

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ

ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧ. ΔΙΟΙΚ. & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΘΕΜΑ: 'ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ Α.Ε.'



ΟΜΑΔΑ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ

ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΙΧΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ

ΜΑΡΚΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

Ν. ΠΕΤΡΙΔΗΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ	1108
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

7P
ΣΕΛΙΔΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΛΟ-
ΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ 2
- 1.1. Έννοια και τάσεις της λογιστικής τυποποίησης 2
- 1.2. Λογιστικά σχέδια 3
- 1.3. Πως με τα Γενικά Λογιστικά σχέδια επιτυγχάνεται
η λογιστική τυποποίηση και ποιά η σπουδαιότητά
της. 5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. 7
- 2.1. Διαδικασία καθιέρωσης και εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ 7
- 2.2. Ποιά τμήματα του Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζονται υποχρεω-
τικά από τη χρήση 1987. 9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΥΙΟΘΕΤΟΥΝΤΑΙ ΡΗΤΑ
ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ 4η ΟΔΗΓΙΑ ΤΗΣ
Ε.Ο.Κ. ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.2190/1920 ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΟ Ν2190/1920 17
- 3.1. Τι ορίζει το νέο άρθρο 43 παρ. 1 Ν.2190/1920 17
- 3.2. Βασικές λογιστικές αρχές 19
- 3.3. Τιμές αποτιμήςσεως της απογραφής τέλους χρήσεως 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις
προσαρμοσμένες προς την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες
διατάξεις του Ν. 2190/1920) 31

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Σελίδα

4.1. Βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων του Ν.2190/1920	31
4.2. Ποιές είναι οι Οικονομικές Καταστάσεις και τι απεικονίζουν	32
4.3. Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων	33
4.4. Υπόδειγμα Οικονομικών Καταστάσεων	34
4.5. Ο Ισολογισμός	34
4.5.1. Έννοια του Ισολογισμού	34
4.5.2. Ισολογισμός του Ιστορικού Κόστους	36
4.5.3. Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας	36
4.5.4. Έννοια του ενεργητικού	37
4.5.5. Έννοια του παθητικού	38
4.5.6. Διάκριση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατά το Ε.Γ.Α.Σ. και το Ν.2190/1920	39
4.5.7. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που διέπουν τον Ισολογισμό τέλους χρήσεως	41
4.5.8. Λογαριασμοί του Ισολογισμού	42
4.5.9. Υπόδειγμα του Ισολογισμού κατά το Ε.Γ.Α.Σ. και το Ν.2190/1920	
4.6. Υπόδειγμα Καταστάσεως Λ/σμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως	48
4.7. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως	48
4.7.1. Περιεχόμενο και σπουδαιότητα του Λ/σμού 'Αποτελέσματα χρήσεως'	48
4.7.2. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που διέπουν την κατάσταση λογαριασμού 'αποτελέσματα χρήσεως'.	49

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Σελίδα

4.7.3. Ποιές κατηγορίες κονδυλίων αναφέρονται στον Λ/σμό "Αποτελέσματα Χρήσεως"	49
4.7.4. Υπόδειγμα Καταστάσεως Λ/σμού "Αποτελέσματα Χρήσεως"	52
4.8. Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων	53
4.8.1. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. που διέπουν τον Πίνακα διαθέσεως Αποτελεσμάτων	53
4.8.2. Ποιές κατηγορίες κονδυλίων περιλαμβάνει ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων	53
4.9. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως	55
4.9.1. Γενικά	55
4.9.2. Περιεχόμενο του προσαρτήματος	56
4.9.3. Σχέδιο προσαρτήματος Ισολογισμού	65
4.10. Υπογραφή Οικονομικών καταστάσεων	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	
5. ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ Α.Ε.	78
5.1. Οι εταιρίες που δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτι- κό Ισολογισμό και να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρ- τημα.	78
5.2. Περιεχόμενο συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικού Προσαρτήματος	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	
6. ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ - ΧΡΗΤΕΣ - ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑ- ΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΧΩΡΑ ΜΑΣ	82

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

	Σελίδα
6.1. Χρησιμότητα - Χρήστες Οικονομικών καταστάσεων	82
6.2. Κριτική Οικονομικών Καταστάσεων (ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ-ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ)	87
6.3. Πίνακας μεταβολών της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.	93
6.4. Συμπεράσματα μέτρα για την σωστή κατάσταση των οικονομικών καταστάσεων.	102
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ	
7. Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΗ ΚΡΙΤΙΚΗ	106
7.1. Γενικά	106
7.2. Η χρησιμότητα των αριθμοδεικτών στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.	107
7.3. Κατηγορίες αριθμοδεικτών	108
7.4. Ανάλυση των αριθμοδεικτών	109
7.5. Μειονεκτήματα Ανάλυσης Οικονομικών Καταστάσεων με Αριθμοδείκτες	124

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ Α.Ε.

1. Λογιστικές αρχές και κανόνες που διέπουν τη σύνταξη και γνωστοποίηση των οικ. καταστάσεων των Α.Ε.
2. Βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων του 2190/20
3. Υπόδειγμα οικον. καταστάσεων.
4. Η συμβολή των νέων υποδειγμάτων στην ανάλυση των ισολογισμών (ανάλυση και κριτική).
5. Βασικοί αριθμοί που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις.
6. Συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε.

Ν. ΠΕΤΡΙΔΗΣ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αυτή την περίοδο που συλλέγονται τα στοιχεία και γράφεται η Πτυχιακή εργασία, που θα παρουσιάσουμε, το λογιστικό σύστημα, στη χώρα μας, εξελίσσεται ικανοποιητικά και με γοργούς ρυθμούς.

Η εφαρμογή της ενιαίας λογιστικής ήταν ένα αναγκαίο βήμα, προκειμένου, οι επιχειρήσεις και το φορολογικό σύστημα να εκσυγχρονιστούν και ν'ακολουθήσουν το Διεθνές Σύστημα Λογιστικής.

Γι'αυτό το λόγο, σκοπός της πτυχιακής εργασίας είναι:

1) Να δώσουμε μια πλήρη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων των Ανωνύμων Εταιρειών,

2) Να σχολιάσουμε και να εντοπίσουμε όλες τις ασάφειες που απεικονίζονται στους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων και

3) Να προτείνουμε λύσεις για την ορθή αντιμετώπιση του λογιστικού μας συστήματος.

Ακόμη παραθέτουμε αναλύσεις λογαριασμών που δυσκολεύουν τους εξωτερικούς αναλυτές στην ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων.

Τελειώνοντας θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον εισηγητή του θέματος και καθηγητή μας, Κ^ο Ν.Πετροίδη, για την συνεργασία που είχαμε καθώς και για την βοήθεια, που μας παρείχε κατά την διάρκεια της συγγραφής της Πτυχιακής Εργασίας.

ΠΑΤΡΑ 30-9-91

ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΙΧΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΜΑΡΚΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

1.1. Έννοια και τάσεις της λογιστικής τυποποίησης

Λέγεται ότι η Λογιστική είναι η "γλώσσα των επιχειρήσεων" που ομιλεί με αριθμούς. Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους Managers για την άσκηση σωστού Management και σωστής οικονομικής πολιτικής.

Οι Managers συλλέγουν αυτές τις πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα.

Τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν μεγαλύτερη σημασία όταν είναι συγκρίσιμα, διαχρονικά μέσα στη ίδια οικονομική μονάδα (επιχείρηση), αλλά και έξω από αυτή, κλαδικά και διακλαδικά.

Για να έχουν τα αριθμητικά παράγωγα της λογιστικής την απαραίτητη συγκρισιμότητα έχουν θεσμοθετηθεί γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται με συνέχεια και συνέπεια από τον λογιστικό κόσμο σε διεθνές επίπεδο.

Δηλαδή απαιτείται μία τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας. Ετσι μέσα από αυτήν την τυποποίηση αντλούμαι σωστές πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται σε κάθε χώρα από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σ' αυτή.

Στις ελεύθερες οικονομίες επικρατούν δύο τάσεις:

α) Από την μία πλευρά η λογιστική σχεδίαση εξαρτάται από τις επαγγελματικές οργανώσεις και σωματεία, καθώς και από τους νομοθέτες κάθε χώρας.

β) Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα λογιστικά σχέδια τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι προαιρετικής και σπάνια υποχρεωτικής εφαρμογής.

1.2. Λογιστικά Σχέδια

Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο (ΙΛΣ) είναι η καθολική συστηματική οργάνωση της λειτουργίας του Λογιστηρίου μιας οικονομικής μονάδας με βάση ορθολογικές λογιστικές αρχές και μεθόδους.

Το (Ι.Λ.Σ) εξασφαλίζει την συγκρισιμότητα των πληροφοριών μόνο μέσα στα πλαίσια της οικον. μονάδας που αφορά το Σχέδιο και δεν εξασφαλίζει την συγκρισιμότητα των πληροφοριών διακλαδικά.

Ακόμη το (Ι.Λ.Σ) επηρεάζεται από δύο υποκειμενικούς παράγοντες:

α) Τις ιδιόμορφες συνθήκες που ισχύουν στην οικ. μονάδα και
β) στο πλήθος και το είδος των πληροφοριών που έχει ανάγκη η διοίκηση της οικ. μονάδας. Δεν πραγματοποιείται έτσι με το Ι.Λ.Σ. Λογιστική Τυποποίηση σε εθνική κλίμακα η οποία επιτυγχάνεται με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια.

Τα Γενικά Λογιστικά σχέδια (Γ.Λ.Σ), από το σύνολο των λογιστικών αρχών και αντιλήψεων που επικρατούν στην θεωρία και πράξη, επιλέγουν και υιοθετούν εκείνες τις αρχές προς τις οποίες όλες οι οικον. μονάδες που εφαρμόζουν το Σχέδιο είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται. Το Γ.Λ.Σ λοιπόν αναφέρεται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και με ένα πλαίσιο θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να εφαρμοστούν εξ'ολοκλήρου από όλες τις οικον. μονάδες.

Έτσι ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα μέσα από το πλαίσιο από το οποίο οι οικον, μονάδες αντιμετωπίζουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους.

Τα Γ.Λ.Σ. πρέπει να διαθέτουν γενικότητα και ελαστικότητα προκειμένου να έχουμε τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα.

Παρόλο αυτά, οι οικον. μονάδες ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες κ.α) και μονάδες κλάδων του δημοσίου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ., και οργανισμοί που διέπονται από τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού) παρουσιάζουν ορισμένες ιδιορρυθμίες και ειδικά προβλήματα που αντιμετωπίζονται με την παραβίαση του πλαισίου που θέτει το Γ.Λ.Σ.

Η αντιμετώπιση αυτών των ειδικών προβλημάτων γίνεται με τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (ΚΛΣ) τα οποία έχουν ως βάση τα (ΓΛΣ) από τα οποία ακολουθούν τις αρχές και την δομή τους αλλά περιλαμβάνουν και άλλες διαρρυθμίσεις που φτάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι αλλοίωση ολόκληρων ομάδων.

Η διαφορά μεταξύ ΓΛΣ και ΚΛΣ είναι ότι τα μεν ΚΛΣ είναι μικρότερου πλάτους σε σχέση με τα ΓΛΣ, είναι όμως μεγαλύτερου βάθους από τα ΓΛΣ, γιατί οι ιδιομορφίες του κλάδου απαιτούν μία βαθύτερη ανάπτυξη των λ/σμών που προβλέπονται από το ΓΛΣ.

Ο διαχωρισμός που γίνεται στα Λογιστικά Σχέδια, γενικά και κλαδικά είναι ο ακόλουθος:

Λογιστικά Σχέδια

Νομοθετημένα	Υποχρεωτικοί	Γενικά
	Προαιρετικοί	
Ελεύθερα	Συμβατικός υποχρεωτικοί	
	Προαιρετικοί	Κλαδικά

1.3. Πως με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια επιτυγχάνεται η λογιστική τυποποίηση, και ποιά η Σπουδαιότητά της.

Με την καθιέρωση ΓΛΣ επιδιώκεται, η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα. Η τυποποίηση αυτή επιτυγχάνεται με τη μελέτη και επιτυχή καθιέρωση:

- α) Ενιαίας λογιστικής ορολογίας
- β) Ενιαίων κανόνων κοστολογήσεως και αποτιμήσεως
- γ) Ενιαίας ονοματολογίας των λογαριασμών
- δ) Συνδεσμολογίας των λογαριασμών
- ε) Ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων.

Η Λογιστική τυποποίηση έχει σημαντική βαρύτητα προς τρεις πλευρές (3):

1) Από άποψη κοινωνικής οικονομίας η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερη βαρύτητα για την εθνική Οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους.

2) Από άποψη ιδιωτικής οικονομίας η ευεργετική επίδραση της Λογιστικής τυποποίησης συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

α. Η λογιστική οργάνωση της οικον. μονάδας εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν την συγκριτική ικανότητα των αριθμών.

β. Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της οικον. μονάδας κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητάς της.

γ. Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικον. καταστάσεων (ισολογισμών, λ/σμών, αποτελεσμάτων χρήσεως, κ.λ.π) με ομοιογενές περιεχό-

μενο λογαρισμών.

δ. Διευκολύνεται ο έλεγχος της οικον. μονάδας και ειδικότερα ο φορολογικός έλεγχος και ο έλεγχος των οριωτών Λογιστών.

3) Από άποψη της επιστήμης και του Λογιστικού Επαγγέλματος. Κατά την εκπόνηση ενός ΓΛΣ έρχονται κατά ανάγκη για μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, στα οποία χρειάζεται έρευνα σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθή λύση, και να διαπιστωθούν οι αμфиοβητήσεις από τους ερευνητές.

Ετσι αυτή η ανάγκη προσέγγισης και αντιμετώπισης των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί στην πρόοδο της επιστήμης.

Εξάλλου τα ΛΣ (Γενικά και κλαδικά) απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της Λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα.

Σημειώνεται ακόμη ότι με τα ΛΣ βελτιώνεται και προάγεται το λογιστικό επάγγελμα, αφού τα ΛΣ και η λογιστική νομοθεσία είναι για το λογιστή ότι για τον νομικό οι νομικοί κώδικες. Για να εξασκήσει κάποιος το Λογιστικό επάγγελμα πρέπει να είναι γνώστης των διατάξεων και ρυθμίσεων των Γενικών και Κλαδικών ΛΣ, που ασφαλώς πρέπει να εδράζονται στις σύγχρονες λογιστικές και επιστημονικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

2.1. Διαδικασία Καθιέρωσης και εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. ήρθε να καλύψει ένα μεγάλο κενό στη χώρα μας. Η χώρα μας δεν είχε εφαρμόσει ως τώρα εννιαίες λογιστικές αρχές. Η λογιστική στη χώρα μας ως τώρα τηρούνταν με βάση υποκειμενικά κριτήρια και προσωπικές αντιλήψεις.

Έτσι επικρατούσε λογιστική αναρχία και η αυθαιρεσία πολλών από εκείνους που εφάρμοζαν την Λογιστική και οδηγούμασταν σε αρνητικά αποτελέσματα και στη μη Λογιστική οργάνωση της χώρας.

Ο θεσμός του ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ) καθιερώθηκε με το Νόμο 1041/2.4.1980 (άρθρα 47, 48 & 49).

Με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 (Φ.Ε.Κ. Α' 283) 15.12.1980 που κυκλοφόρησε τον Ιούνιο του 1981), το οποίο εκδόθηκε με εξουσιοδότηση του Νόμου 1041/1980 (και τροποποιήθηκε με τα Π.Δ 502/1984 & 186/1986), καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Τόσο από το Προεδρικό Διάταγμα, όσο και από το Νόμο, καθορίζεται αρχικά η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ, να είναι προαιρετική.

Επειδή, όμως η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ, προαιρετικά, θα συνδεθεί ενδεχόμενα με ορισμένα κίνητρα ή προνόμια υπέρ αυτών που θα το εφαρμόσουν, προβλέπεται η έναρξη εφαρμογής, από την οικονομική μονάδα, του Ε.Γ.Λ.Σ να επισημοποιείται με σχετική δήλωσή της που θα καταθέτεται στο Υπουργείο Εμπορίου και την αρμόδια φορολογική αρχή. Με τη δήλωση "προσχωρήσεως" η οικονομική μονάδα δεσμεύεται να οργανώσει τη λογιστική της σύμφωνα με το Ε.Λ.Σ.

Η πλήρης εφαρμογή του Ε.Γ.Α.Σ. εξακολουθεί να είναι προαιρετική εκτός από ορισμένα τμήματα τα οποία είναι υποχρεωτικά (από τη χρήση 1987) γιατί δεν είναι η χώρα έτοιμη να το δεχτεί καθολικά.

Ο σοβαρότερος παράγοντας αυτής της καθυστέρησης είναι η ψή-
σιση ενός νομοσχεδίου "περί συστάσεως Εθνικού Συμβουλίου Λογι-
στικής και άλλων οργάνων εφαρμογής της λογιστικής Τυποποιήσεως".
Το οποίο έχει υποβληθεί στους αρμόδιους Υπουργούς, από μία
ομάδα Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, από το Μάρτιο του
1984.

Σύμφωνα με το Νόμο 1041/1980 (άρθρο 49 παραγρ. 1 & 4) και
την υπ' αριθμ. Δ.Κ. 8559/4.6.1982 απόφαση Υπουργού Συντονισμού
(Φ.Ε.Κ.Τ.Β' 462/82), ανατίθεται προσωρινά σε μία ομάδα που ονο-
μάζεται "Ομάδα Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" να παρα-
κολουθεί και να βοηθάει στην εφαρμογή του Ε.Γ.Α.Σ. Η ομάδα
υποκαθιστά το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής μέχρι να συνταχθεί
με νόμο.,

Έργο αυτής της ομάδας εργασίας είναι:

α) Η δημιουργία των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του Γενικού
Λογιστικού Σχεδίου ιδίως η οργάνωση και παρακολούθηση εκπαιδευ-
τικών Σεμιναρίων, η ενημέρωση των επαγγελματιών οργανώσεων των
παραγωγικών τάξεων, σχετικά με τη διαδικασία εφαρμογής του
Γ.Α.Σ, με τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του, με την κατάρ-
τιση Λογιστικών οδηγών.

β) Η κατάρτιση Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, σε συνεργασία με
τις επαγγελματικές οργανώσεις.

γ) Η μελέτη και εισήγηση καθιερώσεως ευεργετημάτων οικονομι-
κής και Διοικητικής φύσεως υπέρ των οικον. μονάδων που θα
εφαρμόσουν το Γ.Α.Σ.

δ) Η μελέτη και εισήγηση συστήματος συλλειτουργίας Αναλυτικής και Γενικής Λογιστικής, άρθρο 49 παρ.1 β Ν. 1041/1980.

ε) Η κατάρτιση σχεδίου νόμου για την καθιέρωση στη χώρα μας του θεσμού του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής και η εισήγηση για τη νομοθέτησή του.

στ) Η παροχή γνώμης για κάθε θέμα Λογιστικού Περιεχομένου, που θα αφορά τις Δημόσιες Υπηρεσίες, τα Τραπεζικά Ιδρύματα, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, τα Ν.Π.Δ.Δ.

ζ) Η παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών στα ερωτήματα και απορίες των ενδιαφερομένων επαγγελματιών τάξεων, επιχειρήσεων, ή προσώπων, σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του Γ.Λ.Σ.

η) Η σε συνεργασία με τους αρμόδιους φορείς κατάρτιση ενιαίων ερωτηματολογίων, τα οποία προσαρμόζονται στην διάρθρωση του Γ.Λ.Σ.

2.2. Ποιά τμήματα του Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τη χρήση 1987.

1) Με το Π.Δ. 409/1986 (Φ.Ε.Κ. τ. Α'191/28.11.1986) αντικαταστάθηκαν όλες οι αναχρονιστικές και ελλιπέστατες διατάξεις του Ν.2190/1920 "περί ανωνύμων εταιριών" οι οποίες ρύθμιζαν την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως και του λογαριασμού.

Αποτελέσματα χρήσεως, με τις σύγχρονες και πλήρεις διατάξεις της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ. Δηλαδή, οι διατάξεις των άρθρων 42^Α, 42β, 42γ, 42δ, και 43 αντικαταστάθηκαν με νέες που περιλήφθηκαν στα (νέα άρθρα) 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, και 43β.

Με την μεταβολή αυτή έχουμε και στην χώρα μας την εισαγωγή των Λογιστικών αρχών οι οποίες έχουν γίνει παραδειγτές από την διεθνή πρακτική και έχουν εφαρμοστεί από την εμπορική νομοθεσία όλων των προηγμένων χωρών.

Για τη χώρα μας οι νέες αυτές διατάξεις αποτελούν πραγματική επανάσταση. Είναι μία "λογιστική επανάσταση" για την οποία πρέπει να εργαστούμε όλοι μεθοδικά και με επιμονή προκειμένου να έχουμε σωστά αποτελέσματα και στη χώρα μας.

II) Όπως ορίστηκε με το Π.Δ. 419/86 (Φ.Ε.Κ.Τ.Α'197/10.12.1986) με το οποίο προσαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν.3190/1955 "περί εταιρειών περιοσμένης ευθύνης" προς τις διατάξεις της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ., οι παραπάνω νέες διατάξεις εφαρμόζονται και για την κατάρτιση των οικον. καταστάσεων των Ε.Π.Ε. (νέο άρθρο 22Ν. 3190/1955) καθώς και των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρειών (νέο άρθρο 50α Ν.3190/1955).

III) Έναρξη εφαρμογής και πεδίο εφαρμογής των νέων διατάξεων οι προσαρμοσμένες προς την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ν. 3190/1955 εφαρμόζονται υποχρεωτικά για την κατάρτιση των ετήσιων οικον. καταστάσεων των εταιρικών χρήσεων που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 1986 (νέο άρθρο 70β παρ.4 Ν.2190/1920, το οποίο αριθμήθηκε σε άρθρο 112 με το άρθρο 20 του Π.Δ. 498/1987.

Σημειωτέον ότι από 1/1/1990 με καινούργια υπουργική απόφαση του Υπουργείου Εμπορίου Κ2-9750/17.12.90 ορίζονται τα εξής:

1) Αναπροσαρμόζονται τα όρια της παρ. 6 του άρθρου 42α του ΚΝ 2190/20 περί Ανωνύμων Εταιρειών σύμφωνα με τα καθορισθέντα

από την οδηγία 90/604/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 8ης Νοεμβρίου 1990 και με βάση την ισοτιμία σε δρχ. της Ερωπ.Λογ. Μονάδας (ΕCΥ) της 8ης Νοεμβρίου 1990 ως ακολούθως:

α. σύνολο ισολογ. δρχ. 400.000.000, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ.

β. Καθαρός κύκλος εργασιών δρχ. 800.000.000 και

γ. μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης 50άτομα.

2. Ορίζουμε ότι η εταιρική χρήση της οποίας ο τακτικός διαχ. έλεγχος πρέπει υποχρεωτικά να διενεργηθεί από ορκ.λογ. είναι η χρήση που αρχίζει από 1η Ιανουαρίου 1990 ή οποιαδήποτε μεταγενέστερη με την προϋπόθεση ότι η Α.Ε. κατά τις δύο αμέσως προηγούμενες χρήσεις, υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα ανωτέρα τρία κριτήρια.

3. η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην εφ. της Κυβερνήσεως.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλες, καταρχή της Α.Ε, τις Ε.Π.Ε, (νέο άρθρο 22Ν. 3190/1955) και τις κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρείες (νέο άρθρο 50α παρ.2 Ν.3190 1955), με τις εξής εξαιρέσεις και ειδικές ρυθμίσεις:

α) Δεν εφαρμόζονται ή εφαρμόζονται μερικώς.

1. Από τις Τραπεζικές επιχειρήσεις, οι οποίες, μέχρι να θεσπισθούν ειδικές διατάξεις γι' αυτές, εξακολουθούν να εφαρμόζουν τις διατάξεις των παλαιών άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 43 και 43α.

Από τις νέες διατάξεις εφαρμόζουν μόνο τα περί δημοσιότητας του νέου άρθρου 43β (άρθρο 112 παρ. 1, Ν. 2190/1920).

2. Από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, οι οποίες εφαρμόζουν το κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων του Π.Δ. 148/1984 και αναλόγως τις διατάξεις των νέων άρθρων 42α παρ. 1-3 και 5, 42β, 42ε, 43, 43α, παρ. 3-4 και 43β παρ. 2-6 (νέο άρθρο 70α παρ. 2, αριθμός 111 με το άρθρο 20 του Π.Δ. 498/87.

β) Ειδικές ρυθμίσεις:

1. Εταιρείες επενδύσεων - χαρτοφυλακίου:

Για τις εταιρείες του Ν.Δ. 608/1970 "περί εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων" επιτρέπεται, με αποφάσεις του Υπουργού Εμπορίου, να τροποποιούνται οι τίτλοι των λογ/σμών των υποδειγμάτων ισολογισμού και λ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως και να προσαρμόζονται στην ειδικότερη φύση των εταιρειών αυτών.

2. Μικρές εταιρείες:

Ως μικρού μεγέθους εταιρείες (ανώνυμες) Ε.Π.Ε ετεροδρούμες κατά μετοχές, εκτός των ασφαλιστικών, χαρακτηρίζονται εκείνες, οι οποίες, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, δεν υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια (Ν.2190/20 Άρθρο 42α, παρ. 6).

α) Σύνολο ενεργητικού δρχ. 130.000.000

β) Καθαρός κύκλος εργασιών " " 260.000.000

γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχο-

λήθηκε κατά την διάρκεια της

χρήσεως.

Άτομα: 50

Τα άνω δραχμικά όρια είναι δυνατόν να τροποποιούνται με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπερβαίνουν το δραχμικό ισοποσο των σε (Ε.Σ.Υ) καθοριζόμενων, κάθε φορά, ορίων για κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις, προσαυξημένων κατά 10%(νέο άρθρο 111 παρ.1). Τα όρια αυτά αποτελούν το δραχμικό ισοποδο των (Ε.Σ.Υ) επί την ισοτιμία 1 Ε.Σ.Υ= χ δρχ. Ανά 5ετία αναθεωρούνται τα όρια και η ισοτιμία.

Οι παραπάνω μικρού μεγέθους εταιρείες, δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό (άρθρο 42α παρ.6) ο οποίος θα περιλαμβάνει μόνο τους λ/σμούς του υποδείγματος του άρθρου 42γ που χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς, με τον όρο του διαχωρισμού των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Τονίζεται ότι και οι εταιρείες αυτές θα καταρτίζουν κανονικά τον ισολογισμό τους, αλλά δικαιούνται να δημοσιεύουν τη συνοπτική μορφή του.

Δικαιούνται να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα (αρθ.43α παρ.2), στο οποίο θα περιλαμβάνουν τις πληροφορίες του άρθρου 43α παρ. 1 περ. ε-ιγ (δηλ. θα περιλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις α'-δ, ιδ'-ιζ' και συνοπτικά στην στ').

Δεν υπάγονται στον έλεγχο του Σ.Ο.Α. ειδικότερα:

Οι Α.Ε. δικαιούνται να εκλέγουν τους ελεγκτές τους εκτός του Σ.Ο.Α.

Οι Ε.Π.Ε. και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές απαλλάσσονται τελείως του ελέγχου.

Σημειώνεται ότι με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 70β παρ. 5 ειδικά για την περίοδο από 1/1/1987 μέχρι 31/12/1989 τα δραχμικά όρια των κριτηρίων του άρθρου 42α παρ.6, αυξά-

νονται ως εξής (νέο άρθρο 112 παρ. 2).

- Σύνολο ενεργητικού δρχ. 200.000.000
- Καθ. κύκλος εργασιών δρχ. 400.000.000

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με το νέο άρθρο 112 παρ.3, όλες οι προγενέστερες διατάξεις με τις οποίες κατά καιρούς είχε επεκταθεί ο έλεγχος του Σ.Ο.Α., εξακολουθούν να ισχύουν και συνεπώς θα συνεχίσουν να υπάγονται στον έλεγχο του Σ.Ο.Α. όλες οι επιχειρήσεις που είχαν υπαχθεί στον έλεγχο του με τις διατάξεις αυτές, ανεξάρτητα του γεγονός ότι σύμφωνα με τις νέες διατάξεις να ανήκουν στις μικρές εταιρείες.

IV). Η πλήρης εφαρμογή του Ε.Γ.Α.Σ. είναι ακόμα προαιρετικές οι προσαρμοσμένες όμως προς την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του Ν.2190/1920, που ισχύουν από 1/1/1987, παραπέμπουν σε ορισμένα τμήματα του Ε.Γ.Α.Σ. και έτσι τα καθιστούν υποχρεωτικής εφαρμογής, (απο τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε), για την κατάρτιση των ετήσιων Οικον. Καταστάσεων των εταιρικών χρήσεων που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 1986.

Συγκεκριμένα:

Διατάξεις Ν.2190/1920		Παράγραφοι του Ε.Γ.Α.Σ
		στις οποίες παραπέμπουν
		οι έναντι διατάξεις του
		Ν. 2190/1920.
α) Νέο άρθρο	42γ	4.1.101, 4.1.102 & 4.1.103
β) " "	42δ	4.1.201, 4.1.202, 4.1.301 & 4.1.302.
γ) " "	43 παρ.3εδ.γ'	2.2.110 περ.23

δ)	'	'	43 παρ.6. περ.ε'	2.3.301
ε)	'	'	43 παρ.7.εδ.α' & β'	2.2.205
στ)	'	'	43 παρ.8.περ.β'	2.3.2. περ.4

Οι παραπάνω παράγραφοι του Ε.Γ.Λ.Σ., οι οποίες εφαρμόζονται υποχρεωτικά από την χρήση του 1987, περιλαμβάνουν και ρυθμίζουν, αντίστοιχα τα εξής θέματα:

- 1) Το υπόδειγμα ισολογισμού
- 2) Τα υποδείγματα λ/σμού αποτελέσματα χρήσεως και πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- 3) Την τύχη των συν/κών διαφορών που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση των δανείων ή πιστώσεων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- 4) Τον προσδιορισμό της δραχμικής τρέχουσας αξίας των κινητών αξιών (μετοχές, χρεώγραφα) σε ξένο νόμισμα.
- 5) Τους κανόνες αποτιμήσεως των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.
- 6) Την τύχη των συν/κών διαφορών που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων.

Τα σπουδαιότερα από τα τμήματα του Ε.Γ.Λ.Σ. που εφαρμόζονται υποχρεωτικά από την χρήση 1987 είναι εκείνα που περιλαμβάνουν τα υποδείγματα ισολογισμού, λ/σμού αποτελέσματα χρήσεως και πίνακα διαθέσεως αποτ/τών, καθώς και τους κανόνες για το περιεχόμενο των λ/σμών τους και τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους.

Η κατάρτιση των οικον. καταστάσεων (ισολογισμού, λ/σμού αποτελέσματα χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτ/τών και προσαρτήματος) σύμφωνα με τις νέες διατάξεις (άρθρα 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, & 43), θα είναι απόλυτη άνετη για τις εταιρείες που θα

εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ εκείνες που δεν θα το εφαρμόζουν θα συναντούν σοβαρά προβλήματα και δυσχέρειες.

Για τους παραπάνω λόγους, επιβάλλεται όλες οι εταιρείες να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ., έστω και σταδιακά, δηλ. πρώτα τη Γενική Λογιστική, και έπειτα την Αναλυτική Λογιστική. Μέχρι τότε το κόστος θα υπολογίζεται, κατ'ανάγκη, εξωλογιστικά, αλλά με βάση τις αρχές και τους κανόνες που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΥΙΟΘΕΤΟΥΝΤΑΙ ΡΗΤΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ 4η ΟΔΗΓΙΑ ΤΗΣ Ε.Ο.Κ. ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.2190/1920, ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΟ Ν. 2190/1920.

3.1.Τι ορίζει το νέο άρθρο 43 παρ. 1. Ν.2190/1920

Οι βασικές αρχές, που πρέπει να ακολουθούνται (από 1.1.1987) κατά την αποτίμηση της απογραφής τέλους χρήσεως, περιλαμβάνονται στην παρ. 1 του νέου άρθρου 43 του Ν.2190/1920, που προήλθε από την προσαρμογή του νόμου αυτού (με το Π.Δ. 409/1986) προς τις διατάξεις της 4ης Οδηγίας της Ε.Ο.Κ., και ορίζουν τα εξής:

''1. Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών''.

α) Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β) Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές, από χρήση σε χρήση.

γ) Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ειδικότερα:

- σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή.

- λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις πορηγούμενες

χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού.

- λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

δ) Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους''.

Ειδικότερα, για την υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων περιλαμβάνονται ρητές διατάξεις (άρθρο 42ε, παρ.14) οι οποίες ορίζουν τα ακόλουθα:

'' Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημίες, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μεγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης.

Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του Νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως''. Τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις, προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους

κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μία πενταετία' '.

Ολες αυτές οι διατάξεις αποτελούν τον ένα βασικό στόχο των διατάξεων της 4ης οδηγίας της Ε.Ο.Κ., οι οποίες περιλήφθηκαν στο Ν. 2190/1920 με το Π.Δ. 409/1986 και ισχύουν από 1/1/1987.

Ο βασικός στόχος είναι η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση και επιτυγχάνεται με τις θεμελιώσεις βασικές λογιστικές αρχές.

Στην συνέχεια επιχειρούμαι μία λεπτομερή ανάλυση αυτών των βασικών λογιστικών αρχών.

3.2. Βασικές λογιστικές αρχές:

I. Η αρχή της εφαρμογής των κανόνων του ιστορικού κόστους.

Η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, είναι η πρώτη και σημαντικότερη βασική λογιστική αρχή, προϋποθέτει την υιοθέτηση και εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με την οποία τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως, με την τιμή της κτήσεώς τους ή του κόστους παραγωγής τους, βάση της οποίας γίνεται και η αποτίμηση στο τέλος της χρήσεως, κατά την κατάρτιση του ισολογισμού.

Βασικό μέσο εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας αποτελεί η μέθοδος του ιστορικού κόστους που ακόμη έχει και το σπουδαίο πλεονέκτημα της αντικειμενικότητας.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους, ειτός από την περίπτωση του σχηματισμού των προβλέψεων στην διενέργεια των αποσβέσεων, σε όλα τα άλλα θέματα κυρίαρχο στοιχείο είναι η αντικειμενικότητα.

Αντίθετα, όλες οι άλλες μέθοδοι (του τρέχοντος κόστους ή της τιμής αντικαταστάσεως, του γενικού επιπέδου τιμών, καθώς και οι διάφορες παραλλαγές τους), βασίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις και συνεπώς τα δεδομένα είναι αναξιόπιστα σε μεγάλο βαθμό.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους, λόγω της αντικειμενικότητάς της, έχει ανέκαθεν υιοθετηθεί από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των Κρατών και εφαρμόζεται καθολικά από την πράξη.

II. Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Για να γίνει σωστή εφαρμογή των κανόνων αποτιμήσεως κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, πρέπει να θεωρείται ως δεδομένο ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση θα συνεχίσει κανονικά, στο μέλλον την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Διαφορετικά, θα πρέπει να εφαρμοστούν άλλοι κανόνες αποτιμήσεως γιατί αυτοί οι κανόνες εξαρτώνται από το αν η επιχείρηση έχει προοπτικές για το μέλλον. Εάν η επιχείρηση έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής, το δεδομένο αυτό θα επηρεάσει άμεσα τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, των προβλέψεων κ.λ.π.

Επίσης εάν η επιχείρηση πρόκειται να διαλυθεί, πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός ρευστοποιήσεως, με αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην αξία ρευστοποιήσεώς τους.

Αντίθετα εάν η επιχείρηση πρόκειται να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητα για αρκετές χρήσεις τότε, για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, τα περιουσιακά στοιχεία θα αποτιμηθούν με βάση τους γενικά παραδεγμένους κανόνες αποτιμήσεως.

III. Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ίδιων λογιστικών μεθόδων και αρχών.

Για να είναι αξιόπιστοι στα τέλος κάθε χρήσεως με το κλείσιμο του ισολογισμού όλοι οι λογαριασμοί, πρέπει να εφαρμόζονται πάγια οι ίδιες λογιστικές μέθοδοι και αρχές. Δηλαδή, οι ίδιοι κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, οι ίδιες αρχές και διαδικασίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών, οι ίδιες μέθοδοι και αρχές διενέργειας αποσβέσεων, σχηματισμού προβλέψεων κ.λ.π.

Οποια άλλη αλλαγή στις λογιστικές αρχές, σε σχέση με εκείνες που εφαρμόστηκαν την προηγούμενη χρήση επηρεάζει άμεσα, τόσο την εμφάνιση της χρηματοοικονομικής θέσεως της επιχειρήσεως στον ισολογισμό της, όσο και τα αποτελέσματα της χρήσεως. Π.χ., μία επιχείρηση χρησιμοποιεί για την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως (F.I.F.O), ενώ την προηγούμενη χρήση είχε χρησιμοποιήσει την αντίστροφη της σειράς εξαντλήσεως αξία αποθεμάτων καθώς και ισόποσα διαφορετικό ύψος αποτελεσμάτων από πωλήσεις, από εκείνα που θα προέκυπταν αν ακολουθόταν η ίδια λογιστική μέθοδος.

Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ίδιων λογιστικών μεθόδων και αρχών δεν σημαίνει το ότι απαγορεύεται η αλλαγή για λόγους βελτιώσεως. Εχουμε εξαιρετικές περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται η μεταβολή των λογιστικών μεθόδων και αρχών αλ-

λά κάτω μόνο από ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες είναι:

- α) Η μεταβολή να επιβάλλεται από εξαιρετικούς λόγους
- β) Η μεταβολή και οι εξαιρετικοί λόγοι που την επέβαλαν να αναφέρονται στις δημοσιευμένες οικονομ. καταστάσεις με πλήρη αιτιολόγηση.

γ) Στις δημοσιευμένες οικ. καταστάσεις να παρατίθενται οι επιδράσεις της μεταβολής στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχειρήσεως.

IV. Η αρχή της συντηρητικότητας

Η εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας δεν επιδιώκει να αποκρύψει κέρδη και να υποτιμήσει την περιουσία της επιχειρήσεως, αλλά στοχεύει να εξασφαλίσει βιωσιμότητα στην επιχείρηση.

Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών να εμφανίσει ανύπαρκτα και αβέβαια κέρδη και να τα διανήμη στους μετόχους και το Δημόσιο (με τη μορφή μερίσματος και φόρων), αποβλέπει η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας, από την οποία πηγάζουν ορισμένοι βασικοί κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής κατά την κατάρτιση του εσοτολογισμού τέλους χρήσης και του λ/σμού αποαποτελεσμάτων χρήσεως, οι οποίοι συνοψίζονται ως εξής:

α) Τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, εκτός των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των διαθεσίμων, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία της κτήσεώς τους ή του κόστους παραγωγής τους και αποτιμούνται, στο τέλος της χρήσεως, στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία τους, μεταξύ της αξίας κτήσεώς τους αυτής και της κατά την ημέρα κλεισίματος του εσοτολογισμού τρέχουσας αξίας τους.

β) Πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις σε βάρος των αποτι/των της χρήσεως, για όλους τους κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων ή υποτιμήσεων, για τους οποίους οι σχετικές ενδείξεις εμφανί-

στηκαν μέσα στη χρήση ή μέχρι περατώσεως των εγγράφων κλεισίματος του λογαριασμού, άσχετα αν τα αίτια ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις.

Η νέα νομοθεσία επειδή δίνει βαρύτητα στο θέμα του σχηματισμού προβλέψεων, δεν αρκείται στην αρχή της συντηρητικότητας, αλλά περιλαμβάνει και ειδικές διατάξεις, με τις οποίες ρητά επιβάλλεται η υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων:

- για υποτιμήσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων
- για επισφαλείς απαιτήσεις
- για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- "για κινδύνους και έξοδα".

γ) Στα έσοδα της χρήσεως καταχωρούνται μόνο εκείνα που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση και είναι βέβαια και πραγματικά.

Οι "προβλέψεις" εσόδων απαγορεύονται απολύτως.

V. Η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Σε κάθε επιχείρηση λειτουργεί ένα συναλλακτικό κύκλωμα από μία συνεχή και αδιάκοπη εισροή στην επιχ/ση και εκροή από αυτήν αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών-χρημάτων). Το κύκλωμα αυτό παρακολουθεί η λογιστική σε ενιαία νόμισμα. Αυτό το συνεχές κύκλωμα αρχίζει με τη έναρξη της επιχείρησης και σταματά με τη διάλυσή της.

Όμως οι διάφορες επιτακτικές ανάγκες που προϋπάρχουν στην πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης τόσο μέσα από την επιχείρηση (σωστές επιχειρηματικές αποφάσεις) όσο και από τις

σχέσεις της προς τα έξω (τους τρίτους το κράτος κ.τ.λ) επιβάλλουν τον προσδιορισμό οικον. απο/των σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Απόρεια αυτών των αναγκών είναι η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως, η διάρκεια της οποίας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατ'εξαίρεση (άρθρο 33 ΝΔ 3323/1955 & 40Κ.Φ.Σ. του ΠΔ 99/1977), η διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως ενάρξεως των εργασιών της επιχειρήσεως επιτρέπεται να είναι, είτε μικρότερη των δωδεκα μηνών, είτε μεγαλύτερη, μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες, ή δε διαχειριστική χρήση λήξεως των εργασιών επιτρέπεται να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών.

Η νομοθεσία (άρθρο 33 ΝΔ 3323/1955 & το Κ.Φ.Σ. του Π.Δ. 99/1977) επιβάλλει την υποχρέωση, η διαχειριστική χρήση να λήγει την 31η Δεκεμβρίου ή την 30 Ιουνίου κάθε έτους, κατ'επιλογή της επιχειρήσεως, με την υποχρέωση η επιλεγείσα ημερομηνία να τηρείται παγίως, της αλλαγής της επιτρεπομένης μόνο για εξαιρετικούς λόγους και μετά από σχετική έγκριση του οικονομικού εφόρου.

Από την νομοθεσία παρέχεται η ευχέρεια στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και στις θυγατρικές εταιρείες τους που λειτουργούν στην Ελλάδα, να κλείνουν λολογοισμό την ημερομηνία που κλείνουν τον λολογοισμό τα κεντρικά ή η μητέρα αλλοδαπών επιχειρήσεων.

Με τον όρο 'αυτοτέλεια των χρήσεων' εννοούμε τον πλήρη διαχωρισμό, μεταξύ των διαχειριστικών χρήσεων, της Οικονομικής δραστηριότητας και των εσόδων και εξόδων που απορρέουν από κάθε χρήση, έτσι ώστε ο λ/σμός απο/των χρήσεως να περιλαμβάνει

μόνο τα έσοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας τα οποία συνέβησαν μέσα στη συγκεκριμένη χρήση.

VI. Η αρχή της καταχώρησης στα έσοδα κάθε χρήσεως μόνο των πραγματοποιημένων και βέβαιων εσόδων που την αφορούν.

Η αρχή αυτή είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων, καθώς και της αρχής της συντηρητικότητας.

Στα έσοδα κάθε χρήσεως καταχωρούνται τα βέβαια ποσά εσόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, καθώς και εκείνα τα ποσά εσόδων που τα αίτια της πραγματοποιήσεώς τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις, αλλά η τακτοποίησή τους έγινε σ' αυτή την χρήση.

Το έσοδο πρέπει να είναι πραγματοποιημένο και βέβαιο. Τονίζεται ότι απαγορεύεται απολύτως ο σχηματισμός ' ' προβλέψεων για πιθανά έσοδα, γιατί με την καταχώρηση στα έσοδα της χρήσεως και πιθανών και αβέβαιων ποσών εσόδων, προσαυξάνονται με τα ποσά αυτά τα κέρδη της χρήσεως, η διανομή των οποίων θέτει σε σοβαρό κίνδυνο τη βιωσιμότητά της επιχείρησης.

Από τα βέβαια και εικαθαρισμένα έσοδα, όσα αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 74, ενώ όσα αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 82

' ' έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων ' '.

VII. Η αρχή του εξουλεμένου των εξόδων και επιβαρύνσεως κάθε χρήσεως με το σύνολο των βέβαιων καθώς και των πιθανών εξόδων που την αφορούν.

Η αρχή αυτή είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων καθώς και της αρχής της συντηρητικότητας.

Κάθε χρήση επιβαρύνεται με το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, για την απόκτηση εσόδων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πληρώθηκαν ή θα πληρωθούν τα έξοδα.

Δεν έχει καμμία σημασία αν ορισμένα έξοδα πληρώθηκαν προκαταβολικά ή άλλα θα πληρωθούν σε επόμενη χρήση, γιατί καθοριστικό στοιχείο είναι ο σκοπός της αναλώσεως του κάθε εξόδου. Αποκλειστικός σκοπός της δημιουργίας εξόδων από την επιχείρηση είναι η απόκτηση εσόδων.

Κάθε χρήση επιβαρύνεται, όχι μόνο με τα βέβαια έξοδα που την αφορούν, αλλά και με τις αναγκαίες προβλέψεις για την κάλυψη του συνόλου των πιθανών εξόδων ή ζημιών καθώς και των πιθανών υποτιμήσεων στοιχείων του ενεργητικού, ή πραγματοποίηση των οποίων έγιναν στην κλειόμενη χρήση, ανεξάρτητα αν τα αίτια ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις.

3.3. Τιμές αποτιμήσεως της απογραφής τέλους χρήσεως

Οι κανόνες αποτιμήσεως της 4ης Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. (άρθρα 31-42), οι οποίοι έχουν περιληφθεί σχεδόν αυτούσιοι στο Ε.Γ. Λ.Σ. καθώς και στις νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920 (άρθρα 43 και 42ε παρ. 14) κυριαρχούνται από τη θεμελιώδη αρχή της συντηρητικότητας και υιοθετούν, ως τιμή αποτιμήσεως της απογραφής τέλους χρήσεως.

Τιμή κτήσεως ή αξία κτήσεως των ενσώματων και αυλών πάγιων και κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από αγορές, είναι η αξία αγοράς τους που αναγράφεται στο οικείο δικαιολογητικό αγοράς, δηλ. στο τιμολόγιο για αγορές κινητών και στο συμβόλαιο για αγορές ακινήτων, απαλλαγμένη από τους τυχόν καταβαλλόμενους τόκους στους πωλητές ή σε τρίτους, προκειμένου δε για κινητά πράγματα ή αξία αυτή μειώνεται κατά τις τυχόν χορηγούμενες εκπτώσεις και προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Τιμή κτήσεως ή αξία κτήσεως των ενσώματων και άυλων πάγιων και κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων, που προέρχονται από ιδιοκατασκευή ή ιδιοπαραγωγή, είναι το κόστος κατασκευής ή παραγωγής τους.

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή στην οποία η οικον.μονάδα έχει την δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνηθή αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών.

Η τρέχουσα τιμή αγοράς υπολογίζεται με όλα τα στοιχεία του κόστους κτήσεως.

Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση δύναται να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματά της, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής.

Ιστορικό κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι η τιμή κτήσεως των πρώτων υλών και διάφορων υλικών, που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών, η οποία προσαυξάνεται με αναλογία γενικών εξόδων αγο-

ρών, καθώς και με το κόστος κατέργασίας (άμεσα έξοδα παραγωγής Γ.Β.Ε) που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευαστές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής τους.

α) Τα ενώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους, προσαυξημένες με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένης με τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις.

Στην περίπτωση υποτίμησης κάποιου ενώματος πάγιου περιουσιακού στοιχείου τότε σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη.

β) Τα αποθέματα, (ειτός από τα υπολείμματα, τα ελαττωματικά προϊόντα και υποπροϊόντα), αποτιμούνται, χωριστά για κάθε είδος, στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να αγοράσει ή να παράγει, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα αποθέματά του κάθε είδους στην κατάσταση που βρίσκονται την ημέρα αυτή.

Διευκρινίζεται ότι στη χώρα μας, εξαιτίας των πάγιων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, σε περίπτωση υποτιμήςσεως κυκλοφοριακών στοιχείων του ενεργητικού καθώς και υπερτιμήςσεως στοιχείων του παθητικού, δημιουργούνται ιδιαίτεροι λ/σμοι προβλέψεων.

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

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται όπως και τα υπολείμματα, όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους.

Τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται :

- στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη κατά τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όταν το ελαττωματικό προϊόν προορίζεται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή.

- όπως και τα κανονικά προϊόντα, όταν το ελαττωματικό προϊόν προορίζεται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση

- στο ιστορικό κόστος παραγωγής τους, όταν επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία για την εξάλειψή του, ελατώματος του, οπότε τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων.

- στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά, όταν επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη.

γ) Οι συμμετοχές και τα χρεώγραφα (λ/σμοί 18.00, 18.01, & 34), με εξαίρεση τις συμμετοχές σε λοιπές πλήν Α.Ε. επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως, αποτιμούνται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεως τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής τους.

Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους.

δ) Οι απαιτήσεις αποτιμούνται στην πραγματική τους αξία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Οι ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεις αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς αποτιμούνται στην πιθανή αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, και σχηματίζουν ανάλογες προβλέψεις για πιθανές ζημίες.

Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

ε) Τα διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς) του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

στ) Υποκαταστήματα στο εξωτερικό. Για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων υποκαταστημάτων εγκαταστημένων, στο εξωτερικό, καθώς και μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο εξωτερικό, εφαρμόζονται ανάλογα όλοι οι προηγούμενοι κανόνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις προσαρμοσμένες προς την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920).

4.1. Βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων του Ν.2190/1920

Δύο είναι οι βασικοί στόχοι των νέων διατάξεων, (οι οποίες ισχύουν από τη χρήση 1987):

α). Ο πρώτος στόχος είναι η διαφάνεια των ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των νέων διατάξεων των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43α & 43β, με τις οποίες υιοθετούνται:

- Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση του λοολογισμού και του λ/σμου Αποτελέσματα χρήσεως (νέα άρθρα 42α, 42β, 42ε και 43α).

- Σύγχρονα υποδείγματα λοολογισμού, λ/σμού αποτελέσματα χρήσεως και πλνναια διαθέσεως αποτελεσμάτων (νέα άρθρα 42γ & 42δ)

- Το προσάρτημα, στο οποίο καταχωρούνται πάρα πολλές αναλύσεις και πληροφορίες (νέο άρθρο 43α).

- Νέος τρόπος δημοσιότητας των ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων (νέο αρθρο 43β).

β). Ο δεύτερος στόχος των νέων διατάξεων είναι η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση, που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των σύγχρονων και γενικά παραδεγμένων κανόνων αποτιμήσεως, οι οποίοι βασίζονται στην πιστή εφαρμογή της διεθνούς θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας και των σύγχρονων βασικών λ/κών αρχών (νέα άρθρα 43 & 42ε παρ. 14).

4.2. Ποιές είναι οι οικονομικές καταστάσεις και τι απεικονίζουν.

- Η παράγραφος 1 του νέου άρθρου 42α του Ν.2190/1920 ορίζει τα εξής: " οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν":

- α) τον ισολογισμό
- β) τον λ/σμό "αποτελέσματα χρήσεως"
- γ) τον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" και
- δ) το προσάρτημα

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν εννιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α & 37".

Με τη διάταξη αυτή εισάγεται ο νέος όρος "οικονομικές καταστάσεις". Η ιδιαίτερη όμως σπουδαιότητα αυτής της διατάξεως είναι ότι περιλαμβάνεται ένα νέο έγγραφο το προσάρτημα, στο οποίο σύμφωνα με μια σειρά ρητών διατάξεων (νέα άρθρα 43α, 42α παρ. 3, 42β, παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 42ε, παρ. 8, 9, 10, 11, 12, 14, εδάφ γ' και 15 εδάφ β', 43 παρ. 2, 3 εδάφ γ', και ε', 4 εδάφ α' και β', 5 εδάφ δ' και ε', 7 εδάφ β' τ' γ' και 9), καταχωρούνται τόσες πολλές αναλύσεις πληροφορίες και δίνονται επεξηγήσεις ώστε ο τρίτος να πληροφορείται όλα όσα γνωρίζουν τα αρμόδια στελέχη της εταιρείας που καταρτίζουν τις οικον. καταστάσεις.

Διευκρινίζομαι ότι όπου στις παλαιές διατάξεις του Ν.2190/1920, που δεν αντικαταστάθηκαν περιλαμβάνεται ο όρος "Οικον. Καταστάσεις" δηλ. παλαιός "Ισολογισμός" στο εξής θα νοούνται τα παραπάνω τέσσερα έγγραφα.

Η βασική αρχή πρωταρχικής επιδιώξεως ορίζεται ως βασικός σκοπός της εταιρείας και περιλαμβάνεται στην παρ. 2 του άρθρου (42α). Σύμφωνα μ' αυτή οι ετήσιες Οικον. Καταστάσεις πρό-

πει να 'εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας'.

Αναφέρεται ότι ο Ισολογισμός, ο λ/σμός Αποτ/τα χρήσεως και ο πίνακας διαθέσεως αποτ/των, καταρτίζονται υποχρεωτικά σύμφωνα με τα υποδείγματα που περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. και σύμφωνα με όσα εκεί ορίζονται 'αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού' των υποδειγμάτων αυτών. Σύμφωνα με το άρθρο 42β τα υποδείγματα αυτά εφαρμόζονται υποχρεωτικά.

Επαναλαμβάνουμε ότι, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι απόλυτα προσαρμοσμένο προς την 4η οδηγία της Ε.Ο.Κ. και τα υποδείγματα που περιλαμβάνει είναι εκείνα που προβλέπει η 4η οδηγία.

4.3. Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα νέα άρθρα 7α, 7β, 7γ και 43β του Ν.2190/1920, η δημοσιότητα των Οικον. Καταστάσεων πραγματοποιείται ως εξής:

α) Με σχετική καταχώρηση στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών, που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου, και την υποβολή και τοποθέτηση στον ατομικό φάκελλο της εταιρείας των Οικον. Καταστάσεων της (ισολογισμός, αποτ/τα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως και προσάρτημα), καθώς και των εκθέσεων του Δ.Σ. και των ελεγκτών. Μετά από αίτηση κάθε ενδιαφερομένου και αφού καταβληθεί το 'διοικητικό κόστος', παραδίνονται ή στέλνονται αντίγραφα, επικυρωμένα ή όχι, των εγγράφων που τηρούνται στο φάκελλο της εταιρείας.

β) Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λ/σμού αποτ/τα χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτ/των καθώς και του πιστοποιητικού ελέγχου, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας, στο τεύχος Α.Ε της εφημερίδας της Κυβερνήσεως, 20 (είκοσι) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνελεύσεως και σε περίπτωση τροποποιήσεως, μέσα σε 20 (είκοσι) ημέρες από αυτή.

γ) Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λ/σμού αποτ/τα χρήσεως, του πίνακα διαθέσεως αποτ/των και του πιστοποιητικού ελέγχου, πριν από 20 (είκοσι) τουλάχιστον ημέρες από τη συνεδρίαση της Γ.Σ., στις εφημερίδες που προβλέπονται από το νέο άρθρο 43α παρ. 5.

δ) Με την υποχρέωση αναγραφής σε "κάθε έντυπο της εταιρείας" του αριθμού μητρώου της και του Μητρώου Ανώνυμων Εταιρειών όπου έχει εγγραφεί.

4.4. Υποδείγματα Οικονομικών Καταστάσεων

Στη συνέχεια παραθέτουμε υποδείγματα Οικον. Καταστάσεων του Ε.Γ.Α.Σ., στα οποία περιλαμβάνεται και υπόδειγμα για το λ/σμό Γενικής Ειμεταλλεύσεως, η κατάρτιση του οποίου, όμως, δεν είναι υποχρεωτική από τις νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920.

Βλέπε αναλυτικά παράγραφος 4.5.9. - 4.6-4.7.4-4.8.3.

4.5. Ο Ισολογισμός

5.4.1. Έννοια του Ισολογισμού

Ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση που εμφανίζει σε μία δεδομένη στιγμή: α) τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν

στην οικον., μονάδα, β) τις υποχρεώσεις της οικον. μονάδας προς τρίτους (ξένο κεφ. και γ) τα ποσά που οι ιδιοκτήτες της οικον. μονάδας επένδυσαν σ' αυτή με τη μορφή εισφορών ή μη αναληφθέντων κερδών (ίδιο κεφ), και τα οποία στοιχεία και ποσά αποτιμήθηκαν, ομαδοποιήθηκαν και παρουσιάζονται στην κατάσταση σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.

Ο ισολογισμός είναι μία στατική οικον. κατάσταση, που δείχνει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχειρήσεως σε μία δεδομένη στιγμή.

Ενεργητικό = Υποχρεώσεις + Καθαρή θέση

Στον ισολογισμό το ενεργητικό είναι πάντοτε ισοσκελισμένο με το παθητικό.

Οποιοσ άλλος ορισμός δίνεται για τον ισολογισμό είναι συμπλήρωμα καθώς επίσης εμφανίζει τη χρηματοοικονομική θέση της επιχειρήσεως, σύμφωνα με τις γενικές λ/κές αρχές.

Λέγεται συνήθως ότι ο ισολογισμός είναι μία περίληψη της απογραφής. Αυτό δεν είναι αλήθεια. Ο ισολογισμός στην αρχική του μορφή είναι πίνακας λογιστικής προελεύσεως, αφού θεωρητικά τα υπόλοιπα του γενικού ισοζυγίου μας δίνουν τον ισολογισμό.

Αλλά τα υπόλοιπα αυτά χρειάζονται διόρθωση γι' αυτό μεσολαβεί η απογραφή που είναι εξωλογιστικό έγγραφο.

Ο ισολογισμός λοιπόν είναι ένα συνθετικό προϊόν της λ/κής διαδικασίας και της απογραφής και δεν αποτελεί απλώς περίληψη της απογραφής.

4.5.2. Ισολογισμός του ιστορικού κόστους

Ο ισολογισμός του ιστορικού κόστους αποτελεί μία συνοπτική θέση της οικονομικής θέσης της επιχ. σε μία στιγμή της ιστορίας της, που δεν εκφράζει ούτε την τρέχουσα αξία των περιουσιακών της στοιχείων, ούτε την αγοραία αξία της επιχ. σαν ένα σύνολο, ούτε την αγοραστική αξία των μετοχών της..

Εμφανίζει το κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων στο παρελθόν και τις πηγές των κεφαλαίων που διατέθηκαν στο παρελθόν για την απόκτηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον έχει εκτιμήσεις (προβλέψεις, αποσβέσεις) που καθιστούν περισσότερο αμφίβολη την αντικειμενικότητα του. Για αυτούς τους λόγους πολλοί πιστεύουν ότι η αξία του ιστορικού ισολογισμού είναι περιορισμένη αν όχι ασήμαντη.

4.5.3. Έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας

Περιουσία από οικονομική άποψη είναι το σύνολο των συγκεκριμένων αγαθών στα οποία έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια της επιχείρησης. Στην έννοια της περιουσίας, περιλαμβάνονται τόσο τα υλικά όσο και τα άυλα που διαθέτει η επιχείρηση και ανήκουν σ' αυτήν.

Από νομική άποψη η περιουσία εξετάζεται υπό στενή και ευρεία έννοια: Υπό ευρεία έννοια περιουσία είναι το σύνολο των έννομων σχέσεων του προσώπου των δεκτικών χρηματικής αποτιμήσεως.

Με την έννοια αυτή στην περιουσία περιλαμβάνονται τόσο τα δικαιώματα όσο και οι υποχρεώσεις του προσώπου.

Υπό στενή έννοια περιουσία είναι το σύνολο των δικαιωμάτων του προσώπου που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως.

Σ'αυτή την περίπτωση η περιουσία απαρτίζεται μόνο από δικαιώματα (υλικά και άυλα) που έχουν χρηματική αξία.

Κατά τη γνώμη μας περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα ενεργητικά στοιχεία που έχουν αξία για την επιχείρηση. Ο λογιστικός όρος "στοιχεία ενεργητικού" είναι ευρύτερος από τον όρο περιουσιακά στοιχεία, γιατί υπάρχουν στοιχεία του ενεργητικού που με βάση τις λογιστικές αρχές, εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού και τα οποία δεν έχουν καμία περιουσιακή αξία π.χ. οι χρεωστικές συναλλαγματικές.

Κάθε περιουσιακό στοιχείο, συνεπώς, είναι οπωσδήποτε και στοιχείο του ενεργητικού, ενώ κάθε στοιχείο του ενεργητικού δεν είναι και απαραίτητα περιουσιακό στοιχείο.

Οι υποχρεώσεις και τα κονδύλια της καθαρής θέσεως δε συνιστούν, κατά τη γνώμη μας, περιουσιακά στοιχεία, αλλά συνιστούν απλώς στοιχεία - μεγέθη του ισολογισμού.

Τα στοιχεία του ισολογισμού διακρίνονται σε ενεργητικά, σε υποχρεώσεις και σε στοιχεία καθαρής θέσεως.

4.5.4. Έννοια του Ενεργητικού

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών (υλικά, άυλα) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε νομισματικές μονάδες.

Σύμφωνα μ'αυτόν τον ορισμό προκειμένου ένα αγαθό να χαρακτηριστεί ως στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να συντρέχουν τα εξής: α) το στοιχείο πρέπει να είναι οικονομικό αγαθό, δηλ. να ικανοποιεί οικονομικές ανάγκες και να βρίσκεται σε έλλειψη, ή οποία προσδίδει σ'αυτό αξία. β) το οικονομικό αγαθό πρέπει να

ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση, γ) η επιχείρηση πρέπει να προσδοκά από το στοιχείο μελλοντικά οφέλη. Μελλοντικά οφέλη προσδοκούνται όταν το στοιχείο έχει τη δυνατότητα να συμβάλει στην παραγωγή νέων στοιχείων. δ) το στοιχείο πρέπει να είναι δευτικό χρηματικής αποτιμήσεως. Η αντικειμενική αποτίμηση σε χρηματικές μονάδες εξυπηρετεί την παρουσίαση στον ισολογισμό. Η αντικειμενικότητα της αποτιμήσεως της αξίας των στοιχείων είναι αναγκαία για τους ελεγκτές του ισολογισμού αφενός, αλλά κυρίως για τους χρήστες αυτού (μετόχους, πιστωτές), που βασίζονται στα κονδύλια του.

4.5.5. Έννοια του Παθητικού

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

Από άλλες σκοπιές εξεταζόμενο το παθητικό εκφράζει:

- την πηγή των κεφαλαίων που είναι επενδυμένα στα στοιχεία του ενεργητικού.
- τα δικαιώματα των τρίτων, τα οποία μπορούν να ασκηθούν επί του ενεργητικού.
- τον προορισμό των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό.

Ειδικότερα:

α) Υποχρεώσεις προς τους τρίτους είναι οφειλές της επιχείρησης που θα εξοφληθούν στο μέλλον δια της επιχειρήσεως στοι-

χείων του ενεργητικού ή δια της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται άμεσα με στοιχεία του ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις των τρίτων έναντι των στοιχείων του ενεργητικού.

β) Η καθαρή θέση της επιχείρησης είναι η διαφορά μεταξύ του ενεργητικού και υποχρεώσεων προς τρίτους. Η καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια της επιχείρησης εκφράζουν τις υποχρεώσεις αυτής προς τους φορείς της και είναι αόριστης λήξεως.

Αν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού ρευστοποιηθούν με τα ποσά που εμφανίζονται στον ισολογισμό, το απομένον ενεργητικό το απομένον ενεργητικό θα μπορούσε να διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης και θα ήταν ίσο με το ποσό της καθαρής θέσεως.

4.5.6. Διάκριση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατά το Ε.Γ.Α.Σ. και το Ν. 2190/1920.

Ο Νόμος 2190/1920 με τη διάταξη του άρθρου 42γ, ορίζει ότι ο ισολογισμός καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα που παρέχεται από το Ε.Γ.Α.Σ. (Π.Δ. 1123/1980). Η ίδια διαταγή παρέμπει στη παρ. 4.1.101 και 4.1.102 του άρθρου 1 του ίδιου Π.Δ. "αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λ/σμού του ισολογισμού αυτού", δηλ. του υποδείγματος του Ε.Γ.Α.Σ.

Ο Νόμος συνεπώς υποθέτει τις διακρίσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που καθιερώνει το Ε.Γ.Α.Σ και οι οποίες είναι:

Ενεργητικό

Α. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

(I) Ασώματες ακινητοποιήσεις

(II) Συμμετοχές και άλλες μαι/θεσμες χρημ/κές απαιτήσεις

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

(I) Αποθέματα

(II) Απαιτήσεις

(III) Χρεόγραφα

(IV) Διαθέσιμα

Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ Δ.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ

Παθητικό

Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

(I) Κεφάλαιο

(II) Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

(III) Διαφορές αναπροσαρμογής

(IV) Αποθεματικά κεφάλαια

(V) Αποτελέσματα εις νέο

αύξηση κεφαλαίου.

Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

(I) Μ/θεσμες υποχρεώσεις

(II) Βραχ/σμές υποχρεώσεις

ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Ο Νόμος 2190/1920 με τη διάταξη του άρθρου 42ε, δίνει την έννοια και καθορίζει το περιεχόμενο πολλών κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων (όπως λ.χ. των εξόδων εγκατάστασης), του πάγιου ενεργητικού, των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων, των συμμετοχών, κ.λ.π), ενώ για τις κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων καθώς και τους επίμέρους λ/σμούς διατάξεις, υιοθετεί τα όσα προβλέπει σχετικά το Ε.Γ.Α.Σ.

4.5.7. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που διέπουν τον Ισολογισμό τέλους χρήσεως.

Σχετικά με τον Ισολογισμό τέλους χρήσεως το Ε.Γ.Α.Σ. ορίζει τα εξής:

α) Η κατάσταση του Ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

β) Η κατάσταση του Ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικ. μονάδων και δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λ/σμού αποτ/τών χρήσεως, του πίνακα διαθέσεως απ/των χρήσεως και το προσάρτημα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

γ) Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του Ισολογισμού απεικονίζονται ' ' δύο στήλες στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λ/σμούς: 1) Κατά το τέλος της χρήσεως που εμφανίζεται ο Ισολογισμός και 2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

δ) Τα αποσβεστέα στοιχεία του ενεργητικού Β, Γ (I) και Γ(II) απεικονίζονται στην αξία κτήσεώς τους. Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλους χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών.

ε) Στην κατάσταση του Ισολ. που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικ. μονάδων, σε ιδιαίτερες στήλες απεικονίζονται χωριστά η δραχμική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένα νομίσματα.

στ) Στην κατάσταση του Ισολογισμού που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών των οικ. μονάδων, για κάθε κινδύλι

στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λ/σμών του Σχεδίου Λ/σμών.

4.5.8. Λογαριασμοί του Ισολογισμού

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Α. Οφειλόμενο Κεφάλαιο. Είναι το οφειλόμενο κεφάλαιο της οικονομιάδας το οποίο δεν έχει κληθεί να καταβληθεί και από εκείνο που έχει κληθεί να καταβληθεί, οι δόσεις που είναι καταβλητέες μετά το τέλος της επόμενης του Ισολογισμού χρήσεως.

Έξοδα εγκατάστασης:

Β. Είναι όλα τα έξοδα τα οποία είναι αποσβεστέα σε περισσότερες από μία χρήσεως. Τα έξοδα αυτά απεικονίζονται στους λ/σμούς 16.10, 16.15, 16.18, 16.13, 16.14, 16-16 - 16.17, και 16.19.

Γ(I). Ανώματες ακινητοποιήσεις. Είναι τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Τα στοιχεία αυτά απεικονίζονται στους λ/σμούς 16.11 - 16.12, 16.01, 16.03, 16.00, 1698, και 16.04-16.05.

Γ(II). Ενοώματες ακινητοποιήσεις. Οι ενοώματες ακιν/σεις και οι προκαταβολές για την απόκτησή τους περιλαμβάνονται στους λ/σμούς 10.00 και 10.10, 10.01-10.06, 1011-10.16 και 10.99, 11, 12, 13, 14, και 15, 32.00 καθώς και 50.08- χρεωστικά υπόλοιπα τυχόν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις γηπέδων-οικοπέδων (λογ.44:10) εμφανίζονται αφαιρετικά (λογ.10.00 +10.10).

Τυχόν προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις άλλων πάγιων στοιχείων (λογ. 44.10) εμφανίζονται αφαιρετικά από τα κονδύλια των κατηγοριών 2,3,4,5 και 6.

Γ(III). Συμμετοχές και άλλες μακροπ/σμές χρηματοοικονομικές απαιτήσεις: Είναι οι συμμετοχές της εταιρείας σε άλλες εταιρείες, οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα ακινητοποιήσεων και οι κάθε είδους μακροπ/σμες απαιτήσεις, δηλ. οι απαιτήσεις που είναι εισπρακτές μετά τη λήξη του διαχειριστικού έτους.

Απεικονίζονται στους λ/σμούς 18.00, 18.01, 18.02, -18.03, 18.04, -18.05, 18.07-18.08, 18.15, -18.16 και 18.06, 18.11, 18.13 καθώς και 18.14 οφειλόμενες δόσεις συμμετοχών και προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε άλλες πλήν Α.Ε, επιχειρήσεις, εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα του κονδυλίου των λ/σμών 18 ως και 18.01. Οι δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων λήξεως μετά τη λήξη του επόμενου του ισολογισμού έτους, εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι των λ/σμών 18.07-18.08.

Δ(I). Αποθέματα: Είναι τα αποθέματα και οι τυχόν προκαταβολές για την απάντησή τους από την επιχείρηση. Απεικονίζονται στους λ/σμούς 20, 21 και 22, 23, 24, 25, 26 και 28 και 32.01, 32.02, 32.03, καθώς και 50 - χρεωστικά υπόλοιπα - πλήν του 50.08.

~~Δ(II). -Απαιτήσεις: Είναι οι βραχυπ/σμές απαιτήσεις της επιχείρησης, εκείνες δηλ. που είναι απαιτητές μέσα στο επόμενο του ισολογισμού έτους, οι λ/σμοί αυτοί απεικονίζονται στις~~
κατηγορίες 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 και 12. οι δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία λήγουν μέσα στο επόμενο

του Ισολογισμού έτους, εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κονδυλίων της κατηγορίας 2.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 10.

Δ(ΙΙΙ). Χρεόγραφα: Είναι τα χρεόγραφα που έχει η επιχείρηση και εμφανίζονται στο λ/σμό 34.

Τυχόν οφειλόμενες δόσεις χρεογράφων από αγορά, εμφανίζονται αφαιρετικά από το άθροισμα των κατηγοριών 1-4 του λ/σμού 34.

Δ(ΙV). Διαθέσιμα: Είναι τα χρηματικά διαθέσιμα του λ/σμού 38.

Ε. Μεταβατικοί λ/σμοί ενεργητικού: Είναι οι μεταβατικοί λ/σμοί του ενεργητικού και τα κονδύλια αυτά απεικονίζονται στους λ/σμούς 36.00, 36.01, και στους υπολογαριασμούς του 36.

Λογαριασμοί τάξεως χρεωστικοί: είναι οι χρεωστικοί λ/σμοί τάξεως του ενεργητικού, και τα κονδύλια εμφανίζονται στους λ/σμούς 01, 02, 03, και 04.

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Α(Ι). Κεφάλαιο: Είναι το κεφάλαιο της οικον. μονάδας. Στις Α.Ε. πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική τους αξία. Ακόμη το μετοχικό κεφάλαιο διακρίνεται σε καταβλημένο, οφειλόμενο, και αποσβεσμένο.

Α(ΙΙ). Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο: Είναι η διαφορά από έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο.

A(III). Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων.

Είναι οι διάφορες αναπροσαρμογές της αξίας στοιχείων του ενεργητικού καθώς επίσης και οι επιχορηγήσεις για τη χρηματοδότηση επενδύσεων του πάγιου ενεργητικού που δεν έχουν αποσβεστεί. Τα κονδύλια αυτά φαίνονται στους λ/σμούς 41.06, 41.07, 41.10.

A(IV). Αποθεματικά κεφάλαια. Είναι τα αποθεματικά κεφάλαια της εταιρείας οι λ/σμοί που τα απεικονίζουν είναι οι 41.02, 41.03, 41.04, 41.05, 41.08, και 41.09.

A(V). Αποτελέσματα εις νέο: Είναι το υπόλοιπο του λ/σμού 42.00 "υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο" ή κατά περίπτωση, το υπόλοιπο του λ/σμού 42.01 "υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".

A(VI). Ποσά περιορισμένα για αύξηση κεφαλαίου. Είναι τα διάφορα ποσά που προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης οι λ/σμοί που εμφανίζουν αυτά τα ποσά είναι οι 43.00-01 και 43.02.

B. Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα. Είναι οι προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους. Οι λ/σμοί που τις εμφανίζουν είναι οι 44.00 και 44.09, 44.12-44.99.

Γ (I). Μακροπ/σιές υποχρεώσεις: Είναι εκείνες οι υποχρεώσεις οι οποίες λήγουν μετά τη λήξη της επόμενης του ισολογισμού χρήσεως. Τα κονδύλια αυτά απεικονίζονται στους λ/σμούς 45.00,

45.01, -45.05, 45.10-45.12, 45.13, 45.14, και 45.15, 45.16, 45.17, 45.19-45, 21, και στους υπόλοιπους υπολ/σμούς του 45.

Οι δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων μακροπ/σμούς λήξεως εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλιο των λ/σμών 45.19-45.21. Στην κατηγορία 6. "Τράπεζες λ/σμοι μακροπ/σμών χρηματοδοτήσεων με γγύηση γραμματίων εισπρακτέων" εμφανίζονται οι υποχρεώσεις της εταιρείας προς Τράπεζες, οι οποίες αντιστοιχούν στα προς εγγύησή τους γραμμάτια εισπρακτέα μακροπ/σμης λήξεως των λ/σμών 18.07 και 18.08.

Γ(ΙΙ). Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Είναι οι υποχρεώσεις εκείνες που λήγουν μέσα στην επόμενη του ισολογισμού χρήση. Τα κονδύλια αυτά εμφανίζονται στους λ/σμούς 50-πιστωτικά υπόλοιπα, 51.00-51.02, 52 πιστωτικά υπόλοιπα, 54, 55, 53, 17, 53, 18, 13, 10, 53, 11, 53, 12, 53, 13, 53, 01 και στους υπολ/σμούς του 53.

Οι δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων βραχ/σμους λήξεως εμφανίζονται αφαιρετικά από το κονδύλι της κατηγορίας 2.

Δ. Μεταβατικοί λ/σμοι παθητικού. Είναι οι μεταβατικοί λ/σμοί του παθητικού. Τα κονδύλια εμφανίζονται στους λ/σμούς 56.00, 56.01, και στους υπόλοιπους υπολ/σμούς του 56.

Λογαριασμοί τάξεως πιστωτικοί. Περιλαμβάνονται οι λ/σμοι τάξεως του παθητικού (πιστωτικοί) και τα κονδύλια εμφανίζονται στους λ/σμούς 05, 06, 07 και 08.

4.5.9. Υπόδειγμα του ισολογισμού κατά το Ε.Γ.Α.Σ. και το Ν. 2190/1920.

Το Ε.Γ.Α.Σ. παρέχει υπόδειγμα του ισολογισμού, το οποίο παραθέτουμε στην συνέχεια.

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του ισολογισμού του Ε.Γ.Α.Σ. ο ισολογισμός Α.Ε. πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με το πιο κάτω υπόδειγμα χωρίς όμως να αναγράφεται (α) η στήλη των κωδικών αριθμών των λ/σμών και (β) η στήλη των αξιών σε ξένο νόμισμα.

Τα πιο πάνω ισχύουν και για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε. άρθρο 22 παρ. 2 του Ν. 3190/1955).

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ
ΑΡΘΡΟ 9 ΤΗΣ 4ης ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΟΚ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης
24η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥ

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987
ΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

A. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

(όπο τό όποιο έχει κληθεί νά καταβληθεί
μετά τό τέλος τής επόμενης χρήσεως ποσό δρχ.....) (18.12)

Ποσό Ποσό
Κλεισ- Προσ-
μένη γοιμέ-
χρήσε- νης
ως 1987 1986
δρχ δρχ.

XXX XXX

Χρήσεως 1987

Άλλα Άπο Άναπό-
Κλη σφέ σβαστη
σεως σεως Άλλα

Χρήσεως 1986

Άλλα Άπο Άναπό-
Κλη σφέ σβαστη
σεως σεως Άλλα

B. ΕΣΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- 18.10 1. Έξοδα ίδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
18.15 2. Συναλλαγματικές διαφορές δανείων
γιά κτήσεις πάγιων στοιχείων
18.18 3. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής
περιόδου
(18.13 - 14
+ 18.18 - 17
+ 18.19)
4. Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αωμάτες άμνητοποιήσεις

- 18.11-12 1. Έξοδα έρευνών και ανάπτυξεως
18.01-03 2. Παροχωρήσεις και δικαιώματα
βιομηχανικής ιδιοκτησίας
18.00 3. Υπεραξία επχειρήσεως (Goodwill)
18.98 4. Προκαταβολές κτήσεως άω-
ματων άμνητοποιήσεων
18.04-05 5. Λοιπές άωμάτες άμνητοποιήσεις

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Ποσό Ποσό
Κλεισ- Προσ-
μένη γοιμέ-
χρήσε- νης
ως 1987 1986
δρχ δρχ.

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

I. Κεφάλαιο (μετοχικό, κλη) (.....μετοχές τών.....δρχ.)

- 40.00-01 1. Καταβλημένο
40.02-03 2. Όφειλόμενο
(όπο τό όποιο έχει κληθεί νά
καταβληθεί ποσό δρχ.....)
40.04-05 3. Άποαβεσμένο

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

II. Διαφορά από έκδοση μετοχών ύπερ τό όριο (41.00)

XXX XXX

XXX XXX

III. Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιορηγήσεις επενδύσεων

- 41.08 1. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας
συμμετοχών και χροογράφων
41.07 2. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας
λοιπών περιουσιακών στοιχείων
41.10 3. Επιορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

IV. Άποθεματικά Κεφάλαια

- 41.02 1. Γενικό άποθεματικό
41.03 2. Άποθεματικά καταστατικού
41.04 3. Ειδικά άποθεματικά
41.05 4. Έκτακτα άποθεματικά
41.08 5. Άφορολόγητα άποθεματικά ειδικών
διατάξεων νόμων
41.09 6. Άποθεματικό για ίδιες μετοχές

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

V. Άποτελέσματα εις νέο

- 42.00 'Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο
42.01 'Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο (-XXX)(-XXX)
42.02 'Υπόλοιπο ζημιών προηγού-
μένων χρήσεων (-XXX)(-XXX)

XXX XXX

XXX XXX

(-XXX)(-XXX)

(-XXX)(-XXX)

(-XXX)(-XXX)

(-XXX)(-XXX)

II. Ένομιμες άκινήτοποιήσεις							
(10.00+10.10) 44.10	1. Γήπεδο- Οικόπεδα Μείον: Προβλέψεις άποξιώσεων και υποτιμήσεων	XXX					
		<u>XX</u>		XXX	—	XXX	XXX — XXX
(10.01-06+ 10.11-16- 10.99) 11 12	2. Όργανα-Μεταλλεία-Λατομεία -Άγροι-Φυτείες-Δάση			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
	3. Κτίρια και τεχνικά έργα			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
	4. Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
13 14	5. Μεταφορικά μέσα			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
	6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
(15+32.00+ Χρ. υπόλ. 50.08)	7. Άκινήτοποιήσεις υπό έκτελεση και προκαταβολές			XXX	XXX	XXX	XXX XXX XXX
				<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX XXX XXX</u>
	Σύνολο άκινήτοποιήσεων (ΓI + ΓII)			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX XXX XXX</u>

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις							
18.00	1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις			XXX			
18.01	2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις			XXX			
				<u>XXX</u>			
53.08	Μείον: Όφειλόμενες δόσεις	XX					
(18.00.19+ 18.01.19)	Προβλέψεις για υποτιμήσεις	<u>XX</u>		<u>XX</u>	XXX	XXX	XXX XXX
(18.02+ 18.03)	3. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων				XXX	XXX	XXX XXX
(18.04+ 18.05)	4. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ένδιαφέροντος επιχειρήσεων				XXX	XXX	XXX XXX
18.07-08	5. Γραμμάτια εισπρακτέα μακρο- πρόθεσμης λήξεως			XXX			
18.09-10	Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	<u>XX</u>		<u>XX</u>	XXX	XXX	XXX XXX
18.15-16	6. Τίτλοι με χαρακτήρα άκινήτοποιήσεων			XXX	XXX		XXX XXX
(18.06+18.11 +18.13-14	7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			XXX	XXX		XXX XXX
				<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		<u>XXX XXX</u>
	Σύνολο πάγιου ενεργητικού (ΓI+ΓII+ΓIII)			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		<u>XXX XXX</u>

VI. Ποσό προοριζόμενο για αύξηση κεφαλαίου					
43.00-01 43.02	1. Καταθέσεις μετόχων ή εταίρων			XXX	XXX
	2. Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου			XXX	XXX
				<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Σύνολο ίδιων κεφαλαίων (AI+AII+AIII+AIV+AV+AVI)			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ					
44.00	1. Προβλέψεις για άποξίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την ύπηρεσία			XXX	XXX
(44.09 +44.12-99)	2. Λοιπές προβλέψεις			XXX	XXX
				<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις							
45.00-05 45.10-12 45.13	1. Όμολογιακά δάνεια	XXX	XXX	XXX	XXX		
	2. Δάνεια Τραπεζών	XXX	XXX	XXX	XXX		
45.14-15	3. Δάνεια Ταμειοτηρίων	XXX	—	XXX	XXX		
45.16-17	4. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX		
	5. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς λοιπές συμμετοχικού ένδιαφέροντος επιχειρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX		
45.19-21 45.24-28 Υπόλ. Λ/45	6. Τράπεζες Λ/μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων με έγγυηση γραμματίων εισπρακτέων	XXX	XXX	XXX	XXX		
	7. Γραμμάτια πληρωτέα μακρ. λήξεως	XXX		XXX	XXX		
	Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	<u>XX</u>		<u>XX</u>	XXX	XXX	XXX XXX
	8. Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	XXX	XXX	XXX	XXX		
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		<u>XXX XXX</u>
II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις							
Πιστ. Υπόλ. 50	1. Προμηθευτές	XXX	XXX	XXX	XXX		
51.00-02 51.03-05 52	2. Γραμμάτια πληρωτέα Μείον: Μη δουλευμένοι τόκοι	XXX		XXX	XXX		
	3. Τράπεζες Λ/βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	XXX	XXX	XXX	XXX		
Πιστ. Υπόλ. 30 54 55 63.17-18	4. Προκαταβολές Πελατών	XXX	XXX	XXX	XXX		
	5. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	XXX	XXX	XXX	XXX		
	6. Ασφαλιστικοί Όργανισμοί	XXX	XXX	XXX	XXX		
	7. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση	XXX	XXX	XXX	XXX		
	Σε μεταφορά	XXX	XXX	XXX	XXX		

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα

20

(21 + 22)

23

(24 + 25 + 26 + 28)

(32.01-03 +

Χρ. υπόλ. 50
πλην 50.08)

1. Έμπορεύματα

2. Προϊόντα έτοιμα και ήμιτελη-
Υποπροϊόντα και Υπολείμματα

3. Παραγωγή σε εξέλιξη

4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες-
Αναλώσιμα υλικά-Ανταλλακτικά
και Είδη συσκευασίας

5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

Σε Δοχ. Σε Ε.Μ. Σύνολο Χρήσεως 1987 Σύνολο Χρήσεως 1988

II. Απαιτήσεις

Χρ. υπόλ. 30

πλην 30.97-99

(31.00 + 31.07-31.04-31.05-31.11-11.12)

(31.01 + 31.08)

(31.02 + 31.09)

(31.06 + 31.13)

(31.03 + 31.10)

33.04-05

33.11-12

33.21-22

33.07-10

(32.04 + 33.17-18)

(33.19-20)

30.07-97 + 33.97-99)

(33.00-02 + 33.13-15 + 33.95-96)

35

1. Πελάτες

2. Γραμμάτια εισπρακτέα
- Χαρτοφυλάκιοι (μείον τὰ
πρόσληπτα μεταβιβα-
σμένο ποσού δρχ.....)
- Στις Τράπεζες για είσπραξη
- Στις Τράπεζες σε έγγυηση

Μείον:

Μη δυνάμενοι τόκοι

3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση

4. Κεφάλαιο εισπρακτέο στην
επόμενη χρήση

5. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων

6. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
κατά λοιπών συμμετοχικού
ένδιαφέροντος επιχειρήσεων

7. Απαιτήσεις κατά οργάνων διοικήσεως

8. Δεσμευμένοι λ/σμοί καταθέσεων

9. Μη αποπληρωστές απαιτήσεις
επίσημα τρέφει στην επόμενη χρήση

10. Επισφαλείς-Επιδικοί πελάτες
και χρεώστες

Μείον: Προβλέψεις (44.11)

11. Χρεώστες διάφοροι

12. Λογαριασμοί διαχωρισώς
προκαταβολών και πιστώσεων

XXX XXX XXX XXX

XXX

XXX

XXX

XXX

XX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XX XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

XXX XXX XXX XXX

53.10-11

53.12-13

53.01

Υπόλ. Α/53

Από μεταφορά

8. Υποχρεώσεις προς
συνδεδεμένες επιχειρήσεις

9. Υποχρεώσεις προς λοιπές
συμμετοχικού ενδιαφέροντος
επιχειρήσεις

10. Μερίσματα πληρωτέα

11. Πιστωτές διάφοροι

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

XXX XXX

Σύνολο υποχρεώσεων
(Γ1+Γ11)

III. Χρεόγραφα (34.00-03+ 34.10-13+ 34.20-21) (34.05-06 +34.15-16 +34.22-23) Υπολ. Α/34 34.25	1. Μετοχές	XXX			
	2. Όμολογίες	XXX			
	3. Λοιπά χρεόγραφα	XXX			
	4. Τίτεις μετοχές	XXX			
			XXX		
53.07	Μείον: Όφειλόμενες δόσεις	<u>XX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>

IV. Διαθέσιμα 38.00 38.02 38.03-06	1. Ταμείο	XXX	XXX	XXX	XXX
	2. Αγγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα	XXX	XXX	XXX	XXX
	3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας	XXX	XXX	XXX	XXX
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού (ΔΙ + ΔΙΙ + ΔΙΙΙ + ΔΙΥ)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

36.00 36.01 Υπδα. Α/38	1. Έσοδα επόμενων χρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
	2. Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	XXX	XXX	XXX	XXX
	3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	XXX	XXX	XXX	XXX
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α + Β + Γ + Δ + Ε)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΣΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

01 02 03 04	1. Άλλότρια περιουσιακά στοιχεία	XXX	XXX		
	2. Χρεωστικοί λογαριασμοί έγγυθησεων και εμπράγματων ασφαλειών	XXX	XXX		
	3. Απαιτήσεις από άμφοτεροβαρείς συμβάσεις	XXX	XXX		
	4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως	XXX	XXX		
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

56.00 56.01 Υπδα. Α/56	1. Έσοδα επόμενων χρήσεων	XXX	XXX	XXX	XXX
	2. Έσοδα χρήσεως δουλευμένα	XXX	XXX	XXX	XXX
	3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	XXX	XXX	XXX	XXX
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α + Β + Γ + Δ)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΣΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ

05 06 07 08	1. Δικαιούχοι άλλων περιουσιακών στοιχείων	XXX	XXX		
	2. Πιστωτικοί λογαριασμοί έγγυθησεων και εμπράγματων ασφαλειών	XXX	XXX		
	3. Υποχρεώσεις από άμφοτεροβαρείς συμβάσεις	XXX	XXX		
	4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως	XXX	XXX		
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>		

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣ

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 19

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Λ/ΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
(όπως θα καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και
ισολογισμών)

	Ποσό Κλειόμενης Χρήσεως 1987		Ποσό Προηγούμενης Χρήσεως 1986	
ΧΡΕΩΣΗ				
1. Αποθέματα ενόρθους χρήσεως				
20		XXX		XXX
21		XXX		XXX
22		XXX		XXX
23				
24		XXX		XXX
25		XXX		XXX
26		XXX		XXX
28		XXX	XXX	XXX
2. Αγορές Χρήσεως				
20		XXX		XXX
24				
25		XXX		XXX
26		XXX		XXX
28		XXX	XXX	XXX
			XXX	XXX
3. ΜΕΙΟΝ: Αποθέματα τέλους χρήσεως				
20		XXX		XXX
21		XXX		XXX
22		XXX		XXX
23				
24		XXX		XXX
25		XXX		XXX
26		XXX		XXX
28		XXX	XXX	XXX
		XXX	XXX	XXX
		XXX	XXX	XXX
		XXX	XXX	XXX

ΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λ/80)

87 (1 Ιανουαρίου-31 Δεκεμβρίου 1987)

	Ποσό Κλειόμενης Χρήσεως 1987		Ποσό Προηγούμενης Χρήσεως 1986	
ΠΙΣΤΩΣΗ				
1. Πωλήσεις				
70		XXX		XXX
71		XXX		XXX
72		XXX		XXX
72				
72		XXX		XXX
72		XXX		XXX
72		XXX		XXX
72		XXX		XXX
73		XXX	XXX	XXX
2. Λοιπά οργανικά έσοδα				
74				
75		XXX		XXX
76		XXX		XXX
78.05		XXX	XXX	XXX
		XXX	XXX	XXX

XXX

XXX

		XXX	XXX				
	Μεταφορά						
	4. Οργανικά Έξοδα						
60	- Άμοιβές και έξοδα προσωπικού	XXX	XXX				
61	- Άμοιβές και έξοδα τρίτων	XXX	XXX				
62	- Παροχές τρίτων	XXX	XXX				
63	- Φόροι-Τέλη (πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων)	XXX	XXX				
64	- Διάφορα έξοδα						
64.00	- Έξοδα μεταφορών	XXX	XXX				
64.01	- Έξοδα ταξιδίων	XXX	XXX				
64.02	- Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	XXX	XXX				
64.03	- Έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων	XXX	XXX				
64.04	- Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών	XXX	XXX				
64.05	- Συνδρομές-Εισφορές	XXX	XXX				
64.06	- Δωρεές-Επιχορηγήσεις	XXX	XXX				
64.07	- Έντυπα και γραφική ύλη	XXX	XXX				
64.08	- Υλικά άμεσης αναλώσεως	XXX	XXX				
64.09	- Έξοδα δημοσιεύσεων	XXX	XXX				
64.10	- Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	XXX	XXX				
64.11	- Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XXX	XXX				
64.12	- Ζημιές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	XXX	XXX				
64.98	- Διάφορα	XXX	XXX				
65	- Τόκοι και συναφή έξοδα	XXX	XXX				
66	- Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	XXX	XXX	XXX	XXX		
68	- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX	XXX	XXX		
	Συνολικό κόστος			XXX	XXX		
	ΜΕΙΟΝ:						
78.00	Ίδιοπαράγωγη και βελτιώσεις παγίων	XXX	XXX				
	Συνολικό κόστος εσόδων	XXX	XXX				
80.00	Κέρδη εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX				
		XXX	XXX				
				80.00	Ζημιές εκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
						XXX	XXX

4.6. Υπόδειγμα καταστάσεως Λ/σμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Σύμφωνα με Ε.Γ.Α.Σ. παραθέτουμε το ακόλουθο υπόδειγμα καταστάσεως λ/σμού γενικής εκμεταλλεύσεως.

4.7. Η κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως

4.7.1. Περιεχόμενο και σπουδαιότητα του λ/σμού 'αποτελέσματα χρήσεως'.

Βάση του λ/σμού 86 καταρτίζεται, στο τέλος της χρήσεως, η 'κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως'.

Ο Λ/σμός 'αποτελέσματα χρήσεως', σε συνδυασμό και με τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων', εκφράζει τις μεταβολές που επήλθαν στα 'αδιανέμητα κέρδη' μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών.

Πρέπει πάντως να τονιστεί ότι ο λ/σμός αυτός εκφράζει το αποτέλεσμα της χρήσεως, όπως και ο ισολογισμός την οικον. κατάσταση της επιχείρησης με βάση πάντοτε τις γενικά παραδεγμένες λ/στικές αρχές, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

Γενικά η 'Κατάσταση Αποτελεσμάτων' θεωρείται σπουδαίας σημασίας έναντι του ισολογισμού γιατί τα στοιχεία που υπάρχουν στον λ/σμό 'Αποτελέσματα χρήσεως' μας παρέχουν πληροφορίες για:

Την επιτυχία της διοικήσεως της επιχειρήσεως στην συγκεκριμένη χρήση.

Την αξία της επιχειρήσεως, γιατί από την ανάλυση που γίνεται στα κέρδη μπορεί κανείς να εκτιμήσει τα μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης και συνεπώς την αξία τους.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Α/86)
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ-31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1987)

284

79.71.72 και 73
(70 έως και 73)-86.00.00
86.00.00 (80.01)
86.00.01 (74.75 και 78.05)

86.00.02 (92.01)
86.00.03 (92.02)
86.00.04 (92.03)

86.01.00 (76.00)
86.01.01 (76.01)
86.01.02 (76.04)
86.01.03 (76.02 έως 76.98, τμήν 76.04)

86.01.07 (64.11)
86.01.08 (64.10 και 84.12)
86.01.09 (65)
86.00+ 86.01 (λογ. 80)

86.02.00 (81.01)
86.02.01 (81.03)
86.02.02 (82.01)
86.02.03 (84)

86.02.07 (81.00)
86.02.08 (81.02)
86.02.09 (82.00)
86.02.10 (83)

86+85
86
86.99

	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1987	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1986
I. Αποτελέσματα έκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
- Έσοδα Λογισμίων (πωλήσεις)	XXX	XXX
Μείων: Κόστος πωλήσεων	XXX	XXX
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως	XX	XX
Πλέον Άλλα έσοδα έκμεταλλεύσεως	XXX	XXX
Σύνολο	XXX	XXX
ΜΕΙΩΝ:		
1. Έσοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX	XXX
2. Έσοδα λειτουργίας έρευνών-ανάπτυξης	XXX	XXX
3. Έσοδα λειτουργίας διαθέσεως	XX	XX
Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως		
ΠΑΕΟΝ (ή μείων)		
1. Έσοδα συμμετοχών	XX	XX
2. Έσοδα χρεογράφων	XX	XX
3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
4. Ποσθητικοί τόκοι και συναφή έσοδα	XX	XX
Μείων:		
1. Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
2. Έσοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων	XX	XX
3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	XX	XX
Όλικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) έκμεταλλεύσεως	XX	XX
II. ΠΑΕΟΝ (ή μείων): Έκτακτα αποτελέσματα		
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	XX	XX
2. Έκτακτα Κέρδη	XX	XX
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
Μείων:		
1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	XX	XX
2. Έκτακτες Ζημιές	XX	XX
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX	XX
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	XX	XX
Όργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)	XX	XX
ΜΕΙΩΝ:		
Σύνολο άποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX	XX
Μείων: Οι από αυτές έναρματωμένες στο λειτουργικό κόστος	XX	XX
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) ΧΡΗΣΕΩΣ πρό φόρων	XXX	XXX

285

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Α/88)

	Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1987	Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1986
88.00 ή 88.01 (86.99)	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(-XXX)	XXX
88.07 (Υπολ/μοί 41)	XXX	XXX
Σύνολο	XXX	XXX
88.08	XXX	XXX
88.09	XXX	XXX
88.99	XXX	XXX
88.98	(-XXX)	(-XXX)
41.02	XXX	XXX
53.01	XXX	XXX
53.01	XXX	XXX
41.03	XXX	XXX
41.04-05	XXX	XXX
41.08	XXX	XXX
53.08	XXX	XXX
42.00	XXX	XXX

Την δυνατότητα που έχουν οι μέτοχοι να τους επιστραφεί το κεφάλαιο που επένδυσαν.

Ποιά δυνατότητα θα πάρουν τα κεφάλαια της επιχειρήσεως που θ' ασχοληθούν με τις λειτουργικές ανάγκες.

4.7.2. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που διέπουν την Κατάσταση Λογαριασμού 'Αποτελέσματα χρήσεως'.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. καθιερώνονται οι ακόλουθοι κανόνες για τα 'Αποτελέσματα χρήσεως'.

α. Η κατάσταση του λ/σμού αποτ/των χρήσεως καταρτίζεται, υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

β. Η κατάσταση του λ/σμού αποτ/των χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικ. μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσεως.

γ. Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λ/σμού αποτ/των χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86:(1) στο τέλος της χρήσης στην οποία αναφέρεται τα αποτελέσματα (2) στο τέλος της προηγούμενης χρήσης.

δ. Στα αποτ/τα χρήσεως κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λ/σμών του Σχεδίου Λ/σμών.

4.7.3. Ποιές κατηγορίες κονδυλίων αναφέρονται στο λ/σμό Αποτελέσματα Χρήσεως.

Στην κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες κονδυλίων.

'Κύκλος εργασιών' ή πωλήσεις περιλαμβάνονται τα αναθάριστα έσοδα και απεικονίζονται στους λ/σμούς 70,71,72 και 73.

'Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως' (κέρδη ή ζημίες) και απεικονίζονται στον υπολ/σμό 86.00.00 στον οποίο μεταφέρονται από τον υπολ/σμό 80.01 του λ/σμού 80.

'Κόστος πωλήσεων' είναι η διαφορά μεταξύ του κονδυλίου 'κύκλου εργασιών' και 'μικτά αποτ/τά εκμεταλλεύσεως'.

'Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως', είναι τα έσοδα του υπολ/σμού 86.00.01 και αναγράφονται στον λ/σμό 74,75 και 78.05.

'Έξοδα διοικητικής λειτουργίας', 'έξοδα λειτουργίας ερευνών αναπτύξεως', 'έξοδα λειτουργίας διαθέσεως' περιλαμβάνονται στους λ/σμούς 92.01, 92.02, και 92.03 της ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής.

'Έσοδα συμμετοχών' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπ/σμού 86.01.01 και εμφανίζεται στο λ/σμό 76.01.

'Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπ/σμού 86.01.02 και εμφανίζονται στο λ/σμό 76.04.

'Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπ/σμού 86.01.03, και εμφανίζεται στους λ/σμούς 76.02 έως 76.98 πλην του 76.04.

'Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπ/σμού 86.01.07. Τα κονδύλια εμφανίζονται στο λ/σμό 64.11.

'Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπ/σμού 86.01.08 και τα κονδύλια εμφανίζονται στο λ/σμό 64.10 και 64.12.

'Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.01.09 και τα ποσά εμφανίζονται στον υπολ.σμό του 65.

'Έιταια και ανόργανα έσοδα' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.00 και τα ποσά εμφανίζονται στο λ/σμό 81.01.

'Έιταικά κέρδη' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.01 και τα κονδύλια εμφανίζονται στον λ/σμό 81.03.

'Έσοδα προηγούμενων χρήσεων' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.02 και τα ποσά εμφανίζονται στον λ/σμό 82.01.

'Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων' είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.03 και τα κονδύλια εμφανίζονται στο λ/σμό 84.

'Έιταικτες ζημιές' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.08 και τα ποσά εμφανίζονται στο λ/σμό 81.02.

'Έξοδα προηγούμενων χρήσεων' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.09 και τα ποσά εμφανίζονται στο λ/σμό 82.00.

'Προβλέψεις για έιταικτους κινδύνους' είναι το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολ/σμού 86.02.10 και τα ποσά εμφανίζονται στο λ/σμό 83.

'Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων' είναι τόσο οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, όσο και εκείνες που δεν ενσωματώνονται. Οι μεν ενσωματώμενες αποσβέσεις εμφανίζονται στο λ/σμό 66, και μεταφέρονται στο λ/σμό 80 'γενική εκμετάλλευση', οι δε μη ενσωματωμένες εμφανίζονται στο λ/σμό 85 και μεταφέρονται στο λ/σμό 86.03.

Η διαφορά των συνολικών αποτελεσμάτων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και των τυχόν λοιπών φόρων (π.χ. φόρος ακινήτης περιουσίας).

Αυτά τα καθαρά αποτελέσματα εμφανίζονται στο λ/σμό 86.99.

4.7.4. Υπόδειγμα καταστάσεως Λ/σμού Αποτ/τα χρήσεως.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. παραθέτουμε το πιο κάτω υπόδειγμα καταστάσεως του λ/σμού αποτελέσματα χρήσης.

4.8. Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

4.8.1. Γενικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που διέπουν τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Οι κανόνες που διέπουν τον πίνακα Διαθέσεως Αποτί/των σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. είναι οι ακόλουθοι:

Στην περίπτωση διαθέσεως αποτί/των ο πίνακας καταρτίζεται υποχρεωτικά.

Ο πίνακας διαθέσεως των αποτί/των καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρείας και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

Τα στοιχεία του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες.

Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρείας για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λ/σμών του Ήχεδίου Λ/σμών.

4.8.2. Ποιές κατηγορίες κονδυλίων περιλαμβάνει ο Πίνακας Διάθεσης Αποτί/των.

Ο πίνακας διαθέσεως αποτί/των περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες κονδυλίων.

α) "Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως" είναι τα καθαρά αποτελέσματα του λ/σμού 88.00, "καθαρά κέρδη-χρήσεως" ή του λ/σμού 88.01; "ζημίες χρήσεως", και τα ποσά εμφανίζονται στο λ/σμό 88.99.

β) "υπόλοιπο αποτ/των προηγούμενων χρήσεως", είναι τα ποσά από τους λ/σμούς αυτούς στους λ/σμούς 88.02, 88.03, και 88.04 αντίστοιχα.

γ) "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" Είναι τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα του λ/σμού 4204 το οποίο μεταφέρεται στο λ/σμό 88.06.

δ) "αποθεματικά προς διάθεση" είναι τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολ/σμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών, και για το λόγο αυτόν μεταφέρονται στο λ/σμό 88.07.

4.8.3. Υπόδειγμα του Πίνακα Διαθέσεως Αποτ/των.

Το υπόδειγμα του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων του Ε.Γ.Α.Σ έχει ως εξής:

4.9. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

4.9.1. ΓΕΝΙΚΑ. 1. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως (είναι ανεξάρτητο από την έκθεση πεπραγμένων του Δ. Συμβουλίου, την οποία δεν καταργεί ούτε αντικαθιστά) είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) των οικονομικών μονάδων.

2. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση. Ως τώρα η κατάρτισή του είναι υποχρεωτική για τις ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με άρθρο 42α την Κ.Ν. 2190/20, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 του ΠΔ 409/86.

Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας καθορίζουν τους κλάδους της οικονομίας για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες εταιρείες ή τις εταιρείες χαρτοφυλακίου.

3. Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως περιέρχεται σε γνώση των τρίτων - δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του Κράτους - σύμφωνα με την διαδικα-

κασία που προβλέπεται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά (το προσάρτημα δεν δημοσιεύεται δια του τύπου αλλά μόνο με την υποβολήτων στην οικεία Νομαρχία).

4.9.2. Περιεχόμενο του προσαρτήματος

Στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και οι μέθοδοι υπολογισμού διορθώσεως αξιών με σχηματισμό προβλέψεων ή διενέργεια αποσβέσεων, καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού αναπροσαρμοσμένων αξιών, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά επιτρέπουν την αναπροσαρμογή.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήςσεως, οι παρεκκλίσεις αυτές αναφέρονται με πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων, της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της οικονομικής μονάδας.,

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

στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών.

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

- Το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών "διαφορές αναπροσαρμογής".

- Οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς "διάφορες αναπροσαρμογής" μέσα στην χρήση.

- Τα ποσά των λογαριασμών "διαφορές αναπροσαρμογής" τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σ' οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση, και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής.

- Το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών "διαφορές αναπροσαρμογής".

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

- Είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

- είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και, σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.

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

τελεσμάτων χρήσεως. Ακόμη πρέπει να αναφέρονται οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν κατά την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού καθώς και οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων. (άρθρο 43α. εκδ. την 2190/20 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 409/86).

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

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

6. Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής εξώσεως και τιμές αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

7. Οι συναλλαγματικές διαφορές από υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, είτε εμφανίζονται στον ισολογισμό (λογ. πάγιων στοιχείων), είτε μεταφέρονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

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

η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεμάτων) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις.

Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δεν δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.

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

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

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

12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς της είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγο-

ρία λογαριασμών και πιστωτή, και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

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

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

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

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

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

Σε περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά την μελλοντική φορολογία, σχετικά με τον επηρεασμό αυτό πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.

17. Οι προκαταβολές φόρων που γίνονται στη χρήση με σκοπό να συμψηφιστούν με φόρους μελλοντικών χρήσεων, καθώς και οποιαδήποτε καταβολή ή επιβάρυνση της χρήσεως με φόρους που αφορούν μελλοντικές χρήσεις, όταν είναι σημαντική.

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

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

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

21. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύ-

πουν: η αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες _ βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού..

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

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

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των λογαριασμών 36.01 "έσοδα χρήσεως εισπρακτέα" και 5601 "έξοδα χρήσεως πληρωτέα", αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

23. Οι φόροι εισοδήματος - εισφορά ΟΓΑ που αναφέρονται στα καθαρά κέρδη έκτακτων δραστηριοτήτων αυτής.

24. Ανάλυση των λογαριασμών του Ισολογισμού Β(1) "έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως" Β(3) τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου" και Γ(Ι) "έξοδα ερευνών και αναπτύξεως".

Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με το γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

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

26. Ανάλυση του λογαριασμού του Ισολογισμού "λοιπές προβλέψεις" όταν είναι αξιόλογες.

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

28. Αναλύσεις των συμπτυγμένων στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του Ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς.

Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπτύξεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.

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

30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(1) (6) του παθητικού και Γ(III) (γ) του ενεργητικού.

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

32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που θα καθορισθούν με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για να παρουσιάζεται μια πιστή εικόνα της περιουσίας της χρηματοοικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας όταν αυτό δεν επιτυγχάνεται με όσα αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους.

ΣΧΕΔΙΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

4.9.3. 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ

(Το σχέδιο αυτό του προσαρτήματος έχει εκπονηθεί από την διεύθυνση του Γ.Λ.Σ. του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας. Τα αναγραφόμενα στο σχέδιο οικονομικά μεγέθη είναι τυχαία).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4.1.5 η Π.Δ. 1123/1980 και του άρθρου 43α του Κωδ. Ν. 2190/1920).

1. Μέθοδοι αποτίμησης και υπολογισμού αποσβέσεων και προβλέψεων, καθώς και συναλλαγματικών διαφορών:

Ενδεικτική απάντηση:

α) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμήθηκαν σε τιμές κτήσεως, πλέον αξίας βελτιώσεων - προσθηκών, μείον αξίας αξίας αποσβέσεων.

β) Τα αποθέματα (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, υλικά κ.λπ), αποτιμήθηκαν στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Για τα έτοιμα προϊόντα ως τιμή κτήσεως λήφθηκε η αξία ιστορικού κόστους. Για τα εμπορεύματα, εκτός των ανταλλακτικών και των υλικών ως τιμή κτήσεως λήφθηκε η τιμή αγοράς, αυξημένη κατά τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη κατά τις εκπτώσεις. Για τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων, γεωργικών μηχανημάτων κ.λ.π. για τα κάθε φύσεως υλικά η τιμή κτήσεως προσδιορίστηκε με την μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου-όρου-ή-των-διαδοχικών-υπολοίπων.

γ) Οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα αποτιμήθηκαν με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της 31ης Δεκεμβρίου 1985.

δ) Οι συμμετοχές αποτιμήθηκαν σε τιμές κτήσεως.

ε) Πίνακας διαφορών αναπροσαρμογής (αν υπάρχουν).

2. Παρέκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτίμησης. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτίμησης.

Ενδεικτική απάντηση:

Δεν έγινε παρέκλιση

3. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στο λ/μο αποτελεσμάτων χρήσεως:

Ενδεικτική απάντηση.

Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων χρήσης 19.

α) Κτιρίων τεχνικών έργων.	102.735.178
β) Μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχ/κού εξοπλισμού	5.547.857
γ) Μεταφορικών μέσων	1.859.678
δ) Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	<u>4.435.462</u>
	114.578.175

4. Πρόσθετες αποσβέσεις

Ενδεικτική απάντηση: Δεν έγιναν

5. Διαφορές υποτίμησης κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχουν.

6. Διαφορές αποτίμησης αποθεμάτων:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχουν.

7. Συναλλαγματικές διαφορές - λογιστικός χειρισμός τους:

Ενδεικτική απάντηση.

α) Χρεωστικές	463.278.026,08
β) Πιστωτικές	<u>26.288.056,50</u>
	436.989.969,58

Μεταφέρθηκαν στον λ/σμο αποτελεσμάτων χρήσης.

8. Συμμετοχές με ποσοστό άνω των 10%:

Ενδ. απάντηση: Δεν υπάρχουν.

9. Εγγραφή στο μετοχικό κεφάλαιο/απόκτηση ιδίων μετοχών.

Ενδ. απάντηση:

Δεν έγινε εγγραφή: Δεν αποκτήθηκαν ίδιες μετοχές.

10. Κατηγορίες μετοχών:

Ενδ. Απάντηση:

Υπάρχουν δύο (2) κατηγορίες μετοχών.

α) ανώνυμες - 3.084.380

β) ονομαστικές 568.000

11. Ενσωματωμένα σε τίτλους δικαιώματα:

Ενδ. απάντηση, Δεν υπάρχουν:

12. Μακροπρόθεσμες άνω των 5 ετών υποχρεώσεις και καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες:

Ενδεικτική απάντηση:

α) Άνω των 5 ετών

Δεν υπάρχουν

β) Καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες

1. ΕΤΕΒΑ	37.340.000
2. ΤΡΑΠΕΖΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	315.621
3. ΕΘΝΙΚΗ ΓΕΡΑΝΙΟΥ	925.000
4. ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	108.046
5. ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ(Σταδίου)	276.435.147

Λ/Χ: - 160.90

γ.2) Ημερομίσθια

X - 60.01/6092 24.759.836

γ.3). Κοινωνικές επιβαρύνσεις

X - 60.03/04/93 40.234.093

Ποσό για συντάξεις 41% ή δρχ. 16.495.978

16. Επηρεασμός αποτελεσμάτων χρήσης από τυχόν παρεκκλίσεις από τις αρχές αποτίμησης.

Ενδ. απάντηση: Δεν υπάρχουν αποκλίσεις.

17. Οφειλόμενα σημαντικά ποσά φόρων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχει.

18. Αμοιβές μελών οργάνων διοίκησης:

Ενδεικτική απάντηση:

α) Μισθοί - Αντιμισθίες 12.419.525

β) Αμοιβές έξοδα συνεδριάσεων 232.347

19. Προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοίκησης:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχουν

20. Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες

Ενδεικτική απάντηση:

- Αποδέκτες γραμματίων εισπρακτέων εγγυήσεων 32.350.000

- Παραχωρήσεις Υποθηκών και Προσημειώσεων για

-εξασφάλιση-υποχρεώσεων. 1.150.604.000

- Εγγυητικές καλής εκτελέσεως συμβάσεων 7.594.200

- Συναλλαγματικές εγγυήσεων υπαντιπροσώπων 5.050.000

- Διάφορες εγγυήσεις

1.100.000

21.Μεταβολές παγίων στοιχείων

1.196.698.200

Ενδεικτική απάντηση.

	Αξία κλήρωσ αναορ.	Αγορές χρήρεις	Πωλήρεις κατάστροφης χρήρη	Αραιώρεις Μειώρεις	Προσθήμεις βελτιωρεις	Αποβ. χρήρη	Σύνολο Αποβ.	Αναπόβεστη αξία
α)Γήρεια οικ.	134/7411	2312	-	-	-	-	-	1.349.723
β) Κτίρεια-τε- χνικά έργα	2025146	-	-	1455	-	102735	-	983.533 - 1040158
γ)Μηχ/τα τεχν. εργ/σεις και λοιπός εξοπλ.	373104	323	37176	200	-	5548	265031	51020
δ) Μεταφ.μέσα	24.322	4126	5832	-	-	19-1860	15294	7336
ε) Επιπλα και λοιπός εξοπλ.	71.141	4331	5066	-	-	357-4435	-	44453 - 26276
στ)Αμνηστο- ποιήρεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές	-	2783	-	-	-	-	-	2783
	3841124	- 13875	- 48079	- 1655	-	376-114578	- 1326343	- 2477296

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα έκτακτα και ανόργανα

έξοδα και έσοδα:

Ενδεικτική απάντηση

α) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
α) Συναλλαγματικές διαφορές

26.288.056,50

- Διάφορα

624.866,30

26.912.922,80

β) Εκτακτα κέρδη	
- Κέρδη υπό επίλυση πάγιων στοιχείων	32.456.794
γ) Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	<u>5.218.442</u>
δ) Εκτακτα και ανόργανα έξοδα	
- Ποινικές ρήτρες	
- Συναλλαγματικές διαφορές	463.278.026,08
- Λοιπά ανόργανα έξοδα	<u>1.341.350,10</u>
	464.610.206.10
ε) Εκτακτες ζημιές	2.568.827,
- από εκποίηση παγίων	
- από ανεπίδετες εισπράξεως-απαιτήσεως	11.631.664
- Λοιπές έκτακτες ζημιές	<u>775.000</u>
	14.975.491
στ) Έξοδα έσοδα επομένων χρήσεων	
α) Χ-36 Ασφάλιστρα	26.323
β) Χ-56.01, τόκοι τραπεζών κ.λ.π.	<u>50.416.649</u>

23. Οικονομικές δεσμεύσεις και πιθανές υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχουν

24. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης, αποσβέσεις βάσει ειδικών διατάξεων:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν υπάρχουν

~~25. Αποτίμηση αποθεμάτων κατά πάρρηλιση από τους κανόνες αποτίμησης βάση διατάξεων ειδικής νομοθεσίας:~~

Ενδεικτική απάντηση, Δεν έγινε.

26. Ανάλυση λοιπών προβλέψεων

Ενδεικτική απάντηση

- Δασμοί υλικών τελωνιακού καθεστώτος	17.321.023
- Διαφορές	<u> -</u>
	17.321.023

27. Παρέκλιση από την αρχή που διέπει την δομή του λογογισμοῦ.

Ενδεικτική απάντηση: Δεν έγινε

28. Συμπτώξεις στοιχείων του λογογισμοῦ που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς / κατάχρηση ανομοιογενών-στοιχείων:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν έγιναν.

29. Συγκρισιμότητα κονδυλίων χρήσεως των προηγούμενων χρήσεων

Ενδ.απάντηση: Η συγκρισιμότητα είναι απόλυτη.

30. Σχέσεις κονδυλίων ενεργητικού και παθητικού του λογογισμοῦ και

Ενδεικτική απάντηση:

α) Τα γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξης (κονδύλι ΓΙΙ 1 ενεργητικού=280.865.163) καλύπτουν την μακροπρόθεσμη Τραπεζική χρηματοδότηση του κονδυλίου Γ.Ι 2 του παθητικού = 280.865.163.

β) Τα γραμμάτια εισπρακτέα βραχυπρόθεσμης λήξης (κονδύλι ΔΙΙ 2 Ενεργητικού = 701.835.910) καλύπτουν την βραχυπρόθεσμη Τραπεζική χρηματοδότηση (Κ. ΓΙΙ 3 παθητικού = 200.441.249,80)

31. Πληροφορίες για τις συνδεμένες επιχειρήσεις:

Ενδεικτική απάντηση:

Η μητρική F ΑΕ συντάσει ενοποιημένες οικονομ. καταστάσεις.

Επωνυμία: F. ΑΕ.

Εδρα: Αθήνα

Μητρώο: Υπουργείον Εμπορίου/Νομαρχία Αττικής Διαμέρισμα.

32. Άλλες αναγκαίες επεξηγηματικές πληροφορίες:

α) παρέκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί ισολογισμού για την επίτευξη του σκοπού της διάταξης του άρθρου 42α παρ.2.

Ενδεικτική απάντηση: Δεν χρειάστηκε να γίνει.

β) Μετοχές επικαρπίας.- Ιδρυτικοί τίτλοι που εκδόθηκαν

Ενδεικτική απάντηση: Δεν εκδόθηκαν

γ) Ανάλυση λογ/μων τάξεως:

Ενδεικτική απάντηση

1) Περιουσιακά στοιχεία τρίτων

Πρόκειται για

2) Αμφοτεροβαρείς συμβάσεις

Πρόκειται για.....

3) Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες

Η απάντηση περιλαμβάνεται στη παραπάνω παράγραφο 20.

δ) Υπεραξία επιχείρησης (GOODWILL)

Ενδεικτική απάντηση: Δεν εμφανίζεται

ε) Προβλέψεις για αποτίμηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού
στοιχείου:

Ενδεικτική απάντηση: Δεν έγιναν

στ) Απάντηση ιδίων μετοχών:

Ενδ. απάντηση: Δεν αποκτήθηκαν

ζ) Άλλες πληροφορίες αναγκαίες για την αριότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων.

Ενδεικτική απάντηση:

1) Ανάλυση ζημιά χρήσεως

Συναλλαγματικές διαφορές 436.989.969

(χρεωστικές - πιστωτικές)

2. Αποσβέσεις πάγιου ενεργητικού 114.578.175

3. Οργανικά κέρδη εκμεταλλεύσεως 116.367.917

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

385.200.227

2) Υπολογισμός αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις υπολογίστηκαν σύμφωνα με το ΠΔ 88/1973

3) Προβλέψεις αποζημιώσεως προσωπικού.

Εγιναν προβλέψεις αποζημιώσεων προσωπικού (Υπαλληλικού και εργατοτεχνικού) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2112χ-68-4015122.

4) Μακροπρόθεσμες-βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις Διαχωρίστηκαν με κριτήριο το 1 έτος από την ημερομηνία του ισολογισμού, δηλαδή βραχυπρόθεσμες εκείνες που έχουν λήξει μέχρι 1 έτους και μακροπρόθεσμες, εκείνες που έχουν λήξει πάνω από ένα έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 (Γ.Α.Σ)

5) Αποσβέσεις χρήσεως

Οι συνολικές αποσβέσεις της χρήσεως αναλύονται ως εξής:

- Λειτουργία παραγωγής (περιλαμβάνονται στο κόστος πουλημένων / απογραφή δεν υπάρχει)	Δρχ.46.311.723
- Λειτουργία Διοίκησης	" 66.867.640
- Λειτουργία διάθεσης	<u>" 1.398.812</u>
Σύνολο	Δρχ.114.578.175

4.10. Υπογραφή οικονομικών καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών (ισολογισμός-λογαριασμός αποτελεσμάτων-πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων-προσάρτημα) πρέπει να υπογράφονται από:

α) τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο Σύμβουλο, β) Το Γενικό Διευθυντή και γ) Το Διευθυντή (προϊστάμενο) του Λογιστηρίου.

Αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 42α των ΚΝ 2190/20 (όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε από άρθρο 29 Κ.Π.Δ 409/86) και ισχύουν από 1-1-1987. Τα παραπάνω πρόσωπα, σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου καταρτίσεως του ισολογισμού κ.λ.π. οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέσουν έγγραφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση.

Εξάλλου, η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ επιτάσσει όπως ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως σε κάθε επιχείρηση (και όχι μόνο στις ΑΕ) της οποίας τα ετησια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 80.000.000 δρχ. υπογράφονται από τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου τους, που πρέπει να έχει τα εξής προσόντα: α) Πτυχία Ανωτάτης Οικονομικής Σχολής, ή Οικονομικού Τμήματος Ανωτάτης Σχολής της ημεδαπής ή πτυχίο του Τμήματος της Δημοσίας Διοικήσεως της Παντείου Ανωτάτης Σχολής Πολιτικών Επιστημών (ΠΑΣΠΕ) ή πτυχίο της Σχολής Διοικήσεως και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών (ΤΕΙ) ή αναγνωρισμένο πτυχίο αντίστοιχης ισότιμης Ανωτάτης Σχολής της αλλοδαπής και β) Πενταετή τουλάχιστον συναφή προϋπηρεσία

σε λογιστικοοικονομικό κλάδο δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα.

Η διάταξη αυτή της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ, όπως καταχωρείται παραπάνω, έχει τροποποιηθεί με την παρ. 5 του

άρθρου 11 του ΠΔ 356/86 και ισχύει από 1.1.1987.

Από την χρονολογία αυτή ισχύει το όριο των 80.000.000 δρχ. αυτή των 5.000.000 δρχ., που ήταν πριν. Επίσης, από τη χρονολογία αυτή δίδεται για πρώτη φορά δικαίωμα υπογραφής ισολογισμού και σε πτυχιούχους των ΤΕΙ.

Όσον αφορά τους Πτυχιούχους της Παντείου (ΠΑΣΠΕ) πρέπει να σημειωθεί ότι το δικαίωμα αυτό έχουν εκείνοι που γράφτηκαν στο πρώτο έτος της Σχολής αυτής μέχρι και το ακαδημαϊκό έτος 1952/83, ανεξάρτητα από το χρόνο λήψεως του πτυχίου τους (παρ. 35 εγκ. Σ/3162/86 Υπ.Οικ). Με βάση το πρόγραμμα σπουδών του ΒΔ 672/63, οι πτυχιούχοι αυτοί έχουν διδαχθεί μαθήματα οικονομικής επιστήμης. Μετά το ακαδημαϊκό έτος 1982/83 έγινε ο διαχωρισμός της ΠΑΣΠΕ σε τμήματα.

Κατ'εξαίρεση, δικαίωμα υπογραφής ισολογισμού επιχειρήσεως, της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 80.000.000 δρχ. έχει και ο μη πτυχιούχος Προϊστάμενος Λογιστηρίου, εφόσον αυτός αποδεδειγμένα έχει υπογράψει από το 1965 μέχρι τέλους 1977 (συγκεκριμένα μέχρι 9.2.77, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε εφαρμογή το Π.Δ. 99/77 περί Κ.Φ.Σ) ισολογισμούς επιχειρήσεως ασκούμενης στην Ελλάδα τριών τουλάχιστον χρήσεων.

Ως προς τη σχέση του προσώπου, το οποίο υπογράφει τον ισολογισμό μιας επιχειρήσεως με αυτήν, να σημειωθούν τα εξής:

Καθώς η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του ΚΦΣ ομιλεί περί Προϊσταμένου του Λογιστηρίου 'της', η χρησιμο-

ποίηση της κτητικής αντωνυμίας δεν πρέπει να μην οδηγήσει αναγκαστικά στο συμπέρασμα ότι ο Προϊστάμενος του Λογιστηρίου θα είναι οπωσδήποτε έμμισθος υπάλληλος της επιχειρήσεως.

Μπορεί να είναι έτσι (αυτό, άλλωστε, είναι και το σύνηθες), κάλλιστα όμως μπορεί να συνδέεται ο Προϊστάμενος του Λογιστηρίου με σχέση εργασίας μειωμένου ωραρίου (Λογιστής που απασχολείται σε περισσότερες επιχειρήσεις) ή να έχει απλώς την επίβλεψη του Λογιστηρίου (πράγμα που γίνεται με τους Διευθυντές Λογιστικών Γραφείων ή και τους ανεξάρτητα εργαζόμενους Λογιστές). Αντίθετη ερμηνεία θα οδηγούσε σε παράλογα αποτελέσματα. Θα επέρχονταν σύγκρουση με το άρθρο 45 του Ν.Δ. 3323/55, που αναγνωρίζει το ρόλο αυτό του ιδιοκτήτη ή διευθυντή Λογιστικού Γραφείου. Θα υποχρέωνε ακόμα και επιχειρήσεις μικρής οικονομικής αντοχής να επιβαρυνθούν με το κόστος ενός πτυχιούχου Λογιστή. Θα αχρήστευε την χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών στις μικρές επιχειρήσεις και αυτό θα ήταν εμπόδιο σε εκσυγχρονισμό τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5. ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ Α.Ε

5.1. Οι εταιρείες που δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτικό λοο-
λογισμό και να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.

Ο νόμος παρέχει το δικαίωμα στις μικρού μεγέθους εταιρείες (ανωνυμες, ΕΠΕ, ετεροδότημες κατά μετοχές) να δημοσιεύουν συ-
νοπτικό λοολογισμό και να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.

Μικρού μεγέθους εταιρεία, σύμφωνα με το άρθρο 42α παρ.6 του Ν. 2190/1920, (όπως ισχύει σήμερα μετά την απ. Υπουργείου Εμπο-
ρίου Κ2-9750/17-12-90) νοείται "κάθε εταιρεία;" η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου λοολογισμού της μετά την έναρξη του Νόμου αυτού δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

α. σύνολο λοολογισμού 400.000.000 δραχ

β. Καθαρός κύκλος εργασιών 800.000.000 δραχ.

γ. Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, 50 άτομα.

Τα κριτήρια αυτά είναι δυνατόν να τροποποιούνται με αποφά-
σεις του Υπουργού Εμπορίου, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπερ-
βαίνουν το δραχμικό ισόποσο το οποίο καθορίζεται σε ευρωπαϊκές
λοογιστικές μονάδες και το οποίο προσαυξάνεται κατά 10% (αριθ.
70α παρ.1).

Ο νόμος ορίζει ακόμη ότι η ευχέρεια της δημοσίευσως συνο-
πτικού λοολογισμού και της καταρτίσεως συνοπτικού προσαρτήμα-
τος:

Παρέχεται και στις εταιρείες που παύουν να υπερβαίνουν τα
όρια των δύο από τα παραπάνω τρία κριτήρια σε δύο τουλάχιστο
συνεχείς χρήσεις (αριθ. 42α. 87) και

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 42α παρ. 1 Ν. 2190/1920, στην περίπτωση δημοσιεύσεως συνοπτικού ισολογισμού "πρέπει να γίνεται μνεία ότι ο δημοσιευόμενος ισολογισμός είναι συνοπτικός και να αναφέρεται το Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών, στο οποίο έχουν ή πρόκειται να καταχωρηθούν οι οικον. καταστάσεις της εταιρείας", μεταξύ των οποίων και ο πλήρης ισολογισμός της εταιρείας.

5.2. Περιεχόμενο συνοπτικού ισολογισμού και συνοπτικού προσαρτήματος.

Σύμφωνα με τη διάταξη του αριθ. 42α παρ. 6 του Ν. 2190/1920, κάθε μικρού μεγέθους εταιρεία μπορεί "να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό, που να εμφανίζει μόνο τους λ/σμούς οι οποίοι, στο υπόδειγμα που παραπέμπει το άρθρ. 428, χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς με τον όρο ότι οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε μακροπρόθεσμες και σε βραχυπρόθεσμες (άρθρ. 42ε. παρ. 6).

Διευκρινίζεται ότι ο νόμος παρέχει την ευχέρεια στις εταιρείες που δεν υπερβαίνουν τα παραπάνω όρια να δημοσιεύουν στο τεύχος του ΑΕ και ΕΠΕ της εφημερίδας της Κυβερνήσεως καθώς και στις Πολιτικές και Οικονομικές εφημερίδες. Έχουν όμως το δικαίωμα αυτή αυτού του ισολογισμού να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό..

Ο συνοπτικός ισολογισμός περιλαμβάνει μόνο τους λ/σμούς που χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς. Το περιεχόμενο του συνοπτικού ισολογισμού έχει ως εξής:

ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Α' ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
Β' ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
Γ' ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I Ασώματος ακινητοποιήσεις
II Ενσώματες ακινητοποιήσεις
III Συμμετοχές και άλλες μακρο-
πρόθεσμες
Χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

Δ' ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα
II. Απαιτήσεις
III Χρεόγραφα

IV Διαθέσιμα
Ε' ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Α' ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
I Κεφάλαιο (μετοχικό κλπ)
II Διαφορά από την έκδοση
μετοχών υπέρ το άρτιο
III Διαφορές αναπροσαρμογής
IV Αποθεματικά κεφάλαια
V Αποτελέσματα εις νέο
VI Ποσά προορισμένα για
αύξηση κεφαλαίου..
Β' ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥ-
ΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Γ' ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώ-
σεις
II Βραχυπρόθεσμες
Δ' ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ Λ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗ-
ΤΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ

Οι μικρού μεγέθους εταιρείες σύμφωνα με το άρθρο 43α παρ.
2 του Νόμου 2190/1920, υποχρεούνται να καταρτίζουν συ-
νοπτικό προσάρτημα, στο οποίο δεν θα περιλαμβάνουν τις πληρο-
φορίες που προβλέπονται στις περιπτώσεις ε μέχρι 15 της παρα-

γράφου 1, με την προϋπόθεση ότι θα παρατίθενται συνοπτικά οι πληροφορίες της περίπτωσης στ' της ίδια παραγράφου'.

Σύμφωνα με αυτήν την διάταξη, η μικρού μεγέθους εταιρείες δικαιούνται να μην αναγράφουν στο προσάρτημα τις ακόλουθες πληροφορίες οι οποίες, σύμφωνα με τον νόμο πρέπει να περιλαμβάνονται στο πλήρες προσάρτημα το οποίο υποχρεούνται να καταρτίζουν οι μεγάλοι μεγέθους εταιρίες.

Οι πληροφορίες που δεν υποχρεούται η μικρού μεγέθους εταιρεία να περιλαμβάνει στο προσάρτημα είναι:

Άρθρο 43α 1 Ν.2190/1920

Η περίπτωση αφορά

ια

Αποτίμηση αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανονες αποτιμήσεως με βάση διατάξεις ειδικής νομοθεσίας.

ι

Διαφορές από αποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων. Τίτλοι στους

ε

οποίους έχουν ενσωματωθεί δικαιώματα

ζ

οικονομικές δεσμεύσεις και υποχρεώσεις πιθανές που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό.

ιβ

Οφειλόμενα σημαντικά ποσά φόρων και ποσά φόρων που ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων

ιγ

Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

η

Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές

θ

αγορές.
Κατηγορίες και κόστος προσωπικού

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6. ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ - ΧΡΗΤΕΣ - ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΕΤΗΝ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

6.1. Χρησιμότητα - Χρήστες των οικονομικών καταστάσεων

Βασικός στόχος της κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών στους χρηματοδότες της επιχείρησης δηλ. στους μετόχους στο επενδυτικό και στους πιστωτές. Οι οικονομικές πληροφορίες όμως που δίνουν, απευθύνονται σε πολλές κατηγορίες ενδιαφερομένων και για διάφορους σκοπούς. Έτσι ανάλογα με το τι θέλουν να πληροφορηθούν αυτοί οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να οριοθετείται η έκταση αυτών των πληροφοριών ώστε να υπάρχει μία σαφής και πραγματική οικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδος.

Όλοι αυτοί που ενδιαφέρονται για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες αυτούς που έχουν άμεσο ενδιαφέρον για την επιχείρηση και σ' αυτούς που ενδιαφέρονται έμμεσα για αυτήν.

α) Άμεσα ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση:

1. Οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Έχοντας όλες τις πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησής τους ενεργούν ανάλογα. Έτσι μπορούν να αυξήσουν ή να μειώσουν την συμμετοχή τους στην επιχείρηση σε περίπτωση που η πορεία της είναι κακή αποφασίζουν αν θα παραμείνουν στην επιχείρηση.

2. Οι πιστωτές ως προμηθευτές της επιχείρησης

Αυτοί αποφασίζουν για την επέκταση ή τον περιορισμό των πιστώσεων και προσδιορίζουν τους όρους αυτών των πιστώσεων θέ-

των περιοριστικών όρων στα σύμβολα αυτούς ή γάπαι τούν ασφάλειες. Αυτό είναι πάντοτε ανάλογο με την φερεγγυότητα της επιχείρησης και την οικονομική θέση της όπως αυτή φαίνεται από τις οικονομικές καταστάσεις της. Ακόμη μπορούν να ζητήσουν την κήρυξη σε κατάσταση πτωχεύσεως ή σε αναγκαστική διαχείριση την επιχείρηση όταν υπάρχουν απαιτήσεις που είναι επισφαλείς (ή και ανεπίδεκτες) εισπράξεως από την επιχείρηση.

3. Οι πιθανοί (υποψήφιοι) ιδιοκτήτες, πιστωτές, προμηθευτές

Αυτοί αποφασίζουν αν θα διαθέσουν (και πόσα) κεφάλαια ή αν θα χορηγήσουν πιστώσεις (και με τι όρους) στην επιχείρηση.

4. Η Διοίκηση και οι Διευθυντές της επιχείρησης

Αυτοί εκτιμούν τις οικονομικές ανάγκες (ως προς την φύση και την έκτασή τους) και δορουν ανάλογα, κρίνουν τα αποτελέσματα που είχαν προηγούμενες οικονομικές αποφάσεις στην πορεία της επιχείρησης και αποφασίζουν ανάλογα. Καθορίζουν την πολιτική των μερισμάτων που θα ακολουθήσουν (τι ποσοστό θα παραμείνει για αποθεματικό της επιχείρησης, πως θα διανεμηθούν τα κέρδη (αν υπάρχουν) για κάλυψη ζημιάς προηγούμενων χρήσεων για πληρωμή μερισμάτων - για σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών. Σχεδιάζουν και αποφασίζουν για την μελλοντική πορεία της επιχείρησης. Μελετούν προτάσεις από άλλες επιχειρήσεις για συγχώνευση αν αυτό θα ήταν αναζωογονητικό για την πορεία των εργασιών της. Ακόμη και η αναδιοργάνωση ή η αλλαγή πολιτικής και

η διάλυση στην χειρότερη περίπτωση της επιχείρησης είναι στις αρμοδιότητες των διευθυντών και της Διοίκησης.

5. Η φορολογούσα αρχή

Αυτή ενδιαφέρεται για κάθε οικονομική μονάδα αποβλέποντας στους φόρους που απορρέουν από αυτήν (αν υπάρχουν βέβαια κέρδη)

Όμως όπως είναι γνωστό στην χώρα μας οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με πρωταρχικό σκοπό να καλυφθεί φορολογικά η επιχείρηση έναντι αυτής της Αρχής και μετά για την πληροφόρηση αυτών που ενδιαφέρονται άμεσα γι' αυτήν. Έτσι το Κράτος διενεργεί πάντοτε τις απαραίτητες επαληθεύσεις και ελέγχους ώστε να φανερωθεί η πραγματική οικονομική κατάσταση της κάθε επιχείρησης και επιβάλλει ποινές σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής ή άλλων παραβάσεων.

6. Το προσωπικό της επιχείρησης

Η μελλοντική επιβίωση της επιχείρησης ενδιαφέρει και τους εργαζόμενους σ' αυτή. Οι εργαζόμενοι διαπραγματεύονται τις αποδοχές τους, τερματίζουν την απασχόλησή τους στην επιχείρηση και οι επίδοξοι εργαζόμενοι αποφασίζουν αν θα συνεχίσουν την σταδιοδρομία τους στην επιχείρηση. Έτσι οι εργαζόμενοι συνδέουν το μέλλον τους με το μέλλον της επιχείρησης στην οποία εργάζονται. Πρέπει λοιπόν να ενδιαφέρονται περισσότερο ακόμα και από τους μετοχούς της επιχείρησης για την διατήρηση και επέκτασή της. Γι' αυτό πρέπει να ζητούν την μη διανομή στους μετόχους εικονικών - πληθωριστικών κερδών, γιατί αυτή η διανομή συνήθως οδηγεί στο κλείσιμο των επιχειρήσεων. Στην χώρα μας δεν είναι λίγες οι προβληματικές επιχειρήσεις που έχουν κλείσει.

7. Οι πελάτες

Αυτοί προσπαθούν πάντοτε να προλαβαίνουν τις ανατιμήσεις των προϊόντων τα οποία εφοδιάζονται από την επιχείρηση. Έτσι, αυξάνουν τα αποθέματά τους ή ερευνούν την πιθανότητα αλλαγής

του εφοδιασμού από την επιχείρηση σε περίπτωση που το κόστος παραγωγής (τιμή αγοράς για τους πελάτες) αυξάνεται.

Εμμεσα ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση

Οι παρακάτω ενδιαφερόμενοι ενδιαφέρονται για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, τις μελετούν και τις αναλύουν έχοντας σαν σκοπό να βοηθήσουν και να προστατεύσουν αυτούς που ενδιαφέρονται ή πρόκειται να ενδιαφερθούν άμεσα για την πορεία της επιχείρησης.

1. Οι οικονομικοί αναλυτές και σύμβουλοι:

Αναλύουν και επεξεργάζονται τα λογιστικά πληροφοριακά στοιχεία και συμβουλεύουν τους επενδυτές - μετόχους αν θα αυξήσουν ή θα μειώσουν τις μετοχές τους και τους υποψήφιους μετόχους αν θα είναι συμφέρον να επενδύσουν στην επιχείρηση.

Ομως τα λογιστικά στοιχεία δεν δίνουν πάντοτε την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, αυτό δυσχεραίνει το έργο των αναλυτών που πρέπει πάντοτε να έχουν σωστή και αντικειμενική πληροφόρηση για την λήψη και σωστών αποφάσεων.

2. Τα Χρηματιστήρια

Τα Χρηματιστήρια πρέπει να ενδιαφέρονται για την αποδοχή ή διαγραφή των μετοχών, την ενθάρυνση μεταβολής στις λογιστικές πρακτικές ώστε να υπάρχει πλήρη διαφώτιση για την οικονομική θέση της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την παρουσία περισσότερων συμπληρωματικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις.

3. Οι δικηγόροι

Αυτοί κρίνουν αν τα διανεμόμενα κέρδη και η κατανομή στους δικαιούχους είναι νόμιμα (αν επιτρέπεται η διανομή κερδών από το νόμο και αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν εγκριθεί από την τακτική Γ.2 των μετόχων).

4. Ο οικονομικός τύπος και οι Τράπεζες πληροφοριών

Εφοδιάζονται με τα πληροφοριακά στοιχεία που επιλέγουν και συνδυάζουν και αναλύοντας τα παρουσιάζουν χρήσιμες περιγραφικές αναλύσεις, υπολογίζουν αριθμοδείκτες και τις τάσεις των επιχειρήσεων στο μέλλον. Ο οικονομικός τύπος και οι Τράπεζες πληροφοριών αποτελούν σήμερα μια αποδεικτική απ'όλους πηγή, πληροφοριών.

5. Κλαδικές ενώσεις

Αυτές ενδιαφέρονται για την επιβίωση του κλάδου της επιχείρησης. Έτσι προσπαθούν να βρουν αν υπάρχουν προοπτικές για τον κλάδο, αυτό επιτυγχάνεται ύστερα από την συλλογή στατιστικών στοιχείων που επιλέγουν κάνοντας συγκρίσεις και αναλύοντας τα επιχειρηματικά αποτελέσματα.

6. Εργατικές Ενώσεις

Επιλέγουν τα απαραίτητα στοιχεία για την κατάρτιση των συλλογικών συμβάσεων και προσπαθούν να προβλέψουν και να διατηρήσουν την επιβίωση της επιχείρησης.

6.2. ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΕΤΗΝ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει οι συντάκτες αυτών των καταστάσεων να προσέχουν και να προβληματίζονται έτσι ώστε να επιτυγχάνεται ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων.

Πρώτα - πρώτα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους είτε σε επίπεδο επιχειρήσεων (κλάδο) μεταξύ τους είτε διαχρονικά. Η μη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων δεν επιφέρει σωστά στατιστικά και οικονομικά στοιχεία για την πορεία της επιχείρησης έτσι δεν επιτελείται ο βασικός ρόλος τους που είναι η πληροφόρηση των ενδιαφερομένων. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με βάση τις λογιστικές αρχές όχι μόνο από την επιχείρηση αλλά και από τον κλάδο καθώς και σε κάθε χρήση της.

Υπάρχει ακόμη ανάγκη να βρεθούν κάποια πρότυπα ως προς το περιεχόμενο και την δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Αυτό επιτεύχθηκε αρκετά με το Γ.Λ.Σ. που όμως πριν από τέσσερα χρόνια, άρχισε να γίνεται υποχρεωτική η τήρησή του στην χώρα μας και ακόμα δεν έχει κατανοηθεί η τόσο μεγάλη ανάγκη για την εφαρμογή του.

Με το Γ.Λ.Σ. επιτεύχθηκε αυτή η ομοιόμορφη ορολογία των λογαριασμών, οι αποδεικτές μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και η ομοιόμορφη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.

Στο χώρο της Ε.Ο.Κ. * αυτή η ομοιομορφοποίηση των οικονομικών καταστάσεων επιτυγχάνεται με τις DIRECTIVES - Οδηγίες όπως ονο-
* Υπήρξε μια ανάγκη στις διεθνείς οικονομικές συναλλαγές και έτσι επιβλήθηκε να μπει αυτή η τάξη στις οικονομικές συναλλαγές διεθνώς.

μάζονται (συγκεκριμένα πρόκειται για την 4η οδηγία της ΕΟΚ που τροποποιεί το ΚΝ 2190/20).

Το ΕΓΛΣ είναι απόλυτα προσαρμοσμένο στο κοινοτικό Δίκαιο, που παράλληλα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές επιτέλεσε μεγάλη πρόοδο της λογιστικής στην χώρα μας.

Ετσι με την εισαγωγή του κοινοτικού Δικαίου και την προσαρμογή της χώρας μας στην νομοθεσία αυτή καταργούνται οι αυτοσχεδιασμοί και οι ανορθόδοξες επινοήσεις των λογιστών που δημιουργούσαν μια άναρχη ορολογία των λογαριασμών και μία άτακτη δομή των οικονομικών καταστάσεων και καθιερώνεται μια κοινή λογιστική γλώσσα και μία τάξη όχι μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και στην λογιστική των Κρατών μελών της Ε.Ο.Κ. (και της χώρας μας).

Μετά την προσαρμογή του ΕΓΛΣ στο κοινοτικό δίκαιο η νομοθεσία των ΑΕ δανείστηκε όρους, έννοιες του ΕΓΛΣ. Στις περιπτώσεις που υιοθετούνται ρυθμίσεις των ΕΓΛΣ σωστό είναι να παρέμπονται οι αναγνώστες στις αντίστοιχες παραγράφους του π.χ. υπόδειγμα και περιεχόμενο Ισολογισμού - 41.103 - 41.102.

α) Κανόνες αποτιμήσεως στην απογραφή τέλους χρήσης 2.2.205 του ΓΛΣ.

Υιοθετώντας το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας λογαριασμού των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων οι συντάκτες αυτών των οικονομικών καταστάσεων είναι υποχρεωμένοι να ανατρέχουν στο ΕΓΛΣ και να προσαρμόζουν το περιεχόμενο των λογαριασμών του Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως που τηρούν σήμερα με το περιεχόμενο των λογαριασμών που προβλέπει το ΕΓΛΣ, π.χ. στο λογαριασμό Ισολογισμού "Λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως".

Περιλαμβάνονται :

- Τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- Τα έξοδα αυξήσεως του κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.
- Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.
- Τα έξοδα αναδιοργανώσεως.
- Κ.λ.π.

Σήμερα οι Α.Ε και οι Ε.Π.Ε εφαρμόζουν κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων το Γ.Λ.Σ. πριν την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. οι λογιστές των Α.Ε που δεν συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ αντιμετώπιζαν μεγάλες δυσκολίες γιατί θα έπρεπε να ήξεραν το περιεχόμενο καθενός λογαριασμού του λισολογισμού και των αποτελεσμάτων που προβλεπει ο νόμος (δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ).

Σ'όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις η πληροφόρηση για την χρηματοοικονομική της θέση είναι ελλιπής και κατά συνέπεια οι πιστωτές, οι μέτοχοι και οι άλλοι ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση δεν έχουν την απαραίτητη και σωστή πληροφόρηση.

Αυτό (η πληροφόρηση) θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί με την κατάρτιση μιας άλλης χρηματοοικονομικής κατάστασης που λέγεται "Πίνακας Μεταβολών στην χρηματοοικονομική θέση" της επιχείρησης (βλέπε Κεφάλαιο 6.παρ.3). Στην χώρα μας αυτός ο Πίνακας δεν είναι υποχρεωτικός. Σ'όλες όμως τις προηγμένες χώρες της Δύσης η κατάρτιση αυτού του Πίνακα είναι υποχρεωτική.

Η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών προτύπων (IASC)* ορίζει ότι

* Ιδρύθηκε το 1978 (International Accounting Standards Committee) μέλος της είναι Ινστιτούτα ή Σώματα Οριστών Λογιστών και αναγνωρισμένων Ελεγκτών -τα μέλη σήμερα είναι 99 χώρες- σκοπός είναι η έκδοση προτύπων που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η Ελλάδα εκπροσωπείται στην Διεθνή αυτή Επιτροπή από το Σ.Ο.Α.

' 'στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται σαν αναπόσπαστο μέρος της μια κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης' '.

Ο πίνακας αυτός είναι ένα συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων δίνοντας πληροφορίες για τις πηγές των πόρων της επιχείρησης, πως χρησιμοποιούνται αυτοί (επενδύονται) και μπορεί να μας δείξουν το βαθμό επιτυχίας της Διοίκησης στην επενδυτική και χρηματοδοτική δραστηριότητα.

Βασικότεροι όμως λόγοι για τους οποίους δεν γίνεται μια πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης της επιχείρησης από την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στη χώρα μας είναι α) οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και β) η επίδραση του πληθωρισμού στις καταστάσεις:

α) Κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων η πληροφόρηση των μετόχων - πιστωτών - Τραπεζών κ.λ.π. έρχεται σε δεύτερη μοίρα. Οι λογιστές προσπαθούν να καλύψουν την επιχείρηση έναντι της φορολογούσας αρχής. Έτσι υπερισχύουν οι διατά-

ξεις της φορολογικής νομοθεσίας των διατάξεων της εδωτικοοικονομικής επιστήμης και της εμπορικής νομοθεσίας. Όμως σ' αυτό βοήθησαν και ορισμένες ρυθμίσεις της φορολογούσας αρχής τις οποίες εμεταλλεύτηκαν οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, μετατρέποντας έτσι τις οικονομικές καταστάσεις από όργανα σωστής πληροφόρησης σε μέσο στρέβλωσης της αλήθειας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι πρόσθετες αποσβέσεις που παρέχονται στις επιχειρήσεις, σαν κίνητρο επένδυσης. Οι τακτικές αποσβέσεις προσαυξάνονται, προκειμένου για πάγια στοιχεία που αποκτώνται από βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 των 1262/82

(βιομηχανικές, βιοτεχνικές, γεωργικές, κτηνοτροφικές, αλλιευτικές, μεταλλευτικές, εξορυκτικές κ.λ.π) και ισχύουν οι συντελεστές απόσβεσεως που αναφέρονται στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου.

Ομως η οικονομική επιστήμη θέλει τις αποσβέσεις ανάλογες προς τη μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων, ή ορθότερα ανάλογα με το κόστος κτήσεως την υπηρεσιών που τα στοιχεία αυτά προσέφεραν κατά την συγκεκριμένη χρήση.

β) Η επίδραση του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις είναι αιτία της στρέβλωσης των κονδυλίων των λογαριασμών και κατά συνέπεια την ψευδή πληροφόρηση για την πραγματική θέση της οικονομικής μονάδας.

Καθώς η αγοραστική δύναμη της δραχμής συνεχώς μειώνεται από χρόνο σε χρόνο και ο πληθωρισμός παραμένει τουλάχιστον στη χώρα μας σε διψήφιο αριθμό οι οικονομικές συνεχίζονται να υπονοθεύονται από αυτές τις επιδράσεις.

Η μη ορθή όμως πληροφόρηση έχει συνέπειες ανάλογες τόσο στην επιχείρηση όσο και στην οικονομία της χώρας. Γιατί αφού οι ενδιαφερόμενοι για την επιχείρηση (είτε αυτοί είναι οι μέτοχοι, οι Τράπεζες, τα όργανα της Διοίκησης κ.λ.π) έχουν εσφαλμένη πληροφόρηση παίρνουν και λάθος αποφάσεις.

- Όταν οι MANAGERS έχουν εσφαλμένη πληροφόρηση θα οδηγηθούν όπως είναι φυσικό στην λήψη και εσφαλμένων αποφάσεων, αυτό όμως θα έχει ολέθριες συνέπειες για την επιχείρηση (π.χ.εσφαλμένο κόστος παραγωγής οδηγεί σε εσφαλμένες τιμές πώλησης).

- Μια πλασματική οικονομική αποδοτικότητα που δείχνει ότι η πορεία της επιχείρησης (κέρδη) συνεχώς βελτιώνεται μπορεί να οδηγήσει τους εργαζόμενους στην αξίωση αύξησης των αποδοχών

της λόγω δήθεν της αυξημένης παραγωγικότητας της εργασίας τους.

- Η φορολογία των πληθωριστικών κερδών, μειώνει την ρευστότητα και τα κεφάλαια της επιχείρησης με σοβαρές συνέπειες για το μέλλον της.

- Οι εσφαλμένοι αριθμοδείκτες αποδοτικότητας (όταν αυτοί εξάγονται από τα εσφαλμένα στοιχεία) παραπλανούν τις Τράπεζες και τις ωθούν σε χρηματοδοτήσεις πρόστις επιχειρήσεις που φαίνεται ότι πάσχουν.

6.3. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Στην παράγραφο αυτή θα αναφερθούμε στην χρηματοοικονομική κατάσταση των μεταβολών της περιουσιακής κατάστασης της επιχ/σης ή πίνακας πηγών και διάθεση κεφαλαίων, όπως είναι γνωστή με παλαιότερο τίτλο.

Η κατάσταση αυτή δεν είναι και τόσο γνωστή στην Ελλάδα, θα είναι όμως υποχρεωτική όταν εφαρμοστούν όλες οι οδηγίες της ΕΟΚ. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που μας είναι γνωστές είναι ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως. Ο ισολογισμός, ως γνωστό, μας δίνει μια εικόνα (συνοπτική) για τη θέση της επιχ/σης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (31-32..) η οποία έχει καθαρά στατικό χαρακτήρα. Τα αποτελέσματα χρήσεως αποτελούν την δυναμική εξέλιξη της επιχ/σης για μια ολόκληρη διαχειριστική περίοδο και μας δίνουν το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχ/σης.

Οι παραπάνω όμως πληροφορίες δεν περιγράφουν ικανοποιητικά (πλήρως) την δραστηριότητα της επιχ/σης και συγκεκριμένα τις χρηματοδοτικές και τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχ/σης.

Το "κενό" αυτό της πληροφόρησης έρχεται να συμπληρώσει μια τρίτη χρηματοοικονομική κατάσταση, η κατάσταση μεταβολών της περιουσιακής θέσης της επιχείρησης ή πηγές και διάθεση κεφαλαίων.

Η κατάσταση μεταβολών έχει σκοπό την απεικόνιση της χρηματικής διακίνησης από την δραστηριότητα της επιχ/σης.

Η χρηματική αυτή διακίνηση συνιστά την εισροή και την εκροή πόρων σε δεδομένη χρονική περίοδο. Οι οικονομικές πράξεις που προκαλούν εισροή οικονομικών πόρων είναι οι εξής:

α) Δραστηριότητες που παράγουν έσοδα (πωλήσεις, παροχή υπηρεσιών).

β) Σύναψη δανείου (τράπεζες, ομόλογα).

γ) Πώληση στοιχείων του πάγιου ενεργητικού.

Τα κεφάλαια που εισρέουν τα χρησιμοποιεί η επιχ/ση για επενδύσεις και γενικά για την καλή συνέχιση και ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της έτσι αυτόματα εκρέουν. Οι πράξεις που συνιστούν εκροή είναι:

α) Αγορά στοιχείων του πάγιου ενεργητικού

β) Εξόφληση υποχρεώσεων

γ) Καταβολή μερισμάτων και φόρων

δ) Δημιουργία κυκλοφορούντων ενεργητικού

Έτσι βλέπουμε πως η ανάλυση των μεταβολών της οικονομικής καταστασης έχει δύο στόχους.

1) Εμφανίζει τις πηγές, από τις οποίες αντλήθηκαν, κεφάλαια, καθώς και τους τομείς στους οποίους διατέθηκαν.

2) Εξηγεί για ποιούς λόγους μεταβλήθηκαν τα κεφάλαια στο τέλος, από την αρχή της περιόδου.

Έτσι έχουμε αυξομείωση των διαθεσίμων κεφαλαίων και κατά συνέπεια θα έχουμε και ανάλογη αυξομείωση του κεφαλαίου κίνησης.

Για να κατανοηθεί καλύτερα ο πίνακας μεταβολών πρέπει να γίνουν κάποιες διευκρινιστικές παρατηρήσεις:

1) Ο πίνακας αποσκοπεί να παρουσιάσει το ποσό των πραγματικών χρηματικών μέσων που απέκτησε και διάθεσε η επιχ/ση σε ορισμένο χρόνο ασχέτως εάν αυτές οι εισροές ή εκροές προέρχονται από δραστηριότητα στο συγκεκριμένο χρόνο.

2) Δεν μας ενδιαφέρει εάν η εκροή ή εισροή αποτελεί δεδουλευμένο έσοδο ή δαπάνη ή αν είναι προκαταβολή, προείσπραξη ή εξόφληση χρέους.

3) Δεν μας ενδιαφέρουν δαπάνες (λογιστικές) οι οποίες δεν συνεπάγονται ταμιακή εκροή, όπως οι αποσβέσεις. Μας ενδιαφέρουν το κέρδος ή ζημιά αποτέλεσμα της δραστηριότητας.

4) Λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προσαυξάνονται ή μειώνουν την ένδειξη του λογιστικού αποτελέσματος χωρίς να έχουν προκαλέσει οποιαδήποτε μεταβολή στο διαθέσιμο κεφάλαιο. Τέτοιας μορφής μεγέθη είναι τα κέρδη ή οι ζημιές από πωλήσεις στοιχείων της περιουσίας π.χ. πώληση μηχ/τος σε τιμή ανώτερη από τη λογιστική του αξία, τότε θα προκύψει κέρδος ίσο με τη διαφορά της αξίας κτήσης από την τιμή πώλησης.

5) Ακόμη πραγματική ροή είναι τα κεφάλαια από:

α) εξοφλήσεις τιμολογίων των πελατών της προηγούμενης χρήσης.

β) αγορές πελατών μετρητοίς στην διάρκεια της περιόδου

γ) προαταβολή πελατών έναντι μελλοντικών αγορών

6) Τυχόν αποσβέσεις επισημασμένων απαιτήσεων είναι λογιστική δαπάνη και όχι ταμιακή εκροή.

7) Οι προεισπραχθείς τόκων, ενοικίων και άλλων προσόδων ενώ δεν μετρώνται λογιστικώς για το αποτέλεσμα μιας οικονομικής χρήσης μετρώνται για τον προσδιορισμό του ποσού των χρηματικών μέσων που διακινήθηκε κατά την συγκεκριμένη περίοδο.

8) Διαφορά πλάνια μεταβολής οικονομικής κατάστασης από πλάνια ροής χρήματος (εισροή-εκροής) είναι ότι η πρώτη κατάσταση εμφανίζει τις πηγές των κεφαλαίων ενώ η δεύτερη κατάσταση μετατρέπει το λογιστικό εισόδημα σε ταμιακή βάση. Αφαιρεί εκροές από εισροές για να εμφανιστεί το υπόλοιπο του λ/σμου ταμείου.

Τρόποι σύνταξης της κατάστασης: Συνήθως χρησιμοποιούνται δύο βασικοί μέθοδοι για την κατάρτιση της κατάστασης της μεταβολής της περιουσιακής θέσης της επιχείρησης: α) με βάση την μεταβολή στο κεφάλαιο κινήσεως της επιχείρησης και β) με βάση την εισροή των μετρητών.

1. Μέθοδος κεφαλαίου κινήσεως

Όπως είναι γνωστό το κεφάλαιο κινήσεως της επιχ/σης ορίζεται από τη διαφορά του κυκλοφοριακού ενεργητικού και του βραχυχρόνιου παθητικού. $\text{Κεφαλαίου κινήσεως} = \text{Κυκλοφ. ενεργ.} - \text{βραχυχρόνιο παθητικό.}$

Όταν μια κατάσταση μεταβολών ετοιμάζεται με βάση το κεφάλαιο κινήσεως, η κατάσταση μας δείχνει τις πηγές και τις χρήσεις του κεφαλαίου κινήσεως, για μια χρονική περίοδο. Η διαφορά των πηγών και των χρήσεων του κεφαλαίου κινήσεως αποτελεί την καθαρή αύξηση ή μείωση του κεφαλαίου κινήσεως.

Με την παρουσίαση όλων των πηγών και διάθεσης κεφαλαίων έχουμε συγχρόνως όλες τις επενδυτικές και χρηματοδοτικές της επιχ/σης. Συμβαίνει όμως πολλές φορές μερικές από αυτές τις δραστηριότητες να μην επηρεάζουν το κεφάλαιο κινήσεως, γι' αυτό είναι αναγκαίο οι δραστηριότητες αυτές να παρουσιάζονται τόσο στις πηγές όσο και στις χρήσεις.

Σαν γενικός κανόνας των μεταβολών του κεφαλαίου κινήσεως θα μπορούσαμε να δούμε ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ των λογαριασμών του κεφαλαίου κινήσεως δεν επηρεάζει το κεφάλαιο κινήσεως, αντίθετα αυτό επηρεάζεται (μεταβάλλεται) όταν υφίσταται συναλλαγή μεταξύ των λογ/σμών του κεφαλαίου κινήσεως και των λογαριασμών μη κεφαλαίου κινήσεως.

2. Η μέθοδος των μετρητών

Η σύνταξη της κατάστασης μεταβολών με βάση τα μετρητά παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με τη μέθοδο του κεφαλαίου κινήσεως. Με τη μέθοδο των μετρητών η κατάσταση δείχνει τις μεταβολές των χρηματοδοτικών επενδυτικών δραστηριοτήτων με βάση το ισοζύγιο μετρητών. Συγκεκριμένα η κατάσταση αυτή παρουσιάζει όλες τις πηγές και τις χρήσεις μετρητών σε μια χρονική περίοδο. Η διαφορά των πηγών και της διάθεσης μετρητών αποτελεί την καθαρά μεταβολή που επήλθε στο ταμείο της επιχ/σης. Ειδικότερα η διαφορά αυτή είναι ίση με την διαφορά των δύο λογ/σμών "ταμείο" μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών.

Για την κατάσταση μεταβολών της επιχ/σης και με τις δύο μεθόδους απαραίτητα στοιχεία είναι ο λογ/σμός. Αποτελεσμάτων χρήσεως και δύο διαδοχικοί ισολογισμοί της επιχ/σης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη επιπρόσθετη πληροφορία (στοιχεία) που θα είχαμε στη διάθεσή μας, η οποία θα μας βοηθούσε στη σύνταξη της κατάστασης.

- Εφαρμογή:

Για την εφαρμογή (τρόπο σύνταξης) της κατάστασης μεταβολών θα χρησιμοποιήσουμε ένα υποθετικό παράδειγμα και θα ακολουθήσει η παρουσίαση της κατάστασης και με τους δύο τρόπους κεφαλαίο κινήσεως και μετρητά.

Παράδειγμα:

Δίδονται οι ισολογισμοί της επιχ/σης "ΣΕΡΡΑΪΚΗ" Α.Ε. για τα έτη 1985 και 1986, καθώς και τα αποτελέσματα χρήσεως για το έτος 1986.

ΓΕΩΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 'ΣΕΡΡΑΪΚΗΣ Α.Ε.' 1985-1986

(σε 000 δρχ).

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΑ 1986	ΠΟΣΑ 1985	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΑ 1986	ΠΟΣΑ 1985
Ταμείο	149.500	70.000	έξοδα πληρωτέα	77.500	117.000
Απαιτήσεις	165.000	135.000	τόκοι πληρωτέα	7.500	0
Αποθέματα	150.000	200.000	φόροι πληρωτέοι	35.000	33.000
Προπλ. έξοδα	8.000	5.000	μερίσματα πληρωτ.	25.000	0
Μηχ/τα	650.000	500.000	μακροχ. δάνεια	40.000	0
(συσ. αποσβέσεις) (97.500)		(60.000)	Μετοχικό κεφάλ.	610.000	550.000
			Αποθεματικά	230.000	150.000
ΣΥΝΟΛΟ	1.025.000	850.000		1.025.000	850.000

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 1986 (σε 000 δρχ).

Πωλήσεις				535.000
Κόστος πωληθέντων				- 300.000
Μικτό κέρδος				235.000
Λειτουργικά έξοδα		50.000		
Αποσβέσεις		37.500		
Τόκοι		7.500		95.000
Εισόδημα πριν τους φόρους				140.000
Φόρος				- 35.000
Καθαρό εισόδημα				105.000

Επιπρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία για το 1986.

- 1) Αγοράσθηκε μηχανήμα 90.000 μετρητοίς
- 2) Αγοράσθηκε μηχανήμα 60.000 με αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.
- 3) Συνήφθη δάνειο 40.000 το οποίο θα εξοφληθεί σε 10 χρόνια.

4) Δηλώθηκαν μερίσματα 25.000 τα οποία δεν πληρώθηκαν το 1986. Η παρουσία της κατάστασης μεταβολών γίνεται πρώτα με την μέθοδο του κεφ. κινήσεως.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΙΝΗΣΕΩΣ

Πηγές κεφαλαίου κινήσεως	
Καθαρό εισόδημα	105.000
Προστίθενται οι αποσβέσεις που δεν αποτελούν εκροή	37.500
Συναφθέντα δάνεια	40.000
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	<u>60.000</u>
Σύνολο πηγών κεφ. κινήσεως	242.000
Διάθεση κεφαλαίου κινήσεως	
Απόκτηση μηχανήματος	90.000
Απόκτηση μηχανήματος (απόσβεση μετοχ.κεφ)	60.000
Δηλωθέντα μερίσματα	<u>25.000</u>
	175.000
	67.500

Σύμφωνα με τα στοιχεία του ισολογισμού το κεφάλαιο κινήσεως για το 1986 και το 1985 ήταν αντίστοιχα:

(Κεφ.κινήσεως = κυκλ.ενεργητικό - βραχ.παθητικό)

Κεφ.κινήσεως 1986: 472.500 - 145.000 = 327.500

Κεφ.κινήσεως 1985: 410.000 - 150.000 = 260.000

Διαφορά κεφ. κινήσεως '86 - '85 67.500

Αποδεικνύεται λοιπόν ότι η διαφορά (αύξηση) του κεφαλαίου κινήσεως για το 1986 ήταν 67.500 δρχ.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΜΕΤΡΗΤΑ

Πηγές μετρητών		
Καθαρό εισόδημα		105.000
Προστίθενται:		
Αποσβέσεις		37.500
Μείωση αποθεμάτων		50.000
Αύξηση πληρ. τόκων		7.500
Αύξηση πληρ. φόρων		2.000
Αφαιρούνται:		
Αύξηση απαιτήσεων	30.000	
Αύξηση προπληρωθέντων εξόδων	3.000	
Μείωση πληρωτέων εξόδων	<u>39.500</u>	(72.500)
Είσροφή μετρητών από την λειτουργία		129.500
Από δάνεια		40.000
Από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου		<u>60.000</u>
Σύνολο πηγών μετρητών		229.500
Διάθεση μετρητών:		
Απόκτηση μηχανήματος	90.000	
Απόκτηση μηχανήματος με αύξηση μετοχικού	60.000	
Σύνολο διάθεσης μετρητών		(150.000)
Καθαρή αύξηση μετρητών		79.500

Η καθαρή αυτή αύξηση των μετρητών επαναβεβαιώνεται και από τη διαφορά του λογαριασμού "Ταμείου" των δύο διαδοχικών λοολογισμών (149.500 - 70.000 = 79.500).

Συμπεράσματα

Η κατάσταση μεταβολών της περιουσιακής θέσης της επιχείρησης αποτελεί τη γέφυρα μεταξύ του λογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Βοηθά τον αναγνώστη και ειδικότερα τον αναλυτή να αντιληφθεί τις μεταβολές της επιχείρησης. Είναι επίσης χρήσιμη τόσο για τον μεσοπρόθεσμο όσο και για το μακροπρόθεσμο σχεδιασμό αφού είναι μια μέθοδος που μελετά την εισροή και εκροή κεφαλαίων μεταξύ δύο χρονικών σημείων. Τα χρονικά αυτά σημεία μπορεί να είναι τρίμηνο, εξάμηνο, έτος ή ακόμη και πέντε χρόνια και στο σημείο αυτό η συμβολή της κατάστασης μεταβολών στο σχεδιασμό της επιχειρηματικής δράσης των επιχειρήσεων θεωρείται πολύ σημαντική.

Τελικά θα λέγαμε ότι η κατάσταση μεταβολών της περιουσιακής θέσης της επιχείρησης είναι πολύ ενδιαφέρουσα και η ευρεία χρήση της θα συμβάλλει στη διαφάνεια των χρηματοδοτικών και επενδυτικών μεγεθών της επιχείρησης.

6.4. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ (Συμπεράσματα - μέτρα για την σωστή κατάρτιση των οικον. καταστάσεων).

Στην χώρα μας πρέπει να ληφθούν πολλά και αναμορφωτικά μέτρα ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να επιτελούν τον πραγματικό τους σκοπό. Μέτρα όπως τα ακόλουθα:

1) Να υποχρεωθούν αν όχι όλες τουλάχιστον οι μεγάλες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το ΕΓ.ΛΣ. Έτσι θα υπάρχει ένα εννιαίο τυποποιημένο λογιστικό σχέδιο που τα πλεονεκτήματά του θα φανούν κατά την διάρκεια της εφαρμογής τους και πεισθούν όλες οι επιχειρήσεις για την μεγάλη χρησιμότητά του.

2) Να καθιερωθεί κάποια απλοποιημένη μέθοδος αποπληθωροποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Τη σχετική πρωτοβουλία πρέπει να αναλάβουν φορείς που έχουν συμφέρον και να είναι στην αρμοδιότητά τους αυτή η πρωτοβουλία όπως:

α) Το Κράτος

Το Κράτος έπρεπε να έχει αναλάβει αυτή των πρωτοβουλία νομοθετώντας την εφαρμογή κάποιας μεθόδου αποπληθωροποίησης των οικονομικών καταστάσεων για να φανερώνεται η πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης η οποία ενδιαφέρει το κράτος γιατί η φορολογία των κερδών της επιχείρησης αποτελεί έσοδο γι' αυτό. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο το κράτος δεν παίρνει κάποια μέτρα επειδή τα εικονικά - πληθωριστικά κέρδη των επιχειρήσεων αποτελούν μεγαλύτερο έσοδο καθώς φορολογούνται βάσει αυτών. Αυτό συμβαίνει σ' όλες σχεδόν τις χώρες εκτός μεμονωμένων περιπτώσεων.

β) Οι ίδιες οι επιχειρήσεις

Τόσο οι μέτοχοι όσο και τα διοικητικά στελέχη εφόσον δεν έχουν σωστή πληροφόρηση για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης δεν προβαίνουν στη λήψη σωστών αποφάσεων για το συμφέρον τόσο το δικό της (μέτοχοι) αλλά και της ίδιας της επιχείρησης (διοικητικά στελέχη). Ετσι λοιπόν οι ίδιες οι επιχειρήσεις και οργανώσεις τους (επιμελητήρια, ενώσεις Εύνδεσμοι κ.λπ)

θα πρέπει να είχαν εισηγηθεί στα μέλη τους για την αναγκαιότητα τους εφαρμογής κάποιας μεθόδου λογιστικής πληθωρισμού εξηγώντας τους τα πλεονεκτήματα κατά την εφαρμογή της μεθόδου.

γ) Οι Τράπεζες

Οι Τράπεζες έχουν σαν σκοπό να τοποθετούν τις αποταμιεύσεις που εμπιστεύεται σ'αυτές το κοινό σε παραγωγικούς σκοπούς, αλλά για την δική τους διασφάλιση (για σίγουρη επιστροφή των χρημάτων τους) πρέπει να επιλέγουν τις επιχειρήσεις που πρόκειται να χρηματοδοτήσουν σύμφωνα με την αποδοτικότητα τους. Όμως η αποδοτικότητα δεν μπορεί να προσδιοριστεί σωστά όταν τα δύο μεγέθη που την προσδιορίζουν τα κέρδη και τα απασχολούμενα κεφάλαια -εκφραζόμενα σε ιστορικές δραχμές είναι εσφαλμένα. Ετσι λοιπόν υπάρχει ανάγκη όχι μόνο για τις Τράπεζες αλλά και για το κοινωνικό σύνολο γενικότερα να καθιερωθεί κάποια μέθοδος λογιστικής πληθωρισμού. Οι Τράπεζες έχουν την δύναμη να επιβάλλουν στις χρηματοδοτούμενες επιχειρήσεις την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, αρκεί να θέτουν σαν προϋπόθεση χρηματοδότησής του την προσκόμιση τέτοιων καταστάσεων.

δ) Το χρηματιστήριο Αξιών

Οι μέτοχοι και οι επενδυτές πρέπει να διαφωτίζονται πλήρως γύρω από την οικονομική κατάσταση και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Αυτό όμως δεν συμβαίνει σήμερα γιατί τα λογιστικά μεγέθη έχουν νοθευτεί από τον πληθωρισμό.

Ετσι λοιπόν το χρηματιστήριο, οφείλει, να επιβάλλει στις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν χρεόγραφα (μετοχές ή ομολογίες) εισηγμένα στο χρηματιστήριο την κατάρτιση και δημοσίευση αποπληθωροποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή τουλάχιστον να δημοσιεύσουν κάποια συμπληρωματικά στοιχεία σε τρέχον κόστος αντικατάστασης ή σε δραχμές τρέχουσας αγοραστικής δύναμης (π.χ. αποσβέσεις, κόστος πώληθėtųν). Αυτή η ανάγκη υπάρχει εδώ και πολλά χρόνια όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και σε πολλά ξένα χρηματιστήρια που έχουν προχωρήσει κάπως ζητώντας από τις επιχειρήσεις την δημοσίευση τέτοιων καταστάσεων.

ε) Οι εργατικές ενώσεις

Οι εργαζόμενοι στις επιχειρήσεις, τα σωματεία τους και γενικότερα οι εργατικές ενώσεις (κλαδικές, ενώσεις, Γ.Σ.Ε.Ε.) πρέπει να αξιώσουν την εφαρμογή κάποιας μεθόδου λογιστικής του πληθωρισμού, η οποία εξασφαλίζει την διατήρηση των κεφαλαίων της επιχείρησης ανέπαφων από τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Ακόμη πρέπει να ζητούν τη μη διανομή στους μετόχους εικονικών - πληθωριστικών κερδών γιατί αυτό οδηγεί στο κλείσιμο των επιχειρήσεων. Το κλείσιμο των επιχειρήσεων δεν συμφέρει κανέναν και περισσότερο τους εργαζόμενους που δουλεύουν σ' αυτές καθώς το μέλλον της επιχείρησης συνδέεται άμεσα με το δικό τους.

Την εφαρμογή κάποιας μεθόδου λογιστικής πληθωρισμού επέβαλαν στα μέλη τους κάποιες οργανώσεις λογιστών. Αυτό έγινε σε πολλές χώρες (Αμερική, Αγγλία, Καναδάς, Ιαπωνία κ.λ.π, αλλά όμως οι οργανώσεις λογιστών σ' αυτές τις χώρες είναι τα αρμόδια όργανα για να επιβάλλουν τις λογιστικές αρχές και μεθόδους που θα ακολουθήσουν οι επιχειρήσεις. Οι ανάλογες οργανώσεις στην χώρα μας και ΣΟΛ δεν έχουν την απαιτούμενη δύναμη να επιβάλλουν στις επιχειρήσεις την υποχρέωση δημοσίευσης στοιχείων πέρα από αυτών που καθορίζει ο Νόμος 2190/20 και οι τροποποιήσεις αυτού. Έτσι οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται μόνο σε όσα επιβάλλει ο νομοθέτης και κυρίως ο φορολογικός.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

Η ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΟΥ Ε.ΓΛΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΗ ΚΡΙΤΙΚΗ

7.1. ΓΕΝΙΚΑ

Οι αριθμοδείκτες είναι σχέσεις μεταξύ μεγεθών, λογιστικής ή στατικής προελεύσεως, που καταρτίζονται με σκοπό τον προσδιορισμό της πραγματικής θεσεως ή της αποδοτικότητας των διαφόρων τμημάτων ή ολόκληρων τομέων της οικονομικής μονάδας και σε τελική ανάλυση, της πραγματικής καταστάσεως ολόκληρης της οικονομικής μονάδας ή και γενικότερα του κλάδου στον οποίο ανήκει η μονάδα αυτή.

Με τους αριθμοδείκτες προσδιορίζεται η σχέση βασικών επιχειρηματικών μεγεθών διευκολύνεται η επιχειρηματική δράση και επεξηγούνται τα αποτελέσματα που προκύπτουν απ'αυτή.

Οι αριθμοδείκτες καταρτίζονται κάτω από ορισμένους κανόνες, στους οποίους πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή: α) η συσχέτιση των μεγεθών να γίνεται κατά τρόπο ώστε οι δείκτες αριθμοί που προκύπτουν να είναι ανάλογοι με την κατάσταση που απεικονίζουν. β) τα μεγέθη των συσχετίσεων που επιλέγονται να μειώνουν στο ελάχιστο τα λάθη. γ) δείκτες που οι όροι τους αναφέρονται σε διάστημα χρήσεως μικρότερο των 12 μηνών δεν είναι ενδεικτικοί της όλης κατάστασης. δ) Ο δείκτης όταν είναι μεμονωμένος έχει σχετική μόνο χρησιμότητα. Γι'αυτό πρέπει να γίνεται σύγκριση διαφόρων δεικτών μεταξύ τους και διαχρονικά ώστε να εξασφαλίζεται ορθό συμπέρασμα. ε) Τα αποτελέσματα των αριθμοδεικτών πρέπει να συγκρίνονται μ'αυτά άλλων παρόμοιων επιχ/σεων, και του κλάδου.

Για την κατάρτιση των αριθμοδεικτών τα λογιστικά μεγέθη λαμβάνονται από:

- Τον ισολογισμό, το λογαριασμό γενικής ειμετάλλευσης, το λογισμό γενικής λογιστικής, το λ/σμό αποτελέσματα χρήσεως, τα λογιστικά και εξωλογιστικά έντυπα. τους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής.

7.2. Η ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΡΙΘ/ΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Ε.ΓΛΣ.

Για την κατάρτιση των αριθμοδεικτών που εξασφαλίζονται από το Γ.Λ.Σ οι οικονομικές μονάδες οδηγούνται από τις αρχές της ορθολογικής διαχείρισης και διοίκησης και από τη σκοπιμότητα βελτίωσης και συστηματοποίησης της οικονομικής έρευνας και ανάλυσης στον τομέα δραστηριότητάς τους.

Οι βασικοί στόχοι, που διέπουν την κατάρτιση των αριθ/ων στα πλαίσια του Γ.Λ.Σ. είναι:

α) Η εξασφάλιση των μέσων διαγνώσεως και εκτιμήσεως των όρων ή συνθηκών κάτω από τις οποίες λειτουργούν οι οικον.μονάδες.

β) Η κατάρτιση των δεικτών με τρόπο εννιαίο, ώστε να είναι δυνατή η συγκρισή τους με τους αντιστοιχους δείκτες ομοειδών οικον., μονάδων.

γ) Η καλύτερη αξιοποίηση του λογιστικού και στατιστικού υλικού των επιχ./σεων για την εξυπηρέτηση όχι μόνο των αναγκών τους, αλλά και εκείνων που ασχολούνται με την έρευνα των διάφορων τομέων της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

7.3. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΡΙΘ/ΩΝ

Στην πτυχιακή μας εργασία κρίνουμε σκόπιμο να εξετάσουμε τους εξής αριθμοδείκτες οι οποίοι ταξινομούνται ως εξής:

α) Αριθμοδείκτες οικονομικής διαρθρώσεως οι οποίοι εξυπηρετούν τις ανάγκες αξιολογήσεως της οικον. θέσεως της οικονομικής μονάδας όπως αυτή εμφανίζεται σε στατική μορφή.

β) Αριθμοδείκτες απόδόσεως και αποδοτικότητας, οι οποίοι εξυπηρετούν τις ανάγκες αναλύσεως της δυναμικής εικόνας της επιχειρηματικής προσπάθειας και του αποτελέσματος που προκύπτει από τη λειτουργία της οικονομ. μονάδας.

γ) Αριθμοδείκτες διαχειριστικής πολιτικής, οι οποίοι εξυπηρετούν την ανάγκη συσχετίσεως των στατικών στοιχείων του ισολογισμού προς τα δυναμικά στοιχεία της εκμεταλλεύσεως με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σωστά τα μέσα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Οι αριθμοδείκτες του Ε.ΓΛΣ κατά κατηγορίες, είναι οι εξής:

α. Οικονομικής διαρθρώσεως

1. 'Κυκλοφορούν' ενεργητικό %
Σύνολο ενεργητικού

2. Ιδια κεφάλαια %
Σύνολο υποχρεώσεων

3. Ιδια κεφάλαια %
Πάγιο ενεργητικό

4. 'Κυκλοφορούν' ενεργητικό %
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

5. Κεφάλαιο κινήσεως %
'Κυκλοφορούν' ενεργητικό

B. Αποδόσεως και Αποδοτικότητα

6. Καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών %
7. Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων
Ιδία κεφάλαια %
8. Μικτά αποτελέσματα
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών %
9. Μικτά αποτελέσματα
Κόστος πώλησεως αποθεμάτων και υπηρεσιών %
10. Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών
Ιδία κεφάλαια %
11. Κόστος πώλησεως αποθεμάτων
Μέσος όρος αποθεμάτων περιόδου %
- Διαχειριστικής πολιτικής
12. Νέες επενδύσεις
Περιθώριο αυτοχρηματοδοτήσεως %
13. Υποχρεώσεις προς προμηθευτές
Αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση χ 360=ημέρες
14. Απαιτήσεις από πελάτες
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση χ 360=ημέρες
15. Απαιτήσεις από πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών χ 360=ημέρες

7.4. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΩΝ

Εννοιολογικό περιεχόμενο των αριθμοδεικτών και η σκοπιμότητά που εξυπηρετούν οι αριθμοδείκτες.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ η εννοιολογία των όρων των αριθμοδεικτών με αλφαβητική σειρά είναι η εξής:

1. Αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση. Για την συγκεκριμένη περίοδο προσδιορίζονται με οποιοδήποτε τρόπο οι αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών που γίνονται με πίστωση. Έναν από τους τρόπους αποτελεί ο προσδιορισμός του αθροίσματος των καθαρών πιστώσεων (πιστώσεις μείον αντιλογισμοί) των λογ/σμών 50.00 - 5004.

2. Απαιτήσεις από πελάτες. Για τον προσδιορισμό των απαιτήσεων από πελάτες αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 30.00 "πελάτες εσωτερικού" 30.01 "πελάτες εξωτερικού" 30.02 "ελληνικό δημόσιο", 30.03 "Ν.Π.Δ.Δ και Δημόσιες επιχειρήσεις", 30.06 "πελάτες παρακρατημένες εγγυήσεις", 30.97 "πελάτες επισφαλείς" 30.98 "ελληνικό δημόσιο λογ. επιδίκων απαιτήσεων και 30.99 "λοιποί πελάτες λογ. επιδίκων απαιτήσεων".

3. Απαιτήσεις από πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών. Για τον προσδιορισμό των απαιτήσεων από πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών των πελατών (όρος Νο2: απαιτήσεις από πελάτες) και τα υπόλοιπα των ανείσπρακτων γραμματίων εισπρακτέων, οπουδήποτε κι αν βρίσκονται αυτά, δηλαδή των λογαριασμών 31.00 "γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο", 31.01 "γραμμάτια στις τράπεζες για είσπραξη", 31.02 "γραμμάτια στις τράπεζες σε εγγύηση" 31.03 "γραμμάτια σε καθυστέρηση", 31.07 "γραμμάτια σε Ε.Ν. στο χαρτοφυλάκιο", 31.08 "γραμμάτια σε Ε.Ν. στις τράπεζες για είσπραξη" 31.09 "γραμμάτια σε Ε.Ν. στις Τράπεζες σε εγγύηση" και 31.10 "γραμμάτια σε Ε.Ν. σε καθυστέρηση".

31.07 "γραμμάτια για εισπραξη" 31.09 "γραμμάτια σε Ε.Ν. στις Τράπεζες σε εγγύηση" και 31.10 "γραμμάτια σε Ε.Ν. σε καθυστέρηση".

4. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Γ (II) "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις" και Δ "μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού" του παθητικού του ισολογισμού."

5. Διαριχή κεφάλαια. Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Α "ίδια κεφάλαια" και Γ(1) μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις" του παθητικού του ισολογισμού. Τα κονδύλια της κατηγορίας Α λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσα των κατηγοριών Α "οφειλόμενο κεφάλαιο" και Δ (II) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" του ενεργητικού του ισολογισμού.

6. Ιδια κεφάλαια. Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Α. (1) "ίδια κεφάλαια" Α (II) "διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο" Α (III) "διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων" Α(IV) "αποθεματικά κεφάλαια και Α(V) "αποτελέσματα εις νέο" του παθητικού του ισολογισμού. Τα κονδύλια των κατηγοριών Α(I) και Α(II) λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσα των κατηγοριών Α "οφειλόμενο κεφάλαιο" και Δ(II) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" του ενεργητικού του ισολογισμού.

7. Καθαρά αποτελέσματα εμεταλλεύσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80, το οποίο απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού γενικής εμεταλλεύσεως.

8. Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και των λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86, το οποίο απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

9. Κεφάλαιο κινήσεως (με την έννοια του καθαρού "κυκλοφορούντος" ενεργητικού). Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κινήσεως αθροίζονται τα κονδύλια του κυκλοφορούντος ενεργητικού (Δ) (1) "αποθέματα" Δ(11) "απαιτήσεις", Δ(111) "χρεόγραφα" και Δ(IV) "διαθέσιμα" μειωμένα κατά το ποσό της κατηγορίας Δ(11) (Δ) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση", και τα κονδύλια της κατηγορίας Ε "μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού" του ενεργητικού του ισολογισμού. Από το άθροισμα αυτό αφαιρείται το άθροισμα των κονδυλίων Γ(11) "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις" και Δ' "μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού" του παθητικού του ισολογισμού. Η διαφορά (+ ή -) απεικονίζει το κεφάλαιο κινήσεως κάθε οικονομικής μονάδας στο τέλος της περιόδου προσδιορισμού του. Άλλος τρόπος προσδιορισμού του κεφαλαίου κινήσεως, που καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, είναι ο εξής:

Αθροίζονται τα καταβλημένα ίδια κεφάλαια και οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και από το άθροισμα αυτό αφαιρείται το πάγιο ενεργητικό.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται και τα κονδύλια της κατηγορίας Β "έξοδα εγκαταστάσεως" του ενεργητικού της καταστάσεως ισολογισμού. Στα καταβλημένα ίδια κεφάλαια περιλαμβάνονται τα κονδύλια της κατηγορίας Β "προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα" του παθητικού του αυτού ισολογισμού. Τα καταβλημένα ίδια κεφάλαια αποτελούνται από τα κονδύλια της κατηγορίας Α "ίδια κεφάλαια" του παθητικού του ισολογισμού, μειωμένα κατά τα ποσά των κατηγοριών Α "οφειλόμενο κεφάλαιο" και

και Δ(11) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" του ενεργητικού του αυτού ισολογισμού".

10. Κόστος πωλήσεων αποθεμάτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70 έως και 73 και από το άθροισμα που προκύπτει αφαιρείται το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.00.00 "μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως".

Το κόστος πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

11. Κόστος πωλήσεων αποθεμάτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους πωλήσεων αποθεμάτων (εμπορευμάτων, έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, καθώς και λοιπών αποθεμάτων του λογ.72), από το κόστος πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών αφαιρείται το κόστος πωλήσεων υπηρεσιών.

12. "Κυκλοφορούν" ενεργητικό. Το άθροισμα των κονδυλίων Δ() "αποθέματα", Α(11) απαιτήσεις" (εκτός από το ποσό της κατηγορίας Δ(11) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση", Δ(111) "χρεόγραφα", Δ(IV) "διαθέσιμα" και Ε' μεταβατικού λογαριασμοί ενεργητικού" του ενεργητικού του ισολογισμού.

13. Μικτά αποτελέσματα. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.00.00 "μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως" το οποίο απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

14. Μέσος όρος αποθεμάτων περιόδου. Για τον προσδιορισμό του μέσου όρου αποθεμάτων περιόδου, αθροίζονται τα αποθέματα ενάρξεως και λήξεως της περιόδου των λογαριασμών 20-28 και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό 2. Τα αποθέματα ενάρξεως της χρήσεως και τα αποθέματα τέλους χρήσεως απεικονίζονται και

στην κατάσταση του λογαριασμού της της γενικής εμεταλλεύσεως.

Περισσότερο ακριβής τρόπος υπολογισμού του μέσου όρου αποθεμάτων της περιόδου είναι εκείνος, σύμφωνα με τον οποίο λαμβάνονται υπόψη τα μηνιαία αποθεματα. Συγκεκριμένα στο τέλος κάθε μήνα αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 94 "αποθεματα" και των σχετικών υπολογισμών του 93 "κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)" και το άθροισμα διαιρείται με τον αριθμό των μηνών της περιόδου. Η επιλογή του τρόπου αυτού αφήνεται στην κρίση της οικονομικής μονάδας.

15. Νέες επενδύσεις. Οι αυξήσεις του πάγιου ενεργητικού που γίνονται μέσα στη χρήση (λογ. ομάδας 1 σχεδίου λογαριασμών), για τον προσδιορισμό των οποίων δεν λαμβάνονται υπόψη οι λογαριασμοί 16.10 - 16.19 "έξοδα πολυετούς αποσβεσεως" και οι λογαριασμοί 18.02 - 18.14 "μακροπρόθεσμες απαιτήσεις".

16. Πάγιο ενεργητικό. Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Γ (1) "ασώματες ακινητοποιήσεις" Γ(11) "ενσώματες ακινητοποιήσεις" και Γ(111) "συμμετοχές και άλλες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις" του ενεργητικού του ισολογισμού.

17. Περιθώριο αυτοχρηματοδοτήσεως. Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου αυτού χρηματοδοτήσεως αθροίζονται αλγεβρικά τα κέρδη χρήσεως που δε διανέμονται (μετά την αφαίρεση των φόρων εισφοράς ΟΓΑ - λοιπών φόρων που δεν περιλαμβάνονται στο λειτουργικό κόστος) - ή οι ζημίες χρήσεως (μετά την προσαύξησή τους με τους λοιπούς φόρους που δεν περιλαμβάνονται στο λειτουργικό κόστος) και α αποσβέσεις χρήσεως των λογαριασμών 66 και 85

Τα κέρδη που δε διανέμονται απεικονίζονται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων (λογ. 41.02 "τακτικό αποθεματικό"

41.03 "αποθεματικά καταστατικού" 41.04 -05 "ειδικά και έκτακτα αποθεματικά" 41.08 "αφορολόγητα αποθεματικά" και 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο"). Στον ίδιο πίνακα απεικονίζονται και τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (κερδη ή ζημίες λογ. 86.99), ο φόρος εισοδήματος και η εισφορά ΟΓΑ (λογ. 88.08), καθώς και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι (λογ. 88.00).

18. Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών. Για τον προσδιορισμό των πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70 "πωλήσεις εμπορευμάτων", 71 "πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών" 72 "πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού", 73 "πωλήσεις υπηρεσιών", 74 "επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων" και 75 "έσοδα παρεπόμενων ασχολιών". Τα υπόλοιπα των λογαριασμών 70,71,72 και 73 απεικονίζεται και στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως με τον τίτλο "κυκλο εργασιών (πωλήσεις)".

Στον ίδιο πίνακα απεικονίζονται και τα υπόλοιπα των λογαριασμών 74 και 75. Συγκεκριμένα τα τελευταία αυτά υπόλοιπα προκύπτουν από τα "άλλα έσοδα ειμεταλλεύσεως" μετά την αφαίρεση των "χρησιμοποιημένων προβλέψεων προς κάλυψη εξόδων ειμεταλλεύσεως" του λογ. 78.05.

19. Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση. Για τη συγκεκριμένη περίοδο προσδιορίζονται με οποιοδήποτε τρόπο οι πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση. Εναν από τους τρόπους αποτελεί ο προσδιορισμός του αθροίσματος των καθαρών χρεώσεων (χρεώσεις μείον αντιλογισμοί) των λογαριασμών 30.00-30.03..

20. Σύνολο ενεργητικού. Το γενικό σύνολο ενεργητικού της καταστάσεως ισολογισμού τέλους χρήσεως, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών του ενεργητικού:

Β "έξοδα εγχιταστάσεως", Γ "πάγιο ενεργητικό", Δ "κυκλοφορούν ενεργητικό" εκτός από το ποσό της κατηγορίας Δ(11) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" και Ε "μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού" της καταστάσεως αυτής.

21. Σύνολο παθητικού. Το γενικό σύνολο παθητικού της καταστάσεως ισολογισμού τέλους χρήσεως, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών του παθητικού: Α "ίδια κεφάλαια", Β "προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα", Γ "υποχρεώσεις" και Δ "μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού" της καταστάσεως αυτής. Τα κονδύλια της κατηγορίας Α "ίδια κεφάλαια" λαμβάνονται μειωμένα κατά τα ποσά των κατηγοριών Α "οφειλόμενο κεφάλαιο" και Δ(11) (4) "κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση" του ενεργητικού του ισολογισμού.

22. Σύνολο υποχρεώσεων. Το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Γ(1) "μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις" και Γ(11) "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις" του παθητικού της καταστάσεως ισολογισμού τέλους χρήσεως.

23. Υποχρεώσεις προς προμηθευτές. Για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων προς προμηθευτές, αθροίζονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 50.00 "προμηθευτές εσωτερικού", 50.01 "προμηθευτές εξωτερικού", 50.02 "ελληνικό δημόσιο", 50.03 "Ν.Π.Δ.Δ. και Δημοσιες επιχειρήσεις", 50.06 "προμηθευτές-παρακρατημένες εγγυήσεις" και 50.08 "προμηθευτές εσωτερικού λογ.πάγιων στοιχείων", καθώς και τα υπόλοιπα των λογαριασμών 51.00 "γραμ-

μάτια πληρωτέα σε δρχ.' ' 51.01 ' 'γραμμάτια πληρωμένα σε Ε.Ν' ' και 51.02 ' 'γραμμάτια πληρωτέα ειδόμεως Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιων Επιχειρήσεως' ', κατά το μέρος που αφορούν αγορές αποθεμάτων της ομάδας 2 και υπηρεσιών. Η ανάγκη διασπάσεως των γραμματίων πληρωτέων που αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων εξυπηρετείται απο τους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 51.00, 51.01, και 51.02.

1. Αριθμοδείκτες οικονομικής διαρθρώσεως

$$\frac{\text{Κυκλοφορούν Ένεργητικό}}{\text{Σύνολο ένεργητικού}} = (\%)$$

Ο Αριθμοδείκτης αυτός σε συνδυασμό με τον αριθμοδείκτη.

$$\frac{\text{πάγιο ένεργητικό}}{\text{σύνολο ένεργητικού}}$$

μας δείχνει την αναλογία των κεφαλαίων που δεσμεύονται μέσα στην επιχείρηση. Ανάλογα με τον τομέα δραστηριότητας της επιχείρησης εξαρτάται και ποιό θα είναι το σημείο ισορροπίας μεταξύ κυκλοφορούντος και παγίου ένεργητικού.

Ανάλογα με την μορφή της επιχείρησης (οικονομική βιομηχανική) ακολουθείται και η πολιτική στον τομέα των επενδύσεων.

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{σύνολο υποχρεώσεων}} = (\%)$$

Ο αριθμοδείκτης απεικονίζει το βαθμό αυτάρκειας της επιχείρησης. Για την μέτρηση της δανειακής εξαρτήσεως χρησιμοποιούνται οι αριθμοδείκτες:

$$\frac{\text{Σύνολο υποχρεώσεων}}{\text{Σύνολο παθητικού}} \quad \text{και} \quad \frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{Σύνολο παθητικού}} \quad \text{ή} \quad \frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{ξένα κεφάλαια}}$$

επίσης αποκαλούνται και αριθμοδείκτες δομής κεφαλαίων ή οικονομικής εξαρτήσεως και θεωρούνται μεγάλης σημασίας γιατί:

- α) η συνολική δανειακή επιβάρυνση επηρεάζει σοβαρά την αποδοτικότητα του επιχειρηματία και τη ρευστότητα της επιχείρησης
- και β) παρέχουν το μέτρο για την παραπέρα πιστοληπτική ικανότητα και το βαθμό εξαρτήσεως της επιχειρήσεως από την αγορά κεφαλαίων.

Η σχέση ίδιων προς ξένα κεφάλαια εξαρτάται από:

- α) την δομή της περιουσίας της επιχείρησης
- β) το ποσοστό αποδοτικότητας των ίδιων κεφαλαίων σε συνδυασμό

με το κόστος των ξένων κεφαλαίων.

γ) την σταθερότητα του κύκλου εργασιών της επιχείρησης

δ) τις γενικότερες οικονομικές συνθήκες

$$\frac{\text{Ίδια κεφάλαια}}{\text{Πάγιο ενεργητικό}} = (\%)$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός, ο οποίος απεικονίζει το βαθμό χρηματοδότησης των ακινητοποιήσεων της οικονομικής μονάδας από τα ίδια κεφάλαια της.

Για την κατάρτιση του αριθμοδείκτη αυτού από τις οικονομικές μονάδες και την αξιολογησή του λαμβάνεται υπόψη ότι η σταθερότητα που χαρακτηρίζει τα ίδια κεφάλαια προσδίδει στο τρόπο αυτό χρηματοδότησης των μέσων δράσεως αναμφισβήτητη ασφάλεια, όταν ο λόγος του κλάσματος είναι μεγαλύτερος από την μονάδα (>1). Όταν η μονάδα δανείζεται κεφάλαια μικροπρόθεσμα χρησιμοποιούμε τον δείκτη.

$$\frac{\text{Σύνολο διαρικών κεφαλαίων}}{\text{Πάγιο ενεργητικό}}$$

$$\frac{\text{Κυκλοφορούν ενεργητικό}}{\text{Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις}} = (\%)$$

ο δείκτης αυτός ονομάζεται κυκλοφοριακή ρευστότητα και απεικονίζει την γενική ρευστότητα της οικονομικής μονάδας.

Για την αξιολόγηση της τιμής του λαμβάνεται υπόψη η σύνθεση των όρων του. Ειδικότερα για το κυκλοφορούν ενεργητικό, λαμβάνονται υπόψη και τα μη εμπορεύσιμα αποθέματα και οι επισφαλείς απαιτήσεις.

$$\frac{\text{Κεφάλαιο κίνησης}}{\text{'Κυκλοφορούν' ενεργητικό}} = (\%)$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει σε ποσοστό το τμήμα του 'κυκλοφορούντος' ενεργητικού, το οποίο χρηματοδοτείται από το πλεόνασμα των διαρκών κεφαλαίων (ιδίων κεφαλαίων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων).

Για την κατάρτιση του αριθμοδείκτη από τις οικονομικές μονάδες και την αξιολόγησή του λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες αρχές:

- όταν είναι ίσος με τη μονάδα (=1), το σύνολο του παθητικού αποτελείται από διαρκή κεφάλαια,
- όταν είναι ίσος με το μηδέν (=0), το κεφάλαιο κινήσεως είναι ανύπαρκτο.
- όταν είναι μικρότερος από το μηδέν (<0), τμήμα των ακινητοποιήσεων χρηματοδοτείται από βραχυπρόθεσμα δανειακά κεφάλαια.

2. Αριθμοδείκτες αποδόσεως και αποδοτικότητας

- $\frac{\text{Καθαρά αποτελέσματα εμεταλλεύσεως}}{\text{πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών}} = (\%)$

ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει την απόδοση της επιχείρησης χωρίς τον συναπολογισμό των έμτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων του λογαριασμού.

- $\frac{\text{Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων}}{\text{Ίδια κεφάλαια}} = (\%)$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει την αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής μονάδας. Η αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων υπολογίζεται σε συνάρτηση με το περιθώριο των πωλήσεων και σε σχέση με την ταχύτητα ανακυκλώσεως των ιδίων κεφαλαίων.

- Μικτά αποτελέσματα = (%)
πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών

Με τον αριθμοδείκτη αυτόν υπολογίζουμε το μέγεθος του μικτού κέρδους επί το σύνολο των πωλήσεων. Ως μικτό κέρδος η οικονομική μονάδα εννοεί:

- Το λειτουργικό της κόστος που δεν απορροφάται από το κόστος παραγωγής.

- τους τόκους των δανειακών κεφαλαίων

- τους τόκους του ιδίου κεφαλαίου

- την αυτοχρηματοδότηση νέων επενδύσεων

- την πληρωμή των φόρων και την διάθεση κερδών

- Μικτά αποτελέσματα = (%)
Κόστος πωλήσεων αποθεμάτων και υπηρεσιών

Μικτά αποτελέσματα είναι το υπόλοιπο του λ/σμού 86.00.00

'μικτά αποτελέσματα, (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως', το οποίο εμφανίζεται στην κατάσταση του λ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως με ομώνυμο τίτλο.

Ο αριθμοδείκτης απεικονίζει το ποσοστιαίο μέγεθος του μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων. Χρησιμοποιείται στην άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής, καθώς επίσης και στην εφαρμογή των αγορανομικών διατάξεων όταν τα είδη της επιχείρησης ελέγχονται αγορανομικά.

- Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών = (%)
Ιδία κεφάλαια

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει την ανακύκλωση των ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Ακόμη αυτός ο δείκτης προσδιορίζει την αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων.

$$\text{- } \frac{\text{Κόστος πωλήσεων αποθεμάτων}}{\text{Μέσος όρος αποθεμάτων περιόδου}} = (\%)$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός καλείται και δείκτης κυκλοφοριακής ταχύτητας αποθεμάτων, και απεικονίζει το βαθμό ανακυκλώσεως των αποθεμάτων κατά την διάρκεια της χρήσης.

Για να υπολογιστεί ο αριθμοδείκτης από την επιχείρηση και να γίνει αξιολόγησή του λαμβάνεται υπόψη ότι ο δείκτης αυτός διαφέρει από μονάδα σε μονάδα ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκει και ανάλογα με τις συνθήκες κάτω από τις οποίες γίνονται οι προμήθειες ή η παραγωγή αποθεμάτων.

3. Αριθμοδείκτες διαχειριστικής πολιτικής

$$\text{- } \frac{\text{Νέες επενδύσεις}}{\text{Περιθώριο αυτοχρηματοδότησεως}} = (\%)$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει το βαθμό καλύψεως των νέων επενδύσεων της επιχείρησης από τους ετήσιους πόρους της εκμεταλλεύσεως της. Από τον ίδιο δείκτη φαίνεται η προσπάθεια επεντάσεως, ανανεώσεως και εκσυγχρονισμού των μέσων δράσεως της οικονομικής μονάδας, όταν οι νέες επενδύσεις υπερβαίνουν και αυτό το περιθώριο αυτοχρηματοδότησεως.

$$\text{- } \frac{\text{Υποχρεώσεις προς προμηθευτές}}{\text{Αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση}} \times 360 = \text{ημέρες}$$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει σε ημέρες τον μέσο όρο προθεσμίας εξοφλήσεως των οφειλών της επιχείρησης προς τους προμηθευτές της κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Για τον υπολογισμό του αριθμοδείκτη αυτού και την αξιολόγηση του λαμβάνονται υπ' όψιν τα εξής:

α) Ο μέσος όρος προθεσμίας ποικίλλει ανάλογα π.χ. με τον τομέα δραστηριότητας της επιχείρησης, ή την εποχή, δεδομένου ότι

υπολογίζεται επί του ποσού των αγορών σε μια ορισμένη περίοδο και όχι επί του μέσου όρου της χρήσεως.

β) Βασικά, για τις εποχιακές επιχειρήσεις, σχηματίζεται μετά από συσχέτιση του μέσου ύψους των υποχρεώσεων από αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών προς εκείνο της αξίας των αγορών αποθεμάτων και υπηρεσιών της ίδιας περιόδου.

γ) Η αξία του δείκτη εκτιμάται περισσότερο από το γεγονός ότι η καθυστέρηση εξοφλήσεως των υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές περιορίζει μεν την χρηματική στενότητα με την επιχείρηση, συγχρόνως όμως η καθυστέρηση αυτή δείχνει και το βαθμό εξαρτήσεως της από τους προμηθευτές.

- Απαιτήσεις από πελάτες
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση $\times 360 = \text{ημέρες}$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει σε ημέρες τον μέσο όρο προθεσμίας εισπράξεως, ή δικανονισμού με γραμμάτια εισπρακτέα, των απαιτήσεων της επιχείρησης από τους πελάτες της, κατά την ημέρα κλεισίματος του εσολογισμού.

Για τον υπολογισμό του πιο πάνω δείκτη από την επιχείρηση και την αξιολόγηση του λαμβάνεται υπ' όψιν ότι ο μέσος όρος προθεσμίας ποικίλλει, ανάλογα π.χ. με τον τομέα δραστηριότητας ή τις συνθήκες αγοράς.

Διαφορετικά σχηματίζεται ο αριθμοδείκτης στις εποχιακές επιχειρήσεις.

- Απαιτήσεις από πωλήσεις αποθεμάτων υπηρεσιών
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών $\times 360 = \text{ημέρες}$

Ο αριθμοδείκτης αυτός απεικονίζει σε ημέρες το μέσο όρο προθεσμίας εισπράξεως των απαιτήσεων της οικονομικής μονάδας (ανοικτών λογαριασμών και γραμματίων εισπρακτέων) από τους πελάτες της, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού ή κατά οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία λήξεως δωδεκάμηνης περιόδου.

7.5. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ

Όπως διευκρινίσαμε και σε προηγούμενα κεφάλαια ο θεσμός του Ε.ΓΛΣ είναι σημαντικός ειδικά για την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων το Ε.ΓΛΣ διαμέσου ενός εννιαίου τύπου όλων των δημοσιευμένων καταστάσεων, μέσω της τυποποίησης και του εννιαίου τρόπου λειτουργίας όλων των λ/σμών που τηρούνται από τις επιχειρήσεις, επιτυγχάνει την παροχή σωστών και περισσότερο αληθινών στοιχείων. Έτσι η ανάλυση των οικον. καταστάσεων είναι πιο σωστή, πιο ουσιώδης και έτσι βγάζουμε καλύτερα και ορθότερα συμπεράσματα για την οικον. κατάσταση της κάθε επιχείρησης, αλλά και για τον κλάδο γενικά.

Όμως παρά τα πλεονεκτήματα του Ε.ΓΛΣ και την αναμφισβήτητη θετική συμβολή του, παρουσιάζει ατέλειες και μειονεκτήματα. Ορισμένα δε από αυτά είναι πολύ σημαντικά και δυσχεραίνουν την ανάλυση των οικον. καταστάσεων.

Ιδιαίτερα όμως πρέπει να τονιστεί ότι πλήττεται ο εξωτερικός αναλυτής που δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει ορισμένους δείκτες από έλλειψη στοιχείων ή ασάφειες που έχουν.

Έτσι το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο δεν είναι σαφές ως προς την κατάταξη των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού για τις επισφαλείς απαιτήσεις, για τα στοιχεία των οικονομικών

καταστάσεων που καταχωρούνται σε τιμές ιστορικού κόστους, όπως επίσης και τα έσοδα-έξοδα κ.λ.π.

Ακόμη το Ε.ΓΛΣ δεν δίνει επαρκή στοιχεία όσο αναφορά κάποιους αριθμοδείκτες έτσι αυτοί γίνονται ασαφείς και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τον αναλυτή ή εάν χρησιμοποιηθούν τα κινδύ-
για που αντιπροσωπεύουν δεν είναι αντιπροσωπευτικά.

Στη συνέχεια παραθέτουμε ορισμένους αριθμοδείκτες προκει-
μένου να τονιστούν τα μειονεκτήματα της ανάλυσης των οικον.κα-
ταστάσεων.

α) Δείκτης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθεμάτων

$$\frac{\text{Κόστος πωλήσεων αποθεμάτων}}{\text{Μέσος όρος αποθεμάτων περιόδου}} = \text{πόσες φορές στην χρήση ανα-} \\ \text{κυκλώνονται τα αποθέματα}$$

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ ο δείκτης αυτός δείχνει το βαθμό ανακύ-
κλωσης των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ο αριθμητής προσδιορίζει σαν τη διαφορά κόστος πωλήσεων υπηρε-
σιών και αποθεμάτων - κόστος πωλήσεων υπηρεσιών.

Δεν δίνεται όμως καμμία πληροφορία ποιό είναι το κόστος πω-
λήσεων υπηρεσιών ή πως μπορεί να βρεθεί γιατί στις οικον. κα-
ταστάσεις πολλών επιχειρήσεων δεν αναγράφεται το κόστος πωλή-
σεων, υπηρεσιών ή αναγράφεται μόνο όταν η επιχ/ση ασχολείται
αποκλειστικά με την παροχή υπηρεσιών και πάλι όχι με αρκετή
σαφήνεια.

Ο εξωτερικός αναλυτής που βρίσκεται εκτός επιχ/σης δεν γνω-
ρίζει πράγματα και καταστάσεις και με αυτά τα οποία ενημερώ-
νεται από τις οικον. καταστάσεις δεν μπορεί να υπολογίσει τον
παραπάνω δείκτη ή αν θα τον υπολογίσει θα τον υπολογίσει λά-
θος, γιατί δεν μπορεί να γνωρίζει το κόστος πωλήσεων υπηρεσιών.

β) Ο δείκτης

Απαιτήσεις από πελάτες
Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση χ 360

Ο παρονομαστής κατά το ελλ. ΓΛΣ προσδιορίζεται με οποιοδήποτε τρόπο π.χ. με το προσδιορισμό του αθροίσματος των καθαρών χρεώσεων των λ/σμών 30.00 (πελάτες εσωτερικού) (30.01 πελάτες εξωτερικού) και (30.03) Ν.Π.Δ και δημόσιες επιχ/σεις. Αυτή όμως η πληροφόρηση είναι μόνο για τον εσωτερικό αναλυτή, γιατί οι δημοσιευμένες καταστάσεις δεν προσφέρουν συνήθως τέτοια πληροφόρηση.

Έτσι ο εξωτερικός αναλυτής δεν μπορεί να υπολογίσει το καθαρό ύψος των λ/σμων 30.00, 30.03, και αδυνατεί να υπολογίσει τον δείκτη.

γ) Ο δείκτης ειδικής ρευστότητας

Διαθέσιμα
Ληκτές & υποχρεώσεις

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ οι ληκτές υποχρεώσεις καλύπτονται από τα διαθέσιμα της κατηγορίας Δ(ΙΥ) του ενεργητικού του ισολογισμού, που είναι οι λ/σμοι (38.00), ταμείο, (38.02) ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα, και (38.03-06) καταθέσεις όψεως και προθεσμίας. Όμως το Ε.ΓΛΣ δεν δίνει πληροφορίες για το ύψος των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Ακόμη εφόσον ούτε οι οικον. καταστάσεις δεν δίνουν πληροφορίες για το ύψος των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων ο εξωτερικός αναλυτής δεν μπορεί να υπολογίσει τον δείκτη που είναι αρκετά σπουδαίος.

δ) Ο δείκτης

Ιδια κεφάλαια (Δ.Ε)
σύνολο υποχρεώσεων

Εάν σύνολο υποχρεώσεων ορίζεται το άθροισμα των κονδυλίων των κατηγοριών Γ (I), μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και Γ(II) βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του υποδείγματος του ισολογισμού, δηλαδή εξαιρούνται και οι προβλέψεις που ένα μέρος τους είναι υποχρεώσεις και ένα μέρος τους είναι καθαρή θέση για τις προβλέψεις βλέπε τέλος παραγράφου. Οι μεταβατικοί λ/σμοί παθητικού π.χ. (έξοδα χρήσης δεδουλευμένα που είναι υποχρέωση) - έτσι ο υπολογισμός του δείκτη είναι ασαφής και ελλιπής και ο υπολογισμός τους δεν είναι σωστός.

Επιπλέον προκύπτουν ορισμένα ερωτήματα για τον εξωτερικό αναλυτή σχετικά με το σε ποιά κατηγορία θα πρέπει να κατατάξει τις προβλέψεις και με το αν θα πρέπει ή όχι να τις συμπεριλάβει στον παρονομαστή του πάνω δείκτη όπως και τους μεταβατικούς λ/σμούς παθητικού.

ε) Ο δείκτης

Υποχρεώσεις προς προμηθευτές χ 360
Αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ ο αριθμητής (ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ) προσδιορίζεται με το άθροισμα των υπολοίπων των λογ/μών (50.00) ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (50.01) ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ (50.02) ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ (50.03), ΝΠΔΔ, (50.06), ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΜΕΝΕΣ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ, (50.08) ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ καθώς και τα υπόλοιπα των λογ/σμών (51.00),

ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ - ΠΛΗΡΩΤΕΑ (51.01) ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ ΣΕ Ξ.Ν, (51.01)
ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΝΠΔΔ, κατά το μέρος που αφορούν
αγορές αποθεμάτων της ομάδας 2 (εμ/τα, πρώτες ύλες).

Ο δε παρονομαστής (ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕ ΠΙ-
ΣΤΩΣΗ) σύμφωνα με το ΕΓΛΣ προσδιορίζεται με οποιοδήποτε τρόπο
εφόσον αφορούν αγορές αποθεμάτων και υπηρεσιών με πίστωση τη
συγκεκριμένη περίοδο.

Ενας τρόπος σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι ο προσδιορισμός του
αθροίσματος των καθαρών πιστώσεων των λογ/μών (50.00) ΠΡΟΜΗ-
ΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ, (50.01) ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (50.04) ΠΡΟ-
ΜΗΘΕΥΤΕΣ - ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ ΕΙΔΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ (50.02) Λ. ΕΛΛΗΝ. ΔΗΜΟ-
ΣΙΟ (50.03) ΝΠΔΔ και ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ.

Ομως οι περισσότεροι ισολογισμοί δεν δίνουν πληροφορίες για
την ύφή και το περιεχόμενο πολλών λογ/μών.

Συνήθως αναγράφονται μόνο πρωτοβάθμιοι λογ/μοι που περιέ-
χουν κονδύλια που θα έπρεπε να ήταν σε ξεχωριστούς λόγ/μους.

στ) Ο δείκτης ανακύκλωσης ιδίων κεφαλαίων κατά την διάρκεια
της χρήσης.

Ταχ. Κ.μ. ΙΚ. Πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών
Ιδία κεφάλαια

Οι πωλήσεις αποθεμάτων και υπηρεσιών είναι ο κύκλος εργασιών
δηλ. οι λογ/μοί (70.00) ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜ/ΤΩΝ (71.00) ΠΩΛΗΣΕΙΣ
ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ (72.00) ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕ-
ΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ (73.00) ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ και τα
άλλα έσοδα ειμετάλλευσης λογ. (74.00) ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑ-
ΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ (75.00) ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΑΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ.

Κατά τον λογ. (78.05) ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣ ΚΑ-
ΛΥΨΗ ΕΣΟΔΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ. Ομως στο υπόδειγμα των αποτελ.

χρήσης δεν μας πληροφορεί για το υπόλοιπο του λογ. (78.05). Συνεπώς ο εξωτερικός αναλυτής δεν μπορεί να προσδιορίσει τον αριθμητή ακριβώς έτσι δυσκολεύει η ανάλυση.

5) Επίσης το ίδιο πρόβλημα παρουσιάζεται και στον δείκτη.

ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ο οποίος απεικονίζει την απόδοση της οικονομικής μονάδας χωρίς τον συνυπολογισμό των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων.

Ενώ ο αριθμητής (ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΗΣ) προσδιορίζεται σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ από το υπόλοιπο του λογ (80.00) ΛΟΓ/ΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜ/ΣΗΣ, ο παρανομαστής (ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ) δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς από τον εξωτερικό αναλυτή για τους λόγους που αναφέραμε πιο πάνω.

Έτσι ο εξωτερικός αναλυτής βρίσκεται πάλι σε μειονεκτική θέση έναντι του εσωτερικού αν/αλυτή.

η) Τέλος στον δείκτη για την μέτρηση της δανειακής εξάρτησης.

$$\frac{\text{ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ}}{\text{ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ}} = \% \text{ και } \frac{\text{ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ}}{\text{ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ}}$$

Δεν μπορούμε να έχουμε σαφή αποτελέσματα.

Και αυτό γιατί το ΕΓΛΣ σαν σύνολο υποχρεώσεως όπως έχουμε ξαναεπισημάνει ορίζει το άθροισμα ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡ. και ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡ. δηλ. εξαιρεί τις προβλέψεις που είναι

υποχρέωση όπως και στους μεταβατικούς λογ/μούς παθητικού.

Η ασάφεια αυτή θέτει σε δίλλημα τον αναλυτή και δυσκολεύει τον ορθό προσδιορισμό της τιμής του δείκτη.

Την ίδια δυσκολία παρουσιάζει και ο δείκτης (2) καθ'όσον ο αριθμητής του (ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς γιατί εκτός από τα στοιχεία που περιλαμβάνει το ίδιο κεφάλαιο κατά Ε.ΓΛΣ, όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη θέση ένα μέρος των προβλέψεων μπορεί να έχει τον χαρακτήρα κονδυλίου καθαρής θέσης. Κάτι τέτοιο όμως δεν δίδεται μέσω των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων.

ΕΙΔΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Πρόβλεψη είναι η κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επιχ/σης κράτηση ορισμένου ποσού σε βάρος του λογ/μου αποτελ.χρήσης ή γεν. εκμετάλλευσης η οποία αποβλέπει στην κάλυψη πιθανόν ζημιών ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείων του παθητικού, όταν είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους χωρίς φυσικά να είναι γνωστό το μέγεθος ή ο χρόνος πραγματοποιήσεώς τους.

Οι προβλέψεις αποβλέπουν στο να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχ/σης αποτρέποντας αβέβαιο και ανύπαρκτα κέρδη τα οποία είτε θα φορολογηθούν ή θα διανεμηθούν.

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τις εξής κατηγορίες:

- Α. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ
- Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ
- Γ. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Επίσης στο ΕΓΛΣ περιλαμβάνονται οι εξής λογ/μοί για την καταχώρηση και παρακολούθηση των προβλέψεων.

(4.4) ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

(6.8) ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜ/ΣΗΣ

(78.05) ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ ΕΞΟΔΩΝ ΕΚΜΕ-
ΤΑΛΛΕΥΣΗΣ.

(8.3) ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

(8.4) ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

(18.00.19) ή (19.01.19) ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ
ΣΕ ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΝ (ΑΕ) ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ με χρέωση του λογ/μού (68.01).

Το ΕΓΛΣ δεν είναι αρκετά σαφές όσον αφορά τις προβλέψεις
στο παθητικό του ισολογισμού, για αποζημίωση προσωπικού οι
προβλέψεις δεν ξεκαθαρίζουν αν πρόκειται για μεσοπρόθεσμες,
βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Εξ' άλλου ο λογ/μός ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ έχει χαρακτήρα εν μέρει απο-
θεματικού και εν μέρει υποχρέωσης (μακροπρόθεσμης ή βραχυπρό-
θεσμης) πλην όμως το ΕΓΛΣ δεν κάνει καμία νύξη γι' αυτό και δεν
καθορίζει αν είναι καθαρή θέση ή μακροπρόθεσμη ή βραχυπρόθεσμη
υποχρέωση οπότε δυσκολεύεται η ανάλυση.

Ακόμη οι προβλέψεις από επισφαλείς πελάτες, το ΕΓΛΣ τις κα-
ταχωρεί στα έκτακτα αποτελέσματα, ενώ κατά την γνώμη μας σωστό
είναι να καταχωρούνται στα οργανικά έξοδα. Γιατί οι περισσό-
τερες επιχειρήσεις και κυρίως βιομηχανικές δεν δουλεύουν μόνο
ταμειακά δηλ. τοις μετρητοίς αλλά χορηγούν και πιστώσεις για
να προσελκύσουν τους πελάτες τους, και να πετύχουν αύξηση των
πωλήσεών τους. Βέβαια κάποιο μέρος των πιστώσεων χάνεται όμως
μ' αυτή τη βάση θα πρέπει οι προβλέψεις από επισφαλείς πελά-
τες να θεωρηθεί σαν οργανικό έξοδο και όχι σαν έκτακτο απο-
τέλεσμα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ε.Γ.Α.Σ. (ΣΚΑΘΣΗ ΕΛΚΕΠΑ)
2. Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε. (Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ)
3. ΚΩΔΙΚΑΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ Α.Ε ΚΑΙ Ε.Π.Ε. (ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΠΑΜΙΣΟΣ)
4. ΤΟ Ε.Γ.Α.Σ. (Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ)
5. ΤΟ Ε.Γ.Α.Σ. (Θ.ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ)
6. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ (ΤΕΥΧΗ 390/86, 395/87, 399/87, 401/88, 410/88).
7. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Β.ΣΑΡΣΕΝΤΗ)
8. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ. (Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ)

