασμών μόνο του μήνα λέγονται ισοζύγια περιόδου, ενώ όταν περιλαμβάνουν συνολική κίνηση μέχρι τον μήνα που συντάσσονται, ονομάζονται ανακεφαλαιωτικά ισοζύγια. Το ισοζύγιο του Δεκεμβρίου, το οποίο καταρτίζεται στις 31/12, περιλαμβάνει την κίνηση όλων των λογαριασμών όλου του έτους και ονομάζεται πρώτο προσωρινό ισοζύγιο, στη συνέχεια ακολουθούν το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο και το οριστικό ισοζύγιο τα οποία θα αναλυθούν στις επόμενες ενότητες.

Το ισοζύγιο των λογαριασμών του γενικού καθολικού έχει την εξής μορφή:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ					...(ημερομηνία)...	
α/α	ΣΓΚ	Τίτλος λογαριασμού	Αθροίσματα		Υπόλοιπα	
			Χρέωσης	Πίστωσης	Χρεωστικά	Πιστωτικά
①	②	③	④	⑤	⑥	⑦

Αθροίζοντας τα ποσά στις στήλες της χρέωσης, της πίστωσης, των χρεωστικών και των πιστωτικών υπολοίπων (στήλες 4, 5, 6, 7) θα πρέπει το άθροισμα των ποσών των χρεώσεων των λογαριασμών του Ισοζυγίου (ΑΧΙ) να είναι ίσο με το άθροισμα των ποσών των πιστώσεων του Ισοζυγίου (ΑΠΙ), δηλαδή:

$$\mathbf{AXI = AΠI}$$

και, επειδή όλα τα ποσά που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς έχουν μεταφερθεί από το ημερολόγιο, όπου γνωρίζουμε ότι ισχύει:

άθροισμα χρεώσεων ημερολογίου = άθροισμα πιστώσεων ημερολογίου

$$\mathbf{AXH = AΠH,}$$

θα οδηγηθούμε στη γενική ισότητα:

$$\mathbf{AXH = AΠH = AXI = AΠI}$$

και στο συμπέρασμα ότι ο έλεγχος των λογαριασμών κατά τη μεταφορά τους από το ημερολόγιο στο ισοζύγιο έχει γίνει με επιτυχία.

Ακόμα, επειδή το άθροισμα των χρεώσεων είναι ίσο με το άθροισμα των πιστώσεων, συνεπάγεται ότι θα είναι ίσα και τα αθροίσματα των χρεωστικών και των πιστωτικών υπολοίπων (στήλες 6, 7). Δηλαδή:

$\mathbf{A.X.u.I = A.Π.u.I}$

1.2 Πρώτο προσωρινό ισοζύγιο

Είναι το ισοζύγιο το οποίο καταρτίζεται από τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού τα οποία έχουν ενημερωθεί με όλες τις οικονομικές συναλλαγές του έτους. Αποτελεί μέσω επαλήθευσης των υπολοίπων των λογαριασμών, ανίχνευσης σφαλμάτων, παραλήψεων και ελλείψεων. Συντάσσεται πριν τη διενέργεια των απαραίτητων εγγραφών προσαρμογής για την αναγνώριση και την τακτοποίηση όλων των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων της χρήσης και έχει χαρακτήρα προσωρινό καθώς τα υπόλοιπα του ισοζυγίου αυτού θα μεταβληθούν λόγω των εγγραφών προσαρμογής που θα ακολουθήσουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της απογραφής¹

Απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε ενιαίο νόμισμα και σε ορισμένη χρονική στιγμή.

Με την απογραφή :

- ο Προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα.
- ο Αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα, με βάση τους κανόνες της υποτιμητικής.
- ο Καταχωρούνται, αναλυτικά εκφρασμένα, στο βιβλίο απογραφών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχείρησης κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και κατά αξία, σε μια ορισμένη χρονική στιγμή, δηλαδή στη στατική της μορφή.

2.2 Απογραφή έναρξης²

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. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 27, παρ. 2, του Κ.Β.Σ. η οποία αναφέρει τα εξής:

Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού.

Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

¹ Η ανωτέρω πηγή 2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της απογραφής προήλθε από το βιβλίο Γενική λογιστική Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος 2006, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ.

² Η ανωτέρω πηγή 2.2 Απογραφή έναρξης προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή ενάρξεως της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10, παρ. 2, του Κ.Β.Σ., στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 2237/1192).

2.3 Απογραφή λήξης³

Οι ανώνυμες εταιρείες, επίσης, έχουν την υποχρέωση να ενεργήσουν απογραφή και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως όπως αυτή καθορίζεται στο καταστατικό (άρθρο 41, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Το άρθρο 9 του Εμπορικού Νόμου αναφέρει ότι κάθε έμπορος οφείλει να κάνει κάθε έτος ιδιόγραφο απογραφή των κινητών και ακινήτων πραγμάτων του καθώς επίσης και της περιουσίας και του χρέους του, και στη συνέχεια να την αντιγράψει σε ειδικό βιβλίο απογραφών.

Τέλος, ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα σε κάποιες προθεσμίες (οι προθεσμίες αυτές αναλύονται διεξοδικά στην παράγραφο **2.5 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής** της ενότητας αυτής) προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας.

2.4 Είδη απογραφής⁴

Η απογραφή διακρίνεται σε διάφορα είδη ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιείται κάθε φορά. Τρία βασικά κριτήρια μπορεί να χρησιμοποιηθούν :

1. Η έκταση της απογραφής.
2. Ο χρόνος διενέργειάς της.
3. Το αντικείμενό της.

Με κριτήριο την έκταση της, η απογραφή διακρίνεται σε γενική και μερική.

- Γενική : είναι η απογραφή που περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων της περιουσίας. (Επισημαίνεται ότι από τα στοιχεία της περιουσίας, απογράφονται μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού και του πραγματικού παθητικού και όχι τα στοιχεία της καθαρής θέσης. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης είναι εκείνα που θα αυξομειωθούν ανάλογα με τις διαφορές που θα προκύψουν από την απογραφή των λοιπών στοιχείων της περιουσίας)
- Μερική : είναι η απογραφή που περιλαμβάνει ένα μέρος μόνο από τα στοιχεία της περιουσίας.

³ Η ανωτέρω πηγή 2.3 Απογραφή λήξης προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

⁴ Η ανωτέρω πηγή 2.4 Είδη απογραφής προήλθε από το βιβλίο του Νικόλαου Σ. Πομόνη Γενική λογιστική 2, εκδόσεις ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, 4η έκδοση, έτος 2010.

Με κριτήριο τον χρόνο διενέργειάς της (την επανάληψη της δηλαδή) η απογραφή διακρίνεται σε τακτική ή περιοδική και έκτακτη ή εφάπαξ.

- Τακτική ή περιοδική : είναι η απογραφή που επαναλαμβάνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, οποιασδήποτε διάρκειας. Η πιο συνηθισμένη περίπτωση τακτικής απογραφής είναι η ετήσια απογραφή ή απογραφή τέλους χρήσης που πραγματοποιείται ανά δωδεκάμηνο, για τη σύνταξη του ισολογισμού και του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων. Επαναλαμβάνεται τακτικά την 31/12 ή την 30/6 κάθε έτους (ανάλογα με το χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού από την επιχείρηση) και είναι η απογραφή η οποία θα μας απασχολήσει στην πτυχιακή αυτή. Εξίσου τακτική απογραφή είναι και η απογραφή η οποία πραγματοποιείται μια φορά το μήνα ή μια φορά το τρίμηνο, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Συνεπώς η τακτική απογραφή είναι τακτική επειδή επαναλαμβάνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα αλλά είναι συγχρόνως και περιοδική επειδή επαναλαμβάνεται κατά περιόδους.
- Έκτακτη ή εφάπαξ : είναι η απογραφή η οποία πραγματοποιείται απρόοπτα και εφάπαξ, χωρίς επανάληψη. Η έκτακτη απογραφή έχει κυρίως ελεγκτικό χαρακτήρα, ο έκτακτος χαρακτήρας της αναφέρεται σε αυτόν που υφίσταται τον απογραφικό έλεγχο. Οι έκτακτες απογραφές μπορεί να είναι προσχεδιασμένες από την αρμόδια υπηρεσία ελέγχου, χωρίς φυσικά να είναι γνωστό στους ελεγχόμενους. Επίσης έκτακτη απογραφή διενεργείται σε περιπτώσεις όπως λύση και εκκαθάριση της εταιρείας δηλαδή σε περίπτωση πτώχευσης της εταιρείας.

Τέλος με κριτήριο το αντικείμενο της, η απογραφή διακρίνεται κατά κατηγορία αξιών της επιχειρηματικής περιουσίας. Η διάκριση αυτή οφείλεται στα διαφορετικά χαρακτηριστικά που έχουν οι διάφορες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων, χαρακτηριστικά που επιβάλουν διαφορετικούς κανόνες, αρχές και τεχνικές διεξαγωγής της απογραφής. Σαν διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων θεωρούμε τις ομάδες που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

2.5 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής⁵

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

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

Σημειώνεται ότι για κάθε ημέρα καθυστέρησης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών επιβάλλεται και ένα πρόστιμο.

⁵ Η ανωτέρω πηγή 2.5 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή *Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ*

Η καταχώρηση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας καθώς και η αποτίμηση αυτής περάτουνται σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ.8 του Κ.Β.Σ. : α) εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, γ) εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δε μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Εντός της ίδιας προθεσμίας συντάσσονται και οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, που προβλέπονται από το άρθρο 29 του Κ.Β.Σ., δηλαδή ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.

Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού.

Τα βιβλία του Κ.Β.Σ., εκτός: α) των προσθέτων βιβλίων που αναφέρονται στις παρ.1 έως και 5 του άρθρου 10 Κ.Β.Σ. και β) του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν .

Η επιχείρηση εντός των άνω προθεσμιών μπορεί να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί τις τροποποιητικές εγγραφές να τις καταχωρήσει εντός των προθεσμιών αυτών στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού.

2.6 Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνονται⁶

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για την πραγματοποίηση της απογραφής οι επιχειρήσεις προβαίνουν στις εξής εργασίες:

- ο Προετοιμασία για την απογραφή

⁶ Η ανωτέρω πηγή 2.6 Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνονται προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

- ο Πραγματοποίηση απογραφής

A) Αναγνώριση στοιχείων απογραφής

B) Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής

- ο Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων
- ο Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών
- ο Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

2.7 Προετοιμασία για την απογραφή⁷

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

Η οργάνωση και η προετοιμασία της απογραφής απαιτούν κατάλληλα έντυπα καταμέτρησης αποθεμάτων, μετρητών, επιταγών, συναλλαγματικών, μετοχών, συμφωνίας τραπεζών, επαληθευτικές επιστολές υπολοίπων πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, αποθεμάτων σε τρίτους, συναλλαγματικών και επιταγών σε τρίτους.

Επίσης, οι απογραφείς πρέπει να επισκεφθούν όλους τους χώρους στους οποίους αποθηκεύονται αποθέματα και να ελέγξουν:

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

B) Εάν υπάρχουν αποθέματα **ακατάλληλα και ελαττωματικά** πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά». Ελαττωματικά και ακατάλληλα αποθέματα καθώς και παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων πρέπει να αναγράφονται αναλυτικά στο

⁷ Η ανωτέρω πηγή 2.7 Προετοιμασία για την απογραφή προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

θεωρημένο βιβλίο απογραφής. Η αποτίμησή τους θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ.

Γ) Εάν υπάρχουν αποθέματα **κυριότητας τρίτων** πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων». Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κυριότητας τρίτων στα βιβλία της επιχειρήσεως πρέπει να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως.

2.8 Πραγματοποίηση απογραφής

2.8.1 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας⁸

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς 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 επί μέρους κατηγορίες του Ενεργητικού ή του Παθητικού όπως αυτές καθορίζονται. Για την περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρήσιμα στοιχεία αποτελούν τα δικαιολογητικά των συναλλαγών (τιμολόγια, συμβόλαια, συμβάσεις κ.λπ.) καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία της.

Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας είναι μια σοβαρή εργασία που εκτελείται κατά τη διάρκεια της απογραφής και πρέπει να γίνεται από το προσωπικό της επιχείρησης το οποίο γνωρίζει πολύ καλά τα στοιχεία της περιουσίας. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις: για την απογραφή των αποθεμάτων επιλέγονται υπάλληλοι που ασχολούνται με τη διακίνησή τους (αγορές, πωλήσεις, παραγωγή, αποθήκες). Επίσης την απογραφή των παγίων πρέπει να την πραγματοποιήσουν τεχνικοί και διοικητικοί υπάλληλοι που ασχολούνται με τις ιδιοκατασκευές καθώς και τις αγορές των παγίων όπως π.χ. πολιτικός μηχανικός, μηχανολόγος, ο υπεύθυνος τηρήσεως του μητρώου παγίων κ.λπ. Τέλος, την απογραφή των πελατών πρέπει να πραγματοποιήσουν οι υπάλληλοι του λογιστηρίου μαζί με υπαλλήλους του τμήματος πωλήσεων. Σημειώνεται ότι τα πρόσωπα τα οποία με βάση τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου είναι ελεγχόμενα (ταμίας, αποθηκάριος, διαχειριστές αξιόγραφων κλπ) κατά την απογραφή δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο προσωπικό της απογραφής.

2.8.2 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων⁹

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να καταμετρηθούν από τους απογραφείς. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των μηχανημάτων και των λοιπών παγίων, των αποθεμάτων, των

⁸ Η ανωτέρω πηγή 2.8.1 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

⁹ Η ανωτέρω πηγή 2.8.2 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

συμμετοχών και χρεογράφων και των διαθεσίμων 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.

Μονάδα μετρήσεως. Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μέτρησης με την οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται και παρακολουθεί λογιστικά τα αποθέματα στο βιβλίο αποθήκης. 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 τιμολόγιά του, τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει στα τιμολόγια της.

Πρωτόκολλα καταμέτρησης. Κατά την καταμέτρηση πρέπει να συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα είναι έγγραφα στα οποία αναφέρεται ο τόπος, η ημερομηνία, το αντικείμενο της καταμέτρησης, οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν και οι διαφορές που προέκυψαν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων. Επίσης, στο πρωτόκολλο αναφέρονται τα στοιχεία των τελευταίων δικαιολογητικών με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί πριν την καταμέτρηση.

Τέλος, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να υπογράφονται από τους απογραφείς. Εάν στην απογραφή παρίσταται και ορκωτός ελεγκτής, ως τακτικός ελεγκτής της χρήσεως, θα υπογράψει και αυτός το σχετικό πρωτόκολλο.

Διαφορές απογραφής. Τα δεδομένα της καταμετρήσεως 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 διοίκησης της επιχείρησης. Η διοίκηση ανάλογα με το μέγεθος της διαφοράς και τη σοβαρότητα αυτής θα πρέπει να ερευνήσει την αίτια της δημιουργίας της.

Αρχειοθέτηση πρωτοκόλλων καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης, καθώς και τα «φύλλα συμφωνίας» πελατών, προμηθευτών, τραπεζών κ.λπ. αποτελούν έγγραφα της διαδικασίας συντάξεως της απογραφής και η επιχείρηση πρέπει να τα αρχειοθετεί με επιμέλεια ώστε στο μέλλον να μπορεί να αποδεικνύει στον οποιοδήποτε έλεγχο ότι την απογραφή την πραγματοποίησε με κάθε επιμέλεια και σοβαρότητα.

2.9 Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων

Η επιχείρηση τα στοιχεία που απέγραψαν οι απογραφείς πρέπει να τα επεξεργασθεί για να διαπιστώσει ότι είναι σωστά, δηλαδή να εφαρμόσει τις κατάλληλες διαδικασίες

εσωτερικού ελέγχου οι οποίες να περιορίζουν τα λάθη και στη συνέχεια να τα καταχωρήσει στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών. Μερικές από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου για τον περιορισμό των λαθών είναι οι εξής :

2.9.1 Επεξεργασία καταστάσεως απογραφής αποθεμάτων

Οι απογραφές των αποθεμάτων πρέπει να γίνονται από δύο ομάδες απογραφής. Τα απογραφέντα στοιχεία συγκρίνονται μεταξύ των δύο ομάδων, και αν διαπιστωθούν διαφορές, τότε οι δύο ομάδες καταμετρούν μαζί εκ νέου τα συγκεκριμένα αποθέματα και τακτοποιούν ή οριστικοποιούν τις διαφορές. Στη συνέχεια παραδίδουν τις καταστάσεις απογραφής στον προϊστάμενο λογιστηρίου ο οποίος συγκρίνει τις απογραφείσες ποσότητες με τα λογιστικά υπόλοιπα των αποθηκών. Εάν διαπιστώσει σημαντικές διαφορές οι οποίες δεν οφείλονται σε φυσιολογικές φύρες, τότε επισκέπτεται την αποθήκη μαζί με τους απογραφείς και τον αποθηκάριο και ερευνούν τους λόγους της δημιουργίας των διαφορών.

Ο προϊστάμενος λογιστηρίου πρέπει να ενημερώσει τη διεύθυνση της επιχείρησης με τα οριστικά ελλείμματα και πλεονάσματα που διαπιστώθηκαν κατά την απογραφή των αποθεμάτων. Η διεύθυνση της επιχείρησης είναι η μόνη αρμόδια να κρίνει αν οι άνω διαφορές απογραφής είναι φυσιολογικές ή όχι, καθώς επίσης και να ερευνήσει περαιτέρω το θέμα αυτό.

2.9.2 Επεξεργασία στοιχείων συμφωνίας με χρεώστες και πιστωτές

Τα υπόλοιπα των τραπεζών (καταθέσεων, χορηγήσεων), πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών πρέπει να επαληθεύονται με επιστολές που ταχυδρομούν οι άνω συμβαλλόμενοι απ' ευθείας στον εσωτερικό έλεγχο της επιχείρησης. Στην περίπτωση που διαπιστωθούν διαφορές τότε ζητούνται από τους άνω συμβαλλόμενους αντίγραφα των λογαριασμών που τηρούν αυτοί και στη συνέχεια η επιχείρηση προβαίνει σε συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών. Όταν οι διαφορές είναι σοβαρές τότε τα φύλλα συμφωνίας πρέπει να τίθενται υπόψη της διοικήσεως της επιχείρησης.

2.9.3 Επεξεργασία πρωτόκολλων καταμέτρησης αξιών

Τα πρωτόκολλα καταμέτρησης αξιών (μετρητών, συναλλαγματικών, επιταγών, μετοχών, ενσήμων ασφαλιστικών ταμείων κ.λπ.) πρέπει να τίθενται υπόψη της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησης. Ενδεχομένως, μεταξύ των καταμετρηθέντων να περιλαμβάνονται και ορισμένα στοιχεία τα οποία δεν συνιστούν καταμετρηθείσες αξίες, αλλά απαιτήσεις ή έξοδα.

Ακόμη, στα πρωτόκολλα καταμέτρησης μπορεί να σημειώνεται ότι στους απογραφείς δεν τέθηκαν υπόψη οι πρωτότυπες αξίες (π.χ. επιταγές, συναλλαγματικές, χρεόγραφα κ.λπ.) αλλά φωτοτυπίες αυτών επειδή κατά το χρόνο της καταμέτρησης τα πρωτότυπα δεν βρίσκονται «στα χέρια» του διαχειριστή π.χ. επιταγές που είχαν δοθεί σε υπάλληλο της εταιρείας για να τις ρευστοποιήσει στην τράπεζα. Οι περιπτώσεις

αυτές πρέπει πάντα να επαληθεύονται από την οικονομική διεύθυνση της εταιρείας αλλά και τους ελεγκτές, ότι οι αξίες αυτές πράγματι για κάποιο ελάχιστο χρονικό διάστημα δεν βρίσκονται «στα χέρια» του διαχειριστή για λόγους απολύτως αναγκαίους, αποκλειόμενης οποιαδήποτε διαχειριστικής αταξίας.

2.9.4 Επεξεργασία επιστολών δικηγорών¹⁰

Οι νομικοί σύμβουλοι των επιχειρήσεων με τις επιστολές που χορηγούν στις επιχειρήσεις στο τέλος της χρήσεως παρέχουν σημαντικές πληροφορίες για τη σύνταξη της απογραφής και των οικονομικών καταστάσεων γενικά.

Τις πληροφορίες αυτές μπορούμε να τις κατατάξουμε στις εξής τέσσερις κατηγορίες:

Πληροφορίες σχετικά με την κυριότητα των ακινήτων και τα εμπράγματα βάρη αυτών. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει (άρθρο 42ε, παρ.9) ότι οι εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία σε ενσώματες ακινητοποιήσεις αναφέρονται στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα. Επομένως ο νομικός σύμβουλος πρέπει να χορηγήσει στην επιχείρηση βεβαίωση του αρμοδίου υποθηκοφύλακα, ώστε οι πληροφορίες για τα εμπράγματα βάρη που αναφέρουν οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σωστές.

Επίσης, με τα στοιχεία της άνω βεβαίωσης συμφωνούνται και τα υπόλοιπα των λογαριασμών τάξεως στους οποίους εμφανίζονται οι χορηγηθείσες εμπράγματα ασφάλειες επί των ακινήτων της εταιρείας.

Πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές της επιχείρησης κατά τρίτων. Οι πληροφορίες αυτές είναι απαραίτητες για την αποτίμηση των απαιτήσεων και το σχηματισμό της πρόβλεψης για επισφαλείς και επίδικους πελάτες και χρεώστες. Εάν ο νομικός σύμβουλος πιθανολογεί ότι από τους επίδικους πελάτες και χρεώστες θα εισπραχθεί κάποιο ποσό, τότε οι απαιτήσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς και σχηματίζονται ανάλογες προβλέψεις. Εάν, όμως, ο νομικός σύμβουλος βεβαιώνει ότι δεν υπάρχει περιουσία για να εισπραχθεί το χρέος του πελάτη ή χρεώστη τότε η απαίτηση κρίνεται ως ανεπίδεκτη εισπράξεως και διαγράφεται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές των τρίτων κατά της επιχείρησης. Ο νομικός σύμβουλος πρέπει να δώσει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές τρίτων (προμηθευτών, μισθωτών κ.λπ.) κατά της επιχείρησης. Από τις πληροφορίες αυτές πρέπει να προκύπτει, έστω και κατά προσέγγιση, το ποσό που τελικά θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση από την αγωγή αυτή (κεφάλαιο, τόκοι, λοιπές προσαυξήσεις, έξοδα, αμοιβή δικηγόρου, αμοιβή πραγματογνώμονα κ.λπ.) ώστε να σχηματισθεί ανάλογη πρόβλεψη.

¹⁰ Η ανωτέρω πηγή 2.9.4 Επεξεργασία επιστολών δικηγорών προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

Πληροφορίες σχετικά με τις αξίες που τους έχουν δοθεί για είσπραξη. Η επιχείρηση στα βιβλία της εμφανίζει τις καθυστερημένες συναλλαγματικές και τις επιταγές τις οποίες έχει παραδώσει στους δικηγόρους για είσπραξη. Οι δικηγόροι πρέπει να επαληθεύουν με την επιστολή τους το υπόλοιπο των άνω λογαριασμών και επίσης με την ίδια επιστολή να χορηγούν αναλυτικές πληροφορίες για τις ενέργειες στις οποίες έχουν προβεί για είσπραξη των άνω απαιτήσεων.

2.9.5 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής

Οι διαφορές απογραφής πρέπει να λογιστικοποιούνται άμεσα με λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης. Νόμιμα δικαιολογητικά των εγγράφων αυτών αποτελούν τα πρωτόκολλα καταμέτρησης επί των οποίων πρέπει να υπάρχουν οι εγκριτικές υπογραφές της διοίκησης της επιχείρησης ή συνημμένο σχετικό πρακτικό (διοικητικού συμβουλίου, διαχειριστή κ.λπ.).

Ειδικότερα τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα αποθεμάτων καταχωρούνται στις καρτέλες αποθήκης της αναλυτικής λογιστικής κατά ποσότητα και αξία.

Με τη λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής, οι λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού εμφανίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως.

2.10 Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών

Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, όπως αναγνωρίστηκε και καταμετρήθηκε από τους απογραφείς, στη συνέχεια καταχωρείται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στη τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

2.10.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία

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

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία (σημείωση : οι επιχειρήσεις μέχρι την 31.12.2002 είχαν της δυνατότητα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ να μην τηρούν μητρώο παγίων στοιχείων. Από 01.01.2003, με την παρ. 6 του άρθρου 2 του Ν. 3052/2002, προστέθηκε νέο εδάφιο στο άρθρο 7, του Κ.Β.Σ. με αποτέλεσμα μεταξύ των υποχρεώσεων που έχει ο

επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων είναι να τηρεί μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων)

Τέλος, πρέπει να σημειώσουμε ότι η μη αναγραφή στο βιβλίο απογραφών χωριστά των αποσβέσεων για καθένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, συνιστά παράβαση που επισύρει την επιβολή προστίμου.

2.10.2 Έπιπλα και σκεύη

Μέχρι 31.12.2002 για την απογραφή των επίπλων και των σκευών η παρ.5 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ανέφερε ότι για τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να αναγράφεται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία τους. Από 01.01.2003 οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν «Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων» όπου τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο αυτό κατά συντελεστή απόσβεσης .

Από την άνω διάταξη του Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι τα έπιπλα και σκεύη καταχωρούνται στην απογραφή, ομαδοποιημένα κατά συντελεστή απόσβεσης.

2.10.3 Λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού

Για τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία παρακολουθούνται με τους περιληπτικούς – γενικούς λογαριασμούς, μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών τα υπόλοιπα μόνο οικείων λογαριασμών, εφόσον η ανάλυση καθενός λογαριασμού καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

Επίσης, στην παρ. 4.1.100 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται ότι στην κατάσταση του ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζεται χωριστά σε ευρώ η αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, ο διαχωρισμός των αξιών σε ευρώ και Ξ.Ν. είναι δυνατό να γίνεται σε κάθετη διάταξη ή να παραλείπεται.

2.10.4 Περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων¹¹

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά, κατ' είδος και ποσότητα, όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου επιτηδευματία, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι προβλέπεται η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών μόνο των περιουσιακών στοιχείων άλλου επιτηδευματία, και όχι ιδιωτών τρίτων.

¹¹ Η ανωτέρω πηγή 2.10.4 Περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων προήλθε από το βιβλίο του Γ. Αληφαντή Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 11η έκδοση, έτος 2011, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1 Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

3.1.1 Αρχές και κανόνες αποτίμησης¹²

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

Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.

Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. Ο Κ.Β.Σ. στο άρθρο 28 αναφέρει ότι για βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση. Κάθε παρέκκλιση από την αρχή αυτή πρέπει να αιτιολογείται κατάλληλα στο προσάρτημα ώστε να προκύπτουν οι εξαιρετικοί λόγοι που την επέβαλαν όπως απαιτεί η παρ.2 του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Αρχή συντηρητικότητας. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

- α) Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να σχηματίσουν πρόβλεψη εσόδου.
- β) Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και εάν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού.
- γ) Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

¹² Η ανωτέρω πηγή 3.1.1 Αρχές και κανόνες αποτίμησης προήλθε από τον Γ. Αληφαντή 2011

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης τους ή της πληρωμής τους, δηλαδή εφαρμόζεται η αρχή του δουλευμένου εσόδου και εξόδου σε αντίθεση με το δημόσιο λογιστικό όπου για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου εφαρμόζεται η αρχή του εισπραγμένου εσόδου και του πληρωμένου εξόδου.

Την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων την καθιερώνει και ο φορολογικός νόμος 2238/1994 σύμφωνα με την οποία κάθε φορολογική χρήση ή περίοδος είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη των άλλων χρήσεων και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσεως προς τα αντίστοιχα υπόλοιπα των προηγούμενων χρήσεων. Συνεπώς τα έσοδα και τα κέρδη θα καταχωρούνται στη χρήση εντός της οποίας αποκτήθηκαν τα δε έξοδα και οι ζημιές θα καταχωρούνται στη χρήση την οποία βαρύνουν με εξαίρεση τις ζημιές της προερχόμενης από τις εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες, όταν δεν καλύπτονται από τα κέρδη της χρήσεως που προέκυψαν, μπορούν να μεταφερθούν για συμψηφισμό στις πέντε επόμενες χρήσεις.

Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά.

Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.

Παρέκκλιση από τις άνω αρχές: Παρέκκλιση από τις άνω αρχές επιτρέπεται μονό σε εξαιρετικές επιπτώσεις πχ με τον νόμο 1731/1987 επιτρέπεται στις επιχειρήσεις οι οποίες για πρώτη φορά θα εφάρμοζαν το Ε.Γ.Λ.Σ να αλλάξουν μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων τους ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 19^Α παράγραφος 2 του νόμου 2459/1996, οι επιχειρήσεις έχουν την ίδια δυνατότητα κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής της μηνιαίας αναλυτικής λογιστικής .Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα κατάλληλα αιτιολογούμενη όπου παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση ,στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

Ειδικοί κανόνες αποτίμησης : Στις παρ.3 έως 11 του Ν.2190/1920 αναφέρονται οι ειδικοί κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Οι κανόνες αυτοί αναπτύσσονται παρακάτω όπου συγχρόνως παρατίθενται και οι αντίστοιχες διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ και του Κ.Β.Σ.

3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται το σύνολο των αγαθών και των αξιών που υπάρχουν στην επιχείρηση και θα παραμείνουν σε αυτή για μεγάλο χρονικό διάστημα με στόχο την επίτευξη των σκοπών της επιχείρησης.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι παρακάτω κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων :

- Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15)
- Ασώματες ακινητοποιήσεις η ύψα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00 – 16.09)
- Έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογαριασμοί 16.10 – 16.19)
- Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18)

3.2.1 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει εμπορικού νόμου

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως ή στην τιμή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσηκκών και βελτιώσεων και μειώνεται με την αξία των αποσβέσεων.

Σαν τιμή κτήσεως ορίζεται η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις τυχόν εκπτώσεις. Στην περίπτωση που υπάρχουν έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, δικηγορικά κ.α.), αυτά δεν αυξάνουν την αξία κτήσεως των στοιχείων αυτών αλλά μεταφέρονται στον λογαριασμό 16.14.

Αξία κτήσης ή τιμή κτήσης του ενσώματου ΠΠΣ είναι το κόστος ιδιοκατασκευής. Το κόστος ιδιοκατασκευής των ενσώματων ΠΠΣ προσδιορίζεται παράλληλα με αυτό του κόστους παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης. Κόστος ιδιοκατασκευής ή παραγωγής είναι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγοράς, καθώς και με το κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φτάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στην θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

3.2.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει φορολογικού νόμου

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτιμούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 (άρθρο 28, παρ. 3). Πιο συγκεκριμένα η τιμή κτήσεως των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόροι, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κ.α.), δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών, αλλά μεταφέρονται κατά περίπτωση στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (λογαριασμός 16.19) και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε

ισόποσα και τμηματικά μέσα σε μια πενταετία, ή μπορούν να μεταφερθούν στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

3.3 Αποτίμηση αποθεμάτων

3.3.1 Η σημασία της αποτίμησης των αποθεμάτων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα αποθέματα συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα των ενεργητικών στοιχείων των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων. Η εμφάνιση των αποθεμάτων στην απογραφή καθώς και η αποτίμηση τους επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τα αποτελέσματα στο τέλος της χρήσης καθώς και την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συντάξει η οικονομική μονάδα.

Κατά συνέπεια η σωστή αποτίμηση και η εμφάνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις αποτελεί ένα πολύ σημαντικό κομμάτι μεγάλης προσοχής.

3.3.2 Ορισμός αποθεμάτων

Στην ελληνική νομοθεσία και σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ παρ. 2.2.200 αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα τα οποία :

- Προσδιορίζονται να πωληθούν
- Βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής
- Προσδιορίζονται να αναλωθούν για την κανονική λειτουργία των επιχειρήσεων
- Προσδιορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών
- Προσδιορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία

3.3.3 Κανόνες αποτίμησης αποθεμάτων

Τα Αποθέματα αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της Τιμής Κτήσης ή του Ιστορικού Κόστους Παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού (Τρέχουσα Τιμή Αγοράς). Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την Τιμή Κτήσης ή το Ιστορικό Κόστος Παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην Καθαρή Ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα Υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή Τιμή Πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα απαιτηθούν για την πώληση τους.

Τα Υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή Τιμή Πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως δηλαδή και στην περίπτωση των υπολειμμάτων.

3.3.4 Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων

Το άρθρο 43 (παρ. 7 περ. β πρώτο εδάφιο) του κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι συνηθέστεροι μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτίσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής είναι οι εξής και αναλύονται διεξοδικά με χαρακτηριστικά παραδείγματα στη συνέχεια.

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O)
- Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O)
- Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου
- Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως που αναφέρθηκαν, με την προϋπόθεση ότι την μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο. Σε περίπτωση 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.

3.3.4.1 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου σε Τ.Κ.}}{\text{Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

Η μέθοδος αυτή είναι η πιο δημοφιλής στην πράξη επειδή είναι εύκολη στους υπολογισμούς, προσδιορίζει την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος σε μια αντικειμενική βάση και επειδή περιλαμβάνει όλες τις τιμές κτήσης ελαχιστοποιεί την επίδραση των ακραίων τιμών στην αγορά.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Ε κατά το έτος 2013 παρουσίασε την παρακάτω κίνηση για το είδος Α :

		ΕΙΔΟΣ Α	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ
Υπόλοιπο έναρξης	(01/1/13)	Απόθεμα 1.000 x 1 €		
1 ^η αγορά σε κιλά	(10/1/13)	2.000 x 3 €	6.000	
1 ^η πώληση σε κιλά	(20/1/13)	1.500 x 4 €		6.000
2 ^η πώληση σε κιλά	(30/4/13)	1.000 x 5 €		5.000
2 ^η αγορά σε κιλά	(30/6/13)	4.000 x 2 €	8.000	
3 ^η πώληση σε κιλά	(07/9/13)	3.000 x 6 €		18.000

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10 ευρώ.

Ζητείται να υπολογιστεί η τιμή κτήσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, καθώς και η τιμή αποτίμησης του στην απογραφή.

ΛΥΣΗ :

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσης είναι (αρχικά αποθ. + αγορές – πωλήσεις)
 όποτε έχουμε : (1.000 + 2.000 + 4.000) – (1.500 + 1.000 + 3.000) = 1.500 κιλά.

Βρίσκουμε τη μέση σταθμική τιμή κτήσης, τι ποσό δηλαδή κόστισε κατά μέσο όρο το κάθε κιλό. Η μέση σταθμική τιμή κτήσης θα υπολογιστεί από τον εξής τύπο :

Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου σε Τ.Κ. =

. Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου + Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

$$\frac{1.000 + (6.000 + 8.000)}{1.000 + (2.000 + 4.000)} = \frac{15.000}{7.000} = 2,14 \text{ ευρώ}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτίσης (2,14) και της τρέχουσας τιμής (2,10) . Οπότε η αξία των μενόντων εμπορευμάτων (τελικών αποθεμάτων) είναι : $1.500 \times 2,10 = 3.150$ ευρώ.

3.3.4.2 Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Κατά την 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 χρήσης και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά της χρήσης. Επειδή, η αποτίμηση των πωληθέντων γίνεται σύμφωνα με την σειρά εισαγωγής τους, η μέθοδος λέγεται και μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Ε κατά το έτος 2013 παρουσίασε την παρακάτω κίνηση για το είδος Α :

		ΕΙΔΟΣ Α	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ
Υπόλοιπο έναρξης	(01/1/13)	Απόθεμα 1.000 x 1 €		
1 ^η αγορά σε κιλά	(10/1/13)	2.000 x 3 €	6.000	
1 ^η πώληση σε κιλά	(20/1/13)	1.500 x 4 €		6.000
2 ^η πώληση σε κιλά	(30/4/13)	1.000 x 5 €		5.000
2 ^η αγορά σε κιλά	(30/6/13)	4.000 x 2 €	8.000	
3 ^η πώληση σε κιλά	(07/9/13)	3.000 x 6 €		18.000
3 ^η αγορά σε κιλά	(15/9/13)	5.000 x 3 €	15.000	
4 ^η πώληση σε κιλά	(3/10/13)	4.000 x 5 €		20.000
4 ^η αγορά σε κιλά	(8/10/13)	4.500 x 2 €	9.000	

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10 ευρώ.

Ζητείται να υπολογιστεί η τιμή κτίσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο F.I.F.O. καθώς και η τιμή αποτίμησης του στην απογραφή.

ΛΥΣΗ :

Το τελικό απόθεμα είναι (αρχικά αποθέματα + αγορές – πωλήσεις) οπότε έχουμε :
 $(1.000 + 2.000 + 4.000 + 5.000 + 4.500) - (1.500 + 1.000 + 3.000 + 4.000) = 7.000$ κιλά.

Για να βρούμε την τιμή κτίσης με την μέθοδο F.I.F.O αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την τελευταία αγορά (διότι το τελικό απόθεμα με την F.I.F.O προέρχεται από τις τελευταίες αγορές της επιχείρησης)

Έχουμε 4.500 κιλά που όλα προέρχονται από την τελευταία αγορά προς 2 € και 2.500 από την προηγούμενη της τελευταίας αγοράς (των 5.000 κιλών προς 3 €) και η τιμή τους είναι 2.500 X 3 €

Έτσι η τιμή κτίσης με την μέθοδο F.I.F.O θα είναι :

$$\frac{(4.500 \times 2) + (2.500 \times 3)}{7.000} = \frac{9.000 + 7.500}{7.000} = 2,35 \text{ ευρώ.}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης (2,35) και της τρέχουσας τιμής (2,10). Οπότε η αξία των τελικών αποθεμάτων θα είναι :
7.000 X 2,10 = 14.700 ευρώ.

3.3.4.3 Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Κατά την μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last in – First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την αρχική απογραφή και στην συνέχεια την πρώτη αγορά της χρήσης. Η μέθοδος αυτή είναι αντίθετη από την FIFO και επειδή οι εξαγωγές γίνονται αντίθετα από την σειρά εισαγωγής λέγεται και μέθοδος της αντίστροφης σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων.

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση Ε κατά το έτος 2013 παρουσίασε την παρακάτω κίνηση για το είδος Α :

	ΕΙΔΟΣ Α	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ	ΕΞΑΓΩΓΕΣ
Υπόλοιπο έναρξης (01/1/13)	Απόθεμα 1.000 X 1 €		
1 ^η αγορά σε κιλά (10/1/13)	2.000 X 3 €	6.000	
1 ^η πώληση σε κιλά (20/1/13)	1.500 X 4 €		6.000
2 ^η πώληση σε κιλά (30/4/13)	1.000 X 5 €		5.000
2 ^η αγορά σε κιλά (30/6/13)	4.000 X 2 €	8.000	
3 ^η πώληση σε κιλά (07/9/13)	3.000 X 6 €		18.000
3 ^η αγορά σε κιλά (15/9/13)	5.000 X 3 €	15.000	
4 ^η πώληση σε κιλά (3/10/13)	4.000 X 5 €		20.000
4 ^η αγορά σε κιλά (8/10/13)	4.500 X 2 €	9.000	

Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 2,10 ευρώ.

Ζητείται να υπολογιστεί η τιμή κτίσης του τελικού αποθέματος με τη μέθοδο L.I.F.O. καθώς και η τιμή αποτίμησης του στην απογραφή.

ΛΥΣΗ :

Το τελικό απόθεμα είναι (αρχικά αποθέματα + αγορές – πωλήσεις) όποτε έχουμε :
 $(1.000 + 2.000 + 4.000 + 5.000 + 4.500) - (1.500 + 1.000 + 3.000 + 4.000) = 7.000$ κιλά.

Για να βρούμε την τιμή κτίσης με την μέθοδο L.I.F.O αρχίζουμε τους υπολογισμούς μας από την πρώτη αγορά (διότι το τελικό απόθεμα με την L.I.F.O προέρχεται από τις πρώτες αγορές της επιχείρησης)

Έχουμε 1.000 κιλά της απογραφής προς 1 ευρώ , 2.000 κιλά από την πρώτη αγορά προς 3 ευρώ και 4.000 κιλά από την δεύτερη αγορά προς 2 ευρώ .

Έτσι η τιμή κτίσης με την μέθοδο L.I.F.O θα είναι :

$$\frac{(1.000 \times 1) + (2.000 \times 3) + (4.000 \times 2)}{7.000} = \frac{1.000 + 6.000 + 8.000}{7.000} = 2,14 \text{ ευρώ .}$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε την μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης (2,14) και της τρέχουσας τιμής (2,10). Οπότε η αξία των τελικών αποθεμάτων θα είναι :
 $7.000 \times 2,10 = 14.700$ ευρώ.

Σύγκριση & αξιολόγηση μεθόδων αποτίμησης (FIFO – LIFO)

Σε περιόδους πληθωρισμού (δηλαδή σε περιόδους που οι τιμές έχουν αυξητική τάση) η F.I.F.O αποδίδει την υψηλότερη αξία αποθεμάτων, διότι το τελικό απόθεμα που θα αποτιμηθεί προέρχεται από τις τελευταίες αγορές τις επιχείρησης οι οποίες συγκριτικά με τις προηγούμενες εμφανίζουν αυξητική τάση των τιμών τους λόγω του πληθωρισμού. Αυτό έχει σαν συνέπεια το τελικό απόθεμα να αποτιμηθεί σε μεγαλύτερες τιμές οπότε το κόστος πωληθέντων θα εμφανιστεί ισόποσα μειωμένο, το καθαρό κέρδος τις επιχείρησης αυξημένο και οι φόροι που θα κληθεί η επιχείρηση να καταβάλει θα είναι μεγαλύτεροι, οπότε σε περιόδους πληθωρισμού η F.I.F.O δεν ενδείκνυται λόγω των μεγάλων αποτελεσμάτων και της υψηλής φορολόγησης.

Αντιθέτως, η μέθοδος L.I.F.O σε περιόδους πληθωρισμού αποδίδει την χαμηλότερη αξία αποθεμάτων, διότι το τελικό απόθεμα που θα αποτιμηθεί προέρχεται από τις πρώτες αγορές τις επιχείρησης οι οποίες συγκριτικά με τις επόμενες εμφανίζουν μικρότερη τιμή. Αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να εμφανιστεί ισόποσα αυξημένο τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης μειωμένα και οι φόροι που θα κληθεί να πληρώσει θα είναι μικρότεροι. Οπότε σε περιόδους πληθωρισμού την επιχείρηση την συμφέρει να εφαρμόζει την μέθοδο L.I.F.O για την αποτίμηση των τελικών της αποθεμάτων, διότι εμφανίζει μικρότερα αποτελέσματα και πληρώνει λιγότερους φόρους.

Ακριβώς τα αντίθετα αποτελέσματα με αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω θα έχει μια επιχείρηση σε περιόδους αντιπληθωρισμού (δηλαδή σε περιόδους που παρατηρείτε συνεχή μείωση της τάσης των τιμών), σε τέτοιες περιόδους την επιχείρηση την

συμφέρει να εφαρμόζει την μέθοδο F.I.F.O για την αποτίμηση των τελικών της αποθεμάτων, διότι με αυτή την μέθοδο θα εμφανίζει αυξημένο κόστος πωληθέντων μικρότερα αποτελέσματα και θα πληρώνει λιγότερους φόρους.

Πλεονέκτημα της FIFO και Μειονέκτημα της LIFO

Πλεονέκτημα της FIFO : Το τελικό απόθεμα προέρχεται από τις τελευταίες αγορές της επιχείρησης και κατά συνέπεια αποτιμάται σε τιμές που προσεγγίζουν τις τρέχουσες Αξίες αποθεμάτων του ισολογισμού, οπότε είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική και παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση.

Μειονέκτημα της LIFO : Η αξία του τελικού αποθέματος (Τ.Α.) προέρχεται από τις παλιότερες αγορές, δεν είναι αντιπροσωπευτική και δεν παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση.

3.3.4.4 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου

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

Αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην Τ.Κ.
ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική και δίνει μια μέση τιμή που πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα από ότι η μέση σταθμική τιμή. Επιπλέον εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις που τηρούν το σύστημα της διαρκούς απογραφής για τα εμπορεύματα τους, διότι με κάθε αγορά μπορεί να υπολογίζει την τιμή κτίσης πωληθέντων και του αποθέματος στην αποθήκη.

3.3.4.5 Μέθοδος του βασικού αποθέματος

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης διακρίνονται σε δυο 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 κτίσης του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μια από τις παραπάνω μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος μοιάζει με την LIFO γιατί αποτιμά το απόθεμα βάση παλαιότερων εισαγωγών και το κόστος των πωληθέντων με τις πρόσφατες τιμές. Στη πράξη δεν χρησιμοποιείται συχνά, γιατί τα βασικά αποθέματα δεν παραμένουν σταθερά αλλά αλλάζουν και σε ποσότητα και σε αξία.

3.3.4.6 Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. 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. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σε αγαθά μεγάλης αξίας ανά μονάδα, όπως π.χ. στα αυτοκίνητα, τα πλοία, τα μηχανήματα, τα κοσμήματα, τα έργα τέχνης κ.τ.λ. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα αγαθά καταγράφονται κατά τεμάχιο ή κατά παρτίδα όταν αγοράζονται ή παράγονται. Έτσι υπολογίζεται το πραγματικό κόστος ή τιμή κτίσης των μενόντων και των πωληθέντων. Η παρούσα μέθοδος δεν χρησιμοποιείται στην πράξη γιατί είναι δύσκολη και προκαλεί προβλήματα.

3.3.4.7 Μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το Π.Δ. 1123/1980. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματα τους σε τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και στο πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα απούλητα (μένοντα) και στα πωλημένα ή αναλωμένα αποθέματα τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα ή μη αναλωμένα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του ενιαίου λογιστικού σχεδίου.

3.4 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

3.4.1 Γενικά στοιχεία

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ συμμετοχές είναι : Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια των Ε.Π.Ε και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επένδυσης όταν κατά την απόκτηση τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της κάθε εταιρίας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 34.

Εξάλλου κατά την παράγραφο 2.2.305 του Ε.Γ.Λ.Σ χρεόγραφα είναι : Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα τραπεζών, τα οποία αποκτούνται από την οικονομική

μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση των κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου.

3.4.2 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα :

α) Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Για τα χρεόγραφα αυτής της περίπτωσης ως τρέχουσα τιμή θεωρείτε ο μέσος Όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείτε ο μέσος Όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

β) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

γ) Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, αποτιμώνται στην κατά είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

δ) Το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για την αποτίμηση των πάσης φύσεως τίτλων και χρηματοοικονομικών προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Σημείωση : Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης η διάφορα χρεώνεται στον λογαριασμό 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Α.Σ με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων υπολογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων.

3.5 Αποτίμηση απαιτήσεων

3.5.1 Διάκριση απαιτήσεων

Οι απαιτήσεις αποτελούν στοιχείο του κυκλοφορούν ενεργητικού και διακρίνονται σε :

- Ενήμερες ή βέβαιους εισπράξεως
- Επισφαλούς εισπράξεως
- Ανεπίδεκτες εισπράξεως

3.5.2 Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως

Επισφαλείς απαιτήσεις ορίζονται αυτές που στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης υπάρχει η πιθανότητα να μην εισπραχθούν είτε μερικώς είτε στο σύνολο τους και παρακολουθούνται στον λογαριασμό 30.97 «επισφαλείς πελάτες».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ στον λογαριασμό 30.97 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξη της οφειλής τους γίνεται επισφαλής, οι οποίες μεταφέρονται στον λογαριασμό αυτό με χρέωση του και πίστωση του λογαριασμού πελάτες 30.00.

Εκτός από τον λογαριασμό 30.97 υπάρχει και ο λογαριασμός 30.99 «λοιποί πελάτες επίδικων απαιτήσεων», όπου παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της επιχείρησης κατά πελατών κρίνονται επίδικες.

Σύμφωνα με τον κωδ. Ν 2190/1920 άρθρο 43 οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται στον ισολογισμό στην πιθανή αξία τους κατά το χρόνο σύνταξής τους, η οποία προκύπτει ως εξής :

Αρχική αξία απαίτησης

Μείον πιθανή ζημία λόγω του χαρακτηρισμού ως επισφαλούς είσπραξης

= Πιθανή αξία απαίτησης

Η πιθανή ζημία λόγω του χαρακτηρισμού ως επισφαλούς είσπραξης θα καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης με τον σχηματισμό πρόβλεψης η οποία είναι υποχρεωτική κατά την σύνταξη του ισολογισμού ανεξαρτήτως αν έχει προκύψει καθαρό κέρδος ή ζημία.

Ο κανόνας των προβλέψεων για το συγκεκριμένο θέμα σύμφωνα με την νομοθεσία είναι ότι μπορεί να σχηματιστεί πρόβλεψη μέχρι το ποσοστό 0,5% επί του ετήσιου κύκλου εργασιών, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογ. 30 πελάτες.

Κατά συνέπεια στο τέλος χρήσης η επιχείρηση θα πρέπει να κάνει την παρακάτω λογιστική εγγραφή πρόβλεψης :

_____ 31/12 _____

83.11.00 προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις XXX

44.11.00 προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις XXX

3.5.3 Απαιτήσεις ανεπίδεκτης εισπράξεως

Ανεπίδεκτη εισπράξης απαίτηση θεωρείται εκείνη που η είσπραξη της εκτιμάται ότι είναι αδύνατο να εισπραχθεί. Αυτό συμβαίνει κυρίως:

- σε περίπτωση που η επιχείρηση άσκησε εναντίον του πελάτη όλα τα ένδικα μέσα κι αυτά αποδείχτηκαν ατελέσφορα.
- σε περίπτωση επίτευξης εξώδικου ή δικαστικού συμβιβασμού, οπότε ανεπίδεκτο είσπραξης θεωρείται το τμήμα της απαίτησης που περικόπηκε.
- σε περίπτωση πτώχευσης του πελάτη, χωρίς ή με ασήμαντο ενεργητικό,
- σε περίπτωση θανάτου του πελάτη χωρίς να καταλείπει περιουσία και χωρίς να αφήνει κληρονόμους που να αποδέχονται τη κληρονομιά,
- σε περίπτωση κακόβουλης αποδημίας, χωρίς να αφήσει περιουσία,

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η ζημία των επιχειρήσεων από τις ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις καταχωρούνται στον λογαριασμό 81.02.06 «ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις», με πίστωση του λογαριασμού της ανεπίδεκτης είσπραξης απαίτησης, η οποία πρέπει να γίνει με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων που προβλέπονται από το άρθρο 43 του κωδ. Ν 2190/1920.

3.5.4 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές

Σύμφωνα με την βασική λογιστική αρχή της πραγματικής εικόνας τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό στην πραγματική τους αξία, δηλαδή όπως προκύπτουν από τις λογιστικές εγγραφές. Έτσι οι μεν ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις δεν πρέπει να αναγράφονται στον ενεργητικό αλλά να διαγράφονται εξ ολοκλήρου (δηλαδή να αποσβένονται), ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις να εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται κατά την σύνταξη του ισολογισμού ότι θα εισπραχθεί από αυτές.

3.6 Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

3.6.1 Γενικά στοιχεία

Μετά την ευρωπαϊκή ένωση ξένα νομίσματα είναι αυτά των χωρών εκτός της ζώνης του ευρώ, ενώ τα εθνικά νομίσματα των χωρών που είναι εντός της ζώνης του ευρώ δεν θεωρούνται πλέον ξένα νομίσματα.

Η μετατροπή σε ευρώ νομισμάτων χωρών εκτός ευρωπαϊκής ένωσης γίνεται με τον παρακάτω τύπο :

Νόμισμα χώρας εκτός ζώνης ευρώ Κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ / ξένου νομίσματος

Η μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ γίνεται με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας της συναλλαγής, με βάση την επίσημη ισοτιμία που καθορίζεται από τις νομισματικές αρχές. Υπάρχουν δύο επίσημες τιμές, η Τιμή Αγοράς (Τ.Α.) και η Τιμή Πώλησης (Τ.Π.) της μονάδας του ξένου νομίσματος.

- Η Τιμή Αγοράς ισχύει για τις απαιτήσεις σε ξένο νόμισμα, αφού σε περίπτωση είσπραξης του ποσού του ξένου νομίσματος από τον δικαιούχο, αυτός οφείλει να το καταθέσει στην τράπεζα, η οποία αγοράζει την ποσότητα του ξένου νομίσματος.

- Η Τιμή Πώλησης ισχύει για τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, αφού σε περίπτωση εξόφλησης του ποσού του ξένου νομίσματος από τον υπόχρεο, αυτός οφείλει να το αγοράσει από την τράπεζα, η οποία πουλάει την ποσότητα του ξένου νομίσματος.

3.6.2 Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Λόγω των συναλλαγών με το εξωτερικό δημιουργούνται απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που προκύπτει ως εκ τούτου θέμα αποτιμήσεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων στο τέλος της χρήσης.

Οι ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, επειδή διαμορφώνονται σε διεθνές επίπεδο και εξαρτώνται από πολλούς οικονομικούς ακόμη και πολιτικούς παράγοντες είναι κυμαινόμενες. Συνεπώς, κατά την είσπραξη (μερική ή ολική) μιας απαίτησης ή κατά την εξόφληση (μερική ή ολική) μιας υποχρέωσης, η ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της τιμής καταχώρησης του ξένου νομίσματος στον λογαριασμό της απαίτησης ή της υποχρέωσης και της επίσημης ισοτιμίας την ημέρα της είσπραξης ή εξόφλησης, καλείται Συναλλαγματική Διαφορά (Σ.Δ.). Επειδή προκύπτει από είσπραξη ή εξόφληση καλείται και *οριστική ή πραγματοποιημένη Συναλλαγματική Διαφορά*. Η Σ.Δ. όταν είναι υπέρ της επιχείρησης καλείται Πιστωτική Συναλλαγματική Διαφορά (Π.Σ.Δ), ενώ όταν είναι κατά της επιχείρησης καλείται Χρεωστική Συναλλαγματική

Διαφορά (Χ.Σ.Δ). Πραγματοποιημένες Χ.Σ.Δ. και Π.Σ.Δ. μπορεί να προκύψουν είτε από είσπραξη απαιτήσεων είτε από εξόφληση υποχρεώσεων. Αναλυτικότερα:

- Χ.Σ.Δ προκύπτουν α) από απαιτήσεις όταν η τιμή είσπραξης είναι μικρότερη από την τιμή καταχώρησης του ξένου νομίσματος και β) από υποχρεώσεις όταν η τιμή εξόφλησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή καταχώρησης του ξένου νομίσματος.

- Π.Σ.Δ. προκύπτουν α) από απαιτήσεις όταν η τιμή είσπραξης είναι μεγαλύτερη από την τιμή καταχώρησης του ξένου νομίσματος και β) από υποχρεώσεις όταν η τιμή εξόφλησης είναι μικρότερη από την τιμή καταχώρησης του ξένου νομίσματος.

Η αποτίμηση του ξένου νομίσματος της απαίτησης ή της υποχρέωσης σε ευρώ γίνεται με την τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού με βάση την επίσημη ισοτιμία.

3.6.3 Λογιστικός χειρισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

Οι πραγματοποιημένες Συναλλαγματικές Διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη (μερική ή ολική) μιας βραχυπρόθεσμης απαίτησης ή κατά την εξόφληση (μερική ή ολική) μιας βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης, καταχωρούνται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης. Συγκεκριμένα αν πρόκειται για Χ.Σ.Δ. καταχωρούνται στον 81.00.04 «Συναλλαγματικές Διαφορές», ενώ οι Π.Σ.Δ. στον 81.01.04 «Συναλλαγματικές Διαφορές».

Αντίθετα, οι μη πραγματοποιημένες Συναλλαγματικές Διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, είτε είναι χρεωστικές είτε πιστωτικές, καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα (44.14 « Προβλέψεις για Σ.Δ. από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων »), με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Για τον σκοπό αυτό παρατίθενται δύο τρόποι ανάπτυξης του λογαριασμού των προβλέψεων για την κάλυψη τόσο της περίπτωσης των βραχυπρόθεσμων όσο και της περίπτωσης των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων:

Αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό του υπολοίπου κάθε λογαριασμού πρόβλεψης που έχουν καταχωρηθεί συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές και πιστωτικές, από την αποτίμηση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

1. Τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω υπολογαριασμών προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης (81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές»). Ο χειρισμός αυτός επιβάλλεται από την αρχή της συντηρητικότητας, σύμφωνα με την οποία πιθανά έξοδα και ζημιές πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταχωρούνται σε

αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης, ενώ δεν δικαιολογείται η αναγνώριση και καταχώρηση σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης των πιθανών εσόδων και κερδών (81.00.04)

2. Τα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω υπολογαριασμών προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, παραμένουν ως έχουν στο παθητικό του ισολογισμού και μεταφέρονται ολόκληρα ή μέρος τους σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης (81.01.04 «Συναλλαγματικές διαφορές») και εφόσον η επιχείρηση έχει εισπράξει όλο ή μέρος των απαιτήσεων της ή εξοφλήσει της υποχρεώσεις της σε ξένο νόμισμα.

Δηλαδή, τα πιθανά έσοδα και κέρδη δεν καταχωρούνται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, αλλά μόνο τα πιθανά έξοδα και ζημιές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗΣ Η ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΗ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης είναι απαραίτητο τα υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών να προσαρμοστούν προκειμένου να ανταποκρίνονται προς τα πραγματικά δεδομένα και να αντιπροσωπεύουν επάξια τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές.

Εγγραφές προσαρμογής θεωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, οι προβλέψεις για διάφορα έξοδα που υπολογίζουμε ότι θα προκύψουν, η χρήση μεταβατικών λογαριασμών για τη χρονική τακτοποίηση δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, λογιστικά λάθη που παρατηρήθηκαν, λογιστικές ελλείψεις που παρατηρήθηκαν κ.τ.λ.

Οι εγγραφές προσαρμογής είναι απαραίτητο να γίνουν γιατί χωρίς αυτές δεν θα είμαστε σε θέση να δούμε την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, χωρίς αυτές είναι βέβαιο ότι θα προβούμε σε λανθασμένο προσδιορισμό αποτελεσμάτων και στη δημοσιοποίηση μη έγκυρων οικονομικών καταστάσεων.

4.1 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.102 καθορίζονται οι παρακάτω προσδιορισμοί σχετικά με τις αποσβέσεις :

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε κάθε χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει την μείωση της αξίας του ΠΠΣ που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο), προσαυξημένο με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

Υπολειμματική Αξία ενός ΠΠΣ είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ΩΔΖ του. Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός ΠΠΣ θεωρείται η πιθανή τιμή πώλησης του, κατά την στιγμή της απόσυρσής του από την υπηρεσία, μειωμένη κατά τα πιθανά έξοδα που θα απαιτηθούν για την πραγματοποίηση της (π.χ. έξοδα αποσυναρμολόγησης, μεταφοράς, προμήθειες κλπ).

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος, κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο, το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο.

4.2 Βασικές αιτίες αποσβέσεων

Οι βασικές αιτίες των αποσβέσεων δηλαδή οι αιτίες της βαθμιαίας μείωσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων συνοπτικά είναι οι εξής:

- Η λειτουργική φθορά, που οφείλεται στην χρήση των ΠΠΣ
- Η χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου
- Η οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων βελτιωμένων, πιο παραγωγικών και αποδοτικών ΠΠΣ, τα οποία καθιστούν τα παλαιά μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμα, πολύ νωρίτερα από την φυσική αχρήστευσή τους.
- Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, η οποία οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των παγίων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια της αντικατάσταση κάποιων από αυτά, που καθίστανται μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

4.3 Σκοπός αποσβέσεων

Είναι φανερό ότι η βαθμιαία αχρήστευση και η ταυτόχρονη μείωση των πάγιων 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 η επιχείρηση να αντικαταστήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι προς αποφυγή τον 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 παγίου 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 ΠΠΣ που εκπνέει λόγω των πιο πάνω αιτιών, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μια από τις λογιστικές περιόδους στις οποίες χρησιμοποιείται το ΠΠΣ από την οικονομική μονάδα και στη συνέχεια, β) το έξοδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου στην οποία καταλογίζεται, είτε άμεσα, δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σε αυτά, είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σε 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, 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 ΠΠΣ θα πρέπει κανονικά να έχει επιστραφεί ολόκληρο το ποσό της αγοραστικής δύναμης. Επειδή λοιπόν η απόσβεση συμμετέχει στην διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος, θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές, έτσι ώστε αυτά να προσδιορίζονται ορθά και να έχουν συγκρισιμότητα τόσο για τη ίδια την επιχείρηση μέσα στον χρόνο όσο και μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.

4.4 Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Μέθοδοι αποσβέσεων καλούνται οι συστηματικοί και ορθολογιστικοί τρόποι για τον προσδιορισμό του μέρους της αποσβεστέας αξίας που θα καταλογιστεί ως απόσβεση σε κάθε λογιστική χρήση κατά την ΩΔΖ του ΠΠΣ. Οι πιο βασικές μέθοδοι αποσβέσεων είναι η μέθοδος της Σταθερής απόσβεσης, η μέθοδος της Φθίνουσας απόσβεσης, η μέθοδος της Αύξουσας απόσβεσης και η Λειτουργική μέθοδος.

Ο νόμος 4110/2013 με την ΠΟΛ. 1216/24-9-2013 του υπουργείου οικονομικών αναφέρει ότι οι αποσβέσεις θα διενεργούνται από 01/01/ 2013 και μετά με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, σύμφωνα με την περίπτωση ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4110/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την περ. γ της παραγράφου 5 του άρθρου 38 του Ν.4141/2013. Για το λόγο αυτό η μέθοδος που θα αναλυθεί στη συνέχεια θα είναι η σταθερή μέθοδος υπολογισμού των αποσβέσεων.

4.4.1 Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης

Με την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης η αποσβεστέα αξία κατανέμεται ομοιόμορφα σε όλα τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του ΠΠΣ, δηλαδή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης παραμένει σταθερό.

Ο τύπος υπολογισμού της σταθερής αποσβέσεως είναι ο εξής :

$$\text{ΣΤΑΘΕΡΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ} = \text{Α.Α} \times \text{Σ.Α} \times (\text{Μ.Λ} : 12)$$

Όπου : Α.Α = Αποσβεστέα Αξία (όπως αυτή έχει αναλυθεί παραπάνω)

Σ.Α = Συντελεστής Απόσβεσης (θα αναλυθεί στην συνέχεια)

Μ.Λ = Μήνες λειτουργίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή πόσους μήνες λειτούργησε το πάγιο μέσα στο έτος)

Σημείωση : όσον αφορά τα ασώματα ΠΠΣ (όπως υπεραξία, έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων κ.τ.λ.) ορίζονται τα εξής : αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά την απόκτησή τους είτε ισόποσα και τμηματικά μέσα σε μια πενταετία.

4.5 Συντελεστές απόσβεσης

Το Π.Δ 299/2003 αναφέρει διεξοδικά τους κατώτερους και ανώτερους συντελεστές απόσβεσης κάθε κατηγορίας παγίου που είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν προκειμένου να αποσβένουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν στη κατοχή τους.

Με το Ν.4110/2013 (ΠΟΛ. 1216/24.9.2013) επισημαίνεται ότι οι αποσβέσεις όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2013 και μετά θα διενεργηθούν βάσει νέων συντελεστών, ανεξάρτητα με τον χρόνο κτήσης του παγίου. Οι σημαντικές μειώσεις των νέων συντελεστών συγκριτικά με τους παλαιούς συντελεστές του Π.Δ 299/2003 καθώς και η κατάργηση της δυνατότητας της εφάπαξ απόσβεσης των ηλεκτρονικών υπολογιστών, του λογισμικού και των εξόδων πρώτης εγκατάστασης έχει σαν συνέπεια τα αποτελέσματα της χρήσης να παρουσιάζονται αυξημένα, οπότε και ο φόρος εισοδήματος που θα προκύψει θα είναι μεγαλύτερος.

Προκειμένου να δοθεί μια συνοπτική εικόνα των αλλαγών που επήλθαν στους συντελεστές απόσβεσης, παραθέτουμε τους κατωτέρω πίνακες των συντελεστών απόσβεσης συγκρίνοντας παράλληλα τους παλαιούς συντελεστές (Π.Δ 299/2003) με τους νέους συντελεστές (Ν. 4110/2013).

Συντελεστές απόσβεσης που ισχύουν για όλους του κλάδους οικονομικής δραστηριότητας :

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Ν.4110/2013	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ <u>Π.Δ. 299/2003</u>		ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΑΛΙΟΥΣ ΑΝΩΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
		ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ	
Εδαφικές εκτάσεις:	0%	0%	0%	0%
Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, βιομηχανοστάσια, αποθήκες	4%	5%	8%	50%
Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία	4%	3%	6%	33%
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού),	10%	3%	20%	50%
Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό:	20%	24%	30%	33%
Μέσα μεταφοράς ατόμων:	10%	11%	20%	50%
Μέσα μεταφοράς φορτίων:	12%	15%	20%	40%
Λοιπά πάγια στοιχεία	10%	15%	20%	50%

Κλάδοι που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης. Για τους παρακάτω κλάδους και μόνο για τις συγκεκριμένες κατηγορίες παγίων προβλέπονται οι ακόλουθοι συντελεστές απόσβεσης :

ΣΤΑΚΟΔ	ΚΛΑΔΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ N.4110/2013	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Π.Δ. 299/2003	
				ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ
B (πλην του B.09)	Ορυχεία-Λατομεία (εξαιρείται ο τομέας «Υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης»)	Εδαφικές εκτάσεις	5%	7%	10%
N77.11	Ενοικίαση και εκμίσθωση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων	Μέσα μεταφοράς ατόμων	20%	19%	25%
O85	Εκπαίδευση (κάθε δραστηριότητα που συνδέεται με εκπαίδευση)	Μέσα μεταφοράς ατόμων	20%	15%	20%
N77.12	Ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών	Μέσα μεταφοράς φορτίων	20%	15%	20%
H49.1 και H49.2	Σιδηροδρομικές μεταφορές	Τρένα	5%	3%	5%
H50	Πλωτές μεταφορές	Πλοία	5%	15% 1ο έτος 7% 2ο έτος 3% 3ο έτος	20% 1ο έτος 10% 2ο έτος 5% 3ο έτος
H51	Αεροπορικές μεταφορές	Αεροπλάνα	5%	4%	6%
P90	Δημιουργικές δραστηριότητες-Τέχνες και διασκέδαση	Άυλα στοιχεία και δικαιώματα	100%	Απόσβεση βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 43 του Κ.Ν. 2190/1920	
I59.1	Παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών	Άυλα στοιχεία και δικαιώματα	50%	75% 1ο έτος 11% 2ο έτος 7% 3ο έτος 7% 4ο έτος	80% 1ο έτος 12% 2ο έτος 8% 3ο έτος
I59.1	Παραγωγή βίντεο	Άυλα στοιχεία και δικαιώματα	50%	15% 1ο έτος 7% 2ο έτος 3% 3ο έτος	20% 1ο έτος 10% 2ο έτος 5% 3ο έτος

ΣΤΑΚΟΔ	ΚΛΑΔΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΩΝ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ N.4110/2013	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Π.Δ. 299/2003	
				ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ
159.1	Παραγωγή τηλεοπτικών προγραμμάτων	Άυλα στοιχεία και δικαιώματα	50%	Απόσβεση βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 43 του Κ.Ν. 2190/1920	
N77.2	Ενοικίαση και εκμίσθωση ειδών προσωπικής ή οικιακής χρήσης	Λοιπά πάγια στοιχεία (εκμισθωμένα)	50%	-	-
N 77.3	Ενοικίαση και εκμίσθωση άλλων μηχανημάτων, ειδών εξοπλισμού και υλικών αγαθών	Λοιπά πάγια στοιχεία (εκμισθωμένα)	30%	-	-

Σημείωση : από τον παραπάνω καθορισμό των νέων συντελεστών απόσβεσης, προκύπτει ότι εάν κάποιο πάγιο δεν περιλαμβάνεται σε αυτόν, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των λοιπών παγίων στοιχείων δηλαδή 10%.

Σημειώνεται επίσης ότι για τις χρήσεις 2014 (διαχειριστικές περίοδοι που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά), ο προσδιορισμός των αποσβέσεων και οι συντελεστές απόσβεσης θα εφαρμόζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, οι οποίες δεν διαφέρουν σημαντικά από τις διατάξεις περί αποσβέσεων του Ν.4110/2013.

4.6 Αλλαγές περί αποσβέσεων βάσει του Ν.4110/2013

Οι αλλαγές που έγιναν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4110/2013 όσον αφορά τις αποσβέσεις, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την περ. γ της παραγράφου 5 του άρθρου 38 του Ν.4141/2013, συνοπτικά είναι οι εξής :

α) Για τις αποσβέσεις που πραγματοποιούνται στις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/2013 και μετά, **εφαρμόζονται νέοι συντελεστές απόσβεσης** (όπως αυτοί αναλύθηκαν παραπάνω). Οι νέοι αυτοί συντελεστές εφαρμόζονται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων όλων των ΠΠΣ ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης αυτών, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν την 01/01/2013 είτε μετά την 01/01/2013.

β) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη **σταθερή μέθοδο απόσβεσης** επί της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

γ) **Αυξάνεται από χίλια διακόσια (1.200) ευρώ σε χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ**, η αξία κτήσης κάθε πάγιου στοιχείου που δυνητικά μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτό χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία.

δ) Καταργείται η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης των **ηλεκτρονικών υπολογιστών, του λογισμικού και των εξόδων πρώτης εγκατάστασης**.

ε) Προβλέπεται ότι οι νέες επιχειρήσεις, κατά τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους, με πρώτη εκείνη εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους και για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, **έχουν την δυνατότητα να μην διενεργούν καθόλου αποσβέσεις**. Από την τέταρτη διαχειριστική περίοδο και μετά, θα υπολογιστούν αποσβέσεις κανονικά και για όλα τα πάγια ανεξάρτητα από τη χρήση της εν λόγω τριετίας που αποκτήθηκαν τα πάγια αυτά.

ζ) Αποσβέσεις για μικρότερο χρονικό διάστημα του δωδεκάμηνου : Για τα νέα ΠΠΣ η **απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται ή τέθηκαν σε λειτουργία, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκαν ή λειτούργησαν το μήνα αυτό** και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Για παράδειγμα για πάγιο που αγοράστηκε στις 27/3/2013 αξίας 3.000 € με συντελεστή απόσβεσης 10%, οι αποσβέσεις που θα υπολογίσουμε είναι: $(3.000 \times 10\%) \times 10/12 = 250$ € (οπότε και μια μέρα να χρησιμοποιηθεί το πάγιο μέσα στο μήνα **πιάνεται όλος ο μήνας για τον υπολογισμό της απόσβεσης**). Σημειώνεται ότι από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από **1/1/2014**, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 **«Η απόσβεση ενός ΠΠΣ αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία.»**

Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (π.χ. ξενοδοχεία, εστιατόρια, κλπ.) υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για ολόκληρο το έτος (για δώδεκα μήνες), ενώ σε περίπτωση που ένα πάγιο τεθεί σε κατάσταση αδράνειας ή εκτός λειτουργίας τότε για το διάστημα αυτό διακόπτεται η διενέργεια των αποσβέσεων και αρχίζουν πάλι όταν το πάγιο τεθεί ξανά σε λειτουργία.

η) **Κατάργηση φθίνουσας μεθόδου** : Ο Ν.4110/2013 καταργεί τη φθίνουσα μέθοδο και προβλέπει μεταβατικές διατάξεις για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο αυτή. Συγκεκριμένα προβλέπονται δύο περιπτώσεις για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τη φθίνουσα μέθοδο :

α) Επιχειρήσεις που έως 31/12/2012 είχαν αποσβέσει περισσότερο από το 50% της αρχικής αξίας του παγίου, είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιήσουν τη σταθερή μέθοδο και να διενεργήσουν αποσβέσεις για όλα τα πάγιά τους, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους νέους συντελεστές.

β) Επιχειρήσεις που έως 31/12/2012 είχαν αποσβέσει λιγότερο από το 50% της αρχικής αξίας του παγίου, τους δίνονται οι εξής δυνατότητες :

i) Να χρησιμοποιήσουν τη φθίνουσα μέθοδο για τα πάγια αυτά, μέχρι οι αποσβέσεις τους να υπερβούν το 50% της αρχικής αξίας του παγίου, με συντελεστή απόσβεσης διπλάσιο από τον προβλεπόμενο. Όταν οι αποσβέσεις υπερβούν το 50% της αξίας του παγίου θα χρησιμοποιήσουν υποχρεωτικά τη σταθερή μέθοδο.

ii) Να χρησιμοποιήσουν τη σταθερή μέθοδο και να διενεργήσουν αποσβέσεις για όλα τα πάγια τους, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές.

4.7 Λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων και η εμφάνισή τους στον ισολογισμό

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και την φορολογική νομοθεσία, οι αποσβέσεις διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες. Οι τακτικές αποσβέσεις, αντανakλούν την ετήσια μείωση της λογιστικής αξίας των ΠΠΣ, φέρουν τα χαρακτηριστικά του οργανικού εξόδου και για αυτό συμμετέχουν στη διαμόρφωση του κόστους των λειτουργιών. Αντίθετα, οι πρόσθετες αποσβέσεις που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους και χορηγούνται ως φορολογικά κίνητρα για να υποβοηθηθεί η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, δεν αντιπροσωπεύουν πραγματική μείωση της λογιστικής αξίας των ΠΠΣ και για αυτό θεωρούνται ανόργανα έξοδα και δεν συμμετέχουν στην διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους, αλλά βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα της χρήσης.

Σήμερα, ο τρόπος που υποχρεωτικά ακολουθούν όλες οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ΕΓΛΣ για την λογιστική απεικόνιση των αποσβέσεών τους είναι ο μικτός τρόπος. Με τον τρόπο αυτό η εγγραφή της απόσβεσης αποτυπώνει τον διπλό χαρακτήρα της, δηλαδή :

A) Ως οργανικό έξοδο της επιχείρησης (αν πρόκειται για τακτική απόσβεση) ή ανόργανο έξοδο (αν πρόκειται για πρόσθετη απόσβεση)

B) Ως μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι εγγραφές των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τακτικών και πρόσθετων, γίνονται όπως στο παράδειγμα :

Παράδειγμα : σε μια επιχείρηση υπολογίζονται τακτικές αποσβέσεις για το μηχάνημα Α 5.000 ευρώ και έκτακτες αποσβέσεις 2.000 ευρώ.

α) Για τις τακτικές αποσβέσεις οι εγγραφές που θα γίνουν είναι :

<u>31/12</u>		
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	5.000
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων (5.000)	
66.02.00.00	Μηχάνημα Α (5.000)	
12.00	Μηχανήματα	5.000
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα (5.000)	
12.99.00.00	Αποσβεσμένο μηχάνημα Α (5.000)	
ΑΙΤ : Υπολογισμός τακτικής απόσβεσης μηχανήματος Α		
<u>ΤΕΛΟΣ</u>		

β) Για τις πρόσθετες αποσβέσεις οι εγγραφές που θα γίνουν είναι :

<u>31/12</u>		
85	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ Π.Σ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	2.000
85.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων (2.000)	
85.02.00.00	Μηχάνημα Α (2.000)	
12.00	Μηχανήματα	2.000
12.99.00	Αποσβεσμένα μηχανήματα (2.000)	
12.99.00.00	Αποσβεσμένο μηχάνημα Α (2.000)	
ΑΙΤ : Υπολογισμός πρόσθετων αποσβέσεων μηχανήματος Α		
<u>ΤΕΛΟΣ</u>		

Σημείωση: Ο λογαριασμός 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ αποτελεί οργανικό έξοδο της επιχείρησης και εξισώνετε με την μεταφορά του στον λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως. Ενώ ο λογαριασμός 85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ αποτελεί ανόργανο έξοδο για την επιχείρηση και μεταφέρεται απευθείας στα αποτελέσματα της χρήσης.

Ο υπολογισμούς 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα, είναι αντίθετος λογαριασμός του λογαριασμού 12.00 Μηχανήματα. Δείχνει την μείωση της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που θα είναι ίση κάθε φορά με το ποσό της απόσβεσής του. Ο λογαριασμός αυτός θα μένει ανοιχτός όσο η επιχείρηση έχει στην κατοχή της το πάγιο και θα εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού κάτω από τον κύριο λογαριασμό αφαιρετικά. Αυτό γίνεται για να φαίνεται στον ισολογισμό, ποια ήταν η αξία κτήσεως του παγίου περιουσιακού στοιχείου, η μέχρι τώρα αποσβεσμένη αξία του, καθώς και η αναπόσβεστη αξία του. Ο λογαριασμός αυτός θα κλείσει όταν η επιχείρηση δεν έχει στην κατοχή της το πάγιο, δηλαδή όταν το πάγιο αυτό περιουσιακό στοιχείο καταστραφεί ή πουληθεί από την επιχείρηση, τότε το

υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού (δηλαδή το σύνολο της πίστωσής του) θα μεταφερθεί στον κύριο λογαριασμό του, έτσι ο αντίθετος λογαριασμός θα χρεωθεί και θα κλείσει και θα πιστωθεί ο κύριός του.

4.8 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ¹³

Πρόβλεψη, είναι η κράτηση ορισμένου ποσού που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού **Γενικής εκμεταλλεύσεως** ή του λογαριασμού **Αποτελεσμάτων χρήσεως**. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης 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 σύμφωνα με το ΕΓΛΣ :

α) **Στις 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 έως και 44.09), που είναι : Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε εταιρείας) και σε λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

β) **Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους** (έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), που είναι οι εξής : Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων, Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα κλπ. με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε, οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19.

Για το λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων χρησιμοποιούνται εκτός από τους προαναφερθέντες λογαριασμούς και οι λογαριασμοί :

- ο 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 84.00 καταχωρούνται οι αχρησιμοποίητες προβλέψεις (εκμεταλλεύσεως και έκτακτων κινδύνων) που είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλειπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί. Έτσι όταν η ζημιά (η οποία οριστικοποιείται στην

¹³ Η ανωτέρω πηγή προήλθε από το ΕΓΛΣ παρ. 2.2.405

επόμενη χρήση) είναι μικρότερη από το ποσό της αρχικής προβλέψεως τότε γίνεται η εξής εγγραφή: θα χρεωθεί ο λογαριασμός της πρόβλεψης για να κλείσει και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 84.00 «Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»

- ο 84.01 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» και 84.91 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως». Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 84.01 και του 84.91 καταχωρούνται οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για ζημιές και έξοδα, τα οποία έξοδα ή ζημιές πραγματοποιήθηκαν στη διάρκεια της χρήσης. Στους παρόντες λογαριασμούς, ανάλογα για το αν πρόκειται για οργανικό ή ανόργανο έξοδο, μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη, αν αυτή είναι μικρότερη από τις ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημιές ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν. Έτσι όταν η ζημιά (η οποία οριστικοποιείται στην επόμενη χρήση) είναι ίση ή μεγαλύτερη από το ποσό της αρχικής πρόβλεψεως τότε γίνεται η εξής εγγραφή: θα χρεωθεί ο λογαριασμός της πρόβλεψης για να κλείσει και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 84.01 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» ή ο λογαριασμός 84.91 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» Τονίζεται ότι οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για έξοδα εκμεταλλεύσεως δε μεταφέρονται στον παρόντα λογαριασμό, αλλά στο λογαριασμό οργανικών εσόδων 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως». Στην περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως πρέπει να φαίνονται στην πίστωση του 84.01.

Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Παράδειγμα: Υπάλληλοι με προσφυγή τους στο δικαστήριο διεκδικούν από 1/1/2002 οικογενειακά επιδόματα και η απόφαση του δικαστηρίου δεν έχει εκδοθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως 2002, αλλά ο νομικός σύμβουλος πιθανολογεί ότι τελικά θα καταβληθεί το ποσό 50.000 ευρώ. Οι μεταβολές στην περιουσία της επιχειρήσεως που φέρει το άνω λογιστικό γεγονός θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής ημερολογιακή εγγραφή :

31/12/02	
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	50.000
68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
68.09.00 Πρόβλεψη για διαφορά οικογεν. Επιδομάτων	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	50.000
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
44.09.00 Σχηματισμένες προβλέψεις	
Αιτιολογία: Σχηματισμός πρόβλεψης για διαφορά στα οικογενειακά επιδόματα προσωπικού χρήσεως 2002, ως επιστολή νομικού συμβούλου	
ΤΕΛΟΣ	

Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών: 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Παράδειγμα : Οι κληρονόμοι αποβίωσαντος από εργατικό ατύχημα μισθωτού διεκδικούν δικαστικώς από το έτος 1999 αποζημίωση 100.000 ευρώ και η απόφαση του δικαστηρίου δεν έχει εκδοθεί μέχρι το τέλος της χρήσης 2002 αλλά ο νομικός σύμβουλος της επιχείρησης πιθανολογεί ότι τελικά θα ικανοποιηθούν πλήρως οι κληρονόμοι (εάν η αποζημίωση είχε καταβληθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως θα καταχωρείτο στον υπολογαριασμό 82.00). Οι μεταβολές στην περιουσία της επιχείρησης που επιφέρει το άνω λογιστικό γεγονός καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την εξής ημερολογιακή εγγραφή :

31/12/02	
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	100.000
83.98 Λοιπές προβλέψεις	
83.98.00 Πρόβλεψη για αποζημίωση κληρονόμων	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	100.000
44.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	
44.98.00 Πρόβλεψη για αποζημίωση κληρονόμων	
Αιτιολογία: Σχηματισμός πρόβλεψης για αποζημίωση έτους 1999 που θα καταβληθεί στους κληρονόμους του αποβίωσαντος μισθωτού.. Ως επιστολή νομικού συμβούλου.	
ΤΕΛΟΣ	

Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:

A. Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

B. Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00 έως 44.09. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται (οριστικοποιούνται) κατά τις επόμενες χρήσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφή, οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» ή του λογαριασμού 84.91 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» (η καταχώρηση των προβλέψεων στους άνω λογαριασμούς γίνεται ανάλογα με το αν η πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από το ποσό της ζημιάς που οριστικοποιήθηκε στη χρήση αυτή)

Παράδειγμα : Εάν υποθέσουμε ότι η απόφαση του δικαστηρίου στην προσφυγή των εργαζομένων που αναφέρουμε στο πρώτο παράδειγμα του παρόντος κεφαλαίου, εκδόθηκε εντός του έτους 2003 και καταδίκασε την επιχείρηση να καταβάλλει αναδρομικά οικογενειακά επιδόματα 45.000 ευρώ (η επιχείρηση το έτος 2002 είχε σχηματίσει πρόβλεψη 50.000 ευρώ), τότε οι μεταβολές που φέρει στην περιουσία της επιχείρησης το άνω λογιστικό γεγονός, και λαμβανόμενου υπόψη ότι στα διαθέσιμα της επιχείρησης υπήρχανε την 15/12/2003 (ημέρα πληρωμής) 46.000 ευρώ, η εγγραφή που θα γίνει είναι οι εξής:

<hr/>	
1	
82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	45.000
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	45.000
38.00 Ταμείο	
<hr/>	
2	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	50.000
44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	50.000
84.91 Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως	
<hr/>	
ΤΕΛΟΣ	
<hr/>	

Γ. Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις κατά το κλείσιμο

του ισολογισμού σχηματίζονται με χρέωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 83.12 «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», 83.13 «προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και 83.98 «λοιπές έκτακτες προβλέψεις» και πίστωση των αντιστοίχων λογαριασμών 44.12, 44.13 και 44.98. Οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματισθεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82. Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 στην πίστωση του 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» ή του 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους» (η καταχώρηση των προβλέψεων στους άνω λογαριασμούς γίνεται ανάλογα με το αν η πρόβλεψη είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από το ποσό της ζημίας που οριστικοποιήθηκε στη χρήση αυτή).

Δ. Οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των παγίων στοιχείων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» και πίστωση του λογαριασμού 44.10 και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία του παγίου που υποτιμήθηκε πχ :

Γήπεδα	100.000 ευρώ
<u>μείον Πρόβλεψη υποτίμησης</u>	<u>(20.000) ευρώ</u>
Αξία αποτίμησης γηπέδου	80.000 ευρώ

Σε περίπτωση εκποίησης παγίου στοιχείου, για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου που εκποιείται.

Πρόβλεψη υποτίμησης γηπέδων κατά την εκποίηση του

Οι προβλέψεις αυτές αφορούν την περίπτωση, κατά την οποία πωλείται ή απαλλοτριώνεται ένα γήπεδο και σκοπό έχει την κάλυψη της ζημίας που μπορεί να προκληθεί. Σε περίπτωση κατά την οποία από την πώληση του γηπέδου προκληθεί ζημία μεγαλύτερη ή ίση του αρχικού ποσού της προβλέψεως, τότε θα μεταφερθεί στην πίστωση του λογαριασμού του γηπέδου όλη η αρχική πρόβλεψη, με σκοπό την εξοφάνιση της ζημίας ή την μείωση αυτής. Σε περίπτωση κατά την οποία από την πώληση προκληθεί ζημία μικρότερη από το αρχικό ποσό της προβλέψεως, τότε το εναπομείναν μέρος του ποσού αυτού θα μεταφερθεί στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις». Τέλος στην περίπτωση, κατά την οποία η πρόβλεψη, λόγω κέρδους από την πώληση δεν χρησιμοποιηθεί, θα μεταφερθεί ολόκληρη στον λογαριασμό 84.00 «Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις».

Ε. Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε οικονομικές μονάδες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19, με χρέωση του λογαριασμού 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία των συμμετοχών και χρεογράφων.

ΣΤ. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και πίστωση του λογαριασμού 44.11 και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία των απαιτήσεων.

Πρόβλεψη απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων

Το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% πάνω στις αναγραφόμενες στα τιμολόγια πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών (μείον επιστροφές και εκπτώσεις), στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι πωλήσεις στο Δημόσιο και στα Ν.Π.Δ.Δ. Το ποσό αυτό δεν μπορεί, για κάθε διαχειριστική χρήση, να υπερβεί το 35% του συνολικού υπολοίπου των πελατών, όπως εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως. Πέρα από την πρόβλεψη αυτή, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και αποτελεί οργανικό έξοδο χωρίς να απαιτείται απόδειξη (δικαστική απόφαση, κλπ.), για τη διαγραφή του.

Παράδειγμα υπολογισμού του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων :

Οι καθαρές πωλήσεις στο τέλος της χρήσεως 2012 ήταν 8.000.000 ευρώ και το υπόλοιπο των πελατών (πλην δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ), ήταν 100.000 ευρώ. Θα έχουμε:

Ενδεχόμενη πρόβλεψη: $0,5\% \times 8.000.000 = 40.000$ ευρώ.

Για να σχηματιστεί η πρόβλεψη αυτή (40.000 ευρώ) πρέπει το ποσό της πρόβλεψης να είναι μικρότερο ή ίσο του 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 (περιορισμός) δηλαδή πρέπει να ισχύει $40.000 \leq 35\% \times 100.000$ δηλαδή $40.000 \leq 35.000$ πράγμα που δεν ισχύει οπότε η πρόβλεψη που θα σχηματιστεί για το 2012 δεν θα είναι 40.000 ευρώ αλλά 35.000 ευρώ (έτσι ώστε να μην υπερβούμε τον περιορισμό μας). Η εγγραφή θα είναι:

31/12/12	
83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	35.000
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
83.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	35.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών	
ΤΕΛΟΣ	

Αν κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2013 η επιχείρηση διαγράψει ποσό 20.000 ευρώ, από τον πελάτη της Π. τότε η εγγραφή θα είναι:

XXXXX	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	20.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	20.000
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	
30.00.00 Πελάτης Π	
ΤΕΛΟΣ	

Αν ο πελάτης είχε χαρακτηριστεί επισφαλής κατά την προηγούμενη χρήση, τότε θα πιστωνόταν ο λογαριασμός **Επισφαλείς Πελάτες**.

Στο τέλος της χρήσεως 2013 οι αχρησιμοποίητες προβλέψεις θα είναι 35.000 - 20.000 = 15.000 οι οποίες θα μεταφερθούν στο λογαριασμό **84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ** για να κλείσει ο λογαριασμός 44.11.00 και η εγγραφή θα είναι:

31/12/13	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	15.000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις πρ. χρήσεων	
84.00.11 Έσοδα από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
ΤΕΛΟΣ	

Παράδειγμα μείωσης υπαρχουσών προβλέψεων (χρήση του λ 84) :

Έστω ότι στην επιχείρηση X οι πωλήσεως του έτους και το X.Y. του λογαριασμού πελάτες την 31/12/13 στην απογραφή της έχουν ως εξής : 1.400.000 ευρώ και 110.000 ευρώ αντίστοιχα. Επίσης η επιχείρηση είχε Π.Υ στις 01/01/13 του λογαριασμού 44.11.00 «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών» 80.000 ευρώ και επισφαλείς πελάτες που κρίθηκαν ανεπίδεκτοι είσπραξης 20.000 ευρώ. Να γίνει η εγγραφή της πρόβλεψης.

Πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

Το Π.Υ του λογαριασμού 44.11.00 την 31/12/13 θα διαμορφωθεί ως εξής: 80.000 – 20.000 = 60.000 (αυτό γίνεται διότι οι επισφαλείς πελάτες που είχε διενεργηθεί πρόβλεψη γι αυτούς κρίνονται ανεπίδεκτοι, οπότε το ποσό αυτό της πρόβλεψης που είχε σχηματιστεί πρέπει να «διαγραφεί» αυτό θα γίνει με την εξής εγγραφή :

_____XXXXX_____		
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών	20.000	
81.02.06 Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις	X	
30.97.00 Επισφαλείς πελάτες		20.000+X
_____ΤΕΛΟΣ_____		

Οπότε το Π.Υ του 44.11.00 θα είναι 60.000 ευρώ.

Ενδεχόμενη πρόβλεψη: 0,5% X 1.400.000 = 70.000 ευρώ.

Για να σχηματιστεί η πρόβλεψη αυτή (70.000) πρέπει το ποσό της πρόβλεψης να είναι μικρότερο ή ίσο του 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 (περιορισμός) δηλαδή πρέπει να ισχύει $70.000 \leq 35\% \times 110.000$ δηλαδή $70.000 \leq 38.500$ πράγμα που δεν ισχύει οπότε δεν σχηματίζεται κανένα ποσό πρόβλεψης και επειδή από τις προηγούμενες χρήσεις έχουν σχηματιστεί προβλέψεις ποσού 60.000 που ξεπερνούν το όριο μας δηλαδή το 38.500 θα πρέπει να μειωθούν οι ήδη υπάρχουσες προβλέψεις κατά $60.000 - 38.500 = 21.500$ έτσι ώστε να μην ξεπερνούν το όριο των 38.500 και η λογιστική εγγραφή που θα γίνει θα είναι η εξής:

_____31/12/2013_____		
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		21.500
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
44.11.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών		
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ		21.500
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις πρ. χρήσεων		
84.00.11 Έσοδα από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		
_____ΤΕΛΟΣ_____		

Φορολογική αντιμετώπιση του 84

Τα έσοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό πρέπει να αντιμετωπίζονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως λογιστικές διαφορές και ειδικότερα :

- Εάν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως στην οποία σχηματίστηκαν οι προβλέψεις, τα ποσά των προβλέψεων είχαν χαρακτηριστεί ως λογιστικές διαφορές και φορολογήθηκαν στη χρήση εκείνη, στην επόμενη χρήση που οι προβλέψεις αυτές αντιλογίζονται τα επανακτώμενα ποσά θα αντιμετωπιστούν και πάλι ως λογιστικές διαφορές, αλλά θα αφαιρεθούν από τα φορολογητέα κέρδη, επειδή τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενη χρήση που οι προβλέψεις σχηματίστηκαν.
- Εάν οι αντιλογιζόμενες (επανακτώμενες) προβλέψεις δεν είχαν φορολογηθεί κατά την χρήση που σχηματίστηκαν σύμφωνα με ισχύουσες φορολογικές διατάξεις (π.χ. προβλέψεις για επισφαλής πελάτες, προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία), κατά την χρήση επανακτήσεώς τους θα συμπεριληφθούν στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης και θα υποβληθούν σε φόρο εισοδήματος.

4.9 Μεταβατικοί λογαριασμοί

4.9.1 Γενικά στοιχεία για τους μεταβατικούς λογαριασμούς

Κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει έξοδα και εισπράττει έσοδα, τα οποία είτε ολόκληρα είτε κατά ένα μέρος τους, αφορούν τις επόμενες χρήσεις. Είναι τα λεγόμενα μη δουλευμένα έξοδα και έσοδα. Εάν δεν τακτοποιηθούν αυτά η διαχειριστική χρήση δεν θα έχει αυτοτέλεια ως προς τα έξοδα, τα έσοδα και το αποτέλεσμα, με συνέπεια να μη γνωρίζει ούτε το πραγματικό αποτέλεσμα των διαχειριστικών χρήσεων, ούτε τις φορολογικές της υποχρεώσεις.

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

4.9.1.1 Μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού

Αυτοί αναφέρονται στο λογιστικό σχέδιο ως ακολούθως :

A) 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων». Καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Πρόκειται για τα μη δουλευμένα έξοδα.

Παράδειγμα : Η εταιρεία X πλήρωσε στις 1/12/2012 ασφάλιστρα για τα φορτηγά της αξίας 600 € που αφορούν την περίοδο 01/12/2012 έως 31/5/2013.

	01/12/12		
62.05 Ασφάλιστρα		600	
38.00 Ταμείο			600
	31/12/12		
36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων		500	
62.05 Ασφάλιστρα			500
	01/01/13		
62.05 Ασφάλιστρα		500	
36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων			500
	ΤΕΛΟΣ		

Β) 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα». Καταχωρούνται τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα), αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η εταιρεία X δεν έχει εισπράξει από ενοίκια ποσό 1.000 ευρώ που αφορούν τον μήνα Δεκέμβριο, τα οποία τα εισέπραξε τελικά στις 05/01/2013.

	31/12/12		
36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα		1.000	
75.05 Ενοίκια κτιρίων τεχνικών έργων			1.000
	05/01/13		
38.00 Ταμείο		1.000	
36.01 Έσοδα χρήσης εισπρακτέα			1.000
	ΤΕΛΟΣ		

Γ) 36.02 «αγορές υπό παραλαβή». Πρόκειται για αγορές εμπορευμάτων που δεν έφθασαν στην επιχείρηση μέχρι το τέλος της χρήσης, έχουν όμως περιέλθει σ' αυτή τα σχετικά έγγραφα της αγοραπωλησίας.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η εταιρεία X έχει παραλάβει τα σχετικά έγγραφα από αγορά πρώτων υλών από τον προμηθευτή της Ψ αξίας 5.000 ευρώ με πίστωση, τα οποία τελικά παραλαμβάνει στις 15/1/2013.

	31/12/12		
36.02 Αγορές υπό παραλαβή		5.000	
50.00.00 Προμηθευτής ψ			5.000
	15/01/13		
24.00 Πρώτες ύλες		5.000	
36.02 Αγορές υπό παραλαβή			5.000
	ΤΕΛΟΣ		

Δ) 36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό». Πρόκειται για τις εκπτώσεις αγορών που δικαιούται η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης από τους προμηθευτές με βάση τις σχετικές συμφωνίες, αλλά οι προμηθευτές δεν τις ανήγγειλαν στη χρήση που λήγει.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η εταιρεία X έχει συμφωνήσει με τον προμηθευτή της Ψ, ότι θα γίνει εκ μέρους του η έκδοση πιστωτικού σημειώματος αξίας 1.000 € κάτι το οποίο όμως έγινε στις 15/1/2013.

_____ 31/12/12 _____		
36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό	1.000	
20.98 Εκπτώσεις αγορών		1.000
_____ 15/01/13 _____		
50.00.00 Προμηθευτής ψ	1.000	
36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό		1.000
_____ ΤΕΛΟΣ _____		

4.9.1.2 Μεταβατικοί λογαριασμοί του παθητικού

Αυτοί αναφέρονται στο λογιστικό σχέδιο ως ακολούθως:

Α) 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται. Πρόκειται για τα μη δουλεμένα έσοδα.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η εταιρεία X εισπράττει από τον ενοικιαστή της Ψ το ενοίκιο του μηνός Ιανουαρίου 2013 αξίας 3.000 €

_____ 31/12/12 _____		
38.00 Ταμείο	3.000	
56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων		3.000
_____ 01/01/13 _____		
56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων	3.000	
75.00 Έσοδα παρεπομένων ασχολιών		3.000
_____ ΤΕΛΟΣ _____		

Β) 56.01 «έξοδα χρήσεως πληρωτέα (δουλεμένα)». Πρόκειται για δουλεμένα έξοδα που αφορούν τη χρήση που λήγει, όμως αυτά θα πληρωθούν με βάση τις σχετικές συμφωνίες στις επόμενες χρήσεις.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η τράπεζα Α έχει χρεώσει την επιχείρηση με τόκους δανείου αξίας 450 ευρώ, οι οποίοι αποπληρώνονται από την επιχείρηση στις 15/1/2013.

31/12/12		
65.06	Βραχυπρόθεσμοι τόκοι δανείου	450
56.01	Έξοδα χρήσης πληρωτέα	450
15/01/13		
56.01	Έξοδα χρήσης πληρωτέα	450
38.00	Ταμείο	450
ΤΕΛΟΣ		

Γ) 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση». Πρόκειται για αγορές για τις οποίες η επιχείρηση παραλαμβάνει τα εμπορεύματα στη χρήση που λήγει χωρίς όμως τα τιμολόγια αυτών.

Παράδειγμα : Στις 21/12/2012 η επιχείρηση Χ παραλαμβάνει από τον προμηθευτή της Ψ εμπορεύματα αξίας 15.000 ευρώ. Το Δελτίο Αποστολής και το τιμολόγιο παραλαμβάνονται στις 15/01/2013 με πίστωση.

21/12/12		
20.01	Αγορές εμπορευμάτων	15.000
56.02	Αγορές υπό τακτοποίηση	15.000
15/01/13		
56.02	Αγορές υπό τακτοποίηση	15.000
50.00.00	Προμηθευτής ψ	15.000
ΤΕΛΟΣ		

Δ) 56.03 «εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό». Πρόκειται για τις εκπτώσεις τις οποίες υποχρεούται να χορηγήσει η επιχείρηση στους πελάτες στο τέλος της χρήσης με βάση τις σχετικές συμφωνίες, επειδή όμως αδυνατεί να τις υπολογίσει επακριβώς, τις καθορίζει κατά προσέγγιση.

Παράδειγμα : Στις 31/12/2012 η εταιρεία Χ έχει συμφωνήσει με τον πελάτη της Ψ, ότι θα γίνει εκ μέρους της η έκδοση πιστωτικού σημειώματος αξίας 1.500 ευρώ, κάτι το οποίο όμως έγινε στις 15/01/2013.

31/12/12			
70.98	Εκπτώσεις πωλήσεων	1.500	
56.03	Εκπτώσεις επί πωλήσεων υπό διακανονισμό		1.500
15/01/13			
56.03	Εκπτώσεις επί πωλήσεων υπό διακανονισμό	1.500	
30.00.00	Πελάτης Ψ		1.500
ΤΕΛΟΣ			

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ Η ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΟΥΣ

4.10 Γενικά

Λογιστικά σφάλματα ονομάζονται τα λάθη και οι παραλείψεις που γίνονται στα λογιστικά βιβλία. Τα λάθη αυτά έχουν οπωσδήποτε δυσάρεστες συνέπειες για την επιχείρηση, διότι επηρεάζουν άμεσα το αποτέλεσμα στο τέλος της χρήσης και την εικόνα της επιχείρησης προς τα έξω. Παρά τις προσπάθειες αποφυγής τους, λάθη εμφανίζονται συχνά κυρίως στο τέλος της χρήσεως μετά την σύνταξη των ισοζυγίων όπου πρέπει να γίνει η διόρθωσή τους. Επισημαίνεται ότι ο εντοπισμός τους είναι εξαιρετικά δύσκολος και χρονοβόρος και αποκαλύπτεται από τον έλεγχο των δικαιολογητικών.

4.10.1 Σφάλματα στο Ημερολόγιο

- α) Παραλείψη καταχωρήσεως ή διπλή καταχώρηση εγγραφής.
- β) Λάθος καταχώρηση εγγραφής, είτε ως προς τους λογαριασμούς, είτε ως προς τα ποσά.
- γ) Μη ισόποση καταχώρηση χρεώσεως και πιστώσεως.
- δ) Λάθος αθροίσματος χρεώσεως και πιστώσεως ή λάθος μεταφορά από σελίδα σε σελίδα.

Τα λάθη στο ημερολόγιο, όταν αποκαλυφθούν, διορθώνονται κατά τους ακόλουθους τρόπους:

- α) Καταχώρηση της εγγραφής που δεν είχε καταχωρηθεί ή μονόπλευρη καταχώρηση εγγραφής που δεν είχε καταχωρηθεί ισόποσα, δηλαδή καταχώρηση μόνο στη χρέωση ή την πίστωση.
- β) Μερικός αντιλογισμός, όπου διορθώνεται μόνο ο λογαριασμός πού είχε καταχωρηθεί λάθος.
- γ) Ακυρωτική εγγραφή, όπου επαναλαμβάνεται η λανθασμένη εγγραφή, αλλά με ποσά αρνητικά (κόκκινα ή «50») και στη συνέχεια καταχώρηση της ορθής εγγραφής.

δ) Συμπληρωματική εγγραφή ή μερική αντιλογιστική εγγραφή, όταν ποσά είναι μικρότερα ή μεγαλύτερα των ορθών.

4.10.2 Σφάλματα στο Γενικό και στα Αναλυτικά Καθολικά

Τα σφάλματα στο γενικό και τα αναλυτικά καθολικά προέρχονται:

- α) Από λανθασμένη ημερολογιακή εγγραφή.
- β) Λανθασμένη μεταφορά λογαριασμών ή ποσών λογαριασμών από το ημερολόγιο στα καθολικά.
- γ) Από παράλειψη ή διπλή μεταφορά λογαριασμών από το ημερολόγιο στα καθολικά.
- δ) Από αθροιστικό λάθος των ποσών.

Ακόμη εμφανίζεται η περίπτωση, λογαριασμοί αναλυτικού καθολικού να έχουν ενημερωθεί λάθος από τα δικαιολογητικά.

Τα σφάλματα στα καθολικά διορθώνονται:

- α) Όταν προέρχονται από λάθος στο ημερολόγιο, με τη διόρθωση της ημερολογιακής εγγραφής.
- β) Όταν έχουν γίνει μόνο στα καθολικά, με διαγραφή του λάθους και εγγραφή του ορθού, με τον όρο ότι η διαγραφή πρέπει να γίνει προσεκτικά και να διακρίνεται καλά τι διαγράφηκε.
- γ) Όταν ανακαλυφθεί εγγραφή, που έχει παραλειφθεί, καταχωρείται αμέσως.

Τα λάθη των ποσών από τους λογαριασμούς των καθολικών αποκαλύπτονται πιο εύκολα από τα λάθη του ημερολογίου, με τα ισοζύγια και τις λοιπές καταστάσεις συμφωνίας.

4.11 ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ (ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ)

Στο σημείο αυτό δηλαδή μετά την απογραφή τέλους χρήσης, την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και τις διάφορες προσαρμογές που έγιναν στα υπόλοιπα των λογαριασμών, συντάσσεται το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο (ή προσαρμοσμένο ισοζύγιο). Το ισοζύγιο αυτό αποτελείται από τα υπόλοιπα των λογαριασμών του γενικού καθολικού, όπως αυτά διαμορφώθηκαν μετά τις εγγραφές προσαρμογής που έγιναν. Βασικός σκοπός του είναι η διαπίστωση της προσαρμογής των λογαριασμών με την απογραφή. Έχει χαρακτήρα προσωρινό διότι με βάση αυτό θα επακολουθήσουν οι εγγραφές προσδιορισμού και διανομής των αποτελεσμάτων και στη συνέχεια θα καταρτιστεί το οριστικό ισοζύγιο (τελικό ισοζύγιο)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Στα προηγούμενα κεφάλαια έχουμε παρουσιάσει όλες τις απαραίτητες ενέργειες που απαιτούνται να γίνουν στο τέλος της χρήσης για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Έτσι αφού έχουμε ετοιμάσει το δεύτερο προσωρινό ισοζύγιο, μπορούμε να προχωρήσουμε στην διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και του αποτελέσματος χρήσης.

Ο προσδιορισμός του οργανικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης πραγματοποιείται εσωλογιστικά (με λογιστικές εγγραφές), αλλά και εξωλογιστικά (χωρίς λογιστικές εγγραφές) κάτι που θα αναφέρουμε στο συγκεκριμένο κεφάλαιο.

5.2 Εσωλογιστικός προσδιορισμός αποτελέσματος εκμετάλλευσης

5.2.1 Λογαριασμός 80 «Γενική Εκμετάλλευση»

Ο λογαριασμός 80 είναι αποτελεσματικός λογαριασμός και χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Στο λογαριασμό 80.00 στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται το κόστος πωληθέντων δηλαδή τα αρχικά αποθέματα, οι αγορές της χρήσεως και τα τελικά αποθέματα, επίσης μεταφέρονται τα δουλευμένα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογαριασμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας»), και τα δουλευμένα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 80.00 λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20 έως 28.
- με την αξία αγορών των αποθεμάτων που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28.
- με την αξία των δουλευμένων οργανικών εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60 έως 68, οι οποίοι εξισώνονται.
- με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, αν υπάρχουν κέρδη, με πίστωση του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα»

Πιστώνεται

- με την αξία των δουλευμένων οργανικών εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70 έως 78, οι οποίοι εξισώνονται.
- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από την απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20 έως 28.
- με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01 «Μικτά αποτελέσματα»

5.2.2 Ο λογαριασμός 80.01 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Ο λογαριασμός 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» χρησιμεύει για τον λογιστικό προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (μικτών κερδών ή μικτών ζημιών), τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Ειδικότερα, ο λογαριασμός 80.01 λειτουργεί ως εξής :

Χρεώνεται:

- με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται.

- με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα, (τα οποία θα αναλυθούν στη συνέχεια) με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.03 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»
- τέλος, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 86.00.00 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως».

Πιστώνεται:

- με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.00, ο οποίος εξισώνεται.
- με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα, (τα οποία θα αναλυθούν στη συνέχεια), με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»
- τέλος, με τις μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 86.00.00 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως».

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

5.2.3 Ο λογαριασμός 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι όλα τα έξοδα της ομάδας 6, όχι όμως με κατάταξη κατ' είδος αλλά κατά λειτουργία ή κατά προορισμό (συντάσσεται φύλλο μερισμού) τα οποία αυτά έξοδα βαρύνουν τις λειτουργίες διοικήσεως, ερευνών και αναπτύξεως, διαθέσεως, τη χρηματοοικονομική λειτουργία και τα έξοδα και τις ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων.

Φύλλο μερισμού είναι ο πίνακας που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς εξόδων (ομάδα 6) οι οποίοι κατανέμονται κατά έξοδα λειτουργίας της οικονομικής μονάδας όπως τα έξοδα λειτουργίας διοίκησης, διάθεσης, ερευνών και αναπτύξεως κλπ.

Στις περιπτώσεις εκείνες που δε λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, τα έξοδα που βαρύνουν τις τρεις πρώτες λειτουργίες δηλαδή τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με μερισμό αυτών κατά λειτουργία, δηλαδή κατά προορισμό, (όταν τηρείται και αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως δεν υπάρχει θέμα γιατί αυτά θα εικονίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 9 και συγκεκριμένα στους 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και 92.03 «έξοδα

λειτουργίας διαθέσεως»). Τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας και τα άλλα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στην ομάδα 6 και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 «έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων», 64.12 «διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων», 65 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» και 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων»

Ο λογαριασμός 80.02 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» και ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 86.00.02 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», 86.00.03 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως», 86.00.04 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», 86.01.07 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων», 86.01.08 «έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.09 «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα», οι οποίοι είναι αντίστοιχοι των υπολογαριασμών του 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων».

5.2.4 Ο λογαριασμός 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δε συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλημένων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7, και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών», και 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» οι οποίοι αυτοί λογαριασμοί εμφανίζονται αθροιστικά στο λογαριασμό «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», επίσης οι λογαριασμοί 76.02 «Δουλεψμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων», 76.03 «Λοιποί πιστωτικοί τόκοι» και 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίου» εμφανίζονται αθροιστικά στο λογαριασμό «Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα», αλλά και οι λογαριασμοί 76.00 «έσοδα συμμετοχών», ο λογαριασμός 76.01 «έσοδα χρεογράφων», ο λογαριασμός 76.04 «κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» αποτελούν τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα.

Ο λογαριασμός 80.03 εξισώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στους οικείους υπολογαριασμούς του 86 και ειδικότερα στους υπολογαριασμούς 86.00.01 «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», 86.01.00, «έσοδα συμμετοχών», 86.01.01 «έσοδα χρεογράφων», 86.01.02 «κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» και 86.01.03 «πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα», οι οποίοι είναι αντίστοιχοι των υπολογαριασμών του 80.03 «έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

5.2.5 Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως»

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως και κύριος σκοπός αυτού είναι να προσδιορίσει τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα που προκύπτουν από

τις δραστηριότητες που ασκεί η επιχείρηση κατά την κλειόμενη χρήση. Η κατάσταση του λογαριασμού 86, πέρα από τα στοιχεία τα οποία προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του, περιλαμβάνει και στοιχεία συνολικού κύκλου εργασιών (πωλήσεων) και κόστους πωλήσεων και δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Προκειμένου να εξαχθεί το αποτέλεσμα της χρήσεως θα πρέπει να μεταφερθούν στο λογαριασμό 86 τα εξής :

Ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.
- με τα έξοδα των λειτουργιών διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως, με πίστωση αντίστοιχα των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02.
- με τις διαφορές αποτιμήσεως 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 λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06.
- με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00.
- με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02.
- με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00.
- με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογαριασμού 83.
- με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογαριασμού 85.
- με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως».

Πιστώνεται:

- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.
- με τα διάφορα «άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως» , με χρέωση του λογαριασμού 80.03.00.
- με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01
- με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02.
- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03.
- με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04.
- με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση το λογαριασμού 81.01.

- με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03.
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01.
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84.
- με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημίες, με χρέωση του λογαριασμού 88.01.

Αφού μεταφερθούν τα ανωτέρω στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 86, όπως θα αναφερθούν παρακάτω, θα πρέπει να χρεοπιστωθεί ο λογαριασμός 86 με χρέωση όλων των υπολογαριασμών που εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο και πίστωση όλων όσων εμφανίζουν χρεωστικό υπόλοιπο και μετά η διαφορά να καταχωρηθεί στο λογαριασμό 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως». Εάν η διαφορά είναι χρεωστική αποτελεί τη ζημία της χρήσεως, ενώ αν είναι πιστωτική αποτελεί το κέρδος της χρήσης. Παρακάτω θα αναλυθούν οι χρεοπιστώσεις τον υπολογαριασμών του 86, προκειμένου να γίνουν οι αντίστοιχες ενέργειες που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Ο λογαριασμός 86 και ειδικότερα οι υπολογαριασμοί 86.00 έως 86.03 λειτουργούν ως εξής :

Όσον αφορά το λογαριασμό 86.00 «Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Χρεώνεται:

- Με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.
- Με τα έξοδα των λειτουργιών διοικήσεως, λογαριασμός 80.02.00 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», με τα έξοδα ερευνών-αναπτύξεως, λογαριασμός 80.02.01 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως» και με τα έξοδα διαθέσεως, λογαριασμός 80.02.02 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» , με την αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών αυτών.

Πιστώνεται :

- Με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως του λογαριασμού 80.03.00 «Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως» με χρέωση του λογαριασμού αυτού.

Όσον αφορά το λογαριασμό 86.01 «Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα»

Χρεώνεται :

- με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, λογαριασμός 80.02.04 «Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων, λογαριασμός 80.02.05 «Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» και με τους χρεωστικούς

τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, λογαριασμός 80.02.06 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα», με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών αυτών.

Πιστώνεται :

- με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01 «Έσοδα συμμετοχών».
- με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02 «Έσοδα χρεογράφων».
- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03 «Κέρδη πωλήσεων και συμμετοχών χρεογράφων».

Όσον αφορά το λογαριασμό 86.02 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»

Χρεώνεται:

- Με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»
- Με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02 «Έκτακτες ζημίες»
- Με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»
- Με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογαριασμού 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους»

Πιστώνεται :

- Με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα»
- Με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03 «Έκτακτα κέρδη»
- Με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» και
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων»

Όσον αφορά το λογαριασμό 86.03 «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων»

Χρεώνεται:

- με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογαριασμού 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος».

5.2.6 Ο λογαριασμός 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως»

Οι ανωτέρω λογαριασμοί (86.00 έως 86.03) μετά το πέρας του κλεισίματος του ισολογισμού εξισώνονται με την μεταφορά τους στον λογαριασμό 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως». Στον λογαριασμό 86.99 δηλαδή μεταφέρονται τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών 86.00-86.03 προς εξίσωση. Από τους λογαριασμούς αυτούς προκύπτουν εξάλλου τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος και εισφοράς ΟΓΑ καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων), είτε αυτά είναι καθαρές ζημίες, είτε είναι καθαρά κέρδη, τα οποία μεταφέρονται αντιστοίχως στον 88.01 «Ζημίες χρήσεως» ή στον 88.00 «Καθαρά κέρδη χρήσεως», οι οποίοι αποτελούν υπολογαριασμούς του λογαριασμού 88 «Αποτελέσματα προς Διάθεση».

5.3 Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελέσματος

Με την διαδικασία αυτή προσδιορίζεται το οργανικό αποτέλεσμα (το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01 χωρίς λογιστικές εγγραφές). Για τον προσδιορισμό όμως απαιτούνται να γίνουν κάποιες βασικές ενέργειες που αναφέρονται παρακάτω :

Προσδιορισμός καθαρών πωλήσεων :

Πωλήσεις

Μείον Εκπτώσεις πωλήσεων

Επιστροφές πωλήσεων

Ειδικά έξοδα πωλήσεων

Προσδιορισμός καθαρών αγορών :

Αγορές

Μείον Εκπτώσεις αγορών

Επιστροφές αγορών

Συν Ειδικά έξοδα πωλήσεων

Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων (Κ.Π.)

Κ.Π = Αρχικό απόθεμα + καθαρές αγορές + λειτουργία παράγωγης – τελικό απόθεμα

Προσδιορισμός οργανικού – μικτού αποτελέσματος

Μικτό αποτέλεσμα = πωλήσεις – κόστος πωληθέντων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

6.1 Γενικά στοιχεία φορολογίας και διάθεσης

Όπως είναι γνωστό, το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως σε μια εταιρεία, μπορεί να είναι κέρδος ή ζημιά. Το αποτέλεσμα αυτό αναλύθηκε διεξοδικά στην προηγούμενη ενότητα με την κατάρτιση του λογαριασμού 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (86.99 καθαρά αποτελέσματα χρήσεως).

Η ζημιά, λόγω του κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της ανώνυμης εταιρείας, δεν επιβαρύνει τους μετόχους αλλά την ίδια την εταιρεία. Η ζημιά παραμένει λοιπόν στον ισολογισμό μειώνοντας την καθαρή θέση της εταιρείας, με σκοπό να αποσβεστεί μελλοντικά από κέρδη συνήθως, από το τακτικό αποθεματικό σύμφωνα με τον νόμο ή τέλος σπάνια με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Αντίθετα το καθαρό κέρδος που προκύπτει στο τέλος της χρήσεως από το λογαριασμό 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, πρέπει να διατεθεί όπως παρακάτω και με την ίδια σειρά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 45 του Ν. 2190/1920 και το άρθρο 4 του Ν.Δ 3843/1958, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2065/1992. Επομένως, συνοπτικά η σειρά διάθεσης των κερδών της Α.Ε μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992 είναι η παρακάτω :

- Αφαιρείται ο αναλογών φόρος εισοδήματος.
- Συμψηφίζονται τυχόν ζημιές προηγούμενων χρήσεων που δημιουργήθηκαν το πολύ 5 έτη νωρίτερα.
- Υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό.
- Υπολογίζεται το υποχρεωτικό Α μέρος.

Μετά από την παραπάνω διανομή που προβλέπεται από το νόμο, το υπόλοιπο μέρος που μένει διαθέτεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της Α.Ε ή τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης. Οι συνηθέστεροι λόγοι διάθεσης του υπολοίπου είναι :

- Η διανομή μερίσματος στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων.
- Η καταβολή των ποσοστών και αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ.
- Τα πρόσθετα μερίσματα στους μετόχους.
- Ο σχηματισμός άλλων αποθεματικών, πλην του τακτικού.

Μετά από την παραπάνω διανομή, το υπόλοιπο παραμένει στον ισολογισμό (λογαριασμός 42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο) για να διατεθεί σε επόμενες χρήσεις. (Το μέρος της διάθεσης θα αναλυθεί διεξοδικά στη συνέχεια).

6.2 Φορολογία κερδών ΑΕ και υπολογισμός αναλογούντος φόρου

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το πρώτο σε σειρά ποσό που διαθέτεται από τα κέρδη, είναι ο αναλογών φόρος εισοδήματος. Γεννιέται λοιπόν το ζήτημα να προσδιοριστούν τα κέρδη πάνω στα οποία θα εφαρμοστεί ο συντελεστής του φόρου που ισχύει κάθε φορά, για να προκύψει το ποσό του φόρου που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Τα κέρδη αυτά ονομάζονται φορολογητέα κέρδη και ο φόρος που αναλογεί σε αυτά ονομάζεται αναλογών φόρος εισοδήματος (ο αναλογών φόρος εισοδήματος δεν είναι ο τελικός φόρος που θα πληρώσει η επιχείρηση δηλαδή ο καταβλητέος όπως θα δούμε παρακάτω). Τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν ως εξής :

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών :

Καθαρά κέρδη χρήσεως (Π.Υ λογαριασμού 86.99)	XXX
<u>ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ :</u>	
ο Έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικώς εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα (π.χ. πρόστιμα, πρόσθετες αποσβέσεις, δαπάνες επαγγελματικών Ι.Χ. αυτοκινήτων κλπ.)	XXX
<u>ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ :</u>	
ο Φορολογικές ζημιές που καλύπτονται, προηγούμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων (μέχρι 5 έτη).	XXX
ο Αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκοι ομολόγων του δημοσίου κλπ.)	XXX
ο Έσοδα που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι καταθέσεων, κέρδος από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο κλπ.)	XXX
ο Έσοδα που φορολογήθηκαν στην πηγή τους (π.χ. μερίσματα από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες κλπ.)	XXX
= ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	XXX

Από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ο φόρος πάνω στο σύνολο των φορολογητέων κερδών της Α.Ε υπολογίζεται με αυξημένο συντελεστή ο οποίος είναι 26% (άρθρο 109, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9, παράγραφος 30, του Ν. 4110/2013). Οπότε ο υπολογισμός του αναλογούντος φόρου εισοδήματος της Α.Ε προκύπτει από τα φορολογητέα κέρδη πολλαπλασιαζόμενα με 26%. Μετά την αφαίρεση του φόρου το υπόλοιπο των κερδών που απομένει (δηλαδή το 74%) διανέμεται όπως προαναφέρθηκε.

Σημείωση: Από φορολογικής απόψεως αναγνωρίζεται για συμψηφισμό από τα κέρδη της χρήσεως (διαδοχικά στα 5 επόμενα οικονομικά έτη), μόνο η ζημιά που προκύπτει από την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης, δηλαδή η φορολογική ζημιά (Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών 103795 ΠΟΛ. 1101). Η ζημιά αυτή πιθανόν να είναι μικρότερη από τη ζημιά που προκύπτει λογιστικά, λόγω του ότι ο φορολογικός ελεγκτής συχνά δεν αναγνωρίζει εξ ολοκλήρου ορισμένα έξοδα (ταξιδίων, αυτοκινήτων, προβλέψεων κτλ). Η παραπάνω ζημιά συμψηφίζεται

με τα καθαρά κέρδη της χρήσης με αποτέλεσμα να μειωθούν τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος που θα πληρώσει η επιχείρηση, με σκοπό την διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

Σε περίπτωση αφορολόγητων εσόδων ή φορολογημένων με ειδικό τρόπο και παράλληλη διανομή κερδών από την εταιρεία, τότε στα παραπάνω ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ πρέπει να προστεθεί και το εξής ποσό (ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ) το οποίο προκύπτει από τον εξής υπολογισμό :

$$\begin{array}{r} \text{ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ} \\ + \\ \text{ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ} \end{array} \times \frac{\text{ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ}}{\text{ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ}} = \alpha) \dots\dots\dots$$

ΠΛΕΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ :

$$\text{Ποσό (α)} \times \frac{26}{74} = \beta) \dots\dots\dots$$

Οπότε : ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ = (α + β)

Σημείωση : 26% είναι ο συντελεστής φορολογίας και το 74% είναι το υπόλοιπο των κερδών που απομένει για διάθεση.

6.3 Υπολογισμός οφειλομένου ή καταβλητέου φόρου εισοδήματος

6.3.1 Ποσά που προστίθενται επιπλέον στον κύριο φόρο (αναλογών φόρο)¹⁴

A) Συμπληρωματικός φόρος :

Σε περίπτωση που η Α.Ε έχει εισοδήματα από ακίνητα, τότε υποβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από τα ακίνητα (γραφεία, καταστήματα, οικίες κτλ), ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση. «Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν πρέπει να υπερβαίνει τον κύριο φόρο που αναλογεί στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε»

B) Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη χρήση :

Για τον υπολογισμό του προκαταβλητέου φόρου πολλαπλασιάζεται ο καταβλητέος φόρος (κύριος φόρος και συμπληρωματικός) με το 80%. Σε περίπτωση που στο

¹⁴ Η ανωτέρω πηγή 6.3.1 Ποσά που προστίθενται επιπλέον στον κύριο φόρο (αναλογών φόρο) προήλθε από το άρθρο 26 παράγραφος 3 & 4 του Ν. 3634/2008

δηλωμένο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή (φόρος από τόκους χορηγηθέντων δανείων) το ποσό του φόρου που προκαταβάλλεται μειώνεται με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στη πηγή. Σημείωση: Δεν εκπίπτει, από τον φόρο που προκαταβάλλεται, τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης π.χ. φόρος από μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο. Το άνω ποσοστό του προκαταβλητέου φόρου αυξάνεται σε 100% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές Α.Ε και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών .

Γ) Τέλος χαρτοσήμου 3,6% στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών :

Για τα μισθώματα επαγγελματικών χώρων, καταστημάτων, γραφείων και αποθηκών εξακολουθεί να ισχύει το τέλος χαρτοσήμου 3,6% (με την εισφορά υπέρ ΟΓΑ) που ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ.

6.3.2 Ποσά που αφαιρούνται από τον κύριο φόρο (αναλογών φόρο)

Α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε στην προηγούμενη χρήση :

Είναι ο φόρος που είχε προκαταβληθεί στην προηγούμενη χρήση και αφορούσε τα εισοδήματα αυτής της χρήσης.

Β) Ο φόρος που τυχόν παρακρατήθηκε :

Είναι ο φόρος ο οποίος παρακρατήθηκε κατά την είσπραξη τόκων και λοιπών εισοδημάτων, τα οποία αυτά εισοδήματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου (πχ εισόδημα από συμμετοχές σε ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, εισόδημα από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, από μερίσματα μετοχών κλπ)

Γ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων :

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994, αφαιρείται από τον κύριο φόρο ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσ αυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη της Α.Ε.

Δ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε από την Α.Ε στο εξωτερικό για τα εισοδήματα που προέκυψαν στην αλλοδαπή και φορολογούνται στην Ελλάδα :

Σημείωση: Ο παραπάνω φόρος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επίσης ο φόρος αυτός δεν επιστρέφεται σε περίπτωση ζημιάς της ημεδαπής εταιρείας.

Από τα ανωτέρω οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι ο τελικός φόρος που υποχρεούται η ανώνυμη εταιρεία να καταβάλει, προκύπτει αν από τον κύριο φόρο (δηλαδή το φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε) προστεθούν και αφαιρεθούν αντίστοιχα τα άνω ποσά φόρου. Οπότε ο αναλογών φόρος εισοδήματος (ο οποίος καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», δεν είναι αυτός που θα καταβληθεί στο Δημόσιο. Το ποσό που θα καταβληθεί προκύπτει από το λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος», όπου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου , όπως προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος.

6.4 Λογιστικός χειρισμός φόρου εισοδήματος Ανωνύμων εταιρειών

Η περίπτωση 7 της παραγράφου 2.2.505 του ΕΓΛΣ αναφέρει τα εξής :

Στο λογαριασμό 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» καταχωρούνται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ», ο φόρος εισοδήματος και η υπέρ ΟΓΑ εισφορά, που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης. Ο λογαριασμός 54.07 χρεώνεται με τη μεταφορά του υπολοίπου του στο λογαριασμό 54.08, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρακάτω περίπτωση.

Η περίπτωση 8 της παραγράφου 2.2.505 του ΕΓΛΣ αναφέρει τα εξής :

Στο λογαριασμό 54.08 «λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος» συγκεντρώνονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων, τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης. Ο λογαριασμός 54.08 λειτουργεί ως εξής:

α) Στη χρέωσή του μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος» που είχε καταβληθεί την προηγούμενη χρήση για τα εισοδήματα αυτής της χρήσης και 33.13.01 έως 33.13.07 στους οποίους αυτούς λογαριασμούς απεικονίζονται οι φόροι που παρακρατήθηκαν κατά την είσπραξη τόκων και λοιπών εισοδημάτων από τα οποία παρακρατείτε φόρος εισοδήματος, υπό τον όρο ότι οι παρακρατημένοι αυτοί φόροι συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της οικονομικής μονάδας κατά την κλειόμενη χρήση. Τα μη συμψηφιζόμενα ποσά μεταφέρονται στο λογαριασμό 63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος» σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτωση 1, της παραγράφου 2.2.304.

β) Στην πίστωσή του μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παραπάνω περίπτωση 7, ο λογαριασμός 54.09.05 «χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές» και 54.09.06 «τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές» (ο οποίος αυτός λογαριασμός σήμερα δεν λειτουργεί)

Επίσης πιστώνεται με τον προκαταβλητέο φόρο για την επόμενη χρήση, με χρέωση του λογαριασμού 33.13.00 «προκαταβολή φόρου εισοδήματος» ο οποίος θα μεταφερθεί στη χρέωση του λογαριασμού 54.08 κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επόμενης χρήσης (όπως αναφέρθηκε και παραπάνω)

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου που προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος . Οι καταβολές, στην επόμενη χρήση, για την εξόφληση του φόρου αυτού καταχωρούνται στη χρέωση του 54.08.

Σε περίπτωση που το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08, μετά από τις παραπάνω εγγραφές, είναι χρεωστικό, το υπόλοιπο αυτό, που είναι ίσο με το αντίστοιχο υπόλοιπο της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος, αντιστοιχεί στον επιστρεπτέο στην οικονομική μονάδα φόρο.

6.4.1 Νομικό πλαίσιο φορολογίας μερισμάτων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008, τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 και επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση των κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθών, καθώς και μερισμάτων προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Ο φόρος αυτός παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρεία **και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά**. Υπόχρεος σε παρακράτηση του ως άνω φόρου ορίζεται η ανώνυμη εταιρεία που τον καταβάλλει (άρθρο 18, παράγραφος 7, Ν. 3697/2008). Η παρακράτηση του φόρου αυτού ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των εισοδημάτων αυτών σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 18, παράγραφος 6, Ν. 3697/2008). **Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την καταβολή της δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση**. Η παρακράτηση αυτή ενεργείται από διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2009 και μετά. Κατά συνέπεια, αν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, η εταιρεία έχει υποχρέωση για παρακράτηση φόρου. Η ίδια υποχρέωση υπάρχει και όταν χορηγεί στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του Π.Δ 30/1988 ή οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι υπόψη διατάξεις έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2009 και μετά, συνάγεται ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται και τα κέρδη ή αποθεματικά παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με

απόφαση της γενικής συνελεύσεως που λαμβάνεται από την 1η Ιανουαρίου 2009 και μετά. Δεν έχει εφαρμογή η παρακράτηση φόρου για μερίσματα που διανεμήθηκαν από τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων μέχρι την προηγούμενη ημέρα από αυτή που δημοσιεύτηκε ο νόμος (δηλαδή μέχρι και 24/09/2008), καθ' όσον σε αντίθετη περίπτωση ο φόρος θα έπρεπε να βαρύνει τις εταιρείες και μάλιστα χωρίς την δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

Για μερίσματα ή κέρδη που διένειμαν ή κεφαλαιοποιούσαν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους είχε γίνει σε μετρητά ή μετοχές, ισχύουν τα εξής :

Για μερίσματα που είχαν εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2009 έως 31/12/2010 ο συντελεστής παρακράτησης του φόρου μερισμάτων ήταν 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 1 του Ν. 3943/31.03.2011, για μερίσματα που είχαν εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις από 01/01/2011 έως 31/12/2011 ο συντελεστής παρακράτησης του φόρου μερισμάτων ήταν 21%, ενώ από 01/01/2012 έως 31/12/2013 ήταν 25%. Ήδη η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, η οποία αντικαταστάθηκε για ακόμη μια φορά από την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του Ν. 4110/2013 και ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2014 και μετά, έχει ως εξής:

«Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, **ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)**. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη, τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου του προηγούμενου εδαφίου επιστρέφεται σε αυτό κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανείμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον

τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. Επίσης επιστρέφεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει προς το Δημόσιο. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.»

Για μερίσματα ή κέρδη που δένειμαν ή κεφαλαιοποιούσαν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθών, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους είχε γίνει σε μετρητά ή μετοχές, ισχύουν τα εξής :

Για αμοιβές που είχαν εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2009 έως 31/12/2010 παρακρατούνταν φόρος 10% (άρθρο 18, παράγραφος 14, Ν. 3697/2008), για αμοιβές που είχαν εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2011 έως 31/12/2011 παρακρατούνταν φόρος 21% (άρθρο 14, παράγραφος 2, Ν. 3943/2011), για αμοιβές που είχαν εγκριθεί από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2012 έως και 31/12/2012 παρακρατούνταν φόρος 25% (όμοια άρθρο 14, παράγραφος 2, Ν. 3943/2011) και για αμοιβές που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2013 και μετά παρακρατείται φόρος 40% (άρθρο 6, παράγραφος 5α, Ν. 4110/2013), η διάταξη αυτή αφορά εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 «χρήση 2013» και αναλύεται ως εξής :

«Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, υπό οποιαδήποτε μορφή, **ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40%**. Οι άνω αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ καταβάλλονται μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων **και χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%**. Σημειώνεται ότι για τα έξοδα παραστάσεως και τις εκτός μισθού αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ της ανώνυμης εταιρείας **παρακρατείται φόρος εισοδήματος 40% και χαρτόσημο 1,2%**.»

Υπαγωγή ή μη στα τέλη χαρτοσήμου :

Για τη διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος (Α μέρισμα)

Χαρτόσημο: Η εξόφληση μερισμάτων απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου (άρθρο 11, παράγραφος 4, Α.Ν 148/1967, ΠΟΛ. 14/1968 και ΠΟΛ. 1007/2005.

Για τα ποσοστά των κερδών στα μέλη του Δ.Σ

Χαρτόσημο: Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%. (*)

Για τα ποσοστά των κερδών των Διευθυντών

Χαρτόσημο: Τα διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%. (*).

(*) Χαρτόσημο αμοιβών μελών Δ.Σ και διευθυντών

Με τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 15 ε του Κ.Τ.Χ. οι αμοιβές που καταβάλλονται από τις ανώνυμες εταιρίες προς οποιονδήποτε για την συμμετοχή του στη διοίκηση ή την διεύθυνση της εταιρείας, έστω και εάν παρέχονται υπό μορφή ποσοστών ή εξόδων κίνησης, υπόκεινται σε τέλος 1 % (πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%), εκτός εάν από κάποια άλλη ειδική διάταξη προβλέπεται ελαφρότερο τέλος ή ατέλεια. Το άνω τέλος χαρτοσήμου αποδίδεται εντός δύο μηνών από την έγκριση του ισολογισμού της ανώνυμης εταιρίας από τη γενική συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παράγραφος 5 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ 99/1977), το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 39, παράγραφος 10 του ΚΒΣ. Για το χρόνο απόδοσης του άνω χαρτοσήμου σημειώνουμε ότι το χρονικό διάστημα του διμήνου, μέσα στο οποίο πρέπει να αποδοθεί το χαρτόσημο, αρχίζει από την ημερομηνία της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων και λήγει την ίδια ημερομηνία μετά από δύο μήνες. Επομένως, αν η γενική συνέλευση συνέλθει στις 30 Ιουνίου, η απόδοση του χαρτοσήμου θα γίνει στις 30 Αυγούστου (ή την τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Δημόσιο πριν την 30 Αυγούστου. Αν το χαρτόσημο αποδοθεί στις 31 Αυγούστου, τότε θεωρείται εκπρόθεσμη απόδοση με συνέπεια την προσαύξηση των αποδιδόμενων τελών. Εάν η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων στις 30 Ιουνίου αποφασίσει πως οι διανεμόμενες αμοιβές καταβληθούν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μετά από ένα μήνα και συγκεκριμένα το πρώτο δεκαπενθήμερο του μηνός Αυγούστου, η ανώνυμη εταιρία πρέπει να υπολογίσει μέχρι 31 Ιουλίου το χαρτόσημο αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου το οποίο θα καταχωρίσει στα βιβλία της με την εξής εγγραφή :

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

XXXX

53.08 Δικαιούχοι αμοιβών

53.08.XX Ονοματεπώνυμο συμβούλου

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ

XXXX

54.09 Λοιποί φόροι - τέλη

54.09.01 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.

54.09.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού
συμβουλίου**Για το ποσοστό των κερδών που διανέμονται στο προσωπικό¹⁵**

Χαρτόσημο: Σε περίπτωση κατά την οποία η διανομή κερδών με τη μορφή μετρητών ή μετοχών στο προσωπικό ανωνύμων εταιριών, κριθεί ότι αποτελεί πρόσθετη αμοιβή ως αντάλλαγμα της εργασίας του μισθωτού, τότε δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1α, του άρθρου 2, της από 21/02/2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου του Προέδρου της Δημοκρατίας, που κυρώθηκε με το νόμο 2990/2002. Διαφορετικά θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%.

6.5 ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 2013)**6.5.1 Τρόποι υποβολής δήλωσης Φ 01-010**

Η δήλωση φορολογίας των ανωνύμων εταιριών γίνεται με το έντυπο Φ01-010 και πραγματοποιείται ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις υποβάλλεται υποχρεωτικά χειρόγραφα στην αρμόδια ΔΟΥ. Περιπτώσεις κατά τις οποίες υποβάλλεται χειρόγραφα στην αρμόδια ΔΟΥ είναι οι εξής:

- Στην περίπτωση κατά την οποία η εκάστοτε Α.Ε έχει τεθεί υπό εκκαθάριση
- Στην περίπτωση κατά την οποία ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, τα οποία έχουν αναληφθεί πριν από 01/01/2002 και προσδιορίζονται τα τεκμαρτά κέρδη στον ΚΑ 100 του εντύπου Φ01-010.
- Στην περίπτωση κατά την οποία έχει κάνει διακοπή εργασιών
- Στην περίπτωση κατά την οποία έχει κάνει χρήση αναπτυξιακών νόμων (ν. δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν. 2515/1997, κλπ.)

¹⁵ Η ανωτέρω πηγή προήλθε από το άρθρο 15 ε, παράγραφος 7 του Κ.Τ.Χ.

- Στην περίπτωση κατά την οποία ζητείται από την Α.Ε να γίνει συμψηφισμός χρεωστικού υπολοίπου με απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3943/2011.
- Στην περίπτωση αποδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος (Φ01-010) και των συνυποβαλλομένων εντύπων, η δήλωση υποβάλλεται εντός 10 εργάσιμων ημερών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής στην αρμόδια ΔΟΥ.

6.5.2 Προθεσμίες υποβολής δήλωσης

Οι ανώνυμες εταιρίες με λήξη διαχειριστικής χρήσης 31/12/2013 (οικονομικό έτος 2014) οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος έως και τις 30/05/2014, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ τους (ΠΟΛ. 1040/3.2.2014). Για τις ανώνυμες εταιρίες με λήξη διαχειριστικής περιόδου 30/06/2014, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής για το οικονομικό έτος 2014 θεωρείται η 11/11/2014, ανεξαρτήτως του τελευταίου ψηφίου (περίπτωση α', παράγραφος 2, άρθρο 107 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιημένο με το Ν. 4110/2013). Μαζί με το έντυπο Φ01-010 συνυποβάλλονται τα έντυπα Ε3 και Ε2 καθώς και η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δηλώσεως στην αρμόδια ΔΟΥ, το έντυπο Φ01-010 συνυποβάλλεται με τα προαναφερόμενα έντυπα.

6.5.3 Εκκαθάριση δήλωσης και τρόποι εξόφλησης φόρου

Όσον αφορά την εκκαθάριση της φορολογικής υποχρέωσης της ανώνυμης εταιρίας, πραγματοποιείται με την υποβολή της δήλωσης του εντύπου Φ01-010. Ο φόρος που θα προκύψει μπορεί να εξοφληθεί με δύο τρόπους, οι οποίοι είναι οι εξής :

- Ο πρώτος είναι να εξοφληθεί μέσω τράπεζας εφάπαξ, όπου το ποσό του φόρου θα μειωθεί 1,5%, λόγω της έκπτωσης που χορηγείται.
- Ο δεύτερος τρόπος είναι να πραγματοποιηθεί σε οκτώ ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα από την υποβολή, η τρίτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από την υποβολή, η τέταρτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρίτου μήνα από την υποβολή, η πέμπτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από την υποβολή, η έκτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πέμπτου μήνα από την υποβολή, η έβδομη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από την υποβολή και η όγδοη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή.

Το έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα το οποίο υποβάλλουν οι ανώνυμες εταιρείες παρουσιάζεται στη συνέχεια και συμπληρώνεται με τους κανόνες και τους νομούς που αναφέρθηκαν πιο πάνω :



Έντυπο δήλωσης φορολ. εισοδ/τος νομικών προσώπων κερδοσκ. Χαρακτήρα.

Οικονομικό έτος 2014

Προς τον
 Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Διεύθυνση από
 Αριθ. Φορ. Μητρώου
 Αριθ. Δήλωσης

Ελεγχος υποχρεωτικός από νόημα ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ΝΑΙ ΟΧΙ

ΣΕ ΕΠΙΧΑΘ/ΣΗ ΜΕ ΕΠΗΓΥΛΑΣΗ

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΗ	Νομική μορφή.....	Εθνικότητα.....
	Επωνυμία..... Έδρα: Πόλη..... Οδός..... Αριθμός..... ΤΑΧ. ΚΩΔ..... Αριθ. Τηλεφ..... κλπ.....	Τίτλος.....
ΑΡΙΘΜΟΝ ΤΟΥ ΑΡΧΙΒΟΥ ΤΟΥ	Όνοματεπώνυμο.....	Διεύθυνση.....
	Επάγγελμα.....	Αριθ. Τηλεφ.....
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΦΕΡΟΜΕΝΟΝ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗ	Φορολογητέα κέρδη.....	001
	Ή συνολικό κέρδος (δηλ. αλλοδαπών εταιριών κλπ.).....	002
	Ή ζημία.....	003
	Τεμαχικά κέρδη οικονομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3293/2004.....	070
	Υπαγωγή: α) αρθ. 118 ν. 2239/94 ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> Β) αρθ. 73 ν. 3842/30 ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/>	
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΠ.		
Φόρος που αναλογεί [.....] x [.....]].....	004	ΕΚΠΕΩΣΕΙΣ*
Συμπληρωματικός φόρος 2% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα.....	005	
Απολλογή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγμ.σπ.ανδύσεων).....	078	Έγινε έκπτωση για ποσό.....
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (ν. 4630/2011 άρθρο: 49 παρ. Β2, 44 παρ. Β2).....	079	Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.....
Άθροισμα (004 + 005) - (570 + 575) (α).....	700	2014
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε.....	008	<input type="checkbox"/> Ενεργός την έκπτωση
>> >> παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε.....	009	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων κατ' εφαρμογή της παρ. 8 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012.....	751	<input type="checkbox"/> Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος Επώνυμο:..... Όνομα:..... Δ/ση:..... Α.Φ.Μ.:..... 2014 <input type="checkbox"/> ΔΗΛΩΣΗ
Φόρος ακαθ. εισοδ. άρθρου 11 ν. 3293/2004.....	111	
Φόρος αλλοδαπής.....	600	
Άθροισμα (008 + 009 + 751 + 111 + 600).....	701	
Πιστωτικό ποσό για μεταγραφή (β-α).....	012	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (α-β).....	011	
Προκαταβλητή φόρου τρέχουσας χρήσης ΝΑΙ/ΟΧΙ* <input type="checkbox"/>	014	
Τέλη Χαρτ. στο ακαθ. εισοδ. από χαρτί: ακ/των.....	006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου.....	007	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρ.13 ν.3677/2010).....	910	
Τέλος κατ' επιταγή ν.3996/2011.....	911	
Πρόσθετος φόρος..... % λόγω εκπαθ.....	013	
Πρόσθετος τέλος χαρτ..... % λόγω εκπαθ.....	113	
Δόκιμο ΟΓΑ επί πιστωθ. τέλους χαρτοσήμου.....	997	
Άθροισμα (011 + 014 + 006 + 007 + 910 + 911 + 013 + 113 + 997).....	702	
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση..... (α-β).....	704	
Ή Πιστωτικό ποσό..... (β-α).....	703	
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 8 του άρθρου 3 του ν.4046/2012.....	749	
Πιστωτικό ποσό κατ' επιστροφή..... (β-α-στ).....	750	
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%
Φόρος.....		
Τέλη χαρτοσήμου.....		
ΟΓΑ χαρτοσήμου.....		
Εισφορά ΕΛΓΑ.....		
Προκαταβλητή φόρου.....		
Τέλος επιτηδεύματος ν.3996/2011.....		
Πρόσθετος φόρος.....		
Πρόσθ. τέλος χαρτ.....		
Πρόσθ. Εισφ. ΟΓΑ χαρτ.....		
Σύνολο.....		
Παρατηρήσεις:		
Εμπρόθεσμα * <input type="checkbox"/>		
Εκπρόθεσμα * <input type="checkbox"/>		
Μήνες.....		
Εκπρόθεσμοι * <input type="checkbox"/>		
..... 2014		
<input type="checkbox"/> Ο Ενεργός τον έλεγχο και παραλαβών <input type="checkbox"/>		
<input type="checkbox"/> ΚΑΤΑΒΛΗΤΑ*		

*Συμπληρώνεται από τον Υποχρεωτή
 **Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νερό με πηλίκου έδαφος από 3.100 στρέμματα ο συντελεστής μειώματα κατά 4%.
 *** Μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων των οποίων μισθώματα για δύο (2) οικονομικών δραστηριοτήτων περιόδους ο κύριος εργαζόμενος χωρίς μίσθση του άρθρου των εργαζομένων.

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"

		ΠΟΣΑ	
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: α) άρθρου 16 ν. 3296/2004		801	
Μέρη ισολογισμού χρήσης (V/ 06.96)		015	
Υπόλοιπα βάσει ισολογισμού χρήσης		016	
		017	
Σε περίπτωση κερδών προτίθενται και σε περίπτωση ζημίας οφθαλμικά:	1. Φόροι που δεν εκπέττονται	018	
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέτασε πλέον των υψίστων	019	
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσυζητήσεις - πρόσχημα ΚΒΣ	020	
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	021	
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022	
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023	
	7.	025	
		Σύνολο κερδών	024
	Υπόλοιπα ζημίων	224	
Σε περίπτωση κερδών οφθαλμικά και σε περίπτωση ζημίας προτίθενται:	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026	
	2. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	028	
	3. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	460	
	4. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462	
	5. Χρωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (ΠΒ) (άρθρο 3 ν.4046/2012)	752	
	6. Αποσβέσεις οδών Φ.Δ.Χ. του ν.3898/2010 με δικαιολογητικά απόφαση σε χρόνο 067	550	
	7.	461	
		Κέρδη χρήσεως	029
		Ζημία χρήσεως	030
		* Τεκμαστά κέρδη Τεχνικών εταιριών	100
		Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ. 15 του ν. 3296/2004 δραστηριότητας	802
		Καθαρά κέρδη (αυτοελέγχου)	
		Ζημία από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	803
		Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	804
ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ			
	Μερίσματα	031	
	Λοιπές μελών Δ.Σ. και Δι.των	032	
	Λοιπές εργατοπαλλήλικό προσωπικό	033	
	Συνολικό ποσό διανεμημένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝΕΜΟΝ	429	
	ΣΥΝΟΛΟ	430	
Προστίθενται: 1. Μέρος αφορολ. κερδών που αναλογούν στα 2 τελευταία έτη		034	
2. Ποσό φόρων που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		035	
	Κέρδη	036	
	Ζημία	038	
	Ζημία παρελθουσών χρήσεων	039	
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ, ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ, ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΩΝ, ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ, ΝΟΜΩΝ, ΚΑΠ.			
1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2621/1998		046	
2. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3296/2004		048	
3. Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρο 71 ν. 3842/2010		041	
4. Αφορολόγ. Αποθεματ. από την αντικειμενική αποαξιολόγηση ακινήτ (ν. 2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ.δ)		077	
5. Αφορολ. Αποθεματ. από έκπτωση ή κλάση από τιμή εκ πωρ. του έτους έσο σε ετήσιος-έκδοσης Ε.Ε. (αρθ. 11 ν.2578/1998)		090	
6. Αφορολόγ. Αποθεματ. για την μεταγενέστερη, αγορά, σε επιχειρημ. πώληση (αρθρ. 62 παρ.3 ν.3982/2011)		099	
7. Αφορολόγ. Αποθεματ. Από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (αρθρ. 36 ν.3772/2009)		098	
8. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ν.4110/2013, άρθρ. 3 παρ. 29 (Εξυμολογητικά)		060	
9. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξυμολογητικά)		071	
10. Ποσό επίτευξης για παραγωγή κλιματολογιστικού έργου παρ. 9-12 άρθρ. 73 ν.3842/2010 (Εξυμολογητικά)		076	
11.		050	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	048	
	ΖΗΜΙΑ	448	
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΠΩΡΙΖΕΤΑΙ (δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ. 071 και ΚΑ.076)	449	

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΩΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡ 13 Ν.3877/2010

*** 851
**** 809

*Επισημαίνεται η ανάγκη κατόπιν προαδεικτικού των τεκμαρτών κερδών
** Καταχωρείται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για αποσβέση ορισμένων απαιτήσεων.

*** Είσοδο παρατήρησης 4 των οδηγιών.

ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μεμονωμένη προκαταβολή) 950 ΝΑΙ 1 Κόστος έναρξης εργασιών (νέας επιχείρησης)

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ*

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	x 80% ή 100% (πρόσθετος)	049
2. Μόλις παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, εργαζομένων κλπ.		050
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης		051

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ

A. Εισόδημα από ακίνητα (ανακαταζωή)**

200	Εκμισθωσι και Υπεκμισθωσι (εκτός του ποσού του ΚΑ 215)	210	Εύχρηστη	198	Σύνολο
215	Εκμισθωσι και Υπεκμισθωσι κατοικιών	199	Εκμισθωσι και Υπεκμισθωσι (κατά Ν.222/1991)		

B. Εισόδημα από κινητές αξίες
α) Μερίσματα από ημεδαπες Α.Ε.

Α/Α	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Περίοδος ισχύος	Χρονολογία κήσης	Ποσό
1					
2					

β) Τόκοι, μερίσματα αλλοδαπής κ.λπ.

Α/Α	Προέλευση εισοδήματος (Α.Ε, χρεώστης, κλπ)	Τόκοι αλληλοδανεισμού	Τόκοι αποταμ. σε παρ. 21 ν. 1821/1991			Λοιποί τόκοι φορολογούμενοι			Λοιπά εισοδήματα		
			Ακαθάρι.	Παροχρ. φόρος	Κοινοβ. παροχ.	Ακαθάρι.	Παροχρ. φόρος	Κοινοβ. παροχ.	Φορολογητέα	Φόρος παρ. 21	Ποσό κληρονομ. κληρονομ.
1											
2											

Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Α/Α	Παραγωγή (Δήμος ή Κοινότητα παραγωγής)	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
ΣΥΝΟΛΟ				250

Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.

Α/Α	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Διαχ/κή περίοδος	Ενοικιαστικό καθαρό κέρδος εταιρίας	Γνωστό ποσοστό	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου*)**

Α/Α	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Ίδιωμα στο νομικό πρόσωπο	Ληξιακή	Γεωγραφικός
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					

V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ

Α/Α	Α.Φ.Μ.	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ
1			
2			
3			
4			

* Σε περίπτωση νέου νομικού προσώπου τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη.

** Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μεμονωμένων *** Αναγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης

VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Ν. 3908/2011		ΕΥΡΩ
Επιβαρύνει τα οικονομικά επιβάρυνση από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν.3908/2011	578	
Απαλλαγής καταβολής φόρου κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο βάσει του ν.3908/2011	577	
Υπόλοιπα απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν.3908/2011.	578	

VII. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ (P.S.I.) (N.4046/2012)		ΕΥΡΩ
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	748	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποβλήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις	747	
Ποσό αποβλήτων χρεωστικής διαφοράς τρέχουσας χρήσης	753	
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς σμάρτηση	748	

VIII. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ		ΕΥΡΩ
Εισοδήματα που αποβλήθηκαν φόρος στην αλλοδαπή	610	
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620	

ΟΔΗΓΙΕΣ

1. Υπόχρεοι για υποβολή της δήλωσης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα της παρ.αα του ν.2287/1994 (ημεδαφές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες μερίσματος και εταιρείες ομίλων, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές κεφαλαιολογικές εταιρείες, αλλοδαπές εταιρείες, δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις, ανώνυμοι τραπεζίτες και ασφαλιστικές εταιρείες, κλπ) και είναι άμεσος προσαρμοστικός φόρος σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.474/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

2. Χρόνος υποβολής της φορολογικής δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος κλπ.

Η υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταβολής του φόρου γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας. Εις περίπτωση που υποβάλλεται κενό-γράμμα, υποβάλλεται σε 500 (πέντα), από τα οποία το ένα (1) παραμένει στη ΔΟΥ το δε δεύτερο, αφού βιωθεί, είναι δόση απόδοσης της δήλωσης. Μολις με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η πρώτη δόση φόρου εισοδήματος, πλέον κλπ, οι δε υπολοίπων από (7), μέσα την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των από (7) του μηνός μάλιστα, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Εο περίπτωση οφάντως καταβολής με την διαρρομένη δήλωση παρέχεται έκπτωση 1,5%.

3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:

- Αντίγραφο πιστολογίου με απόδοση του λογαριασμού «Αποκλιμάκωση Κλήσεων», νόμιμο υποσημειωμένο, καθώς και αντίγραφο του λογ. ημερησίου/έλεγχου.
- Το έμτυπο Ε3 Μηχανογραφικό Δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευσίων.
- Την προέλευση από τις διατάξεις της π.ρ. πρ.α. 1110284/11.104.103 (Π.Π.Π.Α.1130.9-11-2008) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 7 του ν.3908/2011, "Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής" για επενδυτικό σχέδιο που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της εισήγησης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.
- Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιημένων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και φορολογώμετων κερμάτων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (ν. 1082/1998 και ν. 2521/1998).
Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν ύπάρχουν επενδύσεις μέσα στην διαχειριστική περίοδο που έληξε, εκτός αν υπάρχει κατά τη χρήση αυτή η φορολογική έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των πραγματοποιημένων διαχειριστικών περιόδων που δεν έχει καταβληθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε ζημία στη διαχειριστική περίοδο που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για γενόμενες μέχρι στη συνέχεια αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καταβλήθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους.
- Οι οριζόμενες στην περίπτωση 1) της παρ. 26 του άρθρου 5 του ν. 3296/2004 γεννωδοθησών, χαρακτηρισμοί ή σημειώσεις των επενδυτικών σχεδίων από τις Ειδικές Επιτροπές ή άλλες αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου, της οποίας ο φορέας που στέλλει την εισήγηση της φορολογικής απαλλαγής, υποχρεούνται να οφειλάται με διαπραγματεύσεις.
- Αποδείξεις έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας επένδυσης βάσει του ν.3908/2011.
- Αποδείξεις τραπεζικών ή άλλων ενοχών Συμβολίων ή της υποθήκευσης ή της υποθήκευσης των ενοχών ΕΠΕ που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.
- Βεβαίωση κερμάτων/πληρωμής, όπως μάλιστα για αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Βεβαίωση της απόφασης της Δνσης Καταβολών Εξωτερικού του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, με την οποία έχει καθιερωθεί το ετήσιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται η παρ.20α του άρθρου 7, για τα γραφεία αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί με τη διατίθεται του α.ν.88/1967 και του ν.4327/2006.

4. Εισφορά του άρθρου 13 του ν.3877/2010

Η υποβολή της ετήσιας εφόρου από αποκτούσιν εισόδημα από αγροτικές εκμεταλλεύσεις και η πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων τους δεν ανήκει σε κατώτερο απόδειγμα αγροτικής ιδιοκτησίας του κωδ.όμοιας από οικονομική δραστηριότητα.

5. Φορολογική απαλλαγή του ν.3908/2011

Απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία δημοσιεύεται η απόφαση έναρξης και ολοκλήρωσης της παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης.

6. Φορολογικό κέντρο αποκατάστασης κερμάτων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας (περιοχή Γερών - Μεταξουργείο) (ν.4030/2011)

Έκπτωση από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων τραπεζικών τομέα που εγκαθίστανται σε κτήρια της περιοχής Γερών - Μεταξουργείο που έχουν με το δελτίο του μεριδίου που καταβάλλεται για τη χρήση του αντίστοιχου. Το ετήσιο ποσό των μεριδίων δεν αναλογίζεται για έκπτωση από τα αναφερόμενα όσα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά (παρ. 63 άρθρων 43 και 44).

7. Παιχνικό υπόλοιπο κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012

(Παρακρατούμενος φόρος ύψους ομολογών ή ενστάσεων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολογών ημετέρων επιχειρήσεων με την ηγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου)

- Στον κώδικα 281 αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου πραγματοποιημένων χρήσεων (από την 2011, 2012 και 2013) που συμψηφίζεται με το φορολογικό υπόλοιπο της τρέχουσας χρήσης.
- Στον κώδικα 746 αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο αμοίο οικονομικό έτος και μεταφέρεται για συμψηφισμό με το φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων οικονομικών ετών.

6.6 Οι αλλαγές που έγιναν με τον Ν. 4110/2013 στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε¹⁶

6.6.1 Αλλαγές στο σύστημα φορολογίας των νομικών προσώπων

Περίληψη των αλλαγών

Με το Ν. 4110/2013 έγιναν οι εξής αλλαγές στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 :

α) Το αντικείμενο του φόρου όπως προσδιορίζεται από το άρθρο 99 για τις ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης επεκτείνεται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

β) Καταργείται από τα άρθρα 99 και 106 το ειδικό καθεστώς φορολόγησης των εσόδων για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες. Η φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.

γ) Επίσης, καταργείται από το άρθρο 99 ο ειδικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών των υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε σκόπιμη μετά τη φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις γενικές διατάξεις.

δ) Καταργείται η ειδική φορολογία των «κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων». Η φορολόγηση των εσόδων αυτών θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.

ε) Αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 111 του Ν. 2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος.

στ) Έγινε νομοτεχνική τακτοποίηση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 104 του Ν. 2238/1994 λόγω της αντικατάστασης του ΚΒΣ με τον ΚΦΑΣ, δηλαδή για όλα τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα λαμβάνεται η διαχειριστική περίοδος (αντί της εταιρικής χρήσης ή του διαχειριστικού έτους), εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

ζ) Εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 99, όπου στην περίπτωση που διανέμονται κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος τα κέρδη αυτά φορολογούνται με 26% και επί πλέον, από τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται φόρος 10%.

¹⁶ Η ανωτέρω πηγή 6.6 Οι αλλαγές που έγιναν με τον Ν. 4110/2013 στο σύστημα φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε προήρθε από το άρθρο: αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013 του Γεωργίου Στ. Αληφαντή

6.6.2 Αλλαγές στη φορολογία των ανωνύμων εταιρειών

6.6.2.1 Συντελεστής φορολογίας κερδών

Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών αυξάνεται σε 26% (άρθρο 109, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9, παράγραφος 30 του Ν. 4110/2013). Η άνω διάταξη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

6.6.2.2 Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα μερίσματα ή κέρδη (άρθρο 54, παράγραφος 1, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του Ν. 4110/2013) :

Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα παραπάνω εισοδήματα.

Συμψηφισμός παρακρατηθέντων φόρων

Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές .

Πληρωμή μερίσματος στην αλλοδαπή μητρική με έδρα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης της οποίας η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου του προηγούμενου εδαφίου επιστρέφεται σε αυτό κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. Επίσης επιστρέφεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει προς στο Δημόσιο. Η άνω διάταξη ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2014 και μετά (άρθρο 28, παράγραφος 1, περίπτωση η, Ν. 4110/2013).

6.6.2.3 Προμερίσματα

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα προμερίσματα, δηλαδή από τα διανεμόμενα προμερίσματα παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (άρθρο 54, παράγραφος 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 παράγραφος 2 του Ν. 4110/2013).

Η άνω διάταξη ισχύει για τα προμερίσματα που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2014 και μετά (άρθρο 28, παράγραφος 1, περίπτωση η, Ν. 4110/2013).

Σύμφωνα με το άρθρο 46, του Ν. 2190/1920 τα προμερίσματα καταβάλλονται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μετά από είκοσι μέρες από τη δημοσίευση της προσωρινής οικονομικής κατάστασης από την οποία προκύπτουν: α) η εταιρική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης και β) το προσωρινό αποτέλεσμα (μετά φορολογία) από την αρχή της τρέχουσας χρήσης έως την ημερομηνία σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης. Τα άνω καταβαλλόμενα προμερίσματα τελούν υπό την έγκριση της μέλλουσας να συνέλθει τακτικής γενική συνέλευσης η οποία θα εγκρίνει το προμέρισμα αλλά και τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις της χρήσης κατά τη διάρκεια της οποίας καταβλήθηκε αυτό.

6.6.2.4 Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων

Τα ανωτέρω αναφερόμενα εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. (άρθρο 54, παράγραφος 1, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του Ν. 4110/2013). Σημειώνεται ότι το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα κέρδη του φόρου εισοδήματος 10%. (Υπουργείο οικονομικών ΠΟΛ. 1039/2009)

Παράδειγμα : Ανώνυμη εταιρεία που διανέμει ή κεφαλαιοποιεί το έτος 2014 φορολογημένο αποθεματικό 11.111 ευρώ θα παρακρατήσει φόρο 1.111 ευρώ (11.111×10%) και θα διανείμει στους μετόχους ή θα κεφαλαιοποιήσει το ποσό των 10.000 ευρώ (η διάταξη αυτή ισχύει για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από 01/01/2014 και μετά (άρθρο 28, παράγραφος 1, περίπτωση η, Ν. 4110/2013)

Σημειώνεται ότι το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1129/2011 γνωστοποίησε ότι για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι η ανώνυμη εταιρεία που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική γενική

συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης.

6.6.2.5 Εισπραττόμενα μερίσματα και κέρδη από αλλοδαπές θυγατρικές με έδρα κράτος μέλος της ευρωπαϊκής ένωσης

6.6.2.5.1 Απαλλαγή από τη φορολογία

Τα κέρδη που εισπράττουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται τα κέρδη αυτά σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (άρθρο 103, παράγραφος 1, περίπτωση ια, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9, παράγραφος 6, του Ν. 4110/2013). Το άνω αποθεματικό σχηματίζεται ανεξάρτητα εάν υπάρχουν κέρδη ή ζημίες.

Με τη νέα αυτή διάταξη δίνεται η δυνατότητα και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες έχουν ζημίες να σχηματίσουν το άνω αφορολόγητο αποθεματικό (αιτιολογική έκθεση Ν. 4110/2013).

6.6.2.5.2 Διανομή του αποθεματικού

Αν το άνω αποθεματικό διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, τότε παρακρατείται φόρος σύμφωνα με τα ανωτέρω (άρθρο 54, παράγραφος 1) και όχι με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας των αφορολογήτων αποθεματικών της παραγράφου 4, του άρθρου 106, του Ν. 2238/1994.

«Από το ποσό του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τη περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου ή παρακρατήθηκε ως φόρος επί των διανεμηθέντων κερδών. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν επιστρέφεται.» (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013)

«Τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν το αποθεματικό διανέμεται σε μητρική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998» (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013). Στην περίπτωση αυτή, κατά τη γνώμη μας, η τακτική γενική συνέλευση η οποία θα συνέλθει για να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει στο σχετικό πρακτικό ότι τα διανεμόμενα κέρδη του άνω αφορολόγητου αποθεματικού «διανέμονται στην μέτοχο μητρική εταιρεία.....της οποίας η έδρα είναι σε άλλο κράτος.....μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

6.6.2.6 Αμοιβές ή ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό

Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% (άρθρο 54, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 5, περίπτωση α, Ν. 4110/2013). Η διάταξη αυτή ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

Οι άνω αμοιβές καταβάλλονται μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, με βάση τις οδηγίες του ΙΚΑ, υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές στην περίπτωση όπου ο μισθωτός καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως ή για ορισμένες μισθολογικές περιόδους αυτής ασφαλιζέτο μέχρι την ανώτατη ασφαλιστική κλάση του ΙΚΑ.

6.6.2.7 Έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές, παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης

Για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 01/01/2013 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α, β και γ της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 (ιδρυτικοί τίτλοι) και 5 (παροχές άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης) του άρθρου 25, ενεργείται παρακράτηση με συντελεστή 40%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 54, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 5, περίπτωση α, του Ν. 4110/2013). Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παράγραφος 1, περίπτωση α, Ν. 4110/2013).

Σημειώνεται ότι για τα έξοδα παραστάσεως και τις εκτός μισθού αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας παρακρατείται φόρος εισοδήματος 40% και χαρτόσημο 1,2%.

6.6.2.8 Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ

Από τους μισθούς των μελών του διοικητικού συμβουλίου μη ασφαλισμένων στο ΙΚΑ, αλλά ασφαλισμένων σε άλλο, εκτός του ΙΚΑ, ασφαλιστικό ταμείο ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 55, παράγραφος 1, περίπτωση α, πρώτο εδάφιο, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφος 6, του Ν. 4110/2013). Η διάταξη αυτή ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 «χρήση 2013» (άρθρο 28, παράγραφος 1, περίπτωση α, Ν. 4110/2013).

Εάν όμως το άνω μέλος του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία, πέρα από αυτές που υποχρεούται από το νόμο και το καταστατικό, ασφαλίζεται στο ΙΚΑ, τότε το εισόδημά του είναι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και παρακρατείται φόρος μισθωτών υπηρεσιών (Υπουργείο Οικονομικών ΠΟΛ. 1141/1992)

Σύμφωνα με το άρθρο 23α του Ν. 2190/1920, ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να καταρτίσει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία: α) εφόσον έχει προεγκριθεί η σύμβαση αυτή από τη γενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη) και δεν αντιτάχθηκαν μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν το 1/3 του στη συνέλευση εκπροσωπούμενου κεφαλαίου, β) στη συνέχεια το διοικητικό συμβούλιο καταρτίζει τη σύμβαση με το μέλος του διοικητικού συμβουλίου και γ) καταβάλλεται ο μισθός από τον οποίο παρακρατείται φόρος 40% (ο φόρος παρακρατείται μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και του χαρτοσήμου) και χαρτόσημο 1,2%.

6.6.3 Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών

6.6.3.1 Κέρδη προηγούμενων χρήσεων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών.

Τα αναφερόμενα στο άρθρο 54, παράγραφος 1 και 55, παράγραφος 1, περίπτωση δ του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου 10%, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην προηγούμενη παράγραφο 2.4 (Υπουργείο Οικονομικών ΠΟΛ. 1039/2009).

6.6.3.2 Αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή συνεταιρισμών.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα) ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιούχων εταιρειών ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα, οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση. «Για την κεφαλαιοποίηση των αφορολογητών αποθεματικών των διατάξεων του άρθρου 13

του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 ισχύουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια στην παράγραφο 3.3 (άρθρο 106, περίπτωση 3, Ν. 2238/1994) »

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία που διανέμει ή κεφαλαιοποιεί το έτος 2014 αφορολόγητο αποθεματικό 20.000 ευρώ κατ' αρχήν θα το φορολογήσει με συντελεστή 26% και θα υπολογίσει φόρο εισοδήματος (20.000 × 26%) 5.200 ευρώ, οπότε θα απομείνει υπόλοιπο μετά τη φορολογία 14.800 ευρώ, από το οποίο θα παρακρατήσει φόρο με συντελεστή 10% (14.800 × 10%) 1.480 ευρώ και θα διανεμίει στους μετόχους ή θα κεφαλαιοποιήσει το ποσό 13.320 ευρώ.

6.6.3.3 Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα)

Η παράγραφος 12 του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10, παράγραφος 1 του Ν. 4110/2013 ως εξής :

«Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004 (Α' 261), του Ν. 2601/1998 (Α' 81), του Ν. 1262/1982 (Α' 70), καθώς και με οποιοδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του Ν. 3908/2011 (Α' 8) όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολογήτου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΕ, κατά περίπτωση.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990.»

6.7 ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

6.7.1 Προτεραιότητα στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως

Ο Ν. 2190/1920 με τις διατάξεις των άρθρων 44α παράγραφος 2 και 45, καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται η μεταβολή της, γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

Αντικείμενο διαθέσεως (διανομής και αποθεματοποίησης) είναι τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, τα οποία εμφανίζει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως», αυξανόμενα ή μειούμενα με :

- Τις «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», οι χρεωστικές διαφορές αφαιρούνται από το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης διότι αποτελούν ζημιές προηγούμενων χρήσεων, ενώ οι πιστωτικές διαφορές

αυξάνουν το καθαρό αποτέλεσμα διότι αποτελούν κέρδη προηγούμενων χρήσεων, επί των οποίων, όμως, δεν είχε υπολογιστεί τακτικό αποθεματικό, ούτε είχαν ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του πρώτου μερίσματος των προηγούμενων χρήσεων. (άρθρο διαφορών φορ. ελέγχου <http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=B388D0BB2633C26A.1D031AEA53&version=2000%2F06%2F10>)

- Τους «Λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους» όπως ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος υπεραξίας αναπροσαρμογής, ο φόρος εισοδήματος που καταβάλετε κατά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών, καθώς και
- Τον «αναλογών φόρο εισοδήματος της χρήσεως» όπως αυτός έχει αναλυθεί στην προηγούμενη ενότητα (οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι καθώς και ο αναλογών φόρος εισοδήματος αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη της χρήσης)

Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο, εφόσον είναι κέρδος, διατίθεται με την ακόλουθη σειρά (άρθρο 45 παράγραφος 2 του Ν. 2190/1920):

A) Πρωταρχικά το κέρδος της χρήσεως διατίθεται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 44α, παράγραφος 2 και άρθρο 45, παράγραφος 1, του Ν. 2190/1920).

Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία (λογιστική όχι φορολογική) προηγούμενων χρήσεων, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσεως δεν επιτρέπεται να διατίθεται προς σχηματισμό αποθεματικών, ούτε προς διανομή στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ, στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων κλπ., γιατί απλούστατα μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

B) Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό (άρθρο 44 και άρθρο 45, παράγραφος 2α του Ν. 2190/1920).

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Ν. 2190/1920 ετησίως παρακρατείται ποσοστό 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Η ετήσια κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτική, θεσπιζόμενη από διάταξη αναγκαστικού δικαίου, η οποία δεν μπορεί να τροποποιηθεί με το καταστατικό ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης της ανώνυμης εταιρείας, ώστε να περιοριστεί το προβλεπόμενο από τη διάταξη ποσοστό κρατήσεως καθώς και το όριο του τακτικού αποθεματικού. Το καταστατικό της εταιρείας μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσοστό κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, όχι όμως μικρότερο από το ποσοστό που ορίζεται από το νόμο 2190/1920.

Το τακτικό αποθεματικό έχει ως αποκλειστικό προορισμό την κάλυψη ενδεχομένων ζημιών μεταγενέστερων χρήσεων. Η ως άνω διάταξη, που ορίζει τον προορισμό αυτόν του τακτικού αποθεματικού είναι αναγκαστικού δικαίου και συνεπώς δεν μπορεί ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας να ορίσει διαφορετική χρησιμοποίηση του αποθεματικού αυτού. Η ζημία δε, που μπορεί να καλυφθεί με το τακτικό αποθεματικό πρέπει να προκύπτει μόνο με την σύνταξη, κατά το τέλος της χρήσεως, του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως», ολόκληρης της χρήσεως και όχι τμήματος αυτής.

Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται σε ποσοστό 5% πάνω στα καθαρά κέρδη προς διάθεση, δηλαδή υπολογίζεται πάνω στα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, των λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων, του αναλογούντος (όχι πραγματικού) φόρου εισοδήματος και των ζημιών προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη (των λογιστικών ζημιών όχι των φορολογικών) Υπουργείο Οικονομικών Εγκύκλιος 1112918/10736 ΠΟΛ. 1248 και 1045732/10138 ΠΟΛ. 1120

Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η Α.Ε δεν υποχρεούται να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν το ύψος αυτού φθάσει να καλύπτει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε (άρθρο 44 του Κ.Ν. 2190/1920).
- Όταν γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης και ο πραγματικός φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της (έγγραφο Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας Ν. 1353/2.5.90 – Γνωμάτευση 57)
- Όταν τα κέρδη της χρήσης υπερκαλύπτονται από ζημίες προηγούμενων χρήσεων, διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και φόρων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος.
- Δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό όταν η χρήση κλείσει με ζημία, έστω και αν διανεμήματα κέρδη προηγούμενων χρήσεων διανέμονται στην παρούσα χρήση.

Αν εκτός από τα κέρδη της χρήσεως, διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά τότε η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών κερδών της χρήσης, όπως υπολογίστηκε παραπάνω.

Γ) Ακολουθεί η κράτηση για τη διανομή στους μετόχους του υποχρεωτικού μερίσματος (πρώτο μέρισμα).

Το άρθρο 45 (παράγραφος 2, περίπτωση β) του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται, εκτός του τακτικού αποθεματικού, και το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967 οι ανώνυμες

εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά, κατά έτος, στους μετόχους, ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών (προς διάθεση), μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από πώληση μετοχών θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας οι οποίες κατέχονται από τη μητρική πέραν της δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της θυγατρικής μεγαλύτερο του 20% (άρθρο 3, παράγραφος 1, Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000).

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 65% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών που αναφέρεται ανωτέρω μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρεία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους (άρθρο 3, παράγραφος 18 Ν. 2753/1999 Υπουργείο Οικονομικών 21/1980), με άλλα λόγια η Α.Ε έχει τη δυνατότητα, εάν αυτό αποφασισθεί από τη Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία τουλάχιστον 65% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, το Α (υποχρεωτικό) μέρος να μην καταβληθεί σε μετρητά (αλλά σε μετοχές), οπότε το σχετικό ποσό καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 43.02 «Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου» και εντός τετραετίας κεφαλαιοποιείται με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδονται στους δικαιούχους μετόχων δωρεάν.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις το μέρος που αναφέρθηκε μπορεί να μη διανεμηθεί, εάν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή στους μετόχους δεν θα καταβληθεί μέρος (παράγραφος 3, άρθρου 3, Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιήθηκε από το Ν. 2753/1999).

Χρόνος καταβολής μερίσματος : Τα μερίσματα πρέπει να καταβληθούν στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 44α, παράγραφος 2, Ν. 2190/1920). Το μέρος καταβάλλεται με μετρητά (άρθρο 3, Α.Ν. 148/1967).

Μέγιστο ποσό διανεμόμενων κερδών που μπορεί να διατεθεί στους μετόχους: Στην παράγραφο 2 του άρθρου 44α του Ν. 2190/1920 προβλέπεται ότι το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό. (άρθρο 44α, παράγραφος 3, Ν. 2190/1920).

Δ) Μετά την αφαίρεση των πιο πάνω κρατήσεων ακολουθεί, τέλος, η διανομή του υπολοίπου των κερδών. Το υπόλοιπο αυτό διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και των αποφάσεων των γενικών συνελεύσεων. Το άρθρο 45 (στο εδάφιο γ της παραγράφου 2) του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι «το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού». Οι συνηθέστερες περιπτώσεις διανομής του υπολοίπου είναι οι παρακάτω :

Διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό : Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι η αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, θα καταβάλλεται εφόσον από τα καθαρά κέρδη της χρήσης αφαιρεθούν εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα, και άλλα ποσά, όπως π.χ. πρόσθετο ποσό για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, πρόσθετο μέρισμα στους μετόχους κ.α. Οριακός περιορισμός του καταστατικού είναι να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής από τα καθαρά κέρδη της χρήσης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω βασική προϋπόθεση για να γίνει διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, είναι ότι η διανομή αυτή επιτρέπεται από το καταστατικό. Στο σχετικό άρθρο του καταστατικού για τη «διάθεση των κερδών» μπορεί να προβλέπεται ότι το υπόλοιπο των καθαρών κερδών χρήσεως διανέμεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό με απόφαση της γενικής συνέλευσης. Στην περίπτωση που το καταστατικό δεν καθορίζει πως διανέμεται το υπόλοιπο των καθαρών κερδών χρήσεως, ούτε ορίζει όργανο για να καθορίσει αυτό, η διανομή γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2190/1920. Ο Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα διανεμηθεί το υπόλοιπο των κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ούτε επιβάλλει περιορισμούς ως προς τον τρόπο ή το είδος της παροχής. Επομένως, το αρμόδιο όργανο μπορεί να αποφασίσει το υπόλοιπο των κερδών να διανεμηθεί στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό ως εξής :

α) Να διανεμηθεί ολόκληρο το υπόλοιπο στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι η λαμβανόμενη από τα κέρδη αμοιβή δεν υπόκειται στο δικαστικό έλεγχο του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920.

β) Να διανεμηθεί ποσοστό του υπολοίπου ή ένα εφάπαξ ποσό από αυτό. Το ποσοστό του υπολοίπου ή το εφάπαξ ποσό που διανέμονται δεν μπορεί να είναι , κατά ποσό, μεγαλύτερα από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών της χρήσεως. Επίσης ο Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα γίνει η κατανομή των διανεμόμενων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού. Αυτή καθορίζεται από το αρμόδιο όργανο το οποίο εγκρίνει τη διανομή του υπολοίπου. Η κατανομή των διανεμόμενων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού μπορεί να γίνει ως εξής :

α) Με ισομερή κατανομή του ποσού των διανεμόμενων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου.

β) Με άνιση κατανομή του ποσού αυτού. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει η οριακή δυνατότητα ένα μόνο μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού να λάβει ολόκληρο το ποσό των διανεμόμενων κερδών, οπότε στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός ελεγκτής μπορεί να το χαρακτηρίσει ως δωρεά (Υπουργείο Οικονομικών 1055758 / ΠΟΛ. 1237/1999). Στην περίπτωση που ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου συμμετείχε στη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας για χρονικό διάστημα μικρότερο της διάρκειας της χρήσεως και η εταιρεία, στο τέλος της χρήσης αυτής, διανείμει ισομερώς στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κέρδη, η συμμετοχή του μέλους με τη μειωμένη θητεία, στα άνω κέρδη, είναι ανάλογη του χρόνου της θητείας του. Τέλος, σημειώνουμε ότι η καταβολή των άνω αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού γίνεται αφού πρώτα η εταιρεία συντάξει ισολογισμό, προσδιορίσει το αποτέλεσμα της χρήσης και οι οικονομικές αυτές καταστάσεις μαζί με το πίνακα διάθεσης κερδών εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Οι Αμοιβές και τα Ποσοστά των Μελών του Διοικητικού Συμβουλίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 53.08 «Δικαιούχοι Αμοιβών». Συνήθως τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εισπράττουν για τις παρεχόμενες προς την εταιρεία υπηρεσίες, διάφορες αμοιβές, οι οποίες πολλές φορές προβλέπονται ή όχι από το καταστατικό, είτε με την μορφή της μηνιαίας αποζημίωσης (μισθός, έξοδα παράστασης κλπ.), είτε με την μορφή της συμμετοχής στα κέρδη, είτε και με τις δύο μορφές.

Ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 24 διακρίνει τα παρακάτω είδη αμοιβών:

1) Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (άρθρο 24, παράγραφος 3 και 23 α, παράγραφος 2). Ως προς τη φορολόγηση και λογιστικοποίηση της αμοιβής αυτής διακρίνουμε:

- Εάν το μέλος του Δ.Σ που λαμβάνει το μισθό είναι ασφαλισμένο στο ΙΚΑ για πλήρη ασφαλιστική κάλυψη ή μόνο για σύνταξη, τότε φορολογείται, όπως και το λοιπό έμμισθο προσωπικό, το εισόδημα αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται και λογιστικοποιείται, όπως οι μισθοί του έμμισθου προσωπικού.
- Εάν το μέλος του Δ.Σ προσφέρει υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία, τότε η λαμβανόμενη αμοιβή φορολογείται με βάση το άρθρο 48 Ν. 2238/1994 ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και τα ποσά των αμοιβών καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 61.00 «Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών υποκειμένες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».
- Εάν το μέλος του Δ.Σ δεν είναι ασφαλισμένο στο ΙΚΑ (ή είναι σε αυτό μόνο για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη), αλλά είναι ασφαλισμένο σε άλλο

ασφαλιστικό φορέα (για πλήρη κάλυψη ή μόνο για σύνταξη), τότε ο μισθός που λαμβάνει θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και γίνεται παρακράτηση φόρου με τους συντελεστές του άρθρου 55, παράγραφος 1 Ν. 2238/1994, αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές και τα τέλη χαρτοσήμου προς 1,2%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του μέλους του Δ.Σ για τους μισθούς του, ο δε παρακρατούμενος φόρος καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.03.00 «φόρος μισθωτών υπηρεσιών», η αμοιβή στη χρέωση του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού» και το πληρωτέο υπόλοιπο στην πίστωση του λογαριασμού 53.08.XX «Δικαιούχοι αμοιβών Δ.Σ».

2) Αμοιβή που ορίζεται από το καταστατικό της εταιρείας (άρθρο 24, παράγραφος 2) συνιστά εισόδημα από κινητές αξίες και φορολογείται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 54, παράγραφος 4β και 4γ του Ν. 2238/1994. Η λογιστικοποίηση των αμοιβών της κατηγορίας αυτής γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 61.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων Δ.Σ» και πίστωση των λογαριασμών 54.09.01 «Φόρος αμοιβών Δ.Σ», 54.09.02 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών Δ.Σ» και 53.08.XX «Δικαιούχοι αμοιβών Δ.Σ».

3) Αμοιβή που δεν καθορίζεται από το καταστατικό και επιβαρύνει την εταιρεία μόνο εάν εγκριθεί με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης. Η φορολόγηση του εισοδήματος αυτού και η λογιστικοποίηση του εξόδου είναι η ίδια όπως και στην περίπτωση β προηγουμένως.

4) Αμοιβή επί των κερδών της χρήσης (άρθρο 24, παράγραφος 1). Λαμβάνεται από τα απομένοντα καθαρά κέρδη μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και για τη διανομή υποχρεωτικού μερίσματος. Η αμοιβή αυτή είναι ελεύθερη φόρου, γιατί έχει φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου (άρθρα 54 παράγραφος 1 και 99 παράγραφος 1α του Ν. 2238/1994). Όμως, για αμοιβές που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2009 έως 31/12/2010 παρακρατείται φόρος 10% (άρθρο 18, παράγραφος 14 του Ν. 3697/2008), για αμοιβές που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2011 έως 31/12/2011 παρακρατείται φόρος 21% (άρθρο 14, παράγραφος 2 του Ν. 3943/2011), για αμοιβές που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2012 έως και 31/12/2012 παρακρατείται φόρος 25% (όμοια άρθρο 14, παράγραφος 2 του Ν. 3943/2011) και για αμοιβές που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2013 και μετά παρακρατείται φόρος 40% (άρθρο 6, παράγραφος 5α του Ν. 4110/2013). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Επίσης, παρακρατείται χαρτόσημο 1,2%, το ποίο αποδίδεται εντός δύο μηνών από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Η λογιστικοποίηση γίνεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και πίστωση των

λογαριασμών 53.08 «Αμοιβές τρίτων» και 54.09.02 «Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών Δ.Σ» για να καταχωρισθεί το χαρτόσημο του άρθρου 15ε, παράγραφος 7 του Κ.Τ.Χ.

Πρόσθετο μέρισμα : Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι το υπόλοιπο των κερδών θα διατίθεται ως πρόσθετο μέρισμα στους μετόχους. Εάν το καταστατικό δεν καθορίζει πως διανέμεται το υπόλοιπο των κερδών, η διανομή πρόσθετου μερίσματος γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2190/1920.

Έκτακτο αποθεματικό : Το καταστατικό μπορεί να αναφέρει ότι τυχόν αδιάθετο υπόλοιπο κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος διατίθεται για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού αναφέροντας και το σκοπό σχηματισμού του. Εάν το καταστατικό δεν αναφέρει πως διατίθεται το υπόλοιπο κερδών, τότε η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να διαθέσει το υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού. Το ΕΓΛΣ αναφέρει ότι όταν σχηματίζεται έκτακτο αποθεματικό πρέπει να αναφέρεται ο σκοπός του (ΕΓΛΣ παράγραφος 4.1.302).

Κεφαλαιοποίηση υπολοίπου κερδών : Το άνω υπόλοιπο κερδών μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων με την αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία, με έκδοση νέων μετοχών παρεχομένων στους μετόχους άνευ πληρωμής, αντί προσθέτου μερίσματος (άρθρο 45, παράγραφος 3, Ν. 2190/1920).

Σχηματικά η διάθεση του κέρδους της Α.Ε έχει ως εξής :

Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (Π.Υ λογαριασμού 86.99)	XXX
- Χρεωστικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	XXX
+ Πιστωτικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	XXX
- Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX
- Αναλογών φόρος εισοδήματος (όχι ο πραγματικός δηλαδή ο καταβλητέος)	XXX
= Λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως	XXX
- Κάλυψη ζημιών προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων (λογιστική ζημιά όχι φορολογική)	XXX
= Καθαρά κέρδη προς διάθεση	XXX
- Τακτικό αποθεματικό (5% X καθαρά κέρδη προς διάθεση)	XXX
- Α μέρισμα (καθαρά κέρδη προς διάθεση - τακτικό αποθεματικό – κέρδη από εκποίηση μετοχών, οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή σε θυγατρική άνω του 20% του καταβεβλημένου κεφαλαίου της) X 35%	XXX
= Υπόλοιπο κερδών που διανέμεται, βάσει καταστατικού ή της Γενικής Συνέλευσης	XXX
Π.Χ. 1) αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου	XXX
2) πρόσθετα μερίσματα στους μετόχους	XXX
3) σχηματισμός άλλων αποθεματικών, πλην του τακτικού	XXX
4) Κ.Α.Π.	XXX
= Υπόλοιπο κερδών εις νέο (αν από την παραπάνω διανομή υπάρξει υπόλοιπο τότε αυτό παραμένει στον ισολογισμό για να διατεθεί σε επόμενες χρήσεις, στο λογαριασμό 42.00)	XXX

6.7.2 Απαγόρευση διανομής κερδών

Πριν γίνει η κράτηση για τη διανομή στους μετόχους του υποχρεωτικού μερίσματος (Α μερίσμα), πρέπει να ληφθούν υπόψη οι παρακάτω απαγορευτικοί περιορισμοί :

Α) Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το Αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2190/1920 (παράγραφος 3 περίπτωση δ και παράγραφος 4 περίπτωση α) απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της παρούσας ή και των προηγούμενων χρήσεων στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ, στους διευθυντές και διαχειριστές, στο προσωπικό κλπ. όταν στον ισολογισμό υπάρχει Αναπόσβεστο υπόλοιπο «εξόδων πολυετούς απόσβεσης» μη καλυπτόμενο από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Στην έννοια των προαιρετικών αποθεματικών περιλαμβάνονται τα αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή τους, επίσης λαμβάνεται υπόψη και το υπόλοιπο κερδών εις νέον. Επομένως στα προαιρετικά αποθεματικά δεν περιλαμβάνονται: το τακτικό αποθεματικό, τα καταστατικά ή ειδικού προορισμού αποθεματικά (όπως είναι το αποθεματικό του άρθρου 3, παράγραφος 2 του Α.Ν. 148/1967, τα αποθεματικά του άρθρου 17β, περίπτωση γ του Ν. 2190/1920, το αποθεματικό του άρθρου 16α, παράγραφος 1 περίπτωση γ του Ν. 2190/1920, η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο και οι διαφορές αναπροσαρμογής παγίων)

Στην έννοια των « εξόδων πολυετούς απόσβεσης περιλαμβάνονται »

α) Τα έξοδα εγκατάστασης (άρθρο 43, παράγραφος 3, περίπτωση α Ν. 2190/1920)

- Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση παγίων στοιχείων
- Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- Λοιπά έξοδα εγκατάστασης :
 - Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
 - Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
 - Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
 - Έξοδα αναδιοργανώσεως
 - Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

β) Ανώματες ακινητοποιήσεις (άρθρο 43, παράγραφος 4, περίπτωση α Ν. 2190/1920)

- Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως :
 - Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
 - Έξοδα λοιπών ερευνών
- Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας :

- Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- Λοιπές παραχωρήσεις

Σημείωση: Το αναπόσβεστο υπόλοιπο του Goodwill (υπεραξία επιχειρήσεως, λογαριασμός 16.00) δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών (άρθρο 29, Ν. 3091/2002). Σημειώνεται ότι με βάση τις άνω διατάξεις του Ν. 2190/1920 και πριν την ισχύ του άρθρου 29 του Ν. 3091/2002 το Αναπόσβεστο υπόλοιπο του Goodwill δεν επηρεάζει τη διανομή κερδών.

Παράδειγμα 1

Η εκμετάλλευση ανώνυμης εταιρείας άρχισε την 01/01/2002 (2η εταιρική χρήση). Τα έξοδα που πραγματοποίησε η ανώνυμη εταιρεία κατά την πρώτη χρήση (01/06/2000 έως 31/12/2001), είναι συνολικής αξίας 60.000 € δηλαδή έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως καταστατικού, έξοδα δημοσίας προβολής της ίδρυσης, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης εμφανίστηκαν στον ισολογισμό 31/12/2002 (1ης εταιρικής χρήσης) στο λογαριασμό « Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης ».

Στις 31/12/2002, η ανώνυμη εταιρεία συνέταξε τον ισολογισμό της 2ης εταιρικής χρήσης, ο οποίος είναι :

Ενεργητικό	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/2002		Παθητικό
Έξοδα ιδρύσεως και Α εγκατάστασης	60.000	Μετοχικό κεφάλαιο	300.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	(12.000)	Τακτικό αποθεματικό	3.250
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	48.000	Έκτακτο αποθεματικό	<u>48.000</u>
		Σύνολο	351.250
Λοιπά	752.000	Υποχρεώσεις :	
		Μερίσματα πληρωτέα	13.750
		Λοιπές υποχρεώσεις	435.000
Σύνολο	800.000	Σύνολο	800.000

Τα κέρδη της 2ης εταιρικής χρήσης 100.000 € διανεμήθηκαν ως εξής :

Καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρου)	100.000 ευρώ
Μείον: φόρος εισοδήματος	<u>35.000 ευρώ</u>
Κέρδη για διάθεση	65.000 ευρώ

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

- Τακτικό αποθεματικό (65.000 X 5%)	3.250 ευρώ
- Μερίσματα	13.750 ευρώ
- Έκτακτο αποθεματικό	<u>48.000 ευρώ</u>
Σύνολο	65.000 ευρώ

Η εταιρεία πρέπει να διανείμει μέρισμα στους μετόχους το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού (άρθρο 1, Ν. 876/1979), δηλαδή $(65.000 - 3.250 \times 35\%) = 21.612,50$ ευρώ (άρθρο 45, παράγραφος 2, Ν. 2190/1920). Όμως επειδή υπάρχει στις 31/12/2002 Αναπόσβεστο υπόλοιπο « εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως » 48.000 € το οποίο δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει στις 31/12/2002 να σχηματίσει ισόποσο προαιρετικό (έκτακτο) αποθεματικό ώστε να καλύψει το Αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και το υπόλοιπο των κερδών $(65.000 - 3.250 - 48.000) = 13.750$ € να το διανείμει στους μετόχους. Δηλαδή στην περίπτωση που υπάρχουν αναπόσβεστα έξοδα πολυετούς απόσβεσης μη καλυπτόμενα από προαιρετικά αποθεματικά η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας είναι η εξής :

- Τακτικό αποθεματικό
- Προαιρετικό (έκτακτο) αποθεματικό ώστε να καλύψει το Αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης
- Το υπόλοιπο διατίθεται στους μετόχους

Παράδειγμα 2 :

Ο ισολογισμός ανώνυμης εταιρείας στις 31.12.2002 είναι ο εξής :

Ενεργητικό	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12/2002	Παθητικό	
Έξοδα εγκατάστασης	250.000	Μετοχικό κεφάλαιο	450.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	<u>(100.000)</u>	Τακτικό αποθεματικό	150.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	150.000	Αφορολόγητα αποθεματικά	100.000
		Έκτακτα αποθεματικά	<u>180.000</u>
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1.100.000	Σύνολο	880.000
Μείον: Αποσβεσθείσες	<u>500.000</u>		
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	600.000	Υποχρεώσεις	800.000
Αποθέματα	300.000		
Απαιτήσεις	400.000		
Διαθέσιμα	230.000		
Σύνολο	1.680.000	Σύνολο	1.680.000

Επειδή το Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31/12/2002 των εξόδων εγκατάστασης 150.000 € καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή τους (έκτακτα 180.000 € και αφορολόγητα 100.000 €) δεν δημιουργείται κανένας περιορισμός για το μέρισμα της χρήσης 2002. Εάν η ανώνυμη εταιρεία επιθυμεί να διανείμει στις 31/12/2002 εκτός από το μέρισμα και έκτακτα αποθεματικά στους μετόχους, το μέγιστο ποσό των έκτακτων αποθεματικών που μπορεί να διανείμει στους μετόχους ανέρχεται στο ποσό 130.000 € το οποίο προσδιορίστηκε ως εξής :

Προαιρετικά αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή τους στις 31/12/2002	280.000 ευρώ
Μείον: Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31/12/2002 εξόδων εγκατάστασης	150.000 ευρώ
<hr/> Μέγιστο διανεμόμενο ποσό αποθεματικών	<hr/> 130.000 ευρώ

Β) Οι ανώνυμες εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους

Στο άρθρο 44α του Ν. 2190/1920, αναφέρεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το

σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42 γ είναι ή μετά από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

Γ) Οι ανώνυμες εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν κατέχουν ίδιες μετοχές

Στην περίπτωση που οι ίδιες μετοχές εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, η εταιρεία σχηματίζει από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, «αποθεματικό για ίδιες μετοχές» (άρθρο 16, παράγραφος 8, περίπτωση δ, Ν. 2190/1920).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

7.1 Τελικό (οριστικό) Ισοζύγιο (Ανακεφαλαιωτικό Ισοζύγιο)

Μετά τις εγγραφές προσδιορισμού και διανομής των αποτελεσμάτων συντάσσεται το ανακεφαλαιωτικό ισοζύγιο, το οποίο καλείται οριστικό ισοζύγιο, γιατί οι λογαριασμοί έχουν πάρει την οριστική τους μορφή, είναι δηλαδή όλοι οι λογαριασμοί εξισωμένοι εκτός από τους λογαριασμούς του ισολογισμού. Με βάση το τελικό ισοζύγιο (οριστικό ισοζύγιο) συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους χρήσης .

7.2 Έννοια και σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού καθώς και στοιχεία άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων.

Σκοπός τους είναι να πληροφορήσουν τους ενδιαφερόμενους, εκτός της επιχείρησης (μέτοχοι, τράπεζες, πιστωτές, κτλ.), αλλά και εντός της επιχείρησης. Δηλαδή οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αποτελούνται από τους επενδυτές της επιχείρησης, τους εργαζομένους, τους δανειστές, τους προμηθευτές και πιστωτές, τους πελάτες, το κράτος και τις υπηρεσίες αυτού. Στο τέλος κάθε χρήσης οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται προς πληροφόρηση των ανωτέρω ομάδων ενδιαφερομένων.

Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ, σύμφωνα με τις διατάξεις του δημοσιεύουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις :

- Την κατάσταση του λογαριασμού Γενικής εκμετάλλευσης
- Την κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης
- Την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης
- Τον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Η κατάσταση του λογαριασμού της Γενικής εκμετάλλευσης δημοσιεύεται προαιρετικά, ενώ οι υπόλοιπες δημοσιεύονται υποχρεωτικά.

7.3 Ισολογισμός

Μετά την σύνταξη της απογραφής, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι αξίες τους, μπορούμε να έχουμε μια συνοπτική εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, η οποία καλείται **Ισολογισμός**.

7.3.1 Ορισμός ισολογισμού

Ισολογισμός καλείται η λογιστική κατάσταση στην οποία εμφανίζονται συνοπτικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και η αξία τους, σε ορισμένη χρονική στιγμή εκφρασμένα με το ίδιο νόμισμα. Αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης και δημοσιεύεται προς πληροφόρηση των ενδιαφερομένων, όπως αυτοί αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Ο ισολογισμός όπως και η απογραφή στηρίζεται στη γνωστή ισότητα $E = Π.Π + Κ.Π$ ή $E = Π$.

7.3.2 Υπόδειγμα Ισολογισμού

Όπως στην απογραφή έτσι και στον Ισολογισμό το Ενεργητικό και το Παθητικό εμφανίζονται με τις διακρίσεις τους και τις υποδιακρίσεις τους. Ο ισολογισμός καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Γραφικά ο ισολογισμός παρίσταται με το γράμμα T.

Συνοπτική παρουσίαση υποδείγματος Ισολογισμού τέλους χρήσης

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31/12/20XX	Παθητικό
A . Οφειλόμενο κεφάλαιο		A. Ίδια Κεφάλαια
B . Έξοδα εγκαταστάσεως		B. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
Γ. Πάγιο Ενεργητικό		Γ. Υποχρεώσεις
Δ. Κυκλοφορούν Ενεργητικό		Δ. Μεταβατικοί λογ/μοί Παθητικού
E. Μεταβατικοί λογ/μοί Ενεργητικού		
Γενικό σύνολο Ενεργητικού		Γενικό σύνολο παθητικού
Λογ/μοί Τάξεως ενεργητικού		Λογ/μοί Τάξεως Παθητικού

7.3.3 Μορφές Ισολογισμού

Ανάλογα με τη σχέση του Ενεργητικού με το Πραγματικό Παθητικό ο Ισολογισμός διακρίνεται σε θετικό, ουδέτερο και αρνητικό.

Θετικός είναι ο ισολογισμός στον οποίο το Ενεργητικό είναι μεγαλύτερο από το Πραγματικό Παθητικό ή δεν υπάρχει Πραγματικό Παθητικό. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει καθαρή θετική περιουσία ή καθαρή θέση. Π. Χ

Ενεργητικό	Ισολογισμός		Παθητικό
Μεταφορικά μέσα	50.000	Προμηθευτές	25.000
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	5.000	Γραμμάτια πληρωτέα	10.000
Εμπορεύματα	40.000	Κεφάλαιο	<u>90.000</u>
Πελάτες	20.000		
Ταμείο	<u>10.000</u>		
Σύνολο	125.000	Σύνολο	125.000

Ουδέτερος είναι ο ισολογισμός στον οποίο το Ενεργητικό είναι ίσο με το Πραγματικό Παθητικό. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει καθαρή Θέση και η επιχείρηση ότι έχει το χρωστάει σε τρίτους. Π.Χ .

Ενεργητικό	Ισολογισμός		Παθητικό
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	4.000	Προμηθευτές	25.000
Εμπορεύματα	30.000	Γραμμάτια πληρωτέα	15.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	10.000	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	5.000
Ταμείο	<u>4.000</u>	Ασφαλισ .οργανισμοί	<u>3.000</u>
Σύνολο	48.000	Σύνολο	48.000

Αρνητικός, είναι ο ισολογισμός στον οποίο το Ενεργητικό είναι μικρότερο από το Πραγματικό Παθητικό ή δεν υπάρχει καθόλου Ενεργητικό. Στην περίπτωση αυτή η Καθαρή θέση, είναι αρνητική, λέγεται έλλειμμα ή ζημία και γράφεται στην Πλευρά

του Ενεργητικού, ως απαίτηση της επιχείρησης, επειδή ο επιχειρηματίας που φέρει τον κίνδυνο πρέπει να το καλύψει από την ατομική του περιουσία. Π. Χ

Ενεργητικό	Ισολογισμός	Παθητικό
Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	4.000	Προμηθευτές 20.000
Εμπορεύματα	15.000	Γραμμάτια πληρωτέα 3.000
Πελάτες	3.000	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη 2.000
Ταμείο	<u>4.000</u>	Καθαρή θέση (έλλειμμα) <u>3.000</u>
Σύνολο	25.000	Σύνολο 25.000

7.4 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

7.4.1 Ορισμός κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι ένας πίνακας, ο οποίος εμφανίζει συνοπτικές πληροφορίες για τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα καθώς και τις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν εντός της λογιστικής χρήσης. Διαιρείται σε δύο μέρη :

- Το πρώτο μέρος αποτελείται από τα στοιχεία των λογαριασμών των λειτουργικών εσόδων και εξόδων, τα οποία προσδιορίζουν και το αποτέλεσμα της εκμεταλλεύσεως
- Το δεύτερο αποτελείται από τους λογαριασμούς των μη λειτουργικών (έκτακτων) εσόδων και κερδών και των μη λειτουργικών (έκτακτων) εξόδων και ζημιών.

7.4.2 Κατάταξη λογαριασμών στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης τα λειτουργικά έξοδα κατατάσσονται με τέτοιο τρόπο ανάλογα αν θα παρουσιασθούν κατά είδος ή κατά λειτουργία.

Κατάταξη εξόδων κατά είδος

Τα έξοδα σε αυτήν περίπτωση κατατάσσονται κατά είδος(π.χ. ενοίκια, χρεωστικοί τόκοι, αποσβέσεις, έξοδα μεταφοράς κτλ) διότι η επιχείρηση ενδιαφέρεται για το είδος του εξόδου και όχι για το σκοπό πραγματοποίησής του.

Τα έσοδα και τα έξοδα σε αυτήν την περίπτωση παραθέτονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με τον εξής τρόπο :

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

+ Έσοδα από λοιπές συνήθεις δραστηριότητες

- Έξοδα κατ' είδος

= **Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης**

Κατάταξη εξόδων κατά λειτουργία

Τα έξοδα κατά λειτουργία παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ομαδοποιημένα σε δύο κατηγορίες :

- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης και της λειτουργίας διάθεσης αποθεμάτων
- Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρατίθενται τα λειτουργικά έσοδα και έξοδα κατά λειτουργία με τον εξής τρόπο :

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

- Κόστος πωληθέντων / πωλήσεων

= **Μικτό αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης** ----->Μικτό Κέρδος/Ζημιά

+ Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης

Σύνολο

- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

- Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης

- Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

= **Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης** ---> Λειτουργικά Έσοδα/Έξοδα

+ Έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα

+ Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

+ Πιστωτικοί τόκοι

- Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

- Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

- Ζημιές πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

- Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

= **Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης**

+ Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

+ Έκτακτα κέρδη

+ Έσοδα προηγούμενων χρήσεων

+ Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

- Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

- Έκτακτες ζημιές

- Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

- Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

= **Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)**

- Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων

- Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

= **Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως προ φόρων**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)
31ης Δεκεμβρίου 2XXX (1η Ιανουαρίου έως 31η Δεκεμβρίου 2XXX)

		ΠΟΣΑ Κλεισμένης Χρήσεως	ΠΟΣΑ Προηγούμενης Χρήσεως
	I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		
70+71+72+73	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	XXX	XXX
(70+71+72+73)-86.00.00	Μείον:Κόστος πωλήσεων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
86.00.00 (80.01)	Μεικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
86.00.01 (74+75+78.05)	Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	Σύνολο	XXX	XXX
	ΜΕΙΟΝ:		
86.00.02 (92.01)	1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX	XXX
86.00.03 (92.02)	2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως	XXX	XXX
86.00.04 (92.03)	3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	<u>XXX</u> <u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
	Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως	XX	XX
	ΠΛΕΟΝ (ή μείον):		
86.01.00 (76.00)	1. Έσοδα συμμετοχών	XX	XX
86.01.01 (76.01)	2. Έσοδα χρεωγράφων	XX	XX
86.01.02 (76.04)	3.Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεωγράφων	XX	XX
86.01.03 (76.02 έως 76.98 πλην 76.04)	4.Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>
		XX	XX
	Μείον:		
86.01.07 (64.11)	1.Διαφορές απομίσθσεως συμμετοχών και χρεωγραφων	XX	XX
86.01.08 (64.10 + 64.12)	2. Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεωγράφων	XX	XX
86.01.09 (65)	3.Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	<u>XX</u> <u>XX</u> <u>XX</u>	<u>XX</u> <u>XX</u> <u>XX</u>
86.00 + 86.01 (λογ.80)	Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως	XX	XX
	II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα		
86.02.00 (81.01)	1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	XX	XX
86.02.01 (81.03)	2. Έκτακτα κέρδη	XX	XX
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>XX</u>	<u>XX</u>
		XX	XX
	Μείον:		
86.02.07 (81.00)	1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	XX	XX
86.02.08 (81.02)	2. Έκτακτες ζημιές	XX	XX
86.02.09 (82.00)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
86.02.10 (83)	4.Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	<u>XX</u> <u>XX</u> <u>XX</u>	<u>XX</u> <u>XX</u> <u>XX</u>
	Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)	XX	XX
	ΜΕΙΟΝ:		
66+85	Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX	XX
66	Μείον:Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>XX</u> <u>XX</u>	<u>XX</u> <u>XX</u>
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

7.5 Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της κλειόμενης χρήσης μαζί με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται οι ανώνυμες εταιρείες να δημοσιεύσουν (**Ισολογισμός, Λογαριασμός Αποτελεσμάτων χρήσης, Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης**).

Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων έχει συγκεκριμένη δομή, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ και περιλαμβάνει δύο στήλες. Η πρώτη στήλη αφορά τα ποσά της τρέχουσα χρήση, ενώ η δεύτερη τα ποσά της προηγούμενης χρήσης. Στο υπόδειγμα του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων που ακολουθεί φαίνεται η διάκριση κάθε ποσού.

Ακολουθεί υπόδειγμα του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων:

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων		
	Ποσά κλειόμενης χρήσης	Ποσά προηγούμενης χρήσης
88.00 ή 88.01 Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσης	XX	XX
88.02-04 (42.00-02) (+) ή (-) Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
88.06 (42.04) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
88.07 (Υπολογαριασμοί του 41) Αποθεματικά προς διάθεση	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Μείον		
88.08 Φόρος εισοδήματος	XX	XX
88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XX	XX
88.99 Κέρδη προς Διάθεση (εάν προκύψουν)	XX	XX
88.98 Ζημίες εις νέο (εάν προκύψουν)	XX	XX
Η διάθεση των αποτελεσμάτων γίνεται ως εξής		
41.02 Τακτικό Αποθεματικό	XX	XX
53.01 Πρώτο μέρισμα και πρόσθετο μέρισμα	XX	XX
41.03 Αποθεματικά καταστατικού	XX	XX
41.04-05 Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά	XX	XX
41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά	XX	XX
41.90 Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας	XX	XX
41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	XX	XX
53.08 Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	XX	XX
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	XX	XX
ΣΥΝΟΛΑ	XX	XX

7.6 Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων και είναι εργαλείο παροχής επεξηγηματικών και πρόσθετων πληροφοριών. Οι πληροφορίες δίνονται προς διευκόλυνση όλων των ενδιαφερομένων προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις και σκοπός αυτών είναι η κατανόηση του περιεχομένου τους και ο προσδιορισμός της πραγματικής οικονομικής κατάστασης και των ακριβή αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες) που προέκυψαν από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε η οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια της κλειόμενης χρήσης. Μερικές από τις πληροφορίες που περιλαμβάνει το προσάρτημα είναι οι εξής :

- Οι μέθοδοι αποτίμησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων
- Οι τυχόν πρόσθετες αποσβέσεις και
- Στοιχεία για τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις που μπορεί να έχει η οικονομική μονάδα, εφόσον αυτό υπερβαίνει το 10 % του κεφαλαίου τους.

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές μονάδες που υποχρεούνται βάσει της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Ειδικές διατάξεις 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). 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. Υπογράφεται από τα πρόσωπα, τα οποία υπογράφουν τις οικονομικές καταστάσεις και πρέπει να συνοδεύεται από υπογεγραμμένη από τους ελεγκτές βεβαίωση, ότι είναι το ίδιο με το προσάρτημα επί του οποίου εκφέρουν γνώμη στην έκθεση ελέγχου. Τέλος, οι εταιρίες πληρούν τις προϋποθέσεις δημοσίευσης συνοπτικού ισολογισμού, μπορούν να καταρτίσουν και συνοπτικό προσάρτημα.

7.7 Δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων

Σχετικά με τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων στον τύπο έχουν πλέον ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 232 του Ν 4072/2012. Σύμφωνα με αυτό:

1. Όπου στον ΚΝ 2190/1920 και στο Ν. 3190/1955 προβλέπεται δημοσίευση σε άλλα έντυπα μέσα, εκτός από το ΦΕΚ/ΤΑΕ-ΕΠΕ και Γ.Ε.ΜΗ., αυτή μπορεί να αντικαθίσταται με ανάρτηση των δημοσιευτέων πράξεων και στοιχείων στην ιστοσελίδα της εταιρείας, εφόσον η διεύθυνση αυτής έχει καταχωρισθεί στην Μερίδα της εταιρείας. Για την ανάρτηση των παραπάνω πράξεων και στοιχείων στην ιστοσελίδα της εταιρείας ενημερώνεται αμελλητί το οικείο Μητρώο. Προθεσμίες που συνδέονται με δημοσίευση σε άλλα έντυπα μέσα εκτός από το ΦΕΚ/ΤΑΕ-ΕΠΕ και

Γ.Ε.ΜΗ. λογίζεται ότι εκκινούν ή λήγουν από την ημέρα που η εταιρεία ανακοίνωσε στο οικείο μητρώο την ανάρτηση στην ιστοσελίδα.

2. Αν η εταιρεία δε διατηρεί ιστοσελίδα ή δεν έχει καταχωρίσει αυτήν στην Μερίδα της, οι δημοσιεύσεις της προηγούμενης παραγράφου πραγματοποιούνται, εκτός από το ΦΕΚ/ΤΑΕ-ΕΠΕ και Γ.Ε.ΜΗ. και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα πανελλαδικής κυκλοφορίας.

Έτσι η εταιρεία έχει τις εξής επιλογές :

1. Να δημοσιεύσει τις οικονομικές της καταστάσεις σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα πανελλαδικής κυκλοφορίας.

2. Να αναρτήσει τις καταστάσεις αυτές σε ιστοσελίδα της εταιρείας. Στην δεύτερη αυτή περίπτωση θα πρέπει προηγουμένως να υποβάλλει στο Γ.Ε.ΜΗ. «ΑΙΤΗΣΗ ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ», εκτός εάν έχει ήδη καταχωρίσει την ιστοσελίδα αυτή κατά την διαδικασία της αυτοαπογραφής. Πέραν τούτου θα πρέπει μετά την ανάρτηση (και σε κάθε μελλοντική ανάρτηση) να υποβάλλει στο Γ.Ε.ΜΗ. μαζί με τις υπόλοιπες καταστάσεις και «γνωστοποίηση ανάρτησης στην ιστοσελίδα». Σημειώνεται ότι οι σχετικές γνωστοποιήσεις στο Γ.Ε.ΜΗ. επιβαρύνονται με τέλος καταχώρησης 10 €έκαστη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα προηγούμενα κεφάλαια έχουν αναλυθεί όλες οι ενέργειες που γίνονται προκειμένου να γίνει η διανομή του αποτελέσματος της χρήσης που κλείνει. Έτσι αφού έχουμε καταρτίσει το οριστικό ισοζύγιο μπορούμε να προχωρήσουμε στην διαδικασία κατάρτισης του Ισολογισμού Τέλους Χρήσης. Προκειμένου να συνταχθεί ο Ισολογισμός θα πρέπει να λάβουμε στοιχεία από το οριστικό ισοζύγιο. Όσοι λογαριασμοί εμφανίζονται με χρεωστικό υπόλοιπο στο οριστικό ισοζύγιο αποτελούν τους λογαριασμούς του ενεργητικού, ενώ όσοι εμφανίζονται με πιστωτικό υπόλοιπο τους λογαριασμούς του παθητικού. Η διάκριση των στοιχείων του ενεργητικού γίνεται σε πάγιο, κυκλοφορούν και διαθέσιμα, ενώ του παθητικού σε Ίδια Κεφάλαια και Ξένα με παραπέρα διάκριση των Ξένων κεφαλαίων σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα.

8.1 Κλείσιμο διαχειριστικής χρήσης

Η διαχειριστική περίοδος που έκλεισε σφραγίζεται λογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές. Στην χρέωση εμφανίζονται όσοι λογαριασμοί του Ισολογισμού έχουν πιστωτικό υπόλοιπο και στην πίστωση εμφανίζονται όσοι έχουν χρεωστικό υπόλοιπο. Οι λογιστικές εγγραφές γίνονται με την χρήση του λογαριασμού 89.01 «ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως», με χρέωση του και πίστωση όλων των λογαριασμών του ενεργητικού, δηλαδή των λογαριασμών που ανήκουν στις ομάδες 1^η, 2^η, 3^η και πίστωση του με χρέωση όλων των λογαριασμών του παθητικού, δηλαδή των λογαριασμών που ανήκουν στις ομάδες 4^η και 5^η.

8.2 Άνοιγμα βιβλίων και διαχειριστικής χρήσης

Το άνοιγμα των βιβλίων της διαχειριστικής χρήσης αποτελεί την επόμενη εργασία που πρέπει να πραγματοποιήσει η επιχείρηση, λόγω της συνεχούς δραστηριότητας της. Η έναρξη της νέας χρήσης, καθώς και το άνοιγμα των βιβλίων γίνεται με ημερολογιακή εγγραφή, με χρήση του λογαριασμού 89.00 «ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως». Η ημερολογιακή εγγραφή ανοίγματος του ισολογισμού λαμβάνει την αντίθετη ακριβώς μορφή από την εγγραφή κλεισίματος του ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο τελευταίο αυτό κεφάλαιο της πτυχιακής μας εργασίας θα παρουσιάσουμε ένα πρακτικό παράδειγμα το οποίο θα αναφέρεται στη φορολογία και στη διάθεση του αποτελέσματος των ανωνύμων εταιριών. Το παράδειγμα αυτό έχει σαν απώτερο στόχο την σύγκριση και την διεξαγωγή συμπερασμάτων όσον αφορά την ισχύουσα νομοθεσία με την προγενέστερη νομοθεσία. Για την επίτευξη του στόχου αυτού θα λυθεί το ίδιο παράδειγμα με τους ισχύοντες συντελεστές και με τους προηγούμενους φορολογικούς συντελεστές ώστε η σύγκριση να είναι πιο ευδιάκριτη.

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ Α.Ε. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4110/2013

Την 31/12/2013 από τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας « ΔΙΑΣ Α.Ε » προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία :

• Έσοδα εμπορικού κλάδου	1.000.000 €	
• Σύνολο εσόδων		<u>1.000.000 €</u>
• Προκαταβολή φόρου εισοδήματος προηγούμενης χρήσης	18.000 €	
• Καθαρά κέρδη ισολογισμού		<u>190.000 €</u>
• Πρόστιμα ΚΒΣ	4.000 €	
• Πρόσθετες αποσβέσεις	5.000 €	
• Δαπάνες επαγγελματικών Ι.Χ αυτοκινήτων	1.000 €	
• Φορολογικές ζημίες προηγούμενης χρήσης	1.000 €	

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως :

- Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό
- Να διανεμηθεί το ελάχιστο πρώτο μέρισμα
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον

Λαμβανομένων υπ' όψιν των ανωτέρω προτεινόμενων του Διοικητικού Συμβουλίου, η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας που συνήλθε στις 30/04/2014 και ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2013 και τη διάθεση των αποτελεσμάτων όρισε, ως ημερομηνία παρακράτησης του φόρου μερισμάτων την 30/05/2014 που θα είναι και η ημερομηνία πίστωσης των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά, δηλαδή τον επόμενο μήνα από αυτόν που εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις και η διάθεση των αποτελεσμάτων και ως ημερομηνία απόδοσης του φόρου την 30/06/2014, η ημερομηνία καταβολής των μερισμάτων θα είναι στις 25/06/2014.¹⁷

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων :

- α) Να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος.
- β) Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό.
- γ) Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα.
- δ) Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- ε) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των ανωτέρω γεγονότων.
- στ) Να υπολογισθεί ο φόρος των διανεμομένων κερδών και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης αυτού.

¹⁷ Χρόνος παρακράτησης και απόδοσης του φόρου : Η παρακράτηση του φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο δημόσιο εφ' άπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

Λύση

1. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσεως (Π.Υ λογαριασμού 86.99)		190.000
ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ :		
• Έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικώς εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα (πρόστιμα ΚΒΣ 4.000 + πρόσθετες αποσβέσεις 5.000 + δαπάνες επαγγελματικών Ι.Χ. αυτοκινήτων 1.000)		10.000
ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ :		
• Φορολογικές ζημιές που καλύπτονται, προηγούμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων (μέχρι 5 έτη).		1.000
= ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ		199.000

2. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών τρέχοντος έτους

Φορολογητέα κέρδη		<u>199.000,00</u>
Επί Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	26%	
Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών (αναλογούν φόρος)		<u>51.740,00</u>
Μείον Φόρος που προκαταβλήθηκε από την προηγούμενη χρήση	<u>18.000,00</u>	
Χρεωστικό ποσό		<u>33.740,00</u>

3. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης

Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		<u>51.740,00</u>
Επί Συντελεστή προκαταβολής	80%	
Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης		<u>41.392,00</u>

4. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		<u>190.000,00</u>
Μείον Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών	<u>51.740,00</u>	
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		<u>138.260,00</u>
Επί Συντελεστή	5%	
Τακτικό αποθεματικό		<u>6.913,00</u>

5. Υπολογισμός ελάχιστου πρώτου μερίσματος

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		190.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	51.740,00	
Μείον	Τακτικό αποθεματικό	<u>6.913,00</u>	<u>58.653,00</u>
	Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος		<u>131.347,00</u>
Επί	Συντελεστή	35%	
	Ελάχιστο πρώτο μέρισμα		<u>45.971,45</u>

6. Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης		190.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	<u>51.740,00</u>	
	Κέρδη προς διάθεση		<u>138.260,00</u>

Η διάθεση γίνεται ως εξής :

1.	Τακτικό αποθεματικό	6.913,00
2.	Πρώτο μέρισμα	45.971,45
3.	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	85.375,55
		<u>138.260,00</u>

7. Υπολογισμός φόρου μερισμάτων

	Μικτό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>45.971,45</u>
Επί	Συντελεστή παρακράτησης φόρου	10%	
	Παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων		<u>4.597,15</u>

8. Υπόλοιπο καθαρού ποσού μερισμάτων

	Μικτό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>45.971,450</u>
Μείον	Παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων	<u>4.597,145</u>	
	Καθαρό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>41.374,305</u>

9. Λογιστικές εγγραφές

1			
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	190.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		190.000,00
Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων(κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση			
2			
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	51.740,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		51.740,00
Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών			
3			
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	51.740,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε		51.740,00
Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων - τελών			
4			
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε	18.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		18.000,00
Τακτοποίηση παρακρατηθέντων φόρων εισοδήματος			
5			
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	41.392,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε		41.392,00
Λογισμός προκαταβολής φόρου			
6			
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	190.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		190.000,00
Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο λογαριασμό 88.99			
7			
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	51.740,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		51.740,00
Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό 88.99			
8			
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	138.260,00	
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		6.913,00
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		45.971,45
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		85.375,55
Διάθεση κερδών χρήσης 1/1/2013 - 31/12 /2013			

10. Υπολογισμός φόρου διανεμομένων κερδών και λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου

<hr/>		31/5/2014	<hr/>	
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		4.597,15	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων			4.597,15
Παρακράτηση φόρου μερισμάτων				
<hr/>		25/6/2014	<hr/>	
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		41.374,31	
38.03.00.00	Τράπεζα Α' Λ.Ο.			41.374,31
Καταβολή μερισμάτων				
<hr/>		30/6/2014	<hr/>	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων		4.597,15	
38.03.00.00	Τράπεζα Α' Λ.Ο.			4.597,15
Απόδοση φόρου				
<hr/>		ΤΕΛΟΣ	<hr/>	

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ Α.Ε. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΡΟΙΣΧΥΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Την 31/12/2012 από τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας « ΔΙΑΣ Α.Ε» προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία :

- Έσοδα εμπορικού κλάδου 1.000.000 €
- Σύνολο εσόδων 1.000.000 €
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος προηγούμενης χρήσης 18.000 €
- Καθαρά κέρδη ισολογισμού 190.000 €
- Πρόστιμα ΚΒΣ 4.000 €
- Πρόσθετες αποσβέσεις 5.000 €
- Δαπάνες επαγγελματικών Ι.Χ αυτοκινήτων 1.000 €
- Φορολογικές ζημίες προηγούμενης χρήσης 1.000 €

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως :

- Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό
- Να διανεμηθεί το ελάχιστο πρώτο μέρισμα
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον

Λαμβανομένων υπ' όσιν των ανωτέρω προτεινόμενων του Διοικητικού Συμβουλίου, η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας που συνήλθε στις 30/04/2013 και ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2012 και τη διάθεση των αποτελεσμάτων όρισε, ως ημερομηνία παρακράτησης του φόρου μερισμάτων την 30/05/2013 που θα είναι και η ημερομηνία πίστωσης των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά, δηλαδή τον επόμενο μήνα από αυτόν που εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις και η διάθεση των αποτελεσμάτων και ως ημερομηνία απόδοσης του φόρου την 30/06/2013, η ημερομηνία καταβολής των μερισμάτων θα είναι στις 25/06/2013.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων :

- α) Να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος και η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος.
 - β) Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό .
 - γ) Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα .
 - δ) Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων .
 - ε) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές των ανωτέρω γεγονότων.
- στ) Να υπολογισθεί ο φόρος των διανεμομένων κερδών και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης αυτού.

Λύση

1. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη χρήσεως (Π.Υ λογαριασμού 86.99) 190.000

ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ :

- Έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικώς εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα (πρόστιμα ΚΒΣ 4.000 + πρόσθετες αποσβέσεις 5.000 + δαπάνες επαγγελματικών Ι.Χ. αυτοκινήτων 1.000) 10.000

ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ :

- Φορολογικές ζημιές που καλύπτονται, προηγούμενης χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων (μέχρι 5 έτη). 1.000

= **ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ** 199.000

2. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών τρέχοντος έτους

	Φορολογητέα κέρδη		<u>199.000,00</u>
Επί	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	20%	
	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών (αναλογούν φόρος)		<u>39.800,00</u>
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε από την προηγούμενη χρήση		<u>18.000,00</u>
	Χρεωστικό ποσό		<u>21.800,00</u>

3. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης

	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		<u>39.800,00</u>
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%	
	Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης		<u>31.840,00</u>

4. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		<u>190.000,00</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		<u>39.800,00</u>
	Υπόλ. για σχηματισμό τακ. αποθεμ.		<u>150.200,00</u>
Επί	Συντελεστή	5%	
	Τακτικό αποθεματικό		<u>7.510,00</u>

5. Υπολογισμός ελάχιστου πρώτου μερίσματος

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		190.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος φορολ. Κερδών	39.800,00	
Μείον	Τακτικό αποθεματικό	<u>7.510,00</u>	<u>47.310,00</u>
	Υπόλ. για σχηματ. πρώτου μερίσματος		<u>142.690,00</u>
Επί	Συντελεστή	35%	
	Ελάχιστο πρώτο μέρισμα		<u>49.941,50</u>

6. Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσεως

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης		190.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	<u>39.800,00</u>	
	Κέρδη προς διάθεση		<u>150.200,00</u>

Η διάθεση γίνεται ως εξής :

1.	Τακτικό αποθεματικό		7.510,00
2.	Πρώτο μέρισμα		49.941,50
3.	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		92.748,50
			<u>150.200,00</u>

7. Υπολογισμός φόρου μερισμάτων

	Μικτό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>49.941,500</u>
Επί	Συντελεστή παρακράτησης φόρου	25%	
	Παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων		<u>12.485,375</u>

8. Υπόλοιπο καθαρού ποσού μερισμάτων

	Μικτό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>49.941,500</u>
Μείον	Παρακρατούμενος φόρος μερισμάτων	<u>12.485,375</u>	
	Καθαρό ποσό πρώτου μερίσματος		<u>37.456,125</u>

9. Λογιστικές εγγραφές

<hr/>		1	<hr/>	
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		190.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως			190.000,00
Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων(κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση				
<hr/>		2	<hr/>	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		39.800,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών			39.800,00
Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών				
<hr/>		3	<hr/>	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		39.800,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε			39.800,00
Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων - τελών				
<hr/>		4	<hr/>	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε		18.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος			18.000,00
Τακτοποίηση παρακρατηθέντων φόρων εισοδήματος				
<hr/>		5	<hr/>	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		31.840,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε			31.840,00
Λογισμός προκαταβολής φόρου				
<hr/>		6	<hr/>	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		190.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση			190.000,00
Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο λογαριασμό 88.99				
<hr/>		7	<hr/>	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		39.800,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος			39.800,00
Μεταφορά του φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό 88.99				
<hr/>		8	<hr/>	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		150.200,00	
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό			7.510,00
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα			49.941,50
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον			92.748,50
Διάθεση κερδών χρήσης 1/1/2013 - 31/12 /2013				
<hr/>			<hr/>	

10. Υπολογισμός φόρου διανεμομένων κερδών και λογιστικές εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου

<hr/>		31/5/2013	<hr/>	
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		12.485,38	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων			12.485,38
Παρακράτηση φόρου μερισμάτων				
<hr/>		30/6/2013	<hr/>	
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		37.456,13	
38.03.00.00	Τράπεζα Α' Λ.Ο.			37.456,13
Καταβολή μερισμάτων				
<hr/>		25/6/2013	<hr/>	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων		12.485,38	
38.03.00.00	Τράπεζα Α' Λ.Ο.			12.485,38
Απόδοση φόρου				
<hr/>		ΤΕΛΟΣ	<hr/>	

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΠΑΡΑΤΙΘΕΜΕΝΩΝ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ

Με βάση τα ανωτέρω παρατηρούμε τα εξής :

- Επήλθε αλλαγή του συντελεστή φορολογίας των φορολογητέων κερδών των Α.Ε. Ο συντελεστής φορολογίας με το Ν.4110/2013 αυξήθηκε από 20% σε 26%. Ως επακόλουθο της αύξησης αυτής ο αναλογούν φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από τον αναλογούν φόρο της προϊσχύουσας φορολογικής νομοθεσίας κατά 11.940 ευρώ (51.740 – 39.800)
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος της επόμενης χρήσης παρ' ότι υπολογίζεται με τον ίδιο φορολογικό συντελεστή που υπολογιζόταν και στην προηγούμενη χρήση (80% επί του αναλογούντος φόρου εισοδήματος) θα παρουσιαστεί αυξημένη σε σχέση με την προηγούμενη διαχειριστική χρήση, αυτό οφείλεται στην αύξηση του φορολογικού συντελεστή και κατά συνέπεια στην αύξηση του αναλογούν φόρου εισοδήματος των φορολογητέων κερδών

που καλείται να καταβάλει η ανώνυμη εταιρεία. Οπότε η προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση θα είναι αυξημένη κατά 9.552 ευρώ (41.392 – 31.840)

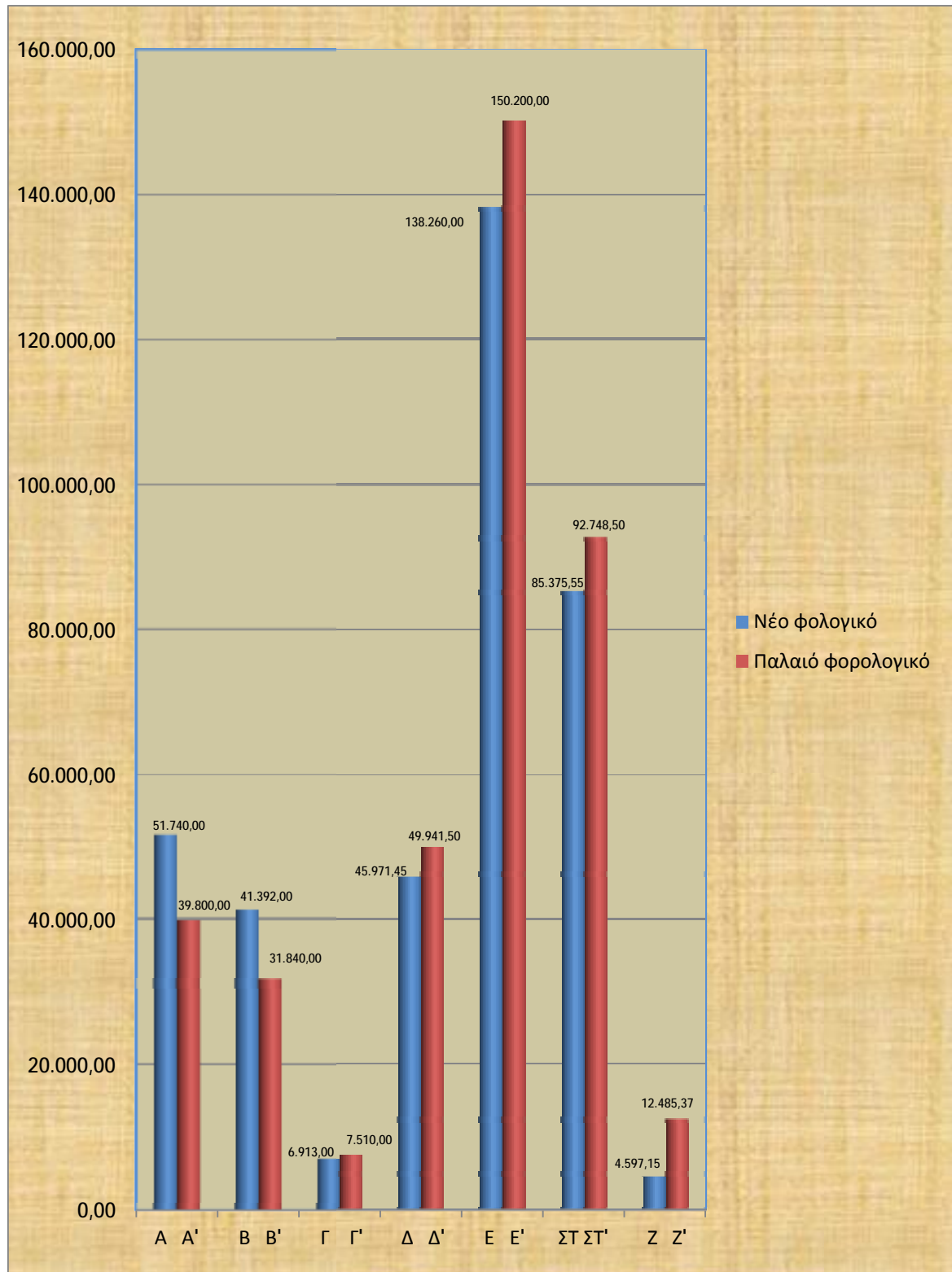
- Όσον αφορά το τακτικό αποθεματικό, παρατηρούμε μείωση του ποσού αυτού. Η μείωση αυτή μπορεί να αποδειχθεί αρκετά ζημιογόνα για την επιχείρηση. Θυμίζουμε πως ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός για της ανώνυμες εταιρίες και αποτελεί πράξη αναγκαστικού δικαίου. Ο δε σχηματισμός του αποσκοπεί στην κάλυψη μεταγενέστερων ζημιών ώστε να μην χρειαστεί η εταιρεία να κάνει μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου προκειμένου να καλύψει τις ζημιές αυτές. Μια ενδεχόμενη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας για κάλυψη μιας μεταγενέστερης ζημιάς μπορεί να προβεί καταστροφική αν από τη μείωση αυτή το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε γίνει μικρότερο από το ελάχιστο ποσό που ορίζει ο νόμος τότε σε αυτή την περίπτωση αναγκάζεται να κάνει παύση των εργασιών της και οδηγείται σε διάλυση, έτσι καταλαβαίνουμε την αναγκαιότητα και τη σημασία των μεγάλων ποσών τακτικού αποθεματικού που πρέπει να σχηματίζει η κάθε ανώνυμη εταιρεία καθώς επίσης και την επικινδυνότητα που κρύβει το νέο φορολογικό νομοσχέδιο. Από τα ανωτέρω πρακτικά παραδείγματα βλέπουμε ότι η εταιρεία με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο σχηματίζει τακτικό αποθεματικό ύψους 6.913 ευρώ ενώ με το προηγούμενο φορολογικό νομοσχέδιο σχημάτιζε αποθεματικό ύψους 7.510 ευρώ, δηλαδή 597 ευρώ λιγότερο.
- Στο ελάχιστο πρώτο μέρος που προορίζεται προς διανομή στους μετόχους παρατηρείται μείωση του ποσού του. Παράγοντας της μείωσης αυτής αποτελεί η αύξηση του φόρου εισοδήματος των φορολογητέων κερδών. Δηλαδή παρ' ότι έχει μειωθεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού έχει αυξηθεί ο φόρος με αποτέλεσμα την μείωση του ποσού του ελαχίστου πρώτου μερίσματος. Συγκεκριμένα, με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο (βασιζόμενοι στα παραπάνω παραδείγματα) το ελάχιστο πρώτο μέρος είναι 45.971,45 ευρώ ενώ με το προηγούμενο φορολογικό νομοσχέδιο το ελάχιστο πρώτο μέρος προς τους μετόχους ήταν 49.941,50 ευρώ, οπότε με την εφαρμογή του νόμου 4110/2013 η παραπάνω εταιρεία του παραδείγματος θα καταβάλει μικρότερο ποσό ελαχίστου πρώτου μερίσματος προς τους μετόχους ύψους 3.970,05 ευρώ (49.941,50 – 45.971,45).

- Τα κέρδη προς διάθεση καθώς και το υπόλοιπο των κερδών που θα μεταφερθεί στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο) παρουσιάζονται μειωμένα, η μείωση τους προέρχεται από την αύξηση του φορολογικού συντελεστή και επομένως του φόρου εισοδήματος.
- Ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων, ο οποίος αποδίδεται στο κράτος είναι ο μοναδικός που παρουσιάζει μείωση του συντελεστή του. Ο συντελεστής παρακράτησης με βάση το Νόμο 4110/2013 έχει μειωθεί σε 10% από 25% που ήταν. Το αποτέλεσμα της μείωσης αυτής είναι το μικρότερο ποσό παρακράτησης φόρου μερισμάτων με αποτέλεσμα μεγαλύτερο καθαρό ποσό μερισμάτων προς διανομή στους μετόχους.

Γενικό συμπέρασμα :

Με τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου 4110/2013 η ανώνυμη εταιρεία για καθαρά κέρδη ισολογισμού 190.000 ευρώ υποχρεούται να καταβάλει συνολικό φόρο 79.729,15 ευρώ, ενώ με τις διατάξεις του προηγούμενου φορολογικού καθεστώτος η Α.Ε για καθαρά κέρδη ισολογισμού 190.000 ευρώ υποχρεούταν να καταβάλει συνολικό φόρο 66.125,375 ευρώ, δηλαδή με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο θα πληρώσει παραπάνω φόρο ύψους 13.603,775 ευρώ (79.729,15 – 66.125,375)

Το κατωτέρω γράφημα αποτελεί την σύγκριση μεταξύ του νέου φορολογικού συστήματος και του παλαιού φορολογικού συστήματος για τις Α.Ε. Τα κατωτέρω αποτελέσματα εξάχθηκαν από το πρακτικό παράδειγμα που παραθέσαμε.



- A Αναλογών φόρος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- A' Αναλογών φόρος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- B Προκαταβολή φόρου για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- B' Προκαταβολή φόρου για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- Γ Τακτικό αποθεματικό για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- Γ' Τακτικό αποθεματικό για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- Δ Ελάχιστο πρώτο μέρισμα για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- Δ' Ελάχιστο πρώτο μέρισμα για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- Ε Κέρδη προς διάθεση για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- Ε' Κέρδη προς διάθεση για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- ΣΤ Υπόλοιπο κερδών για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- ΣΤ' Υπόλοιπο κερδών για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*
- Z Παρακράτηση φόρου μερισμάτων μετόχων για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)*
- Z' Παρακράτηση φόρου μερισμάτων μετόχων για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)*

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μέσα από την πτυχιακή μας αυτή εργασία προσπαθήσαμε να παρουσιάσουμε όλες τις απαραίτητες ενέργειες που πρέπει να γίνουν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου για μια Α.Ε, προκειμένου να υπολογιστούν τα κέρδη της χρήσεως και παράλληλα ο φόρος που αναλογεί σε αυτά. Βάσει των όσων αναφέρθηκαν οδηγούμαστε στο τελικό συμπέρασμα ότι, **το φορολογικό νομοσχέδιο (Ν. 4110/2013) και οι αλλαγές που επέφερε επηρεάζουν δυσμενώς τις Α.Ε**, διότι καλούνται να πληρώσουν μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών τους, αυτό έχει σαν συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως καθώς και τα καθαρά κέρδη προς διάθεση να εμφανίζονται μειωμένα, **γεγονός το οποίο μπορεί να εμποδίσει την δανειοδότησή τους** σε περίπτωση έλλειψης ρευστότητας ή ενδεχόμενης επενδυτικής δραστηριότητας που θέλουν να αναπτύξουν προκειμένου να γίνουν ανταγωνιστικές στο κλάδο τους. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν σαν συνέπεια η Ελλάδα να **μην προσφέρεται για επενδύσεις τόσο ημεδαπών όσο και αλλοδαπών κεφαλαίων**. Η Ελλάδα θα έπρεπε κατά την γνώμη μας να ακολουθήσει ένα διαφορετικό αναπτυξιακό ευρωπαϊκό μοντέλο με ευνοϊκότερη φορολογική αντιμετώπιση και ισχυρότερα επενδυτικά κίνητρα όπως είναι η Κύπρος, η Βουλγαρία, η Ανδόρα, το Γιβραλτάρ και η Σερβία, όπου έχουν φορολογικό συντελεστή 10% επί των φορολογητέων κερδών τους. Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί η Μάλτα, όπου παρ' ότι εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής φορολογητέου εισοδήματος 35%, παρέχεται η δυνατότητα επιστροφής των 6/7 του φόρου, έπειτα από αίτηση των μετόχων με υποχρέωση είτε την δημιουργία αποθεματικού για κάλυψη μελλοντικών ζημιών, είτε την επένδυση του ποσού αυτού, είτε την κεφαλαιοποίηση του με έκδοση νέων μετοχών, δηλαδή επί της ουσίας ο φορολογικός

συντελεστής ανέρχεται σε ποσοστό 5%. Πέραν όμως του υψηλού φορολογικού συντελεστή, υπάρχουν και άλλοι λόγοι για τους οποίους δεν προτιμάται η Ελλάδα για επενδύσεις. Ένας από τους κυριότερους λόγους είναι η **χρονοβόρος διαδικασία ίδρυσης ανώνυμης εταιρείας** στην Ελλάδα, η οποία μπορεί να διαρκέσει από 2 έως 3 μήνες, σε αντίθεση με την Μάλτα όπου η διαδικασία δεν ξεπερνά την μία εβδομάδα, αλλά και την Κύπρο και την Βουλγαρία στις οποίες η διαδικασία δεν ξεπερνά τον ένα μήνα. Άλος σημαντικός λόγος αποτελεί και το **ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση Α.Ε** στην Ελλάδα, το οποίο καθορίζεται στα 24.000 € σε αντίθεση με τη Μάλτα και την Κύπρο που έχει καθοριστεί στα 1.250 € και στα 1.708 € αντίστοιχα. Ο σημαντικότερος όμως λόγος για τον οποίο δεν πραγματοποιούνται επενδύσεις στην Ελλάδα είναι **το ασταθές φορολογικό της σύστημα**, σε αντίθεση με τις προαναφερόμενες χώρες οι οποίες διατηρούν ένα σταθερό φορολογικό σύστημα από το 2008 έως και σήμερα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί μια σε εισαγωγικά αθόρυβη μεταρρύθμιση που έγινε, από τις σημαντικότερες ίσως της τελευταίας δεκαετίας, την οποία νομοθέτησε με διευρυμένη πλειοψηφία στις 20 Νοεμβρίου 2014 η βουλή. Είναι η αλλαγή που έγινε στα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα**¹⁸ όπου αποτελεί ένα αναγκαίο και σημαντικό πρώτο βήμα για τη δημιουργία ενός ελκυστικού και ασφαλούς επιχειρηματικού περιβάλλοντος, απαραίτητου για να γυρίσει η χώρα σελίδα.

Ειδικότερα, μέσω του νομοθετήματος αυτού :

¹⁸ Το σχέδιο νόμου από τα επίσημα πρακτικά της βουλής 20 Νοεμβρίου 2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» http://www.taxheaven.gr/pagesdata/ELP_PSIFISTHEN.pdf

A) Καταπολεμάται η λογιστική πολυνομία. Ο νόμος περιλαμβάνει 41 άρθρα και αντικαθιστά 1.200 και πλέον σελίδες προηγούμενης νομοθεσίας. Το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις.

B) Αυξάνεται η ελκυστικότητα των ελληνικών επιχειρήσεων για τους διεθνείς επενδυτές. Οι επενδυτές σε όλο τον κόσμο μπορούν πλέον να κατανοήσουν με ευκολία τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων λόγω της συμβατότητας που επιτυγχάνει το νομοθέτημα με βάση το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς να απαιτείται επιπλέον κόστος λογιστικής μετάφρασης.

Γ) Ολοκληρώνεται η κατάργηση κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ.

Δ) Περιορίζεται το κόστος των συναλλαγών. Το νομοθέτημα διευκολύνει την ηλεκτρονική τιμολόγηση στη χονδρική και τη λιανική ώστε να μειωθεί περαιτέρω το κόστος συναλλαγών αλλά και να αναπτυχθεί η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η αντιμετώπιση της απάτης στον ΦΠΑ.

Ε) Μειώνεται το λογιστικό κόστος των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων. Με το νομοθέτημα διαβαθμίζεται το λογιστικό κόστος των επιχειρήσεων ανάλογα με το μέγεθός τους, «Όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο απλούστερο είναι το λογιστικό της πλαίσιο».

Η μεταρρύθμιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι μόνο ένα κομμάτι του πάζλ για τη δημιουργία ελκυστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Είναι αναγκαίο η μεταρρύθμιση αυτή να συνδυαστεί με τον περαιτέρω εκσυγχρονισμό της

φορολογικής διοίκησης, την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας μέσω των ηλεκτρονικών εφαρμογών, την απλοποίηση των διαδικασιών που αφορούν τις επιχειρήσεις, αλλά προπάντων να συνδυαστεί με την δημιουργία και την εφαρμογή ενός νέου σταθερού και ευνοϊκού φορολογικού συστήματος που θα επιτρέπει την βιωσιμότητα, την ανταγωνιστικότητα και την επενδυτική δραστηριότητα των ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων που εδρεύουν στη χώρα μας, είναι ο μόνος τρόπος να αλλάξει η χώρα μας σελίδα και να οδηγηθεί σε ρυθμούς ανάπτυξης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- « Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης » 11^η ΕΚΔΟΣΗ / ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ Γ. / ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ
- « Χρηματοοικονομική λογιστική » ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Χ. ΓΚΙΚΑ / ΕΚΔΟΣΕΙΣ Γ. ΜΠΕΝΟΥ / Γ ΕΚΔΟΣΗ
- « Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου » ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ - ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ - ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ
- « Γενική λογιστική » ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ / ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ
- « Γενική λογιστική 2 » ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ / ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ /4^η ΕΚΔΟΣΗ
- « Η λογιστική των εμπορικών εταιρειών » ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ - ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ / ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ Α.Ε
- « Φορολογική λογιστική – φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση » ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ ΦΛΩΡΟΣ / ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ
- Σημειώσεις ΑΤΕΙ Πατρών / Γενική λογιστική 2

ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

- ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΚΕΡΔΟΣ (πέμπτη 4 Απριλίου 2013) ένθετο – διάθεση κερδών Α.Ε και υπολογισμός του φόρου εισοδήματος)
- ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ (16/01/2012) αμοιβές μελών διοικήσεως ΑΕ και ΕΠΕ – ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΛΗΦΑΝΤΗ

INTERNET

- <http://www.taxheaven.gr/>
- <http://www.forologikanea.gr/>
- http://www.oetak.gr/downloads/articles/alifantis_article.pdf (Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών με το Ν. 4110/2013 - ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΛΗΦΑΝΤΗ)
- [Αποσβέσεις Π.Δ. 299-2003](#)
- <http://www.taxspirit.gr/ypiresies-pros-epixeiriseis/idrysi-epixeirisis/12-ypiresies-pros-epixeiriseis/27-diadikasia-idrysis-a-e.html>

- <http://www.kathimerini.gr/793931/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/apoyh-ellhnika-logistika-protypa-mia-a8orygh-metarry8mish>
- http://www.taxheaven.gr/pagesdata/ELP_PSIFISTHEN.pdf (Σχέδιο νόμου από τα επίσημα πρακτικά της βουλής 20 Νοεμβρίου 2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»)

ΞΕΝΕΣ ΠΗΓΕΣ (ιστοσελίδες)

- http://www.worldwide-tax.com/bulgaria/bulgaria_tax.asp
- <http://www.cc-advocates.com/company-law/malta-company-taxation.htm>
- <http://www.lowtax.net/information/gibraltar/gibraltar-domestic-corporate-taxation.html>
- <http://www.andorra-business.com/forming-companies-in-andorra.asp>
- <http://www.lowtax.net/information/cyprus/cyprus-scope-of-corporation-tax.html>
- <http://www.belgradenet.com/business/taxes.html>