

**Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ
ΧΡΗΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΑΚΗ ΛΑΜΠΡΙΝΗ
ΖΟΡΜΠΑΣ ΗΛΙΑΣ**



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6939
----------------------	------

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: **Α. ΧΑΣΑΠΗΣ**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: **ΓΕΩΡΓΑΚΗ ΛΑΜΠΡΙΝΗ**
 ΖΟΡΜΠΑΣ ΗΛΙΑΣ

ΕΝΟΤΗΤΑ 1η	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
1. ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ	6
1.1 ΟΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	11
1 ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	11
1.1 ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	12
1.1.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.	14
1.2 ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	16
1.2.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ Ε.Ε.	17
1.3 ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ή ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	22
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	22
2.1 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	22
2.1.1 ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΤΗΣ Α.Ε.	23
2.1.2 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ Α.Ε.	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	29
3 ΜΙΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	29
3.1 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ	29
3.1.1 ΣΥΣΤΑΣΗ Ε.Π.Ε. ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ	29
3.1.2 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.	31
3.1.3 ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	32
ΕΝΟΤΗΤΑ 2η	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	35
1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ	35
1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.	35
1.1.1. ΟΙ ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.	35
1.1.2. Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ.	35
1.1.3. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ.	36
1.1.4. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ.	36
1.1.5. ΑΛΛΑΓΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.	37
1.1.6. ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΦΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΓΡΑΦΕΣ (ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΚΑΙ ΛΗΞΕΩΣ).	38
1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ.	38
1.3. ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ.	39
1.4. ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.	42
1.4.1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.	42
1.4.2. ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.	43
1.4.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΗ ΔΕΚΤΙΚΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.	44
1.5. ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.	45
1.6. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗ ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.	46
1.6.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ - ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ.	46
1.6.2. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ 2190/1920.	47
1.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ.	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	50
2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	50

2.1. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	50
2.2. ΈΝΝΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	50
2.3. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΠΟΥ ΚΑΘΟΡΙΖΟΥΝ ΤΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	51
2.3.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	51
2.3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	51
2.3.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ.....	52
2.3.4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ.....	52
2.4. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ.....	53
2.4.1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ.....	53
2.4.2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗ.....	55
2.4.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	57
2.4.4. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ.....	58
2.4.5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.....	58
2.4.6. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ.....	58
2.5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ, ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	59
2.5.1. ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ.....	59
2.5.2. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΝΑΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	60
2.5.3. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ.....	60
2.5.4. ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ.....	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	64
3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	64
3.1. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	64
3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	65
3.2.1. ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ.....	65
3.2.2. ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ.....	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	68
4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.....	68
4.1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.....	68
4.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ.....	70
4.2.1. ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.....	70
4.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ (ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΤΙΤΛΟΥΣ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΙΣΑΧΘΕΙ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ).....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	78
5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ Ξ.Ν.....	78
5.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	78
5.1.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ Ξ.Ν.....	79
5.1.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ.....	79
5.2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ.....	81
5.2.1. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	81
5.2.2. ΑΓΟΡΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΠΙΣΗΜΗ ΤΙΜΗ ΤΟΥ Ξ.Ν. ΤΗΣ ΗΜΕΡΑΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.....	82
5.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.....	82

5.3.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	82
5.3.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ Η ΔΑΝΕΙΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	88
6.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	88
6.1. ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ - ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	88
6.1.1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	88
6.1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	89
6.1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	91
6.2. ΒΑΣΙΚΑ ΑΙΤΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	92
6.2.1. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΦΘΟΡΑ.....	93
6.2.2. ΧΡΟΝΙΚΗ ΦΘΟΡΑ.....	94
6.2.3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΑΞΙΩΣΗ.....	94
6.2.4. ΙΔΙΩΤΙΚΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑ.....	95
6.3. ΣΚΟΠΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	96
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	99
7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	99
7.1. ΓΕΝΙΚΑ.....	99
7.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ.....	99
7.3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	100
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8.....	103
8. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9.....	109
9. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ.....	109
9.1. ΤΑ ΈΞΟΔΑ.....	109
9.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	110
9.3. ΤΑ ΕΣΟΔΑ.....	112
9.4. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	113
9.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.....	114
9.6. ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ.....	115
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10.....	117
10.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ.....	117
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11.....	123
11. ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ & ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ.....	123
11.1 Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	123
11.2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	124
11.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	125
ΕΝΟΤΗΤΑ 3η	
εισαγωγή.....	128
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	129
1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ο.Ε.....	129
1.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ο.Ε.....	129
1.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	132
ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ.....	136
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	139
2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.....	139
2.1 ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	139

2.2 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΥ ΚΑΘΙΕΡΩΣΕ Ο Ν.2065/1992.	141
2.3.ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ.	142
2.3.1 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.	142
2.3.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.	143
2.3.3. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.	144
2.3.4. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΙ ΕΙΝΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΒΑΡΗ.	145
2.4. ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ - ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ.	147
2.5. ΣΕΙΡΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ. ...	150
2.6. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ «ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ» ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ.	150
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.	153
3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΠΕ.	153
3.1 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ε.Π.Ε.	153
3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΜΟΙΒΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ - ΕΤΑΙΡΟΥ.	156
3.2.1 ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.1.2003 ΚΑΙ ΜΕΤΑ.	157
3.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΣΘΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ-ΕΤΑΙΡΟΥ.	158
3.2.3 ΧΑΡΤΟΣΗΜΑΝΣΗ ΑΜΟΙΒΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ-ΕΤΑΙΡΟΥ.	159
3.3 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΕ.	160

ENOTHTA

1ⁿ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει με μόνες τις δικές του δυνάμεις, ο σκοπός αυτός, στη γενική αυτή θεώρηση, δεν είναι απαραίτητο να ενάγεται στο πεδίο της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά μπορεί να είναι και ιδεολογικός, όπως π.χ. η διάδοση πολιτικών ή θρησκευτικών δοξασιών. Ακόμα, μπορεί να αποβλέπει στην ατομική κερδοσκοπία ή στην αποκόμιση κάποιων γενικότερων κοινωνικών ωφελημάτων. Και από την στιγμή που η επίτευξη του υπερακοντίζει τις ατομικές δυνατότητες, η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Ο νομικός θεσμός, στα πλαίσια του οποίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μία τέτοια σύμπραξη, είναι η εταιρεία.

Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., «με την σύμβαση εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και κυρίως οικονομικό»

Παρουσιάζεται, δηλαδή, η εταιρική συνεργασία ως δικαιοπραξία ιδιωτικού δικαίου στην οποία η βουλήσεις των συνεργαζομένων προσώπων βαίνουν παράλληλες προς την αυτή κατεύθυνση, αντίθετα με ό,τι συνήθως συμβαίνει στις δικαιοπραξίες, όπου επιδιώκεται η σύμπτωση βουλήσεων αντίροπων τάσεων (π.χ. αγοραπωλησία, σύναψη δανείου κ.λ.π.)

Με την ευρεία αυτή έννοια, εταιρείες αποτελούν:

- ο Τα σωματεία,
- ο Οι ερανικές επιτροπές,
- ο Οι εταιρείες αστικού δικαίου,
- ο Οι εταιρείες εμπορικού δικαίου.

Οι εταιρίες εμπορικού δικαίου, οι κύριοι τύποι των οποίων και μόνο θα μας απασχολήσουν, είναι εκείνες που προβλέπονται από το εμπορικό δίκαιο.

1.1 ΟΙ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Οι εταιρείες του εμπορικού δικαίου μπορούν να καταταγούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- α) Στις προσωπικές εταιρείες, στις οποίες προέχει το λεγόμενο προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων, στο οποίο κυρίως στηρίζεται η όλη συγκροτήση και λειτουργία των εταιρειών και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών των.
- β) Στις κεφαλαιουχικές ή κεφαλαιακές εταιρείες, στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα μη διανεμηθέντα κέρδη (αποθεματικά) το προσωπικό στοιχείο στις εταιρίες αυτές είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταιρού προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφαλαίο.
- γ) Στις μικτές εταιρίες, που αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ προσωπικών και κεφαλαιουχικών για να καλύψουν κάποιες μορφές επιχειρησιακής συγκροτήσεως στις οποίες το προσωπικό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχει με το κεφαλαιουχικό.

Η Ελληνική εμπορική νομοθεσία αναγνωρίζει οκτώ εταιρικούς τύπους, από τους οποίους οι έξι μπορούν να καταταγούν στις παραπάνω βασικές κατηγορίες, ενώ οι υπόλοιποι δύο αποτελούν ιδιόρρυθμες εταιρίες. Οι τύποι αυτοί είναι:

- α) Προσωπικές εταιρίες:
 - Ομόρρυθμη Εταιρία,
 - Ετερόρρυθμη Εταιρία (απλή),
 - Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία .
- β) Κεφαλαιουχικές εταιρίες:
 - Ανώνυμη Εταιρία.
- γ) Μικτές Εταιρίες:
 - Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρία,
 - Εταιρία περιορισμένης Ευθύνης.
- δ) Ιδιόρρυθμες Εταιρίες:
 - Συνεταιρισμός,
 - Συμπλοιοκτησία.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το εμπορικό δίκαιο της χώρας μας προβλέπει τους παραπάνω εταιρικούς τύπους κατά τρόπο περιοριστικό. Δεν είναι δυνατόν, δηλαδή, να συσταθεί εταιρία η οποία να περιβληθεί έναν άλλο νομικό τύπο διαφορετικό από τους παραπάνω τους οποίους ρητά προβλέπει η νομοθεσία μας. Είναι, βέβαια, δυνατόν μέσα στα ευρύτερα θεσμικά πλαίσια που καθορίζουν τους τύπους των εταιριών, να δημιουργηθούν, με ειδικούς νόμους, ειδικοί τύποι, όπως π.χ. οι προσωπικές εταιρίες του Π Δ 326/1994 καθώς και οι διάφοροι ειδικοί τύποι ανωνύμων εταιριών (τραπεζικές, ασφαλιστικές, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαίων κεφαλαίων, χρηματιστηριακές, η ναυτική εταιρία Ν.959/1979, ποδοσφαιρικές, χρηματοδοτικής μίσθωσης, κ.α.).

Κάθε εταιρία που περιβάλλεται οποιονδήποτε από τους προβλεπόμενους τύπους, εκτός από την αφανή εταιρία και τη συμπλοιοκτησία, αποκτά νομική προσωπικότητα και καθίσταται νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου. Η εταιρία έτσι αποτελεί ένα αυτοτελές πρόσωπο, ανεξάρτητο από τους εταίρους, που έχει δική του δικαιοπρακτική ικανότητα, είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ενεργεί με δικό του όνομα (επωνυμία), κατευθύνει τη δραστηριότητα του από ένα συγκεκριμένο τόπο (έδρα) που αποτελεί το ανάλογο της κατοικίας των φυσικών προσώπων και αποκτά ιθαγένεια, η οποία προσδιορίζεται από τον τόπο της έδρας. Έτσι, κάθε εταιρία που εδρεύει στην Ελλάδα θεωρείται ότι έχει την Ελληνική ιθαγένεια.

Προϋποθέσεις για την σύσταση εταιρίας είναι:

- σύμβαση με ιδιωτικό ή δημόσιο (συμβολαιογραφικό) έγγραφο, κατά τις επιταγές του νόμου, μεταξύ των εταίρων,
- ικανότητα για δικαιοπραξία, εισφορά από τους συμβαλλομένους κεφαλαίου που δεν είναι πάντοτε απαραίτητο να αποτελείται από μετρητά, αλλά μπορεί να συνίσταται σε εισφορά υλικών ή αυλών περιουσιακών στοιχείων,
- θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού,
- δημοσιότητα για τις εταιρίες που έχουν νομική προσωπικότητα.

Η πρόθεση για εταιρική δραστηριότητα, απαραίτητη σε ορισμένους τύπους εταιριών, δεν είναι πάντοτε απαραίτητη, κυρίως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες όπου π.χ. οι μέτοχοι μιας ανώνυμης εταιρίας ενδιαφέρονται περισσότερο ως κεφαλαιούχοι – επενδύτες παρά ως επιχειρηματίες.

Οι εταιρίες εμπορικού δικαίου που έχουν νομική προσωπικότητα, αποκτούν την εμπορική ιδιότητα με βάση είτε το τυπικό (ή υποκειμενικό) είτε το ουσιαστικό (ή αντικειμενικό) σύστημα. Οι προσωπικές εταιρίες (Ομόρρυθμη, απλή ετερόρρυθμη) χαρακτηρίζονται ως εμπορικές εφόσον διενεργούν κατά σύστημα πράξεις από αυτές που ρητά χαρακτηρίζονται από τον εμπορικό νόμο ως εμπορικές, και η διενέργεια των πράξεων αυτών συνιστά την συνήθη δραστηριότητα των (ουσιαστικό ή αντικειμενικό κριτήριο). Συνεπώς προσωπική εταιρία η οποία δεν έχει ως συνήθη δραστηριότητα τη διενέργεια εμπορικών πράξεων δεν αποκτά εμπορική ιδιότητα, όπως π.χ. όταν μια ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων.

Αντίθετα η ανώνυμη εταιρία, ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ή ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία και ο συνεταιρισμός χαρακτηρίζονται από το νόμο ως εμπορικές, ανεξάρτητα από το αν οι πράξεις που διενεργούν είναι εμπορικές (τυπικό ή υποκειμενικό κριτήριο).

Το ποιος είναι ο προσφορότερος νομικός τύπος που θα πρέπει να περιβληθεί μια συνιστώμενη εταιρία είναι θέμα πραγματικό και η λύση που θα δοθεί εξαρτάτε από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε περιπτώσεως. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι, με εξαίρεση μικρό αριθμό περιπτώσεων όπου ο τύπος επιβάλλεται από το νόμο, π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων και χαρτοφυλακίου, που ιδρύονται και λειτουργούν μόνο ως ανώνυμες εταιρίες, η απάντηση στο ερώτημα αυτό δίδεται από την προσεκτική στάθμιση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που παρουσιάζει κάθε τύπος, σε συνάρτηση με τις ιδιαίτερες επιδιώξεις και λειτουργικές ιδιομορφίες της εταιρίας. Σε πολύ γενικές γραμμές μπορεί να λεχθεί εδώ ότι μεγάλες εταιρίες οι οποίες για να λειτουργήσουν είναι απαραίτητο να συγκεντρώσουν μεγάλα κεφάλαια που αποβλέπουν σε μακροχρόνια άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θα προτιμήσουν τον τύπο της ανώνυμης εταιρίας, ενώ δραστηριότητες που δεν απαιτούν μεγάλα κεφάλαια θα περιβληθούν κάποιων από τους τύπους των προσωπικών ή των μικτών εταιριών.

Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να αναφέρουμε ότι οι ανωτέρω εταιρείες βάσει του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Οι επιχειρήσεις εντάσσονται σε τρεις (3) κατηγορίες βιβλίων του Κ.Β.Σ. από την έναρξη των εργασιών τους όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου 4.

Πρώτης κατηγορίας βιβλίων τηρούν οι επιχειρήσεις που έχουν όρια ακαθάριστων εσόδων μέχρι και € 100.000, Δεύτερης κατηγορίας μέχρι και € 1.000.000, και Τρίτης κατηγορίας άνω των € 1000.000.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1 ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Όπως έχει ήδη λεχθεί, οι οικονομικές συνθήκες υπαγορεύουν τη συλλογική επιχειρηματική δράση και επομένως τη συγκρότηση της επιχειρησιακής προσπάθειας σε εταιρική μορφή, για διάφορους λόγους όπως είναι η ανάγκη συγκεντρώσεως μέσων, ο περιορισμός της επιβαρύνσεως από τη φορολογία εισοδήματος, που επιτυγχάνεται με τον καταμερισμό της φορολογητέας ύλης σε περισσότερους φορείς, ο περιορισμός της εκτάσεως της ευθύνης η οποία προκύπτει έναντι των τρίτων από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στις προσωπικές εταιρίες κύριοι παράγοντες που οδηγούν στην εταιρική συνεργασία είναι οι Προσωπικές ικανότητες των εταίρων, οι γνώσεις κάποιου ή κάποιων από αυτούς στο αντικείμενο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας, η καλή φήμη που απολαμβάνουν ως άτομα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, οι συγγενικές ή φιλικές σχέσεις που τους συνδέουν.

Αντιπροσωπευτικότερη μορφή προσωπικής εταιρίας αποτελεί η Ομόρρυθμη Εταιρία (Ο.Ε.), στην οποία όμως, όπως θα αναπτύξουμε στην επόμενη παράγραφο, η έκταση της ευθύνης των εταίρων είναι ιδιαίτερα αυξημένη, επειδή ευθύνονται απεριόριστα-δηλαδή και με την προσωπική τους περιουσία - και αλληλέγγυα ή «εις ολόκληρον» δηλαδή ο καθένας ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Είναι όμως δυνατό μερικοί από τους συμβαλλόμενους για τη σύσταση προσωπικής εταιρίας να μην επιθυμούν να φέρουν την απεριόριστη και εις ολόκληρο ευθύνη. Τούτο είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί στα πλαίσια της Ετερόρρυθμης Εταιρίας (Ε.Ε) στην οποία ο κίνδυνος ενός ή περισσότερων εταίρων, των ετερόρρυθμων εταίρων, περιορίζεται στο ποσό της συμμετοχής τους ή και σε μεγαλύτερο που καθορίζεται από την εταιρική σύμβαση. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έπαιτα από κακή έκβαση των εταιρικών υποθέσεων δεν μπορεί να εξοφλήσει τους πιστωτές της, οι ετερόρρυθμοι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν την πέρα από την εισφορά τους διαφορά μέχρι το ποσό για το οποίο ευθύνονται. Στην Ε.Ε. υπάρχει όμως και ένας τουλάχιστον εταίρος, ο ομόρρυθμος, που ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρο.

Στις προσωπικές εταιρίες συγκαταλέγεται και η χωρίς νομική προσωπικότητα συμμετοχική ή αφανής εταιρία, με την οποία συνήθως αναλαμβάνονται ευκαιριακές δραστηριότητες. Στην εταιρία αυτή η εταιρική σύμβαση ισχύει μόνο μεταξύ των

συνεταίρων, ενώ έναντι των τρίτων η εταιρία είναι ανύπαρκτη. Οι εταίροι συναλλάσσονται με τους τρίτους καθέννας στο όνομά του, ενώ οι μεταξύ των σχέσεις ρυθμίζονται από τις ιδιαίτερες συμφωνίες των.

Ως προς την ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία, παρόλο που θα μπορούσε να καταταγεί μεταξύ των προσωπικών εταιριών, οι τροποποιήσεις της εταιρικής μας νομοθεσίας με το Π.Δ. 419/1986 έχουν επεκτείνει σε αυτήν πολλές από τις υποχρεώσεις της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ώστε οδηγούμεθα να τη συμπεριλάβουμε στους μικτούς τύπους εταιριών.

1.1 ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Σαν ομόρρυθμη εταιρία χαρακτηρίζεται η εταιρία που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν σκοπό να εμπορεύονται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριορίστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας, όπως προκύπτει από συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου.

Από τον ορισμό αυτόν προκύπτουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε., τα οποία είναι:

- α) Η από κοινού εμπορία (άρα και επιδίωξη κέρδους), ασκούμενη από δύο τουλάχιστον πρόσωπα,
- β) Η κοινή επωνυμία, και
- γ) Τα απεριορίστο και το αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων.

Το πρώτο από τα χαρακτηριστικά αυτά είναι βασικό, προκειμένου η σχετική δραστηριότητα να θεωρηθεί ως εταιρική.

Η επωνυμία μιας Ο.Ε., ή μιας εταιρίας γενικότερα, αποτελεί το «όνομα» με το οποίο οι συμβαλλόμενοι εκδηλώνονται μαζί σαν ενιαία οντότητα στις συναλλαγές τους προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο ιδρύθηκε η εταιρεία.

Το τρίτο χαρακτηριστικό, που αναφέρεται στην ευθύνη των εταίρων, αποτελεί την σημαντικότερη διαφορά που ξεχωρίζει την Ο.Ε. από κάθε άλλη εταιρική μορφή.

Η έννοια του απεριορίστου της ευθύνης είναι ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρείας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία και συνεπώς οι δανειστές εφόσον αποκτήσουν εκτελεστό τίτλο, μπορούν να προχωρήσουν σε

αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη που είναι δεκτικό κατασκέσεως και στην εκποίησή του με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Ως προς το αλληλέγγυο της ευθύνης, τούτο σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν τόσο αυτός όσο και οι λοιποί εταίροι στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας. Έτσι οι πιστωτές της εταιρίας μπορούν να στραφούν αδιακρίτως εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν.

Η μεγάλη έκταση της ευθύνης είναι ακριβώς το χαρακτηριστικό που τονίζει ιδιαίτερα τον προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε. Οι τρίτοι συμβάλλονται με αυτήν βασιζόμενοι κυρίως στη φερεγγυότητα και την καλή φήμη των εταίρων, οι οποίες θεμελιώνονται και στην εγγύηση που παρέχει η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων πέρα από την καθεαυτό εταιρική περιουσία η οποία μπορεί και να μην είναι σημαντική. Η έκταση της ευθύνης εμπεδώνει την πίστη και την ασφάλεια στις συναλλαγές της Ο.Ε. Αποτελεί όμως ένα αντικίνητρο για την ανάληψη δραστηριότητας με αυτό τον εταιρικό τύπο και γι' αυτό η Ο.Ε. προσφέρεται κυρίως για μικρές ή μεσαίες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία συνήθως συνδέονται μεταξύ τους με στενούς προσωπικούς δεσμούς, συγγενικούς ή φιλικούς.

Εκτός από τους κανόνες δικαίου οι οποίοι ρυθμίζουν τις σχέσεις της Ο.Ε. με τους τρίτους, ο νομοθέτης έχει προβλέψει και κανόνες οι οποίοι ρυθμίζουν τις ενδοεπιχειρησιακές σχέσεις των εταίρων. Μερικοί από τους κανόνες αυτούς αναφέρονται στη διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων.

Έτσι, αν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, η διαχείριση της Ο.Ε. ανήκει στους εταίρους που πρέπει να αποφασίζουν με ομοφωνία. Εισάγεται δηλαδή η αρχή της ισότητας στις βασικές σχέσεις των εταίρων, άσχετα με το ποσό εισφοράς καθενός προς σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου.

Η Ο.Ε. όμως μπορεί να διοικείται και από διαχειριστές για τους οποίους ο νόμος περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις. Ως διαχειριστές μπορούν να ορισθούν και τρίτα πρόσωπα εκτός των εταίρων. Οι διαχειριστές ορίζονται ή από το καταστατικό ή με χωριστή πράξη των εταίρων. Ο τρόπος διορισμού τους επιδρά και στον τρόπο και στη δυνατότητα ανακλήσεώς τους. Αν, δηλαδή, έχουν ορισθεί από το καταστατικό, τότε μόνο με τροποποίηση του καταστατικού ανακαλούνται, ενώ αν έχουν ορισθεί με χωριστή πράξη των εταίρων αρκεί η ανάκληση να γίνει με ανάλογη πράξη.

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανάγεται βέβαια στο γενικότερο θέμα οργανώσεως της λειτουργίας της εταιρικής επιχειρήσεως. Τα οριζόμενα από το νόμο

πολύ απέχουν από Το να υπαγορεύουν την πιο σκόπιμη διαχείριση των Οικονομικών της Ο.Ε. στη σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα.

1.1.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε

Για την έγκυρη σύσταση Ο.Ε. απαιτείται να συνταχθεί καταστατικό (εταιρικό συμφωνητικό) μεταξύ των εταίρων και να κατατεθεί στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας μέσα σε 15 μέρες από την υπογραφή του. Περίληψη του καταστατικού, το οποίο δεν είναι απαραίτητο να περιβληθεί συμβολαιογραφικό τύπο, καταχωρείται στο βιβλίο Εταιρειών της Γραμματείας του Πρωτοδικείου και τοιχοκολλάτε επί τρεις μήνες στο ακροατήριο του Πρωτοδικείου ώστε να λάβει με τον τρόπο αυτό την απαιτούμενη δημοσιότητα.

Η περίληψη πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα ουσιώδη στοιχεία που, σύμφωνα με το νόμο, περιλαμβάνονται στο καταστατικό. Αυτά είναι:

Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων, η διεύθυνση κατοικίας των και η ιδιότητά των.

Η εταιρική επωνυμία, υπό την οποία θα συναλλάσσεται η εταιρία. Στην περίπτωση της Ο.Ε. η επωνυμία αποτελείται από τα Ονοματεπώνυμα όλων των εταίρων ή ενός μόνο, οπότε στην επωνυμία προστίθεται η ένδειξη «και Σία» (και συντροφιά), που υποκαθιστά τα παραλειπόμενα ονόματα.

Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων στους οποίους έχει ανατεθεί η διεύθυνση των εταιρικών υποθέσεων ή στους οποίους έχει δοθεί το δικαίωμα να υποχρεώνουν με την υπογραφή τους την εταιρεία. Αν δεν έχουν ορισθεί συγκεκριμένοι εταίροι για το σκοπό αυτό, τότε θεωρείται ότι η εταιρεία διευθύνεται και αναλαμβάνει νομικές δεσμεύσεις από το σύνολο των εταίρων. Η εταιρία υποχρεώνεται με τις υπογραφές των προς τούτο εξουσιοδοτημένων οι οποίες τίθενται κάτω από την εταιρική επωνυμία.

Το κεφάλαιο που κατέβαλαν ή θα καταβάλουν οι εταίροι καθώς και η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου σ' αυτό.

Η χρονική διάρκεια για την οποία έχει συσταθεί η εταιρία. Μερικές εταιρείες συνιστώνται για την εκπλήρωση ενός σκοπού που από τη φύση του έχει περιορισμένη χρονική διάρκεια (Π.χ. κατασκευή ενός τεχνικού έργου). Αλλά και όταν δεν υπάρχει αυτός ο φυσικός περιορισμός, στο καταστατικό τίθεται χρονική διάρκεια της εταιρείας, με την πρόβλεψη της δυνατότητας να παραταθεί.

Το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας.

Η έδρα της εταιρίας.

Εκτός από τα παραπάνω απαραίτητα στοιχεία, το καταστατικό συνήθως ρυθμίζει, με ειδικούς όρους, και άλλα θέματα αναγόμενα κυρίως στις μεταξύ των εταίρων σχέσεις, όπως είναι:

- ο ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα. Αν δεν προβλεφθεί η ρύθμιση αυτή, τότε θεωρείται ότι όλοι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη. Εν τούτοις όμως είναι δυνατό το καταστατικό να ορίσει διάφορες αναλογίες συμμετοχής στα Τα αποτελέσματα ή ακόμα να διαφοροποιήσει τα ποσοστά συμμετοχής στις ζημίες. Δεν μπορεί όμως να αποκλείσει τελείως κάποιον ή κάποιους εταίρους από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημίες (λεόντειος εταιρία).
- ο Η δυνατότητα εκχωρήσεως μεριδίων σε άλλα πρόσωπα.
- ο Η τύχη της κεφαλαιακής μερίδας εταίρου μετά το θάνατό του.
- ο Οι ατομικές απολήψεις χρημάτων που μπορούν να πραγματοποιούν οι εταίροι, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, για τις ατομικές τους ανάγκες και οι οποίες ουσιαστικά αποτελούν προείσπραξη έναντι των αναμενόμενων κερδών.
- ο Οι όροι λύσεως και ο τρόπος εκκαθαρίσεως της εταιρίας.
- ο Κάθε άλλη ρύθμιση που θεωρείται απαραίτητη για να προληφθούν προστριβές μεταξύ των εταίρων, π.χ. περιοριστικοί όροι στην εξουσία των διαχειριστών για πράξεις όπως αγοραπωλησίες ακινήτων, εγγραφές υποθηκών στα ακίνητα της εταιρίας, σύναψη δανείων πάνω από ένα ποσό, παροχές εγγυήσεων κ.λ.π. Για τις πράξεις αυτές μπορεί να προβλέπεται άλλη διαδικασία, όπως π.χ. κοινή απόφαση όλων των εταίρων. Επίσης μπορεί να προβλέπεται προσφυγή σε διαιτησία, στην περίπτωση που θα ανακύψουν διαφωνίες και να καθορίζονται η διαδικασία και οι λεπτομέρειες.

Πρέπει να σημειωθεί ότι ως προς τις ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες ή εταιρίες παραπλήσιου εταιρικού τύπου ή στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες των οποίων τα μέλη που ευθύνονται απεριόριστα είναι επίσης

ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες ή εταιρίες παρεμφερούς τύπου είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν το καταστατικό τους με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Η απόκλιση αυτή από τα γενικώς ισχύοντα για τις προσωπικές εταιρίες προβλέπεται από το Π.Δ. 326/94 το οποίο επίσης εισήγαγε και άλλες ειδικές ρυθμίσεις σε θέματα προσωπικών εταιριών που τα απεριορίστως ευθυνόμενα μέλη τους είναι κεφαλαιακές ή μικτές εταιρείες.

Κάθε τροποποίηση του καταστατικού ομόρρυθμης εταιρίας υπόκειται στις ίδιες διατυπώσεις δημοσιότητας στις οποίες υποβλήθηκε το αρχικό.

1.2 ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η εταιρία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απερίοριστα όπως και στην ομόρρυθμη, και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθορισθεί στην εταιρική σύμβαση, χαρακτηρίζεται ως Ετερόρρυθμη.

Στην Ε.Ε. διακρίνουμε λοιπόν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης:

- α) αυτόν ή αυτούς που υπέχουν απερίοριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και
- β) αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη των περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με την κεφαλαιακή εισφορά των (ετερόρρυθμοι εταίροι).

Το περιορισμένο της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων καθιστά δυνατό να εισέρχονται στην εταιρία με την ιδιότητα αυτή άτομα τα οποία θα εδίσταζαν να αναλάβουν το βάρος της ευθύνης ομορρύθμου εταίρου. Η μειωμένη όμως ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται γι' αυτούς και κάποιους περιορισμούς που ορίζει ο νόμος ή προκύπτουν από την ερμηνεία του νόμου.

Οι περιορισμοί αυτοί είναι κυρίως οι εξής:

- α) Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομά των στην εταιρική επωνυμία.
- β) Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που προσιδιάζουν στην προς τα έξω διαχείριση της εταιρίας. Έτσι δεν μπορούν να εκπροσωπήσουν την εταιρία ούτε ως πληρεξούσιοι των εταίρων ή του διαχειριστή και ακόμα δεν μπορούν να

δημιουργήσουν δεσμεύσεις, έστω και μεμονωμένων πράξεων, στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρίας.

- γ) Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή των μερίδα πρέπει να εκφράζει πραγματικά υλική αξία.

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των καλόπιστων τρίτων, οι οποίοι θα ήταν δυνατό να πλανηθούν εκλαμβάνοντας τον ετερόρρυθμο εταίρο ως ομόρρυθμο και να στηρίξουν τις σχέσεις τους με την εταιρία στη νομιζόμενη, αλλά ουσιαστικά ανύπαρκτη, απεριόριστη ευθύνη του. Γι' αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι άκυρες, αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει, ως προς αυτές, ευθύνη ομορρύθμου.

Κατά τα λοιπά, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την εταιρική ιδιότητα. Μπορεί, δηλαδή, να μετέχει στην εσωτερική διαχείριση της επιχειρήσεως, να παίρνει μέρος, με δικαίωμα ψήφου, στις διασκέψεις των εταίρων, να ελέγχει τους διαχειριστές της εταιρίας κ.λ.π. Αντίθετα, υπέχει και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εταιρική σχέση, συμβάλλοντας στην επιτυχία του εταιρικού σκοπού. Σημειώνεται επίσης ότι η πτώχευση Ε.Ε. δεν συμπαρασύρει σε πτώχευση τους ετερόρρυθμους εταίρους.

Γενικά, στην Ε.Ε. ισχύουν, με Κάποιες μικρές διαφοροποιήσεις που δικαιολογούνται από την ύπαρξη των ετερόρρυθμων εταίρων, όσα έχουν λεχθεί για την Ο.Ε. Το ίδιο ισχύει και για τη λογιστική της.

1.2.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ Ε.Ε.

Στη λογιστική των Ε.Ε. ισχύουν κατά βάση όσα έχουν λεχθεί για τη λογιστική των Ο.Ε. Τρία μόνο σημεία χρειάζονται να επισημανθούν:

- 1) Στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων πρέπει, για λόγους σαφήνειας και για την αποφυγή κάθε αμφιβολίας, να αναγράφεται η ιδιότητά τους αυτή: π.χ. «Κεφαλαιακή μερίδα ετερόρρυθμου εταίρου Α», «Δοσοληπτικός λογαριασμός ετερόρρυθμου εταίρου Β» κ.λ.π.

- 2) Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος που βαρύνει το νομικό πρόσωπο της Ε.Ε. δεν μπορεί να υπολογισθεί επιχειρηματική αμοιβή σε ετερόρρυθμο εταίρο.
- 3) Κατά την κατανομή της ζημίας χρήσεως στους εταίρους, θα πρέπει να προσέξουμε ώστε τα ποσά ζημίας που θα καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης των.

Ειδικότερα, αν τα αποτελέσματα μιας χρήσεως είναι αρνητικά θα διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

- α) Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, δεν υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση η ζημία καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς να δημιουργείται ιδιαίτερο πρόβλημα.
- β) Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό ευθύνης του. Τότε στον εταίρο αυτόν καταλογίζεται ποσό ζημίας ίσο με το ποσό για το οποίο ευθύνεται. Το υπόλοιπο της ζημίας που δεν καλύπτει ο ετερόρρυθμος εταίρος αναλαμβάνεται από τους ομόρρυθμους κατ' αναλογία της συμμετοχής των στις ζημίες.

Έστω ότι στην «Α και Σία, Ε.Ε.» μετέχουν οι Α και Β ως ομόρρυθμοι εταίροι και ο Γ ως ετερόρρυθμος με ποσό ευθύνης €20.000. Στα αποτελέσματα μετέχουν ο Α κατά 50%, ο Β κατά 30% και ο Γ κατά 20%. Αν σε κάποια χρήση η ζημία είναι €200.000 η κατανομή της θα γίνει ως εξής:

- ο Στον ετερόρρυθμο εταίρο Γ αναλογεί βάσει του ποσοστού του ζημία €200.000 x 20% = 40.000. Λόγω του περιορισμένου της ευθύνης του, θα του καταλογισθούν μόνο €20.000 όσο είναι το ποσό για το οποίο ευθύνεται.
- ο Απομένει, για να καταλογισθεί στους ομόρρυθμους εταίρους, ζημία €(200.000-20.000)=180.000. Το ποσό αυτό θα μερισθεί σε μέρη ανάλογα των ποσοστών συμμετοχής των ομορρύθμων εταίρων στα αποτελέσματα. Έτσι θα επιβαρυνθούν:

ΟΑ με €180.000 x 50/80	=	<u>112.500</u>
ΟΒ με €180.000 x 30/80	=	<u>67.500</u>
		<u>180.000</u>

Λόγω της ιδιομορφίας αυτής, στην Ε.Ε. δεν πρέπει να γίνεται συμψηφισμός κερδών και ζημιών πριν από τη διανομή των στους εταίρους, αλλά θα πρέπει να γίνεται χωριστά διανομή και μεταφορά των ζημιών από τα κέρδη στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταιρών. Ας υποθέσουμε ότι, στο προηγούμενο παράδειγμά μας οι εταίροι αποφάσισαν να μην καταλείμουν τη ζημία κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε, αλλά να την εμφανίσουν στον ισολογισμό για να συμψηφισθεί με κέρδη επόμενων χρήσεων. Έστω ότι, κατά την επόμενη χρήση, η εταιρία παρουσίασε κέρδη €300.000. Αν γινόταν συμψηφισμός της ζημίας πριν από την κατανομή της, πράγμα στο οποίο θα μπορούσε να μας παρασύρει το γεγονός ότι οι εταίροι μετέχουν με τα ίδια ποσοστά στα κέρδη και τις ζημίες, θα είχαμε:

Κέρδη χρήσεως	€ 300.000
Μείον ζημία προηγούμενης χρήσεως	€ <u>200.000</u>
Κέρδη για κατανομή	€ <u>100.000</u>
Κατανομή κερδών:	
Α € 100.000 x 50%	€ 50.000
Β € 100.000 x 30%	€ 30.000
Γ € 100.000 x 20%	€ <u>20.000</u>
	€ <u>100.000</u>

Η κατανομή όμως αυτή είναι εσφαλμένη γιατί έχει αγνοήσει τον περιορισμό της ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου. Η σωστή ενέργεια θα ήταν:

		A	B	Γ
Κατανομή κέρδους	€ 300.000	150.000	90.000	60.000
Κατανομή ζημίας	€ 200.000	<u>112.500</u>	<u>67.500</u>	<u>20.000</u>
Δικαιούμενα κέρδη	€ 100.000	<u>37.500</u>	<u>22.500</u>	<u>40.000</u>

1.3 ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΗ ή ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η συμμετοχική ή αφανής εταιρία είναι σύμβαση με την οποία δύο ή περισσότερα πρόσωπα συμβάλλονται για να ενεργήσουν εμπορικές πράξεις τις οποίες συνάπτουν στο όνομά τους, χωρίς ο εταιρικός δεσμός να γίνεται γνωστός στους τρίτους.

Κύριο χαρακτηριστικό της συμμετοχικής εταιρίας είναι η αποφυγή της γνωστοποίησής του εταιρικού δεσμού στους τρίτους, γεγονός στο οποίο οφείλει και την ονομασία «αφανής εταιρία». Η εταιρική σχέση αποτελεί υπόθεση των εταίρων, από τους οποίους ορισμένοι ή και όλοι συναλλάσσονται με το όνομά τους, φαινομενικά για ίδιο καθέναν λογαριασμό. Συνεπώς η συμμετοχική εταιρία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα, ούτε εταιρική επωνυμία. Κατά τη σύστασή της μπορεί να συνταχθεί καταστατικό, το οποίο όμως δεν υποβάλλεται σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Η ύπαρξη της εταιρίας αποδεικνύεται ενώπιον των δικαστηρίων, αν παραστεί ανάγκη, και χωρίς την κατάρτιση καταστατικού, από την μεταξύ των εταίρων αλληλογραφία, από τις λογιστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα εμπορικά βιβλία των μετεχόντων σ' αυτήν ή ακόμα και με μάρτυρες.

Οι εισφορές των συμμετόχων για την πραγματοποίηση του εταιρικού σκοπού δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο. Οι τρίτοι διασφαλίζονται χάρη στην προσωπική φερεγγυότητα του συμμετόχου με τον οποίο συνήψαν τη συναλλαγή. Βέβαια, το εταιρικό συμφωνητικό είναι ισχυρό για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις και βάσει αυτού ο εταίρος που βρέθηκε π.χ. αναγκασμένος να ικανοποιήσει εξ ιδίων του έναν πιστωτή της εταιρίας μπορεί να επιρρίψει σε βάρος των άλλων συμμετόχων τα ποσά τα οποία τους αναλογούν.

Η αφανής εταιρία δεν είναι απαραίτητο να παραμένει άγνωστη στους τρίτους. Η γνωστοποίηση της υπάρξεώς της όμως δεν είναι υποχρεωτική, και οι εταίροι, όταν συναλλάσσονται με τους τρίτους, δεν προβάλλουν τον εταιρικό δεσμό.

Η διαχείριση της εταιρίας πραγματοποιείται από ένα ή περισσότερους διαχειριστές, που καλούνται εμφανείς εταίροι.

Η συμμετοχική εταιρία συνήθως συνιστάται για τη διενέργεια με μονωμένων ή περιπτώσιακών πράξεων, κάποτε και μιας μόνο. Περιπτώσεις συστάσεως συμμετοχικής εταιρίας αναφέρονται, ενδεικτικά, οι ακόλουθες:

- α) Έμπορος συμβάλλεται με παραγωγό να διαθέτει το σύνολο της παραγωγής του τελευταίου, με προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής και των δύο στα κέρδη.
- β) Δύο έμποροι, από τους οποίους ο ένας βρίσκεται στον τόπο παραγωγής ενός προϊόντος και ο άλλος στον τόπο καταναλώσεως, συμβάλλονται ώστε ο πρώτος να πραγματοποιεί τις αγορές επιτυγχάνοντας καλύτερους όρους, και ο δεύτερος τις πωλήσεις, κατανέμοντας μεταξύ τους το αποτέλεσμα.
- γ) Έμποροι για να αποφύγουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό σε μειοδοτικό διαγωνισμό ή για να αναλάβουν μια μεγάλη παραγγελία που υπερβαίνει τις δυνατότητες του καθενός από αυτούς, συμβάλλονται συνιστώντας συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται ένας από αυτούς ο οποίος, εφόσον επιτύχει την ανάληψη της παραγγελίας, την κατανέμει στους υπόλοιπους.
- δ) Συνηθισμένη είναι η περίπτωση της εκτέλεσεως μεγάλων τεχνικών έργων, όπου διάφορα τεχνικά γραφεία συνιστούν συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται επισήμως ένα από αυτά, το οποίο όταν επιτύχει την ανάληψη του έργου, αναθέτει την εκτέλεση τμημάτων του στις άλλες τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μεταξύ τους σύμβαση.
- ε) Συμμετοχική επιχείρηση αποτελεί κατ' ουσία και το λεγόμενο κονσόρτσιουμ τραπεζών, στο οποίο προκειμένου να χορηγηθεί μια μεγάλη χρηματοδότηση την οποία δεν θα ήθελε ή δεν θα μπορούσε να αναλάβει μια Τράπεζα, συμβάλλεται με άλλες και ενώ εμφανίζεται αυτή μόνη ως χρηματοδότης, καλύπτει μέρος της χρηματοδοτήσεως από εισφορές των υπολοίπων Τραπεζών οι οποίες, σύμφωνα με τη σύμβαση, μετέχουν τόσο στους εισπραττόμενους τόκους όσο και στα σχετικά με τη χρηματοδότηση αυτή έξοδα στα οποία υποβάλλεται η εμφανιζόμενη ως χρηματοδότης τράπεζα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, η οποία επέφερε τη διεύρυνση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησαν τη μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση η οποία, για τη χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας, έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσω παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, όχι μόνο, πέρα από ένα σημείο, είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρίας, αλλά αυξάνει υπέρμετρα τις συνέπειες ως προς το χρηματοδότη, σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών, εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του ως φορέα του κεφαλαίου.

2.1 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Την ανάπτυξη, λοιπόν, της Α.Ε. υπαγόρευσαν κυρίως:

- α) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους,
- β) Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων.
- γ) Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου - εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Έτσι αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους (μετοχές) οι οποίοι μπορούν να μεταβιβασθούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Τα κύρια χαρακτηριστικά, λοιπόν, των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Α.Ε. είναι:

- 1) Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχειρήσεως διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο κ.λ.π.).
- 2) Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι) οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και πολλές φορές δεν έχουν τη συνείδηση επιχειρηματία αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου - επενδυτή.
- 3) Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
- 4) Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.
- 5) Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.
- 6) Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
- 7) Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

2.1.1 ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΤΗΣ Α.Ε.

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

Συστατικό έγγραφο της εταιρίας είναι το καταστατικό της, το οποίο πρέπει να περιβληθεί τον τύπο δημοσίου εγγράφου (συμβολαιογραφικό τύπο). Το καταστατικό πρέπει να περιέχει διατάξεις:

- ο Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρίας. Η επωνυμία λαμβάνεται από το είδος της επιχειρήσεως που ασκείται, μπορεί να περιέχει το ονοματεπώνυμο ιδρυτή ή άλλου φυσικού προσώπου ή επωνυμία εμπορικής εταιρίας και πρέπει να περιέχει τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρία». Η Α.Ε. μπορεί,

για τις διεθνείς συναλλαγές της, να εκφράζει την επωνυμία της σε πιστή μετάφραση σε ξένη γλώσσα ή με λατινικά στοιχεία.

- Για την έδρα της εταιρίας, που πρέπει να είναι δήμος ή κοινότητα της Ελληνικής Επικράτειας.
- Για τη διάρκεια της εταιρίας.
- Για το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου και τον τρόπο καταβολής του.
- Για το είδος των μετοχών, τον αριθμό, την ονομαστική αξία τους και την έκδοση τους.
- Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
- Για τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή αντίστροφα.
- Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) της εταιρίας.
- Για τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων (ΓΣ) των μετόχων.
- Για τους ελεγκτές.
- Για τα δικαιώματα των μετόχων.
- Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
- Για τη λύση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Το καταστατικό πρέπει επίσης να αναφέρει:

- α) Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.
- β) Το συνολικό ποσό, τουλάχιστο κατά προσέγγιση, όλων των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρίας και βαρύνουν αυτή.

Πρέπει να σημειωθεί ότι για τη λογιστική απεικόνιση των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο συστάσεως της εταιρίας και πριν αυτή αποκτήσει νομική προσωπικότητα, θεωρούνται από την εφορία στο όνομα ενός ιδρυτή, υπό την ιδιότητα του αυτή, βιβλία από τα οποία οι δαπάνες αυτές μεταφέρονται συγκεντρωτικά στα οριστικά βιβλία της εταιρίας, όταν αυτά θεωρηθούν μετά τη σύσταση και την απόκτηση νομικής προσωπικότητας.

Για να ολοκληρωθεί η σύσταση της εταιρίας απαιτείται ακόμη:

- ο Ο Υπουργός Εμπορίου να προκαλέσει την απόφαση για τη σύσταση της εταιρίας και την έγκριση του καταστατικού της, εφόσον τούτο έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- ο Η απόφαση για τη σύσταση της εταιρίας και το καταστατικό να περιβληθούν τους τύπους δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος και τους οποίους θα αναπτύξουμε στην επόμενη παράγραφο.

Η εταιρία κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση:

- ο Αν δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις ως προς την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρίας, ως προς την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου, ως προς την απόφαση συστάσεως και την έγκριση του καταστατικού και ως προς το οριζόμενο από το νόμο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου.
- ο Αν ο σκοπός είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη.
- ο Αν όταν υπογράφηκε η εταιρική σύμβαση όλοι οι ιδρυτές δεν είχαν ικανότητα για δικαιοπραξία.
- ο Επίσης η άδεια της Διοικήσεως ανακαλείται σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως π.χ.·
- ο Αν κατά τη σύσταση της εταιρίας δεν καταβλήθηκε το οριζόμενο από το καταστατικό καταβλητέο κεφάλαιο.
- ο Αν η εταιρία δεν απομάκρυνε από τη διοίκηση της μέλος του Δ.Σ. ή διευθυντή που καταδικάστηκε για πράξη σχετική με τη διαχείριση.
- ο Αν η αξία του ενεργητικού, έπειτα από αφαίρεση των προς τρίτους υποχρεώσεων, γίνει μικρότερη του 1/10 του Μετοχικού Κεφαλαίου.
- ο Αν δεν έχουν υποβληθεί στο Υπουργείο Εμπορίου οι ισολογισμοί τριών ετών.
- ο Αν μετά από 2 χρόνια από την ισχύ του Ν. 2842/2000 δεν προσαρμόσθηκε το Μετοχικό Κεφάλαιο ώστε να ανέλθει στο κατώτερο όριο που ορίζεται από το νόμο.

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

- Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων (ΓΣ)
- Το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.)
- Οι Ελεγκτές.

2.1.2 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ Α.Ε.

Η σημασία που έχουν στη σύγχρονη οικονομική ζωή οι Α.Ε. σε συνδυασμό με την περιορισμένη ευθύνη των μετόχων επιβάλλουν να υπάρχει όσο το δυνατό μεγαλύτερη διαφάνεια ως προς τη δραστηριότητα και την εξελικτική τους πορεία. Θα πρέπει δηλαδή κάθε ενδιαφερόμενος (μέτοχος της μειοψηφίας, πιστωτής, επενδυτής, χρηματοδότης κ.λ.π.) να μπορεί έγκαιρα να πληροφορηθεί ορισμένα βασικά γεγονότα ή εξελίξεις που συνδέονται με τη ζωή της Α.Ε. για την οποία ενδιαφέρεται.

Η διαφάνεια διασφαλίζεται με τη δημοσιότητα, δηλαδή τη γνωστοποίηση στους ενδιαφερομένους, ορισμένων πράξεων και στοιχείων που ορίζονται από το νόμο (άρθρο 7α, Ν. 2190). Συγκεκριμένα, υποβάλλονται σε δημοσιότητα:

- ο Οι αποφάσεις της Διοικήσεως για τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και το καταστατικό που εγκρίθηκε.
- ο Οι αποφάσεις της Διοικήσεως για την έγκριση της τροποποίησης ή κωδικοποίησης του καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις που έγιναν
- ο Ο διορισμός και η παύση των προσώπων που:
 - ασκούν τη διαχείριση της εταιρίας,
 - έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν,
 - είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.
- ο Η απόφαση ανακλήσεως της άδειας συστάσεως και της εγκρίσεως του καταστατικού της εταιρίας.
- ο Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.
- ο Το πρακτικό του Δ.Σ. με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας καθώς και μετά από κάθε αύξησή του.
- ο Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των Ελεγκτών.

- Η εξαμηνιαία λογιστική κατάσταση που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών.
- Η λύση της εταιρίας.
- Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού που κηρύσσει άκυρη την εταιρία ή σε κατάσταση πτωχεύσεως.
- Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών.
- Οι ισολογισμοί της εκκαθαρίσεως καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.
- Η διαγραφή της εταιρίας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.
- Κάθε πράξη ή στοιχείο που η δημοσιότητά του επιβάλλεται από άλλες διατάξεις, όπως π.χ. οι εκθέσεις της Επιτροπής που προβλέπει ο νόμος για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος.

Υποχρέωση δημοσιότητας επίσης υπάρχει και για ορισμένες πράξεις και στοιχεία υποκαταστημάτων που ιδρύθηκαν και λειτουργούν στην Ελλάδα από εταιρίες οι οποίες διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή Τρίτης Χώρας.

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

- Με την καταχώριση των πράξεων και στοιχείων, που υπόκεινται σε δημοσιότητα, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.
- Με τη δημοσίευση, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ανακοινώσεως για την καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. των σχετικών πράξεων και στοιχείων.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως π.χ. για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εκτός από το προσάρτημα, αντί της παραπάνω ανακοινώσεως επιβάλλεται η δημοσίευση στο σύνολό τους, καθώς και πρόσθετη δημοσίευση σε ημερήσιες πολιτικές και οικονομικές εφημερίδες.

Το Μητρώο των Ανωνύμων Εταιριών τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η Εταιρία. Ειδικά για τις Τράπεζες, τις ανώνυμες ασφαλιστικές εταιρίες, τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων καθώς και τις εταιρίες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο

Αξιών Αθηνών, το Μητρώο τηρείται στην αρμόδια κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου.

Το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών αποτελείται από:

- α) το βιβλίο μητρώου ανωνύμων εταιριών,
- β) τη μερίδα κάθε εταιρίας,
- γ) το φάκελο της εταιρίας και
- δ) το ευρετήριο των εταιριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3 ΜΙΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

3.1 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Στην Ε.Π.Ε. για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την περιουσία της, ενώ οι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα διακινδυνεύοντας μόνο το ποσό της εισφοράς των.

Έτσι, κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων, που μπορεί γενικώς να παραβληθεί με την ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. Μεταξύ όμως Ε.Π.Ε. και Α.Ε. υπάρχει βασική διαφορά που συνίσταται στο ότι τα εταιρικά μερίδια στα οποία υποδιαιρείται το κεφάλαιο της ΕΠΕ δεν μπορούν να αντιπροσωπευθούν από μετοχικούς τίτλους.

Ακόμα, η λήψη αποφάσεων στην Συνέλευση των Εταίρων της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων ενώ ταυτόχρονα οι πλειοψηφούντες εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του κεφαλαίου. Εισάγεται δηλαδή σύνθετο κριτήριο πλειοψηφίας προσώπων και κεφαλαίων, γεγονός που τονίζει τον ενδιάμεσο χαρακτήρα της. Μειονέκτημα του τρόπου αυτού είναι ότι εισάγει μηχανισμό εμπλοκής, δημιουργώντας κάποτε καταστάσεις όπου η λήψη αποφάσεως αποβαίνει αδύνατη, όπως π.χ. όταν, προκειμένου να επιλεγεί μία από τις δύο πολιτικές Χ και Ψ, την πρώτη υποστηρίζει ο εταίρος Α που ελέγχει το 51% του κεφαλαίου, ενώ η δεύτερη υποστηρίζεται από τους εταίρους Β και Γ που ελέγχουν μαζί το υπόλοιπο 49%.

3.1.1 ΣΥΣΤΑΣΗ Ε.Π.Ε. ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ

Για τη σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτείται συμβολαιογραφική κατάρτιση της εταιρικής συμβάσεως (καταστατικού).

Στοιχεία τα οποία πρέπει να περιέχει το καταστατικό είναι:

- 1) Το όνομα, το επώνυμο και το επάγγελμα των εταίρων, η κατοικία και η ιθαγένειά τους.

- 2) Η εταιρική επωνυμία, που σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο των εργασιών της στην επωνυμία πρέπει να περιέχονται ολογράφως οι λέξεις «Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».
- 3) Η έδρα και ο σκοπός της εταιρίας.
- 4) Το κεφάλαιο της εταιρίας, η μερίδα συμμετοχής και τα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου.
- 5) Βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου.
- 6) Λεπτομέρειες για τις εισφορές σε είδος, αν υπάρχουν.
- 7) Η διάρκεια της εταιρίας.

Είναι σκόπιμο να περιλαμβάνονται στο καταστατικό διατάξεις για τον έλεγχο της διαχείρισης καθώς και για συμφωνίες μεταξύ των εταίρων σε θέματα όπως οι συμπληρωματικές εισφορές, οι παρεπόμενες παροχές, οι προϋποθέσεις ή η απαγόρευση μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων, οι περιπτώσεις λύσεως της εταιρίας για λόγους που δεν προβλέπονται από το νόμο κ.λ.π. Οι συμφωνίες αυτές δεν είναι ισχυρές αν δεν περιληφθούν στο καταστατικό.

Αντίγραφο της εταιρικής συμβάσεως κατατίθεται, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτισή της, στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας. Η σύμβαση καταχωρίζεται στο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης. Στο ίδιο μητρώο καταχωρίζονται και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές Εταιρίες.

Το Μητρώο Ε.Π.Ε., που τηρείται στη Γραμματεία κάθε Πρωτοδικείου, αποτελείται από:

- α) Το βιβλίο Μητρώου,
- β) Τη μερίδα της κάθε εταιρίας,
- γ) Το φάκελο της εταιρίας, και
- δ) Το ευρετήριο των εταιριών

Ισχύουν, κατ' αναλογία, όσα ελέχθησαν για το Μητρώο των Α.Ε.

Στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως δημοσιεύεται ανακοίνωση για την καταχώρηση στο Μητρώο τόσο της συστατικής πράξεως όσο και όλων των πράξεων και στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Ειδικότερα, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα και το πιστοποιητικό

ελέγχου, δημοσιεύονται στο σύνολό τους 20 ημέρες τουλάχιστον πριν από την συνεδρίαση της Συνελεύσεως των Εταίρων.

Τροποποίηση του καταστατικού είναι δυνατή μόνο με απόφαση της ΣΕ που λαμβάνεται με αυξημένη πλειοψηφία των 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων, οι οποίοι πρέπει ταυτόχρονα να εκπροσωπούν τα 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου. Η απόφαση πρέπει να περιβληθεί τον τύπο συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Σαν όργανα της Ε.Π.Ε. ορίζονται:

- α) Η Συνέλευση των Εταίρων (Σ.Ε.)
- β) Ο Διαχειριστής (ή οι Διαχειριστές).
- γ) Ο Ελεγκτής, για την περίπτωση που προβλέπεται από το Νόμο.

3.1.2 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.

Με το Π.Δ. 279/1993 προστέθηκε στον Ν. 3190/1955 το άρθρο 43α σύμφωνα με το οποίο μπορεί να συσταθεί Ε.Π.Ε. από ένα μόνο πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη υφιστάμενη Ε.Π.Ε., προφανώς στην περίπτωση όπου όλα τα εταιρικά μερίδια συγκεντρωθούν στα χέρια ενός προσώπου, γεγονός που παλαιότερα οδηγούσε στη λύση της εταιρίας. Στην επωνυμία της εταιρίας θα πρέπει να περιλαμβάνεται, χωρίς συντομογραφίες, η φράση «Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».

Ο μοναδικός αυτός εταίρος ασκεί όλες τις εξουσίες της Σ.Ε., οι αποφάσεις του όμως πρέπει να καταγράφονται σε πρακτικό που προσυπογράφεται την ίδια ημέρα από παριστάμενο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρίας.

Φυσικό ή νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να είναι μοναδικός εταίρος σε περισσότερες από μια Ε.Π.Ε. Επίσης δεν μπορεί μια Ε.Π.Ε. να έχει ως μοναδικό εταίρο άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Συμβάσεις συναπτόμενες μεταξύ του μοναδικού εταίρου και της εταιρίας την οποία εκπροσωπεί εγγράφονται σε πρακτικά ή καταρτίζονται γραπτώς.

Γενικά, η μονοπρόσωπη εταιρία θέτει ορισμένα νομικής φύσεως προβλήματα τα οποία μελετώνται από το εταιρικό δίκαιο, αλλά δεν έχουν επίδραση στη λογιστική της, η οποία τηρείται κατά τα γνωστά.

3.1.3 ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία προβλέπεται, στο εταιρικό δίκαιο της χώρας μας, από το άρθρο 30 του Β.Δ. 16.7.1910 «Περί αναδημοσιεύσεως του κειμένου του Εμπορικού Νόμου». Πρόσφατα, με την προσαρμογή της Περί εταιριών νομοθεσίας μας προς τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ. σημαντικά θέματα της εταιρίας αυτής όπως οι διατυπώσεις δημοσιότητας, ο καθορισμός των στοιχείων που υπόκεινται σε δημοσιότητα, ο τύπος των οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, αποτελεσμάτων, πίνακα διανομής κερδών, προσαρτήματος) και ο έλεγχός των, οι εξουσίες των διαχειριστών, η εκκαθάριση, ρυθμίζονται κατά τρόπο ανάλογο με τα ισχύοντα για την Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης και το γεγονός αυτό αμβλύνει αισθητά τον Προσωπικό της χαρακτήρα, ο οποίος, παρά ταύτα, εξακολουθεί να είναι αποφασιστικός λόγω της παρουσίας ομορρυθμων εταιριων.

Χαρακτηριστικό της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας είναι ότι για το τμήμα του κεφαλαίου που εισφέρεται από τους ετερόρρυθμους εταίρους εκδίδονται και παραδίδονται σε αυτούς ονομαστικές μετοχές οι οποίες αποτελούν τίτλους ελεύθερα μεταβιβάσιμους σε τρίτα πρόσωπα, χωρίς αυτή η μεταβολή στα πρόσωπα των ετερόρρυθμων εταιριων να επιφέρει λύση της εταιρίας.

Από λογιστικής απόψεως, πέρα από το ότι κάθε μεταβίβαση μετοχών των ετερόρρυθμων εταιριων πρέπει να απεικονίζεται με μεταφορά από την κεφαλαιακή μερίδα του παλαιού εταίρου-μετόχου στην κεφαλαιακή μερίδα του νέου, ισχύουν όσα έχουν λεχθεί για τις απλές Ε.Ε. εφόσον αυτά δεν έρχονται σε αντίθεση με τις τελευταίες τροποποιήσεις.

Ο θεσμός της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας δεν βρήκε μεγάλη εφαρμογή στην Ελλάδα, όπου οι εταιρίες που λειτουργούν με τη μορφή αυτή ανέρχονται μόνο σε μερικές δεκάδες.

ENOTHTA

2η

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην προηγούμενη ενότητα αναφερθήκαμε στα είδη των εταιρειών , στα χαρακτηριστικά τους και τη σύσταση τους βάσει της Εμπορικής Νομοθεσίας . Στην παρούσα ενότητα θα αναφερθούμε στις λογιστικές εργασίες που πρέπει να πραγματοποιήσει μια επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με τις αρχές και μεθόδους του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) .

Από τις εταιρείες που αναφέραμε στην προηγούμενη ενότητα μεγαλύτερο λογιστικό ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι εταιρείες , οι οποίες σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ κατηγορίας .

Στην ενότητα 2 παρουσιάζουμε τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης μιας ανώνυμης εταιρείας .

Πιο συγκεκριμένα θα αναφερθούμε σε:

1. Απογραφή
2. Αποτίμηση
3. Αποσβέσεις
4. Προβλέψεις
5. Κατάρτιση ισολογισμού
6. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.

1.1.1. ΟΙ ΦΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.

Η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ζωής της διέρχεται τις εξής επτά φάσεις:

- ο Ίδρυση.
- ο Εγκατάσταση.
- ο Ετοιμότητα προς λειτουργία.
- ο Λειτουργία.
- ο Έναρξη εκκαθαρίσεως.
- ο Διάλυση.
- ο Λήξη εκκαθαρίσεως.

Από την ίδρυση της επιχείρησης μέχρι τη λήξη της εκκαθαρίσεως, όπου συγχρόνως λήγει και η ζωή της επιχείρησης, καταγράφονται κάθε φορά η επιχειρηματική περιουσία και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προέκυψε από τη δράση της επιχείρησης.

1.1.2. Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ.

Η ζωή της επιχείρησης διαιρείται σε εταιρικές ή διαχειριστικές χρήσεις. Κάθε εταιρική χρήση είναι διάρκειας 12 μηνών εκτός από την πρώτη εταιρική χρήση που μπορεί να είναι μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, αλλά μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες (άρθρο 42, Κωδ. Ν. 2190/1920) και της τελευταίας εταιρικής χρήσης που μπορεί να είναι μικρότερη των δώδεκα μηνών (άρθρο 29, Ν. 2238/1994 και άρθρο 26, Κ.Β.Σ.

1.1.3. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ.

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

Την υποχρέωση αυτή έχουν οι ανώνυμες εταιρείες από το άρθρο 41 παρ. 1, του Κωδ. Ν. 2190/1920, αλλά και κάθε επιχείρηση (επιτηδευματίας) που τηρεί τα λογιστικά βιβλία της κατά το διπλογραφικό σύστημα. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 27, παρ. 2, του Κ.Β.Σ. η οποία αναφέρει τα εξής:

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

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

Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρούμενο προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10, παρ. 2, του Κ.Β.Σ., στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης.

1.1.4. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ.

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

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

Τέλος, ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες, προβαίνει σε

καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας (άρθρο 27, παρ. 1, Κ.Β.Σ.).

1.1.5. ΑΛΛΑΓΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εκτός, εάν γίνεται για πρώτη φορά, οπότε απαιτείται γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (παρ. 3 του άρθρου 7, του Ν. 2873/2000, Υπ. Οικονομικών 1039524/ πολ. 1108/2001 και άρθρο 6, παρ. 1, Ν. 3052/2002, Υπ. Οικονομικών πολ. 1271/2002).

Παράδειγμα: Αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία συμμετέχει κατά 55% στο κεφάλαιο ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας. Και οι δύο ανώνυμες εταιρείες κλείνουν ισολογισμό με 30 Ιουνίου κάθε χρόνο. Στη συνέχεια, λόγω αλλαγής του χρόνου κλεισίματος του ισολογισμού από την αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία, αρχής γενομένης από 31.12.2001, η ημεδαπή θυγατρική ανώνυμη εταιρεία αποφασίζει ανάλογη τροποποίηση, ούτως ώστε ο όμιλος επιχειρήσεων να έχει ενιαία χρήση και αποτέλεσμα.

Στην περίπτωση αυτή η θυγατρική ελληνική ανώνυμη εταιρεία θα υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που θα καλύπτουν τις εξής διαχειριστικές χρήσεις:

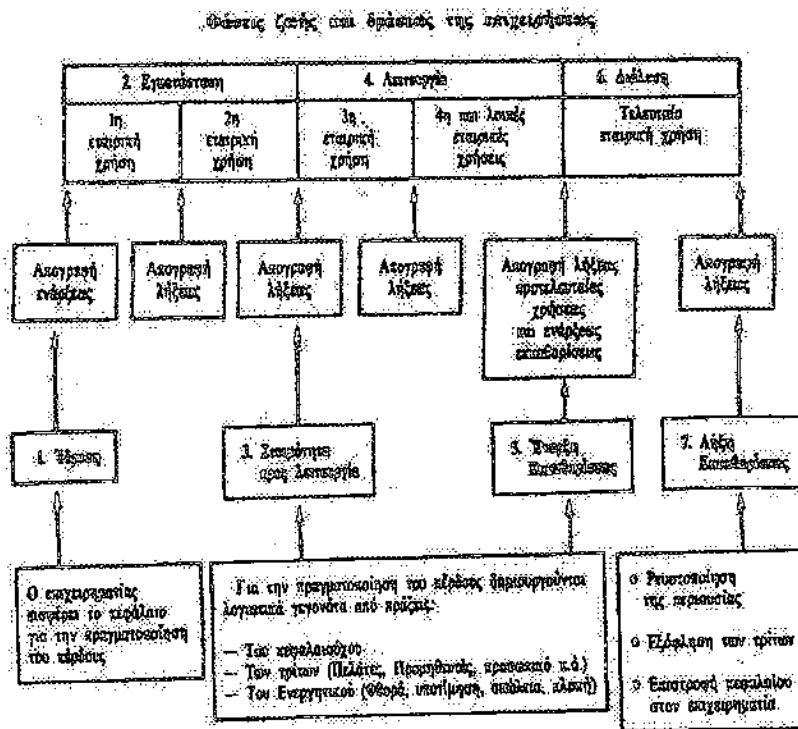
Οικονομικό έτος	Διαχειριστική χρήση
2001	1.7.2000-30.6.2001
2002	1.7.2001-31.12.2001

Παράδειγμα: Εάν οι προηγούμενες εταιρείες έκλειναν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και η ημεδαπή, για λόγους προσαρμογής προς την αλλοδαπή, θέλει να κλείνει στο εξής ισολογισμό με 30 Ιουνίου, αρχής γενομένης από 30 Ιουνίου 2001, τότε με βάση την αρχή ότι «για κάθε οικονομικό έτος υποβάλλεται στο Δημόσιο από τις επιχειρήσεις μια δήλωση φορολογίας εισοδήματος» η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία θα υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που θα καλύπτουν τις εξής διαχειριστικές χρήσεις:

Οικονομικό έτος:	Διαχειριστική χρήση
2001	1.7.2000-31.12.2000
2002	1.1.2001-31.06.2002

1.1.6. ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΦΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΖΩΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΓΡΑΦΕΣ (ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΚΑΙ ΛΗΞΕΩΣ).

Στην παραστατική απεικόνιση που ακολουθεί παρουσιάζονται οι φάσεις ζωής και δράσεως των επιχειρήσεων καθώς και οι χρονικές στιγμές στις οποίες οι επιχειρήσεις πρέπει να απογράψουν την περιουσία τους:



1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ.

Οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις της νομοθεσίας να προβούν κατά την έναρξη της λειτουργίας των, αλλά και στο τέλος κάθε χρήσεως, σε απογραφή σε

όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας. (Σ.τ.Ε. 121/1998 Λογιστής 2000 σελ. 1289).

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

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

- Προετοιμασία για την απογραφή.
- Πραγματοποίηση απογραφής.
- Αναγνώριση στοιχείων απογραφής.
- Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής.
- Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων.
- Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών.
- Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων.

1.3. ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ.

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

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

Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο ώστε η αποτύπωση της παρουσίας της επιχειρήσεως, τη χρονική στιγμή της απογραφής, να είναι σωστή, με συνέπεια και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται κατά το χρόνο της απογραφής να πλησιάζει περισσότερο στην πραγματικότητα.

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

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

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

Εάν υπάρχουν αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «ακατάλληλα ή ελαττωματικά». Ελαττωματικά και ακατάλληλα αποθέματα καθώς και παραρτήματα άλλων εμπορευμάτων πρέπει να αναγράφονται αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφής (Σ.τ.Ε. 121/1998, Λογιστής 2000 σελ. 1289). Η αποτίμησή τους θα γίνει με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.205 περ. 13 και 14) π.χ. από την επίσκεψη των απογραφέων στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης για τη διεξαγωγή της απογραφής τέλους χρήσεως διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν 2.000 τεμάχια εμπορευμάτων (τρόφιμα) κυριότητας της επιχείρησης ακατάλληλα για κατανάλωση (λόγω λήξεως της ημερομηνίας ανάλωσης τους από το κοινό και επιστροφής τους από τους πελάτες) κόστους κτήσεως €10.000,00. Η καταστροφή των άνω αποθεμάτων θα πραγματοποιηθεί εντός των επομένων δυο μηνών. Στην απογραφή τέλους χρήσεως τα άνω εμπορεύματα θα αποτιμηθούν με αξία 1€.

Εάν υπάρχουν αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαίτερος στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως «αποθέματα κυριότητας τρίτων». Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κυριότητας τρίτων στα βιβλία της επιχειρήσεως πρέπει να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως π.χ. από την επίσκεψη των απογραφέων στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης για τη διεξαγωγή της απογραφής τέλους

χρήσεως διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν 3.000 kg πρώτης ύλης κυριότητας τρίτου. Την άνω ποσότητα οι απογραφείς θα πρέπει να τη συγκρίνουν με το αντίστοιχο υπόλοιπο που εμφανίζεται στο τέλος της χρήσεως σε λογαριασμούς τάξεως.

Τέλος στα πλαίσια της προετοιμασίας για την πραγματοποίηση των απογραφών μπορεί να διοργανωθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια. Οι εκπαιδευτές των σεμιναρίων αυτών πρέπει να έχουν μεγάλη εμπειρία στις απογραφές, και επίσης, να γνωρίζουν καλά τις διατάξεις της νομοθεσίας (εμπορικής, φορολογικής κ.λ.π.).

Ο απογραφέας π.χ. ο οποίος θα απογράψει τα μερίσματα πληρωτέα πρέπει να γνωρίζει ότι τα μερίσματα παραγράφονται μετά από πέντε χρόνια, από τη χρήση που εγκρίθηκαν από τη γενική συνέλευση των μετόχων, υπέρ του ελληνικού δημοσίου. Επομένως, μερίσματα της χρήσεως 1987, που εγκρίθηκαν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της 30.6.1988 και παραμένουν αζήτητα μέχρι 31.12.1993, στην απογραφή της 31.12.1993 θα εμφανισθούν ως υποχρέωση προς το ελληνικό δημόσιο και όχι ως μερίσματα πληρωτέα (Α.Π. 1269/1976 και γνωμάτευση Ν.Σ.Κ. 992/1974 Δ.Φ.Ν. 1975 σελ. 951).

Επίσης, απαιτήσεις από το ελληνικό δημόσιο π.χ. προκαταβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφονται μετά τριετία υπέρ του ελληνικού δημοσίου, εφόσον δεν ζητήθηκε εγγράφως από την επιχείρηση εντός της τριετίας αυτής η επιστροφή τους (άρθρο 90, Ν. 2362/1995). Η αξίωση επιστροφής του Φ.Π.Α. που προέρχεται από πράξεις επενδυτικών αγαθών υπόκεινται σε πενταετή παραγραφή, γιατί δεν αφορούν φόρο που καταβλήθηκε αχρεωστήτως (Σ.τ.Ε. 3269/2001 Λογιστής 2003 σελ. 232).

Επομένως, απαιτήσεις από το ελληνικό δημόσιο οι οποίες έχουν παραγραφεί δεν θα εμφανισθούν στην απογραφή τέλους χρήσεως στο ενεργητικό ως απαίτηση, αλλά θα επιβαρύνουν τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα.

Τέλος, οφειλόμενοι μισθοί προς το προσωπικό αν δεν ζητηθούν από τους μισθωτούς εντός πενταετίας από τη χρήση εντός της οποίας κατέστησαν δουλευμένοι και απαιτητοί παραγράφονται υπέρ της επιχείρησης (άρθρο 250 Α.Κ., Α.Π. 106/1987 Δ.Ε.Ν. 1987 σελ. 1176). Ως εκ τούτου, το οφειλόμενο δώρο Πάσχα 1987 εάν ο μισθωτός δεν εμφανισθεί στην επιχείρηση μέχρι 31.12.1993 για να το εισπράξει παραγράφεται υπέρ της επιχείρησης με αποτέλεσμα να προσ αυξήσει τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

1.4. ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.

1.4.1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αναγνωρίζονται, δηλαδή τα άυλα και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία καθώς τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν την επαγγελματική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή της απογραφής, αναγνωρίζονται από την επιχείρηση ότι αποτελούν μέρος της επαγγελματικής περιουσίας και περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επί μέρους κατηγορίες του Ενεργητικού ή του Παθητικού όπως αυτές καθορίζονται στις παρ. 4.1.101 και 4.1.102 του Ε.Γ.Λ.Σ. Για την περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας χρήσιμα στοιχεία αποτελούν τα δικαιολογητικά των συναλλαγών (τιμολόγια, συμβόλαια, συμβάσεις κ.λ.π.) καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία της.

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

Η αναγνώριση και περιγραφή της επαγγελματικής περιουσίας είναι μια σοβαρή εργασία που γίνεται κατά τη διάρκεια της απογραφής. Απαιτεί επιλογή κατάλληλου προσωπικού ως απογραφέων, προετοιμασία και εκπαίδευση αυτών καθώς επίσης και επίσκεψη στους χώρους απογραφής.

1.4.2. ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να καταμετρηθούν από τους απογραφείς. Με τον όρο «καταμέτρηση» δεν εννοούμε μόνο την ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ετοιμών προϊόντων κ.λ.π.) των μηχανημάτων και λοιπών παγίων, των συμμετοχών και χρεογράφων των λοιπών αξιογράφων (συναλλαγματικές, επιταγές κ.λ.π.) και των διαθεσίμων του ταμείου, αλλά και τη συμφωνία των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών λογαριασμών (πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, δανείων κ.λ.π.) με τα αντίστοιχα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων.

Μονάδα μετρήσεως: Σημαντικό στοιχείο της καταμέτρησης είναι η μονάδα μετρήσεως. Η καταμέτρηση πρέπει να γίνει με την ίδια μονάδα μετρήσεως με την οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται και παρακολουθεί λογιστικά τα αποθέματα στο βιβλίο αποθήκης. Έτσι οι πρώτες ύλες θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως με τις οποίες η επιχείρηση προμηθεύεται τα αγαθά αυτά και τις οποίες ο προμηθευτής αναγράφει στα τιμολόγια του, τα έτοιμα προϊόντα θα απογραφούν με τις μονάδες μετρήσεως που η επιχείρηση πουλάει τα αγαθά στους πελάτες της και αναγράφει στα τιμολόγια της κ.λ.π.

Πρωτόκολλα καταμέτρησης: Κατά την καταμέτρηση πρέπει να συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης. Τα πρωτόκολλα είναι έγγραφα στα οποία αναφέρεται ο τόπος, η ημερομηνία, το αντικείμενο της καταμέτρησης, οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν και οι διαφορές που προέκυψαν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογιστικών βιβλίων. Επίσης, στο πρωτόκολλο αναφέρονται τα στοιχεία των τελευταίων δικαιολογητικών με τα οποία ενημερώθηκαν οι λογαριασμοί πριν την καταμέτρηση π.χ. σε καταμέτρηση μετρητών ταμείου πρέπει οι απογραφείς να σημειώσουν τα στοιχεία (Νο και ημερομηνία) του τελευταίου εντάλματος πληρωμής και του τελευταίου γραμματίου εισπράξεως που εκδόθηκαν πριν από την καταμέτρηση.

Τέλος, τα πρωτόκολλα καταμέτρησης πρέπει να υπογράφονται από τους απογραφείς. Εάν στην απογραφή παρίσταται και ορκωτός ελεγκτής, ως τακτικός ελεγκτής της χρήσεως, θα υπογράψει και αυτός το σχετικό πρωτόκολλο. Σημειώνουμε ότι οι συντασσόμενες από τον ορκωτό ελεγκτή εκθέσεις ελέγχου αποτελούν δημόσια έγγραφα. (Ο Τακτικός Έλεγχος της Ανώνυμης Εταιρείας, Ε. Περάκη, Αθήνα 1984 σελ. 140).

Διαφορές απογραφής: Τα δεδομένα της καταμετρήσεως πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα στοιχεία των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχειρήσεως. Οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν από τη σύγκριση των καταμετρηθέντων με τα

αντίστοιχα υπόλοιπα των λογαριασμών πρέπει να τίθεται υπόψη της διοικήσεως της επιχειρήσεως. Η διοίκηση ανάλογα με το μέγεθος της διαφοράς και τη σοβαρότητα αυτής θα πρέπει να ερευνήσει την αιτία της δημιουργίας της.

Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να παράσχει επαρκείς εξηγήσεις στους ελεγκτές (ορκωτούς ελεγκτές, φορολογικούς ελεγκτές κ.λ.π.) για τις διαφορές που προέκυψαν από την απογραφή της επιχειρηματικής περιουσίας.

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

1.4.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΗ ΔΕΚΤΙΚΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.

Υπάρχουν, όμως, και περιπτώσεις όπου τα προς απογραφή αποθέματα δεν είναι δεκτικά καταμετρήσεως. Ως ενδεικτικό παράδειγμα αναφέρουμε το λιγνίτη που χρησιμοποιούν ως πρώτη ύλη οι λιπασματοβιομηχανίες. Η καταμέτρηση του «λόφου» που έχει σχηματίσει η εναπόθεση του λιγνίτη στους εξωτερικούς αποθηκευτικούς χώρους του εργοστασίου γίνεται με τη βοήθεια τοπογράφων (τοπογραφούν το λόφο του λιγνίτη) και χημικών (προσδιορίζουν την εμπεριεχόμενη υγρασία καθώς και τις ξένες ύλες που περιέχονται στο λιγνίτη) οι οποίοι συντάσσουν και υπογράφουν το σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης.

Επίσης, τα παλιά σίδερα (σκραπ) που χρησιμοποιούν ως πρώτη ύλη οι βιομηχανίες παραγωγής χάλυβα δεν είναι δυνατόν να καταμετρηθούν στο τέλος της χρήσεως, αφού οι μεγάλοι «λόφοι» που σχηματίζονται από την εναπόθεση των παλαιών σιδήρων καθιστούν αδύνατη την απογραφή τους. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχειρήσεις λαμβάνουν ως υπόλοιπο απογραφής το λογιστικό υπόλοιπο που εμφανίζει στο τέλος της χρήσεως η μερίδα της αποθήκης. Γι' αυτό, οι άνω βιομηχανίες ως χώρο εναπόθεσης δεν χρησιμοποιούν πάντοτε τον ίδιο, αλλά φροντίζουν μετά από κάποιο χρονικό διάστημα να εναποθέτουν τα παλαιά σίδερα σε νέους χώρους, ώστε να εξαντλούνται με τις αναλώσεις τα αποθέματα των παλαιών χώρων. Κατ' αυτόν τον τρόπο, όταν εξαντληθούν τα αποθέματα των παλαιών χώρων, συγκρίνουν το υπόλοιπο (μηδενικό) του παλαιού χώρου

με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των μερίδων αποθήκης και με τις προκύπτουσες αποκλίσεις (ελλείμματα - πλεονάσματα) διορθώνουν τα υπόλοιπα των μερίδων αποθήκης.

1.5. ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.

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

Η καταχώρηση των ποσοτήτων των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα (άρθρο 17, παρ. 7, Κ.Β.Σ.).

Σημειώνεται ότι για κάθε ημέρα καθυστέρησης ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών επιβάλλεται και ένα πρόστιμο, δηλαδή χ ημέρες καθυστέρησης χ πρόστιμα (άρθρο 33, παρ. 1, περ. η, Κ.Β.Σ.). Από την ημερομηνία ισχύος του Ν. 2523/1997 («Ποινολόγιο») ισχύουν οι νέες προβλεπόμενες ποινές.

Η καταχώρηση της λοιπής επαγγελματικής περιουσίας καθώς και η αποτίμηση αυτής περατούνται σύμφωνα με το άρθρο 17, παρ. 8 του Κ.Β.Σ.:

Εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρίες.

Εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς.

Εντός έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία. Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

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

Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσεως ή αναφέρονται σε αυτή ή άπτονται με οποιοδήποτε τρόπο του ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία αυτών των πράξεων περιέρχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσεως και εντός της

προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις ισολογισμού (άρθρο 29, παρ. 2, Κ.Β.Σ.).

Η επιχείρηση εντός των άνω προθεσμιών μπορεί να τροποποιήσει τον αρχικό ισολογισμό και να καταρτίσει νέο ισολογισμό αρκεί τις τροποποιητικές εγγραφές να τις καταχωρήσει εντός των προθεσμιών αυτών στο θεωρημένο ημερολόγιο πράξεων ισολογισμού και το νέο ισολογισμό στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού (Σ.τ.Ε. 322/1991).

Εάν επομένως μια ανώνυμη εταιρεία στις 25.4.1995 καταχώρησε στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τον ισολογισμό 31.12.1994 και στη συνέχεια διαπίστωσε ότι δεν είχε λογίσει σωστά τις απουσίες μπορεί να διορθώσει τις εγγραφές απουσιών και το νέο ισολογισμό να τον καταχωρήσει στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών μέχρι 30.4.1995.

1.6. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗ ΛΑΝΘΑΣΜΕΝΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ.

1.6.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ - ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ.

Σκοπός της απογραφής είναι η επιχείρηση να προσδιορίσει την περιουσία της και το αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Στην περίπτωση κατά την οποία παρότι προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η τήρηση του βιβλίου απογραφών τούτο δεν υπάρχει στην επιχείρηση, είτε γιατί δεν τηρήθηκε, είτε για άλλους λόγους (κλοπή, καταστροφή, ή σε άλλους λόγους ανωτέρας βίας κ.λ.π.) τότε η φορολογική αρχή προβαίνει σε απόρριψη των βιβλίων, αφού είναι αδύνατο, χωρίς το βιβλίο αυτό, να εξευρεθεί το κέρδος λογιστικώς.

Επίσης, το αποτέλεσμα της επιχείρησης προσδιορίζεται από τη σύγκριση της απογραφής έναρξης με την απογραφή λήξης. Επομένως η παράλειψη σύνταξης απογραφής κατά την έναρξη, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους (Σ.τ.Ε. 1990/1993).

Επίσης, η πλημμελής κατάρτιση της απογραφής λόγω μη καταχωρήσεως σε αυτή περιουσιακών στοιχείων κατά ουσιώδη ποιοτική διάκριση ή η παράλειψη αναγραφής της αξίας και ποσότητας των αγαθών, καθιστά αδύνατες τις λογιστικές επαληθεύσεις και, επομένως, αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων. Όταν, όμως, η απογραφή εμφανίζει

παρατυπίες ή ελαφρές πλημμέλειες, οφειλόμενες σε παραδρομή ή σε συγγνωστή πλάνη η νομολογία δέχεται, ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εμποδίζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων και, επομένως, δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων (Σ.τ.Ε. 3137/1973, 2004/1976).

Τέλος, σημειώνεται ότι οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή ενάρξεως της πρώτης διαχειριστικής χρήσης αναπληρούνται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο ενός εκ των ιδρυτών της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 2237/1992 Λογιστής 1993 σελ. 248).

1.6.2. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ 2190/1920.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 22α, ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας ευθύνονται αν ο ισολογισμός περιέχει παραλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις οι οποίες αποκρύπτουν την πραγματική κατάσταση της εταιρείας.

Επίσης για τις ανώνυμες εταιρείες οι οποίες δεν υπέβαλαν στο Υπουργείο Εμπορίου τους ισολογισμούς τριών τουλάχιστον διαχειριστικών χρήσεων εγκεκριμένους από τη γενική συνέλευση μπορεί να ανακληθεί η άδεια συστάσεως (άρθρο 48α Κωδ. Ν. 2190/1920). Αλλά για να καταρτισθεί ο ισολογισμός πρέπει προηγουμένως η ανώνυμη εταιρεία να έχει συντάξει απογραφή. Συνεπώς μια έμμεση συνέπεια της μη συντάξεως απογραφής είναι η ανάκληση της άδειας της ανώνυμης εταιρείας από τον Υπουργό Εμπορίου.

Τέλος, τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή €1.000 (μέχρι 31.12.2001 ήταν δρχ. 300.000) το πρόσωπο το οποίο παρέλειψε τη σύνταξη του ετήσιου ισολογισμού, ή το πρόσωπο το οποίο εν γνώσει συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό αντίθετα από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 ή του καταστατικού (άρθρο 57 Κωδ. Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2339/1995).

1.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Άνοιγμα βιβλίων νέας χρήσεως. Το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως με λογιστικές εγγραφές είναι υποχρεωτικό (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 907/1987).

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί στο άρθρο 43 (παρ. 1 περ. στ') όπως τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως, συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως, δηλαδή με τα υπόλοιπα του «οριστικού ισοζυγίου γενικού καθολικού τέλους χρήσεως» βάσει των οποίων συντάχθηκε ο ισολογισμός αυτός. Για το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως συντάσσεται η εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
89.	Ισολογισμός		
89.00	Ισολογισμός ανοίγματος		
89.00.00	Λογαριασμοί ομάδας 1	XXXX	
89.00.01	Λογαριασμοί ομάδας 2	XXXX	
89.00.02	Λογαριασμοί ομάδας 3	XXXX	
89.00.03	Λογαριασμοί ομάδας 4	XXXX	
89.00.04	Λογαριασμοί ομάδας 5	XXXX	

Αιτιολογία: Υπόλοιπα ενάρξεως χρήσεως.....

Εάν δεν συνταχθεί η άνω εγγραφή τότε δεν θα υπάρχει συμφωνία μεταξύ ημερολογίου και καθολικού. Η λογιστική επιστήμη αλλά και η ελληνική νομοθεσία απαιτούν όπως πάντοτε υπάρχει αριθμητική συμφωνία μεταξύ των συνόλων χρεώσεως και πιστώσεως του γενικού καθολικού με τα αντίστοιχα του γενικού ημερολογίου.

Στα μηχανογραφημένα συστήματα η μεταφορά των υπολοίπων της προηγούμενης χρήσεως στη νέα χρήση γίνεται αυτόματα για τους λογαριασμούς του ισολογισμού που στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως παρουσιάζουν υπόλοιπα (άρθρο 23, παρ. 2.στ, Κ.Β.Σ.).

Όμως, η μεταφορά αυτή πρέπει να περνάει μέσα από την προγραμματισμένη διαδικασία ενημέρωσης τόσο του ημερολογίου όσο και των καθολικών (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνwm. 907/1987).

Κλείσιμο βιβλίων χρήσεως. Το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος κάθε χρήσεως με λογιστικές εγγραφές δεν είναι υποχρεωτικό. Η έννοια της υποχρεωτικής χρησιμοποίησης

του λογαριασμού 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως», είναι ότι σε περίπτωση που γίνεται το κλείσιμο των βιβλίων με λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό υποχρεωτικά ο λογαριασμός 89.01 (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 907/1987).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

2.1. Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.

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

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) Νο2 πραγματεύεται την αποτίμηση και εμφάνιση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των αρχών του ιστορικού κόστους, το οποίο, όπως αναφέρει το άνω Δ.Λ.Π. είναι η πλέον ευρέως αποδεκτή βάση, στην οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

2.2. ΊΕΝΝΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.

Στην ελληνική νομοθεσία η έννοια των αποθεμάτων καθορίζεται από την παρ. 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

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

Επίσης, το Δ.Λ.Π. Νο2 δίνει τον ορισμό των αποθεμάτων ως εξής. Αποθέματα είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία:

- ο Τα προοριζόμενα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- ο Τα ευρισκόμενα εις την διαδικασία της παραγωγής και προοριζόμενα ομοίως προς τοιαύτη πώληση.
- ο Τα αναλωθησόμενα εις την παραγωγή των προς πώληση αγαθών ή προς παροχή υπηρεσιών.

2.3. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΠΟΥ ΚΑΘΟΡΙΖΟΥΝ ΤΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.

2.3.1. ΓΕΝΙΚΑ.

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

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

2.3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 1, παρ. 2.2.205, περ. 1 και 2): Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

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

2.3.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ.

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

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

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

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

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

2.3.4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4. ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ.

Βάσει των διατάξεων της νομοθεσίας, όπως αυτές παρατίθενται, τα αποθέματα διαχωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

2.4.1. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ

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

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Δ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Εμπορεύματα	20	94.20	Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ήλας, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
Πρώτες και βοηθητικές ύλες (Βιομηχανικών - Ξενοδοχειακών ^{α)} Επιχειρήσεων)	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
Υλικά συσκευασίας	24	94.24	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τέλευτα να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Οι πραγματοποιούμενες από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αγορές τροφίμων και ποτών, για τα εστιατόρια και λοιπά τμήματά τους, καταχωρούνται στο λογαριασμό 24 «πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας», τα δε πραγματοποιούμενα έσοδα από την πώληση των αντίστοιχων ειδών (ετοιμών φαγητών κ.λ.π.) καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 «Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών».

Ανάλωσιμα υλικά	25	94.25	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.
Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	26	94.26	Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Ανταλλακτικά αποτελούν και τα τμήματα των μηχανών που φθελώνονται περισσότερο από το μηχάνημα στο οποίο είναι προσαρμοσμένα (Σ.τ.Ε. 2261-2/1995, Λογιστής 1997 σελ. 720).
Είδη συσκευασίας	28	94.28	Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη ⁶⁷ .

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

2.4.2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗ.

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

Είδος αποθέματος	Λογαριασμοί Ε.Γ.Λ.Σ. που καταχωρούνται		Ορισμός
	Γενική Λογιστική	Αναλυτική λογιστική (Αποθήκη)	
Έτοιμα Προϊόντα	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα, με σκοπό την πώλησή τους.
Ημιτελή προϊόντα ή Ακίνητα προς πώληση ¹⁶	21	94.21	Είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.
Παραγωγή σε εξέλιξη	23	94.23	Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.

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

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

Κατηγορίες αποθεμάτων	Αξία κτήσεως		Τρέχουσα τιμή		Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
	Τιμή κτήσεως	Εντόκιμο κόστος παραγωγής	Αγοράς	Αναπαραγωγής	
1) Αποθέματα που προέρχονται από αγορές: • Εμπορεύματα • Πρώτες & βοηθητικές ύλες • Υλικά συσκευασίας • Αναλώσιμα Υλικά • Ανταλλακτικά παγών στοιχείων • Εξέλιξη συσκευασίας	α1		α2		α3
2) Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή: • Έτοιμα προϊόντα • Ημιτελή προϊόντα • Παραγωγή σε εξέλιξη		π1		π2	π3
3) Υποπροϊόντα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 4 Ε.Γ.Λ.Σ.				
4) Υπολείμματα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 3 Ε.Γ.Λ.Σ.				
5) Συμπαράγωγα	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 11 & 12 Ε.Γ.Λ.Σ.				
6) Ελαττωματικά	Για την αποτίμηση βλέπε παρ. 2.2.205 περ. 13 & 14 Ε.Γ.Λ.Σ.				

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

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

Στην περίπτωση που η εμφανιζόμενη στον ισολογισμό αξία, διαφέρει σημαντικά από την αξία που προκύπτει με βάση την τελευταία, σε σχέση με την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, γνωστή τιμή αγοράς, η διαφορά αυτή σημειώνεται στο προσάρτημα, συνολικά για κάθε κατηγορία αποθέματος.

Οι προβλέψεις που αφορούν υποτιμήσεις αποθεμάτων σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

2.4.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.

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

Η αποτίμηση των υποπροϊόντων γίνεται ως εξής:

Ευρώ

➤ Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα για πώληση:

Πιθανή τιμή πωλήσεως

XXXX

μείον: Άμεσα έξοδα πωλήσεως

(XXXX)

Τιμή αποτιμήσεως

XXXX

➤ Υποπροϊόντα: Προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν στην ίδια οικονομική μονάδα:

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

2.4.4. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΩΝ.

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

Η αποτίμηση των υπολειμμάτων γίνεται ως εξής:

	Ευρώ
Αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως	XXXX
μείον: Άμεσα έξοδα πωλήσεως	(XXXX)
Τιμή αποτιμήσεως	XXXX

2.4.5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.

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

Η αποτίμηση των συμπαράγωγων γίνεται ως εξής:

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

2.4.6. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΑ.

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

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

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

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

Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του και για το λόγο αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία, με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.

Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη, η αποτίμησή του γίνεται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

2.5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ, ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.

2.5.1. ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ.

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

Τιμή κτήσεως (ή άμεσο κόστος αγοράς) είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγορών και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

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

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

Το Δ.Λ.Π. Νο2 την τιμή κτήσεως των αποθεμάτων την ονομάζει: κόστος αγοράς.

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

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

Τα αποθέματα που παραλαμβάνονται από διαφορετικούς προμηθευτές τα οποία αν και δεν διαφέρουν μεταξύ τους αγοράζονται σε διαφορετικές τιμές καταχωρούνται εξ' αρχής κατά την αγορά σε μια μερίδα αποθήκης (και όχι κατά προμηθευτή).

2.5.2. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΝΑΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.

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

2.5.3. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ.

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

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

Τα δικαστήρια έκριναν (Σ.τ.Ε. 2547/1979) ότι ως τρέχουσα τιμή νοείται εκείνη στην οποία ο επιτηδευματίας μπορεί να αγοράσει το εμπόρευμα κατά την ημέρα που συντάσσεται η απογραφή. Έτσι, αν η τιμή κτήσεως ενός εμπορεύματος π.χ. υποδημάτων έχει υποβιβασθεί λόγω παρελεύσεως της μόδας των, η αποτίμηση των υποδημάτων αυτών θα γίνει στο βιβλίο απογραφών με τιμή κατώτερη της τιμής κτήσεως. Η μείωση της τιμής πωλήσεως του εμπορεύματος, λόγω παρελεύσεως της μόδας του, αμφισβητήθηκε από το φορολογικό ελεγκτή αν συνιστά την τρέχουσα τιμή αυτού. Όμως, το δικαστήριο έκρινε, με την άνω απόφασή του, ότι η μειωμένη αξία των υποδημάτων λόγω παρελεύσεως της μόδας των ανταποκρίνεται στην τρέχουσα αξία αυτών, στην οποία αυτά καλώς απογράφηκαν.

Επίσης, απόθεμα φαρμάκων τέλους χρήσεως θα αποτιμηθεί με την τρέχουσα τιμή αγοράς τέλους χρήσεως εφόσον αυτή πράγματι είναι μικρότερη της τιμής κτήσεώς τους.

2.5.4. ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει ότι σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής του αποθέματος, λαμβάνεται υπόψη η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αυτού.

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

Επομένως, αν τα αποθέματα για ειδικούς οικονομικούς λόγους, π.χ. λόγω παρελεύσεως της μόδας, ελαττωματικότητας, παλαιότητας κλπ. υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως.

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

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

Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων δεν πρέπει να στηρίζεται σε προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών ή του κόστους, αλλά στις πλέον αξιόπιστες ενδείξεις, οι οποίες υφίστανται κατά το χρόνο του υπολογισμού, ως προς το τι αναμένεται να αποδώσουν τα αποθέματα.

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ένα προς ένα ή κατά ομάδες ομοειδών ειδών. Οποιαδήποτε, πάντως, εφαρμοζόμενη μέθοδος πρέπει να ακολουθείται πάγια.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων, υφισταμένων προς ικανοποίηση σταθερών συμφωνημένων πωλήσεων, πρέπει να στηρίζεται στις συμβατικές τιμές αυτών. Εάν τα συμβόλαια πωλήσεως αφορούν ποσότητες μικρότερες των συνολικών αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του πλεονάζοντος τμήματος πρέπει να στηρίζεται επί των γενικών τιμών της αγοράς.

Φυσιολογικές ποσότητες υλικών ή άλλων ειδών προοριζόμενες για ανάλωση στην παραγωγή προϊόντων, δεν πρέπει να αποτιμούνται κάτω του ιστορικού κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα, στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται ότι θα διατεθούν στο ιστορικό τους κόστους ή υπεράνω αυτού. Πάντως, μια καθοδική πορεία των τιμών των υλικών, μπορεί να σημαίνει ότι το ιστορικό κόστος των παραχθησομένων ετοίμων προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οπότε πρέπει να γίνει υποτίμηση των αποθεμάτων των υλικών. Στην περίπτωση αυτή το κόστος αντικαταστάσεως των υλικών αυτών μπορεί να είναι το προσφορότερο μέτρο της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

«Ακίνητα» αποθέματα. Για τα αποθέματα, τα οποία για μεγάλο χρονικό διάστημα δεν παρουσιάζουν καμία κίνηση («ακίνητα» αποθέματα τα οποία, λόγω ειδικών συνθηκών, βάσιμα θεωρούνται ότι έχουν υποστεί κάποια απαξίωση), η επιχείρηση πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη για την πιθανή ζημία που ενδεχομένως θα υποστεί λόγω της άνω

απαξίωσης. Η πρόβλεψη αυτή εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα αποθέματα στα οποία αναφέρεται.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

3.1. ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.

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

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

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.

Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής -Α.Ε., ΕΠΕ, Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

3.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.

3.2.1. ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ.

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

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεως κ.λ.π.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Η σύμβαση πώλησης ακινήτου πρέπει να γίνεται, πάντοτε, με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Διαφορετικά, η πώληση είναι άκυρη. Άκυρη είναι, επίσης, οποιαδήποτε συμφωνία για την πληρωμή μέρους του τιμήματος του ακινήτου που δεν έχει αναγραφεί στο πωλητήριο συμβόλαιο (Α.Π. 95/1999). Τα έξοδα κτήσεως των ακινήτων (φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, αμοιβές μελετητών και δικηγόρων) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσεως των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά, καταχωρούνται στα «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

Οι τόκοι αγοράς ενσώματης ακινητοποιήσεως δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσεως του παγίου, αλλά τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής είναι (άρθρο 43, παρ. 5, περ. γ' Κωδ. Ν. 2190/1920):

Η τιμή κτήσεως (τιμολογιακή αξία αγοράς) των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευών

€ χ1.

Πλέον: Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

€ χ2.

Πλέον: Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευές στη θέση και στην κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής

€ χ3

Σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής

€ Σ

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

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

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

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

Είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του ή της παραγωγικότητάς

Είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας.

Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

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

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

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

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

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

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

3.2.2. ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ.

Αποτιμούνται με τον ίδιο τρόπο που αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 28, παρ. 3, Κ.Β.Σ. βλέπε προηγούμενη παρ. 1.7.2).

Ειδικά η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κλπ.) δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (Λογ/σμός Ε.Γ.Α.Σ. 16.19) ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται (άρθρο 28, παρ. 4, περ. β' Κ.Β.Σ.).

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

4.1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.

Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς των δευτεροβαθμίων λογαριασμών της Ε.Γ.Α.Σ..

- Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 34 «χρεόγραφα».

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

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται όταν οι επιχειρήσεις λαμβάνουν «χωρίς αντάλλαγμα» τις μετοχές λόγω κεφαλαιοποίησης διαφοράς αναπροσαρμογής. Αντιθέτως, όταν λαμβάνονται μετοχές «χωρίς ανταλλάγματα» λόγω κεφαλαιοποίησης αποθεματικών τότε χρεώνονται οι άνω λογαριασμοί 18 ή 34 και πιστώνεται ο λογαριασμός 76.00 «Έσοδα συμμετοχών».

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

υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών Ν. 1753/πολ. 144/1977). Αντιθέτως υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των χρεογράφων επιλέγεται από την επιχείρηση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών (χρεόγραφα κ.λ.π.) επιλέγεται, από την εταιρία, από τις μεθόδους της περ. 7, της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. Δηλαδή, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως των χρεογράφων θα γίνει με τις εξής μεθόδους:

- ο Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.
- ο Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
- ο Μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (FIFO).
- ο Μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (LIFO).
- ο Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους.
- ο Μέθοδος του βασικού αποθέματος.
- ο Μέθοδος του προτύπου κόστους.

Όταν η επιχείρηση επιλέξει μία από τις άνω μεθόδους για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως των χρεογράφων, τη μέθοδο αυτή πρέπει να εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση. Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 43 αναφέρει ότι αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται, εκτός αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος, οπότε η αλλαγή της μεθόδου αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει στο άρθρο 28, ότι για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής και χρεογράφων καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Νόμιμα δικαιολογητικά. Με τα πινακίδια εκτελέσεως των εντολών αποδεικνύεται μόνο η κατάρτιση με τον χρηματιστή της χρηματιστηριακής συναλλαγής και όχι η εκτέλεση

της κυρίας χρηματιστηριακής συναλλαγής η οποία αποδεικνύεται με τις αποδείξεις είσπραξης του τιμήματος ή την παράδοση των μετοχών.

**Μεταβίβαση ομολόγων
Ελληνικού Δημοσίου με
αντάλλαγμα**

**Φορολογητέο εισόδημα
του δικαιούχου**

Το ομόλογο μεταβιβάζεται μαζί με τα προσαρτημένα σε αυτό τοκομερίδια.

Η ωφέλεια του δικαιούχου, δηλαδή το πέραν του κεφαλαίου των εισπραττόμενο ποσό, αποτελεί για αυτόν εισόδημα από τόκους.

Το ομόλογο μεταβιβάζεται χωρίς το προσαρτημένο σε αυτό τοκομερίδιο.

Το ποσό κατά το οποίο η αξία μεταβίβασης υπολείπεται της ονομαστικής αξίας του ομολόγου αποτελεί για το δικαιούχο μειωτικό στοιχείο των τόκων από τα τοκομερίδια του ομολόγου και όχι ζημία από τη μεταβίβαση του ομολόγου.

Τα τοκομερίδια αποχωρίζονται από το ομόλογο και μεταβιβάζονται μόνα τους.

Το ποσό που εισπράττει ο δικαιούχος από τη μεταβίβαση αντιστά γι' αυτόν τόκους, οι οποίοι προέρχονται από το ομόλογο και αποκτώνται κατά το χρόνο μεταβίβασης των τοκομεριδίων, καθώς και αποτελούν την ωφέλεια του από τη δέσμευση του κεφαλαίου του για το χρονικό διάστημα που θα έχει στην κατοχή του το ομόλογο χωρίς τα προσαρτημένα σε αυτό τοκομερίδια.

Σημειώνεται ότι δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου η αυτοτελής μεταβίβαση ομολογίων που πραγματοποιείται μετά τον αποχωρισμό τους από τον κύριο τίτλο στον οποίο αυτά είναι προσαρτημένα δεδομένου άλλωστε και ότι δεν υπάρχει διάταξη για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου αυτοτελώς και στη μεταβίβαση των τοκομεριδίων ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση του κυρίου τίτλου των ομολογίων.

4.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΝΟΜΟ.

4.2.1. ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.

Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων βάσει του Κωδ. Ν. 2190/1920. Η διάταξη, η οποία ισχύει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά για όλες τις επιχειρήσεις εκτός από τις Τράπεζες, των οποίων η υποχρέωση αρχίζει από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1995 (άρθρο 9, Ν. 2285/1995).

Για την αποτίμηση των συμμετοχών χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

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

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

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

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

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

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

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

Ειδικά για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος (ομολογιών, ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, Τραπεζικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου), των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως

το δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία (τιμή) κτήσεώς τους είναι η καθαρή τιμή τους αυτή, που καταχωρείται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς με την ονομασία «αξία κτήσεως τίτλων» ενταγμένους στους λογαριασμούς κάθε είδους τίτλων σταθερού εισοδήματος.

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

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής πρόβλεψης), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Π.Δ. 1123/1980.

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

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

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

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

Τέλος, σημειώνεται ότι στο προσάρτημα, το οποίο καταρτίζεται από τις επιχειρήσεις και συνοδεύει τους ισολογισμούς των χρήσεων που έχουν αρχίσει από την 1η Ιανουαρίου 1994, θα πρέπει να περιλαμβάνονται πλήρεις και αναλυτικές πληροφορίες για τον τρόπο

με τον οποίο έγινε η αποτίμηση των συμμετοχών και των χρεογράφων (άρθρο 9, Ν. 2286/1995).

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

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

Μετοχές, ομολογίες και κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλους.

Συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

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

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

Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 10, ΑΝ 148/1967. Αποθεματικά από χρεόγραφα αρ. 38, Ν. 2238/1994.

Διάφορα αναπροσαρμογής συμμετοχών και χρεογράφων (λόγω ανταλλαγής ή λήψης δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις των νόμων περί αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων).

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

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

Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου. Επιτρέπεται η αποτίμηση της αξίας κινητών αξιών του χαρτοφυλακίου των ανωνύμων εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου στην τρέχουσα τιμή τους. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται παγίως. Το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή μεταφέρεται σε πίστωση ή

χρέωση αντίστοιχα των αποθεματικών της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 1969/1991. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό τυχόν ζημίας, το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω «αποθεματικά από χρεόγραφα» που θα προκύψουν στο μέλλον.

Αποτίμηση χρεογράφων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002.

4.2.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ (ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΤΙΤΛΟΥΣ ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΕΙΣΑΧΘΕΙ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ).

4.2.2.1. Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα.

Βάσει των διατάξεων του Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 367/1994 για την αποτίμησή τους οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα κατανέμονται σε δύο κατηγορίες:

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται:

Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών (εισηγμένες και μη στο Χρηματιστήριο Αθηνών).

Οι ομολογίες (κοινές, ΔΕΗ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Τα ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου με ρήτρα ΕΟII, ΕΤΒΑ, ΕΤΕΒΑ, ΕΚΤΕ κλπ.) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Οι τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων, Εισπρακτέες μερισματαποδείξεις, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λ.π.

Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας (ΕΠΕ, Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρίες κ.λ.π.).

Η αποτίμηση των άνω συμμετοχών και χρεογράφων τα οποία κατέχουν στο τέλος της χρήσεως όλες οι επιχειρήσεις εκτός τραπεζών, γίνεται από τις εταιρικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.1994 και μετά, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» του Ε.Γ.Α.Σ. με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων υπολογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων που δημιουργούνται στους εξής λογαριασμούς του Ε.Γ.Α.Σ.:

Κωδικός	Λογαριασμός
18.00.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
18.01.99	Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις.
34.99	Προβλέψεις για υποτίμηση χρεογράφων

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους άνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (στην περίπτωση που σχηματίζεται συμπληρωματική πρόβλεψη), είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με το προϊσχύσαν καθεστώς οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμούνται στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή αποτιμήσεως τους στην προηγούμενη απογραφή και της τρέχουσας τιμής οι δε διαφορές που προέκυπταν από την αποτίμηση καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων σε χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 64.11. Επίσης, τα χρεόγραφα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρεχούσης τιμής, οι δε διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 68.01 και πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο (έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, ομόλογα Οργανισμού Ανασυγκροτήσεως Επιχειρήσεων (Ο.Α.Ε.) κ.λ.π.)

4.2.2.2. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Ως τρέχουσα τιμή των συμμετοχών και των χρεογράφων θεωρείται:

Τίτλοι	Τρέχουσα τιμή κατά τον Ν. 2190/1920 και τον Κ.Β.Σ.
ο Εισηγμένοι στο χρηματιστήριο τίτλοι (μετοχές, ομολογίες κλπ.)	Μέσος όρος χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
ο Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων	Ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως
ο Μετοχές ανωνύμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ο Συμμετοχές σε άλλες (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις και τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των επιχειρήσεων αυτών που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ν. 2190/1920	Η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους (Μέχρι 31.12.2002 κατά τον Κ.Β.Σ. οι έναντι μετοχές και συμμετοχές αποτιμούνται στην τιμή κτήσεως)

Σημειώνεται, επίσης, ότι για τον υπολογισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνεται μεν υπόψη και το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων», αλλά θα λαμβάνεται υπόψη και ο αριθμός των νέων μετοχών που υποχρεωτικά πρέπει να εκδοθούν, με την κεφαλαιοποίηση του άνω υπολοίπου, εκτός αν η διαφορά αναπροσαρμογής (ολόκληρη ή τμήμα της) χρησιμοποιείται για συμψηφισμό ζημιών, οπότε δεν εκδίδονται νέες μετοχές (εγκύκλιος Σώματος Ορκωτών Λογιστών 347/9.1.1989).

Όταν ο δημοσιευμένος ισολογισμός των άνω οικονομικών μονάδων (ανώνυμες εταιρίες με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, Ε.Π.Ε. και λοιπές προσωπικές εταιρίες) συνοδεύονται από Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή, για τον προσδιορισμό της εσωτερικής λογιστικής αξίας των μετοχών ή των μεριδίων της, ανάλογα θα λαμβάνονται υπόψη τα συγκεκριμένα ποσά τυχόν παρατηρήσεων του Πιστοποιητικού Ελέγχου, που επηρεάζουν (αφορούν) τη λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας.

Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (ΕΠΕ, προσωπικές κ.λ.π.) και τους τυχόν τίτλους, με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, ως τρέχουσα τιμή θα ληφθεί η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμο συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των άνω επιχειρήσεων.

Εσωτερική λογιστική αξία μετοχής ανώνυμης εταιρίας ή μεριδίου άλλης νομικής μορφής εταιρίας είναι το πηλίκο της διαιρέσεως της λογιστικής καθαρής θέσεως που

προκύπτει από τον ισολογισμό της οικείας εταιρίας με τον αριθμό του συνόλου του μετοχών ή μεριδίων της.

Λογιστική καθαρή θέση είναι το άθροισμα του καταβλημένου κεφαλαίου και των κάθε φύσεως αποθεματικών, πλέον το «υπόλοιπο κερδών εις νέο ή μείον το «υπόλοιπο ζημιών εις νέο».

Ο προσδιορισμός της εσωτερικής λογιστικής αξίας γίνεται από τη σχέση:

Λογιστική καθαρή θέση	Σ2
Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων	Σ1

Η λογιστική καθαρή θέση (Σ2) και ο αριθμός συνόλου μετοχών (Σ1) προϋποθέτουμεται ως ακολούθως:

Λογιστική Καθαρή Θέση	Μετοχές ή Μεριδία	Αξία
Κεφάλαιο: ΧΧΧΧ	ΧΧΧΧ	ΧΧΧΧ
Πλέον: Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτω		ΧΧΧΧ
Διαφορές αναπροσαρμογής	ΧΧΧΧ	ΧΧΧΧ
Επιχορηγήσεις επενδύσεων		ΧΧΧΧ
Αποθεματικά κεφάλαια		ΧΧΧΧ
Ποσά προσωρινά για αύξηση του κεφαλαίου	ΧΧΧΧ	ΧΧΧΧ
Πλέον: Κέρδη εις νέο,		ΧΧΧΧ
Μείον: Ζημιές εις νέο		(ΧΧΧΧ)
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		ΧΧΧΧ
Πλέον: Παρατηρήσεις από το πιστοποιητικό του		ΧΧΧΧ
ή		
Μείον: Ορκωτού Ελεγκτή		(ΧΧΧΧ)
Σύνολο	Σ1	Σ2

Ως τρέχουσα τιμή μετοχής κατά τον Κ.Β.Σ. νοείται μέχρι 31.12.2002 η αγοραία και όχι η «εσωτερική λογιστική» αξία αυτής. Τούτο προκύπτει, αφενός μεν, εκ του ότι ο Κ.Β.Σ. δεν παραπέμπει, για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής, σε διατάξεις που βρίσκονται σε νομοθετήματα εκτός του εν λόγω Κωδικός, δηλαδή, σε διατάξεις, είτε του νόμου περί ανωνύμων εταιρειών είτε άλλων νομοθετημάτων, ως εκ τούτου δε παρέπεται ότι ως «τρέχουσα τιμή» της μετοχής πρέπει να νοηθεί η κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. «τρέχουσα τιμή», δηλαδή η αγοραία αξία αυτής, αφετέρου δε, εκ του ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 του Π.Δ. 409/86, (το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920) δεν είναι εφαρμοστέες για τον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής της μετοχής κατά την απογραφή λήξης που διενεργείται βάσει του Κ.Β.Σ., αφού κατά τις διατάξεις αυτές, κατά τη ρητή διατύπωση τους, η εσωτερική λογιστική αξία της μετοχής λαμβάνεται υπόψη ως τρέχουσα τιμή αυτής «για την εφαρμογή αυτού του Νόμου» (περί ανωνύμων εταιρειών) και μόνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ Ξ.Ν.

5.1. ΓΕΝΙΚΑ.

Πολλές επιχειρήσεις συναλλάσσονται με το εξωτερικό με αποτέλεσμα από τις συναλλαγές αυτές να δημιουργούνται απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.).

Από 1.1.2001 ξένα νομίσματα είναι τα νομίσματα χωρών εκτός ζώνης Ευρώ. Αντιθέτως, από 1.1.2001 τα εθνικά νομίσματα των ευρωπαϊκών χωρών εντός ζώνης ευρώ καθώς και το ευρώ δεν θεωρούνται πλέον ξένα νομίσματα για τη χώρα μας, καθόσον λόγω των «κλειδωμένων» ισοτιμιών δεν υφίσταται πλέον από 1.1.2001 συναλλαγματική σχέση με τη δραχμή.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στο κεφάλαιο 2.3 περιλαμβάνει τις λογιστικές αρχές και τους κανόνες που έχουν σχέση με πράξεις που γίνονται σε συνάλλαγμα εξωτερικού και με άλλα συναφή θέματα, όπως είναι οι ακινητοποιήσεις των οικονομικών μονάδων που γίνονται στο εξωτερικό, οι συμμετοχές και τοποθετήσεις σε ξένο νόμισμα και ο τρόπος ενσωματώσεως των ισολογισμών των υποκαταστημάτων εξωτερικού στον σε ευρώ της έδρας της οικονομικής μονάδας.

Η μετατροπή σε ευρώ νομισμάτων χωρών εκτός ζώνης ευρώ γίνεται ως εξής:

Νόμισμα χώρας εκτός ζώνης Ευρώ
Κυμαινόμενη ισοτιμία Ευρώ/Ξένου νομίσματος

Η κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ προς ξένο νόμισμα αναγράφεται σε «Δελτία τιμών» τα οποία εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος βάσει του άρθρου 4, παρ. 3, του Ν. 2842/2000. Πιο συγκεκριμένα: η Τράπεζα της Ελλάδος δημοσιεύει δελτία τιμών αναφοράς του ευρώ προς τα ξένα νομίσματα με βάση τα αντίστοιχα δελτία τιμών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας.

5.1.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ Ξ.Ν.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας βαθμίδας των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.) τηρούνται κατά τρόπο που να προκύπτουν από αυτούς και τα ποσά σε Ξ.Ν. απαιτήσεων και υποχρεώσεων. (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 272/1996).

Αυτό επιτυγχάνεται με την τήρηση των άνω λογαριασμών ως εξής:

Ημερ.	Δείχ/κό	Αιτιολογία	Χρέωση		Πίστωση		Υπόλοιπο		
			Ξ.Ν.	€	Ξ.Ν.	€	Ξ.Ν.	€	
Σύνολα									

Οι καταχωρήσεις στους λογαριασμούς αυτούς γίνονται με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή (αγοράς ή πωλήσεως ανάλογα) της Τράπεζας Ελλάδος (παρ. 2.3.2 του Ε.Γ.Λ.Σ.) και από 1.1.2002 βάσει του «Δελτίου Ισοτιμιών της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας», το οποίο εκδίδει η Τράπεζα της Ελλάδος (άρθρο 4, παρ. 2, Ν. 2842/2000).

Εάν ένα νόμισμα δεν αναγράφεται στο δελτίο τιμών της Τραπέζης Ελλάδος, τότε η νόμιμη τιμή αυτού, ως πραγματικό γεγονός, μπορεί να αποδειχθεί σε συνάρτηση με την αναγραφόμενη στο δελτίο αυτό τιμή του δολαρίου ΗΠΑ, αφού ληφθεί υπόψη η κατά τον ίδιο χρόνο σχέση του αλλοδαπού αυτού νομίσματος προς το δολάριο ΗΠΑ, στη διεθνή αγορά συναλλάγματος (Α.Π. 1349/1997 Δελτίο Συνδέσμου ΑΕ και ΕΠΕ 1998 σελ. 330).

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε Ξ.Ν. ή πληρωμή υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. προσδιορίζονται με την πάγια εφαρμογή μιας των γνωστών μεθόδων υπολογισμού της μέσης τιμής (μέσου σταθμικού όρου, διαδοχικών υπολοίπων, FIFO κ.λ.π.).

5.1.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ.

Έκπτωση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών. Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων η αποτίμηση των περιουσιακών

στοιχείων ενεργείται με τους κανόνες τους διαγραφόμενους από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 33α παρ. 3, Ν.Δ. 3323/1955).

Όπως αναλυτικά προκύπτει από τις επόμενες παραγράφους, ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) έχει συμπεριλάβει όλες τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. σχετικές με την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων σε ξένο νόμισμα, από δάνεια για κεφάλαια κινήσεως, πρέπει να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφής σε δραχμές, με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή των δανείων, βάσει της επίσημης τιμής του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα της απογραφής. Κατά την έννοια δε των διατάξεων αυτών, η επιπλέον διαφορά σε δραχμές της δανειακής υποχρεώσεως, που εμφανίζεται στο βιβλίο απογραφής λόγω υποτιμήσεως της δραχμής έναντι του νομίσματος του δανείου αποτελεί κατ' αρχήν χρεωστική συναλλαγματική διαφορά, η οποία συνιστά ζημία υφισταμένη υπό μορφή λανθάνουσα, λόγω υποτιμήσεως της δραχμής, έστω και εάν δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί. Δεδομένου ότι οι ανωτέρω φορολογικές διατάξεις αποβλέπουν στην έκπτωση των πραγματικών δαπανών των επιχειρήσεων, όπως επί χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, η ζημία που συνδέεται αναγκαίως με την αγορά ξένου νομίσματος για την εξόφληση του δανείου, αγορά διεπόμενη από το κατά την κρινόμενη χρήση ισχύον νομοθετικό καθεστώς για την προστασία του συναλλάγματος, κατά την έννοια των αυτών διατάξεων, για την κατ' εφαρμογή τους έκπτωση της χρεωστικής συναλλαγματικής διαφοράς από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως πρέπει να συνυπάρχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις:

1. Το σχετικό δάνειο να έχει συναφθεί κατόπιν εγκρίσεως των νομισματικών αρχών, και
2. Το ποσό ξένου νομίσματος του δανείου να έχει εισαχθεί και δραχμοποιηθεί μέσω τραπεζής, οπότε και μόνον επιτρέπεται η αγορά συναλλάγματος προς εξόφληση.

Απαλλαγή πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν λόγω αποτιμήσεως σε δραχμές των διαθεσίμων τα οποία υπήρχαν κατά το χρόνο της απογραφής και συνίστατο σε κέρδη της ανώνυμης εταιρείας από εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό υπό τους όρους του άρθρου 9 του Ν. 4171/1961 δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 851/2001).

5.2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ.

5.2.1. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Η δραχμική αξία (από 1.1.2002 η αξία σε €) των ειδών, παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθαρίσεως της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος.

Η δραχμική αξία (από 1.1.2002 η αξία σε €) των αγαθών που πωλούνται στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας τους, υπολογίζεται με βάση την επίσημη (τιμή αγοράς της Τράπεζας της Ελλάδος) του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου) πωλήσεως και εξαγωγής από την αποθήκη των πωλημένων. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της δραχμικής αξίας (από 1.1.2002 η αξία σε €) που προκύπτει με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού ή, σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, κατά την ημέρα του προεμβάσματος, καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04, όταν είναι χρεωστική, ή στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.04, όταν είναι πιστωτική.

Τα αποθέματα που στέλνονται στο εξωτερικό προς διάθεση για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας, κατά την απογραφή αποτιμούνται όπως και τα ομοειδή στο εσωτερικό με προσαύξηση της αξίας τους με τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής τους στο εξωτερικό, καθώς και με τους δασμούς και λοιπούς φόρους-τέλη που καταβάλλονται για την εισαγωγή τους στην τρίτη χώρα.

5.2.2. ΑΓΟΡΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΠΙΣΗΜΗ ΤΙΜΗ ΤΟΥ Ξ.Ν. ΤΗΣ ΗΜΕΡΑΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΤΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ.

Το Ε.ΣΥ.Λ. έχει δεχθεί ότι εάν μια οικονομική μονάδα έχει συμφωνήσει με αλλοδαπό προμηθευτή να εξοφλεί τα τιμολόγια του στην αρμόδιους υπολογαριασμούς της ομάδας 2, είτε σε λογαριασμό επόμενης εισαγωγής του ίδιου είδους (Ε.ΣΥ.Λ αρ. γνωμ. 184/1993).

Έξοδα επισκευής: Τα πραγματοποιούμενα έξοδα επισκευής εισαγομένων αγαθών, για αποκατάσταση φθορών και βλαβών που υπέστησαν κατά τη μεταφορά και εκφόρτωση και τα οποία βαρύνουν τον προμηθευτή εξωτερικού, καταχωρούνται στη χρέωση των υπολογαριασμών 33.15 ή 33.16, οι οποίοι πιστώνονται με την είσπραξη των σχετικών ποσών από τον προμηθευτή.

5.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.

5.3.1. ΓΕΝΙΚΑ.

Από τις συναλλαγές των επιχειρήσεων με το εξωτερικό δημιουργούνται απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα. Οι επιχειρήσεις επίσης, μπορεί να λάβουν από τις Ελληνικές Τράπεζες δάνεια σε ξένο νόμισμα.

Προκύπτει, ως εκ τούτου, θέμα αποτιμήςεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων (χρεών προς τρίτους) κατά το τέλος της χρήσεως. Περί του τρόπου αποτιμήςεως των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. προβλέπει το Λογιστικό δίκαιο, δηλαδή το Ε.Γ.Λ.Σ., ο εμπορικός νόμος και ο Κ.Β.Σ.

Βασικές διατάξεις του Λογιστικού δικαίου για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. είναι οι παρακάτω αναφερόμενες διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. στις οποίες παραπέμπει ο εμπορικός νόμος 2190/1920 καθώς και ο Κ.Β.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. τις συναλλαγματικές διαφορές τις διαχωρίζει σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

— Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων. Ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέρχονται από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων ρυθμίζεται από την περ. 23, της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. Ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέρχονται από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων ρυθμίζεται από την παρ. 2.3.2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν. τις διαχωρίζει στις εξής τρεις κατηγορίες:

1. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.
2. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.
3. Διαθέσιμα σε Ξ.Ν.

Τέλος το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.3.2 ρυθμίζει τα θέματα της λογιστικής και αποτιμώσεως:

- ο των ακινητοποιήσεων στο εξωτερικό,
- ο των χρεογράφων και άλλων τίτλων συμμετοχών και τοποθετήσεων σε Ξ.Ν.

5.3.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ Η ΔΑΝΕΙΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

5.3.2.1. Διατάξεις του Λογιστικού Δικαίου.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων παρακολουθούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων».

Για το περιεχόμενο του λογαριασμού αυτού το Ε.Γ.Λ.Σ. στην παρ. 2.2.110 αναφέρει τα εξής:

Στο λογαριασμό 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο

νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Τις ίδιες απόψεις δέχεται και ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 28, παρ. 7) σχετικά με την αποτίμηση των πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων:

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ), εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

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

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου τον αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

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

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλεισμένης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

Τέλος, ο εμπορικός νόμος 2190/1920 περιλαμβάνει διάταξη (άρθρο 43, παρ. 3, περ. γ') σύμφωνα με την οποία για την αποτίμηση των πιστώσεων ή δανείων, που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2.2.110 (περ. 23) του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές (από 1.1.2002 σε ευρώ) των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περίπτ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚΑ' 75/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Α. 1123/1980» (ΦΕΚΑ' 179/1984).

5.3.2.2. Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».

Οι επιχειρήσεις λαμβάνουν πιστώσεις και συνάπτουν δάνεια για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι άνω πιστώσεις και τα δάνεια μπορεί να είναι σε ευρώ μπορεί, όμως, να είναι και σε ξένο νόμισμα (Ξ.Ν.).

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν πιστώσεις και δάνεια σε Ξ.Ν. για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων και τα εξοφλούν (ολικώς ή μερικώς) κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τότε προκύπτουν συναλλαγματικές διαφορές.

Αλλά συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν και στο τέλος της χρήσεως κατά την αποτίμηση των άνω πιστώσεων και δανείων σε Ξ.Ν.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν:

- ο κατά την πληρωμή, και
- ο κατά την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων και δανείων που χρησιμοποιήθηκαν (τα δάνεια και οι πιστώσεις σε ξένο νόμισμα) για την απόκτηση παγίων στοιχείων καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς σύμφωνα με την περ. 17, της παρ. 2.2.110, του Ε.Γ.Λ.Σ.

Κωδικός	Λογαριασμός
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
16.15.02	Πίστωση Α
16.15.99	Δάνειο Β

Στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός 16.15.χχ θα εμφανίζει υπόλοιπο € (Υ) είτε χρεωστικό είτε πιστωτικό. Τον τρόπο με τον οποίο θα αποσβεστεί το άνω υπόλοιπο.

5.3.2.3. Η λογιστική των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. στην περ. 23 της παρ. 2.2.110 αναφέρει τα εξής: Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπόλογο-ριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Από την άνω διατύπωση της διατάξεως του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτουν τα εξής: Όταν ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει στο τέλος της χρήσεως πιστωτική συναλλαγματική διαφορά τότε η κίνηση του λογαριασμού 16.15 χωρίζεται σε δύο μέρη:

Στο βέβαιο και εκκαθαρισμένο μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως από την εξόφληση δόσεων των πιστώσεων ή των δανείων των χρησιμοποιηθέντων για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Στο κατά πρόβλεψη μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών. Αυτές αποτελούνται από τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσεως από την αποτίμηση των πιστώσεων ή των δανείων των χρησιμοποιηθέντων για απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Κατά ρητή διάταξη της παρ. 2.2.110 (περ. 23, έκτο εδάφιο) του Ε.Γ.Λ.Σ. οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές, δηλαδή τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές (είτε μεταφέρονται από την προηγούμενη χρήση είτε προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως από την εξόφληση των δόσεων των άνω πιστώσεων ή δανείων).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

6.1. ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ - ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

6.1.1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Όπως είναι γνωστό, τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα κ.λ.π.) ή τα ασώματα (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, μισθωτικά δικαιώματα κ.λ.π.) Π.Π.Σ. έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος και αποκτούνται από τις οικονομικές μονάδες για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή και τη διάθεση υλικών αγαθών (προϊόντων, εμπορευμάτων) ή άυλων αγαθών (υπηρεσιών). Συνεπώς, κίνητρο για την απόκτηση πάγιων στοιχείων από τις οικονομικές μονάδες είναι η δυνατότητα τους να δημιουργούν έσοδα.

Η δυνατότητα αυτή δημιουργίας εσόδων εκφράζει τη χρησιμότητα των Π.Π.Σ. Όταν, λοιπόν, η οικονομική μονάδα αγοράζει ένα Π.Π.Σ., στην πραγματικότητα αγοράζει ένα απόθεμα υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων που και αναγκαίες για τη διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ.

Όμως, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής των Π.Π.Σ. (εξαιρούνται τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις), υπόκειται σε χρονικό περιορισμό με συνέπεια το απόθεμα των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων τους να είναι, με τη σειρά του, πεπερασμένο και να εξαντλείται μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής τους. Η εξάντληση αυτή του αποθέματος των υπηρεσιών, η οποία ασφαλώς δε γίνεται «εφάπαξ», αλλά συντελείται βαθμιαία σε ολόκληρη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ., έχει ως αποτέλεσμα τη βαθμιαία μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του.

Οι βασικές αιτίες της βαθμιαίας εξάντλησης του αποθέματος των υπηρεσιών (ή χρησιμοτήτων) των Π.Π.Σ. και συνακόλουθα της μείωσης του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας αυτών είναι πολύ συνοπτικά οι εξής:

- ο Η Λειτουργική φθορά, που οφείλεται στη χρήση των Π.Π.Σ.
- ο Η Χρονική φθορά, που οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου.
- ο Η Οικονομική απαξίωση, που οφείλεται στην εμφάνιση νέων, βελτιωμένων, πιο παραγωγικών και αποδοτικών Π.Π.Σ., τα οποία καθιστούν τα παλαιά μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμα, πολύ νωρίτερα από τη φυσική αχρήστευσή τους.

- ο Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα, που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό των παγίων για συγκεκριμένη παραγωγή και έχει ως συνέπεια την αντικατάσταση κάποιων από αυτά, που καθίστανται οικονομικά μη εκμεταλλεύσιμα, με άλλα που μπορούν να συνεργαστούν με τα υπόλοιπα.

Η βαθμιαία αυτή εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή χρησιμοτήτων του Π.Π.Σ. που οφείλεται, συνδυαστικά, στις πιο πάνω βασικές αιτίες και συνακόλουθα η μείωση του κόστους κτήσης ή της λογιστικής αξίας του Π.Π.Σ. είναι γνωστή ως απόσβεση.

6.1.2. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Είναι φανερό ότι η βαθμιαία αχρήστευση και η ταυτόχρονη μείωση της αξίας των Π.Π.Σ., εξαιτίας των πιο πάνω αιτιών, έχει ως έμμεσο τελικό αποτέλεσμα τη μείωση του Κεφαλαίου ή ακόμα και τη διακοπή της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, εφόσον για οποιοδήποτε λόγο, δεν είναι αυτή σε θέση, π.χ. δεν έχει τα αναγκαία κεφάλαια, να αντικαθιστά καθένα από τα Π.Π.Σ. κατά τη στιγμή της αχρήστευσής του με Π.Π.Σ. του ίδιου ή και άλλου τύπου, της ίδιας ή και άλλης κατηγορίας ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης σε πάγιο εξοπλισμό. Μία τέτοια κατάσταση είναι πολύ επικίνδυνη και μπορεί να κλονίσει την ίδια την υπόσταση της επιχείρησης.

Προς αποφυγή των πιο πάνω οδυνηρών συνεπειών, κρίθηκε αναγκαία η εφαρμογή μίας διαδικασίας, η οποία να επιτρέπει στην επιχείρηση να επαναφέρει στο ενεργητικό της, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής κάθε Π.Π.Σ., την αγοραστική δύναμη (χρηματικό ποσό) που είχε δαπανήσει (επενδύσει) σε καθένα από αυτά, έτσι ώστε να προστατεύεται το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Η πιο πάνω διαδικασία στη λογιστική είναι γνωστή ως μηχανισμός των αποσβέσεων και έχει ως εξής:

Ένα μέρος του κόστους του Π.Π.Σ. που εκπνέει, λόγω των πιο πάνω βασικών αιτιών της εξάντλησης του αποθέματος των υπηρεσιών ή των χρησιμοτήτων του, καταλογίζεται ως έξοδο σε κάθε μία από τις λογιστικές περιόδους, στις οποίες χρησιμοποιείται το Π.Π.Σ. από την οικονομική μονάδα.

Το εξόδο αυτό βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου, είτε άμεσα, δηλαδή με τον απευθείας καταλογισμό του σ' αυτά, είτε έμμεσα, δηλαδή με τον καταλογισμό του σ' αυτά μετά από προηγούμενη ενσωμάτωσή του στο κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών. Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση αυτή στα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου καταλήγει το μέρος του εξόδου που αντιστοιχεί στο κόστος παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων ή υπηρεσιών, ενώ το υπόλοιπο μέρος του εξόδου που αντιστοιχεί στο μέρος της παραγωγής που δεν πωλήθηκε θα είναι ενσωματωμένο στα τελικά αποθέματα που θα εμφανιστούν στον ισολογισμό.

Με τη διαδικασία αυτή, τα αποτελέσματα κάθε λογιστικής περιόδου και συνεπώς και τα προς διανομή κέρδη θα είναι μειωμένα κατά το ποσό του εξόδου αυτού που αναλογεί σ' αυτήν (περίοδο), γεγονός που ισοδυναμεί με την επιστροφή και παραμονή στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας μέρους της αγοραστικής δύναμης που είχε δαπανηθεί για την απόκτηση του Π.Π.Σ. Μέχρι δε το τέλος της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ. θα πρέπει, κανονικά, να έχει επιστραφεί ολόκληρο το ποσό της αγοραστικής δύναμης.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους η με την πιο πάνω διαδικασία επιστροφή ή επανεισροή στο ενεργητικό της επιχείρησης ποσού ίσου με εκείνο που δαπανήθηκε για την απόκτηση του Π.Π.Σ. αποτελεί τη δικαιολογητική βάση ή το σκοπό της διενέργειας των αποσβέσεων. Εκείνο που προέχει είναι να επανέλθει μέσα στην επιχείρηση το ποσό κεφαλαίου (αγοραστική δύναμη) που δαπανήθηκε για την απόκτηση του Π.Π.Σ., έτσι ώστε να μη θιγεί η ακεραιότητα του κεφαλαίου της και να μπορέσει να συνεχίσει ομαλά τη δραστηριότητά της. Το ποσό που θα επιστρέψει στο ενεργητικό της επιχείρησης μπορεί να επενδυθεί σε οποιοδήποτε στοιχείο π.χ. έπιπλα, μεταφορικά μέσα, εμπορεύματα, χρεόγραφα, κ.λ.π., που κατά την κρίση της διοίκησης θα καλύψει τις ανάγκες της επιχείρησης. Αυτή είναι η σύγχρονη αντίληψη για τον κύριο σκοπό διενέργειας των αποσβέσεων, η οποία διαφέρει ριζικά από την παραδοσιακή αντίληψη - που υποστηρίχθηκε από πολλούς συγγραφείς και πάνω σ' αυτή θεμελιώθηκαν δικαστικές αποφάσεις - και κατά την οποία : «Σκοπός των αποσβέσεων είναι η επανάκτηση του στοιχείου που φθείρεται, με σκοπό να συνεχιστεί η δραστηριότητα της επιχείρησης».

6.1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Στην πιο πάνω διαδικασία, το έξοδο στο οποίο μετατρέπεται το μέρος του κόστους του Π.Π.Σ. που εκπνέει σε κάθε λογιστική περίοδο καλείται απόσβεση, το δε ολικό κόστος κτήσης του που θα μετατραπεί σε έξοδο, μέχρι το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του, καλείται αποσβεστέα αξία. Αποσβεστέα αξία μπορεί να θεωρηθεί, επίσης, το ολικό κόστος κτήσης του Π.Π.Σ. μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, όταν θα έχει πλήρως αχρηστευθεί.

Για να επιτευχθεί δε ο σκοπός των αποσβέσεων θα πρέπει η μείωση του κόστους (ή της λογιστικής αξίας) των Π.Π.Σ. να απεικονιστεί στα λογιστικά βιβλία ως έξοδο με τη διενέργεια σχετικής ημερολογιακής εγγραφής.

Μετά τα όσα αναπτύξαμε, παραθέτουμε, ενδεικτικά, τους πιο κάτω ισοδύναμους ορισμούς για την απόσβεση:

Απόσβεση είναι ο επιμερισμός του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, μέσα στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Η απόσβεση κάθε λογιστικής περιόδου επιβαρύνει τα αποτελέσματα είτε άμεσα είτε έμμεσα.

Απόσβεση είναι ένα λογιστικό σύστημα που αποσκοπεί στο να επιμερίσει το κόστος ή άλλη βασική αξία ενσώματου πάγιου στοιχείου, μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία, μέσα στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής του κατά τρόπο συστηματικό και έλλογο. Είναι μία διαδικασία επιμερισμού και όχι αποτίμησης.

Απόσβεση είναι η απεικόνιση με λογιστικές εγγραφές της βαθμιαίας μείωσης της αξίας των Π.Π.Σ., που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, και οφείλεται στη λειτουργική, χρονική φθορά και την οικονομική απαξίωσή τους, καθώς και η διαδικασία επιβάρυνσης με αυτή είτε άμεσα είτε έμμεσα των αποτελεσμάτων κάθε λογιστικής περιόδου. (Ορισμός που υποκαθιστά όλους τους συναντώμενους στην ελληνική βιβλιογραφία πριν την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ.).

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.102 περίπτ. 1).

Τέλος παραθέτουμε τις εξής διευκρινιστικές παρατηρήσεις:

Η απόσβεση είναι έξοδο, όπως ακριβώς έξοδα είναι και η ανάλωση των υλικών, τα ημερομίσθια και τα άλλα λειτουργικά έξοδα, γιατί όπως και αυτά, αποτελεί αναγκαία θυσία στη διαδικασία παραγωγής εισοδήματος.

Το κόστος των Π.Π.Σ. αποτελεί «προκαταβλημένο έξοδο» το οποίο μετατρέπεται σε έξοδο, σταδιακά, κατά την εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών τους, στη διαδικασία παραγωγής εισοδήματος.

Η απόσβεση είναι το έξοδο που οφείλεται στην ομαλή ή φυσιολογική φθορά των Π.Π.Σ. και όχι στις έκτακτες φθορές, όπως π.χ. καταστροφή ενός επίπλου, το σπάσιμο μίας μηχανής, καταστροφή του κινητήρα ενός αυτοκινήτου λόγω πυρκαγιάς, κ.ά.

Επειδή λοιπόν η απόσβεση συμμετέχει στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος, θα πρέπει να διενεργείται κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές, έτσι ώστε αυτό να προσδιορίζεται ορθά και να έχει συγκρισιμότητα τόσο για την ίδια την επιχείρηση μέσα στο χρόνο όσο και μεταξύ επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο κλάδο.

6.2. ΒΑΣΙΚΑ ΑΙΤΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Όπως είναι γνωστό τα Π.Π.Σ. τόσο τα ενσώματα (κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα κ.λ.π.), με εξαίρεση τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις, όσο και τα ασώματα (δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, σήματα, μισθωτικά δικαιώματα, μυστικές μέθοδοι παραγωγής κ.λ.π.) έχουν περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής επειδή το απόθεμα των υπηρεσιών που περικλείουν εξαντλείται βαθμιαία, γεγονός που οδηγεί στη βαθμιαία μείωση της αξίας κτήσης τους.

Τα αίτια που προκαλούν τη βαθμιαία εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών των Π.Π.Σ. και συνακόλουθα τη βαθμιαία μείωση της αξίας κτήσης τους, μπορούμε, γενικά, να τα κατατάξουμε, ως εξής:

- Αίτια Φυσικά:
 - Λειτουργική φθορά.
 - Χρονική φθορά.

- Αίτια Οικονομικά:
 - Οικονομική απαξίωση.
 - Ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα.

6.2.1. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΦΘΟΡΑ.

Πρόκειται για τη φθορά που υφίστανται τα Π.Π.Σ., η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή τους, μέσα στην εκμετάλλευση της επιχείρησης, για την επίτευξη των σκοπών της. Η λειτουργική φθορά των Π.Π.Σ. και κατά συνέπεια και το ύψος της ετήσιας απόσβεσης εξαρτάται από το βαθμό και τον τρόπο χρησιμοποίησης, καθώς και από την ποιότητα και την τακτικότητα της συντήρησή τους.

Πιο αναλυτικά, η λειτουργική φθορά του Π.Π.Σ., γενικά, είναι:

- Τόσο μεγαλύτερη, όσο πιο εντατικά χρησιμοποιείται και συνεπώς όσο περισσότερο καταπονείται. Π.χ. μηχανήμα που χρησιμοποιείται 16 ώρες την ημέρα, υφίσταται, τουλάχιστο, διπλάσια φθορά από ότι όταν χρησιμοποιείται 8 ώρες την ημέρα. Ας σημειωθεί, ακόμα, ότι όσο πιο σωστός είναι ο χειρισμός του μηχανήματος τόσο πιο μικρή θα είναι η λειτουργική φθορά του.
- Τόσο μικρότερη, όσο πιο τακτική και προσεκτική είναι η συντήρηση του Π.Π.Σ. και ιδιαίτερα ενός μηχανήματος, γιατί η έλλειψη ή η πλημμελής συντήρησή του προκαλεί διάφορες βλάβες, οι οποίες συντείνουν στην ελάττωση της χρησιμότητάς του και επομένως στη συντόμευση της οικονομικής ή παραγωγικής ζωής του.

Γενικά, μπορούμε να πούμε ότι, όλα τα Π.Π.Σ., με εξαίρεση τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις, υπόκεινται σε λειτουργικές φθορές ή αλλιώς σε λειτουργικές αποσβέσεις. Όμως ορισμένα Π.Π.Σ., όπως π.χ. μηχανήματα, αεροπλάνα, κινητήρες, γερανοί, αυτοκίνητα κ.λ.π. υπόκεινται κυρίως σε λειτουργικές αποσβέσεις.

Επίσης, λειτουργικές φθορές, μπορεί να ειπωθεί ότι υφίστανται και τα γήπεδα εκμετάλλευσης, όπως π.χ. μεταλλεία, λατομεία, ορυχεία, τα οποία αποκτούνται από τις μεταλλευτικές κ.λ.π. επιχειρήσεις, για τον πλούτο που περιέχουν και τα οποία, με την εκμετάλλευσή τους, χάνουν μέρος της αξίας τους, λόγω εξάντλησης των αποθεμάτων τους σε ορυκτό πλούτο. Εξυπακούεται ότι αποσβέσεις υπολογίζονται όχι μόνο στην αξία

του μεταλλείου, ορυχείου ή λατομείου, αλλά και στην αξία των εγκαταστάσεων των πιο πάνω επιχειρήσεων.

6.2.2. ΧΡΟΝΙΚΗ ΦΘΟΡΑ.

Πρόκειται για τη φθορά που υφίστανται τα Π.Π.Σ., η οποία οφείλεται στην απλή πάροδο του χρόνου. Γενικά, μπορούμε να πούμε ότι, όλα τα Π.Π.Σ., με εξαίρεση τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις, υπόκεινται σε χρονικές φθορές ή αλλιώς σε χρονικές αποσβέσεις. Όμως υπάρχουν ορισμένα Π.Π.Σ., τα οποία υπόκεινται κυρίως σε χρονικές αποσβέσεις, όπως π.χ.

- Γεωργικά μηχανήματα, ζώα έλξης, σπυροφόρα δένδρα κ.λ.π.
- Υπόγειες ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις κ.λ.π.
- Ασώματα (ή άυλα) πάγια στοιχεία (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιώματα εκμετάλλευσης, σήματα κ.λ.π.), τα οποία προστατεύονται από συμβάσεις ή το Νόμο για ορισμένα έτη και, επομένως, η αξία τους μειώνεται με την απλή πάροδο του χρόνου.

6.2.3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΑΞΙΩΣΗ.

Πρόκειται για τη φθορά (οικονομική αχρήστευση) που υφίστανται τα Π.Π.Σ. (και ιδιαίτερα τα μηχανήματα), η οποία οφείλεται στον πρόωρο τερματισμό της οικονομικής ή παραγωγικής ή αλλιώς ωφέλιμης ζωής τους, εξαιτίας της επιστημονικής και τεχνολογικής προόδου.

Η ραγδαία εξέλιξη της επιστήμης και της τεχνολογίας, έχει ως συνέπεια την εμφάνιση, στην αγορά, νέων, βελτιωμένων τύπων μηχανημάτων, ηλεκτρονικών υπολογιστών, μεταφορικών μέσων, μεθόδων παραγωγής, κ.λ.π., που συντελούν στη μείωση του κόστους παραγωγής ή στην παραγωγή νέων βελτιωμένων προϊόντων που ανταποκρίνονται καλύτερα στις απαιτήσεις των πελατών κλπ. Οι εξελίξεις αυτές που αφορούν τον τεχνικό εξοπλισμό των επιχειρήσεων και που σε ορισμένες περιπτώσεις εμφανίζονται με ταχύτατους ρυθμούς, συνεπάγονται την πρόωρη οικονομική αχρήστευση (οικονομική απαξίωση) του υπάρχοντος εξοπλισμού των επιχειρήσεων, πολύ νωρίτερα

από τη φυσική αχρήστευσή του. Η οικονομική απαξίωση ενός Π.Π.Σ., όπως π.χ. ενός μηχανήματος, μπορεί να οφείλεται, ακόμα, στο ότι, λόγω αλλαγής στη μόδα, το παραγόμενο προϊόν έπαυσε να ζητείται από την αγορά με συνέπεια το μηχάνημα να απαξιωθεί οικονομικά πολύ νωρίτερα από τη φυσική του αχρήστευση.

Τα οικονομικά απαξιωμένα Π.Π.Σ. μίας επιχείρησης, ενδεχομένως, να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμα από άλλες, μικρότερης ισχύος επιχειρήσεις, στις οποίες και πωλούνται.

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή, που χαρακτηρίζεται από τον έντονο συναγωνισμό, το πρόβλημα του εκσυγχρονισμού των Π.Π.Σ. γίνεται όλο και πιο πιεστικό στις διοικήσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες γνωρίζουν, πολύ καλά, ότι ο μη έγκαιρος εκσυγχρονισμός του παλαιού εξοπλισμού, έχει οδηγήσει σε αφανισμό πολλές επιχειρήσεις.

Γενικά, μπορούμε να πούμε ότι, τα περισσότερα Π.Π.Σ., με εξαίρεση τα οικοδομήσιμα γήπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις, υπόκεινται σε οικονομική απαξίωση ή αλλιώς σε αποσβέσεις λόγω οικονομικής απαξίωσης. Βέβαια, ο κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης, ανάλογα με το αντικείμενο εκμετάλλευσης της επιχείρησης, για άλλα στοιχεία εμφανίζεται εντονότερος (π.χ. μηχανήματα, μηχανολογικός εξοπλισμός, πλοία, αεροπλάνα, υπολογιστές, κ.λ.π.) και για άλλα μικρότερος (π.χ. έπιπλα και σκεύη, αυτοκίνητα κ.λ.π.). Στον ίδιο κίνδυνο υπόκεινται και ορισμένα από τα άυλα πάγια στοιχεία, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης, μυστικές μέθοδοι παραγωγής κ.λ.π.

6.2.4. ΙΔΙΩΤΙΚΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑ.

Πρόκειται για τη φθορά (οικονομική αχρήστευση) που υφίστανται τα Π.Π.Σ. και ιδιαίτερα τα μηχανήματα, ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός και οι τεχνικές εγκαταστάσεις, η οποία οφείλεται στην ακαταλληλότητά τους να χρησιμοποιηθούν για τους παραγωγικούς σκοπούς της επιχείρησης.

Η ιδιωτικοοικονομική ακαταλληλότητα των πιο πάνω Π.Π.Σ. (μηχανήματα, μηχανολογικός εξοπλισμός, τεχνικές εγκαταστάσεις κ.λ.π.) που οφείλεται στο μη αρμονικό συνδυασμό τους για την εξυπηρέτηση των παραγωγικών σκοπών της επιχείρησης, μπορεί να εκδηλωθεί με:

- την αύξηση του επιπέδου της παραγωγής, οπότε τα Π.Π.Σ. που δεν μπορούν να ανταποκριθούν στην αυξημένη παραγωγή, θα πρέπει κατ' ανάγκη να αντικατασταθούν.
- τη μεταβολή της πρώτης ύλης, οπότε τα Π.Π.Σ. που δεν μπορούν να ανταποκριθούν στην παραγωγή του προϊόντος με βάση τη νέα πρώτη ύλη θα πρέπει να αντικατασταθούν.
- την αύξηση του αριθμού των παραγομένων προϊόντων, οπότε, ενδεχομένως, μερικά από τα παλαιά μηχανήματα κ.λ.π. να μη μπορούν να ανταποκριθούν στη νέα ποικιλία παραγωγής και επομένως θα πρέπει να αντικατασταθούν.
- τη μεταφορά του εργοστασίου σε άλλη θέση.

Η αντικατάσταση των μηχανημάτων, του μηχανολογικού εξοπλισμού, των τεχνικών εγκαταστάσεων, κ.λ.π. για τους πιο πάνω λόγους, συντελεί στην πρόωρη εξάντληση του αποθέματος των υπηρεσιών ή των χρησιμοτήτων τους για την επιχείρηση που τα χρησιμοποιούσε, γεγονός που οδηγεί, τελικά, στη μείωση της λογιστικής αξίας τους η οποία καλείται απόσβεση λόγω ιδιωτικοοικονομικής ακαταλληλότητας ή ανεπάρκειας.

6.3. ΣΚΟΠΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, με τη λογιστική διαδικασία των αποσβέσεων, επιδιώκονται, κυρίως, οι πιο κάτω σκοποί:

Ο κατά το δυνατό πιο σωστός και ακριβής προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσης, με την επιβάρυνση αυτών και με τις αποσβέσεις, οι οποίες, όπως και τα άλλα λειτουργικά έξοδα, αποτελούν αναγκαία θυσία στη διαδικασία παραγωγής εισοδήματος.

Η κατά το δυνατό πιο σωστή και ακριβής απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων στους ισολογισμούς, με την απεικόνιση στο μεν πάγιο ενεργητικό, των Π.Π.Σ. με την αναπόσβεστη αξία τους, δηλαδή με το κόστος κτήσης τους μείον τις αποσβέσεις τους, στο δε κυκλοφοριακό ενεργητικό, των αποθεμάτων των ετοιμών προϊόντων με το τελικό κόστος παραγωγής τους, στο οποίο θα συμπεριλαμβάνεται και αναλογία των αποσβέσεων των παραγωγικών πάγιων στοιχείων.

Ο κατά το δυνατό πιο σωστός και ακριβής προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων, υπηρεσιών κ.λ.π., με τον υπολογισμό στο τελικό κόστος τους και των

αποσβέσεων των Π.Π.Σ., δηλαδή της αξίας των χρησιμοτήτων που αναλύσκονται στην παραγωγή των προϊόντων κ.λ.π.

Προστασία (σταθερότητα) του κεφαλαίου της επιχείρησης. Η σταθερότητα του κεφαλαίου της επιχείρησης επιτυγχάνεται με τη μείωση των προς διανομή κερδών κάθε λογιστικής περιόδου που ωφελείται από τη χρησιμοποίηση των Π.Π.Σ., κατά το ποσό των αποσβέσεων που αντιστοιχούν σε κάθε μία από αυτές, έτσι ώστε στο τέλος της ωφέλιμης ζωής των Π.Π.Σ., να έχει επιστραφεί μέσα στην επιχείρηση ολόκληρη η αγοραστική δύναμη (ποσό δραχμών) που είχε δαπανηθεί για την απόκτησή τους.

Από τα πιο πάνω γίνεται φανερό ότι η διατήρηση του ονομαστικού κεφαλαίου της επιχείρησης μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις εξής προϋποθέσεις:

Σε κάθε χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ., πρέπει να γίνεται εγγραφή στα λογιστικά βιβλία για την απεικόνιση της απόσβεσης ως εξόδου, ώστε να συσχετίζεται με τα έσοδα της ίδιας λογιστικής περιόδου.

Κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του Π.Π.Σ., κάθε λογιστική χρήση, μετά τον καταλογισμό των αποσβέσεων στο αποτελέσματα, θα πρέπει να κλείνει με θετικό ή τουλάχιστο με μηδενικό αποτέλεσμα.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι για να επιτευχθεί η σταθερότητα (προστασία) του κεφαλαίου, όχι του ονομαστικού αλλά του πραγματικού, έτσι ώστε να μη μειώνεται η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης, απαιτείται και η εξής θεμελιώδης προϋπόθεση:

ότι η επιστρεφόμενη αγοραστική δύναμη είναι ισοδύναμη με εκείνη που δαπανήθηκε κατά την απόκτηση του Π.Π.Σ.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, αυτό μπορεί να συμβεί μόνο σε περιόδους νομισματικής σταθερότητας. Αντίθετα σε συνθήκες πληθωρισμού το ποσό του χρήματος (Αξία Κτήσης) που επιστρέφει στην επιχείρηση δεν είναι ίσης αγοραστικής δύναμης με εκείνο που δαπανήθηκε κατά την απόκτηση του Π.Π.Σ. με συνέπεια το ποσό αυτό να μην επαρκεί για τη διατήρηση της σταθερότητας του πραγματικού κεφαλαίου της επιχείρησης ή όπως συνήθως λέγεται δεν επαρκεί για την αντικατάσταση του Π.Π.Σ.

Στην πράξη το πρόβλημα αυτό ως ένα βαθμό αντιμετωπίζεται με τη λεγόμενη αναπροσαρμογή της αξίας των Π.Π.Σ., που επιβάλλεται από το Νόμο και αποτελεί παρέκκλιση από τη βασική λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους.

Μείωση της Φορολογητέας Ύλης. Φορολογικά οι αποσβέσεις ως έξοδο αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Έτσι, το φορολογητέο εισόδημα (κέρδος) θα είναι μειωμένο κατά το ποσό των αποσβέσεων με αποτέλεσμα ο πληρωτέος φόρος να είναι μειωμένος κατά το ποσό του φόρου που αναλογεί στο ποσό των αποσβέσεων. Η εκροή μετρητών προς το Δημόσιο Ταμείο είναι μικρότερη, γεγονός που συμβάλλει στην ενίσχυση του καθαρού κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης, που της είναι τόσο χρήσιμο. Το θέμα παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στις μεγάλες επιχειρήσεις έντασης Π.Π.Σ. των οποίων οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται σε τεράστια ποσά.

Η καλύτερη μελέτη των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων. Όπως π.χ. του ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και του Πίνακα Διάθεσης των Αποτελεσμάτων, με τον ορθότερο υπολογισμό των διαφόρων αριθμοδεικτών, με -τους οποίους συσχετίζονται μεγέθη που επηρεάζονται από τις αποσβέσεις, όπως π.χ. είναι ο αριθμοδείκτης παγιοποίησης της περιουσίας (Πάγιο Ενεργητικό/Συνολικό Ενεργητικό), ο αριθμοδείκτης αποδοτικότητας του Ιδίου Κεφαλαίου (Καθαρά Κέρδη Χρήσης/Ιδιο Κεφάλαιο), κ.λ.π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

7.1. ΓΕΝΙΚΑ.

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, στο τέλος της χρήσεως σε βάρος του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως (οργανικά έξοδα) ή απευθείας του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως (έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έκτακτες ζημίες), όταν είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους, π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

Πρόβλεψη, είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού Γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν, κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποιήσεως ή και τα δύο.

7.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ.

Οι προβλέψεις διακρίνονται:

Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των υπολογαριασμών του Λ.68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως. Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του Λ.44 (44.00 έως και 44.09).

Ο Λ.44 αναλύεται στους Λ.44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ο οποίος διασπάται στους 44.00.00, Σχηματισμένες προβλέψεις και 44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις και τον 44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα), που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του Λ.83 Προβλέψεις για

κινδύνους και έξοδα. Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι λογαριασμοί του Λ.44 (44.10 έως και 44.19).

Ο Λ.44 όσον αφορά αυτό το σκέλος, αναλύεται στους Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων, Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα κ.λ.π.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση υπάρχουν κέρδη ή ζημίες.

Ιδιαίτερη σημασία έχουν οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, όπου οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. υποχρεούνται να προσδιορίζουν το ποσό της προβλέψεως που αντιστοιχεί σε κάθε χρήση και πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησεως. Το ποσό το οποίο υποχρεούται να καταβάλει η επιχείρηση είναι το 50% της αποζημιώσεως συνταξιοδότησεως ή το 40% αυτής (όπως κατά κανόνα συμβαίνει), εφόσον οι συνταξιοδοτούμενοι έχουν επικουρική ασφάλιση.

Ακόμη είναι απαραίτητο να γνωρίζουμε πολύ καλά το νομικό και λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

7.3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.

Το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, το οποίο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, σύμφωνα με το φορολογικό νόμο, υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% πάνω στις αναγραφόμενες στα τιμολόγια πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών (μείον επιστροφές και εκπτώσεις), στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι πωλήσεις στο Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. Το ποσό αυτό δεν μπορεί, για κάθε διαχειριστική χρήση, να υπερβεί το 35% (Ν. 2459/97) του συνολικού υπολοίπου των πελατών, όπως εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Πέρα από την πρόβλεψη αυτή, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και αποτελεί οργανικό έξοδο χωρίς να απαιτείται απόδειξη (δικαστική απόφαση κ.λ.π.), για τη διαγραφή του.

Παράδειγμα υπολογισμού του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων:

Οι καθαρές πωλήσεις επιχειρήσεως είναι 600.000.000 και οι πελάτες (πλην δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ.) οφείλουν στο τέλος της χρήσεως δρχ. 10.000.000.

Το ποσό της προβλέψεως θα είναι $600.000.000 \times 0,005 = 3.000.000$ δρχ που είναι μικρότερο από το ποσό των $10.000.000 \times 0,35 = 3.500.000$ δρχ, άρα θα περιοριστεί η πρόβλεψη στο ποσό των δρχ 3.000.000. Αν όμως οι πωλήσεις ήταν δρχ 400.000.000 τότε το ποσό θα περιοριζόταν σε δρχ 2.000.000.

Δηλαδή το ποσό των προβλέψεων πρέπει να είναι το 0,5% των πωλήσεων, με τον όρο ότι είναι ίσο ή μικρότερο από το 35% του ποσού των απαιτήσεων από τους πελάτες κατά το τέλος της χρήσεως που γίνεται ο υπολογισμός τους.

Παράδειγμα με λογιστικές εγγραφές:

Οι καθαρές πωλήσεις στο τέλος της χρήσεως 1995 ήταν 800.000.000 δρχ και το υπόλοιπο των πελατών (πλην δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ), ήταν 10.000.000.

Το ποσό της προβλέψεως, για τη χρήση 1995 θα είναι δρχ 3.500.000 και η εγγραφή θα είναι:

68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	3.500.000
68.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
68.09.00	Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες	
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	3.500.000
44.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
44.09.00	Σχηματισμένες προβλέψεις για επισφ. πελάτες	

Αν κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1996 η επιχείρηση διαγράψει ποσό 2.000.000, από τον πελάτη της Π, τότε η εγγραφή θα είναι :

44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	2.000.000
44.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
44.09.00	Σχηματισμένες προβλέψεις για επισφ. πελάτες	
30	ΠΕΛΑΤΕΣ	2.000.000
30.00	Πελάτες εσωτερικού	
30.00.00	Πελάτης Π	

Αν ο πελάτης είχε χαρακτηριστεί επισφαλής κατά την προηγούμενη χρήση, τότε θα πιστωνόταν ο λ. Επισφαλής Πελάτες

Στο τέλος της χρήσεως 1996 οι αχρησιμοποίητες προβλέψεις θα μεταφερθούν στο λ. 84 Έσοδα και προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για να κλείσει ο λογαριασμό 44.09.00 και η εγγραφή θα είναι:

44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.500.000
44.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
44.09.00	Σχηματισμένες προβλέψεις για επισφ. πελάτες	
84	ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	1.500.000
84.00	Έσοδα και προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
84.00.09	Έσοδα από λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	

Στο τέλος της χρήσεως 1996 θα υπολογιστεί το ποσό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και θα γίνει η εγγραφή των προβλέψεων.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση χαρακτηρίσει επισφαλείς πελάτες και προσδιορίσει το ποσό της απώλειας πάνω από το οριζόμενο από το νόμο ποσό, τότε για το επιπλέον ποσό, θα χρεωθεί ο λ.83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και θα πιστωθεί ο λ.44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, το ποσό όμως αυτό δεν θα αναγνωρισθεί φορολογικά.

Από 30 Δεκεμβρίου 2004 οι προβλέψεις των επιχειρήσεων για επισφαλείς απαιτήσεις φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 25% όπως προβλέπεται από τον τελευταίο φορολογικό νόμο 3296/2004 παρ.4 του άρθρου 9.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Κάθε περιουσιακό στοιχείο που θα τακτοποιείται, όπως π.χ. υπολογισμός αποσβέσεως πάγιων, επιβάρυνση πελατών με τόκους κ.λ.π., και θα απογράφεται, θα μεταφέρεται ο λογαριασμός του στο Λ. Ισολογισμός κλεισίματος και θα κλείνει ενώ παράλληλα θα ανοίγει με το Λ. Ισολογισμός ανοίγματος στα βιβλία της νέας χρήσεως και θα ενημερώνονται ταυτόχρονα και τα αναλυτικά καθολικά από την απογραφή.

Αφού ολοκληρωθεί η απογραφή βρίσκουμε την Κ.Π., από τη σχέση $Κ.Π. = Ε-Π$, η οποία θα αποτελείται από το αρχικό κεφάλαιο και τα κέρδη (ή ζημίες) της χρήσεως.

Φυσικά αν υπάρχουν απολήψεις ή εισφορές του επιχειρηματία θα ληφθούν υπόψη και το αποτέλεσμα θα είναι:

$(Τελική Κ.Π. + Ατομικός Λ. Επιχειρηματία) - (Αρχική Κ.Π. + Εισφορές Επιχειρηματία)$
= Αποτελέσματα Χρήσεως.

Έτσι τα βιβλία θα κλείνουν σταδιακά και δεν θα περιμένουμε την τρίμηνη (ή τετράμηνη, αν πρόκειται για Α.Ε. ή συνεταιρισμούς) προθεσμία για να κλείσουμε όλα μας τα βιβλία, αν έχουμε κάποιες εκκρεμότητες.

Εξαιρετικά μεγάλη είναι η σημασία του τρόπου αυτού για το άνοιγμα των βιβλίων της επόμενης χρήσεως, που θα γνωρίζουμε τα υπόλοιπα των λογαριασμών και προπάντων των πιο αναλυτικών, οι οποίοι μας ενδιαφέρουν άμεσα.

Οι εγγραφές τακτοποίησης, προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και κλεισίματος των βιβλίων, είναι:

66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜ ΣΤΟ ΛΕΙΤ. ΚΟΣΤΟΣ		1.500
66.04	Αποσβέσεις επίπλ. & λοιπ. Εξ.		
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛ.		1.500
14.99	Αποσβεσμένα επίπλα & λοιπ. Εξ.		
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων</u>			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		5.000
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
14	ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		5.000
14.00	Έπιπλα	3.000	
14.02	Μηχανές γραφείων	2.000	
<u>Όπως η απογραφή</u>			
14	ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		1.500
14.99	Αποσβεσμένα επίπλα & λοιπ. Εξ.		
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		1.500
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		6.000
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		6.000
20.00	Αποθέματα Εμπ/των (τελικό)		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		100
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
76	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		100
76.03	Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		
<u>Επιβάρυνση πελατών Χ.Σ.....</u>			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		40.100
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		40.100
30.00	Πελάτες εσωτερικού		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		80
64.12	Έξοδα και ζημιές συμμετοχών & χρεωγρ.		
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		80
34.00	Μετοχές εισαγμ. στο χρημ. εταιρ. Ες.	20	
34.05	Ομολογίες Ελληνικών δανείων	<u>60</u>	
Διαφορά αποτιμήςσεως.			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		1.920
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
34	ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ		1.920
34.00	Μετοχές εισαγμ. στο χρημ. εταιρ. Ες.	480	
34.05	Ομολογίες Ελληνικών δανείων	<u>1.140</u>	
Όπως η απογραφή			
81	ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ		10
81.02	Έκτακτες ζημιές		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		10
38.00	Ταμείο		
Διαπίστωση ελλείμματος			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		5.920
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		5.920
38.00	Ταμείο	1.990	
38.03	Καταθέσεις Όψεως	<u>4.000</u>	
Όπως η απογραφή			
65	ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		150
65.06	Τόκοι & έξοδα λοιπών βραχ. Υποχρ.		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		150
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
Επιβάρυνση από προμηθευτές Χ.Σ.....			
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ			

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	20.150	
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		20.150
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	20	
62.03	Τηλεπικοινωνίες		
56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΥΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		20
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (πληρωτέα)		
<u>Υπολογισμός τηλεφωνικών ή αποδ.</u>			
56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΥΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	20	
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα(πληρωτέα)		
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		20
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΥΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300	
36.00	Έξοδα επόμενης χρήσεως		
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		300
62.03	Ενοίκια		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	300	
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων		
36	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΥΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		300
36.00	Έξοδα επόμενης χρήσεως		
<u>Όπως η απογραφή</u>			
68	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	1.000	
68.00	Προβλ. για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.		
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		1.000
44.00	Προβλ. για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.		

Πρόβλεψη

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.000
44.00	Προβλ. για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	1.000
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων	
Όπως η απογραφή		

Αφού μεταφέρθηκαν όλοι οι λογαριασμοί του Ε και Π, μεταφέρονται τα αποτελέσματα, κέρδη ή ζημιές χρήσεως, στο λογαριασμό κεφάλαιο, που είναι Ε-Π = Κ.Π., δηλαδή $59310 - 22670 = 36640$ και το κέρδος είναι Τελ. Κεφάλαιο - Αρχ. Κεφάλαιο, δηλ. $36640 - 20.000 = 16640$. Σε περίπτωση που ο επιχειρηματίας έχει κάνει απολήψεις ή εισφορές, πρέπει να έχουν μεταφερθεί και αυτές στο κεφάλαιο.

Επειδή ισχύει η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, στον ισολογισμό θα μεταφερθεί ο λογαριασμός κεφάλαιο όπως έχει και τα αποτελέσματα, τώρα ή στο τέλος των εγγραφών, θα μεταφερθούν στους λογαριασμούς των εταίρων ή μερίσματα πληρωτέα, αποθεματικά κ.λ.π., όπως ορίζει ο νόμος και το καταστατικό της εταιρίας.

Οι επόμενες εγγραφές θα είναι:

88	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	16.640
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	16.640
40.07	Κεφάλαιο ατομικής επιχειρήσεως	
Κεφαλαιοποίηση κερδών		
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	36.640
40.07	Κεφάλαιο ατομικής επιχειρήσεως	
89	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	36.640
89.01	Ισολογισμός κλεισίματος των βιβλίων	
Όπως η απογραφή		

Μετά την καταχώρηση των πιο πάνω εγγραφών έχουν κλείσει όλοι οι λογαριασμοί του ισολογισμού από το ημερολόγιο και οι πιο αναλυτικοί απευθείας από την απογραφή.

Οι λογαριασμοί που απομένουν είναι οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων.

Σχετικά με το λογαριασμό εμπορεύματα σημειώνουμε, ότι αφού τον πιστώσαμε με τα μένοντα έγινε λογαριασμός εξόδου και μάλιστα του βασικού οργανικού εξόδου της επιχειρήσεως, γιατί εμφανίζει το κόστος των πωλήσεων (Αρχικό απόθεμα + Αγορές - Τελικό απόθεμα) και θα μεταφερθεί στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως όπως όλα τα οργανικά έξοδα και έσοδα. Στη συνέχεια γίνονται τα προσωρινά ισοζύγια των καθολικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

9. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ

9.1. ΤΑ ΈΞΟΔΑ.

Το έξοδο, δηλαδή το κόστος που εξαφανίζεται μέσα σε μία διαχειριστική χρήση, για την εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής μονάδας.

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία του εξόδου είναι:

- Είναι το κόστος που εξαφανίζεται (διάθεση, χρησιμοποίηση, ανάλωση στοιχείων του ενεργητικού). Το έξοδο έστω και για μια στιγμή προϋπήρξε ως κόστος.
- Δημιουργείται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης και από αυτό αναμένεται αντάλλαγμα.
- Είναι χρονικά περιορισμένο, δηλαδή αφορά τη χρήση για χάρη της οποίας πραγματοποιήθηκε.
- Δεν ενδιαφέρει αν έχει εξοφληθεί ή οφείλεται ή αφορά μείωση απαιτήσεως ή αύξηση υποχρεώσεως.

Διαφορετική από την έννοια του εξόδου είναι η έννοια της έκτακτης ζημίας, όπου μειώνεται η καθαρή περιουσία από λόγους άσχετους με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και χωρίς να αναμένεται αντάλλαγμα. Έκτακτες ζημίες αποτελούν η καταστροφή αγαθών, η απώλεια χρημάτων κ.λ.π.

Η διαστολή μεταξύ εξόδων και έκτακτων ζημιών πολλές φορές είναι δυσδιάκριτη. Όπως π.χ. η φύρα των εμπορευμάτων είναι έξοδο ή ζημία ή κατά πόσο έξοδο και κατά πόσο ζημία. Στο θέμα του παραδείγματος αυτού θα απαντήσουμε ότι ζημία θεωρείται η φύρα που είναι πάνω από τη θεωρούμενη ως φυσιολογική. Η φυσιολογική είναι έξοδο.

Στη λογιστική πρακτική, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμεταλλεύσεως, έξοδα αποτελούν:

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται και οι δαπάνες για αγορά ή ανάλωση υπηρεσιών, που αφορούν τη χρήση, των λειτουργιών της, εκτός από τις λειτουργίες εφοδιασμού και παραγωγής που αποτελούν κόστος.

Στις επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά για μεταπώληση, το κόστος κτήσεως των αγαθών που πωλούνται και οι δαπάνες για αναλώσεις ή αγορές υπηρεσιών, που έχουν γίνει για χάρη της χρήσεως.

Όσον αφορά τις άμεσες δαπάνες πωλήσεως, δηλαδή δαπάνες που έγιναν ειδικά για τη συγκεκριμένη πώληση, αυτές βαρύνουν το κόστος αγοράς ή παραγωγής των αγαθών.

Παράδειγμα:

Αγοράζονται εμπορεύματα 1.000 κιλά προς 10 δρχ. το κιλό και επιβαρύνονται με φορτωεκφορτωτικά δρχ. 240, με μεταφορικά δρχ. 1.000, με ασφάλιστρα δρχ. 500 και μεσιτικά δρχ. 200.

Ο λογαριασμός εμπορεύματα θα χρεωθεί με όλες αυτές τις δαπάνες που θα αποτελέσουν το κόστος κτήσεως των εμπορευμάτων που είναι $10.000 + 240 + 1.000 + 500 + 200 = 11.940$. Το κόστος αυτό των εμπορευμάτων θα γίνει έξοδο με την πώληση τους, δηλαδή όταν εξαφανιστεί.

Εκτός από τις πιο πάνω δαπάνες που αποτελούν στοιχεία κόστους, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για υπηρεσίες (αγορές ή αναλώσεις υπηρεσιών), των λειτουργιών διαθέσεως, διοικήσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, που λόγω της φύσεως τους εκπνέουν την ώρα που πραγματοποιούνται, δεν αποτελούν στοιχεία κόστους αλλά έξοδα, με τον όρο ότι πραγματοποιήθηκαν για χάρη της χρήσεως. Έξοδα αποτελούν οι μισθοί, το ηλεκτρικό, το ενοίκιο, τα τηλεφωνικά, τα έξοδα πωλήσεων (εκτός από τις άμεσες δαπάνες), οι τόκοι και τα συναφή έξοδα κ.λ.π. Όσες δαπάνες δεν έχουν γίνει για χάρη της χρήσεως, δεν έχουν εκπνεύσει δηλαδή μέσα στη χρήση, αποτελούν κόστος και είναι στοιχεία του ενεργητικού.

Από την άποψη του κόστους των λειτουργιών, όλες οι δαπάνες αποτελούν στοιχεία κόστους. Στο τέλος της χρήσεως, όσες από αυτές έχουν εκπνεύσει, θεωρούνται έξοδα.

9.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.

Τα έξοδα διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Ανάλογα με το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή τους σε:

Οργανικά έξοδα που είναι αυτά που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα, για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

Ανόργανα έξοδα είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος.

Τα ανόργανα έξοδα, αναφέρονται σε τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις και έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, π.χ. αγορά από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, αυτοκινήτου για άμεση μεταπώληση, επειδή το βρήκε σε εξαιρετικά χαμηλή τιμή.

▪ Ανάλογα με την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, διακρίνονται σε:

Ομαλά έξοδα. Είναι εκείνα που ενσωματώνονται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της επιχειρήσεως με τη μορφή που προϋπάρχουν, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές.

Η ενσωμάτωση δηλαδή των εξόδων στο κόστος των λειτουργιών της επιχειρήσεως εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μία δραστηριότητα ή λειτουργία της επιχειρήσεως και του κόστους της.

Ανώμαλα έξοδα. Είναι εκείνα που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, επειδή δε βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. Το ανώμαλο έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης ζημίας.

Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχειρήσεως. Τέτοια έξοδα ή έκτακτες ζημίες είναι τα πρόστιμα, οι τόκοι υπερημερίας, οι ποινικές ρήτρες, οι υπερβολικές φύρες, τα ελλείμματα κ.λ.π.

Τα ανώμαλα έξοδα μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως.

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι μέρος της αξίας του λογαριασμού οργανικού κόστους - εξόδου δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται, το μέρος αυτό μεταφέρεται σε λογαριασμό έκτακτων εξόδων ή έκτακτων ζημιών, όπως π.χ. δαπάνες για ημερομίσθια που έχουν καταβληθεί σε ημέρες απεργίας, έξοδα επισκευής βλάβης μηχανήματος που προήλθε από αμέλεια.

9.3. ΤΑ ΕΣΟΔΑ

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων.

Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και οι επιχορηγήσεις, καθώς και άλλα παρόμοια φύσεως κονδύλια, που καταβάλλονται στην επιχείρηση για να τη βοηθήσουν να επιτύχει τους σκοπούς της. Στη γενική λογιστική, έσοδο θεωρείται και η αξία κόστους των πταγίων στοιχείων που ιδιοπαράγονται.

Από την ανάλυση της έννοιας του εσόδου διαπιστώνουμε ότι:

- Αποκτάται (ως αξία ή απαίτηση ή μείωση υποχρεώσεως) από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως.
- Προκαλεί αύξηση της καθαρής περιουσίας.
- Προέρχεται από έξοδο και θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα (το έξοδο είναι το κόστος του εσόδου).

Ειδικότερες περιπτώσεις εσόδων αποτελούν ο κύκλος εργασιών και η πρόσοδος.

Κύκλος Εργασιών ή Τζίρος της επιχειρήσεως είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητες της.

Ο κύκλος εργασιών της επιχειρήσεως διακρίνεται σε μικτό και σε καθαρό κύκλο εργασιών.

Μικτός Κύκλος Εργασιών είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητές της προτού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα. Π.χ. ο λογαριασμός Πωλήσεις σε εμπορική επιχείρηση.

Καθαρός Κύκλος Εργασιών είναι τα έσοδα που πραγματοποίησε η επιχείρηση από τις δραστηριότητες της αφού αφαιρεθούν τα σχετικά αφαιρετικά έσοδα. Π.χ. ο λογαριασμός Πωλήσεις μειωμένος με τις Επιστροφές Πωλήσεων και τις Εκπτώσεις Πωλήσεων.

Πρόσοδος είναι το έσοδο που προέρχεται από εκμετάλλευση σχετικά σταθερής πηγής και επαναλαμβάνεται σε ορισμένα διαστήματα, όπως π.χ. πρόσοδοι τόκων από τον τοκισμό χρηματικού κεφαλαίου, ενοίκια ακινήτου, καρποί από αγρό.

Διαφορετική από την έννοια του εσόδου είναι η έννοια του έκτακτου κέρδους, που συντελεί στην αύξηση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης και προέρχεται από πηγή άσχετη από τη δραστηριότητά της, δηλαδή δεν προέρχεται από έξοδο, π.χ. πλεόνασμα ταμείου, έκτακτα κέρδη από λαχείο.

Οι βασικές μορφές εσόδων της επιχείρησης είναι:

- Έσοδα από πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεώς της (κύκλος εργασιών).
- Έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων.
- Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.
- Έσοδα κεφαλαίων.
- Η αξία κόστους των πάγιων στοιχείων που ιδιοπαράγονται και που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, καθώς και η αξία βελτιώσεώς τους.
- Οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις, για την κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως και
- Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα.

9.4. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Τα έσοδα διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Οι πιο βασικές είναι:

Ανάλογα με την προέλευση τους σε:

Οργανικά, που απορρέουν από την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με τα οργανικά έξοδα, για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Ανόργανα, που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έσοδα από εκποίηση πάγιων στοιχείων και τα έσοδα από λαχεία.

Στα ανόργανα έσοδα περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που, αν και έχουν σχέση με τις δραστηριότητες της επιχείρησης, πραγματοποιούνται από έκτακτα γεγονότα και περιστατικά, όπως π.χ. οι καταπτώσεις εγγυήσεων ή ποινικών ρητρών υπέρ της επιχείρησης.

Ανάλογα με την ομαλότητά τους σε:

Ομαλά, που πηγάζουν από την κανονική, ομαλή και κατά κανόνα προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Ανώμαλα, που οφείλονται σε απότομες μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας ή σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά. Η χρονική διάρκειά τους είναι συνήθως περιορισμένη, π.χ. απεργία του προσωπικού βιομηχανίας γάλακτος δίνει ευκαιρία στις άλλες βιομηχανίες γάλακτος να πραγματοποιήσουν μεγαλύτερα έσοδα.

Ανάλογα με τον τρόπο εκδηλώσεως τους σε:

Εμφανή, που οφείλονται σε λογιστικά γεγονότα και έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Αφανή ή τεκμαρτά, που υπολογίζονται χωρίς να οφείλονται σε λογιστικά γεγονότα, αλλά λαμβάνονται υπόψη για την ορθολογική διοίκηση της επιχείρησης, όπως π.χ. τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτου που ιδιοκατοικείται, τόκοι ίδιων κεφαλαίων.

Ανάλογα με το αν αφορούν ή όχι τη διαχειριστική χρήση σε:

Δουλευμένα, που έχουν πραγματοποιηθεί για χάρη της χρήσεως, άσχετα πότε χρονικά πραγματοποιήθηκαν και αν εισπράχθηκαν ή όχι.

Μη δουλευμένα, που αφορούν επόμενη χρήση. Τα μη δουλευμένα έσοδα εμφανίζονται σε μεταβατικούς λογαριασμούς.

9.5. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Οι λογαριασμοί εσόδων, επειδή αυξάνουν την καθαρή περιουσία, αυξάνονται πιστούμενοι και μειώνονται χρεούμενοι.

Χ	Λογαριασμός Εσόδου	Π
Ακολουθεί χρέωση με:		Αρχίζει με πίστωση από:
Τη μεταφορά του σε άλλο λογαριασμό εσόδων ή οποιαδήποτε μείωση		Τη δημιουργία του εσόδου που πραγματοποιήθηκε (άσχετα αν εισπράχθηκε ή όχι)
Τη μεταφορά του σε μεταβατικό λογαριασμό		Οποιαδήποτε αύξηση
Τη μεταφορά του σε λογαριασμό εκμεταλλεύσεως		
Τη μεταφορά του στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως		
Με αντίλογισμό λάθους χρεώσεως (αρνητ.)		Με αντίλογισμό λάθους πιστώσεως (αρν.)
Το υπόλοιπό του στη διάρκεια της χρήσεως είναι πιστωτικό, ενώ στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός εξισώνεται.		

9.6. ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ.

Οι λογαριασμοί των εξόδων και εσόδων είναι λογαριασμοί της καθαρής περιουσίας. Τα έξοδα τη μειώνουν, ενώ τα έσοδα την αυξάνουν.

Ο συσχετισμός των οργανικών, ομαλών και δουλευμένων εξόδων και εσόδων σε μία χρονική περίοδο, συνήθως μία χρήση, δίνει το οργανικό αποτέλεσμα της περιόδου ή της χρήσεως.

Οργανικά Έσοδα - Οργανικά Έξοδα = Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία)

Στη συνέχεια, ο συσχετισμός των ανόργανων και ανώμαλων εξόδων και εσόδων και των έκτακτων κερδών και ζημιών με το οργανικό αποτέλεσμα, μας δίνει το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου ή της χρήσεως.

Έχουμε δηλαδή:

$(\text{Οργανικά Κέρδη} + \text{Έκτακτα κέρδη} + \text{Ανόργανα έσοδα}) - (\text{Οργανικές Ζημίες} + \text{Έκτακτες Ζημίες} + \text{Ανόργανα έξοδα}) = \pm \text{Αποτέλεσμα Χρήσεως (Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως)}$.

Τα έσοδα και τα έξοδα είναι αναγκαίο να διασπώνται σε ειδικότερους κατά κατηγορία λογαριασμούς, για την πιο σαφή εμφάνισή τους, η οποία είναι απαραίτητη, για:

- Τον προσδιορισμό των επιμέρους αποτελεσμάτων.
- Τον έλεγχο τους, για τον περιορισμό υπέρμετρων εξόδων και αύξηση μειωμένων εσόδων, με κατάλληλους χειρισμούς.
- Τον προγραμματισμό τιμολογιακής πολιτικής με τη σύνταξη προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων.
- Τις διαχρονικές συγκρίσεις της πορείας τους, καθώς και συγκρίσεις με ομοειδείς επιχειρήσεις.

Γενικά, η αναλυτική γνώση της διαμορφώσεως και της πορείας τους συντελεί στην ορθολογική διοίκηση της επιχειρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

10.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Ο λογαριασμός αυτός ο οποίος μαζί με το Λ.86 Αποτελέσματα χρήσεως, αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως, χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριων, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Ειδικότερα ο Λ.80.00 Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται:

Με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28.

Με την αξία αγορών των αποθεμάτων που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20,24, 25, 26 και 28.

Με την αξία των δουλευμένων οργανικών εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών της ομάδας 6 δηλαδή των 60-68 (ή των 69.60 - 69.68) οι οποίοι εξισώνονται. Σε περίπτωση που στο Λ.63 υπάρχει φόρος που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, όπως ο φόρος ακίνητης περιουσίας, αυτός μεταφέρεται απευθείας στο Λ.88 Αποτελέσματα προς διάθεση.

Με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, αν υπάρχουν κέρδη, με πίστωση του Λ.80.01.

Πιστώνεται:

Με την αξία των δουλευμένων οργανικών εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 (ή των 79.70 - 79.78) κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.

Με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από την απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 (ή των 29.10-29.18), κατά περίπτωση.

Με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, σε περίπτωση ζημίας, με χρέωση του λογαριασμού 80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως.

Πιο αναλυτικά ο λογαριασμός έχει ως εξής :

Χρέωση	80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως	Πίστωση
Αρχικά Αποθέματα		Όργανικά έσοδα κατ' είδος
20 Εμπορεύματα		70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα		72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
23 Παραγωγή σε εξέλιξη		73 Πωλήσεις υπηρεσιών
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας		74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων.
25 Αναλώσιμα υλικά		75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		76 Έσοδα κεφαλαίων
28 Είδη συσκευασίας		78 Ιδιοπαραγωγή πάγιων - τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων
Αγορές Χρήσεως		Αποθέματα τέλους χρήσεως
20 Εμπορεύματα		20 Εμπορεύματα
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας		21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
25 Αναλώσιμα υλικά		22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων		23 Παραγωγή σε εξέλιξη
28 Είδη συσκευασίας		24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας
Όργανικά έσοδα κατ' είδος		25 Αναλώσιμα υλικά
60 Αμοιβές και έσοδα προσωπικού		26 Ανταλλακτικά πάγιων
61 Αμοιβές και έσοδα τρίτων		28 Είδη συσκευασίας
62 Παροχές τρίτων		80 Καθαρά Ζημίες Εκμεταλλεύσεως
63 Φόροι - Τέλη		
64 Διάφορα έσοδα		
65 Τόκοι και συναφή έσοδα		
66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως		
80 Καθαρά κέρδη Εκμεταλλεύσεως		

Το υπόλοιπο του Λ.80.00 εάν είναι χρεωστικό Καθαρές ζημίες εκμεταλλεύσεως η πιστωτικό Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως, μεταφέρεται αντίστοιχα στη χρέωση ή την πίστωση του Λ.80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως και έτσι ο Λ.80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως εξισώνεται.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα έχει περισσότερους κλάδους εκμεταλλεύσεως τους οποίους θέλει να παρακολουθεί με τη γενική λογιστική, όπως π.χ. Εκμετάλλευση ξενοδοχείου, Εκμετάλλευση εστιατορίου, Εκμετάλλευση κυλικείου, μπορεί

να δημιουργεί περισσότερους υπολογαριασμούς του Λ.80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως όπως και υπολογαριασμούς κερδών ή ζημιών όπως 80.00.00 Κέρδη (ή ζημίες) από την εκμετάλλευση ξενοδοχείου 80.00.01 Κέρδη (ή ζημίες) από την εκμετάλλευση εστιατορίου και 80 00 02 Κέρδη (ή ζημίες) από την εκμετάλλευση κυλικείου. Αυτό γίνεται μόνο αν δεν τηρείται η αναλυτική λογιστική (Ομάδα 9).

Το καθαρό κέρδος ή ζημία από την εκμετάλλευση της οικονομικής μονάδας είναι το οργανικό αποτέλεσμα της γιατί προέρχεται από οργανικά και ομαλά έσοδα και έξοδα και αυτό πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη κατά τη μελέτη της ζωής και της δράσεως της.

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

Στο Λ.80.01 στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται οι καθαρές ζημίες ή τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως στη χρέωση ή την πίστωση αντίστοιχα στη συνέχεια χρεώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έσοδα με πίστωση του Λ.80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων και πιστώνεται με τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων έξοδα με χρέωση του Λ.80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Το υπόλοιπο του Λ.80.01 Μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως ή Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως μεταφέρεται τελικά στη χρέωση ή την πίστωση του Λ.86 Αποτελέσματα χρήσεως, ακόμη στη χρέωση του Λ.86 μεταφέρεται ο Λ.80 02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, ενώ στην πίστωση του ο Λ.80 03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι τα έξοδα που βαρύνουν τις λειτουργίες Διοικήσεως, Ερευνών - Αναπτύξεως, Διαθέσεως, τη Χρηματοοικονομική και τα Έξοδα και τις Ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων.

Τα έξοδα που βαρύνουν τις τρεις πρώτες λειτουργίες προσδιορίζονται εξωλογιστικά με μερισμό αυτών κατά λειτουργία, δηλαδή κατά προορισμό. Μπορούν όμως να προσδιοριστούν και εσωλογιστικά και κατά λειτουργία με τη χρησιμοποίηση τεταρτοβάθμιων λογαριασμών.

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
62.03 Τηλεπικοινωνίες
62.03.00 Τηλεπικοινωνίες Λειτουργίας Διοικήσεως
62.03.00.00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά
62.03.00.01 TELEX (Τηλέτυπο)
62.03.00.02 Ταχυδρομικά
62.03.01 Τηλεπικοινωνίες Λειτουργίας Διαθέσεως
62.03.01.00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά
62.03.01.01 ΤΕΛΕΞ
62.03.01.02 Ταχυδρομικά
62.03.01 Τηλεπικοινωνίες Λειτουργίας Ερευνών - Αναπτύξεως κ.ο.κ.

Με τον τρόπο αυτό τα έξοδα εμφανίζονται τόσο κατ' είδος όσο και κατά προορισμό. Αν κάποια έξοδα βαρύνουν τη λειτουργία παραγωγής, οπωσδήποτε στις βιομηχανικές και παροχής υπηρεσιών οικονομικές μονάδες, τότε η ανάλυση γίνεται και για τα έξοδα παραγωγής, αλλά αυτά είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων.

Αν οι λογαριασμοί των οργανικών κατά είδος εξόδων δεν τηρούνται και κατά προορισμό, τότε συντάσσεται φύλλο μερισμού των εξόδων αυτών και ανακατανέμονται κατά λειτουργία.

Όταν τηρείται και αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως δεν υπάρχει θέμα γιατί αυτά θα εικονίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 9, 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας, 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών - αναπτύξεως και 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως.

Τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας και τα άλλα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, απεικονίζονται στην ομάδα 6 και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων, 64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, 65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα και 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.

Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία δεν συνυπολογίζονται στα έσοδα που συσχετίζονται με το κόστος πωλήσεων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα μικτά κέρδη ή οι μικτές ζημίες. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων κατ' είδος της ομάδας 7 και ειδικότερα από τους λογαριασμούς 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων, 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών και 78.05 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως οι οποίοι εμφανίζονται αθροιστικά στο λογαριασμό. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, από το Λ.76.00 τα Έσοδα συμμετοχών, από το Λ.76.01 τα Έσοδα χρεογράφων, από το Λ.76.04 τα Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων και από τους Λ.76.02 Δουλευμένοι

τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, 76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι και 76.98 Λοιπά Έσοδα κεφαλαίων στο λογαριασμό Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα, οι οποίοι είναι υπολογαρισμοί του 80.03 που πιστώνονται.

Λειτουργία Λογαριασμών Γενικής Εκμεταλλεύσεως
80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως

Ομ 2 Αρχικά αποθέματα Ομ 2 Αγορές χρήσεως Ομ 6 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος 80.00 Καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως	Ομ 7 Οργανικά Έσοδα κατά Είδος Ομ 2 Τελικά αποθέματα 80.00 Καθαρές ζημιές εκμεταλλεύσεως
---	--

80.01 Μικτά Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως

Καθαρές ζημιές Εκμεταλλεύσεως Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως (θα μεταφερθεί στο λ 86 Απ/τα χρήσεως)	Καθαρά κέρδη Εκμεταλλεύσεως Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων Μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως (θα μεταφερθεί στο λ 86 Απ/τα χρήσεως)
--	--

80.02 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Έσοδα Λειτουργίας Διοικήσεως Έσοδα Λειτουργίας Ερευνών - Αναπτύξεως Έσοδα Λειτουργίας Διαθέσεως Έσοδα Λειτουργίας Παραγωγής μη κοστολογηθέντα (κόστος υποαπίσχυ- λήσεως ή αδράνειας) Προβλήματα Υποτιμήσεως Συμμετοχών και Χρεογράφων Έσοδα και Ζημιές Συμμετοχών και Χρεογράφων Χρεωστικοί Τόκοι και συναφή Έσοδα	Θα μεταφερθούν στο λ 86 Απ/τα Χρήσεως
--	---------------------------------------

80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων

Θα μεταφερθούν στο λ 86 Απ/τα Χρήσεως	Άλλα έσοδα εκμ/σεως (λ.74.-75+76.05) Έσοδα Συμμετοχών (λ.76.00) Έσοδα Χρεογράφων (λ.76.01) Διαφορές (κέρδη) από πώληση Συμμετοχών και Χρεογράφων (λ.76.04) Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή Έσοδα (λ.76.02 ως 76.98 εκτός του λ.76.04)
---------------------------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

11. ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ & ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

11.1 Η ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Με το Π.Δ. 409/86, τροποποιήθηκαν σε καίρια σημεία οι διατάξεις του Ν. 2190/1920 περί Α.Ε. προκειμένου να προσαρμοσθούν και εναρμονισθούν προς το κοινοτικό δίκαιο (1η, 2η και 4η οδηγία της ΕΟΚ).

Σημαντικές τροποποιήσεις δέχθηκαν από το παραπάνω Π.Δ. οι σχετικές με τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως και ευρύτερα των οικονομικών καταστάσεων, διατάξεις.

Σύμφωνα λοιπόν με τα άρθρα 29-42 του παραπάνω Π.Δ. οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της Α.Ε.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

Τον ισολογισμό.

Το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως".

Τον "πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων".

Το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Οι Α.Ε. όμως που υπερβαίνουν δυο από τα παρακάτω κριτήρια, υποχρεούνται να εκλέγουν τους ελεγκτές τους από ορκωτούς ελεγκτές, στην περίπτωση αυτή μπορούν να εκλέξουν έναν αντί για δυο ελεγκτές.

Τα κριτήρια αυτά είναι:

Σύνολο ενεργητικού του ισολογισμού, μετά την αφαίρεση των συσσωρευμένων ζημιών και των λογαριασμών τάξεως, 400.000.000 δραχμές.

Καθαρός ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ 800.000.000 δραχμές.

Μέσος όρος ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

Ομοίως υποχρεωτικά, εκλέγουν τους ελεγκτές τους από ορκωτούς ελεγκτές και οι εξής Α.Ε.

Οι Τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων (Leasing), οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων.

Οι Α.Ε. που οι μετοχές του είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Οι ενοπονημένοι λογ/σμοί (οικονομικές καταστάσεις).

11.2. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ο ισολογισμός καταρτίζεται σε δυο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο εμφανίζεται το Ενεργητικό και στο δεύτερο το Παθητικό, σύμφωνα με το υπόδειγμα του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/80 "περί ενιαίου γενικού λογιστικού σχεδίου". Τα ποσά των λογαριασμών απεικονίζονται σε δυο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες εμφανίζονται τα ποσά κατ'αντιπαράθεση της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Σε περίπτωση που στοιχεία της προηγούμενης χρήσης δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωσή τους.

Η μορφή εμφάνισης του ισολογισμού, αλλά και των άλλων οικονομικών καταστάσεων απαγορεύεται να μεταβάλλεται από χρήση σε χρήση. Παρέκκλιση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με την προϋπόθεση ότι η αλλαγή αυτή θα αναφέρεται και θα αιτιολογείται επαρκώς στο προσάρτημα.

Η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό απαγορεύεται. Οι λογαριασμοί που έχουν αραβική αρίθμηση, μπορούν να συγχωνεύονται όταν τα ποσά τους είναι ασήμαντα ή για χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας.

Απαγορεύεται τέλος οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ των κονδυλίων των λογαριασμών Ενεργητικού και Παθητικού, καθώς και των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση της μεταξύ τους διαφοράς.

11.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Στο λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσεως, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα , κέρδη, έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις πάγιων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων που γίνεται στο Λ.86 Αποτελέσματα χρήσεως και ειδικότερα στο Λ.86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως Καθαρά κέρδη χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν ή Καθαρές ζημίες χρήσεως.

Η κατάσταση του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως, όπως εμφανίζεται στο υπόδειγμα του παραρτήματος του βιβλίου, δημοσιεύεται.

Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως λειτουργεί ως εξής:

88 Αποτελέσματα χρήσεως

Χρεώνεται	Πιστώνεται
80.01 Μικτές ζημιές εκμεταλλεύσεως	80.01 Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων
80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	80.03.00 Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών ανάπτυξεως	80.03.01 Έσοδα συμμετοχών
80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	80.03.02 Έσοδα χρεογράφων
80.02.03 Έξοδα λ/ν παραγωγής μη καστολογημένα	80.03.03 Κέρδη πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων
80.02.04 Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων	80.03.04 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
80.02.05 Έξοδα και ζημιές συμμετοχών και χρεογράφων	81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	81.03 Έκτακτα κέρδη
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
81.02 Έκτακτες ζημιές	84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	88.01 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (Ζημιές χρήσεως)
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
85 Αποσβέσεις πάγιων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
88.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (Καθαρά κέρδη χρήσεως)	

Τα αποτελέσματα χρήσεως, καθαρά κέρδη χρήσεως ή ζημιές χρήσεως, μεταφέρονται στο Λ.88 Αποτελέσματα προς διάθεση και από εκεί σύμφωνα με το καταστατικό και τις διατάξεις της νομοθεσίας γίνεται η διανομή ή η τακτοποίησή τους. Σημειώνεται ότι ο Λ.33.07 ονομάζεται και δσοληπτικός λογαριασμός εταίρων, όταν πρόκειται για εταιρίες.

ΕΝΟΤΗΤΑ

3η

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο τελευταίο κεφάλαιο της ενότητας 2 αναλύσαμε τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τέλους χρήσης. Στην ενότητα 3 θα μας απασχολήσει, η φορολογία των κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας, της ανώνυμης εταιρείας και της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης καθώς επίσης και η διανομή του υπόλοιπου των καθαρών κερδών στους εταίρους ή στους μέτοχους κατά περίπτωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Ο.Ε.

1.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ο.Ε.

Κατά το πρόσφατο σχετικώς παρελθόν, στις προσωπικές εταιρίες υποκείμενο του φόρου εισοδήματος δεν ήταν το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, αλλά τα φυσικά πρόσωπα των εταίρων τα οποία εφορολογούνται, μέσω των ατομικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός των, για ολόκληρο το κέρδος που αναλογούσε στον καθένα τους.

Ήδη, σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που επέφερε στην φορολογική νομοθεσία ο Ν. 2065/1992, τα κέρδη των προσωπικών εταιριών φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας, με συντελεστή ο οποίος για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που έκλεισαν μέχρι 31.12.1998 είχε καθορισθεί σε 35%. Ακολούθως για κέρδη που αποκτήθηκαν ή προέκυψαν από ισολογισμούς που έκλεισαν το 1999, ο συντελεστής μειώθηκε σε 30%, ενώ από 1.1.2000 έγινε 25%. Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κατά βάση η φορολογική υποχρέωση των εταίρων.

Ο νόμος όμως προβλέπει ότι, ειδικά για τις Ο.Ε. και τις Ε.Ε. το φορολογητέο στο όνομα του νομικού προσώπου εισόδημα προκύπτει αφού από το συνολικό εισόδημα (κέρδος) αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους. Οι εταίροι αυτοί είναι εκείνοι που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία.

Αν υπάρχουν περισσότεροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής, η εταιρία δηλώνει, με την αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της, τα ονόματά των τριών ομορρύθμων εταίρων που δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή. Για τη φορολογία της αμοιβής αυτής ευθύνονται ατομικώς οι εταίροι που την έλαβαν. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι η επιχειρηματική αυτή αμοιβή αποτελεί έννοια φορολογική και δεν έχει καμιά σχέση με την πραγματική συμβολή στις εταιρικές υποθέσεις των εταίρων που την λαμβάνουν.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής στο Ε.Κ. κάθε δικαιούχου εταίρου, στο 50% των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας τα οποία υπόκεινται σε φορολογία και δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος της εταιρίας. Αν η δήλωση αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εταιρία δεν δικαιούται να μειώσει τα κέρδη της κατά το ποσό των επιχειρηματικών αμοιβών και ολόκληρο το δηλούμενο εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρίας με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή. Επίσης δεν αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στα κέρδη που προκύπτουν, πέρα των αρχικών, έπειτα από έλεγχο της φορολογικής αρχής.

Ατομο το οποίο συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος σε περισσότερες εταιρίες, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή μόνο από μία εταιρία, με ελεύθερη επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας, ισχύει για τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και δεν ανακαλείται.

Σε περίπτωση εταιρίας με περισσότερους από τρεις εταίρους, εφόσον κάποιος από εκείνους που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία στην οποία μετέχει, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή ο αμέσως επόμενος σε ποσοστό συμμετοχής από τους υπόλοιπους εταίρους.

Τόσο η επιχειρηματική αμοιβή όσο και το ποσό κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας δεν υπολογίζονται επάνω στα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως», αλλά θα πρέπει να προηγηθεί η φορολογική αναμόρφωσή των.

Η φορολογική αναμόρφωση αποτελεί εξωλογιστική ενέργεια κατά την οποία το σύνολο των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως:

α)προσαυξάνεται κατά τις λογιστικές διαφορές, π.χ. δαπάνες που λογιστικώς είχαν έλθει σε χρέωση των αποτελεσμάτων αλλά σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους δεν διαμορφώνουν το φορολογητέο εισόδημα, όπως αποσβέσεις πέρα από τους προβλεπόμενους συντελεστές, φορολογικά πρόστιμα κ.λ.π.

β)μειώνεται κατά τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο με τον οποίο εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση· τέτοια έσοδα είναι π.χ. οι τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου (απαλλάσσονται) ή οι τόκοι τραπεζικών καταθέσεων (φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

Παράδειγμα:

Στην Ο.Ε. «Ω» μετέχουν ως εταίροι, με τα σημειούμενα σε παρένθεση ποσοστά, οι Α (30%), Β (20%), Γ (18%), Δ (20%) και Ε (12%). Σύμφωνα με τα παραπάνω, επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται οι Α, Β και Δ που μετέχουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά. Αν υποθέσουμε ότι τα κέρδη που εμφανίζονται στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» του έτους 2000 ανέρχονται σε € 450.000 και στη

διαμόρφωση του ποσού αυτού έχουν συντελέσει λογιστικές διαφορές € 70.000 και απαλλασσόμενα κέρδη € 20.000, Θα έχουμε:

Λογιστικά καθαρά κέρδη χρήσεως	€ 450.000
Πλέον λογιστικές διαφορές	<u>€ 70.000</u>
	€ 520.000

Μείον ποσά που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος	<u>€ 20.000</u>
---	-----------------

Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη	<u>€ 500.000</u>
--------------------------------	------------------

Υπολογισμός επιχειρηματικών αμοιβών:

Εταίρος Α $500.000/2 \times 30\% =$	€ 75.000
-------------------------------------	----------

Εταίρος Β $500.000/2 \times 20\% =$	€ 50.000
-------------------------------------	----------

Εταίρος Δ $500.000/2 \times 20\% =$	<u>€ 50.000</u>
-------------------------------------	-----------------

Σύνολο επιχειρηματικών αμοιβών	<u>€ 175.000</u>
--------------------------------	------------------

Προσδιορισμός φόρου νομικού προσώπου:

Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη	€ 500.000
--------------------------------	-----------

Μείον επιχειρηματικές αμοιβές	<u>€ 175.000</u>
-------------------------------	------------------

Φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου	<u>€ 325.000</u>
--	------------------

Φόρος που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο της Ο.Ε.:

$$€ 325.000 \times 25\% = € 81.250$$

1.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Το διανεμόμενο στους εταίρους ποσό κερδών είναι εκείνο που απομένει αν, από τα λογιστικά κέρδη, αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στην Ο.Ε. Λογιστικώς χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 «Κέρδη προς διάθεση», με πίστωση των δοσοληπτικών λογαριασμών των εταίρων. Στην χρέωση των δοσοληπτικών λογαριασμών θα μεταφερθούν και τα υπόλοιπα των λογαριασμών ατομικών απολήψεων, οι οποίες αποτελούν, όπως έχει ήδη λεχθεί, προκαταβολές έναντι των κερδών της χρήσεως. Η όλη λογιστική διαδικασία διευκρινίζεται με το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα:

Έστω ότι η Ο.Ε. «Α και Β» παρουσίασε, στο τέλος της χρήσεως 2002, κέρδη € 80.000, στα οποία μετέχουν οι εταίροι με τα ποσοστά συμμετοχής των στο κεφάλαιο, τα οποία είναι, αντίστοιχα, 55% και 45%. (Το 2002 ίσχυε συντελεστής φορολογίας 25%).

Τα κέρδη εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

Ο λογαριασμός 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων» αναλύεται στους ακόλουθους τριτοβαθμίους:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ
33.07.00 Ατομικές απολήψεις εταίρου Α	ΧΕ. € 25.000
33.07.01 Δοσοληπτικός λογ. εταίρου Α	-
33.07.02 Ατομικές απολήψεις εταίρου Β	ΧΡ. € 18.000
33.07.03 Δοσοληπτικός λογ. εταίρου Β	-

Για την φορολογική αναμόρφωση υποθέτουμε ότι υπάρχουν λογιστικές διαφορές € 30.000 και έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος €10.000.

Υπολογισμός φόρου νομικού προσώπου:	
Λογιστικά κέρδη	€ 80.000
Πλέον λογιστικές διαφορές	<u>€ 30.000</u>
	€ 110.000
Μείον απαλλασσόμενα φόρου εισοδήματος	<u>€ 10.000</u>

Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη	€ 100.000
Μείον επιχειρηματικές αμοιβές:	
Εταίρου Α 50.000 Χ 55% = 27.500	
Εταίρου Β 50.000 Χ 45% = 22.500	€ 50.000
Φορολογητέα κέρδη	<u>€ 50.000</u>
Φόρος νομικού προσώπου 50.000 Χ 25%	<u>€ 12.500</u>

Λογιστικά κέρδη	€ 80.000
Μείων φόρος εισοδήματος Ο.Ε.	<u>€ 12.500</u>
Κέρδη για διανομή	<u>€ 67.500</u>

Κέρδη εταίρου Α 67.500 Χ 55%	€ 37.125
Κέρδη εταίρου Β 67.500 Χ 45%	<u>€ 30.375</u>
	<u>€ 67.500</u>

Οι λογιστικές εγγραφές θα διατυπωθούν ως εξής:

86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	80.000	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		80.000
88.08	Φόρος εισοδήματος	12.500	
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολ. κερδών		12.500
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	80.000	
88.89	Κέρδη προς διάθεση		80.000
88.99	Κέρδη προς διάθεση	12.500	
88.08	Φόρος εισοδήματος		12.500
88.99	Κέρδη προς διάθεση	67.500	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογμοί εταίρων		67.500
33.07.01	Δοσοληπτ. Λογμός ετ. Α	37.125	
33.07.03	Δοσοληπτ. Λογμός ετ. Β	<u>30.375</u>	

ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ

33.07	Δοσοληπτικοί Λογμοί εταιρών		43.000
33.07.01	Δοσοληπτ. Λογμός ετ. Α	25.000	
33.07.03	Δοσοληπτ. Λογμός ετ. Β	18.000	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογμοί εταιρών		43.000
33.07.00	Ατομικές απολήψεις Α	25.000	
33.07.02	Ατομικές απολήψεις Β	18.000	

Οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταιρών τακτοποιούνται ταμειακώς.

Η διανομή του ποσού το οποίο προκύπτει ως κέρδος για διανομή, με άμεση εφαρμογή πάνω σ' αυτό των ποσοστών με τα οποία οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη, είναι σωστή μόνο εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη με τα ίδια ποσοστά με τα οποία μετέχουν και στο κεφάλαιο και
- όλοι οι εταίροι παίρνουν επιχειρηματική αμοιβή.

Και οι δύο αυτές προϋποθέσεις υπήρχαν στο παράδειγμά μας.

Αν όμως υποθέσουμε ότι οι Α και Β, που μετέχουν στο κεφάλαιο με 55% και 45% αντίστοιχα, μετέχουν στα κέρδη με ποσοστά 60% και 40%, θα ήταν σφάλμα να μερίσουμε το κέρδος προς διανομή ανάλογα με τα ποσοστά αυτά, δηλαδή:

Κέρδη εταίρου Α $67.500 \times 60\%$	40.500
Κέρδη εταίρου Β $67.500 \times 40\%$	<u>27.000</u>
	<u>67.500</u>

Ο ορθός υπολογισμός θα ήταν να μερισθεί το σύνολο των λογιστικών κερδών σύμφωνα με τα ποσοστά, το ποσό κάθε εταίρου να διαχωριστεί σε επιχειρηματική αμοιβή και λοιπό διανεμόμενο κέρδος και στη συνέχεια να αφαιρεθεί ο συνολικός φόρος εισοδήματος κατανεμόμενος κατά εταίρο σε μέρη ανάλογα των πέρα της επιχειρηματικής αμοιβής κερδών.

Στο παράδειγμά μας θα είχαμε:

	(1)	(2)	(3)=(1-2)	(4)	(5)=(1-4)
	Αναλογούν	Επιχειρημ.	Υπόλοιπο	Φόρος	Διανεμόμενο
	Κέρδος	Αμοιβή	Κέρδους	Εισοδημ.	Ποσό
A	48.000	27.500	20.500	8.541,67	39.458,33
B	32.000	22.500	9.500	3.958,33	28.041,67
	<u>80.000</u>	<u>50.000</u>	<u>30.000</u>	<u>12.500,00</u>	<u>67.500,00</u>

Η διαφορά στο εξαγόμενο οφείλεται στο ότι οι επιχειρηματικές αμοιβές υπολογίσθηκαν με ποσοστά διαφορετικά εκείνων με τα οποία γίνεται η κατανομή των κερδών.

Παρόμοιος υπολογισμός πρέπει να γίνεται και όταν μεταξύ των εταίρων υπάρχουν ορισμένοι για τους οποίους δεν υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή. Ας υποθέσουμε ότι στην Ο.Ε. «Κ και Σία» μετέχουν οι εταίροι Κ, Λ, Μ και Ν, με ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο και τα κέρδη, αντίστοιχα, 40%, 30%, 20% και 10%. Αν έχουμε κέρδη ισολογισμού €400.000 και λογιστικές διαφορές € 100.000 θα είναι:

Κέρδος ισολογισμού	€400.000
Λογιστικές διαφορές	<u>€100.000</u>
	€500.000
Μείον επιχειρηματικές αμοιβές:	
Κ 250.000 x 40%	€100.000
Λ 250.000 x 30%	€ 75.000
Μ 250.000 x 20%	<u>€ 50.000</u>
	<u>€225.000</u>
Φορολογητέα κέρδη	<u>€275.000</u>
Φόρος νομικού προσώπου 275.000 x 25%	<u>€ 68.750</u>
Λογιστικά κέρδη	€400.000
Μείον Φόρος εισοδήματος Ο.Ε.	<u>€ 68.750</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u>€331.250</u>

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

ΕΤΑΙΡΟΙ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΚΕΡΔΟΣ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜ. ΑΜΟΙΒΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	ΔΙΑΝΕΜ. ΠΟΣΟ
Κ	160.000	100.000	60.000	23.571,43	136.428,57
Λ	120.000	75.000	45.000	17.678,57	102.321,43
Μ	80.000	50.000	30.000	11.785,71	68.214,29
Ν	40.000	-	40.000	15.714,29	24.285,71
	400.000	225.000	175.000	68.750	331.250

Με την παραπάνω διανομή έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση του εταίρου Ν, ενώ οι υπόλοιποι θα φορολογηθούν ατομικώς για τα ποσά των επιχειρηματικών αμοιβών τους.

Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι αρνητικό (ζημία) η επιχείρηση μπορεί να αποβλέπει την τακτοποίηση του με συμψηφισμό κερδών των επόμενων χρήσεων.

Σ' αυτή την περίπτωση, η ζημία φέρεται στον ισολογισμό ως χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Ζημίες εις νέο» μέχρι να αποσβεσθεί από μελλοντικά κέρδη. Έτσι δεν χρειάζεται καμιά εγγραφή για την τακτοποίηση της ζημίας στη χρήση που αυτή δημιουργήθηκε. Ο λογαριασμός «Ζημίες εις νέο» θα περάσει, μέσω του ισολογισμού, στην επόμενη χρήση και η εξίσωσή του μπορεί να πραγματοποιηθεί, αν υπάρξουν επαρκή κέρδη, στο τέλος της νέας χρήσεως, δια μεταφοράς ισόποσου τμήματος κερδών, αν οι εταίροι μετέχουν και στα κέρδη και στις ζημίες με ίδια ποσοστά.

Έστω ότι η Ο.Ε. «Α και Β» παρουσίασε, στο τέλος της χρήσεως 2000 ζημία €95.000 την οποία άφησε να συμψηφισθεί με μελλοντικά κέρδη. Κατά την επόμενη χρήση 2001 η εταιρία παρουσίασε κέρδη €200.000. Οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες ο Α κατά 2/3 και ο Β κατά 1/3.

Παραβλέποντας, για απλούστευση του παραδείγματος, τα σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος του νομικού προσώπου της εταιρίας, παραθέτουμε τις εγγραφές διανομής κερδών:

88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		200.000	
88.99	Κέρδη προς διάθεση			200.000
<u>Μεταφορά κέρδους χρήσεως</u>				
88.99	Κέρδη προς διάθεση		95.000	
88.03	Ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη			95.000
<u>Μεταφορά προς κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσεως</u>				
88.89	Κέρδη προς διάθεση		105.000	
33.07	Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων			105.000
33.07.00	Δοσοληπτικός Λογ. Εταίρου Α	70.000		
33.07.01	Δοσοληπτικός Λογ. Εταίρου Β	<u>35.000</u>		

Αν όμως οι εταίροι μετείχαν με διαφορετικές αναλογίες στα κέρδη και στις ζημιές, τότε ο άμεσος αυτός συμψηφισμός δεν θα ήταν ορθό να πραγματοποιηθεί. Αν, π.χ. υποθέσουμε ότι στο προηγούμενο παράδειγμα η συμμετοχή των Α και Β στα κέρδη είναι αντίστοιχα 2/3 και 1/3 ενώ στις ζημιές μετέχουν κατά 50%, θα είχαμε την ακόλουθη κατανομή αποτελεσμάτων.

	Εταίρος Α	Εταίρος Β
Κέρδος Χρήσεως 2001	133.333,33	66.666,67
Μείον Ζημία χρήσεως 2000	<u>47.500,00</u>	<u>47.500,00</u>
Πιστωτικά υπόλοιπα Εταίρων	<u>85.833,33</u>	<u>19.166,67</u>

Σ' αυτή την περίπτωση θα έπρεπε να κατανεμηθούν και να μεταφερθούν στους ατομικούς λογαριασμούς χωριστά τα κέρδη από τις ζημιές. Επειδή όμως η συνδεσμολογία του λογαριασμού 88.03 με τους λογαριασμούς των εταίρων δεν προβλέπεται στο Ε.Γ.Α.Σ. θα ακολουθήσουμε το προηγούμενο υπόδειγμα εγγραφών με εξαίρεση την τελευταία, η οποία θα διατυπωθεί ως εξής:

88.99	Κέρδη προς διάθεση		105.000
33.07	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων		105.000
33.07.00	Δοσολ. Νσμός Ετ. Α	85.833,33	
	Κέρδος 20011	33.333,33	
	-Ζημιά 2000	<u>47.500,00</u>	
33.07.01	Δοσολ. λογισμός Ετ. Β	<u>19.166,67</u>	
	Κέρδος 200	166.666,67	
	-Ζημιά 2000	<u>47.500,00</u>	

Διανομή αποτελεσμάτων χρήσεων 2000 και 2001

Πρέπει να παρατηρήσουμε ότι όταν αποφασίζεται οι ζημίες να παραμένουν για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη, δεν θα πρέπει να κατανέμονται και να μεταφέρονται στους λογαριασμούς των εταίρων στο τέλος της χρήσεως που δημιουργήθηκαν, αλλά θα πρέπει να εμφανίζονται ως ζημίες εις νέο στον ισολογισμό. Τούτο επιβάλλεται από την αρχή της ειλικρίνειας και σαφήνειας των ισολογισμών. Τυχόν κατανομή της ζημίας στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων θα οδηγούσε σε σύνταξη ισολογισμού ο οποίος αντί ακάλυπτης ζημίας θα εμφάνιζε απαιτήσεις της Ο.Ε. έναντι των εταίρων, που δεν θα ήταν η ορθή απεικόνιση της περιουσιακής θέσεως της εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

2.1 ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η ανώνυμη εταιρία στο τέλος της χρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 42α του Κωδ. Ν.2190/1920, δηλαδή, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως», ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» και το προσάρτημα, εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο και θεωρούνται:

- Από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του.
- Από τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή εάν δεν υπάρχει, από ένα σύμβουλο που ειδικά ορίζεται από το διοικητικό συμβούλιο
- Από το διευθύνοντα το λογιστήριο (άρθρο 42α παρ. 5, Κωδ. Ν. 2190/1920) ο οποίος από 1.1.2003 πρέπει να έχει την άδεια του λογιστή - φοροτέχνη που προβλέπεται από το Π.Δ. 340/1998 (άρθρο 29, παρ. 3, του Κ.Β.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3091/2002).

Οι πράξεις ισολογισμού της ανώνυμης εταιρίας, καθώς και το κλείσιμο αυτού περατώνονται εντός τεσσάρων μηνών από της λήξεως της χρήσεως (άρθρο 17, παρ. 8, εδάφιο β', Κ.Β.Σ.). Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτή (άρθρο 11 παρ. 1, περ. α', Ν.Δ. 3843/1958 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 107, παρ. 2, περ. α, Ν. 2238/1994).

Στη συνέχεια, οι άνω τρεις πρώτες καταστάσεις δημοσιεύονται είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις εφημερίδες που ορίζει η παρ. 5, του άρθρου 43β, του Κωδ. Ν. 2190/1920 ενώ συγχρόνως υποβάλλονται μαζί με τις εκθέσεις των ελεγκτών και του διοικητικού συμβουλίου στο Υπουργείο Εμπορίου (παρ. 3, άρθρου 43β).

Δέκα ημέρες πριν την τακτική γενική συνέλευση, κάθε μέτοχος μπορεί να λάβει γνώση των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διοικητικού συμβουλίου και

ελεγκτών (άρθρο 27, παρ. 1, Κωδ. Ν. 2190/1920). Σαράντα οκτώ ώρες πριν τη γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) καταρτίζεται πίνακας των εχόντων δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση μετόχων (άρθρο 27, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Τέλος, η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρίας με απαρτία 20% τουλάχιστον του συνόλου των μετόχων εγκρίνει τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 29 παρ. 1 και 6, 31 παρ. 1 και 4 και 34, του Κωδ. Ν. 2190/1920. Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 25 του ίδιου νόμου, η τακτική γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρίας εντός το πολύ έξι (6) μηνών από της λήξεως της χρήσεως.

Μη συντελεσθείσης της άνω απαρτίας η γενική συνέλευση συνέρχεται εκ νέου εντός 20 ημερών από την ημερομηνία της ματαιωθείσης συνεδριάσεως προσκαλούμενης εντός 10 ημερών. Κατά την επαναληπτική συνεδρίαση ευρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει εγκύρως επί των θεμάτων της αρχικής διατάξεως με όσους μετόχους παραβρίσκονται σε αυτή (Υπ. Εμπορίου Κ2-8081/1995 Λογιστής 1995 σελ. 1515 και άρθρο 29, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920). Εάν στη γενική συνέλευση παρίσταται ένας μόνον μέτοχος, τότε τις εργασίες της συνέλευσης παρακολουθεί αντιπρόσωπος του Υπουργείου Εμπορίου ή Συμβολαιογράφος της έδρας της εταιρείας, ο οποίος προσυπογράφει τα πρακτικά της συνελεύσεως (άρθρο 32, παρ. 2, Κωδ. Ν. 2190/1920).

Με αίτηση μετόχων που αντιπροσωπεύουν το 1/20 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, ο πρόεδρος της συνέλευσης υποχρεούται να αναβάλει μια μόνο φορά τη λήψη αποφάσεων από τη γενική συνέλευση, τακτική ή έκτακτη, για όλα ή ορισμένα θέματα, ορίζοντας ημέρα συνέχισης της συνεδριάσεως, αυτήν που ορίζεται στην αίτηση των μετόχων, η οποία δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες από τη χρονολογία της αναβολής. Η μετ' αναβολή γενική συνέλευση αποτελεί συνέχιση της προηγούμενης και δεν απαιτείται η επανάληψη των διατυπώσεων δημοσίευσης της πρόσκλησης των μετόχων, σε αυτή δεν μπορούν να μετάσχουν και νέοι μέτοχοι, τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 27, παρ. 2 και 28 του Ν. 2190/1920).

Παραστατικά, οι διάφορες προθεσμίες, μέσα στις οποίες η εταιρία πρέπει να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις, να τις εγκρίνει το διοικητικό συμβούλιο, να τις δημοσιεύσει, να τις υποβάλλει στο Υπουργείο Εμπορίου και τέλος, να τις εγκρίνει η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

2.2 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΥ ΚΑΘΙΕΡΩΣΕ Ο Ν.2065/1992.

Με το Ν.Δ. 3843/1958 επεβλήθηκε φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων. Μέχρι τότε ίσχυε το σύστημα καθαρών προσόδων του Ν. 1640/1919. Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε το Ν.Δ. 3843/1958 τα μη διανεμόμενα κέρδη, αυτά δηλαδή που αποθεματοποιούνται, φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενώ τα διανεμόμενα (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου κ.λ.π.) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κ.λ.π. Όταν στη συνέχεια, η ανώνυμη εταιρεία διένειμε ή κεφαλαιοποίησε τα αποθεματοποιηθέντα κέρδη (τα οποία είχαν φορολογηθεί αρχικά στο όνομά της) τότε αυτά θεωρούνται εισόδημα κινητών αξιών για τους δικαιούχους μετόχους. Από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά παρακρατείται φόρος μερισμάτων. Ο φόρος εισοδήματος, που αρχικά είχε καταβληθεί από την ανώνυμη εταιρεία κατά το χρόνο που προέκυψαν τα άνω κέρδη, συμψηφίζεται με το φόρο μερισμάτων. Στο Δημόσιο αποδίδεται η διαφορά, ενώ υπήρχε περίπτωση, η διαφορά να δημιουργούσε απαίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος για την ανώνυμη εταιρεία.

Τα ανωτέρω ίσχυαν επί τριάντα πέντε χρόνια. Το έτος 1992 έγινε με το νόμο 2065/1992 μια βαθύτατη φορολογική αλλαγή στη χώρα μας. Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων (ανωνύμων εταιρειών, ΕΠΕ, προσωπικών εταιρειών κ.λ.π.) με ένα ενιαίο συντελεστή που ορίστηκε αρχικά σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών.

Με την καταβολή του άνω φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη. Δηλαδή τα άνω νομικά πρόσωπα, όταν διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τους διευθυντές, στο προσωπικό κ.λ.π. δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

Ο πίνακας που ακολουθεί, παρουσιάζει τους συντελεστές με τους οποίους φορολογούνται τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3843/1958 από τις 30.6.1992 και μετά:

Πίνακας συντελεστών φορολογίας εισοδήματος

Νομικά Πρόσωπα άρθρου 101 Ν. 2238/1994	Διαχειριστικές χρήσεις			Οικονομικά έτη		Διαχρή χρησή 2003(*)
	30.6.1992 έως 29.6.1994	30.6.1994 έως 30.12.1997	31.12.1997 έως 30.12.2000	2001	2002	
1) Ανώνυμες Εταιρείες:						
α. Με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών:						
- Ονομαστικές	35%	35%	35%	35%	35%	35%
- Ανώνυμες	35%	35%	35%	35%	35%	35%
β. Με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών:						
- Ονομαστικές	35%	35%	40%	37,5%	35%	35%
- Ανώνυμες	35%	40%	40%	37,5%	35%	35%
2) ΕΠΕ	35%	35%	35%	35%	35%	35%
3) Συνεταιρισμοί	35%	35%	35%	35%	35%	35%
4) Αλλοδαπές εταιρείες & οργανισμοί	35%	40%	40%	37,5%	35%	35%
5) Υποκαταστήματα αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών (εκτός Τρα- πεζών) με έδρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και με μετοχές σε Χρημα- τιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης:						
έως 29.9.2000	35%	40%	40%	35%	35%	35%
από 30.9.2000			35%			
6) Τράπεζες:						
έως 30.2.1996	35%	35%	40%	37,5%	35%	35%
από 31.12.1996		40%				

2.3. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ.

2.3.1 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Ο φόρος εισοδήματος που καταχωρείται στον «πίνακα διάθεσης κερδών» είναι ο αναλογών φόρος εισοδήματος. Αυτό προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., όπου στο λογαριασμό 88.08 «φόρος εισοδήματος» καταχωρείται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με πίστωση του λογαριασμού 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη.

Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δεν είναι αυτός που τελικά θα καταβληθεί στο Δημόσιο. Το ποσό που θα καταβληθεί προκύπτει από το λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος»,

όπου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου, όπως προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος.

2.3.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Βάσει του Ν.Δ. 3843/1958, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρίας γίνεται με τους παρακάτω παρατιθέμενους μαθηματικούς τύπους λαμβανομένου υπόψη ότι από το οικ. έτος 2003, βάσει των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002, η αυτοτελής φορολόγηση των τόκων του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994 καθώς και η αυτοτελής φορολόγηση του άρθρου 13, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 των αύλων περιουσιακών στοιχείων δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και ΕΠΕ, των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, αλλά τα άνω έσοδα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και ο φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος. Επομένως, από το οικ. έτος 2003, τα άνω εισοδήματα δεν θεωρούνται ως «εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης», αλλά όταν δικαιούχοι αυτών είναι οι παραπάνω αναφερόμενοι τότε τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Παράδειγμα διανομής κερδών όταν υπάρχουν και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο έσοδα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης:

Ανώνυμη εταιρεία (φορολογείται με συντελεστή 35%) προσδιόρισε στις 31.12.2002 το αποτέλεσμα της χρήσεως 2002 (κέρδος) € 100.000,00 το οποίο διένειμε ως εξής:

Κέρδος χρήσεως (προ φόρου)	€ 100.000,00
μείον: φόρος εισοδήματος	€ <u>(30.000,00)</u>
Κέρδη για διάθεση	€ <u>70.000,00</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	€ 3.500,00
Μέρισμα χρήσεως	€ 23.275,00

Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων	€ 14.701,92
Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα ειδικώς με εξάντληση της φορολογίας υποχρέωσης	€ <u>28.523,08</u>
	€ <u>70.000,00</u>

Εάν υποθέσουμε ότι η εταιρεία απέκτησε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2002 έσοδα φορολογηθέντα ειδικώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης €80.000,00 (Κ₂) τότε το μέρος αυτών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη €23.275,00 προσδιορίζεται στο ποσό €28.646,15, βάσει του τύπου ως εξής:

$$\Delta/A * K_2: 0,65 = (23.275 / 100.000 * 80.000) : 0,65 = 28.646,15.$$

Συνεπώς, το υπόλοιπο μέρος αυτών που αναλογεί στα μη διανεμόμενα κέρδη (80.000.000 - 28.646,15 =) € 51.353,85 πρέπει να εμφανισθεί σ' ένα τριτοβάθμιο υπολογαριασμό του λογαριασμού 41.91 πλην, όμως, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα κέρδη ισολογισμού του φόρου εισοδήματος, του τακτικού αποθεματικού, των μερισμάτων και του αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, είναι €28.523,08. Ως εκ τούτου, το ποσό των φορολογηθέντων ειδικώς εσόδων που θα εμφανισθεί σε ειδικό αποθεματικό περιορίζεται στο ποσό €28.523,08.

Επίσης, εάν υποθέσουμε ότι από τα άνω έσοδα παρακρατήθηκε φόρος 20% (ή €16.000,00) τότε το ποσό του φόρου €5.729,23 που αναλογεί στα φορολογηθέντα ειδικώς κέρδη που διανέμονται (€28.646,15 * 20% = 5.729,23) θα συμψηφισθεί με το φόρο εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας €30.000,00. Από το υπόλοιπο ποσό του φόρου €10.270,77, θα εμφανισθεί στο λογαριασμό 33.13.00 το ποσό € (28.523,08 * 20% =) 5.704,65, ενώ η διαφορά € (10.270,77 - 5.704,65 =) 4.566,12 θα μεταφερθεί στα έξοδα της χρήσεως ως φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος.

2.3.3. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Επίσης, το άρθρο 14 του Ν.Δ. 3843/1958 αναφέρει στην παρ. 1, ότι από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, βεβαιούται ως καταβλητέος φόρος ποσό ίσον προς το 55% (μέχρι 31.12.1997 βεβαιούτο ως καταβλητέος φόρος ποσό ίσο

προς το 50%) του φόρου επί του εισοδήματος της ληξάσης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους, όπως αυτός εξάγεται από την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή οριστικού τίτλου για τα εισοδήματα της περιόδου αυτής. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Με τις νέες διατάξεις του Ν. 2579/1997, θα λαμβάνεται ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το εισόδημα της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσεως το 55% του φόρου που αναλογεί στα συνολικά καθαρά φορολογητέα κέρδη.

Το άνω ποσοστό αυξάνεται σε 60% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών.

2.3.4. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΙ ΕΙΝΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΒΑΡΗ.

Από τη διατύπωση της παρ. 2.2.809 του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και από τις διατάξεις της παρ. 2.2.811 του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι είναι εταιρικά βάρη, τα οποία, όμως, δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Στην περίπτωση που από νόμιμη αιτία δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος για τα κέρδη της χρήσεως, στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων δεν θα περιληφθεί ο αντίστοιχος λογαριασμός.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. έλυσε μια αμφισβήτηση που υπήρχε από παλιά σχετικά με το εάν ο φόρος εισοδήματος είναι εταιρικό βάρος ή όχι.

Αρχικά, το Υπουργείο Εμπορίου σε ερώτημα είχε απαντήσει ότι ο καταβλητέος από την εταιρία κατά νόμο φόρος εισοδήματος αποτελεί εταιρικό βάρος και θα αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, πλην όμως, δεν θα προηγείται η αφαίρεση τούτου προς υπολογισμό της κράτησης για τακτικό αποθεματικό, δηλαδή θα εκπίπτει η κράτηση για τακτικό αποθεματικό μετά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και από το υπόλοιπο θα γίνεται η διανομή πρώτου μερίσματος.

Επίσης, το Υπουργείο Οικονομικών ανέφερε ότι το εκ των ετησίων κερδών της εταιρίας αφαιρούμενο ποσοστό 5% αυτών, προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού,

υπολογίζεται πάντοτε επί των προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών, «χωρίς να συμπεριλαμβάνεται εν αυτό και ο επ' αυτού οφειλόμενος φόρος εισοδήματος».

Τέλος, ο νομικός σύμβουλος του Υπουργείου με γνωμοδότηση του αποφάνθηκε ότι η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στο σύνολο των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται με βάση τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920 «ως τούτο παρίσταται εν τω αναλυτικό λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» της παρ. 2 του άρθρου 42β» προ της αφαιρέσεως από τα κέρδη του φόρου εισοδήματος.

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής διατηρεί σοβαρές επιφυλάξεις ως προς το εάν τα γενόμενα δεκτά από τη Διοίκηση με τα άνω έγγραφα, συμβαδίζουν με τη διάταξη του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία καθαρά κέρδη είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας των κατά νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Κατά τη γνώμη του Ε.ΣΥ.Λ., ο βαρύνων την εταιρία φόρος εισοδήματος αναμφισβήτητα είναι εταιρικό βάρος και συνεπώς τα μετά την αφαίρεση των απομένοντων κερδών είναι τα «καθαρά κέρδη της εταιρίας».

Τέλος, το Υπουργείο Οικονομικών, μετά την αλλαγή του συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων που πραγματοποιήθηκε με το Ν. 2065/1992, όπου τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου κλπ.), λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, διευκρίνισε με την εγκύκλιο 1112918/Πολ. 1248/1992, ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, αφού με τις νέες διατάξεις φορολογίας των ανωνύμων εταιριών, ο φόρος εισοδήματος:

α)Επιβάλλεται στο συνολικό ποσό των κερδών της εταιρίας.

β)Βαρύνει το νομικό πρόσωπο

γ)Από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται τα διανεμόμενα κέρδη.

Παρατηρούμε ότι μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992 επήλθε, σχετικά με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρίας, επί των οποίων υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό, σύμπτωση απόψεων μεταξύ Υπουργείου Οικονομικών και Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

2.4. ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ - ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «88.99 Κέρδη προς διάθεση», όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Τα ποσοστά υπολογισμού των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα δεν εφαρμόζονται στο πιστωτικό υπόλοιπο του άνω λογαριασμού, αλλά στο πρώτο αλγεβρικό άθροισμα (Σ_1), που προκύπτει από την παρακάτω παρατιθέμενη ανάλυση του πίνακα διαθέσεως κερδών.

Πρέπει το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο απεικονίζεται στο λογαριασμό 86.99, να μειωθεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο», αφού αυτό επιβάλλεται από το άρθρο 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Επίσης, πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί αναλόγως με το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», αφού το χρεωστικό υπόλοιπο αποτελεί ζημιές προηγούμενων χρήσεων, οι οποίες, όπως αναφέρουμε αμέσως παραπάνω, πρέπει να μειώνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο αποτελεί κέρδη προηγούμενων χρήσεων, επί των οποίων, όμως, δεν είχε υπολογισθεί τακτικό αποθεματικό, ούτε είχαν ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του πρώτου μερίσματος των προηγούμενων χρήσεων.

Ακόμη, πρέπει να μειωθεί με τα εταιρικά βάρη (φόρο εισοδήματος, λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους) που βαρύνουν τη διάθεση αποτελεσμάτων. Όπως διευκρίνισε το Υπουργείο Οικονομικών, προκειμένου να υπολογισθούν τα κέρδη που θα ληφθούν ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού, λαμβάνονται τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε άλλου εταιρικού βάρους και συνεπώς και του φόρου εισοδήματος.

Αντιθέτως, τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο κερδών εις νέο, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, αφού από τα κέρδη αυτά είχε σχηματισθεί στο παρελθόν τακτικό αποθεματικό και συγχρόνως είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μέρισμα.

Στην περίπτωση όπου ο φόρος εισοδήματος (ή οι διαφορές φορολογικού ελέγχου ή οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι) απορροφούν το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως με αποτέλεσμα το σύνολο Σ_1 να είναι αρνητικό δεν επιτρέπεται να σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω, ο «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» που αναφέρει το Ε.Γ.Α.Σ. μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω ως εξής:

Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) χρήσεως που προκύπτει από την κατάσταση του «Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως»	θαλ:	$(\pm)X_1$
Μείον: Το υπόλοιπο των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων	»	$(-)X_2$
Πλέον ή μείον: Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	»	$(\pm)X_3$
Μείον: Φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως:		
- Φόρος εισοδήματος	»	$(-)X_4$
- Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	»	$(-)X_5$
Σύνολο (Α)	»	Σ_1
Πλέον: Το υπόλοιπο των κερδών των προηγούμενων χρήσεων	»	X_6
Τα αποθεματικά προς διάθεση	»	X_7
Κέρδη προς διάθεση	»	Σ_2

Βάσει, λοιπόν, των διατάξεων της εμπορικής νομοθεσίας, ο υπολογισμός των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα γίνεται ως εξής:

- Αφαιρείται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Η κράτηση αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών. Το ποσοστό αυτό πρέπει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, τουλάχιστον 5% επί του «Συνόλου Α»:

$$\Sigma_1 * 5\%$$

Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις το ύψος του σχηματισθέντος τακτικού αποθεματικού φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (καταβλημένου και μη). Σκοπός του τακτικού αποθεματικού είναι να καλύψει, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, το υπόλοιπο των λογιστικών ζημιών. Επομένως, το τακτικό αποθεματικό δεν διανέμεται και δεν κεφαλαιοποιείται.

- Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος. Το ποσοστό του μερίσματος, που είναι υποχρεωμένη η ανώνυμη εταιρία να διανείμει στους μετόχους της, είναι σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920:

$$\text{Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο} * 6\%$$

Κατά τη γνώμη μας, η άποψη του Υπουργείου Οικονομικών όπως αναπτύσσεται στην εγκύκλιο 1045732/πολ. 1120/1993, σύμφωνα με την οποία το άνω ποσοστό 6% του νομίμου μερίσματος πρέπει να μειώνεται με το ποσοστό του φόρου εισοδήματος με το

οποίο φορολογούνται τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας π.χ. 35%, είναι αντίθετη με τη διάταξη του άρθρου 45, παρ. 2β του κωδ. Ν. 2190/1920 αφού στην περίπτωση αυτή στους μετόχους δεν καταβάλλεται ως μέρισμα το 6% του μετοχικού κεφαλαίου, αλλά το $(6\% - 6\% \times 35\% =) 3,9\%$ αυτού.

Όμως, από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967, ισχύει, οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να διανείμουν το άνω μέρισμα, εφόσον τούτο είναι μεγαλύτερο από το μέρισμα που προκύπτει από το μαθηματικό τύπο:

(Σύνολο Α - Τακτικό Αποθεματικό) * 35%

Στην περίπτωση που υπάρχουν κέρδη εκ πωλήσεως μετοχών θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας οι οποίες κατέχονται από τη μητρική πέραν της δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της θυγατρικής μεγαλύτερο του 20% τότε ο άνω μαθηματικός τύπος διαμορφώνεται ως εξής:

(Σύνολο Α-Τακτικό Αποθεματικό-Κέρδος εκ πωλήσεως μετοχών) * 35%

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει να διανείμει ως μέρισμα το μικρότερο ποσό (6% επί του μετοχικού κεφαλαίου) υπό την προϋπόθεση ότι η διαφορά μεταξύ των δύο άνω ποσών μερισμάτων μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.

Στις άνω περιπτώσεις το μέρισμα μπορεί να μη διανεμηθεί, εάν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή στους μετόχους θα καταβληθεί διανεμόμενο μέρισμα το μικρότερο που προκύπτει.

Χρόνος καταβολής μερίσματος. Τα μερίσματα πρέπει να καταβληθούν στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Ποιο είναι το μέγιστο ποσό διανεμόμενων κερδών που μπορεί να διατεθεί στους μετόχους. Στην παρ. 2 του άρθρου 44α του Κωδ. Ν. 2190/1920 προβλέπεται ότι το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των

αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

Η έννοια της διανομής περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές.

2.5. ΣΕΙΡΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.

Από τις διατάξεις των άρθρων 44α και 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της ανώνυμης εταιρίας είναι η εξής:

1. Συμψηφισμός ζημιών παρούσης ή και προηγούμενων χρήσεων
2. Αφαιρείται ο αναλογών στα κέρδη φόρος εισοδήματος.
3. Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού:
4. Διανεμόμενο μέρισμα στους μετόχους. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρία θα διαθέσει στους μετόχους της το μεγαλύτερο μέρισμα, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει το μέγιστο ποσό που επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους.
5. Το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

2.6. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ «ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ» ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ.

Το άρθρο 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι: «το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού».

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι η αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, θα καταβάλλεται εφόσον από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως αφαιρεθούν εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα, και άλλα ποσά, όπως π.χ. πρόσθετο ποσό για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, πρόσθετο μέρισμα στους μετόχους κ.ά.

Οριακός περιορισμός του καταστατικού είναι να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασική προϋπόθεση για να γίνει διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, είναι ότι η διανομή αυτή επιτρέπεται από το καταστατικό.

Στο σχετικό άρθρο του καταστατικού για τη «διάθεση των κερδών» μπορεί να προβλέπεται ότι το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως διανέμεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

Στην περίπτωση που το καταστατικό δεν καθορίζει πως διανέμεται το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως, ούτε ορίζει όργανο για να καθορίσει αυτό, η διανομή γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2190/1920.

Ο Κωδ. Ν.2190/1920 δεν ορίζει πως θα διανεμηθεί το «υπόλοιπο» των κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ούτε επιβάλλει περιορισμούς ως προς τον τρόπο ή το είδος της παροχής. Επομένως, το αρμόδιο όργανο μπορεί να αποφασίσει το «υπόλοιπο» των κερδών να διανεμηθεί στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό ως εξής:

- α) Να διανεμηθεί ολόκληρο το «υπόλοιπο» στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στο προσωπικό. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι η λαμβανόμενη από τα κέρδη αμοιβή δεν υπόκειται στο δικαστικό έλεγχο του άρθρου 24 του Κωδ. Ν. 2190/1920.
- β) Να διανεμηθεί ποσοστό του «υπολοίπου» ή ένα εφάπαξ ποσό από αυτό. Το ποσοστό του υπολοίπου ή το εφάπαξ ποσό που διανέμονται δεν μπορεί να είναι, κατά ποσό, μεγαλύτερα από το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών της χρήσεως,

Επίσης, ο Κωδ. Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πως θα γίνει η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού. Αυτή καθορίζεται από το αρμόδιο όργανο το οποίο εγκρίνει τη διανομή του «υπολοίπου».

Η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού μπορεί να γίνει ως εξής:

- α) Με ισομερή κατανομή του ποσού των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου.
- β) Με άνισο κατανομή του ποσού αυτού. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει η οριακή δυνατότητα ένα μόνο μέλος του διοικητικού συμβουλίου και του

εργατοϋπαλληλικού προσωπικού να λάβει ολόκληρο το ποσό των διανεμομένων κερδών, οπότε στην περίπτωση αυτή, ο φορολογικός ελεγκτής μπορεί να το χαρακτηρίσει ως δωρεά.

Στην περίπτωση που ένα μέλος διοικητικού συμβουλίου συμμετείχε στη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας για χρονικό διάστημα μικρότερο της διάρκειας της χρήσεως και η εταιρεία, στο τέλος της χρήσεως αυτής, διανείμει ισομερώς στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κέρδη, η συμμετοχή του μέλους με τη μειωμένη θητεία, στα άνω κέρδη είναι ανάλογη του χρόνου της θητείας του.

Τέλος, σημειώνουμε ότι η καταβολή των άνω αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού γίνεται αφού πρώτα η εταιρεία συντάξει ισολογισμό, προσδιορίσει το αποτέλεσμα της χρήσεως και οι οικονομικές αυτές καταστάσεις μαζί με τον πίνακα διάθεσης κερδών εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετοχών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΠΕ

3.1 Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ε.Π.Ε.

Από το άρθρο 35 του Ν. 3190/1955 τίθεται ο κανόνας ότι το σύνολο των καθαρών κερδών της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού (5% των ετησίων καθαρών κερδών της χρήσεως, μέχρι το σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του κεφαλαίου άρθρο 24, Ν. 3190/1955), αποτελεί κέρδος διανεμόμενο στους εταίρους.

Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι ενώ στις ανώνυμες εταιρείες ο Κωδ. Ν. 2190/1920 καθιερώνει ως υποχρεωτική μόνο τη διανομή πρώτου μερίσματος (6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, αντιθέτως στις ΕΠΕ το σύνολο των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικά διανεμητέα στους εταίρους, εκτός αν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο καταστατικό.

Όμως, το καταστατικό της ΕΠΕ μπορεί να προβλέπει τη δημιουργία αποθεματικών, να καθιερώνει δικαίωμα επί των κερδών σε διαχειριστή μη εταίρο, να προβλέπει τη διανομή κερδών στο προσωπικό. Επίσης, ελλείψει διατάξεως στο καταστατικό, η συνέλευση τι εταίρων της ΕΠΕ μπορεί να αποφασίσει με παμπηφία των εταίρων τη διάθεση κερδών στο προσωπικό (το Δίκαιο της ΕΠΕ, Ε. Περάκη, Αθήνα 1994, σελ. 797 και η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Μ. Μουμούρη, Β' Έκδοση 1960, σελ. 394).

Μέχρι 29.6.1992 για τα διανεμόμενη κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των ΕΠΕ δεν ήταν δυνατόν να εφαρμοσθούν αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 1473/1984 και του άρθρου 12 του Ν. 1882/1990, επειδή, με βάση το προϊσχύον του Ν. 2065/1992 φορολογικό σύστημα, το κέρδος της ΕΠΕ δεν υπόκειντο σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα των μελών της ΕΠΕ

Από τις 30.6.1992 που ισχύει ο Ν. 2065/1992, τα κέρδη των ΕΠΕ (μετά την αφαίρεση από 30.6.1992 έως επιχειρηματικής αμοιβής) φορολογούνται με συντελεστή 35% (άρθρο 10 Ν.Δ. 3843/1958 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 109 του Ν. 2238/1994).

Από τα διανεμόμενα κέρδη των ΕΠΕ δεν παρακρατείται κανένα ποσό φόρου εισοδήματος, επειδή με την καταβολή του άνω φόρου 35% επέρχεται εξάντληση της

φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη των ΕΠΕ (άρθρο 15, παρ. 1, Ν.Δ. 3843/1958, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 114 παρ. 1 του Ν. 2238/1994).

Τα διανεμόμενα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των ΕΠΕ δεν αποτελούν για τους δικαιούχους μισθωτούς εισόδημα κινητών αξιών, αφού δεν περιλαμβάνονται στα εισοδήματα που κατονομάζουν τα άρθρα 24 και 25 του Ν. 2238/1994.

Επίσης, δεν αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, αφού στην παρ. 4 περ. α' του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 αναφέρεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις μόνο το κέρδος που αναλογεί στους εταίρους των ΕΠΕ, βάσει του ποσοστού συμμετοχής τους στην εταιρεία.

Κατά τη γνώμη μας, τα διανεμόμενα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των ΕΠΕ, αποτελούν εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 45, παρ. 1, του Ν. 2238/1994. Όμως, δεν θα συναθροισθούν για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος με τα λοιπά εισοδήματά τους, αφού όπως αναφέρουμε παραπάνω, τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα της ΕΠΕ και όχι στο όνομα του μισθωτού. Οι τελευταίοι μπορούν να τα συμπεριλάβουν στη φορολογική τους δήλωση όχι για να φορολογηθούν, αλλά για άλλους λόγους, π.χ. για να καλύψουν τεκμήρια.

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από τη διάθεση των κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό θεωρείται η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός από τη συνέλευση των εταίρων.

Ο φορολογικός νόμος 2238/1994 αναφέρει ότι σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της ΕΠΕ μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου (άρθρο 28, Παρ. 4). Η διάταξη αυτή έχει φορολογικό χαρακτήρα και δεν αφορά τις σχέσεις της ΕΠΕ με τους εταίρους, κατά το εμπορικό δίκαιο (Το Δίκαιο της ΕΠΕ, Ε. Περάκη, Αθήνα 1994, σελ. 801).

Παρατηρούμε ότι όπως στην ανώνυμη εταιρεία παρέχεται η δυνατότητα από το άρθρο 11 παρ. 3 του Ν.Δ. 3843/1958, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 107, παρ. 4, του Ν. 2238/1994, σε περίπτωση που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν συνέλθει εντός εξαμήνου από τη λήξη της χρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κωδ. Ν. 2190/1920, αλλά σε μεταγενέστερο χρόνο εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσεως και εγκρίνει ολικά ή μερικά την αρχική διανομή κερδών, να προβεί εκ νέου σε εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 8α (παρ. 2 και 3) του Ν.Δ. 3843/1958, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 106 του Ν. 2238/1994, έτσι και η ΕΠΕ

έχει τη ίδια δυνατότητα με βάση τις άνω διατάξεις. Σημειώνεται ότι εάν η συνέλευση των εταίρων δεν συνέλθει εντός τριμήνου από τη λήξη της χρήσεως, τότε το εισόδημα λογίζεται από το φορολογικό νόμο ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου (άρθρο 28, παρ. 4, Ν. 2238/1994).

Τέλος, σημειώνουμε ότι τα διανεμόμενα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό ποσοστό θα υπαχθούν σε ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΙΚΑ.

Υπόλοιπο ζημιών Ε.Π.Ε. Για τον προσδιορισμό των αδιανέμητων κερδών επί των οποίων οι Ε.Π.Ε. υπολόγιζαν τα αφορολόγητα αποθεματικά, μέχρι 29.6.1992 δεν αφαιρούντο οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, επειδή το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών το είχαν τα μέλη των εταιρειών αυτών και όχι το νομικό πρόσωπο (Υπ. Οικονομικών Μ. 2248/517/1988 και Σ.τ.Ε. 938/1992 Λογιστής 1993 σελ. 939).

Από τις 30.6.1992 οι ΕΠΕ διέπονται πλέον από τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 (άρθρα 8α και 10) όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν. 2238/1994.

Επομένως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι εταιρείες αυτές κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας, με αποτέλεσμα οι ζημιές να μεταφέρονται για συμψηφισμό στα κέρδη των επομένων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους (Χ. Τότσης, Λογιστής 1993 σελ. 1071).

Όταν, όμως, το αποτέλεσμα των ΕΠΕ είναι ζημιογόνο, τότε οι εταίροι της ΕΠΕ μπορεί να είναι υποχρεωμένοι από το καταστατικό να καταβάλλουν συμπληρωματικές εισφορές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36, του Ν. 3190/1955.

Οι άνω εισφορές είναι υποχρεωτικές, μόνο για την κάλυψη ζημιών που εμφανίζονται στον ισολογισμό και σε καμιά άλλη περίπτωση, εφόσον όμως συντρέχουν οι εξής ειδικότεροι όροι:

- α) Οι συμπληρωματικές εισφορές προβλέπονται από το καταστατικό.
- β) Οι συμπληρωματικές εισφορές δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερες από το αρχικό κεφάλαιο.
- γ) Στη συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) που θα αποφασίσει για τις συμπληρωματικές εισφορές, πρέπει να παρευρίσκονται τουλάχιστον τα 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων εκπροσωπούμενων τα 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

Σημειώνεται ότι πριν ληφθεί η απόφαση της συνέλευσης, δεν υπάρχει αξίωση της ΕΠΕ κατά των εταίρων. Μετά την απόφαση γεννιέται η αξίωση που αναγράφεται στον ισολογισμό ως κονδύλιο του ενεργητικού.

Επομένως, το μέρος της λογιστικής ζημιάς που δεν το κάλυψαν οι εταίροι με τις συμπληρωματικές εισφορές, θα μειώσει τα λογιστικά κέρδη των επομένων χρήσεων για τον υπολογισμό των αφορολογήτων αποθεματικών.

3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΜΟΙΒΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ - ΕΤΑΙΡΟΥ

Στον εταίρο της ΕΠΕ δεν απαγορεύεται να συμμετέχει στη διοίκηση της εταιρείας ή να εργάζεται σε αυτή ως υπάλληλος. Το έργο, όμως, το οποίο προσφέρει δεν αποτελεί εξαρτημένη εργασία, έστω και εάν, εκτός από τα κέρδη, ο εταίρος λαμβάνει και μισθό για την διεξαγωγή του έργου αυτού (Α.Π. 25/1969, ΔΕΝ 1969, σελ. 272).

Ο διαχειριστής-εταίρος δικαιούται μισθό, εφόσον τούτο συμφωνήθηκε. Ο τρόπος με τον οποίο αυτός αμείβεται από την εταιρεία (σταθερές ή κυμαινόμενες αποδοχές), καθώς και το ύψος του μισθού, πρέπει να αναγράφεται στο καταστατικό, στην περίπτωση που ο διορισμός του γίνεται βάσει διατάξεως αυτού ή στο θεωρημένο «βιβλίο πρακτικών γενικής συνελεύσεως των εταίρων», όταν ο διορισμός του διαχειριστή γίνεται, σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, από τη γενική συνέλευση των εταίρων.

Ο διαχειριστής-εταίρος δεν προστατεύεται από τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας. Στην περίπτωση, λοιπόν, που αμείβεται με μισθό, δεν δικαιούται δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα, επιδόματος αδείας και κανονική άδεια, αμοιβή λόγω υπερωριακής απασχολήσεως, αποζημιώσεως λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας κ.λπ.

Έγκριση μισθού εταίρου ΕΠΕ από τη συνέλευση των εταίρων. Για τον καθορισμό της αμοιβής του διαχειριστή, ο Ν. 3190/1955 δεν καθορίζει κάποια διαδικασία, παρόμοια με αυτή που θέτει το άρθρο 23α' του Κωδ. Ν. 2190/1920 για τις αμοιβές των μελών διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας. Ο διαχειριστής εταίρος ΕΠΕ μπορεί να λαμβάνει αμοιβή, ως αντάλλαγμα προσφοράς προσωπικής εργασίας στην ΕΠΕ. Στην περίπτωση αυτή, ο καθορισμός της αμοιβής του γίνεται είτε με το καταστατικό είτε με τη συναίνεση όλων των εταίρων δεδομένου ότι η σχετική απόφαση της συνέλευσης των εταίρων αποτελεί μείωση του ποσοστού των συνεταίρων στα καθαρά κέρδη της εταιρείας, απόφαση για την οποία απαιτείται, βάσει των διατάξεων του άρθρου 35, παρ. 1, και του άρθρου 50 του Ν. 3190/1955, η συναίνεση όλων των εταίρων (Εφετ. Θεσσαλονίκης 1972/2000 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ 2002 σελ. 146. Αντίθετη άποψη Εφετ. Θεσσαλονίκης 2485/2001 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 2002 σελ. 428).

Επίσης, στην περίπτωση που στο καταστατικό της ΕΠΕ αναφέρεται ότι «ο μισθός του διαχειριστή καταβάλλεται ως αντάλλαγμα προσφοράς προσωπικής εργασίας και πρέπει να έχει προεγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων η οποία θα ορίσει και το ποσό της αμοιβής» πρέπει η συνέλευση των εταίρων της ΕΠΕ να έχει προεγκρίνει τον καταβαλλόμενο μισθό στο διαχειριστή εταίρο. Διαφορετικά ο μισθός του δεν εκπίπτει φορολογικά (Σ.τ.Ε. 3105/1996, Λογιστής 1996 σελ. 1776).

3.2.1 ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.1.2003 ΚΑΙ ΜΕΤΑ

Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος από το μισθό και τις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από ΕΠΕ σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτή είναι, από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά, ανάλογη του τρόπου φορολογίας των μισθών αυτών.

Έτσι, από τους μισθούς και τις κάθε είδους απολαβές των εταίρων που φορολογούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, οι ΕΠΕ πρέπει να διενεργήσουν παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 35%. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Σημειώνεται ότι θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από ΕΠΕ σε εταίρους της για υπηρεσίες που προσφέρουν σε αυτή για τις οποίες ασφαρίζονται σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α. (άρθρο 55, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8, παρ. 3, Ν. 3091/2002). Ο άνω φόρος παρακρατείται από την Ε.Π.Ε. κατά την καταβολή των μισθών και αποδίδεται με διμηνιαίες δηλώσεις βάσει της Παρ. 1, του άρθρου 59, του Ν. 2238/1994. Με την παρακράτηση του άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν (άρθρο 55, παρ. 1, περ. α, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 8, παρ. 3, του Ν. 3091/2002 ισχύει).

Στην περίπτωση όμως που ο εταίρος για τις άνω υπηρεσίες ασφαρίζεται στο Ι.Κ.Α. τότε, κατά τη γνώμη μας, ο μισθός του θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος γίνεται βάσει του άρθρου 37, του Ν. 2238/1994, ό,τι δηλαδή ισχύει και για τους λοιπούς μισθωτούς της Ε.Π.Ε. Χρόνος κτήσεως του

εισοδήματος είναι ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης στο όνομα του δικαιούχου (άρθρο 26, παρ. 7, Ν. 2238/1994).

3.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΣΘΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ-ΕΤΑΙΡΟΥ

Στους εταίρους-διαχειριστές μπορεί να καταβληθεί μισθός, εφόσον τούτο συμφωνήθηκε. Ο μισθός αυτός καταχωρείται στα έξοδα της ΕΠΕ και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 61.01.02 «Αμοιβές διαχειριστή εταίρου στην περίπτωση που ο μισθός υπόκειται σε παρακράτηση φόρου ή στον λογαριασμό 61.98.00 «Αμοιβές διαχειριστή εταίρου», όταν δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

Από τις διαχειριστικές χρήσεις των Ε.Π.Ε. που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των ΕΠΕ οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων της ΕΠΕ, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις ΕΠΕ έχουν σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο (άρθρο 31, παρ. 1, περ. α' Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο από το άρθρο 5, παρ. 2 του Ν. 3091/2002 ισχύει).

Επίσης, μέχρι 29.6.1992, οι μισθοί των διαχειριστών εταίρων που φορολογούνται στο όνομά τους, δηλαδή ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εκπίπτοντο φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον ο μισθός καταβάλλετο ως αντάλλαγμα της προσφοράς προσωπικής εργασίας του διαχειριστή (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών Ε. 1290/1985, Λογιστής 1985, σελ. 308).

Εάν, όμως, πρόκειται για απολήψεις του διαχειριστή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, οι απολήψεις αυτές δεν εκπίπτοντο φορολογικά.

Αντιθέτως, από 30.6.1992 έως 31.12.2002, δηλαδή μέχρι την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 8 του Ν. 3091/2002 ο άνω μισθός δεν αναγνωρίζετο ότι εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα και έπρεπε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ΕΠΕ να δηλωθεί ως «λογιστική διαφορά» (τελευταίο εδάφιο, υποπερ. αα', περ. α', παρ. 1, άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, που προστέθηκε με την περ. 5, του άρθρου 10, του Ν. 2065/1992 και κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994). Στην περίπτωση αυτή, οι μισθοί ή οι απολαβές των εταίρων υπόκειντο υποχρεωτικά από το νόμο σε ασφαλιστικές εισφορές, αυτές (οι ασφαλιστικές εισφορές), σε αντίθεση με τους μισθούς ή τις απολαβές, εκπίπτοντο από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα, κατά το μέρος με το οποίο

επιβαρύνεται, βάσει νόμου, ο εργοδότης αυτών. (Υπ. Οικονομικών 1018050/Πολ. 1042/1993, Λογιστής 1993, σελ. 672).

3.2.3 ΧΑΡΤΟΣΗΜΑΝΣΗ ΑΜΟΙΒΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ-ΕΤΑΙΡΟΥ

Στην Παρ. 7 του άρθρου 15ε' του Κ.Τ.Χ. αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται προς οποιονδήποτε για τη συμμετοχή του στη διεύθυνση εταιρειών, έστω και εάν παρέχονται υπό μορφή ποσοστών ή εξόδων κινήσεως, υπόκεινται σε τέλος 1%.

Το άνω τέλος χαρτοσήμου, αποδίδεται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος επί των αμοιβών φόρος εισοδήματος (απόφαση Υπουργού Οικονομικών Ε. 11350/1983, όπως συμπληρώθηκε με την όμοια Ε. 3115/1984, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 1563/1985, Λογιστής 1985, σελ. 929).

Οι άνω διατάξεις συμπληρώθηκαν με το άρθρο 10, περ. 22, του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με το οποίο στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείτο ότι καταβάλλετο από 30.6.1992 έως την ισχύ του άρθρου 8 του Ν. 3091/2002 στους διαχειριστές εταιρικούς των ΕΠΕ κατά τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 10, του Ν.Α. 3843/1958 που κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 109 του Ν. 2238/1 994 παρακρατείται, εκτός του φόρου εισοδήματος, και τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 1,2%. Η παρακράτηση των ποσών αυτών από την ΕΠΕ γίνεται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και μετά την 31.12.2001 (Υπ. Οικονομικών 1016459/Πολ. 1069/ 2002 Λογιστής 2002 σελ. 557).

Κατά τη γνώμη μας, από 1.1.2002 καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου 1,2% για τις αμοιβές που η Ε.Π.Ε. καταβάλλει σε εταιρικούς της λόγω συμβάσεων εργασίας που έχει καταρτίσει με αυτούς (πρώτο άρθρο, Π.Ν.Π. 21.12.2001 που κυρώθηκε με το Ν. 2990/2002).

3.3 ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΕ

Ο προηγούμενος τρόπος καταβολής του χαρτοσήμου επί των αμοιβών των εταιρών δεν αφορά και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου 1,2%, που επιβάλλονται επί των κερδών της ΕΠΕ, τα οποία καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου (Υπ. Οικονομικών 1104398/1992, Λογιστής 1993, σελ. 118).

Επομένως, και μετά τις ρυθμίσεις του Ν. 2065/1992 (άρθρα 7, παρ. 8, και 17, παρ. 3), τα τέλη χαρτοσήμου 1,2% επί των καθαρών κερδών των ΕΠΕ εξακολουθούν να καταβάλλονται εφάπαξ.

Για τον υπολογισμό του άνω χαρτοσήμου λαμβάνονται υπόψη:

Τα κέρδη του ισολογισμού	€	X1
Πλέον: Οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	€	X2
	€	<u>X1 + X2</u>
Μείον: Η επιχειρηματική αμοιβή (ίσχυε μέχρι 31.12.2002)	€	(X3)
Κέρδη για τον υπολογισμό χαρτοσήμου κερδών	€	<u>X1 + X2 - X3</u>

Σημειώνεται ότι δεν αφαιρούνται:

- Τα απαλλασσόμενα έσοδα.
- Τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Παράδειγμα διάθεσης κερδών Ε.Π.Ε.

ΕΠΕ με εταιρικό κεφάλαιο € 18.000,00 στο τέλος της χρήσεως 1.1.2003 - 31.12.2003 είχε καθαρά κέρδη (προ φόρου) € 8.300,00 και μέχρι την προηγούμενη χρήση είχε σχηματίσει τακτικό αποθεματικό € 5.000,00. Λαμβανομένου υπόψη ότι η ΕΠΕ με τη δήλωση φόρου εισοδήματος (οικ. έτους 2004) δήλωσε έξοδα με εκπιπτόμενα φορολογικά (έξοδα αυτοκινήτων € 690,80 και χαρτόσημο κερδών € 109,20 εκπίπτει κατά χρόνο που καταβλήθηκε), ο διαχειριστής της ΕΠΕ αποφάσισε να προτείνει στη συνέλευση των εταιρών όπως τα άνω κέρδη διανεμηθούν ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	€ 8.300,00
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>€ (3.185,00)</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u>€ 5.115,00</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

- Σε τακτικό αποθεματικό	€ 255,75
- Σε διανεμόμενα κέρδη στους εταίρους	<u>€ 4.859,25</u>
Σύνολο	<u>€ 5.115,00</u>

α) Υπολογισμός χαρτοσήμου κερδών ΕΠΕ:

Κέρδη ισολογισμού πριν τον υπολογισμό του χαρτοσήμου των κερδών	€ 8.409,20
πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές:	
- Έξοδα αυτοκινήτων μη εκπιπτόμενα	<u>€ 690,80</u>
Κέρδη για τον υπολογισμό του χαρτοσήμου κερδών	<u>€ 9.100,00</u>

Χαρτόσημο κερδών (9.100,00 x 1,2%) € 109,20

β) Υπολογισμός φόρου εισοδήματος:

Κέρδη ισολογισμού	€ 8.300,00
πλέον: Δαπάνες μη αναγνωριζόμενες για έκπτωση:	
- Χαρτόσημο κερδών	€ 109,20
- Έξοδα αυτοκινήτων μη εκπιπτόμενα	<u>€ 690,80</u>
Κέρδη για φορολογία	<u>€ 9.100,00</u>

Αναλογών φόρος εισοδήματος (9.100,00 x 35 %) € 3.185,00

Σημειώνεται ότι η άνω Ε.Π.Ε. έχει τρεις εταίρους στα κέρδη της οποίας συμμετέχουν ως εξής:

Ο Α εταίρος με ποσοστό 50%, ο Β εταίρος με ποσοστό 20% και ο Γ εταίρος με ποσοστό 30%.

γ) Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Φόρος εισοδήματος 3.185,00 X 55% =

€ 1.751,75

α) Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
33 Χρεώστες διάφοροι		
33.13 Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι		
33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	1.751,75	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος		
54.08.00 Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 2003		1.751,75

β) Χαρτόσημο διανεμόμενων κερδών.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
63 Φόροι-τέλη		
63.98 Διάφοροι φόροι-τέλη		
63.98.03 Χαρτόσημο κερδών	109,20	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος		
54.08.00 Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 2003		109,20

γ) Φόρος εισοδήματος.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08	Φόρος εισοδήματος		
88.08.00	Κύριος φόρος εισοδήματος	3.185,00	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		3.185,00

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων φόρων	3.185,00	
54.08	Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος		
54.08.00	Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 2003		3.185,00

δ) Μεταφορά καθαρού κέρδους χρήσεως.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός		Χρέωση	Πίστωση
86	Αποτελέσματα χρήσεως		
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		
86.99.00	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως 2003	8.300,00	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88.00.00	Καθαρό κέρδος χρήσεως 2003		8.300,00

στ) Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.00.00 Καθαρό κέρδος χρήσεως 2003 38.300,00

88.99 Κέρδη προς διάθεση

88.99.00 Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2003 38.300,00

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

88.99.00 Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2003 3.185,00

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.08.00 Κύριος φόρος εισοδήματος 3.185,00

ζ) Διάθεση κερδών.

31.12.2003

Κωδικός Λογαριασμός

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

88.99.00 Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2003 5.115,00

41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής
-Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.02.00 Τακτικό απ/κό από κέρδη χρήσεως 2003 255,75

53 Πιστωτές διάφοροι

53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους 4.859,25

53.14.00 Εταίρος Α 2.429,62

53.14.01 Εταίρος Β 971,85

53.14.02 Εταίρος Γ 1.457,78

Χρονοδιάγραμμα απόδοσης φόρων και υποβολής δηλώσεων στη Δ.Ο.Υ. από την Ε.Π.Ε. «ΑΛΦΑ»

Ημερομηνία Ισολογισμού: 31.12.2003

Ημερομηνία συνέλευσης εταίρων: 31.3.2004

ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΩΝ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ					ΣΥΝΟΛΑ
	10.5.2004	30.6.2004	31.7.2004	31.8.2004	30.9.2004	
α) <u>Υποβολή δηλώσεων</u> -Φόρου εισοδήματος Ε.Π.Ε.	xxxx					
β) <u>Απόδοση φόρων</u> -Φόρου εισοδήματος Ε.Π.Ε.	637,00	637,00	637,00	637,00	637,00	3.185,00
γ) <u>Απόδοση χαρισήμου</u> -Κερδών Ε.Π.Ε.	109,20					109,20
δ) <u>Προκαταβολή φόρου</u> -Φόρου εισοδήματος Ε.Π.Ε.	350,35	350,35	350,35	350,35	350,35	1.751,75
ΣΥΝΟΛΑ	1.096,55	987,35	987,35	987,35	987,35	5.045,95

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ε.Γ.Λ.Σ.

Κ.Β.Σ.

ΑΡΧΕΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ

ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ II

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΣΑΚΕΛΗΣ

ΠΑΠΑΔΕΑΣ

ΑΝΡΕΑΚΟΣ

ΚΟΝΤΑΚΟΣ

ΡΕΒΑΝΤΟΓΛΟΥ- ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΥ

ΑΛΥΦΑΝΤΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ

ΑΝΤΩΝΙΑ ΠΟΥΛΑΚΟΥ- ΕΥΘΥΜΙΑΤΟΥ

