

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Λογιστική & Φορολογική αντιμετώπιση της απογραφής

ΚΑΦΡΙΤΣΑΣ Α. ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ  
ΚΕΡΑΣΙΩΤΗ Ι. ΔΗΜΗΤΡΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Λογιστική & Φορολογική αντιμετώπιση της απογραφής

ΚΑΦΡΙΤΣΑΣ Α. ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ (Α.Μ. 15181 )  
ΚΕΡΑΣΙΩΤΗ Ι. ΔΗΜΗΤΡΑ (Α.Μ. 14111 )

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>12</b>
<b>ΜΕΡΟΣ 1<sup>ο</sup> Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ</b>	<b>12</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ</b>	<b>12</b>
1.1 Γενικά περί απογραφής	12
1.1.1 Η διαχειριστική χρήση	12
1.1.2 Απογραφή έναρξης	12
1.1.3 Απογραφή λήξης	12
1.2 Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνεται	13
1.3 Προετοιμασία για την απογραφή	14
1.4 Πραγματοποίηση απογραφής	15
1.4.1 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας	15
1.4.2 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης	15
1.4.3 Αποθέματα μη δεκτικά απογραφής	15
1.5 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής	16
1.6 Καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας	16
1.6.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία	16
1.6.2 Αποθέματα	17
1.6.3 Χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών	17
1.7 Αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας	17
1.7.1 Αρχές και κανόνες αποτίμησης	17
1.8 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής	18
1.9 Συνέπειες από την λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής	19
1.10 Λογιστικές εγγραφές στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσεως	20
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</b>	<b>21</b>
2.1 Απογραφή αποθεμάτων	21
2.1.1 Γενικά	21
2.1.2 Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής	21
2.2 Απογραφή αποθεμάτων ευρισκόμενων σε χώρους εκτός της έδρας	21
2.2.1 Δήλωση αποθηκευτικών χώρων	21
2.2.2 Η παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων ανάμεσα στα διάφορα κέντρα της οικονομικής μονάδας	22
2.2.3 Απογραφή αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο	22

2.3	Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων.....	22
2.3.1	Έννοια υποκαταστήματος, .....	22
2.3.2	Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. ....	23
2.3.3	Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. ....	23
2.3.4	Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί. ....	23
2.3.5	Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από την έδρα. ....	24
<b>ΜΕΡΟΣ 2<sup>ο</sup> Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.....</b>		<b>25</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ .....</b>		<b>25</b>
3.1	Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό .....	25
3.2	Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων .....	25
3.2.1	Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου .....	25
3.2.2	Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου .....	27
3.3	Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων .....	28
3.4	Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων .....	29
3.5	Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.....	30
3.5.1	Εννοιολογικοί προσδιορισμοί. ....	30
3.5.2	Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων..	31
3.5.3	Απόσβεση παγίων νέων επιχειρήσεων. ....	33
3.5.4	Ειδικά θέματα αποσβέσεων .....	33
3.5.5	Ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποσβένονται 100%. ....	34
3.6	Αυξήσεις παγίων. ....	35
3.7	Επιχορήγηση παγίων .....	35
3.8	Κτηματικές εταιρείες.....	36
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....</b>		<b>36</b>
4.1	Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.....	36
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ Η ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙ ΓΗΠΕΔΩΝ Η ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ .....</b>		<b>38</b>
5.1	Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος .....	38
5.2	Σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς χώρου.....	38
5.3	Μεταγραφή συμβολαίου μίσθωσης ασκεπούς χώρου διάρκειας άνω των εννέα ετών.....	39
5.4	Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού .....	39
5.5	Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου.....	40
5.6	Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων.....	40

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ..... 40**

6.1	Γενικά .....	40
6.2	Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων. ....	41
6.3	Υπεραξία επιχειρήσεως. ....	41
6.3.1	Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (Goodwill) .....	41
6.3.1.1	Γενικά.....	41
6.3.1.2	Υπεραξία από την εξαγορά επιχείρησης .....	42
6.3.1.3	Υπεραξία αποσυγχώνευση επιχείρησης .....	43
6.3.2	Απόσβεση υπεραξίας- Φορολογική αναγνώριση .....	44
6.4	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας. ....	45
6.5	Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων - Μεταλλείων-Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις». ....	46
6.6	Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις. ....	47

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ..... 47**

7.1	Γενικά .....	47
7.2	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.....	47
7.2.1	Έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10. ....	47
7.2.2	Έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10. ....	50
7.3	Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων - λατομείων. ....	50
7.4	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων. ....	51
7.5	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων.....	51
7.6	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων. ....	51
7.7	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών. ....	52
7.8	Έξοδα αναδιοργανώσεως.....	52
7.9	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου. ....	52

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ..... 52**

8.1	Διατάξεις του λογιστικού δικαίου που καθορίζουν την αποτίμηση των αποθεμάτων. ....	52
8.1.1	Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Α.Σ. ....	53
8.1.2	Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο.....	53
8.1.3	Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο .....	53
8.2	Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου. ....	54
8.2.1	Αποθέματα που προέρχονται από αγορές; .....	54
8.2.2	Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή .....	54
8.2.3	Αποθέματα υποπροϊόντων.....	55
8.2.4	Αποθέματα υπολειμμάτων .....	55
8.2.5	Αποθέματα συμπαραγωγών προϊόντων .....	56
8.2.6	Αποθέματα ελαττωματικά.....	57

8.3	Προσδιορισμός των τιμών οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων .....	57
8.3.1	Τιμή κτήσεως .....	57
8.3.2	Ιστορικό κόστος παραγωγής.....	58
8.3.3	Τρέχουσα τιμή αγοράς.....	58
8.3.4	Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής.....	58
8.3.5	Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία .....	58
8.4	Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων..	59
8.4.1	Παραδεκτές μέθοδοι .....	59
8.4.2	Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.....	60
8.4.3	Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους .....	60
8.4.4	Αλλαγές στο Δ.Α.Π.Νο2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων που έγιναν το 1993.....	61

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ..... 61**

9.1	Γενικά .....	62
9.2	Συνδεδεμένες επιχειρήσεις, .....	62
9.2.1	Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων. ....	62
9.2.2	Σχέση μητρική προς θυγατρική.....	63
9.3	Έννοια χρεογράφων .....	65
9.4	Η λογιστική των συμμετοχών και χρεογράφων.....	65
9.5	Η λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος.....	66
9.5.1	Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος .....	66
9.5.2	Η λογιστική των έντοκων γραμμάτιων Ελληνικού Δημοσίου.....	67
9.6	Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	68
9.6.1	Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα.....	68
9.6.2	Αγορά μετοχών και αποτίμηση τους στην ίδια χρήση .....	70
9.7	Μεταβιβάσεις μετοχών .....	71
9.7.1	Γενικά.....	71
9.7.2	Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.....	72
9.7.3	Φορολογία μεταβίβασης μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο .....	73

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ.....73**

10.1	Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες. ....	73
10.2	Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.....	75

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ..... 76**

11.1	Διάκριση των απαιτήσεων.....	76
------	------------------------------	----

11.1.1	Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως.....	76
11.1.2	Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως.....	76
11.1.3	Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως.....	79
11.2	Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές.....	79
11.2.1	Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων.....	79
11.2.2	Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού. .....	80
11.2.3	Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.	80
11.2.4	Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.	80
11.2.5	Μικτή μέθοδος. ....	80
11.3	Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη.....	81
11.4	Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μετά την ισχύ του νόμου 2065/1992 και μέχρι 31.12.2002. ....	81
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ Ξ.Ν.....</b>		<b>82</b>
12.1	Γενικά .....	82
12.2	Υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό.....	83
12.2.1	Διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	83
12.2.2	Αγορά αποθεμάτων από το εξωτερικό με βάση την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου. ....	84
12.2.3	Εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό τα οποία χωρίς να εκτελωνίζονται εξάγονται σε άλλες χώρες. ....	84
12.2.4	Αξία κτήσεως εισαγόμενων από το εξωτερικό αγαθών. ....	85
12.3	Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.....	85
12.3.1	Γενικά.....	85
12.3.2	Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων.....	86
12.3.2.1	Λογαριασμός 16.15 <<Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήσης παγίων στοιχείων>>. ....	86
12.3.2.2	Η λογιστική του λογαριασμού 44.15 .....	87
12.3.2.3	Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15.....	87
12.4	Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.....	89
12.4.1	Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.....	89
12.4.1.1	Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.....	89

12.4.1.2	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα	.89
12.4.1.3	Ο τρόπος αποτίμησης προθεσμιακής κατάθεσης σε Ξ.Ν	.....90
12.4.1.4	Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων	.....90
12.5	Εξόφληση υποχρεώσεων σε S.N. με προαγορά συναλλάγματος	.....91
12.6	Ενσωμάτωση οικονομικών καταστάσεων υποκαταστήματος εξωτερικού στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του κεντρικού - Μέθοδος των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος	.....91
12.6.1	Γενικά	..... 91
12.6.2	Προσδιορισμός των συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης υποκαταστήματος εξωτερικού	..... 92
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ</b>		<b>..... 92</b>
13.1	Έννοια και διάκριση προβλέψεων	.....92
13.2	Ζημιόγωνα γεγονότα που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της έγκρισής του	.....93
13.3	Εκτίμηση ζημιών που αναμένονται να προκύψουν από ενδεχόμενα γεγονότα	.....96
13.3.1	Πληροφόρηση των μετόχων και τρίτων για ζημιές από ενδεχόμενα γεγονότα	... 96
13.3.2	Εκτίμηση ζημίας από ενδεχόμενα γεγονότα	..... 97
13.4	Πρόβλεψη για ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις που διαφαίνονται σαν πιθανότητες κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού από ενδεχόμενα γεγονότα	.....97
13.4.1	Γενικά	..... 97
13.4.2	Προβλέψεις λόγω εργατικών διεκδικήσεων ή διαφορών	..... 98
13.4.3	Προβλέψεις λόγω αγωγών τρίτων(εκτός προσωπικού) κατά της επιχείρησης	...100
13.4.4	Προβλέψεις για λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις	.....101
13.5	Η λογιστική των προβλέψεων	..... 102
13.6	Φορολογική αναγνώριση των προβλέψεων	..... 103
13.7	Πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία	.....104
13.7.1	Έξοδα για την προστασία των εργαζομένων από τους κινδύνους της ανεργίας	..104
13.7.2	Λόγοι που επιβάλλουν το σχηματισμό προβλέψεων για το σύνολο του προσωπικού	..105
13.8	Υπολογισμός και χρησιμοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία	..... 105
13.8.1	Γενικά	.....106
13.8.2	Υπολογισμός αποζημίωσης προσωπικού τέλους χρήσεως	.....106
13.8.3	Μέθοδοι υπολογισμού της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού	.....107
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>		<b>..... 109</b>
14.1	Έννοια και περιεχόμενο	..... 109



14.2	Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού .....	109
14.3	Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού.....	112
<b>ΜΕΡΟΣ 3<sup>ο</sup> Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΠΕ.....</b>		<b>113</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ .....</b>		<b>114</b>
15.1	Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων της ανώνυμης εταιρίας .....	114
15.2	Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στο πίνακα διάθεσης κερδών.....	114
15.2.1	Φόρος εισοδήματος. ....	114
15.2.2	Υπολογισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος.....	115
15.2.3	Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου εισοδήματος. Εκκαθάριση φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. ....	116
15.2.4	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....	117
15.2.5	«Λοιποί μη ενσωμάτουμενοι στο λειτουργικό κόστος τόκοι» .....	117
15.3	Διάθεση κερδών - Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος.....	117
15.4	Σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της Α.Ε.....	118
15.5	Διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών.....	119
15.6	Απαγόρευση διανομής κερδών.....	119
15.6.1	Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον. ....	119
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ Ε.Π.Ε.....</b>		<b>121</b>
16.1	Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.....	121
16.2	Γενικά περί αμοιβής διαχειριστή- εταίρου.....	122
16.3	Τρόπος φορολογίας μισθού ή οποιασδήποτε άλλης απολαβής που καταβάλλεται σε εταίρους Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχουν.....	123
16.3.1	Φορολογία μισθών που καταβλήθηκαν από 01/01/1984-29/06/1992.....	123
16.3.2	Φορολογία μισθών που καταβλήθηκαν από 30/06/1992-31/12/2002.....	124
16.3.3	Φορολογία μισθών που καταβάλλονται από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2003 και μετά.....	125
16.4	Παρακράτηση φόρου από αμοιβή διαχειριστή εταίρου.....	125
16.4.1	Αμοιβές που καταβλήθηκαν μέχρι 29/06/1992.....	125
16.4.2	Αμοιβές που καταβλήθηκαν από 30/06/1992 έως 31/12/2002.....	126
16.4.3	Αμοιβές που καταβάλλονται από 01/01/2003 και μετά.....	126
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....</b>		<b>126</b>

17.1	Η Εισαγωγή των ΔΛΠ στην Ελληνική νομοθεσία .....	126
17.2	Ποιες οικονομικές μονάδες και από πότε εφαρμόζουν τα πρότυπα .....	127
17.2.1	Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ (άρθρο 134 παρ. 1 κωδ. Ν.2190/1920) .....	128
17.2.2	Προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ (άρθρο 134 παρ. 2 κωδ. Ν. 2190/1920) .....	129
17.3	Σκοπός του Προτύπου .....	129
17.3.1	Πεδίο Εφαρμογής του Προτύπου .....	130
17.4	Οι Δημοσιευόμενες Οικονομικές Καταστάσεις .....	130
17.4.1	Διαδικασία εργασίας έκδοσης των Δ.Π.Χ.Π. και των Διερμηνειών .....	132
17.4.2	Χρόνος εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. ....	132
17.4.3	Γλώσσα .....	132
17.4.4	Οι Χρήστες οικονομικών καταστάσεων και ανάγκες πληροφόρησής τους. ....	133
17.4.5	Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων .....	133
17.4.6	Ποιες είναι οι οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΠΧΠ .....	134
17.5	Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων .....	134
17.5.1	Αποδοτικότητα και κέρδος.....	136
17.6	Κριτήρια καταχώρησης στοιχείων στις Οικονομικές καταστάσεις.....	137
17.6.1	Καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων Ενεργητικού .....	138
17.6.2	Καταχώρηση των υποχρεώσεων στον Ισολογισμό .....	138
17.6.3	Καταχώρηση εσόδων .....	138
17.6.4	Καταχώρηση εξόδων .....	138
17.6.5	Επιμέτρηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων .....	139
17.7	Δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων, της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου και των λοιπών πληροφοριών που συντάσσονται βάσει των ΔΠΧΠ (άρθρα 135 και 136 κωδ. Ν.2190/1920). ....	140
17.8	Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων .....	142
17.8.1	Ο τρόπος τήρησης των βιβλίων (άρθρο 7Κ.Β.Σ.).....	142
17.8.2	Αποτίμηση αποθεμάτων (άρθρο 28 Κ.Β.Σ.).....	144
17.8.3	Ενημέρωση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και υπογραφή από λογιστή (άρθρο 29 Κ.Β.Σ.) .....	144
17.8.4	Ανεπάρκεια των βιβλίων (άρθρο 30 Κ.Β.Σ.) .....	145
17.9	Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.....	145
17.9.1	Δαπάνες επιχειρήσεων (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.) .....	145
17.9.2	Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων (άρθρο 105 ΚΦΜ). ....	145
	Συντομογραφίες .....	146
	Βιβλιογραφία .....	148

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η παρούσα εργασία δημιουργήθηκε με σκοπό να μας διδάξει τον τρόπο με τον οποίο μέσα από τη συνεργασία μπορούμε να φέρουμε εις πέρας ένα επιστημονικό δοκίμιο. Το κείμενο που θα ακολουθήσει είναι αποτέλεσμα της ανάλυσης του θέματος που μας ανατέθηκε κατά την διάρκεια της πτυχιακής μας εργασίας η οποία βασίζεται στη μελέτη της Λογιστικής και Φορολογικής αντιμετώπισης της απογραφής κατά το Τέλος μιας Χρήσης.

ΚΑΦΡΙΤΣΑΣ ΓΡΗΓΟΡΗΣ

ΚΕΡΑΣΙΩΤΗ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ ΜΑΡΤΙΟΣ 2013

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εργασία αυτή που εκπονήθηκε στα πλαίσια της πτυχιακής μας εργασίας έχει ως θέμα τις λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως. Σκοπός της είναι να αναφερθεί διεξοδικά στα ειδικά λογιστικά θέματα που προκύπτουν σε κάθε επιχείρηση στο τέλος μιας διαχειριστικής περιόδου, ώστε να αποτελεί ένα σημαντικό βοήθό, κατά τη σύνταξη της απογραφής, της αποτίμησης της επιχειρηματικής περιουσίας καθώς επίσης και για την διάθεση και την φορολογία των κερδών των επιχειρήσεων.

Αποτελείται από τρία μέρη που στο καθένα ξεχωριστά αναπτύσσονται διεξοδικά τα παρακάτω:

### **Μέρος Πρώτο:**

Έχει τίτλο «Η απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας» και στα δύο κεφάλαια που περιέχει αναφέρεται στις διαδικασίες σύνταξης της απογραφής της επιχειρηματικής περιουσίας. Αναλυτικότερα στο **πρώτο κεφάλαιο** περιγράφεται η σπουδαιότητα της απογραφής για την καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας, και καθορίζονται οι εργασίες απογραφής. **Στο δεύτερο κεφάλαιο** αναπτύσσεται το θέμα της απογραφής των αποθεμάτων σε διάφορους χώρους αποθήκευσης.

### **Μέρος δεύτερο:**

Έχει τίτλο «Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης» και περιγράφεται αναλυτικά στα εξής κεφάλαια:

- Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>: Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων
- Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>: Αποτίμηση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων
- Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>: Αποτίμηση κτιρίων ή τεχνικών έργων ανεργεθέντων επί γηπέδων τρίτων
- Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>: Αποτίμηση ασώματων ακινητοποιήσεων
- Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup>: Αποτίμηση εξόδων πολυετούς απόσβεσης
- Κεφάλαιο 8<sup>ο</sup>: Αποτίμηση αποθεμάτων
- Κεφάλαιο 9<sup>ο</sup>: Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

- Κεφάλαιο 10°: Αποτίμηση ιδίων μετοχών
- Κεφάλαιο 11°: Αποτίμηση απαιτήσεων
- Κεφάλαιο 12°: Αποτίμηση απαιτήσεων και προβλέψεων σε ξένο νόμισμα
- Κεφάλαιο 13°: Αποτίμηση προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα
- Κεφάλαιο 14°: Γίνεται μια σύντομη αλλά περιεκτική αναφορά στους μεταβατικούς λογαριασμούς.

### **Μέρος Τρίτο:**

Έχει τίτλο «Η φορολογία και η διάθεση κερδών της ανώνυμης εταιρείας και της ΕΠΕ» στο οποίο παρουσιάζονται οι διατάξεις του φορολογικού και εμπορικού νόμου καθώς και του Ε.Γ.Λ.Σ για την διάθεση και τη φορολογία των κερδών. Επίσης, γίνεται μια σύντομη αλλά περιεκτική αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς και στις διαφορές τους από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

## ΜΕΡΟΣ 1ο

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

##### **1.1 Γενικά περί απογραφής**

###### **1.1.1 Η διαχειριστική χρήση**

Η ζωή της επιχείρησης διαιρείται σε διαχειριστικές χρήσεις οι οποίες μπορεί να είναι διάρκειας 12 μηνών εκτός από την πρώτη εταιρική χρήση που μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τους 12 μήνες αλλά μέχρι 24 μήνες (άρθρο 42, κωδ. Ν.2190/1920 ) και της τελευταίας διαχειριστικής χρήσης που μπορεί να είναι μικρότερη των 12 μηνών (άρθρο 29, κωδ. Ν. 2190/1920).

###### **1.1.2 Απογραφή έναρξης**

Με την έναρξη της λειτουργίας της επιχείρησης πρέπει να γίνεται απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας την οποία οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης έθεσαν στην διάθεσή της.

Την υποχρέωση για την σύνταξη απογραφής έναρξης έχουν όλες οι ανώνυμες εταιρείες του άρθρου 41 παρ. 1 του κωδ. Ν. 2190/1920 αλλά και κάθε επιχείρηση ή επιχειρηματίας που τηρεί λογιστικά βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.

Όσοι πρόκειται να τηρήσουν βιβλία τρίτης κατηγορίας για πρώτη φορά πρέπει να συντάξουν την απογραφή έναρξης μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από τον κώδικα. Οι τυχόν ελλείψεις στην απογραφή έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου αναπληρώνονται από το νομίμως τηρηθέν προσωρινό θεωρημένο βιβλίο του άρθρου 10 παρ.2 του Κ.Β.Σ. στο όνομα ενός εκ των ιδρυτών της επιχείρησης.

###### **1.1.3 Απογραφή λήξης**

Οι ανώνυμες εταιρείες έχουν την υποχρέωση να ενεργήσουν απογραφή και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης. Κάθε έμπορος οφείλει να κάνει απογραφή των κινητών και ακίνητων πραγμάτων του καθώς επίσης και της περιουσίας και του χρέους του.

Οι διαχειριστές των ΕΠΕ υποχρεούνται μια φορά τον χρόνο να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της ΕΠΕ. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ΕΠΕ καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.(άρθρο 22, παρ.1 Ν. 3190/1955)

Τέλος ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της περιουσίας του.(άρθρο 27 παρ.1 Κ.Β.Σ.)

### **1.2 Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνεται**

Οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να προβούν κατά την έναρξη της λειτουργίας τους αλλά στο τέλος κάθε χρήσης σε λεπτομερή απογραφή της περιουσίας τους. Σκοπός της απογραφής είναι να προσδιορίσει την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις εργασίες της κατά την διάρκεια της χρήσεως.

Η καθαρή θέση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως αν συγκριθεί με την καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως προσδιορίζει το αποτέλεσμα της επιχείρησης κατά την διάρκεια της χρήσεως αυτής εφόσον κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έλαβαν χώρα εισφορές ή αναλήψεις κεφαλαίων και κερδών από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης. Στην περίπτωση όμως, που κατά την διάρκεια της χρήσεως έγιναν εισφορές και αναλήψεις κεφαλαίων από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης τότε στο αποτέλεσμα χρήσης προσθέτουμε τις αναλήψεις και αφαιρούμε τις εισφορές.

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

A) Προετοιμασία για την απογραφή

B) Πραγματοποίηση απογραφής

B1) Αναγνώριση στοιχείων απογραφής

B2) Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής

Γ) Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων

Δ)Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών

Ε)Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

### **1.3 Προετοιμασία για την απογραφή**

Για να πραγματοποιηθούν οι σκοποί της απογραφής απαιτείται οργάνωση και προετοιμασία, όπως π.χ. εκπαιδευτικά σεμινάρια, με εισηγητές έμπειρα περί τις απογραφές στελέχη της επιχείρησης, σχεδιασμός κατάλληλων εντύπων απογραφής της περιουσίας, προκαταρκτική επίσκεψη των απογραφέων στους χώρους της απογραφής κ.τ.λ.

Η απογραφή πρέπει να οργανωθεί κατά τον καλύτερο τρόπο ώστε η αποτύπωση της περιουσίας της επιχείρησης, την χρονική στιγμή της απογραφής, να είναι σωστή, με συνέπεια και το αποτέλεσμα που προσδιορίζεται κατά το χρόνο απογραφής να πλησιάζει περισσότερο την πραγματικότητα.

Οι απογραφείς πρέπει να επισκεφθούν όλους τους χώρους στους οποίους αποθηκεύονται αποθέματα και να ελέγξουν:

A. Εάν τα προς απογραφή αποθέματα έχουν τοποθετηθεί σωστά δηλαδή κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απογραφείς να πραγματοποιήσουν το έργο τους σωστά και χωρίς δυσκολίες.

B. Εάν υπάρχουν αποθέματα ακατάλληλα και ελαττωματικά πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως 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.

Γ. Εάν υπάρχουν αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να τοποθετηθούν ιδιαιτέρως στους αποθηκευτικούς χώρους και να απογραφούν ως αποθέματα κυριότητας τρίτων. Τα αποθέματα κυριότητας τρίτων πρέπει να παρακολουθούνται με λογαριασμούς τάξεως.

### **1.4 Πραγματοποίηση απογραφής**

#### **1.4.1 Αναγνώριση των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας**

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας περιγράφονται με ακρίβεια ώστε να ενταχθούν στις επί μέρους κατηγορίες του Ενεργητικού ή του Παθητικού όπως αυτές ορίζονται από τις παρ. 4.1.101 και 4.1.102 του Ε.Γ.Λ.Σ. Η αναγνώριση της επαγγελματικής περιουσίας πρέπει να γίνεται από το



προσωπικό της επιχείρησης το οποίο γνωρίζει πολύ καλά την περιουσία της. Σημειώνεται ότι με βάση τις αρχές του εσωτερικού ελέγχου προσωπικό το οποίο είναι ελεγχόμενο π.χ. ταμίας δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο προσωπικό της απογραφής.

#### **1.4.2 Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης**

Η περιουσία της επιχείρησης πρέπει να καταμετρηθεί από τους απογραφείς όπως π.χ. ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων, παγίων, αξιόγραφων, διαθεσίμων του ταμείου, συμφωνία υπολοίπων πελατών κ.τ.λ. Βασικά στοιχεία της καταμέτρησης είναι οι μονάδες μετρήσεως καθώς επίσης και τα πρωτόκολλα καταμέτρησης τα οποία τεκμηριώνουν της πραγματοποίηση της απογραφής. Τα τελευταία πρέπει να αρχειοθετούνται με επιμέλεια ώστε η επιχείρηση να μπορεί να αποδεικνύει στο μέλλον την ορθή καταγραφή της περιουσίας της.

#### **1.4.3 Αποθέματα μη δεκτικά απογραφής.**

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου τα προς απογραφή αποθέματα δεν είναι δεκτικά αποτίμησης. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι ο λιγνίτης καθώς και τα παλιά σίδερα(σκραπ). Στις περιπτώσεις αυτές οι επιχειρήσεις λαμβάνουν ως υπόλοιπο απογραφής το λογιστικό υπόλοιπο που εμφανίζει στο τέλος της χρήσεων η μερίδα της αποθήκης.

#### **1.5 Λογιστικοποίηση διαφορών απογραφής.**

Οι διαφορές απογραφής πρέπει να λογιστικοποιούνται άμεσα με λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσης. Με την λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής οι λογαριασμοί του ισολογισμού εμφανίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως.

Νόμιμα δικαιολογητικά αυτών των εγγραφών αποτελούν τα πρωτόκολλα καταμέτρησης στα οποία πρέπει να υπάρχουν υπογραφές της διοίκησης της επιχείρησης ή συνημμένο σχετικό πρακτικό.

## **1.6 Καταγραφή της επαγγελματικής περιουσίας.**

### **1.6.1 Πάγια περιουσιακά στοιχεία.**

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες, με τα εξής στοιχεία: η αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες προεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, οι αποσβέσεις του, και η αναπόσβεστη αξία του.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία

Από 01/01/2003 κάθε επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας πρέπει να τηρεί αθεώρητο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ.. ενώ τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται ανά συντελεστή απόσβεσης.

Η έκπτωση φορολογικώς των αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων γίνεται μόνο αν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού αναφέρονται διακεκριμένα για κάθε πάγιο η αξία κτήσης, οι γενόμενες αποσβέσεις καθώς και η αναπόσβεστη αξία τους.

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

### **1.6.2 Αποθέματα**

Για τον τρόπο καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών θα γίνει αναλυτική αναφορά στο επόμενο κεφάλαιο.

### **1.6.3 Χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών.**

Η ευχέρεια της χρήσης κωδικών αριθμών παρέχεται εφόσον τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αριθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί καταχωρούνται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο. Κατ' εξαίρεση όταν χρησιμοποιείται διεθνές κωδικολόγιο, επιτρέπεται στα βιβλία και στοιχεία η αναγραφή του είδους των αγαθών κατά γενική κατηγορία, με αναγραφή και του αντίστοιχου κωδικού αριθμού ο οποίος εξειδικεύει το είδος του αγαθού.

## **1.7 Αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας**

### **1.7.1 Αρχές και κανόνες αποτίμησης**

Τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας αποτιμούνται με τις παρακάτω αρχές σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 43 του κωδ. Ν. 2190/1920:

#### ***Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής.***

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

#### ***Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης ή αρχή του going concern.***

Κατά την αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

#### ***Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης.***

Πρέπει πάντα να εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος αποτίμησης χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση εκτός ιδιαίτερων περιπτώσεων όπως αυτές ορίζονται από το Κ.Β.Σ.

#### ***Αρχή της συντηρητικότητας.***

Εφαρμόζεται πάντα και ιδιαίτερα:

- I. Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ αυτή.
- II. Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή προηγούμενες χρήσεις.
- III. Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν κατά την χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

#### ***Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.***

Τα διάφορα έσοδα και έξοδα πρέπει να υπολογίζονται στην χρήση που ανήκουν ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους.

#### ***Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων τον ενεργητικού και του παθητικού.***

Πρέπει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού να αποτιμούνται χωριστά βάσει των παρ. 3 ως 11 του άρθρου 43 του Ν.2190/1920.

***Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με αυτόν του κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.***

Τα ποσά ανοίγματος μιας χρήσης πρέπει να είναι ίδια με αυτά του κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

**1.8 Χρόνος πραγματοποίησης των εργασιών της απογραφής.**

Η καταγραφή της περιουσίας της επιχείρησης γίνεται την τελευταία μέρα της χρήσης. Η καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις γίνεται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου.(άρθρο 17 παρ.7 Κ.Β.Σ.). Η καταχώρηση της λοιπής περιουσίας γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.8 του Κ.Β.Σ.:

1. Εντός τριών (3) μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου για ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, αστικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού κώδικα.
2. Εντός τεσσάρων (4) μηνών από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου για ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμούς.
3. Εντός έξι (6) μηνών για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ποντοπόρων πλοίων.

**1.9**

**1.10 Συνέπειες από την λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής.**

**1.10.1 Φορολογικές συνέπειες -Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών.**

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

Στην περίπτωση κατά την οποία παρότι προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τη τήρηση του βιβλίου απογραφών αυτό δεν υπάρχει στην επιχείρηση, είτε γιατί δεν τηρήθηκε, είτε για άλλους λόγους τότε η φορολογική αρχή προβαίνει σε απόρριψη των βιβλίων, αφού είναι αδύνατο, χωρίς το βιβλίο αυτό να βρεθεί το κέρδος λογιστικώς.

Ακόμα το αποτέλεσμα της επιχείρησης προσδιορίζεται από την σύγκριση της απογραφής έναρξης με την απογραφή λήξης. Επομένως η παράλειψη της σύνταξης απογραφής κατά την έναρξη

συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους.

### **1.10.2 Συνέπειες από τον εμπορικό νόμο 2190/1920.**

Ο κωδ. Ν.2190/1920 αναφέρει 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 επιχείρησης.

Τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή 1.000 ευρώ το πρόσωπο το οποίο παρέλειψε την σύνταξη του ισολογισμού ή που την συνέταξε ή την ενέκρινε αντίθετα από τις διατάξεις του κωδ. Ν.2190/1920 ή του καταστατικού.

### **1.11 Λογιστικές εγγραφές στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσεως.**

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.

Το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος κάθε χρήσεως με λογιστικές εγγραφές δεν είναι υποχρεωτικό. Σε περίπτωση κλεισίματος με λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιούμε το λογαριασμό 89.01 «Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως».

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **2.1 Απογραφή αποθεμάτων**

##### **2.1.1 Γενικά**

Κάθε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. να πραγματοποιεί απογραφή των αποθεμάτων μια φορά τον χρόνο στο τέλος της χρήσης. Κατά την απογραφή καταμετρούνται και καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και κατατάσσονται σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

##### **2.1.2 Απογραφή αποθεμάτων με την μέθοδο της διαρκούς απογραφής.**

Διαρκής απογραφή είναι η λογιστική παρακολούθηση της ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος δηλαδή η γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κάθε αποθέματος ανά πάσα στιγμή. Οι επιχειρήσεις που ακολουθούν την μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν την δυνατότητα να μην πραγματοποιούν πραγματική απογραφή αλλά περιοδική απογραφή, σύμφωνα με την οποία για κάθε κατηγορία ειδών, γίνεται μέσα στην χρήση η απογραφή με την προϋπόθεση όλα τα είδη να καταγράφονται τουλάχιστον μια φορά την κάθε χρήση.

#### **2.2 Απογραφή αποθεμάτων ευρισκόμενων σε χώρους εκτός της έδρας.**

### **2.2.1 Δήλωση αποθηκευτικών χώρων.**

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν εγκαταστάσεις για την αποθήκευση των εμπορευμάτων τους εκτός της έδρας πρέπει να υποβάλλουν δήλωση στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα σε τριάντα ημέρες από την χρησιμοποίησή τους σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 Ν.2859/2000 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 παρ. 1 Ν.3052/2002.

### **2.2.2 Η παρακολούθηση των εσωτερικών διακινήσεων ανάμεσα στα διάφορα κέντρα της οικονομικής μονάδας.**

Στις περιπτώσεις που διακινούνται αποθέματα μεταξύ αποθηκευτικών χώρων με μεγάλη απόσταση μεταξύ τους είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν ενδιάμεσοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94 «Αποθέματα», οι οποίοι θα χρεώνονται όταν αποστέλλονται τα αποθέματα με πίστωση των οικείων αναλυτικών μερίδων του είδους και πιστώνονται όταν παραλαμβάνονται με χρέωση των οικείων αναλυτικών μερίδων της αποθήκης παραλαβής.

### **2.2.3 Απογραφή αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο.**

Βασική αρχή της απογραφής είναι τα αποθέματα να απογράφονται κατά καταστήματα και αποθηκευτικούς χώρους.

Σε καμία περίπτωση τα αποθέματα της έδρας δεν πρέπει να συναθροιστούν με αυτά εκτός έδρας και να απογραφούν ενιαίως.

## **2.3 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστημάτων**

### **2.3.1 Έννοια υποκαταστήματος.**

Υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων.

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

- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.
- Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα.
- Υποκατάστημα που λειτουργεί στο εξωτερικό. (αναλύεται στην παράγραφο 12.7. επόμενου κεφαλαίου)

### **2.3.2 Υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία από τα οποία εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.**

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

Η καταχώρηση των άνω ποσοτήτων γίνεται μέχρι την εικοστή ημέρα του μεθεπόμενου από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση όπου η απογραφή των αποθεμάτων γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

### **2.3.3 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα.**

Όταν δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα από τα βιβλία που τηρεί το υποκατάστημα ή οι αποθηκευτικοί χώροι η ποσοτική καταμέτρηση καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις. Το ένα αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα μέχρι την εικοστή (20) ημέρα του



μεθεπόμενου από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών του κεντρικού καταστήματος.

#### **2.3.4 Υποκαταστήματα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί.**

Για τα υποκαταστήματα ή αποθηκευτικούς χώρους που λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί και από τα λογιστικά τους βιβλία δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνει απ' ευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας . Η αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.

**Παράδειγμα:** *Εταξίρηση με έδρα το Αγρίνιο και με υποκατάστημα στο Μεσολόγγι Αιτωλοακαρνανίας πραγματοποίησε απογραφή κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου 31/12/2003. Η απογραφή των αποθεμάτων 31/12/2003 του υποκαταστήματος γίνεται στο βιβλίο απογραφών της έδρας γιατί πρόκειται για υποκατάστημα στον ίδιο νομό.*

#### **2.3.5 Υποκατάστημα ή αποθηκευτικοί χώροι που λειτουργούν σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ. από την έδρα.**

Για το υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο που λειτουργεί σε απόσταση μικρότερη των 50χλμ από την έδρα και από τα βιβλία του δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απ' ευθείας στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών της έδρας.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων με εξαρτημένη από το κεντρικό λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων γίνεται με ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας.

## ΜΕΡΟΣ 20

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

#### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΔΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

##### **3.1 Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό**

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρεία με σκοπό την πραγματοποίηση των στόχων της.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται και κάποιες μικρότερες κατηγορίες οι οποίες είναι:

A) Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 10-15)

B) Ασώματες ακινητοποιήσεις ή συλά πάγια στοιχεία (λογαριασμοί 16.00-16.09) Γ) Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19) Δ) Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (λογαριασμός 18).

##### **3.2 Αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων**

###### **3.2.1 Βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου**

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η εταιρεία ώστε να πραγματοποιήσει το σκοπό της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία πρέπει να ξεπερνάει το 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 προσηκόν και

βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσεως του οικείου παγίου.

*Τιμή κτήσεως* είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς αν της προσθέσουμε τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώσουμε τις σχετικές εκπτώσεις. Αν η σύμβαση πώλησης του ακινήτου δεν γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο θεωρείται άκυρη.

*Κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής* είναι:

*Τιμή κτήσεως των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στη 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 ιδιοκατασκευές στη θέση και στη κατάσταση που βρίσκονται τη στιγμή της απογραφής

*Χ3*

Σύνολο κόστους παραγωγής ή ιδιοκατασκευής:

Σ

Οι έννοιες των δαπανών: προσθηκών, βελτιώσεων, συντηρήσεων και επισκευών παγίων στοιχείων περιγράφονται ως εξής:

*Προσθήκη κτιρίου* είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου τους, του μεγέθους τους ή της ωφελιμότητας τους με τη χρησιμοποίηση δομικών υλών.

*Προσθήκη μηχανήματος* είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος τους και τη παραγωγική τους δυναμικότητα.

*Βελτίωση* ενσώματου παγίου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό από τεχνολογική επέμβαση που έχει ως αποτέλεσμα:

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

-Είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας

-Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του.

*Συντήρηση* ενσώματου παγίου 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* είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη.

Οι έννοιες των δαπανών συντηρήσεως, επισκευής και βελτιώσεων με βάση την απόφαση του συμβουλίου επικρατείας είναι:

*Δαπάνες συντηρήσεως* είναι εκείνες οι οποίες γίνονται με σκοπό να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση ώστε να παρεμποδιστούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες από τη χρήση τους.

*Δαπάνες επισκευής* είναι εκείνες οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία στην αρχική τους κατάσταση.

*Δαπάνες βελτίωσης* αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.

### **3.2.2 Βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου**

Αποτιμούνται με τον ίδιο τρόπο που αναφέρει ο Κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 28,παρ. 3, Κ.Β.Σ.) Η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στη τιμή κτήσης. Μεταφέρονται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης (λογαριασμός 16.19) ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται (άρθρο 28, παρ.4, περ. β' ΚΒΣ).

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Επίσης η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

### **3.3 Αναπροσαρμογή αξίας παγίων στοιχείων**

#### **Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992**

Τα πάγια αποτιμούνται στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε. Η αυθαίρετη προσαρμογή του παγίου ενεργητικού δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία.

Για να διορθωθούν οι αξίες των παγίων και να εμφανίζονται στους ισολογισμούς με αξίες οι οποίες πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές ψηφίστηκαν διάφοροι νόμοι οι οποίοι επέτρεψαν την αναπροσαρμογή των παγίων.

Αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του παγίου ενεργητικού επιτρέπεται μόνο αν γίνεται εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή του νόμου η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων αυτών θεωρείται και αξία κτήσης τους. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή που έγινε μέσα στην κλειόμενη χρήση αναφέρεται στο προσάρτημα, μαζί με πλήρη ανάλυση της κίνησης του σχετικού λογαριασμού που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» (άρθρο 43,παρ. 9 κωδ. Ν.2190/1920). Εάν όμως, η επιχείρηση αυθαίρετως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της, τότε εκτός από το γεγονός ότι συντάσσει μη νόμιμες οικονομικές καταστάσεις, η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας. Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων έχει ως στόχο την διόρθωση λόγω του πληθωρισμού της υποτιμημένης αξίας των παγίων όπως εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρείας. Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευτεί στα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίηση αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκύρως μόνο αν προβλέπεται από ειδικό νόμο. Η άνω κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποτελεί πραγματική αύξηση κεφαλαίου της επιχείρησης, η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργειά της χωρίς νέες εισφορές των ιδιοκτητών, αλλά με κάλυψη του σχετικού

ποσού από πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους παλαιούς μετόχους ή εταίρους. Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος για την επιχείρηση και έτσι δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά πάει στα ίδια κεφάλαια. Οι επιχειρήσεις που κάνουν αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους πρέπει να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

### **Αναπροσαρμογή ακινήτων βάσει του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002**

Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών ανώνυμες εταιρείες έχουν τη δυνατότητα να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους στην αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30/12/2002. Το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% στο όνομα του νομικού προσώπου με την προϋπόθεση ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού ο οποίος λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό και με προορισμό το συμψηφισμό της ζημιάς που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρείας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής . Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής του σχηματιζόμενου παραπάνω αποθεματικού θα φορολογείται αυτό με βάση τις γενικές διατάξεις. Για τον υπολογισμό των εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα των αποσβέσεων λαμβάνεται ως βάση η αξία των ακινήτων που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή.

### **3.4 Υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων**

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά τη μέρα κλεισίματος του ισολογισμού να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι άνω προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται (άρθρο 42ε, παρ. 14, κωδ. Ν. 2190/1920).

### **3.5 Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων**

#### **3.5.1 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.**

**Απόσβεση** είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και συνακόλουθα η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση.

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

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

**Αποσβεστέο. αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν δεν είναι αξιόλογη δεν λαμβάνεται υπόψη για το προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Το αν η υπολειμματική αξία είναι αξιόλογη το κρίνει η οικονομική μονάδα.

**Υπολειμματική αξία** ενός αποσβέσιμου παγίου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

### **3.5.2 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.**

**Υποχρεωτικό στη διενέργεια αποσβέσεων:** με βάση τον εμπορικό νόμο η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική. Με βάση τον φορολογικό νόμο ισχύει το ίδιο δηλαδή η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική.

**Καθορισμός ποσοστών ετήσιας απόσβεσης:** με βάση τον εμπορικό νόμο η απόσβεση κάθε παγίου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του που οφείλεται στην χρησιμοποίησή του, στη πάροδο του χρόνου, στην οικονομική απαξίωση. Με βάση τον φορολογικό νόμο τα ανώτατα και κατώτατα όρια των συντελεστών αποσβέσεων που μπορούν να χρησιμοποιήσουν οι επιχειρήσεις για την ίδια κατηγορία παγίων καθορίζονται από τις διατάξεις Π.Δ.

**Μέθοδοι αποσβέσεως:** με βάση τον εμπορικό νόμο οι αποσβέσεις ενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές αποσβέσεων. Με βάση τον φορολογικό νόμο οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα που οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο.

**Καταχώρηση των αποσβέσεων στα λογιστικά βιβλία:** με βάση τον εμπορικό νόμο οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού και των εξόδων εγκατάστασης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία. Με βάση τον φορολογικό νόμο οι αποσβέσεις που έγιναν με οριστικές εγγραφές σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έξοδα.

**Κυριότητα των παγίων:** με βάση τον φορολογικό νόμο οι αποσβέσεις εκπίπτονται φορολογικά εφόσον το πάγιο στοιχείο ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

**Χρησιμοποίηση του παγίου από τον ιδιοκτήτη:** με βάση τον εμπορικό νόμο ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Με βάση τον φορολογικό νόμο η απόσβεση αρχίζει από το μήνα που τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.



**Πάγια σε αδράνεια δεν αποσβένονται:** με βάση τον εμπορικό νόμο οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων σε αδράνεια πέρα των έξι μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές. Με βάση τον φορολογικό νόμο οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση.

**Ανάλυση των παγίων και των αποσβέσεων στην απογραφή:** με βάση τον εμπορικό νόμο πρέπει να τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων. Με βάση τον φορολογικό νόμο οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να τηρούν μητρώο παγίων διαφορετικά οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικά εκπιπόμενες.

**Οι τακτικές αποσβέσεις επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος:** με βάση τον εμπορικό νόμο οι τακτικές αποσβέσεις θεωρείται ότι βαρύνουν το λειτουργικό κόστος. Με βάση το φορολογικό νόμο στο κόστος των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές συνυπολογίζεται και η αξία των τακτικών αποσβέσεων των παγίων.

**Πρόσθετες αποσβέσεις:** με βάση τον εμπορικό νόμο οι πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85, παρατίθενται αναλυτικά στο προσάρτημα κατά κατηγορία παγίου με μνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων. Με βάση τον φορολογικό νόμο οι πρόσθετες αποσβέσεις λογίζονται με βάση τη διάταξη του άρθρου 15, του Ν. 1982/1990.

**Εμφάνιση των αποσβέσεων στον ισολογισμό:** με βάση τον εμπορικό νόμο εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από την αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής του κάθε στοιχείου του ισολογισμού ώστε για κάθε στοιχείο να εμφανίζεται: η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις, η αναπόσβεστη αξία. Με βάση το φορολογικό νόμο πρέπει για κάθε πάγιο στοιχείο να αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον η αξία κτήσεως ή ιδιοκατασκευής, οι συσσωρευμένες μέχρι τη λήξη της χρήσεως αποσβέσεις, η αναπόσβεστη αξία, οι προσθήκες ή βελτιώσεις.

### **3.5.3 Απόσβεση παγίων νέων επιχειρήσεων.**

Οι νέες επιχειρήσεις έχουν τις εξής υποχρεώσεις σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1051542/πολ. 1122/1998 Λογιστής 1998 σελ.816 και Υπ. Οικονομικών 1103610/πολ. 1122/2003:

α) Κατά τη διαχειριστική χρήση τους εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους υποχρεούνται να διενεργούν αποσβέσεις επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, χρησιμοποιώντας το 100% των συντελεστών αποσβέσεως.

β) Κατά τις τρεις απόμενες διαχειριστικές περιόδους τους πρέπει να επιλέξουν μεταξύ της μη διενέργειας απόσβεσης και της διενέργειας απόσβεσης χρησιμοποιώντας το 50% των συντελεστών αποσβέσεων.

γ) Την επιλογή που θα κάνουν υποχρεούνται να την ακολουθήσουν για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους και δεν μπορούν να τη μεταβάλλουν κατά τις άνω διαχειριστικές περιόδους.

### **3.5.4 Ειδικά θέματα αποσβέσεων**

*Κατάστημα εξυπηρέτησης του κοινού.* Τα καταστήματα αυτά αποσβένονται με ετήσιο συντελεστή 8%. Στη παραπάνω έννοια περιλαμβάνονται τα κυρίως τα εμπορικά καταστήματα και τα καταστήματα παροχής υπηρεσιών.

*Απόσβεση οριζοντίων ιδιοκτησιών.* Η απόσβεση των οικοδομών υπολογίζεται μόνο στην αξία των κτημάτων και όχι και στην αξία του οικοπέδου. Στη περίπτωση οριζοντίου ιδιοκτησίας οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην πραγματική αξία απόκτησης των κτιρίων η οποία προσδιορίζεται με κάθε νόμιμο στοιχείο και όχι επί της αγοραίας αξίας αυτών.

*Εμπορεύματα που αποκτούν την ιδιότητα των πάγιου στοιχείου.* Με βάση το νόμο ορισμένα εμπορεύματα μπορεί να αποκτήσουν την ιδιότητα του πάγιου στοιχείου εφόσον τα εμπορεύματα αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση κατά προορισμό για την εξυπηρέτηση πάγιων αναγκών της και δεν προορίζεται για μεταπώληση. Η αξία των εμπορευμάτων αυτών υπόκειται σε απόσβεση.

*Επιχειρήσεις παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνητό βαμβάκι.* Διαφορετικό συντελεστή αποσβέσεως έχουν τα βιομηχανοστάσια από τις ειδικές εγκαταστάσεις και τα μηχανήματα των βιομηχανοστασίων στα οποία λειτουργεί επιχείρηση παραγωγής νημάτων και υφασμάτων από φυσικό και τεχνικό βαμβάκι.

*Αποσβέσεις επικίνδυνων εγκαταστάσεων και πολεμικών ειδών.* Αυτές οι επιχειρήσεις αποσβένονται με συντελεστή 16% ενώ ο ελάχιστος από 1.1.2003 ορίστηκε σε ποσοστό 15%. Επίσης οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων παραγωγής πολεμικών ειδών αποσβένονται με συντελεστή 33% και ο ελάχιστος ορίστηκε από 1.1.2003 στο 27%.

*Προμήθεια παγίων από εξωχώριες εταιρείες.* Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έξοδα.

*Αποσβέσεις ιδιοκατασκευαζόμενων χώρων ψυχαγωγίας.* Το κόστος ανέγερσης από την ίδια επιχείρηση ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας για τις ανάγκες των τέκνων ή του ίδιου του προσωπικού της επιχείρησης θεωρείται παραγωγική δαπάνη και επομένως οι αποσβέσεις που θα ενεργούνται κάθε χρόνο στο άνω κόστος ανέγερσης εκπίπτουν φορολογικά.

### **3.5.5 Ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποσβένονται 100%.**

*Αποσβέσεις παγίων αξίας μέχρι 600,00 ευρώ.* Η απόσβεση κάθε παγίου στοιχείου του οποίου η αξία κτήσεως δεν υπερβαίνει τα 600,00 ευρώ μπορεί να γίνει εξ ολοκλήρου στην χρήση κατά την οποία τέθηκε σε λειτουργία. Τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία θα καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της 1<sup>ης</sup> ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. και στη συνέχεια θα αποσβεστούν και όχι σε λογαριασμούς εξόδων. Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να αποσβέσει εφάπαξ όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κάτω των 600,00 ευρώ. Μπορεί ορισμένα να τα αποσβέσει τμηματικά με τη σταθερή ή φθίνουσα μέθοδο. Όποια επιλογή και να κάνει πρέπει να τη τηρήσει μέχρι τέλος σε όλες τις διαχειριστικές χρήσεις.

*Εργαλεία.* Είναι εκείνα τα οποία ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταβιβάζουν την ανθρώπινη ενέργεια χωρίς να παράγουν αυτή.

*Ανταλλακτικά.* Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτά με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

*Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και λογισμικά.* Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνει και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τέθηκαν σε λειτουργία.

*Καλούταα από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη* για την παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξ ολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν.

### **3.6 Αυξήσεις παγίων.**

*Αγορές παγίων:* Οι αγορές των παγίων καταχωρούνται στα βιβλία των επιχειρήσεων στο κόστος κτήσεως σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους 3.2.1,3.2.2.

*Ιδιοκατασκευές παγίων:* Η μεταφορά των εμπορευμάτων που ιδιοχρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση ως πάγια από τους λογαριασμούς των αποθεμάτων στους οικείους λογαριασμούς παγίων στοιχείων γίνεται με χρέωση των οικείων λογαριασμών του παγίου και πίστωση του λογαριασμού 78.10.08.

*Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων:* Οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να αναπροσαρμόζουν μόνες τους τις αξίες των ακινήτων. Επιτρέπεται μόνο με διάταξη νόμου.

*Πάγια που αποκτήθηκαν από δωρεάν παραχώρηση:* Για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν με δωρεάν παραχώρηση επιβάλλεται να καθοριστεί η σημερινή τους αξία με εκτίμηση από ειδική επιτροπή.

### **3.7 Επιχορήγηση παγίων**

Οι επιδοτήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση παγίων επενδύσεων καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Οι αποσβέσεις των άνω παγίων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66. και στους οικείους υπολογαριασμούς του 85. Επίσης οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να εμφανίζονται και σε λογαριασμούς τάξεως. Για να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται από τον λογαριασμό 41.10 στον λογαριασμό 81.01.05 ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων που

διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των λογαριασμών 66 και 85 οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων παγίων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο του λογαριασμού 41,10 μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου.

### **3.8 Κτηματικές εταιρείες**

Είναι οι εταιρείες στις οποίες ο σκοπός και η δραστηριότητα είναι κυρίως η εκμίσθωση και γενικότερα η εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια αυτών περιλαμβανομένων και των αποθεματικών τους να είναι επενδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό ανώτερο του 60%, οι μετοχές να είναι ονομαστικές και να μην είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Στις ανωτέρω επιχειρήσεις δεν περιλαμβάνονται οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

*Αστικά και αγροτικά ακίνητα.* Αστικά ακίνητα είναι τα οικοδομημένα ακίνητα ενώ αγροτικά ακίνητα είναι τα χρησιμεύοντα προς συλλογή καρπών ασχέτως την τοποθεσία που βρίσκονται.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

#### **4.1 Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.**

Εμπράγματα δικαιώματα είναι η κυριότητα, η δουλεία, το ενέχυρο και η υποθήκη. Το ενέχυρο συνίσταται σε κινητά και τα υπόλοιπα δικαιώματα σε ακίνητα. Τα εμπράγματα δικαιώματα του ενέχυρου και της υποθήκης παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς τάξεως.

«02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών» και

«04 Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπραγμάτων ασφαλειών»

Στους παραπάνω λογαριασμούς παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφάλειες που παραχωρεί η επιχείρηση σε πιστωτές της για την εξασφάλιση των υποχρεώσεών της και της καλής εκτελέσεως από την ίδια συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους. Επίσης παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφάλειες που παραχωρούνται από τρίτους στην επιχείρηση για εξασφάλιση απαιτήσεων της και καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς.

Τα εμπράγματα δικαιώματα της κυριότητας και των δουλειών σε ακίνητα παρακολουθούνται στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.(άρθρο 42\ παρ.9 κωδ. Ν.2190/1920)

Οι δουλείες διακρίνονται σε πραγματικές και προσωπικές. Πραγματικές είναι: η δουλειά οδού, η δουλειά διοχετεύσεως ή αποχετεύσεως ή αντλήσεως ύδατος, η δουλειά εξώστου ή πρόστεγου επί το δουλευόντος ή στηρίξεως της οικοδομής επί του γειτονικού κτιρίου, η δουλειά υπονόμου (άρθρο 1120 Αστικού Κώδικα). Προσωπικές δουλείες είναι η επικαρπία (ορισμένου ή αόριστου χρόνου) και η οίκηση.

**Παράδειγμα:** *Ε.Π.Ειδιοκτήτης καταστήματος, μεταβιβάζει με αντάλλαγμα 10.000 ευρώ σε ανώνυμη εταιρεία το δικαίωμα ετακαρπίας του καταστήματος αυτού από 2/01/2002-31/12/2006. Η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία σε λογαριασμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων με αξία 10.000 ευρώ το εμπράγματο δικαίωμα της ετακαρπίας ορισμένου χρόνου που απέκτησε στο άνω κατάστημα. Όμως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπει ιδιαίτερο λογαριασμό αλλά απλά αναφέρει ότι το εμπράγματο δικαίωμα της μεταλλιοκτησίας καταχωρείται στο λογαριασμό 16.02, ενώ στο λογαριασμό 16.05 «Λοιπά Δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να ενταχθούν στους λογαριασμούς 16.00 έως 16.04. Άρα η επιχείρηση θα πρέπει να το καταχωρήσει σε υπολογαριασμό του 16.05 και στον ισολογισμό θα το εμφανίσει στις ενσώματες ακινητοποιήσεις αφού αυτό απαιτεί το άρθρο 4Τ, παρ.9 του κωδ. Ν. 2190/1920.*

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ Η ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΑΝΕΓΕΡΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙ ΓΗΠΕΔΩΝ Η ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ

#### **5.1 Οικοδόμηση πάνω σε ξένο έδαφος**

Η ανέγερση οικοδομής πάνω σε ξένο έδαφος συμβαίνει στη περίπτωση που ο ιδιοκτήτης του γηπέδου παραχωρεί σε κάποιο άλλο άτομο το δικαίωμα να αναγείρει οικοδομή στο γήπεδο με τους εξής όρους:

-είτε με αποζημίωση της αξίας των κτισμάτων

-είτε δίχως αποζημίωση

-είτε ο μισθωτής να παραλάβει τα υλικά και να παραδώσει τα γήπεδο στον ιδιοκτήτη α σκέπα στο.

Στην παραπάνω περίπτωση έχουμε: -παραχώρηση

εδάφους από τον ιδιοκτήτη και

-ανέγερση οικοδομής από τον μισθωτή και εκμετάλλευσής της από αυτόν.

#### **5.2 Σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς χώρου.**

Είναι μία σύμβαση μίσθωσης κατά την οποία το παραχωρούμενο προς χρήση στο μισθωτή πράγμα είναι το γήπεδο ή το οικόπεδο ανεξαρτήτως αν με τη συμφωνία των μερών ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να τροποποιήσει την υλική κατάσταση του γηπέδου ή οικόπεδου. Μπορεί βέβαια να υπάρξει πρόβλεψη στη σύμβαση ότι αν συμβεί αυτό ο μισθωτής θα καταβάλλει αυξημένο μίσθωμα στον εκμισθωτή.

Η σύμβαση μίσθωσης ασκεπούς ακινήτου εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (άρθρο 13, παρ.2<sup>α</sup>) αφού οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. (άρθρο 18, παρ.1, περ.κζ, Ν. 1642/1986).

Αν όμως κατά τη λήξη της αρχικής σύμβασης καταρτιστεί νέα μίσθωση του γηπέδου μαζί με τις οικοδομικές και μηχανικές εγκαταστάσεις που περιήλθαν στον εκμισθωτή οι οποίες προσδίδουν

στο ακίνητο το χαρακτήρα βιομηχανοστασίου τότε η σύμβαση αυτή εμπίπτει στο Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών (άρθρο 8, παρ. 2, περ.δ', Ν.1642/1986).

### **5.3 Μεταγραφή συμβολαίου μίσθωσης ασκεπούς χώρου διάρκειας άνω των εννέα ετών.**

Σύμφωνα με το άρθρο 1208 του αστικού κώδικα οι μισθώσεις των ακινήτων για χρόνο άνω των εννέα χρόνων μεταγράφονται στο βιβλίο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου. Για τη παραπάνω μεταγραφή οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 1% (άρθρο 15, παρ. 13, Κ.Τ.Χ.) το οποίο υπολογίζεται στο συνολικό ποσό των συμφωνηθέντων μισθωμάτων.

### **5.4 Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού**

Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις κατά τις οποίες με σύμβαση παραχωρείται σε ορισμένες επιχειρήσεις το προνόμιο της κατασκευής και της αποκλειστικής εκμετάλλευσης διάφορων έργων, για ορισμένο χρόνο, μετά τη πάροδο του οποίου οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχείρησης θα περιέλθουν στον παραχωρήσαντα το προνόμιο χωρίς καμία αποζημίωση.

Η επιχείρηση για να αποκαταστήσει τη ζημιά που θα υποστεί από την απώλεια του κεφαλαίου της πρέπει να σχηματίζει «αποθεματικό προς αποκατάσταση του ενεργητικού το οποίο βάσει συμβάσεως έχει περιέλθει σε τρίτους» κάθε χρόνο.

Τη ζημιά αυτή οι επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να την εκπέσουν φορολογικά με βάση τη διάταξη του άρθρου 31, παρ.1, περ, ζ' του Ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τα παραπάνω αναγνωρίζεται ως φορολογική έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ποσό ίσο με το ηλικό της διαίρεσης της αξίας των κτισμάτων με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους. Στη περίπτωση που η επιχείρηση πρόκειται να εισπράξει αντάλλαγμα από τον κύριο του εδάφους το ποσό θα αφαιρεθεί από την αξία των κτισμάτων και το υπόλοιπο θα διαιρεθεί με τον αριθμό των ετών που θα διαρκέσει η χρήση τους (Σ.τ.Ε. 871/1960 Δ.Φ.Ν. 1960 σελ. 541).

Τα «αποθεματικά προς αποκατάσταση του ενεργητικού» προορίζονται για αποκατάσταση της ζημιάς που θα προξενηθεί στον επιχειρηματία και γι' αυτό απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει του άρθρου 31 (παρ.1, περ. ζ') του Ν. 2238/1995.



Ειδικότερα το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά κάθε χρόνο ως «αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού» δεν μπορεί να υπερβαίνει το ηλίκο της διαίρεσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία θα περιέλθουν μετά τη λήξη της συμβάσεως στο δημόσιο ή σε τρίτους δια του χρόνου της διάρκειας της σύμβασης.

«αποθεματικό »= αξία ενεργητικού στοιχείου / διάρκεια της σύμβασης

### **5.5 Φορολογικές υποχρεώσεις από την ανέγερση οικοδομής σε ακίνητο τρίτου**

Ο ιδιοκτήτης του εδάφους φορολογείται:

-με ετήσιο μίσθωμα που καταβάλλει σε αυτόν ο μισθωτής ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση του εδάφους (άρθρο 21, **παρί**, περ. α, Ν. 2238/1994).

-για την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή στο γήπεδο του εκμισθωτή αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στη κυριότητα του εκμισθωτή (άρθρο 21, παρ. 1, περ. β, Ν. 2238/1994).

### **5.6 Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων**

Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση αλλά ανήκουν στην κυριότητα των εταιρών ή τρίτων δεν υπόκεινται στην αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων του Ν. 2065/1992 ( Υπ. Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

#### **5.7 Γενικά**

Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά αποτίμησης και αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής. Αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για περισσότερα από ένα (1) χρόνια και διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

1. Δικαιώματα π.χ. σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κ.τ.λ.

2. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις π.χ. φήμη, πελατεία πίστη, καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας. Στην δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν όλα αυτά τα στοιχεία που συνθέτουν τον όρο της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill).

## **5.8 Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.**

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά μόνο όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Περίοδος απόσβεσης: Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου.

Οι αποσβέσεις της πρώτης χρήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνονται από το μήνα που άρχισε η χρησιμοποίησή τους, δηλαδή γίνονται με δωδεκατημόρια Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί εξισώνονται. Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποίησης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν να ολοκληρωθεί η απόσβεσή του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 « Λοιπές έκτακτες ζημιές».

## **5.9 Υπεραξία επιχειρήσεως.**

### **5.9.1 Η λογιστική της υπεραξίας επιχειρήσεως (Goodwill)**

#### **5.9.1.1 Γενικά**

Στο λογαριασμό 16 « Υπεραξία επιχειρήσεως » παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της καλής πίστewς στην αγορά, της καλής οργανώσεως κ.τ.λ.

Η υπεραξία αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις οι οποίες δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις πέντε.

Η καταβαλλόμενη υπεραξία κατά την αγορά μετοχών δεν εμφανίζεται στο λογαριασμό 16.00. Οι συμμετοχές καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.:

<b>Κωδικός</b>	<b>Λογαριασμός</b>
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01	Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Στο λογαριασμό 16.00 καταχωρείται μόνο η υπεραξία της επιχειρήσεως που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή την συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας. Ο νόμος 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43 ότι η υπεραξία της επιχειρήσεως που δημιουργείται κατά την αγορά ή την συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με την διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της καταχωρείται στο λογαριασμό « υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις που δεν υπερβαίνουν όμως τις πέντε.

#### **5.9.1.2 Υπεραξία από την εξαγορά επιχείρησης.**

Εξαγορά είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες μεταβιβάζουν, μετά από λύση τους χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, σε άλλη το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζόμενων εταιρειών του αντίτιμου των δικαιωμάτων τους. Για την πράξη της εξαγοράς εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 69 και 77 (παρ. 1 του κωδ. Ν.2190/1920).

Για την εκτίμηση της περιουσίας των συγχωνευόμενων εταιρειών συντάσσεται έκθεση προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920. Η επιτροπή αυτή, που ορίζεται έπειτα από κοινή αίτηση των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζει επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης της συγχώνευσης.

Στην συγχώνευση με εξαγορά δεν προκύπτει θέμα σχέσης ανταλλαγής των μετοχών, δηλαδή οι μέτοχοι της εξαγοραζόμενης εταιρείας δεν γίνονται μέτοχοι εξαγοράζουσας Α.Ε. αφού με την ολοκλήρωση της συγχώνευσης, η μεταβίβαση του συνόλου της περιουσίας της εξαγοραζόμενης Α.Ε. θα γίνει έναντι απόδοσης στους μετόχους της, του αντιτίμου των δικαιωμάτων τους με ταυτόχρονη παράδοση των μετοχών του σοι οποίες και ακυρώνονται αυτοδίκαια.

Φορολογική έκπτωση της υπεραξίας: Η απόσβεση της υπεραξίας φορολογικά δεν εκπίπτει κατά την άποψη του Υπ Οικονομικών. Αντίθετα έχει κρίνει το Συμβούλιο Επικρατείας με την απόφαση 845/1984. Σύμφωνα με αυτή την απόφαση εάν έχει συμφωνηθεί να καταβληθεί ορισμένο ποσό ως «αέρας» μεγαλύτερο της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης επιχείρησης η απόσβεση του παραπάνω ποσού που συνιστά υπεραξία εκπίπτει φορολογικά.

### **6.3.1.3. Υπεραξία από συγχώνευση επιχείρησης.**

Συγχώνευση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία το σύνολο της περιουσίας τους έναντι απόδοσης στους μετόχους τους εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία, και ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών.

Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών, συντάσσεται έκθεση προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κωδ. Ν. 2190/1920.

Στην έκθεσή της αυτή η Επιτροπή Εμπειρογνομόνων υποχρεούται να αναφέρει εάν η σχέση ανταλλαγής των μετοχών της προς τις μετοχές που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία είναι δίκαιη και λογική. Σ' αυτή την έκθεση πρέπει επίσης να περιλαμβάνονται και οι εξής πληροφορίες:

- Η αξία της εισφερόμενης εταιρικής περιουσίας στο σύνολο της για την μεταβολή του κεφαλαίου της απορροφούσας εταιρείας την οποία συνεπάγεται η συγχώνευση και τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 9 παρ.2 εδάφιο δεύτερο του κωδ. Ν. 2190/1920.
- Η μέθοδος που υιοθετήθηκε για το καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής των μετοχών.
- Δήλωση για το αν η μέθοδος που υιοθετήθηκε είναι κατάλληλη για την συγκεκριμένη περίπτωση, τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου και γνώμη για την βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των αξιών αυτών, καθώς και περιγραφή των τυχόν δυσκολιών που προέκυψαν κατά την εκτίμηση.

Σημειώνεται ότι οι μετοχές της απορροφούσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με μετοχές της απορροφούμενης εταιρείας που κατέχονται είτε από την ίδια την απορροφούσα εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής, είτε από την ίδια την απορροφούμενη εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της εταιρείας αυτής.

### **5.9.2 Απόσβεση υπεραξίας- Φορολογική αναγνώριση**

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες όμως δεν ξεπερνούν τις 5 χρήσεις.

#### **Φορολογική έκπτωση της υπεραξίας κατά την συγχώνευση με απορρόφηση:**

Με την διάταξη του άρθρου 29 του Ν.3091/2002 δόθηκε η δυνατότητα στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που απορρόφησαν επιχειρήσεις στο κεφάλαιο των οποίων συμμετείχαν με ποσοστό 25% να

συμφηφίσουν μέχρι 31/12/2003 την υπεραξία που δημιουργήθηκε κατά την συγχώνευση, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε δύο χρήσεις με φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία για το σκοπό αυτό φορολογούνται με συντελεστή 17,5%.

Φορολογική έκπτωση της υπεραξίας καταβαλλόμενη κατά την ίδρυση της επιχείρησης: Η αποζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι του χρόνου έναρξης της λειτουργίας αυτής θεωρείται ως έξοδο πρώτης εγκατάστασης το οποίο υπόκειται σε απόσβεση βάσει του άρθρου 31, παρ. 1, περ. ιβ, του Ν2234/1994.

Φορολογική έκπτωση της υπεραξίας καταβαλλόμενη κατά την συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς: Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει στην περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών δι' εξαγοράς μεταξύ του καταβαλλόμενου τμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της εξαγοράζουσας εταιρείας δύναται να θεωρηθεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης. Επειδή όμως η πο πάνω διαφορά θα αποφέρει εισόδημα στην εξαγοράζουσα εταιρεία για περισσότερες από μία χρήσεις έγινε δεκτό ότι θα αποσβεστεί τμηματικά και ισόποσα σε πέντε (5) χρήσεις. Στην συνέχεια όμως με την εγκύκλιο 1021577/πολ. 103 8/2003 στην έκδοση «Ορθή επανάληψη» το Υπουργείο Οικονομικών ανακάλεσε την άνω εγκύκλιο (πολ. 1018/2003) με αποτέλεσμα η άνω χρεωστική διαφορά να μην εκπίπτει φορολογικά.

#### **5.10 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.**

Ο λογαριασμός «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» στο Ε.Γ.Λ.Σ. αναλύεται ως εξής:

- 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
  - 16.01.0 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
    - 16.01.1 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως
    - 16.01.2 Σήματα
    - 16.01.3 Μέθοδοι

16.01.4 Πρότυπα

16.01.5 Σχέδια

Στο λογαριασμό 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί.

Για την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία ότι τα δικαιώματα για τα οποία γίνονται τα έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα.

**Παράδειγμα:** Εταιρεία από το μήνα Αύγουστο 1992 απέκτησε το δικαίωμα από το Ελληνικό Δημόσιο εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας. Το δικαίωμα αυτό είναι 20ετούς διάρκειας και για την κτήση του καταβλήθηκε ποσό 29.307.410.000 δρχ. Η πρώτη υπερδωδεκάμηνη χρήση επιβαρύνθηκε με το ποσό 2.075,941.542δρχ. ως απόσβεση του άνω δικαιώματος το οποίο προέκυψε ως

εξής:  $29.307.410.000/20 \times (17/12)$  μήνες = 2.075.941.542. Το Υπουργείο Οικονομικών έκανε δεκτό ότι το ποσό που καταβλήθηκε από επιχείρηση στο Ελληνικό δημόσιο για την απόκτηση άδειας κινητής τηλεφωνίας για 20 έτη δεν μπορεί να εκπεσθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα μιας χρήσεως αλλά θα αποσβεσθεί σε 20 ισόποσες ετήσιες χρήσεις.

#### **5.11 Δικαιώματα «Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων - Μεταλλείων-Λατομείων» και «Λοιπές παραχωρήσεις».**

Στους λογαριασμούς 16.02 «Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων μεταλλείων λατομείων» και 16.03 «Λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία π.χ. κτήσεως των δικαιωμάτων αυτών.

Πιο συγκεκριμένα στο λογαριασμό 16.02 παρακολουθείται η αξία κτήσεως του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του ορυχείου ή μεταλλείου το οποίο αποσβένεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από την σχετική νομοθεσία.

## **5.12 Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις.**

Οι «Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» αποσβένονται σε ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για την χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου, (άρθρο 43 παρ.4, περ, δ, κωδ. Ν.2190/1920)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

#### **6.1 Γενικά**

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο-μεγαλύτερη του ενός χρόνου- και γι\* αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Οι μεταβολές που έγιναν μέσα στην χρήση στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και στις αποσβέσεις τους αναφέρονται στο προσάρτημα.

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης έχουν μεγάλη σημασία για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών των εταιρειών. Οι εταιρείες απαγορεύεται να κάνουν διανομή κερδών όταν το αναπόσβεστο κομμάτι των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον.(άρθρο 43 παρ.3&4 κωδ. Ν. 2190/1920).

#### **6.2 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.**

##### **6.2.1 Έξοδα τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10.**

Στο λογαριασμό 16.10 «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των εταιρειών, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών,



εμπορικών και οργανωτικών μελετών καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι οι μέχρι της έναρξεως της παραγωγικής δράσεως της επιχείρησης δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως και κατά το ποσό εκείνο που καλύφθηκε με πραγματοποιημένα έσοδα αποσβένεται εντός 10ετίας κατά τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης μειώνονται με τα ποσά των πραγματοποιούμενων στην ίδια περίοδο εσόδων και το υπόλοιπο αυτών αποσβένονται από την χρήση που άρχισε η παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις χωρίς αυτές να ξεπερνούν τις 5.

#### Η λογιστική των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης:

- Τα έξοδα και τα τυχόν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά το ιδρυτικό και οργανωτικό στάδιο της επιχείρησης καταχωρούνται στους λογαριασμούς των ομάδων 6 και 7 του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Στο τέλος της χρήσεως, μετά τη χρονική τακτοποίηση των επιμέρους ποσών εξόδων και εσόδων, με το απομένον ακάλυπτο από έσοδα συνολικό ποσό εξόδων θα διενεργείται λογιστική εγγραφή χρεώσεως του 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης» και πιστώσεως του λογαριασμού 78 «ιδιοπαραγωγή παγίων- τεκμαρτά έσοδα»
- Ακολουθεί η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» με την μεταφορά σε αυτόν υπολοίπων των λογαριασμών των ομάδων 6 και 7.
- Για λόγους διαφάνειας και πληροφόρησης των μετόχων και ενδιαφερομένων τρίτων θα καταρτίζεται ανάλυση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης με την ακόλουθη εγγραφή:

**Κατάσταση λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως ιδρυτικού οργανωτικού σταδίου  
της 31/12/2004.**

**Έσοδα από τόκους (ή ενοίκια)..... XXX**

**ΜΕΙΟΝ: Άμεσα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σης ..... XXX**

**Έξοδα λειτουργίας λογιστικοδιοικητικών υπηρεσιών**

**Της εταιρείας XXX XXX**

**Ακάλυπτα έξοδα μεταφερθέντα στο λογαριασμό**

**16.00 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σης» ..... XXX**

*Έξοδα τεχνικών έργων:* Ειδικά για έξοδα τεχνικών έργων, αν το έργο, για το οποίο πραγματοποιούνται τα έξοδα αυτά, τελικά κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

*Έξοδα εισαγωγής εταιρειών στο χρηματιστήριο:* Τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες προκειμένου να εισαχθούν στο χρηματιστήριο οι μετοχές τους όπως π.χ. η προμήθεια της αναδόχου τραπεζής συνιστούν ειδική κατηγορία εξόδων και, ως εκ τούτου, μπορούν να θεωρηθούν ως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης.

*Έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων:* Στα έξοδα ιδρύσεως των υποκαταστημάτων περιλαμβάνονται τα έξοδα ερευνών και μελέτης της αγοράς, οργάνωσης κ.τ.λ. καθώς και ο αέρας που καταβάλλεται για την μίσθωση του καταστήματος. Τα έξοδα ιδρύσεως υποκαταστήματος καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10 και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις πέντε.

*Έξοδα διαμορφώσεως μισθίου καταστήματος:* Τα έξοδα διαμορφώσεως των χώρων του μισθωμένου ακινήτου καταχωρούνται σε σχετικό υπολογαριασμό του 16.10. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθωμένο κατάστημα αποσβένονται με συντελεστή που αντιστοιχεί στα χρόνια της μισθώσεως ο οποίος συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο εάν αυτό ήταν ιδιόκτητο. Αντίθετα οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως που πραγματοποιούνται σε μισθωμένο ακίνητο αποτελούν γενικά έξοδα διαχείρισης και συνεπώς είναι εκπιπόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

### **6.2.2 Έξοδα τα οποία δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10.**

*Δαπάνη διαφημίσεως:* Οι δαπάνες διαφημίσεως αποτελεί γενικό έξοδο διαχείρισεως και έχοντας πραγματοποιηθεί σε μια χρήση εκπίπτει εξ ολοκλήρου από τα έσοδα αυτής της χρήσεως έστω και αν ωφελεί και τις δύο επόμενες χρήσεις.

*Έξοδα σε πρατήρια τρίτων που διαθέτουν προϊόντα της επιχείρησης:* Τα δικαστήρια έκριναν ότι οι δαπάνες ηλεκτροφωτισμού, ελαιοχρωματισμού, τεχνικού εξοπλισμού πρατηρίων τρίτων, εφόσον διαθέτουν αποκλειστικά προϊόντα της επιχείρησης εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικό έξοδο της επιχείρησης.

Επίσης για τα παραπάνω έξοδα αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α.

*Αποζημίωση καταβαλλόμενη σε επιχείρηση για αλλαγή επωνυμίας, αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και παραίτηση από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις:* Μια επιχείρηση μπορεί να καταβάλλει σε μια άλλη επιχείρηση αποζημίωση για την αλλαγή της επωνυμίας της, την αποχή από μελλοντικές δραστηριότητες και την παραίτησή της από υφιστάμενες συμβατικές σχέσεις. Η αποζημίωση αυτή δεν αποτελεί έξοδο πρώτης εγκατάστασης αλλά παραγωγική δαπάνη που περιλαμβάνεται στα γενικά έξοδα διαχείρισεως.

### **6.3 Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων - λατομείων.**

Στο λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων- μεταλλείων -λατομείων» παρακολουθείται η αξία κτήσεως των εξόδων αυτών. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποίησεως ορυχείου ή μεταλλείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 και αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από την σχετική νομοθεσία.

Έρευνα μεταλλευτική ορίζεται η κατόπιν ειδικής άδειας και κατά τους κανόνες της τέχνης και της επιστήμης εκτέλεσης έργων σε ορισμένη περιοχή με σκοπό την ανεύρεση ορυκτών και καθορισμού της εκτάσεως και της αποδόσεως των κοιτασμάτων, ενώ ως ανίχνευση μεταλλείων νοείται η προεργασία για την ανακάλυψη μεταλλιοφόρων περιοχών.

Συνεπώς η ετήσια απόσβεση για έξοδα ερευνών περί της εκτάσεως και της αποδόσεως των μεταλλείων ή των ορυχείων αφορά μόνο τα έξοδα μεταλλευτικών ερευνών και όχι τα έξοδα ανιχνεύσεως μεταλλείων, τα οποία μπορούν μόνο να εκπέσουν ως έξοδα διαχειρίσεως της μεταλλευτικής επιχειρήσεως.

#### **6.4 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων.**

Στο λογαριασμό 16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα όπως εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της εταιρείας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις πέντε.

#### **6.5 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων.**

Στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων τα οποία σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν πρέπει να υπερβαίνουν τις πέντε.

#### **6.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων.**

Στο λογαριασμό 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά κατασκευή ή εγκατάσταση παγίων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

### **6.7 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών.**

Στο λογαριασμό 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από την διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους. Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

### **6.8 Έξοδα αναδιοργανώσεως.**

Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.(Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110, περ.19)Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις που δεν πρέπει να ξεπερνούν τις πέντε.

### **6.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.**

Στο λογαριασμό 16.18 « Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους είτε τμηματικά σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες δεν πρέπει να ξεπερνούν τις πέντε.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

#### **7.1 Διατάξεις του λογιστικού δικαίου που καθορίζουν την αποτίμηση των αποθεμάτων.**

### **7.1.1 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το Ε.Γ.Α.Σ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.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 κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τα αποθέματα που προέρχονται από τη παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση, είτε για περαιτέρω επεξεργασία, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

### **7.1.2 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά τον εμπορικό νόμο**

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

Τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

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

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

### **7.1.3 Αποτίμηση αποθεμάτων κατά το φορολογικό νόμο**

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

Τα αποθέματα 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.

Αν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από τη τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από τη 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.

## **7.2 Κανόνες αποτιμήσεως αποθεμάτων βάσει του λογιστικού δικαίου.**

### **7.2.1 Αποθέματα που προέρχονται από αγορές:**

Σ' αυτή τη κατηγορία περιλαμβάνονται τα εξής είδη αποθεμάτων:

Εμπορεύματα: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στη κατάσταση που αγοράζονται

Πρώτες και βοηθητικές ύλες: 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: είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της.

Αναλώσιμα υλικά: είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων: είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Είδη συσκευασίας: είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους.

### **7.2.2 Αποθέματα που προέρχονται από παραγωγή**

Σ' αυτή τη κατηγορία περιλαμβάνονται τα εξής είδη αποθεμάτων:

Έτοιμα προϊόντα: είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό τη πώλησή τους

Ημιτελή προϊόντα ή ακίνητα προς πώληση: είναι τα υλικά αγαθά που μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Παραγωγή σε εξέλιξη: είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για τη κατεργασία.

### **7.2.3 Αποθέματα υποπροϊόντων**

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες.

Η αποτίμησή τους γίνεται ως εξής:

- Υποπροϊόντα προοριζόμενα για πώληση:

**Πιθανή τιμή πώλησης** ..... **XXXX**  
**Μείον: άμεσα έξοδα πωλήσεως** ..... **XXXX**  
**Τιμή αποτιμήςσεως**..... **XXXX**

- Υποπροϊόντα προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν στην ίδια οικονομική μονάδα:  
Αποτιμούνται στη τιμή χρησιμοποίησεως.

### **7.2.4 Αποθέματα υπολειμμάτων**

Υπολείμματα είναι τα υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας κατά κανόνα άχρηστα. Σ' ατή τη κατηγορία εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Η αποτίμησή τους γίνεται ως εξής:

**Αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως** ..... **XXXX**  
**Μείον: Άμεσα έξοδα πωλήσεως** ..... **XXXX**  
**2 Τιμή αποτιμήςσεως**..... **XXXX**



### 7.2.5 Αποθέματα συμπαραγωγών προϊόντων

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

Η αποτίμησή τους γίνεται ως εξής:

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

**Παράδειγμα:** Από την βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 σμπαράγονται τα προϊόντα ΠΙ και Π2. Κατά την διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου τα σχετικά υπολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Ευρώ

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον. 110.000 *1.100.000*

Κόστος κατεργασίας 500.000

Συνολικό κόστος 1.600.000

Μείον αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων 100.000

Κόστος συμπαραγωγών προϊόντων 1.500.000

Παραγωγή προϊόντος ΠΙ μον. 40.000 τιμή πωλήσεως 25 €κατά μονάδα.

Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμή πωλήσεως 20€ κατά μονάδα.

Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:

Προϊόν ΠΙ μον.  $40.000 \times 25 = 1.000.000 \times (1.500.000 / 2.000.000) = 750.000$

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

Κόστος μονάδας προϊόντος ΠΙ  $750.000 / 40.000 = 18,75€$

Κόστος μονάδας προϊόντος Π2  $750.000/50.000=15,00\text{€}$

### **7.2.6 Αποθέματα ελαττωματικά**

Ελαττωματικά προϊόντα είναι τα προϊόντα τα οποία εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Αυτά τα προϊόντα αποτιμούνται ως εξής:

- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμα του σε μικρότερη τιμή η αποτίμησή του γίνεται στη πιθανή τιμή πωλήσεώς του. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής και η διαφορά 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 όπως το κανονικό προϊόν.
- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατόν ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά και για το λόγο αυτό επανασειγάζεται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος τα έξοδα της πρόσθετης διαδικασίας βαραίνουν το σύνολο της παραγωγής.
- Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη η αποτίμησή του γίνεται στη τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

## **7.3 Προσδιορισμός των τιμών οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των αποθεμάτων**

### **7.3.1 Τιμή κτήσεως**

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

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

### 7.3.2 Ιστορικό κόστος παραγωγής

Το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων και βοηθητικών υλών	XXXX
Πλέον: τα γενικά έξοδα αγορών	XXXX
Πλέον: άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση κατά την απογραφή	<u>XXXX</u>
Ιστορικό κόστος	<b>XXXX</b>

### 7.3.3 Τρέχουσα τιμή αγοράς

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής από τη συνήθη αγορά με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες.

### 7.3.4 Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής

Τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής είναι το κόστος στο οποίο η επιχείρηση μπορεί να παράγει τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής

### 7.3.5 Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

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 και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

## **7.4 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων**

### **7.4.1 Παραδεκτές μέθοδοι**

Το άρθρο 43 (παρ. 7, περ. β', πρώτο εδάφιο) του Κωδ. Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής επιλέγεται από την οικονομική μονάδα με μια από τις επτά μεθόδους της περ. 7 της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. με τη προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται πάγια για τα αποθέματα όλων των εγκαταστάσεων.

- Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με το τύπο:

Αξία αποθέματος ενάρξεως περιόδου + Αξία αγορών της περιόδου στη τιμή κτήσεως

Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου + Ποσότητα που αγοράζεται στη περίοδο

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

Αξία προηγούμενου υπολοίπου + Αξία νέας αγοράς στη τιμή κτήσης

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + Ποσότητα νέας αγοράς

- Μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή(FIFO): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν.
- Μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή(LIFO): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές.

- Μέθοδος του βασικού αποθέματος: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος αποτιμάται με μία από τις παραπάνω μεθόδους.
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από τα οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.
- Μέθοδος του πρότυπου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στη τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με τη προϋπόθεση της περίπτ. 5 της παρ. 2.2.205 του **Ε.Γ.Α.Σ.**

#### **7.4.2 Αποτίμηση δύο ή περισσότερων κατηγοριών αγαθών με διαφορετικές μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.**

Το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμάτευση 99 (σχετ. έγγραφο 1735/1992) διευκρίνισε ότι επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση περισσότερες από μία μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως των αποθεμάτων της, υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι κάθε μέθοδος θα χρησιμοποιείται παγίως για την αποτίμηση ορισμένης κατηγορίας αποθεμάτων της.

#### **7.4.3 Αποτίμηση του ίδιου αγαθού με δύο διαφορετικές μεθόδους**

Το συμβούλιο της επικρατείας με την απόφασή του 224/1988 έκρινε ότι η καταχώρηση στην απογραφή τέλους χρήσης του ίδιου είδους με διαφορετική αποτίμηση είναι νόμιμη εφόσον ο επιτηδευματίας ακολουθεί πάγια τη μέθοδο αυτή για την απογραφή των εμπορευμάτων και της αποτίμησής τους στη τιμή κτήσεως.

#### **7.4.4 Αλλαγές στο Δ.Α.Π.Νο2 σχετικές με την αποτίμηση των αποθεμάτων που έγιναν το 1993**

Οι εξελίξεις που υπήρξαν κατά το έτος αυτό συνίστανται στις εξής αλλαγές:

- Οι βασικές μέθοδοι αποτίμησης είναι η FIFO και του μέσου σταθμικού κόστους,
- Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος είναι η LIFO
- Δεν επιτρέπεται η μέθοδος του βασικού αποθέματος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ**

#### **8.1 Γενικά**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του κωδ. Ν. 2190/1920 τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις» εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

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

Αν δεν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις τότε χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα».

Οι συμμετοχές διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες :

- α) Σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή εξαρτημένες επιχειρήσεις) οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό 18.00
- β) Σε συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ή συγγενείς επιχειρήσεις) οι οποίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό 18.01

Η διάκριση αυτή έχει μεγάλη σημασία, αφού ο κωδ. Ν. 2190/1920 στο άρθρο 42<sup>ε</sup> επιβάλλει όπως οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του άρθρου 42γ, δηλαδή από το υπόδειγμα του Ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ.

## **8.2 Συνδεδεμένες επιχειρήσεις.**

### **8.2.1 Έννοια συνδεδεμένων επιχειρήσεων.**

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις: Είναι η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων. Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις υπόκεινται σε ενοποίηση εφόσον έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της ΕΠΕ, της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά μετοχές, της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας της οποίας όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές.

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνιστούν όμιλο επιχειρήσεων. Ο όμιλος αποτελείται από την μητρική, τις θυγατρικές και τις θυγατρικές των θυγατρικών.

Μητρική είναι η επιχείρηση που ελέγχει μια ή περισσότερες θυγατρικές με την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5<sup>α</sup>, του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κωδ. Ν. 2190/1920.

Θυγατρική είναι η επιχείρηση που ελέγχεται άμεσα με έναν από τους τρόπους που αναφέρονται στην παράγραφο 5<sup>α</sup>, του άρθρου 42<sup>ε</sup> του κωδ. Ν. 2190/1920, από μία ή περισσότερες μητρικές.

Υποθυγατρική είναι η θυγατρική των θυγατρικών. Οι υποθυγατρικές θεωρούνται και θυγατρικές της μητρικής.

**Συγγενής** είναι η επιχείρηση στην οποία η μητρική ασκεί «ουσιώδη επιρροή» χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου.

«Ουσιώδης επιρροή» είναι αυτή που ασκεί μια επιχείρηση σε μια άλλη επιχείρηση όταν η παραπάνω συμμετοχή είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης.

Εάν λοιπόν η μητρική επιχείρηση συμμετέχει σε μι άλλη με ποσοστό από 20% -50% και συγχρόνως με το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να εκλέξει διοίκηση, η επιχείρηση ονομάζεται συγγενής.

Αντιθέτως αν η μητρική επιχείρηση ασκεί δεσπόζουσα επιρροή στην άλλη επιχείρηση και ταυτόχρονα κατέχει τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτή, τότε η επιχείρηση αυτή δεν είναι συγγενής αλλά θυγατρική.

### **8.2.2 Σχέση μητρική προς θυγατρική**

Ο κωδ. Ν. 2190/1920 ορίζει πότε υπάρχει σχέση μεταξύ μητρική και θυγατρικής. Η σχέση αυτή καθορίζεται κυρίως από το ποσοστό που η μητρική συμμετέχει στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής.

Για να προσδιορίσουμε τα παραπάνω ποσοστά πρέπει από τις μετοχές ή τα μερίδια της θυγατρικής, που κατέχει η μητρική, να αφαιρέσουμε εκείνα που απορρέουν:

- Από τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου, εκτός της μητρικής ή της θυγατρικής.
- Τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχει η μητρική για εγγύηση ή για ασφάλεια δανείων.

Επίσης για να προσδιορίσουμε το σύνολο του κεφαλαίου πρέπει να αφαιρέσουμε τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται είτε από την ίδια την θυγατρική επιχείρηση είτε από τις θυγατρικές επιχειρήσεις, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό των άνω επιχειρήσεων.

Άρα για να διαπιστώσουμε τι ποσοστό μετοχών μιας επιχείρησης κατέχει μια άλλη πρέπει να ακολουθήσουμε τον εξής μαθηματικό τρόπο:

α) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων

της θυγατρικής που κατέχει η μητρική

(XI)

**Μείον:** Αριθμός μετοχών ή εταιρικών

μεριδίων που κατέχει η μητρική για



λογαριασμό, όμως ,άλλου προσώπου. (X2)

**Μείον:** Αριθμός μετοχών ή εταιρικών

μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η

μητρική για εγγύηση ή ασφάλεια δανείων (X3) **ΣΙ**

β) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων

που διαιρείται το κεφάλαιο της θυγατρικής (Ψ1)

**Μείον:** Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων

της θυγατρικής που κατέχονται από αυτήν ή

από τις θυγατρικές. (Ψ2) **Σ2**

γ) Προσδιορισμός ποσοστού μετοχών ή εταιρικών

μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική. **Σ1:Σ2**

**Παράδειγμα:** Η επιχείρηση Α το έτος 1992 αγόρασε το 60% των μετοχών της επιχείρησης Β (σύνολο μετοχών 10.000). Το έτος 1994 ο όμιλος των επιχειρήσεων Α και Β κατάρτισε τον πρώτο ενοποιημένο ισολογισμό. Στις 31/12/1993 η Β κατείχε 1.429 ίδιες μετοχές και γι' αυτό σχημάτισε στις 31/12/1993 ισόποσο αποθεματικό για ίδιες μετοχές.

Το ποσοστό των μετοχών της θυγατρικής που κατέχονται από την μητρική την 01/01/1994 προσδιορίσθηκε στο ποσοστό 70% ως εξής:

Αριθμός μετοχών της θυγατρικής που κατέχει η Α 6.000 μετοχές

Αριθμός μετοχών που διαιρείται

το κεφάλαιο της Β 10.000

Μείον: Αριθμός μετοχών της Β

που κατέχονται από αυτήν (1.429) 8.571 μετοχές

**Άρα ποσοστό συμμετοχής της Α στην Β  $6.000/8571=70\%$**

### **8.3 Έννοια χρεογράφων**

Χρεόγραφο είναι το έγγραφο που περιέχει υπόσχεση παροχής στον κομιστή του εγγράφου. Το Ε.Γ.Α.Σ. θεωρεί ως χρεόγραφα τα παρακάτω έγγραφα:

- Μετοχές ανώνυμων εταιρειών(ονομαστικές και ανώνυμες) ®  
Ομολογίες
- Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου
- Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων
- Ομόλογα τραπεζών

### **8.4 Η λογιστική των συμμετοχών και χρεογράφων**

**Οι συμμετοχές** καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους υπολογαριασμούς των λογαριασμών:

18.0 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.1 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

**Τα χρεόγραφα** καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 34 «Χρεόγραφα».

**Αξία κτήσεως** είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απ' ευθείας στην εταιρία κατά την συγκρότηση του κεφαλαίου της, **είτε** για αγορά της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω μόνιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών.

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 επιλέγεται από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περ.7, της παρ. 2.2.205 του Ε.Γ.Α.Σ. Δηλαδή, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως των χρεογράφων θα γίνει με τις εξής μεθόδους:

- α) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.
- β) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
- γ) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (FIFO).
- δ) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (LIFO).
- ε) Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους.
- στ) Μέθοδος του βασικού αποθέματος.
- ζ) Μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Όταν η επιχείρηση επιλέγει μία από τις παραπάνω μεθόδους για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως των χρεογράφων πρέπει να την εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση. Η αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται εκτός εάν υπάρχει κάποιος σοβαρός λόγος, οπότε η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε τουλάχιστον μήνες πριν από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η αλλαγή αυτή πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο προσάρτημα του ισολογισμού μαζί με την επίδραση της αλλαγής αυτής στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως.

## **8.5 Η λογιστική των τίτλων σταθερού εισοδήματος**

### **8.5.1 Η τιμή κτήσεως των τίτλων σταθερού εισοδήματος**

Οι τίτλοι σταθερού εισοδήματος των οποίων η διαπραγμάτευση γίνεται στο Χρηματιστήριο στη καθαρή τιμή τους δίχως το δουλευμένο τόκο μέχρι την αγορά τους ως αξία κτήσεως τους είναι η καθαρή τιμή τους η οποία διαμορφώνεται στο Χρηματιστήριο με βάση την προσφορά και την ζήτηση.

*Φορολογία τόκων τίτλων σταθερού εισοδήματος:* Οι τόκοι των τίτλων σταθερού εισοδήματος φορολογούνται από 01/01/1997 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994,0 φόρος αυτός για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου προεισπράττεται κατά την έκδοσή τους ενώ για τα ομόλογα κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων ή κατά την λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδιο (ZERO COUPON).

*Εισοδήματα από REPO ΚΑΙ REVERSE REPO:* Στις πράξεις REPO συμφωνείται ότι οι τράπεζες και τα μέλη του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών θα πουλήσουν στους πελάτες τους εξωχρηματοστηριακά τίτλους του Δημοσίου με την υποχρέωση να τους επαναγοράσουν σε συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου μεγαλύτερου τιμήματος.

Στις πράξεις REVERSE REPO συμφωνείτε το αντίθετο δηλαδή, ότι οι πελάτες θα πουλήσουν στις τράπεζες και τα μέλη του Χρηματιστηρίου εξωχρηματοστηριακά έναντι συγκεκριμένου τιμήματος τίτλους του Δημοσίου με την υποχρέωση να τους επαναγοράσουν σε συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου μεγαλύτερου τιμήματος.

### **8.5.2 Η λογιστική των έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου**

Κατά την αγορά των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καταβάλλεται η κατά τη ημέρα αγοράς παρούσα αξία τους και όχι η αναγραφόμενη στο τίτλο ονομαστική αξία.

Σύμφωνα με τον αντιπρόεδρο του Ε.ΣΥ.Λ. κ Θεόδωρο Γρηγοράκο η αγορά των έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου καταχωρείται ως εξής στα λογιστικά βιβλία:

Στο λογαριασμό 34.08.XX.00 «Ονομαστική αξία τίτλων» καταχωρείται η ονομαστική αξία των τίτλων.

Στο λογαριασμό 34.08.XX.99 «Ενσωματωμένοι-μη δουλευμένοι τόκοι-λογαριασμός αντίθετος» καταχωρείται το ποσό των μη δουλευμένων τόκων των έντοκων γραμματίων.

Στο τέλος κάθε χρήσεως οι τόκοι του χρονικού διαστήματος από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως μεταφέρονται από το λογαριασμό 34.08.XX.99 στο λογαριασμό 76.01.04 «Τόκοι έντοκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου».

**Παράδειγμα:** Στις 15/12/1994 επιχείρηση αγόρασε ένα έντοκο γραμμάτιο Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας με επιτόκιο 20% ονομαστικής αξίας 1,000.000δρχ. αντί 833.333δρχ. Η εγγραφή που θα γίνει είναι:

-15/12/1994-

34 Χρεόγραφα

34.08 Έντοκα γραμ/τια Ελλ. Δημοσίου

34.08.60	Ετήσιας διάρκειας ετατοκίου 20%	
34,08.60.00	Ονομαστική αξία τίτλων	1.000.000
34	Χρεόγραφα	
34.08	Έντοκα γραμ/τια Ελλ. Δημοσίου	
34.08.60	Ετήσιας διάρκειας επιτοκίου 20%	
34.08.60.99	Ενσωματωμένοι αδόλευτοι τόκοι	
	λογ/μος αντίθετος	166.667
38	Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00	Ταμείο	833.333

**Αιτιολογία:** Αγορά έντοκου γραμματίου

## **8.6 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων**

### **8.6.1 Κατηγορίες στις οποίες διαχωρίζονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα**

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

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται:

- α) Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών (εισηγμένες και μη στο Χρηματιστήριο Αθηνών)
- β) Οι ομολογίες (κοινές, ΔΕΗ) που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών γ) Τα ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου με ρήτρα ECU, ΕΤΒΑ, ΕΤΕΒΑ, ΕΚΤΕ, κτλ) δ) Οι τίτλοι χρεογράφων με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων
- ε) Οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή της ανώνυμης εταιρείας (ΕΠΕ, Ο.Ε., Ε.Ε.)

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 01/01/1994 και μετά, στην κατά είδος μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων» με πίστωση αντίστοιχων αντιθέτων λογαριασμών προβλέψεων.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων στο τέλος κάθε χρόνου αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση λογαριασμών του 68 είτε με πίστωση του λογαριασμού 84 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα των περιπτώσεων α, β, γ, και δ αποτιμούνται στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, ενώ αυτές της ε περίπτωσης στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κτήσεως.

Στην δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο.

Η αποτίμηση γίνεται στην κατά είδος παρούσα αξία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

**Παράδειγμα:** Έντοκο γραμμάτιο Ελληνικού /δημοσίου, ονομαστικής αξίας 3.000 ευρώ ετήσιας διάρκειας και με επιτόκιο 20% αποκτήθηκε στις 15/09/2002 αντί 2.445,58.

Η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία γίνεται ως εξής:

34.08.60.00 Ονομαστική αξία τίτλων	3.000 ευρώ
34.08.60.99 Μη δεδουλευμένοι τόκοι	<u>554,42</u>
Αξία κτήσεως	<u>2445.58</u>

Η αποτίμηση του τίτλου στο τέλος της χρήσεως θα γίνει στην κατ' είδος παρούσα αξία ως εξής:

31/12/2002-

34	Χρεόγραφα
34.08	Έντοκα γραμ/τια Ελλ. Δημοσίου

34.08.60	Ετήσιας διάρκειας επιτοκίου 20%	
34.08.60.99	Ενσωματωμένοι αδόλευτοι τόκοι	
	λογ/μος αντίθετος	142,65
76	Έσοδα κεφαλαίου	
76.01	Έσοδα χρεογράφων	
76.01.04	Τόκοι έντοκων γραμ/τιων Ελλ.Δημοσίου	142,65

**Αιτιολογία:** Μεταφορά των δουλευμένων τόκων της περιόδου 15/09/2002 - 31/12/2002 στο λογ/μο 76.01.04

Μετά την άνω εγγραφή το παραπάνω έντοκο γραμμάτιο Ελληνικού Δημοσίου θα έχει αξία στην απογραφή 31/12/2002:

34.08.60.00	Ονομαστική αξία τίτλων	3000,00
34.08.60.99	Μη δεδουλευμένοι τόκοι	<u>411,77</u>
	Αξία αποτιμήσεως 31/12/2002	<u>2588,30</u>

### **8.6.2 Αγορά μετοχών και αποτίμηση τους στην ίδια χρήση**

Όταν οι επιχειρήσεις αγοράζουν μετοχές άλλων επιχειρήσεων οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και η αξία αγοράς τους βασίστηκε σε έκθεση αποτιμήσεως, που έγινε με βάση τις γνωστές μεθόδους εκτιμήσεως η οποία είναι πολλαπλάσια της εσωτερικής λογιστικής αξίας, τότε η αποτίμηση των άνω μετοχών μπορεί να γίνει στην αξία κτήσεως.

Η αποτίμηση αυτή αποτελεί παρέκκλιση από τους κανόνες που ορίζει το άρθρο 43 του κωδ Ν. 2190/1920 και γίνεται χάριν της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

## **8.7 Μεταβιβάσεις μετοχών**

### **8.7.1 Γενικά**

Σύμφωνα με το άρθρο 8β του κωδ. Ν. 2190/1920 η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με την εγγραφή τους σε ειδικό βιβλίο την εταιρείας. Για κάθε μεταβίβαση εκδίδεται νέος τίτλος ή σημειώνεται στους ήδη υπάρχοντες τίτλους η μεταβίβαση μαζί με το ονοματεπώνυμο ,τη διεύθυνση, το επάγγελμα και την εθνικότητα αυτού που μεταβιβάζει καθώς και του νέου κατόχου. Τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στο τηρούμενο βιβλίο την εταιρείας ενώ στην εταιρεία μέτοχος θεωρείται αυτός που είναι εγγεγραμμένος στο βιβλίο αυτό.

Όταν η μεταβίβαση των ανωνύμων μετοχών γίνεται στο χρηματιστήριο εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15 και 17 του Ν.3632/2002.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν. 2238/1994, η μεταβίβαση μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο, πραγματοποιείται αποκλειστικά είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με ιδιωτικό έγγραφο το οποίο πρέπει να είναι θεωρημένο από τον προϊστάμενο την αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Σε αντίθετη περίπτωση η μεταβίβαση των μετοχών θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Στοιχεία εγγράφων για μεταβίβαση μετοχών:

1. Ακριβής χρόνος μεταβίβασης μετοχών
2. Τόπος σύνταξης του εγγράφου
3. Τα στοιχεία όλων των συμβαλλόμενων
4. Στοιχεία μεταβιβαζόμενων μετοχών όπως στοιχεία ανώνυμης(επωνυμία, έδρα, Α.Φ.Μ.), είδος μετοχών, αριθμός μετοχών, ονομαστική αξία μετοχών
5. Ο τρόπος με τον οποίο μεταβιβάζονται (πώληση, δωρεά, ανταλλαγή)
6. Σε περίπτωση πώλησης αναγράφονται το συμφωνημένο τίμημα και ο τρόπος καταβολής του
7. Οι καταβληθέντες φόροι.



### **8.7.2 Φορολογία μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.**

Η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά, νομικά πρόσωπα φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας επιβαρύνεται με τον παραπάνω φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δηλώσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης η οποία μεταβιβάσει τις μετοχές.

Ο παραπάνω φόρος σύμφωνα με τον Υπουργό Οικονομικών είναι φόρος εισοδήματος και η πραγματική υπεραξία από την πώληση μετοχών αντιμετωπίζεται ως εισόδημα φορολογούμενο ειδικώς.

#### **Μεταβίβαση ψιλής κυριότητας μετοχών.**

*Γενικά:* Κατά την μεταβίβαση με επαχθή αιτία, της ψιλής κυριότητας τίτλων μετοχών, συντρέχουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα, αφού στην περίπτωση αυτή ο κύριος των μετοχών απολύει την κυριότητα επί των τίτλων και διατηρεί μόνο το δικαίωμα χρήσης και κάρπωσης.

Μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει και την επικαρπία: Σε αυτή την περίπτωση ο φόρος 5% υπολογίζεται στην συνολική αξία των μετοχών.

*Μεταβίβαση της επικαρπίας στο ίδιο πρόσωπο που κατέχει την ψιλή κυριότητα:* Τα παραπάνω ισχύουν και όταν έχει προηγηθεί η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας και εν συνεχεία μεταβιβάζεται η επικαρπία.

*Προσδιορισμός αξίας μεταβίβασης ψιλής κυριότητας μετοχών:* Στην αρχή λαμβάνεται υπ' όψη η συμφωνηθείσα τιμή μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας των μετοχών εφόσον είναι μεγαλύτερη της πραγματικής- φορολογικής. Στη συνέχεια η αξία αυτή περιορίζεται μόνο στην αξία της ψιλής κυριότητας. Η αξία αυτή βρίσκεται μετά την αφαίρεση από την προκύπτουσα κατώτατη φορολογική πραγματική αξία πώλησης των μετοχών, της αξίας της επικαρπίας όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.2961/2001.

Εάν η επικαρπία είναι ισόβιος ή αορίστου χρόνου και ο επικαρπωτής είναι ανώνυμη εταιρεία τότε η αξία της επικαρπίας περιορίζεται στα 8/10 της αξίας που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

### **8.7.3 Φορολογία μεταβιβάσεως μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο**

*Φορολογία επί των πωλήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο:* Με την παρ.2 του άρθρου 9 του Ν.2579/1998 επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 0,3% στις πωλήσεις των μετοχών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Ο συντελεστής αυτός αυξήθηκε σε 0,6% για πωλήσεις μετοχών που διενεργούνται από 08/10/1999 και ξαναμειώθηκε με το άρθρο 37 του Ν. 2874/2000 σε 0,3% . Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των πωλούμενων μετοχών και βαρύνει τον πωλητή χωρίς καμία εξαίρεση ως προς την νομική προσωπικότητά του, την ιθαγένεια, τη μόνιμη κατοικία, έδρα ή το φορολογικό καθεστώς από το οποίο διέπεται.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ**

### **9.1 Απόκτηση ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες.**

Μία ανώνυμη εταιρεία μπορεί να αποκτήσει δικές της μετοχές στις εξής περιπτώσεις:

- Από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την πληρωμή απαιτήσεων της εταιρείας
- Από χαριστική αιτία

Σ' αυτές τις δύο περιπτώσεις οι μετοχές πρέπει να πουληθούν μέσα σε ένα έτος από την απόκτησή τους. Αν παρέλθει το έτος και δεν έχουν πωληθεί ακυρώνονται.

- Από εταιρεία που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο μέχρι ποσοστό 10% του συνολικού αριθμού αυτών.

Σ' αυτή τη περίπτωση αν οι μετοχές δεν πωληθούν μέσα σε τρία έτη ή δεν διανεμηθούν στο προσωπικό ακυρώνονται.

- Για τη διανομή μετοχών στο προσωπικό συνδεδεμένης εταιρείας.

Σ' αυτή τη περίπτωση οι μετοχές πρέπει να διατεθούν στο προσωπικό μέσα σε ένα έτος. Αν παρέλθει το έτος και δεν έχουν διανεμηθεί πρέπει να πωληθούν στο επόμενο. Αν παρέλθει και το επόμενο έτος και δεν έχουν πωληθεί ακυρώνονται.

- Μείωση μετοχικού κεφαλαίου
- Καθολική μεταβίβαση περιουσίας

Σ' αυτές τις περιπτώσεις οι μετοχές ακυρώνονται αμέσως.

**Αποτίμηση ιδίων μετοχών.** Σύμφωνα με την άνω διάταξη του άρθρου 42ε (παρ. 13) του Κωδ. Ν. 2190/1920 οι ίδιες μετοχές στο τέλος της χρήσεως αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως.

**Δικαίωμα ψήφου.** Στις περιπτώσεις που η ανώνυμη εταιρεία κατέχει νόμιμα δικές της μετοχές οι μετοχές αυτές δεν αποσβένονται αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν ως αυτοτελή περιουσιακά στοιχεία της όλης εταιρικής περιουσίας, η ανώνυμη εταιρεία θεωρείται προσωρινός κάτοχος των μετοχών, όμως τα μετοχικά δικαιώματα που ενσωματώνονται σε αυτές δεν μπορούν να ασκηθούν από την ανώνυμη εταιρεία αφού το πρόσωπο του δικαιούχου συμπίπτει με το πρόσωπο του υπόχρεου. Επομένως οι ίδιες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση.

**Πληροφορίες στο ετήσιο προσάρτημα.** Όταν η εταιρεία έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές σύμφωνα με τη παρ.2 του άρθρου 16, πρέπει να αναφέρονται:

1. Οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές
2. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η εταιρεία ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν
3. Το τυχόν αντίτιμο των ποιο πάνω μετοχών που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

## **9.2 Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.**

**Ίδιες μετοχές της μητρικής.** Η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής καθώς και η λογιστική των διαφορών ενοποίησης δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται είτε από την ίδια είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αυτές οι μετοχές εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στη κατηγορία χρεόγραφα.

### **Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια θυγατρική.**

Όταν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής επιχείρησης υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου εμφανίζονται στη κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».

### **Ποσά που περιλαμβάνει ο ενοποιημένος λογαριασμός «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια».**

**α)** Ίδιες μετοχές της μητρικής που κατέχει ο όμιλος:

Οι «ίδιες μετοχές» ή τα «ίδια μερίδια» που εμφανίζει ο ετήσιος ισολογισμός της μητρικής επιχείρησης α(ευρώ)

**Πλέον:** οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης

που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις β(ευρώ)

Σύνολο μετοχών ή μεριδίων της μητρικής επιχείρησης που

κατέχονται κατά το χρόνο της ενοποίησης από τις εταιρείες

του ομίλου α+β(ευρώ)

**β)** Ίδιες μετοχές της θυγατρικής που κατέχει η θυγατρική γ(ευρώ)

Σύνολο εμφανιζόμενο στον ενοποιημένο λογαριασμό

«ίδιες μετοχές» α+β+γ(ευρώ)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**

#### **10.1 Διάκριση των απαιτήσεων**

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε:

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

##### **10.1.1 Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως**

Είναι οι απαιτήσεις οι οποίες είναι σίγουρο ότι θα ρευστοποιηθούν. Αυτή η σιγουριά προέρχεται είτε από τη φερεγγυότητα του πελάτη είτε από τις εγγυήσεις που κατέχει η επιχείρηση για κάλυψη των απαιτήσεών της από τους πελάτες.

##### **10.1.2 Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως**

Είναι οι απαιτήσεις που κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει πιθανότητα να μην εισπραχθούν στο σύνολο τους ή κατά ένα ποσοστό τους.

Οι επισφαλείς πελάτες παρακολουθούνται λογιστικά από τον λογαριασμό 30.97 «πελάτες επισφαλείς».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.302, περ. 10) στο λογαριασμό 30.97 «πελάτες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά των πελατών που η είσπραξή τους γίνεται αμφίβολη ρευστοποίησης οι οποίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό από τους οικείους λογαριασμούς 30»πελάτες».

Επίσης στο λογαριασμό 30.99 «λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Τέλος στους λογαριασμούς 33.97 «χρεώστες επισφαλείς» και 33.99 «λοιποί χρεώστες επίδικοι» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών ή όσες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά διαφόρων χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες αντίστοιχα. Στο λογαριασμό 33.97 μπορούμε να εντάξουμε το ποσό που υπεξάιρεσε υπάλληλος από το ταμείο της επιχείρησης.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει στο άρθρο 43(σχετ.παρ.8 περ. α') ότι οι επισφαλείς απαιτήσεις αποτιμούνται στον ισολογισμό στη πιθανή τους αξία κατά το χρόνο σύνταξής του.

Η πιθανή αξία των επισφαλών απαιτήσεων κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού προκύπτει ως εξής:

### **Υπόλοιπα τέλους χρήσης**

Αρχική αξία απαιτήσεως XXXX (ευρώ)

Μείον: Πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως λόγω

Χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλούς XXXX (ευρώ)

Πιθανή αξία άνω απαιτήσεως XXXX (ευρώ)

Η πιθανή ζημιά της επιχειρήσεως, λόγω χαρακτηρισμού της άνω απαιτήσεως ως επισφαλής, θα καταχωρηθεί στα βιβλία της με το σχηματισμό προβλέψεως. Το άρθρο 42ε του Κωδ. Ν. 2190 στη παρ. 14 αναφέρει ότι οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά τη μέρα συντάξεως του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος του ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ\* του Κωδ. Ν. 2190/1920), ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

**Παράδειγμα:** Ανώνυμη εταιρεία στις 31/12/2002 έκρινε ότι δύο πελάτες ο Α με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31/12/2002 800,00 ευρώ, και ο Β με χρεωστικό υπόλοιπο στις 31/12/2002 1.000,00 ευρώ είναι επισφαλείς αφού ο πρώτος πτώχευσε και ο δεύτερος απεβίωσε. Τους

παραπάνω πελάτες στις 31/12/2002 τους μετέφερε από το λογαριασμό 30.00 «Πελάτες εσωτερικού» και 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
30 Πελάτες		
30.97 Πελάτες επισφαλείς		
30.97.0 A	800,00	
30.97.1 B	1000,00	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00 A		800,00
30.00.01 B		1000,00

**Αιτιολογία:** Χαρακτηρισμός πελατών ως επισφαλών ο πρώτος λόγω πτώχευσης και ο δεύτερος λόγω Θανάτου

Επίσης στις 31/12/2002 σχημάτισε πρόβλεψη για τους παραπάνω επισφαλείς πελάτες 1.200,00 ευρώ την οποία καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83 Προβλέψεις για έκτακτους Κινδύνους		
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	1.200,00	
44 Προβλέψεις		
44.11 Προβλέψεις για επτισφαλείς Απαιτήσεις		
44.11.0 A		800,00

**Αιτιολογία:** Σχηματισμός πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες.

### **10.1.3 Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως**

Ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις είναι εκείνες που δεν θεωρείται πιθανή η είσπραξή τους.

Ο Κωδ. Ν. 2190/1920 απαιτεί όπως οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται ολοσχερώς.(άρθρο 43, παρ.8, περ. α')

Πότε μια απαίτηση είναι ανεπίδεκτη εισπράξεως είναι θέμα πραγματικό. Έτσι αν ένας οφειλέτης έχει παύσει για μεγάλο χρονικό διάστημα τις πληρωμές του, έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης και επίσης από δικαστικές αποφάσεις βεβαιούτε ότι αυτός δεν κατέχει καμία περιουσία τότε ο οφειλέτης είναι ανεπίδεκτος εισπράξεως (Σ.τ.Ε. 145/1981 και 2695/1981 Δ.Φ.Ν. 1984, σελλ. 1200).

### **10.2 Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές**

Σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της «πραγματικής εικόνας» τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αναγράφονται στον ισολογισμό στη «πραγματική» τους αξία, δηλαδή στην αξία που προκύπτει με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Έτσι οι μεν ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις δεν πρέπει να αναγράφονται στο ενεργητικό αλλά να διαγράφονται εξ ολοκλήρου, οι δε επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό με το ποσό που πιθανολογείται κατά τη σύνταξη του ισολογισμού ότι θα εισπραχθεί από αυτές.

#### **10.2.1 Η μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής των απαιτήσεων.**

Με βάση αυτή τη μέθοδο οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται γνωστό ότι η συγκεκριμένη απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτη εισπράξεως οπότε διενεργείται η εγγραφή αποσβέσεώς της.

Η μέθοδος αυτή κατακρίνεται γιατί παραβιάζει τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων-εξόδων.



### **10.2.2 Η μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.**

Με βάση αυτή τη μέθοδο το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται από το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση από τους πελάτες.

Τα χρονικά όρια η υπέρβαση των οποίων καθιστά μια απαίτηση ως επισφαλή καθορίζονται από τις επιχειρήσεις.

### **10.2.3 Η μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού.**

Κατ' αυτήν τη μέθοδο το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ποσοστό που υπολογίζεται επί των απαιτήσεων που έχει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως.

Το ποσοστό βρίσκεται με τον τύπο:

#### ***Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις***

Σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενες χρήσεις

### **10.2.4 Η μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις.**

Με βάση αυτή τη μέθοδο το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται με βάση ένα ποσοστό επί των πωλήσεων της χρήσεως. Το ποσοστό αυτό το βρίσκουμε με το τύπο:

#### ***Απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις προηγούμενων χρήσεων***

Πωλήσεις επί πιστώσει προηγούμενων

### **10.2.5 Μικτή μέθοδος.**

Ορισμένες επιχειρήσεις, κυρίως πολυεθνικές, εφαρμόζουν μια μικτή μέθοδο σχηματισμού πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.

Οι επιχειρήσεις αυτές σχηματίζουν «πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις» για τις εξής απαιτήσεις τους:

1. Όσες απαιτήσεις κρίθηκαν ως επισφαλείς και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς 30..97 και 33.97
2. Όσες απαιτήσεις παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα κυρίως περισσότερο από ένα χρόνο.
3. Υπολογίζουν το μέσο ποσοστό διαγραφών επί του κύκλου εργασιών των πέντε τελευταίων ετών και βάση αυτού του ποσού σχηματίζουν πρόσθετη πρόβλεψη.

### **10.3 Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη.**

Με τη τροποποίηση που έγινε στην περ. θ, της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 με το άρθρο 5, παρ.8, του Ν.3091/2002 για να διαγραφούν απαιτήσεις των επιχειρήσεων κατά πελατών και τρίτων ως ανεπίδεκτες εισπράξεως και στη συνέχεια να εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων πρέπει:

1. Να βεβαιώνεται ότι εξέλιπε κάθε πιθανότητα εισπράξεως των αντίστοιχων απαιτήσεων 2. Να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία εξαρτάται η εν όλο ή εν μέρει εισπραξιμότητα όπως η ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων των οφειλετών και η τυχόν ύπαρξη ασφαλειών για τις απαιτήσεις.

### **10.4 Η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων από φορολογική άποψη μετά την ισχύ του νόμου 2065/1992 και μέχρι 31.12.2002.**

Η διάταξη του άρθρου 35 παρ.1 περ. στ' του Ν.Δ. 3323/1955 αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 12 του Ν.2065/1992, τροποποιήθηκε με το Ν. 2214/1994, κωδικοποιήθηκε στη φορολογία εισοδήματος στο άρθρο 31, παρ. 1, περ. θ' και τέλος τροποποιήθηκε με το άρθρο 14, παρ.3, του Ν.2459/1997. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν εκτός των άλλων και οι εξής προβλέψεις:

Του ποσού των προβλέψεων για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5 %) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες μετά την αφαίρεση:

2. Των επιστροφών ή των εκπτώσεων

3. Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου

4. Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στη τιμή πώλησης.

Επίσης υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503,521-528 και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της Ε.Σ.Υ.Ε. με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό αυτό των ως άνω προβλέψεων συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ Ξ.Ν.**

#### **11.1 Γενικά**

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.

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

Νόμισμα χώρας εκτός ζώνης Ευρώ

Κυμαινόμενη ισοτιμία ευρώ/ξένου νομίσματος

**11.2 Υπολογισμός της αξίας των αγορών από το εξωτερικό και των πωλήσεων στο εξωτερικό**

**11.2.1 Διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.**

1. Η αξία σε ευρώ των ειδών, παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας.

2. Η αξία σε ευρώ των αγαθών που πωλούνται στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της αξίας τους υπολογίζεται με βάση την επίσημη του ξένου νομίσματος της ημέρας εκδόσεως του παραστατικού πωλήσεως και εξαγωγής από την αποθήκη των πωλημένων, σύμφωνα και με όσα καθορίζονται στην περιπτ. 10 της παρ. 2.2.704. Ενδεχόμενη διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της αξίας του ευρώ που προκύπτει με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά την ημέρα διακανονισμού καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 όταν είναι χρεωστική ή στον λογαριασμό 81.01.04 όταν είναι πιστωτική.

4. 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 στη Τρίτη χώρα.

### **11.2.2 Αγορά αποθεμάτων από το εξωτερικό με βάση την επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου.**

Το Ε.ΣΥ.Λ. έχει δεχτεί (αρ. γνωμ. 177/16.11.1993) ότι εάν μια μονάδα έχει συμφωνήσει με αλλοδαπό προμηθευτή να εξοφλεί τα τιμολογία του στην αξία σε ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ με βάση την επίσημη τρέχουσα τιμή πώλησης του ξένου νομίσματος της ημερομηνίας εκδόσεως κάθε τιμολογίου αυτή είναι και η τιμολογιακή αξία κτήσεως των αντιστοίχων αγαθών με την οποία καταχωρούνται προσαυξανόμενη με τα ειδικά και άμεσα έξοδα αγορών:

- στους οικείους λογαριασμούς των αποθεμάτων της ομάδας 2
- στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94.

Στις περιπτώσεις αυτές συναλλαγματική διαφορά θα προκύψει μόνο όταν κατά την εξόφληση του τιμολογίου η επίσημη τρέχουσα τιμή του ξένου νομίσματος είναι μικρότερη, οπότε θα προκύψει πιστωτική συναλλαγματική διαφορά η οποία καταχωρείται στον λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

Αν κατά τη μέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπάρχουν υποχρεώσεις από ανεξόφλητα τιμολογία των άνω αλλοδαπών προμηθευτών η αποτίμηση γίνεται ως εξής:

-Αν η επίσημη τιμή του Ξ.Ν. την ημερομηνία του ισολογισμού είναι **μικρότερη** της αντίστοιχης της ημερομηνίας εκδόσεως του τιμολογίου τότε οι υποχρεώσεις αποτιμούνται στη μικρότερη τιμή και η προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται στον λογαριασμό 44.14.

-Αν η επίσημη τιμή του Ξ.Ν. της ημερομηνίας του ισολογισμού είναι **μεγαλύτερη** της αντίστοιχης της ημερομηνίας εκδόσεως του τιμολογίου τότε οι υποχρεώσεις αποτιμούνται στην μικρότερη τιμή οπότε στη περίπτωση αυτή δεν προκύπτει συναλλαγματική διαφορά.

### **11.2.3 Εισαγωγή εμπορευμάτων από το εξωτερικό τα οποία χωρίς να εκτελωνίζονται εξάγονται σε άλλες χώρες.**

Στη περίπτωση αυτή η αξία των πωλούμενων εμπορευμάτων εισπράττεται συνήθως προκαταβολικά σε ξένο νόμισμα τα οποία δεν μετατρέπονται σε ευρώ αλλά καταθέτονται σε

συγκεκριμένο λογαριασμό συναλλάγματος από τον οποίο αντλείται η απαιτούμενη κάθε φορά ποσότητα ξένου νομίσματος η οποία βασίζεται στους προμηθευτές εξωτερικού.

#### **11.2.4 Αξία κτήσεως εισαγόμενων από το εξωτερικό αγαθών.**

Η αξία αυτών των αγαθών συγκεντρώνεται και παρακολουθείται σε υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό»,

*Έξοδα εισαγωγής.* Αμέσως μετά τη παραλαβή των αγαθών και την εισαγωγή τους στην αποθήκη οι επιχειρήσεις μπορούν να υπολογίσουν προϋπολογιστικά όσα από τα ειδικά έξοδα αγοράς δεν έχουν ακόμα πληρωθεί, να διαμορφώνεται το συνολικό κόστος κτήσεως και να το μεταφέρουν στους λογαριασμούς της ομάδας 2 και στις μερίδες της αποθήκης. Με την αξία των προϋπολογιστικών εξόδων θα πιστώνεται ο αντίθετος λογαριασμός 32.90 «κόστος παραγγελιών εξωτερικού λογισμένο- λογαριασμός αντίθετος» ο οποίος θα αναλύεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους του 32.01 και θα τακτοποιείται με το διακανονισμό και οι προκύπτουσες μικροδιαφορές μεταφέρονται ή στους αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 2 ή σε λογαριασμό επόμενης εισαγωγής του ίδιου είδους.

*Έξοδα επισκευής.* Τα πραγματοποιούμενα έξοδα επισκευής εισαγόμενων αγαθών καταχωρούνται στη χρέωση των υπολογαριασμών 33.15 ή 33.16 οι οποίοι πιστώνονται με την είσπραξη των σχετικών ποσών από τον προμηθευτή.

### **11.3 Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.**

#### **11.3.1 Γενικά**

Το Ε.Γ.Α.Σ. τις συναλλαγματικές διαφορές τις χωρίζει σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

1. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων. Ο χειρισμός αυτών των διαφορών ρυθμίζεται από την περ. 23, της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Α.Σ.
2. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. Ο χειρισμός αυτών των διαφορών ρυθμίζεται από την παρ. 2.3.2. του Ε.Γ.Α.Σ.

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

- Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.  
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε Ξ.Ν.

- Διαθέσιμα σε Ξ.Ν.

3. Το Ε.Γ.Α.Σ. στην παρ. 2.3.2 ρυθμίζει τα θέματα της λογιστικής και αποτίμησης:

- Των ακινητοποιήσεων στο εξωτερικό
- Των χρεογράφων και άλλων τίτλων συμμετοχών και τοποθετήσεων σε Ξ.Ν.

### **11.3.2 Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων στοιχείων.**

#### **11.3.2.1 Λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις ή δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».**

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

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν:

1. Κατά την πληρωμή
2. Κατά την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων και δανείων που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση παγίων στοιχείων καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς:

16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων»

16.15.0 Πίστωση Α

16.15.1 Δάνειο Β

16.15.2

16.15.99

Τον τρόπο με τον οποίο θα αποσβεστεί το υπόλοιπο του λογαριασμού στο τέλος της χρήσης τον καθορίζει η περ. 23 της παρ. 2.2.110 του Ε.Γ.Λ.Σ.

#### **11.3.2.2 Η λογιστική του λογαριασμού 44.15**

Εάν ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 44.15 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων».

Την επόμενη χρήση το άνω πιστωτικό υπόλοιπο μεταφέρεται από τον λογαριασμό 44.15 στο λογαριασμό 16.15 και συμψηφίζεται με τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που υπάρχουν είτε από την εξόφληση των δόσεων των δανείων ή πιστώσεων είτε από την αποτίμηση των δανείων ή των πιστώσεων στο τέλος της επόμενης χρήσης.

Αν όμως την επόμενη χρήση προκύψουν πάλι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές τότε το άνω πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.15 μεταφέρεται με πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 44.15 που αντιστοιχεί στις δόσεις των δανείων που πληρώθηκαν κατά τη διάρκεια της κλειόμενης χρήσης.

Το μέρος αυτό προσδιορίζεται από τη σχέση:

Δόσεις εξοφληθείσες κατά τη κλειόμενη χρήση

Ανεξόφλητο υπόλοιπο στο τέλος της κλειόμενης χρήσης

#### **11.3.2.3 Η λογιστική των χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών του λογαριασμού 16.15**

Όταν ο λογαριασμός 16.15 εμφανίζει στο τέλος της χρήσεως χρεωστική συναλλαγματική διαφορά η επιχείρηση προβαίνει στις εξής ενέργειες:

1. Αν από την αποτίμηση του δανείου ή της πιστώσεως της προηγούμενης χρήσης είχε προκύψει συναλλαγματική διαφορά μεταφερθείσα τελικά στο λογαριασμό 44.15, η διαφορά αυτή την επόμενη χρήση μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.15 σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 16.15.



2. Αν μετά τον άνω συμφηφισμό, το υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 εξακολουθεί να παραμένει ακόμα χρεωστικό τότε αποσβένεται ως εξής:

I. Στη περίπτωση κανονικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας:

Χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 31.12.200X Υ

**Μείον:** μεταφορά στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκo της διαιρέσης (Υ:δ) όπου «δ» ο αριθμός των

ετών λήξεως της πιστώσεως ή του δανείου από την 31.12.200X Υ:δ

Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 στις 31.12.200X Υ1

II. Στη περίπτωση κατασκευαστικής περιόδου της οικονομικής μονάδας:

3. Από το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.200X Υ(ευρώ) μεταφέρεται στο

λογαριασμό 81.00.04 ποσό ίσο με το πηλίκo της διαιρέσεως (Υ:δ) όπου δ ο

αριθμός των ετών λήξεως της πιστώσεως από την 31.12.200X.

Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15, στις 31.12.200X (Υ-Υ:δ).

III. Στην περίπτωση ληξιπρόθεσμων δόσεων:

Από το χρεωστικό υπόλοιπο 31.12.200X Υ(ευρώ) μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.00.04:

- Το χρεωστικό μέρος που αντιστοιχεί στις ληξιπρόθεσμες δόσεις χ(ευρώ)
- Ποσό ίσο με το πηλίκo της διαιρέσεως (Υ:δ) όπου δ ο αριθμός των ετών λήξεως της πιστώσεως από την 31.12.200X

Νέο υπόλοιπο του λογαριασμού 16.15 στις 31.12.200X [Υ-χ-(Υ:δ)].

#### **11.4 Αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.**

11.4.1 **Η λογιστική των συναλλαγματικών διαφορών των λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε Ξ.Ν**

##### **11.4.1.1 Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.**

Καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς:

44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων».

44.14.0 » » » σε \$

44.14.1 » » » σε £

44.14.χχ » » » σε «χ»

Στο τέλος κάθε χρήσης αν τα ποσά των άνω λογαριασμών είναι:

**Χρεωστικά:** μεταφέρονται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

**Πιστωτικά :** παραμένουν στους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 και μέσα στην επόμενη χρήση μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

##### **11.4.1.2 Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα**

Καταχωρούνται απ' ευθείας:

- οι χρεωστικές στο λογαριασμό  
81.00.04
- οι πιστωτικές στο λογαριασμό  
81.01.04

#### 11.4.1.3 **Ο τρόπος αποτίμησης προθεσμιακής κατάθεσης σε Ξ.Ν.**

Έχουν δοθεί κάποιες διευκρινήσεις από το Ε.ΣΥ.Λ. με τη γνωμοδότηση 235/7.2.1995 που είναι οι ακόλουθες:

1. Αν η αξία επαναγοράς σε ευρώ είναι καθορισμένη και αμετάβλητη η αποτίμηση θα γίνει στην παρούσα αξία σε ευρώ τέλους χρήσης γιατί στη περίπτωση αυτή η απαίτηση σε Ξ.Ν. έχει ουσιαστικά μετατραπεί σε απαίτηση σε ευρώ.
2. Αν η εκ των προτέρων γνωστή τιμή επαναγοράς είναι σε Ξ.Ν. τότε θα εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 28, παρ. 6, περ. α' του Κ.Β.Σ. και η αποτίμηση θα γίνει στην επίσημη τρέχουσα τιμή του Ξ.Ν. τέλους χρήσης και στη συνέχεια με βάση την ίδια τιμή θα υπολογιστούν οι δουλευμένοι τόκοι.

#### 11.4.1.4 **Συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων.**

Καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς:

44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων».

44.14.10 » » » » σε \$.

44.14.11 » » » » σε £.

44.14.χχ » » » » σε «χ»

Στο τέλος κάθε χρήσης αν τα ποσά των άνω λογαριασμών είναι:

**Χρεωστικά:** μεταφέρονται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές».

**Πιστωτικά:** Από τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρεται από τους άνω υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.14 στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις που εισπράχθηκαν και στις υποχρεώσεις που πληρώθηκαν μέσα στη χρήση. Σε περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των υπολογαριασμών 44.14 με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές το μέρος που μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού 81.01.04 προσδιορίζεται κατ' αναλογία με βάση:

Αρχικά πιστωτικά υπόλοιπα λογαριασμού 44.14.χχ

Τελικά υπόλοιπα λογαριασμού 44.14.χχ

#### **11.5 Εξόφληση υποχρεώσεων σε S.N. με προαγορά συναλλάγματος.**

Αν για την εξόφληση των υποχρεώσεων Ξ.N. έχει γίνει προαγορά σε Ξ.N η αξία του οποίου σε ευρώ είναι καθορισμένη και αμετάβλητη, τότε πραγματική αξία των υποχρεώσεων σε Ξ.N. είναι η καθορισμένη και αμετάβλητη αυτή η αξία σε ευρώ του προαγορασθέντος Ξ.N. στην οποία θα εκτιμηθούν και οι υποχρεώσεις σε Ξ.N. κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

#### **11.6 Ενσωμάτωση οικονομικών καταστάσεων υποκαταστήματος εξωτερικού στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του κεντρικού - Μέθοδος των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος.**

##### **11.6.1 Γενικά**

Κατά τη μέθοδο αυτή, όπως περιγράφεται στη παρ. 2.3.302 του Ε.Γ.Α.Σ. τα στοιχεία του ισολογισμού χωρίζονται σε χρηματικά και μη στοιχεία.

### **11.6.2 Προσδιορισμός των συναλλαγματικών διαφορών ενσωμάτωσης υποκαταστήματος εξωτερικού.**

Στη προηγούμενη παράγραφο αναφέραμε ότι τα στοιχεία του ισολογισμού της θυγατρικής εξωτερικού χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία.

*Τα μη νοηματικά στοιχεία του ισολογισμού σε Ξ.Ν.* μετατρέπονται σε κόστος βάσει των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος με τις οποίες αποτιμούνται στο τέλος της χρήσης.

*Τα γ ρηματικά στοιχεία του ισολογισμού σε Ξ.Ν.* δημιουργούν συναλλαγματικές διαφορές ενσωμάτωσης αφού το υπόλοιπο αυτών σε ξένο νόμισμα στο τέλος της χρήσης αποτιμάται με τη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12**

### **ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ**

#### **12.1 Έννοια και διάκριση προβλέψεων.**

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού σε βάρους του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης κατά το κλείσιμο του ισολογισμού κάθε οικονομικής μονάδας. Η πρόβλεψη αποβλέπει κυρίως στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησής τους.

Διακρίνονται σε:

α. Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και προορίζονται για την κάλυψη εξόδων της κλειόμενης χρήσεως που πιθανόν να πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων.

β. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και προορίζονται για να

καλύψουν έκτακτες ζημιές και έξοδα που πιθανόν να πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε παραπάνω.

Στις οικονομικές καταστάσεις οι προβλέψεις εμφανίζονται ως εξής:

44.00 « Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»

44.09 « Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»

44.12 « Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα»

44.13 «Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

44.14 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων»

44.15 «Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων»

44.98 «Λοιπές έκτακτες προβλέψεις»

## **12.2 Ζημιογόνα γεγονότα που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της έγκρισης του.**

Γεγονότα μετά την χρονολογία του ισολογισμού, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 10, είναι τα γεγονότα εκείνα, ευνοϊκά ή μη, που επέρχονται μεταξύ της χρονολογίας του ισολογισμού και εκείνης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο για δημοσίευση και τα οποία μπορεί ή να υποδηλώνουν την ανάγκη προσαρμογών των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων του δημοσιευμένου ισολογισμού ή να απαιτούν αποκάλυψή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

**Διορθωτικά γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά την χρονολογία του** ισολογισμού και επιβάλλουν προσαρμογή στοιχείων του ισολογισμού: Μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της, για να αντανakλούν τα γεγονότα που αναπροσαρμόζουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο10. Υπάρχουν γεγονότα τα οποία μολονότι συμβαίνουν μετά την

χρονολογία του ισολογισμού, αντανακλώνται μερικές φορές στις οικονομικές καταστάσεις εξαιτίας νομικών υποχρεώσεων ή από την ειδική φύση τους. Στις περιπτώσεις αυτές χρειάζεται να γίνουν προσαρμογές όλων των στοιχείων του ισολογισμού της κλειόμενης χρήσης αφού τα ζημιογόνα γεγονότα, που συμβαίνουν μετά την σύνταξη του ισολογισμού παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του ισολογισμού της κλειόμενης χρήσης.

Προς κατανόηση των παραπάνω αναφέρουμε το εξής παράδειγμα:

*Στις 20 Ιανουαρίου 2004 η ανώνυμη εταιρία πληροφορήθηκε ότι ο πελάτης Α πτώχευσε. Ο πελάτης εμφανίζει στις 31/12/2003 χρεωστικό υπόλοιπο 10.000 ευρώ. Η ανώνυμη εταιρία για να αποτιμήσει την απαίτηση της από τον πελάτη στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως 31/13/2003 θα πρέπει να λάβει υπόψη της το παραπάνω γεγονός της πτώχευσης παρότι συνέβη μετά την χρονολογία του ισολογισμού. Το γεγονός της πτώχευσης αποτελεί πρόσθετη απόδειξη των συνθηκών(επισφολής πελάτης) που υπήρχαν κατά την χρονολογία του ισολογισμού.*

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, δηλαδή γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά την χρονολογία του ισολογισμού και απαιτούν μόνο αποκάλυψή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο δεν είναι ενδεδειγμένες οι προσαρμογές των στοιχείων του ισολογισμού, για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την χρονολογία του ισολογισμού, στις περιπτώσεις που τα γεγονότα αυτά δεν σχετίζονται με υφιστάμενες συνθήκες κατά τη χρονολογία του ισολογισμού. Τα ασυνήθιστα αυτά γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, θα πρέπει να αποκαλύπτονται εφόσον επηρεάζουν την περιουσιακή κατάσταση ή τα αποτελέσματα ή γενικά την θέση της επιχείρησης σε βαθμό που αυτά τα γεγονότα δεν θα πρέπει να παραμείνουν άγνωστα στους μετόχους και τους τρίτους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. ΝοΙΟ αναθεωρημένο το 1999 παρ.20 όταν μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι τέτοιας σπουδαιότητας που η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις, μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες

πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικών γεγονότων μετά την χρονολογία του ισολογισμού: α) την φύση του γεγονότος και β) μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος του ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί.

Τέτοια γεγονότα είναι: ένας μεγάλος μετασχηματισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η πώληση μιας μεγάλης θυγατρικής μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η ανακοίνωση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ενός προγράμματος για να διακοπεί μια εκμετάλλευση ή κατάρτιση δεσμευτικών συμφωνιών για διάθεση περιουσιακών στοιχείων της διακοπέισας εκμετάλλευσης ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται στην διακοπέισα εκμετάλλευση κ.τ.λ.

Γεγονότα τα οποία επέρχονται μετά τη χρονολογία του ισολογισμού και φανερώνουν ότι παύει η δραστηριότητα της επιχείρησης. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά τη χρονολογία του Ισολογισμού μπορεί να φανερώνουν ότι η επιχείρηση με συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 10 (αναθεωρημένο 1999) παρ. 13 μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ( Going Concern) αν η διεύθυνση της επιχείρησης προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει έτσι. Η επιδείνωση των οργανικών αποτελεσμάτων και της οικονομικής καταστάσεως μετά την χρονολογία του ισολογισμού ενδέχεται να φανερωθεί την ανάγκη να μελετηθεί, κατά πόσο είναι σωστή, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων να γίνει με βάση την εκδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για την επιχείρηση. Εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι του λοιπού κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο διάχυτη που το άνω Δ.Λ.Π. απαιτεί μια θεμελιώδη μεταβολή στη βάση της λογιστικής μάλλον, παρά μια αναπροσαρμογή στα ποσά που είναι καταχωρημένα μέσα στην αρχική βάση λογιστικής.

### **12.3 Εκτίμηση ζημιών που αναμένονται να προκύψουν από ενδεχόμενα γεγονότα.**



### **12.3.1 Πληροφόρηση των μετόχων και τρίτων για ζημιές από ενδεχόμενα γεγονότα.**

Η εταιρεία πρέπει να αναφέρει στην έκθεση διαχείρισεως του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του διαχειριστή) και σημαντικές ζημιές που κατά το χρόνο υποβολής της έκθεσης είτε υπάρχουν είτε αναμένονται να προκύψουν. Πρόκειται για τη σημαντικότερη από τις πληροφορίες που επιβάλει ο Νόμος 2190/1920 (σχετ. άρθρο 43<sup>ο</sup>, παρ. 3) να γίνονται γνωστές στους μετόχους και στους τρίτους ώστε να εκτιμήσουν σωστά τα στοιχεία των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Η διοίκηση της Ανώνυμης Εταιρείας, της ΕΠΕ κ.λπ. πρέπει, μέσω της «έκθεσης διαχείρισεως» να δώσει πληροφορίες στους μετόχους και στους τρίτους για τις αναμενόμενες ζημιές από ενδεχόμενα γεγονότα.

Ενδεχόμενο γεγονός, είναι η κατάσταση ή οι συνθήκες, το τελικό αποτελεσμάτων των οποίων, κέρδος ή ζημιά, θα επιβεβαιωθεί μόνο με την επέλευση ή όχι ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών συμβάντων (Δ.Λ.Π. Νο 10, αναθεωρημένο 1994 παρ. 3)

Στη συνέχεια με το Δ.Λ.Π. Νο 37 (έκδοσης 1998) «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις» αντικαταστάθηκαν τμήματα του άνω Δ.Λ.Π. Νο 10 τα οποία πραγματεύονται τα ενδεχόμενα γεγονότα, διαχωρίζοντας τα ενδεχόμενα γεγονότα :

σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο37 (παρ.13) οι προβλέψεις καταχωρούνται ως υποχρεώσεις όταν υφίσταται ως δεσμεύσεις της επιχείρησης, κατά τη χρονική στιγμή συντάξεως του ισολογισμού, και οι οποίες δεσμεύσεις έχουν πιθανό μελλοντικό αποτέλεσμα την εκροή πόρων για τον διακανονισμό του και παράλληλα οι δεσμεύσεις αυτές μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα.

### **12.3.2 Εκτίμηση ζημίας από ενδεχόμενα γεγονότα.**

Γενικά όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες στο χρόνο και στο ποσό. Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο37 παρ. 10.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο37 παρ. 14 μια πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν: α) Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος που συνέβη στο παρελθόν.

β) Είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό της δεσμεύσεως.

γ) Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου μια αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει μια υποχρέωση υπάρχει η οποία δεν μπορεί καταχωρηθεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση(Δ.Λ.Π. Νο37 παρ.26).

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### **12.4 Πρόβλεψη για ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις που διαφαίνονται σαν πιθανότητες κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού από ενδεχόμενα γεγονότα.**

##### **12.4.1 Γενικά.**

Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης χρήσης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος του ή ο χρόνος στον

οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που να καλύπτει τα αναγκαία όρια.

Οι προβλέψεις αυτές διακρίνονται σε:

- Προβλέψεις λόγω εργατικών διεκδικήσεων ή διαφορών
- Προβλέψεις λόγω αγωγών Τρίτων κατά της επιχείρησης
- Προβλέψεις για λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις
- Προβλέψεις για φόρους τέλη

#### 12.4.2 Προβλέψεις λόγω εργατικών διεκδικήσεων ή διαφορών.

Ο εργοδότης μπορεί να καταβάλλει αναδρομικά στο προσωπικό του βάσει νόμιμης αιτία, η οποία, είτε υφίστατο, είτε δημιουργήθηκε εκ των υστέρων και επομένως ήταν άγνωστη στον εργοδότη την εποχή στην οποία αυτά ανάγονται.

Εξετάζουμε δύο περιπτώσεις:

α) Αναδρομικά χορηγούμενα από τον εργοδότη βάσει νόμιμης αιτίας, που ήταν γνωστή σε αυτόν το χρόνο που ανάγονται.

Πολλές φορές ο εργοδότης γνωρίζει ότι οφείλει να καταβάλλει στους εργαζόμενούς του αποδοχές αλλά για ορισμένους λόγους δεν εξοφλεί αμέσως την υποχρέωση αυτή. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο εργοδότης πρέπει να εξοφλεί αμέσως τις υποχρεώσεις του ή αλλιώς να τις καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία με βάση τα στοιχεία της μισθοδοτικής κατάστασης. Η εγγραφή πρέπει να γίνει μέσα στην χρήση στην οποία έγιναν τα έξοδα ανεξάρτητα αν το ποσό εξοφλήθηκε ή όχι και θα έχει την μορφή:

31/12/2004

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ
60	Αμοιβές & έξοδα προσωπικού
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού
60.00.07	Επιδόματα κανονικής άδειας XXXX
60.00.08	Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών XXXX
60.03	Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις Προσωπικού
60.03.00	Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ XXXX
53	Πιστωτές διάφοροι
53.03	Οφειλόμενες αμοιβές προσωπικού
53.03.00	Υπάλληλος Α XXXX

54	Υποχρεώσεις από φόρους τέλη
54.03	Φόροι τέλη αμοιβών προσωπικού
54.03.00	Φ.Μ.Υ. ΧΧΧΧ
55	Ασφαλιστικοί οργανισμοί
55.00	ΙΚΑ
55.00.00	Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης ΧΧΧΧ

Έτσι η επιχείρηση θα μπορέσει να αποδώσει εμπρόθεσμα τις κρατήσεις και να χορηγήσει βεβαιώσεις με τις σωστές αποδοχές που έλαβαν οι μισθωτοί κατά την διάρκεια της χρήσεως.

β) Αναδρομικά καταβαλλόμενα βάσει διάταξης νόμου, συλλογικής σύμβασης ή δικαστικής απόφασης.

Οι επιχειρήσεις σε αυτές τις περιπτώσεις καλούνται να καταβάλλουν εκ των υστέρων ένα σημαντικό ποσό για αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, οι οποίες αφορούν προηγούμενες χρήσεις τα αποτελέσματα των οποίων έπρεπε κανονικά να είχαν επιβαρύνει. Γι' αυτό οι επιχειρήσεις επιβάλλεται, να δημιουργούν προβλέψεις για την αντιμετώπιση των δαπανών λόγω εργατικών διεκδικήσεων ή διαφορών, οπότε με το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης θα χρεωθούν οι υπολογαριασμοί του 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και θα πιστωθούν οι υπολογαριασμοί του 44 « Προβλέψεις».

**Παράδειγμα:** *Οι κληρονόμοι αποβιώσαντος από εργατικό ατύχημα εργάτη διεκδικούν δικαστικώς από το έτος 2001 αποζημίωση 120.000 ευρώ και η απόφαση του δικαστηρίου δεν έχει εκδοθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως 2002 αλλά ο νομικός σύμβουλος της εταχειρήσεως πιθανολογεί ότι τελικά θα ικανοποιηθούν πλήρως οι κληρονόμοι.*

*Ο σχηματισμός της πρόβλεψης 120.000 ευρώ πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχειρήσεως στις 31/12/2002 με την εξής εγγραφή:*

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		

83.98	Λοιπές προβλέψεις		
83.98.0	Πρόβλεψη για αποζημίωση		
	κληρονόμων αποβιώσαντος εργάτη	120.000	
44	Προβλέψεις		
44.98	Λοιπές έκτακτες προβλέψεις		
44.98.0	Πρόβλεψη για αποζημίωση κληρονόμων		
	Αποβιώσαντος εργάτη		120.000

**Αιτιολογία:** Σχηματισμός πρόβλεψης για αποζημίωση έτους 2002 που θα καταβληθεί στους κληρονόμους του εργάτη.

#### **12.4.3 Προβλέψεις λόγω αγωγών τρίτων(εκτός προσωπικού) κατά της επιχείρησης.**

Ο νομικός σύμβουλος κάθε επιχείρησης πρέπει να δώσει αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αγωγές τρίτων κατά της επιχείρησης. Από τις πληροφορίες αυτές πρέπει να προκύπτει το ποσό που τελικά θα επιβαρυνθεί η επιχείρηση από την αγωγή αυτή ώστε να σχηματισθεί πρόβλεψη.

Η εκτίμηση του ποσού που τελικά θα καταβάλλει η επιχείρηση στον τρίτο, και το οποίο πρέπει να προβλεφθεί στις οικονομικές καταστάσεις εκτιμάται με τον τρόπο που αναφέρεται στην παράγραφο 13.3.

**Παράδειγμα:** Τρίτος με αγωγή κατά της εταιρίας που κατέθεσε στις 10/12/2003 διεκδικεί αποζημίωση 100,000 ευρώ. Η διοίκηση της εταιρίας θέλοντας να εκτιμήσει τις ενδεχόμενες από την αγωγή τρίτου έλαβε υπόψη της τη γνωμάτευση του νομικού συμβούλου από την οποία προκύπτει ότι ο τρίτος μπορεί να δικαιωθεί κατά 60% ποσό που η εταιρία εκτιμά ως πλέον πιθανό να συμβιβαστεί. Στις 31/12/2003 η εταιρία σχηματίζει την εξής πρόβλεψη έτσι ώστε να καλύψει την ζημία που θα προκύψει από την αγωγή τρίτου:

Κωδικός Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
83	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
83.98	Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	

83.98.00	Ενδεχόμενη ζημία από αγωγή τρίτου	60.000
44	Προβλέψεις	
44.98	Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	
44.98.00	Αγωγή τρίτου	60.000

**Αιτιολογία:** Σχηματισμός πρόβλεψης λόγω αγωγής τρίτου.

#### **12.4.4 Προβλέψεις για λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις.**

*Ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις:* Κάθε επιχείρηση οφείλει να αποδίδει εμπρόθεσμα τις οφειλόμενες υποχρεώσεις της.

Στη περίπτωση που στο τέλος της χρήσεως υπάρχουν ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις, τότε η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει τις επιβαρύνσεις με τις οποίες επιβαρύνεται κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού λόγω της άνω καθυστέρησης εξοφλήσεως των αποδοχών.

Για τις επιβαρύνσεις αυτές η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει ισόποση πρόβλεψη. Εάν η επιχείρηση έχει ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις προς το Δημόσιο ή προς Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης από φόρους, τέλη και δικαιώματα πρέπει να προσδιορίσει το ύψος των επιβαρύνσεων που υπάρχουν από την μη εξόφληση των άνω υποχρεώσεων κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού. Με το ποσό των επιβαρύνσεων αυτών η επιχείρηση θα πρέπει να σχηματίσει πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσεως,

Η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει την ίδια πρόβλεψη και στην περίπτωση που έχει ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, προς τα ασφαλιστικά ταμεία, καθώς και προς τράπεζες προμηθευτές και λοιπούς πιστωτές για τις οποίες έχει υποχρέωση να καταβάλλει τόκους υπερημερίας.

*Εγγυήσεις προϊόντων:* Ορισμένες επιχειρήσεις κατά την πώληση των προϊόντων στους πελάτες αναλαμβάνουν την υποχρέωση να αποκαταστήσουν δωρεάν τις βλάβες που οφείλονται στον κατασκευαστή.

Η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης για να καλύψει τις ενδεχόμενες

δωρεάν επισκευές ή αλλαγές ανταλλακτικών οι οποίες καλύπτονται από την εγγύηση των πωλούμενων προϊόντων της ίδιας χρήσεως.

*Υποχρεώσεις για κάλυψη ελλειμμάτων ασφαλιστικών ταμείων:* Υπάρχουν ορισμένες υποχρεώσεις όπου οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από διατάξεις νόμων, από συλλογικές συμβάσεις εργασίας να καλύπτουν τα μελλοντικά ελλείμματα ασφαλιστικών ταμείων ή λογαριασμών. Στις περιπτώσεις αυτές η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εκτιμήσει την παρούσα αξία των υποχρεώσεών της από τα άνω ενδεχόμενα μελλοντικά ελλείμματα και να σχηματίσει ανάλογη πρόβλεψη.

## **12.5 Η λογιστική των προβλέψεων.**

Η λογιστική των προβλέψεων για κινδύνους και έξοδα αποτελείται από τα εξής δύο μέρη:

α) Την λογιστική του σχηματισμού των προβλέψεων κατά την σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

β) Την λογιστική της εκκαθάρισης της πρόβλεψης κατά των χρόνων που επήλθε ο κίνδυνος για τον οποίο σχηματίστηκε η πρόβλεψη. Τα έξοδα για τα οποία δημιουργήθηκε η πρόβλεψη θα εκκαθαριστούν ως εξής σύμφωνα με το Ε.ΣΥ.Λ. με την γνώμ 91/1992:

### **Καταχώρηση των εξόδων στους υπολογαριασμούς της ομάδας 6.**

**Av** η επιχείρηση καταχωρήσει τα έξοδα για τα οποία σχηματίστηκε πρόβλεψη στους υπολογαριασμούς της ομάδας 6 τότε θα πρέπει να μεταφέρει την χρέωση της «σχηματισμένης πρόβλεψης» του λογαριασμού 44, ποσό ίσο με το έξοδο που πραγματοποιήθηκε, στην πίστωση του λογαριασμού 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης». Στην περίπτωση αυτή τα ποσά των εξόδων που καλύπτονται από προβλέψεις δεν καταλογίζονται στο λειτουργικό κόστος αλλά μεταφέρεται στον 97 «Διαφορές ενσωμάτωσης και καταλογισμού» ο οποίος μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του 98.99 « Αποτελέσματα Χρήσης».

#### Καταχώρηση των εξόδων στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το Π.Δ. 502/1984 λογιστικοποίηση θα καταχωρήσει τα έξοδα απευθείας στους υπολογαριασμούς του 44 με τον τίτλο «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

#### Καταχώρηση των εξόδων στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 82.

**Τα** καταβαλλόμενα ποσά εξόδων για τα οποία σε προηγούμενες χρήσεις είχαν σχηματισθεί προβλέψεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και σε ανοιγμένους τριτοβάθμιους λογαριασμούς αντίστοιχους των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6.

Προτιμότερη λύση λογιστικώς είναι η γ' λύση γιατί είναι απλούστερη και δίχως μειονεκτήματα σύμφωνα με το έγγραφο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας 1683/γν. 91/1992.

Προτιμότερη λύση φορολογικώς είναι η β' λύση γιατί το έξοδο δεν καταχωρείται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κατά το χρόνο που γίνεται βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

#### **12.6 Φορολογική αναγνώριση των προβλέψεων.**

Η έκπτωση των δαπανών φορολογικά υπόκειται σε ορισμένους κανόνες, άλλοι από τους οποίους ορίζονται ρητά και ειδικά στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994 ή προκύπτουν από το συνδυασμό περισσότερων διατάξεων αυτού και άλλοι προκύπτουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Οι κανόνες αυτοί μπορούν να διατυπωθούν ως εξής: α) Η εκπεστέα δαπάνη πρέπει να είναι παραγωγική.

β) Το ποσό της δαπάνης πρέπει να είναι αναγεγραμμένο στα κατά τον Κ.Β.Σ. τηρούμενα βιβλία της επιχειρήσεως.

γ) Το ποσό της δαπάνης πρέπει όχι μόνο να είναι αναγεγραμμένο στα βιβλία της επιχειρήσεως, αλλά πρέπει επιπλέον, κατά κανόνα να αποδεικνύεται με αντίστοιχο αποδεικτικό στοιχείο.



δ) Να πρόκειται για δαπάνες εισοδήματος οι οποίες συμβάλλουν στην παραγωγή ωφέλειας ή εξυπηρετούν γενικά την επιχείρηση, αποκλειστικά κατά την διάρκεια μιας χρήσεως χωρίς να μετασχηματίζονται σε άλλο περιουσιακό στοιχείο.

ε) Βασική σημασία έχει το θέμα των εκπεστέων δαπανών η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, εκπίπτονται σε κάθε χρήση, οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες έγιναν βέβαιες και εκκαθαρισμένες μέσα στην χρήση αυτή, και αφορούν επιπλέον στην ανταμοιβή αγαθών ή υπηρεσιών που προσφέρθηκαν στην επιχείρηση κατά την ίδια χρήση.

στ) Αυτονόητη προϋπόθεση για την έκπτωση των δαπανών της επιχείρησης αποτελεί να κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία αυτής επαρκή και ακριβή κατά τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

ζ) Τέλος, η εκπεστέα δαπάνη πρέπει να είναι βέβαια και εκκαθαρισμένη δηλαδή αν μην εξαρτάται από αναβλητική αίρεση ή προθεσμία και να είναι προσδιορισμένη ποσοτικά και ποιοτικά.

Επομένως, κάθε δαπάνη που καταχωρείται στα βιβλία των επιχειρήσεων εταιριών υπό τύπο προβλέψεως και η οποία δεν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένη κατά το χρόνο συντάξεως του ισολογισμού δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

## **12.7 Πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

### **12.7.1 Έξοδα για την προστασία των εργαζομένων από τους κινδύνους της ανεργίας.**

Η επί μακρό χρονικό διάστημα απασχόληση του μισθωτού σε συγκεκριμένη επιχείρηση έχει ως αποτέλεσμα την ουσιαστική συμβολή του εργαζομένου στην κοινή προσπάθεια και ταυτόχρονα την φθορά του, που είναι τόσο μεγαλύτερη, όσο πιο πολλά τα χρόνια υπηρεσίας του. Επομένως, όταν, ο εργαζόμενος ακουσίως στερείται την απασχόληση του, δικαιούται αποζημίωση για την φθορά του αλλά και την οίονει επιστροφή των αφανών εισφορών του με βάση τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας.(Ν.2112/1920)

Ο εργαζόμενος, όμως, παράλληλα ασφαλιζεται και για τους κινδύνους που διατρέχει λόγω της ανεργίας, με βάση τις διατάξεις της ασφαλιστικής νομοθεσίας (Ν.Δ.2961/1954).

Με το ασφαλιστικό σύστημα, στους άνεργους εργαζομένους καταβάλλεται μια παροχή, το επίδομα ανεργίας. Υπεύθυνος για την καταβολή αυτή δεν είναι ο εργοδότης αλλά το κράτος μέσω του Ο.Α.Ε.Δ. Ο εργοδότης όμως είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει κάθε μήνα την εισφορά του στον Ο.Α.Ε.Δ. για την κάλυψη των κινδύνων της ανεργίας.

Επομένως, κάθε μήνα τα οργανικά έξοδα των επιχειρήσεων προσαυξάνονται με τις κοινωνικές εισφορές των εργοδοτών για την αντιμετώπιση από το κράτος των κινδύνων της ανεργίας.

Με το εργατικό σύστημα την αποζημίωση είναι υποχρεωμένος να την καταβάλλει ο εργοδότης. Ως εκ τούτου, ο εργοδότης από τη χρονική στιγμή που προσλαμβάνει ένα εργαζόμενο έχει μια υποχρέωση που τελεί υπό αναβλητική αίρεση. Συγχρόνως και ο εργαζόμενος έχει ένα δικαίωμα που τελεί υπό την ίδια αίρεση.

### **12.7.2 Λόγοι που επιβάλλουν το σχηματισμό προβλέψεων για το σύνολο του προσωπικού.**

Τα τελευταία χρόνια έχουν δημοσιευθεί απόψεις για την μη καταβολή των αποζημιώσεων του Ν. 2112/1920 από τους εργοδότες, επειδή δημιουργούν σε αυτούς δυσβάσταχτες οικονομικές επιβαρύνσεις. Γι' αυτό προβάλλεται έντονα η ανάγκη διορθωτικών ρυθμίσεων, όπως:

- α. Σύσταση ειδικού Λογαριασμού στον Ο.Α.Ε.Δ. ο οποίος έναντι ειδικής εισφοράς των εργοδοτών θα αναλάβει να πληρώνει τις αποζημιώσεις στους απολυόμενους μισθωτούς.
- β. Πληρωμή των αποζημιώσεων από τους εργοδότες, αλλά μέσω του Ο.Α.Ε.Δ.
- γ. Δημιουργία στις επιχειρήσεις ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού από το οποίο θα καταβάλλονται οι αποζημιώσεις.

### **12.8 Υπολογισμός και χρησιμοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.**

#### **12.8.1 Γενικά.**

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προετοιμάζεται όσο το δυνατόν έγκαιρα, ώστε οι εργασίες στο τέλος κάθε χρήσης για το σχηματισμό της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού να είναι ελάχιστες.

Πρέπει να προσδιορίσει για ποιους μισθωτούς έχει υποχρέωση να σχηματίσει πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού και να εξετάσει ιδιαίτερα τις συμβάσεις μισθωτών ορισμένου χρόνου.

Για το προσωπικό που προσλήφθηκε το τελευταίο δίμηνο της χρήσεως πρέπει να ενημερώσει το λογιστήριο ότι δεν θα σχηματίσει πρόβλεψη, αφού η επιχείρηση γι' αυτούς, δεν έχει την υποχρέωση να καταβάλλει αποζημίωση κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

Ακόμη η επιχείρηση πρέπει να διαχωρίσει τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού στις εξής κατηγορίες:

α. Πρόβλεψη για αποζημίωση έμμισθου προσωπικού(υπάλληλοι, εργάτες που δικαιούνται από το νόμο αποζημίωση υπαλλήλου)

β. Πρόβλεψη για αποζημίωση ημερομίσθιου προσωπικού (εργάτες, εργατοτεχνίτες αμειβόμενοι με μισθό)

Στην συνέχεια οι παραπάνω κατηγορίες μπορούν να διαιρεθούν και άλλο με διάφορα κριτήρια π.χ. το σύστημα των αποδοχών με το οποίο αμείβονται οι υπάλληλοι, η προϋπηρεσία και άλλα.

Τέλος πρέπει να σχεδιάσει τις καταστάσεις στις οποίες θα καταχωρήσει τα στοιχεία των μισθωτών βάσει των οποίων θα υπολογίσει την πρόβλεψη ή στην περίπτωση χρήσης ηλεκτρονικού υπολογιστή να καταρτισθεί έγκαιρα το πρόγραμμα με το οποίο θα υπολογιστεί η πρόβλεψη.

### **12.8.2 Υπολογισμός αποζημίωσης προσωπικού τέλους χρήσεως.**

Η επιχείρηση πρέπει, για το προσωπικό που χρησιμοποιεί κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού να αποτιμήσει τις υποχρεώσεις λόγω της αποχώρησης του προσωπικού από την επιχείρηση, δηλαδή να σχηματίσει πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού.

Η αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης είναι το κατώτατο όριο που θέτει ο νόμος για προσδιορισμό της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού. Συνεπώς η επιχείρηση μπορεί να προσδιορίσει την πρόβλεψη αυτή και σε μεγαλύτερο ποσό όμως, μέχρι το 100% της αποζημίωσης του Ν.2112/1920 εκτός εάν ο μισθωτός δικαιούται αυξημένη αποζημίωση βάσει διατάξεων νόμων ή εθιμικά οπότε η πρόβλεψη μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την αποζημίωση του Ν. 2112/1920.

Στην συνέχεια η επιχείρηση θα υπολογίσει την αποζημίωση που δικαιούνται οι μισθωτοί στο τέλος της χρήσης. Ο υπολογισμός θα γίνει από τα εξής στοιχεία:

α. Από τις τακτικές αποδοχές που έλαβε ο μισθωτός τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

β. Από την προϋπηρεσία του μισθωτού. Με βάση τα έτη συνεχούς υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη θα προσδιοριστούν οι μήνες αποζημίωσης όπως αυτοί καθορίζονται από τον Ν.2112/1920 για τους υπαλλήλους ή τα ημερομίσθια αποζημίωσης όπως αυτά καθορίζονται από το Β.Δ. 16/18.07.1920.

### **12.8.3 Μέθοδοι υπολογισμού της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού.**

Τις μεθόδους για αποζημίωση προσωπικού τις διακρίνουμε στις εξής δύο κατηγορίες: α. Μέθοδοι με τις οποίες υπολογίζεται η πλήρης αποζημίωση λόγω καταγγελίας της συμβάσεως του μισθωτού( ανώτατο όριο πρόβλεψης).

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται μόνο η μέθοδος της δουλευμένης αποζημίωσης του προσωπικού λόγω απόλυσης.

*Μέθοδος της δουλευμένης αποζημίωσης του προσωπικού λόγω απόλυσης.* Κατά την μέθοδο αυτή η επιχείρηση πρέπει για το προσωπικό που υπηρετεί σε αυτή κατά την χρονική στιγμή της σύνταξης του ισολογισμού να προσδιορίσει το ποσό της αποζημίωσης που θα πλήρωνε στο σύνολο του προσωπικού, εάν την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού αποχωρούσε από την επιχείρηση λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας.

β. Μέθοδοι με τις οποίες υπολογίζεται η μειωμένη αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης του μισθωτού(κατώτατο όριο πρόβλεψης).

Για το υπολογισμό της πρόβλεψης για αποζημίωση του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης εφαρμόζονται οι εξής μέθοδοι:

*Μέθοδος της αποχώρησης του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης.* Κατά την μέθοδο αυτή η επιχείρηση πρέπει για το προσωπικό που υπηρετεί σε αυτή κατά την χρονική στιγμή της σύνταξης του ισολογισμού, να προσδιορίσει το ποσό της αποζημίωσης που θα πλήρωνε στο

σύνολο του προσωπικού εάν την ημερομηνία του ισολογισμού αποχωρούσε από την επιχείρηση λόγω συνταξιοδότησης.

*Μέθοδος της παρούσας αξίας.* Κατά την μέθοδο αυτή η επιχείρηση πρέπει, για το προσωπικό που υπηρετεί σε αυτή κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, προσδιορίσει την παρούσα αξία της αποζημίωσης που θα πληρώσει στο σύνολο του προσωπικού, όταν θα αποχωρήσει από την επιχείρηση για συνταξιοδότηση.

**Παράδειγμα:** *Εάν υποθέσουμε ότι ο μισθωτός αποχωρεί από την επιχείρηση για πλήρη συνταξιοδότηση μετά από 15 χρόνια από την ημερομηνία πρόσληψης (δικαιούται αποζημίωση 11 μισθούς X40%) τότε η πρόβλεψη για αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία την οποία η επιχείρηση θα σχηματίσει στις 31/12/2002 με την μέθοδο της παρούσας αξίας για τον άνω μισθωτό αποτελείται από το δουλευμένο μέρος της αποζημίωσης( 5 μισθοί) που θα του καταβάλλει κατά την συνταξιοδότηση δηλαδή  $(400,00 \times 11 \text{μισθούς} \times 40\% \times 5/11)$  800,00 ευρώ.*

*Μέθοδος της ισόποσης χρονικής κατανομής.* Κατά την μέθοδο αυτή η επιχείρηση πρέπει, για το προσωπικό που υπηρετεί σε αυτή κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, να καταλείπει ισόποσα στην αποζημίωση, που οι μισθωτοί δικαιούνται, όταν αποχωρήσουν για συνταξιοδότηση από την επιχείρηση, σε όλα τα έτη απασχολήσεώς τους στην επιχείρηση.

*Μέθοδος της αναλογιστικής μελέτης.* Είναι η μοναδική μέθοδος που δέχονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) κατά την οποία η επιχείρηση μετρά την παρούσα αξία των μελλοντικών παροχών με την γνωμοδότηση ενός Αναλογιστού σύμφωνα με την παράγραφο 12 του IAS 19. Ακόμα, το κόστος μιας επιχείρησης, σε ότι αφορά την καταβολή τέτοιων συνταξιοδοτικών παροχών προκύπτει ταυτόχρονα με την προσθήκη νέων ετών υπηρεσίας από τους εργαζόμενους οι οποίοι έχουν το δικαίωμα της παροχής αυτής σύμφωνα με την παράγραφο 16 του IAS 19.

**13.1 Έννοια και περιεχόμενο**

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

Ειδικότερα, οι μεταβατικοί λογαριασμοί, αφενός αποτελούν τη γέφυρα μεταβάσεως στην επόμενη χρήση των εξόδων και εσόδων που την αφορούν, αφετέρου χρησιμεύουν για την προσωρινή καταχώρηση σ' αυτούς, κατά την μεταβατική περίοδο του χρονικού διαστήματος του κλεισίματος του ισολογισμού, ορισμένων απαιτήσεων από έσοδα(έσοδα χρήσεως εισπρακτέα) και ορισμένων υποχρεώσεων από έξοδα(έξοδα χρήσεως πληρωτέα) τα ποσά των οποίων δεν είναι απαιτητά από τους δικαιούχους την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Επίσης, οι μεταβατικοί λογαριασμοί χρησιμεύουν και για την προσωρινή καταχώρηση σ' αυτούς ορισμένων άλλων προσωρινών εκκρεμοτήτων( αγορών, εκπτώσεων κ.τ.λ.).

Τα μικρά υπόλοιπα που ενδεχομένως θα απομείνουν στους μεταβατικούς λογαριασμούς,36.01, 36.03, 56.01, 56.03 του Ε.Γ.Λ.Σ. κατά την τακτοποίηση των κονδυλίων τους μέσα στην νέα χρήση, μεταφέρονται στο λογαριασμό 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» και σε σχετικούς τριτοβάθμιους του.

**13.2 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού**

Στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού (λογαριασμός 36) καταχωρούνται οι εξής περιπτώσεις:

- Έξοδα επομένων χρήσεων (36.00)
- Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα (36.01)

- Αγορές από παραλαβή (36.02)
- Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό (36.03)

**Έξοδα επομένων χρήσεων:** είναι τα έξοδα που πληρώνονται μέσα στη χρήση αλλά ανήκουν στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις όπως ενοίκια, ασφάλιστρα, κ.τ.λ. Τα έξοδα αυτά, είτε καταχωρούνται απευθείας, κατά την πληρωμή τους, στην χρέωση του δευτεροβάθμιου αυτού μεταβατικού λογαριασμού, είτε μεταφέρονται σ' αυτόν από τους λογαριασμούς των εξόδων.

Για καλύτερη πληροφόρηση και για λόγους διαχειριστικής τάξεως και άμεσης συνδέσεως του δικαιολογητικού με το σύνολο της δαπάνης, ενδείκνυται να χρεώνεται ο λογαριασμός του εξόδου με το συνολικό ποσό και αμέσως να γίνεται η μεταφορά στον 36.00 του ποσού της επόμενης χρήσεως.

Διευκρινίζεται ότι, σε ειδικές περιπτώσεις, είναι δυνατόν να πραγματοποιηθούν και να λογιστικοποιηθούν μέσα στην τρέχουσα χρήση, χωρίς να πληρωθούν μέσα σε αυτή, ορισμένα έξοδα, ένα μέρος των οποίων αφορά την επόμενη χρήση, δίχως να είναι δυνατή η μη λογιστικοποίηση του μέρους αυτού. Αυτό συμβαίνει σε ορισμένα χρονικά έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται και βεβαιώνονται μέσα στην χρήση, αλλά πληρώνονται μέσα στην επόμενη.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω ακολουθεί ένα παράδειγμα:

*Ασφαλίζονται μηχανήματα για ένα έτος από 01/09/2003-31/08/2004 και με τα 2000€ ασφάλιστρα ταστώνεται η ασφαλιστική εταιρεία στην οποία μέχρι 31/12/2003 καταβλήθηκαν μόνο 600€. Εδώ την 01/09/2003 που πραγματοποιείται και βεβαιώνεται (με την λήψη του ασφαλιστήριου συμβολαίου) το έξοδο, θα λογιστικοποιηθεί στο σύνολο του (χρέωση δαπανών χρήσεως 600€, χρέωση μεταβατικών λογαριασμών 1400€ και πίστωση της ασφαλιστικής εταιρίας 2000€)*

**Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα:** Εδώ καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών εσόδων, τα έσοδα που είναι βέβαια και οριστικά και ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτήν και τα οποία, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση

των λογαριασμών απαιτήσεων. Την επόμενη χρήση που τα ποσά αυτά θα γίνουν απαιτητά, θα μεταφερθούν στην χρέωση των λογαριασμών απαιτήσεων και έτσι ο μεταβατικός λογαριασμός 36.01 και οι υπολογαρισμοί του θα εξισωθούν.

**Αγορές υπό παραλαβή:** Όταν, κατά το τέλος της χρήσεως, περιέχονται στην επιχείρηση τιμολόγια για αγορές αγαθών από το εσωτερικό που δεν έχουν παραληφθεί ακόμα τα αγαθά, αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό και με ευθύνη της επιχειρήσεως, με την αξία τους πιστώνεται ο προσωπικός λογαριασμός του προμηθευτή, με χρέωση του παραπάνω λογαριασμού. Ο λογαριασμός αυτός θα πιστωθεί και θα εξισωθεί με χρέωση των οικείων λογαριασμών αποθεμάτων την

επόμενη χρήση, κατά την παραλαβή των αγαθών. Για τα τιμολόγια αγοράς αγαθών που περιέχονται στην επιχείρηση κατά την διάρκεια της χρήσεως πριν από την παραλαβή των αντίστοιχων αγαθών, οι σχετικές εγγραφές διενεργούνται κατά την παραλαβή των αγαθών.

**Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό:** Καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών αγορών ή εκπτώσεων οι βέβαιες εκπτώσεις επί αγορών που η επιχείρηση δικαιούται στο τέλος της χρήσεως σύμφωνα με τις σχετικές συμφωνίες με τους προμηθευτές της, αλλά δεν έχουν περιέλθει ακόμα στα χέρια της αναγγελίες των προμηθευτών της και για τον λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμη η χρέωση των οικείων λογαριασμών τους. Οι λογαριασμοί των προμηθευτών θα χρεωθούν βάσει των αναγγελιών τους που θα ληφθούν την επόμενη χρήση, με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού 36.03 ο οποίος και θα εξισωθεί.

### **13.3 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού.**

Στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού (λογαριασμός 56) καταχωρούνται οι εξής περιπτώσεις:

- Έσοδα επόμενων χρήσεων (56.01)



- Έξοδα χρήσεως δουλευμένα (56.01)  
Αγορές υπό τακτοποίηση (56.02)
- Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό (56.03)

**Έσοδα επόμενων χρήσεων:** Είναι τα έσοδα που εισπράττονται μεν μέσα στη χρήση, αλλά ανήκουν στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις, τα οποία, είτε καταχωρούνται απευθείας, κατά την είσπραξη τους στην πίστωση του δευτεροβάθμιου αυτού μεταβατικού λογαριασμού, είτε μεταφέρονται σ' αυτόν από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων.

Και εδώ, όπως και στα έξοδα επόμενων χρήσεων, σε ειδικές περιπτώσεις είναι δυνατό να πραγματοποιηθούν, να βεβαιωθούν και τα λογιστικοποιηθούν μέσα στην τρέχουσα χρήση, χωρίς να εισπραχθούν μέσα σε αυτή, ορισμένα έσοδα, ένα μέρος των οποίων αφορά την επόμενη χρήση, δίχως να είναι δυνατή η μη λογιστικοποίηση του μέρους αυτού. Αυτό συμβαίνει κατά κανόνα σε διάφορα χρονικά έσοδα, τα οποία πραγματοποιούνται και βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, αλλά εισπράττονται την επόμενη γιατί η επιχείρηση χορηγεί σχετική πίστωση στον υπόχρεο.

**Έξοδα χρήσεως δονλημένα:** Εδώ καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν πληρώθηκαν μέσα σε αυτή, και τα οποία, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται σκόπιμο, να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων. Την επόμενη χρήση, που τα ποσά αυτά θα γίνουν απαιτητά, θα μεταφερθούν στην πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων και έτσι ο άνω μεταβατικός λογαριασμός θα εξισωθεί.

**Αγορές υπό τακτοποίηση:** Σε περίπτωση που τα τιμολόγια αγοράς δεν περιέρχονται στην επιχείρηση κατά την παραλαβή των αγαθών, χρεώνονται οι λογαριασμοί αποθεμάτων με την συμφωνημένη αξία των αγαθών, που παραλαμβάνονται, με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού «αγορές υπό τακτοποίηση», ο οποίος χρεώνεται αμέσως μετά την λήψη των τιμολογίων αγοράς, με πίστωση του λογαριασμού του προμηθευτή.

**Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό:** Εδώ καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών των εσόδων, οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούται οι πελάτες της επιχείρησης, για τις οποίες, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το κατά πελάτη ακριβές τους ύψος και από το λόγο αυτό δεν είναι δυνατή η πίστωση των λογαριασμών των πελατών. Οι εκπτώσεις αυτές, όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιηθούν, θα μεταφερθούν από το παραπάνω μεταβατικό λογαριασμό στους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών.

Σημειώνεται εδώ, ότι οι εκπτώσεις πωλήσεων δεν θεωρούνται προσθετικό στοιχείο των εξόδων, αλλά αφαιρετικό των εσόδων, γι\* αυτό καταχωρούνται στην χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών των πωλήσεων. Σκοπός του χειρισμού αυτού, είναι να προσδιορίζονται ομοιόμορφα, σωστά και αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και συνεπώς και ομοιόμορφος κύκλος εργασιών.

## **ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΠΕ**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

#### **14.1 Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων της ανώνυμης εταιρίας.**

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η ανώνυμη εταιρεία 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: α) από το πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, β) από τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή εάν δεν υπάρχει, από ένα συμβούλιο που ορίζεται ειδικά από το διοικητικό συμβούλιο και γ) από το

διευθύνοντα στο λογιστήριο ο οποίος από 1.1.2003 πρέπει να έχει την άδεια του λογιστή - φοροτέχνη που προβλέπεται από το Π.Δ. 340/1998.

Οι πράξεις ισολογισμού της ανώνυμης εταιρείας, όπως και το κλείσιμο αυτού πρέπει να γίνουν μέσα σε τέσσερις μήνες από τη λήξη της χρήσεως (άρθρο 17, παρ. 8, εδάφιο β', Κ.Β.Σ.). Η προθεσμία αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει τη προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που για την ανώνυμη εταιρεία πρέπει να υποβληθεί μέχρι τη δέκατη μέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή.

Στη συνέχεια οι τρεις παραπάνω καταστάσεις δημοσιεύονται 20 τουλάχιστον μέρες πριν τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις εφημερίδες που ορίζει η παρ. 5, του άρθρου 43β, του Κωδ. Ν. 2190/1920.

Δέκα μέρες πριν τη 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). 48 ώρες πριν τη γενική συνέλευση καταρτίζεται πίνακας των εχόντων δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση μετοχών.

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

## **14.2 Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στο πίνακα διάθεσης κερδών.**

### **14.2.1 Φόρος εισοδήματος.**

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».

Το ποσό που θα καταβληθεί τελικά στο Δημόσιο προκύπτει από το λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος».

#### **14.2.2 Υπολογισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος.**

Αναλογών φόρος εισοδήματος όταν δεν υπάρχουν διανεμόμενα κέρδη:

**Καθαρό αποτέλεσμα** προ φόρου όπως προκύπτει από το υπόδειγμα του λογαριασμού Αποτελέσματα χρήσεως του Ε.Γ.Λ.Σ.

**Πλέον** δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Μείον** έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας

**Μείον** έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

**Μείον** έσοδα από συμμετοχές

**Μείον** έσοδα από εκμετάλλευση πλοίων –

Κέρδη για φορολογία

Αναλογών φόρος εισοδήματος:

Κύριος φόρος x 35%

Συμπληρωματικός φόρος

Υπολογίζεται σε ποσοστό 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές ανεξάρτητα αν προέρχονται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση,

#### **14.2.3 Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου εισοδήματος. Εκκαθάριση φόρων - τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος.**

Ο αναλογών φόρος εισοδήματος (Φ1+Φ2) μεταφέρεται από το λογαριασμό 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» στο λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος». Σύμφωνα με τα στοιχεία που απεικονίζονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας η κίνηση του λογ/μού 54.08 είναι η εξής:

Αναλογών φόρος εισοδήματος

**Μείον:** Φόρος εισοδήματος που εκπίπτεται σύμφωνα με την παρ. 4, άρθρου 10, Ν.Δ. 3843/1958 όπως κωδικοποιήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994:

Α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του Ν.Δ. 3843/1958 καθώς και με τα άρθρα 37α του Ν.Δ. 3323/1955, για τα εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο, όπως οι διατάξεις αυτές κωδικοποιήθηκαν με τα άρθρα 111, 114 και 55 του Ν. 2238/1994 και επίσης από το οικ. Έτος 2003 ο φόρος που προκαταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 παρ. 1 του Ν. 2238/1994.

Β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσυζηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 8α, του Ν.Δ. 3843/1958.

Εάν λοιπόν τα κέρδη Κ2 έχουν φορολογηθεί με ποσοστό α%, τότε το ποσό του φόρου που αφαιρείται είναι:

Γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε από την ανώνυμη εταιρεία στο εξωτερικό για τα εισοδήματα που προέκυψαν στην αλλοδαπή και φορολογούνται στην Ελλάδα.

Φόρος εισοδήματος για πληρωμή

**Πλέον:** Προκαταβολή φόρου εισοδήματος όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στη συνέχεια

**Πλέον:** Τέλος χαρτοσήμου 3,6% στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών

Πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 54.08 το οποίο πρέπει να συμφωνεί με το ποσό που αναφέρει η «Δήλωση φορολογίας εισοδήματος» της Α.Ε. για καταβολή.

#### **14.2.4 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**

Επίσης, το άρθρο 14 του Ν.Δ. 3843/1958 αναφέρει στη παρ. 1, ότι από το προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, βεβαιούται ως καταβλητέος φόρος ποσό ίσο προς το 55% 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.

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, δηλαδή:  $(\Phi 1 + \Phi 2) \times 55\%$

Μείον: Τα ποσά φόρου που εισπράττονται στην πηγή

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

#### **14.2.5 «Λοιποί μη ενσωμάτουμένοι στο λειτουργικό κόστος τόκοι»**

Είναι εταιρικά βάρη τα οποία με βάση την ισχύουσα νομοθεσία δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της χρήσεως και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται ως εταιρικά βάρη εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ως εταιρικά βάρη που βαρύνουν τα κέρδη της χρήσεως. Οι φόροι που περιλαμβάνονται κυρίως στα παραπάνω είναι:

- Ο φόρος ακίνητης περιουσίας
- Ο φόρος των μετοχών από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλεται κατά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών.

#### **14.3**

#### **14.4 Διάθεση κερδών - Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος.**

Το Πιστωτικό υπόλοιπο του Λογ/μού «88.99 Κέρδη προς διάθεση» διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του Κωδ. Ν . 2190/1920.

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων που αναφέρει το Ε.Γ.Λ.Σ. μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω ως εξής:

Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως που προκύπτει από την κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως»

**Μείον:** Το υπόλοιπο των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων

**Πλέον ή Μείον:** Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

**Μείον:** φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη Χρήσεως Σύνολο Α

**Πλέον:** Το υπόλοιπο των κερδών των προηγούμενων χρήσεων

Τα αποθεματικά προς διάθεση

Κέρδη προς διάθεση

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

A) **αφαιρείται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.** Η κράτηση αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών. Το ποσοστό αυτό πρέπει να είναι τουλάχιστον 5% επί του «Συνόλου Α». Όταν το ύψος του σχηματισθέντος τακτικού αποθεματικού φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική.

B) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για τη καταβολή του πρώτου μερίσματος.

Το ποσοστό του μερίσματος που είναι υποχρεωμένη η Α.Ε. να διανείμει στους μετόχους της είναι: Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο x 6%.

#### **14.5 Σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της Α.Ε.**

Από τις διατάξεις των άρθρων 44α και 45 του κωδ. Ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της Α.Ε. είναι η εξής:

A) Συμψηφισμός ζημιών παρούσης ή και προηγούμενων χρήσεων

B) Αφαιρείται ο αναλογών στα κέρδη φόρος εισοδήματος

Γ) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού

Δ) Διανεμόμενο μέρισμα στους μετόχους

Δα) Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο x 6%

Δβ) (Σύνολο Α - Τακτικό αποθεματικό) x 35%

Ε) Το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

#### **14.6 Διάθεση του «υπόλοιπου» των καθαρών κερδών.**

Το άρθρο 45 του Κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού. Στη περίπτωση που το καταστατικό δεν καθορίζει πως διανέμεται το υπόλοιπο των καθαρών κερδών χρήσεως ούτε ορίζει όργανο για να καθορίσει αυτό η διανομή γίνεται βάση με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

#### **14.7 Απαγόρευση διανομής κερδών.**

**14.7.1** Οι εταιρείες απαγορεύεται να διανείμουν κέρδη όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Κωδ. Ν. 2190/1920 απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της παρούσας ή και των προηγούμενων χρήσεων όταν στον ισολογισμό υπάρχει αναπόσβεστο υπόλοιπο «εξόδων πολυετούς απόσβεσης» μη καλυπτόμενο από προαιρετικά αποθεματικά και από υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Η διάταξη αυτή ισχύει για:

- Τις Α.Ε.
- Τις Ε.Π.Ε.
- Τις Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.
- Τις Ε.Ε. κατά μετοχές εταιρείες
- Τις Α.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Ο.Ε. ή Ε.Ε. των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.



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

Στο άρθρο 44α του Κωδ. Ν. 2190/120, αναφέρεται ότι δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους εφόσον κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ Ε.Π.Ε.**

#### **15.1 Η διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.**

Σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν. 3190/1955 τίθεται ο κανόνας ότι το σύνολο των καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, δηλαδή του 5% των ετήσιων καθαρών κερδών της χρήσεως, μέχρι το σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του κεφαλαίου, αποτελεί κέρδος διανεμόμενο στους εταίρους.

Το καταστατικό της Ε.Π.Ε. μπορεί να προβλέπει την 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 των εταίρων της Ε.Π.Ε., μπορεί να αποφασίσει με παμψηφία των εταίρων τη διάθεση κερδών στο προσωπικό.

Από 30/06/1992 που ισχύει ο Ν. 2065/19992, τα κέρδη των Ε.Π.Ε. φορολογούνται με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

Από τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. δεν παρακρατείται κανένα ποσό φόρου εισοδήματος, επειδή με την καταβολή του άνω φόρου 35% επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. Τα διανεμόμενα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των Ε.Π.Ε. 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 σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 2238/1994 εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί μόνο το κέρδος που αναλογεί στους εταίρους των Ε.Π.Ε., βάσει του ποσοστού συμμετοχής τους στην εταιρεία.

Υπόλοιπο ζημιών **Ε.Π.Ε.:** Για το προσδιορισμό των αδιανέμητων κερδών επί των οποίων οι Ε.Π.Ε. υπολογίζουν τα αφορολόγητα αποθεματικά από τις 30/06/1992 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν.2238/1994, μεταφέροντας τις ζημιές για συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων ετών.

Όταν το αποτέλεσμα των Ε.Π.Ε. είναι ζημιογόνο τότε οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν συμπληρωματικές εισφορές σύμφωνα με το Ν. 3190/1955, άρθρο 36.

Οι εισφορές αυτές είναι υποχρεωτικές μόνο για την κάλυψη ζημιών που εμφανίζονται στον ισολογισμό και σε καμία άλλη περίπτωση, εφόσον όμως συντρέχουν οι εξής ειδικότεροι όροι:

- Οι συμπληρωματικές εισφορές προβλέπονται από το καταστατικό
- Οι συμπληρωματικές εισφορές δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερες από το αρχικό κεφάλαιο
- Στη συνέλευση που θα αποφασίσει για τις εισφορές αυτές πρέπει να παρευρίσκονται τουλάχιστον τα % του όλου αριθμού των εταίρων εκπροσωπούμενων τα % του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

Επομένως, το μέρος της λογιστικής ζημιάς που δεν το κάλυψαν οι εταίροι με τις συμπληρωματικές εισφορές, θα μειώσει τα λογιστικά κέρδη των επόμενων χρήσεων για τον υπολογισμό των αφορολόγητων αποθεματικών.

## **15.2 Γενικά περί αμοιβής διαχειριστή- εταίρου.**

Στον εταίρο της Ε.Π.Ε. δεν απαγορεύεται η συμμετοχή του στην διοίκηση της εταιρείας ή η εργασία του σε αυτή ως υπάλληλος. Ο διαχειριστής δικαιούται μισθό εφόσον έτσι έχει συμφωνηθεί. Ο τόπος αμοιβής του καθώς και το ύψος του μισθού, πρέπει να αναγράφεται στο καταστατικό όταν έχει διοριστεί βάσει διατάξεώς του ή στο θεωρημένο «βιβλίο πρακτικών γενικής συνελεύσεως των εταίρων» όταν έχει διοριστεί από την γενική συνέλευση των εταίρων.

Έγκριση μισθού εταίρου Έ.Ω.Ε. από την συνέλευση των εταίρων. Δεν υπάρχει ειδική διαδικασία σύμφωνα με την οποία θα καθορίζεται ο μισθός του διαχειριστή. Ο διαχειριστής εταίρος Ε.Π.Ε. μπορεί να λαμβάνει αμοιβή ως αντάλλαγμα προσφοράς προσωπικής εργασίας στην Ε.Π.Ε. Στην περίπτωση αυτή, ο καθορισμός της αμοιβής γίνεται είτε με το καταστατικό είτε με την 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 η συναίνεση όλων των εταίρων.

Επίσης, στην περίπτωση που στο καταστατικό 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 γενική συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. να έχει προεγκρίνει το καταβαλλόμενο μισθό στο διαχειριστή εταίρο αλλιώς δεν θα εκπίπτει φορολογικά.

### **15.3 Τρόπος φορολογίας μισθού ή οποιασδήποτε άλλης απολαβής που καταβάλλεται σε εταίρους Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετέχουν.**

#### **15.3.1 Φορολογία μισθών που καταβλήθηκαν από 01/01/1984-29/06/1992.**

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 31 του Ν.Δ. 3323/1955 ορίζετε ρητώς ότι ο μισθός ή οποιασδήποτε άλλης μορφής απολαβή του εταίρου από την Ε.Π.Ε., στην οποία συμμετέχει, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Στις αναλυτικές οδηγίες που έδωσε το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο Ε. 1290/1985 αναφέρονται τα εξής:

«Αν ο εταίρος ή ο διαχειριστής- εταίρος Ε.Π.Ε. προσφέρει την προσωπική του εργασία και αμείβεται γι' αυτή με μισθό είτε κατόπιν συμφωνίας με άλλου είδους απολαβή που του καταβάλλεται, ανεξάρτητα από τυχόν καταβολή των εισφορών υπέρ του ΙΚΑ, τα ποσά θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Μπορεί ο εταίρος να είναι μισθωτός της εταιρείας με την προϋπόθεση της παροχής πραγματικών υπηρεσιών και καταβολής έναντι αυτών μισθού, τα ποσά, όμως αυτά με βάση την

προαναφερθείσα διάταξη, θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ως τέτοια θα περιληφθούν στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος των δικαιούχων».

### **15.3.2 Φορολογία μισθών που καταβλήθηκαν από 30/06/1992-31/12/2002.**

Από 31/06/1992 μέχρι 31/12/2002 που ίσχυε η διάταξη του άρθρου ΙΟτου Ν. 2065/1992, η οποία τροποποίησε τη διάταξη του άρθρου 31 του Ν.Δ. 3323/1955, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 28 παρ. 3 του Ν.238/1994, δεν θεωρείτο φορολογητέο εισόδημα ο μισθός ή οποιαδήποτε άλλη απολαβή που λάμβαναν κατά την διάρκεια της χρήσεως οι διαχειριστές- εταίροι. Επίσης, από 30/06/1992 ως 31/12/2002, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων της ΕΠΕ δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών.

Επομένως οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που λάμβαναν οι διαχειριστές εταίροι από 30/06/1992 έως 31/12/2002:

- Δεν θεωρούντο ότι αποτελούσαν έξοδα που μείωναν τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της Ε.Π.Ε.
- Δεν αποτελούσαν φορολογητέο εισόδημα για τους διαχειριστές εταίρους που εισέπραξαν τις άνω αμοιβές, αλλά θεωρούντο ως εισόδημα της Ε.Π.Ε. , δηλαδή ως μέρος των κερδών αυτής και θεωρούντο στο πρόσωπο της με τον προβλεπόμενο για την περίπτωση αυτή συντελεστή 35%

Για τις αποδοχές αυτές, υπόχρεος έναντι του δημοσίου για την καταβολή του φόρου είναι η Ε.Π.Ε. χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τον εν λόγω φόρο που αναλογεί στην πραγματικότητα σε εισόδημα του μισθωτού εταίρου θα τον επιβαρυνθεί και έναντι αυτού η Ε.Π.Ε.

Για τις Ε.Π.Ε. λοιπόν ο συντελεστή φόρου εισοδήματος 35% υπολογίζεται από 30/06/1992-31/12/2002 ως εξής:

Καθαρά φορολογητέα κέρδη	€ Χ
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων	
Διαχειριστών εταίρων	€ Ψ

Κέρδη για φορολογία € Χ-Ψ

Αναλογών φόρος εισοδήματος € Χ-Ψ\*35%

Για τον προσδιορισμό των κερδών που φορολογούνται από 30/06/1992-31/12/2002 στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής ήταν υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους δεν επιθυμούσε αν λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

### **15.3.3 Φορολογία μισθών που καταβάλλονται από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01/01/2003 και μετά.**

Από 01/01/2003 και μετά θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ο μισθός και κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από την Ε.Π.Ε. σε εταίρους της για υπηρεσίες που προσφέρουν σε αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ(θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες).

## **15.4 Παρακράτηση φόρου από αμοιβή διαχειριστή εταιρού.**

### **15.4.1 Αμοιβές που καταβλήθηκαν μέχρι 29/06/1992.**

Μέχρι την 31/12/1984, οι Ε.Π.Ε. από τους μισθούς που κατέβαλλαν στους διαχειριστές εταίρους δεν διενεργούσαν καμία παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Από 01/01/1985 ως 31/12/1988, οι Ε.Π.Ε. ήταν υποχρεωμένες να παρακρατούν φόρο εισοδήματος 10% στο ακαθάριστο ποσό που καταβάλλεται για μισθούς ή οποιαδήποτε άλλη απολαβή σε χρήμα στους εταίρους της, ο οποίος αποδίδετε με προσωρινές δηλώσεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του Ν.Δ. 3323/1955.

Από 01/01/1989- 29/06/1992 οι Ε.Π.Ε. ήταν υποχρεωμένες να παρακρατούν φόρο στις απολαβές των εταίρων από την εταιρεία με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν.Δ. 3323/1955.0 φόρος παρακρατείτε από την Ε.Π.Ε. κατά την καταβολή και υπολογίζετε στο ακαθάριστο ποσό.

#### **15.4.2 Αμοιβές που καταβλήθηκαν από 30/06/1992 έως 31/12/2002.**

Ο μισθός τον οποίο η Ε.Π.Ε. κατέβαλε από 30/06/1992-31/12/2002 στους εταίρους της, με τους οποίους συνδέετο συγχρόνως και με σχέση εξαρτημένης εργασίας, δεν αποτελούσε από φορολογικής πλευράς ατομικό εισόδημα αυτών, αλλά θεωρείτο ως εισόδημα του νομικού προσώπου της εταιρείας, δηλαδή ως μέρος των κερδών της και φορολογείτο σε αυτή με τον προβλεπόμενο συντελεστή φορολογίας 35%.

Από 30/06/1992-31/12/2002 οι μισθοί αυτοί θεωρούντο ότι καταβαλλόταν έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής. Λόγω όμως ότι μόνο μετά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί το ύψος της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών εταιρών το Υπουργείο Οικονομικών αποφάσισε με εγκύκλιο του να κάνει δεκτά τα εξής:

Οι Ε.Π.Ε. κατά το χρόνο που κατέβαλαν τους άνω μισθούς δεν είχαν υποχρέωση από 30/06/1992-31/12/2002 να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή από φορολογικής άποψης οι μισθοί αυτοί δεν αποτελούσαν ατομικό εισόδημα και συνεπώς δεν υπόκειντο σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών, αλλά θεωρούταν ως εισόδημα της Ε.Π.Ε. και γι' αυτό φορολογούταν στο όνομα της εταιρείας με συντελεστή 35%. Η Ε.Π.Ε. όμως είχε υποχρέωση για τα ποσά αυτά των μισθών που κατέβαλε στους διαχειριστές έναντι επιχειρηματικής αμοιβής, να είχε καταβάλλει φόρο στο Δημόσιο με ποσοστό 15% μέχρι 15/02/1998 και 20% από 17/02/1998- 31/12/2002 πλέον τελών χαρτοσήμου 1,2% ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος επί των καταβαλλόμενων μισθών.

#### **15.4.3 Αμοιβές που καταβάλλονται από 01/01/2003 και μετά.**

Από 01/01/2003 και μετά η παρακράτηση φόρου εισοδήματος από το μισθό και τις κάθε απολαβές που καταβάλλονται από την Ε.Π.Ε. σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτή είναι 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 Ε.Π.Ε. πρέπει να διενεργήσουν παρακράτηση φόρου

εισοδήματος με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

Σημειώνουμε εδώ ότι, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από την Ε.Π.Ε. σε εταίρους της για υπηρεσίες που προσφέρουν σε αυτή για τις οποίες ασφαρίζονται σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός ΙΚΑ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16**

### **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

#### **16.1 Η Εισαγωγή των ΔΛΠ στην Ελληνική νομοθεσία**

Με τις διατάξεις των άρθρων 11, 12 και 13, Ν. 3301/2004 επήλθαν στην ελληνική νομοθεσία τέσσερις τροποποιήσεις και προσθήκες. Με τις νέες αυτές διατάξεις ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία οι απαιτήσεις του Κανονισμού (ΕΚ) με αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19 Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

Με τον Κανονισμό αυτό εναρμονίζονται οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που δημοσιεύουν οι εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρείες με σκοπό την εξασφάλιση υψηλού βαθμού διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

#### **16.2 Ποιες οικονομικές μονάδες και από πότε εφαρμόζουν τα πρότυπα**

Για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2005, οι εταιρείες, οι οποίες διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους, των οποίων οι τίτλοι, κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, εφόσον οφείλουν να καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς (δηλαδή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) να τις καταρτίζουν σύμφωνα με τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Παρέχεται η ευχέρεια στα κράτη-μέλη να εκτείνουν την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και στους ετήσιους λογαριασμούς (δηλαδή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις) των ανωτέρω εταιρειών, αλλά και στους ενοποιημένους ή/και ετήσιους λογαριασμούς των λοιπών εταιρειών, προαιρετικά ή υποχρεωτικά.

#### **16.2.1 Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ (άρθρο 134 παρ. 1 κωδ. Ν.2190/1920)**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 134 οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν τις ετήσιες ατομικές και οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές (ενδιάμεσες) οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, όπως υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στις περιπτώσεις όπου μια ανώνυμη εταιρεία, της οποίας μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, είναι μητρική, συντάσσει ετήσιες και οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, στις διατάξεις των οποίων και καθορίζεται ακριβώς ποιες επιχειρήσεις οφείλουν να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ποιες θυγατρικές πρέπει να ενοποιούνται από την μητρική τους (ΔΑΠ 27). Οι ανωτέρω ενδιάμεσες ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι τριμηνιαίες, όπως καθορίζεται από το Π.Δ. 360/1985, όπως ισχύει.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, η υποχρέωση εφαρμογής των ΔΠΧΠ, εκτείνεται και στις ετήσιες, ατομικές ή ενοποιημένες, εφόσον συντρέχει περίπτωση, οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων, από μητρική, μη εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΠΧΠ και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων, μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Εταιρίες εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας



Σχετικά με τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες εκτός Ελλάδας, σε κάθε περίπτωση, είτε θα συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, είτε θα γίνει ενοποίηση των οικονομικών δεδομένων τους με αυτά της μητρικής τα οποία θα στηρίζονται στις διατάξεις των ΔΠΧΠ .

### **16.2.2 Προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ (άρθρο 134 παρ. 2 κωδ. Ν. 2190/1920)**

Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες, κατά τα ανωτέρω, ανώνυμες εταιρείες μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες, ως ανωτέρω ετήσιες, οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση ΔΠΧΠ, εφόσον η εφαρμογή τους προενκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας με απόφαση που λαμβάνεται με απλή απαρτία. Η σχετική απόφαση για την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ θα προβλέπει την εφαρμογή τους για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης δεν προσδιορίζει το χρόνο εφαρμογής των ΔΠΧΠ, αυτή θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας.

Εάν μια εγκατεστημένη στην Ελλάδα μητρική εταιρεία, της οποίας τίτλοι δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, επιλέξει την προαιρετική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, τότε όλες οι ενοποιούμενες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός Ελλάδος, πρέπει να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΠΧΠ.'

### **16.3 Σκοπός του Προτύπου**

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη- βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας (επιχείρησης) όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων ( επιχειρήσεων). Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενο τους.

### **16.3.1 Πεδίο Εφαρμογής του Προτύπου**

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες ανεξάρτητα αν πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις». Δεν εφαρμόζεται όμως ως προς την δομή και το περιεχόμενο στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά». Η ορολογία που χρησιμοποιείται είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Το ίδιο ισχύει και για οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια και για οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια όπου μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

### **16.4 Οι Δημοσιευόμενες Οικονομικές Καταστάσεις**

Στην Ελλάδα βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε,Λ.Π.)<sup>1</sup> και του Ν.2190/20 βάσει του οποίου λειτουργούν οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι οποίοι υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να εκδίδουν:

- 1) Ισολογισμό
- 2) Αποτελέσματα Χρήσης
- 3) Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- 4) Προσάρτημα

5) Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους

Το Δ.Λ.Π Νο 1 σε αντίθεση επιβάλλει:

- 1) Ισολογισμό
- 2) Αποτελέσματα Χρήσης
- 3) Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- 4) Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- 5) Λογιστικές Μεθόδους Και Άλλες Επεξηγήσεις (Σημειώσεις)
- 6) Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους (Σε Μεγαλύτερο Βαθμό)

Ελλάδα (ΕΓΛΣ & Ν2190/1920)	ΔΛΠ 1 (ΙΡΚ5 1)
Ισολογισμός	Ισολογισμός
Αποτελέσματα Χρήσης	Αποτελέσματα Χρήσης
Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	Δεν υπάρχει
Δεν υπάρχει	Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
Δεν υπάρχει	Κατάσταση Ταμειακών Ροών
Προσάρτημα	Ανάλυση Λογιστικών Μεθόδων & Άλλες Επεξηγήσεις
Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους	Έκθεση Δ.Σ. Στους Μετόχους (Σε Μεγαλύτερο Βαθμό)

<sup>1</sup> Αναφερόμαστε φυσικά στο Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Εξαιτίας του υψηλού κόστους και του χρόνου που απαιτείται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π και για να αποφευχθούν οι επαναλαμβανόμενες πληροφορίες που ήδη έχουν δημοσιευθεί, μια οντότητα έχει τη δυνατότητα να καταρτίσει περιληπτικές τριμηνιαίες και εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις ετήσιες καταστάσεις οι οποίες θα πρέπει να είναι πλήρεις. Το Δ.Λ.Π 34 «*Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις*» περιγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο που πρέπει να περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο.

#### **16.4.1 Διαδικασία εργασίας έκδοσης των Δ.Π.Χ.Π. και των Διερμηνειών**

Τα Δ.Π.Χ.Π. και οι διερμηνείες των Δ.Π.Χ.Π αναπτύσσονται μέσω μιας διεθνούς επίσημης διαδικασίας που εμπλέκει λογιστές, οικονομικούς αναλυτές και άλλους χρήστες οικονομικών καταστάσεων, τους επιχειρηματίες, τα χρηματιστήρια, τις ρυθμιστικές και νομοθετικές αρχές, την ακαδημαϊκή κοινότητα και τα ενδιαφερόμενα άτομα και οργανισμούς από όλο τον κόσμο. Το ΙΑ5B συμβουλευεται, σε δημόσιες συναντήσεις, τη Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (5AO) για τα σημαντικά έργα, τα θέματα της ημερήσιας διάταξης και τις προτεραιότητες. Συζητά τεχνικά θέματα σε συναντήσεις που είναι ανοικτές στο κοινό για παρακολούθηση.

#### **16.4.2 Χρόνος εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π.**

Τα Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται από την ημερομηνία που ρητά καθορίζεται στο Πρότυπο. Νέα ή αναθεωρημένα Δ.Π.Χ.Π. ορίζουν μεταβατικές διατάξεις για εφαρμογή μέχρι την αρχική εφαρμογή τους.

#### **16.4.3 Γλώσσα**

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εγκρίνεται από το ΙΑ5B στην αγγλική γλώσσα, το ΙΑ5B μπορεί να εγκρίνει μεταφράσεις σε άλλες γλώσσες, με την προϋπόθεση ότι η μετάφραση έχει προετοιμαστεί με βάση διαδικασίες που παρέχουν την

εξασφάλιση της ποιότητας της μετάφρασης. Το IASB μπορεί να αδειοδοτήσει και άλλες μεταφράσεις.

#### **16.4.4 Οι Χρήστες οικονομικών καταστάσεων και ανάγκες πληροφόρησής τους.**

Στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται οι σημερινοί και οι πιθανοί επενδυτές, οι εργαζόμενοι, οι δανειστές, οι προμηθευτές και άλλοι πιστωτές, οι πελάτες, το κράτος και τα όργανα του καθώς και το κοινό οι οποίοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για την πληροφόρησή τους.

#### **16.4.5 Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων**

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Για να επιτύχουν το σκοπό αυτό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με:

- τα περιουσιακά στοιχεία,
- τις υποχρεώσεις;
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τις δαπάνες συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και
- τις Ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

#### **16.4.6 Ποιες είναι οι οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΠΧΠ**

Οι οικονομικές καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες, ετήσιες και ενδιάμεσες) που καθορίζονται από τα ΔΠΧΠ είναι οι εξής πέντε:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.
- Κατάσταση ταμιακών ροών και,
- Λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις (το Προσάρτημα).

Από τις διατάξεις της 4<sup>ης</sup> Ευρωπαϊκής Λογιστικής Οδηγίας, προβλέπεται η σύνταξη Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου η οποία, με τη μορφή επισκόπησης, θα παρουσιάζει τα βασικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Η απλή παράθεση στοιχείων που ήδη εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες συνόδευα η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, δεν ενδείκνυται. Μπορεί όμως, εφόσον κριθεί σκόπιμο, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου να παραπέμπει σε στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **16.5 Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων**

Τα Ποιοτικά χαρακτηριστικά αφορούν τις ιδιότητες εκείνες που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες. Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι τα παρακάτω:

- **Η κατανοητότητα.** Μια ουσιώδης ιδιότητα των παρεχόμενων με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών είναι ότι αυτές είναι κατανοητές από τους χρήστες οι οποίοι προϋποτίθεται ότι διαθέτουν μία γενική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.
- **Η Συνάφεια.** Οι πληροφορίες που παρέχονται με τις Οικονομικές Καταστάσεις έχουν την ιδιότητα της συνάφειας όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας αυτούς να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να

επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και τη σπουδαιότητα τους. Σε μερικές περιπτώσεις η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφεια τους. Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις αν η παράλειψη τους ή η κακή διατύπωση τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.

- **Η Αξιοπιστία.** Οι πληροφορίες για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι αξιόπιστες, δηλαδή να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις. Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να βασίζονται σ' αυτές επειδή αντιπροσωπεύουν πιστά εκείνο το οποίο υποτίθεται και αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν.

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες πρέπει να διακρίνονται για την :

1. Πιστή παρουσίαση. Οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που υποτίθεται ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν.
2. Ουσία πάνω από τον τύπο. Οι πληροφορίες είναι αναγκαίο να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με το νομικό τους τύπο. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση έχει μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο αλλά υπάρχουν συμφωνίες που εξασφαλίζουν ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή η απεικόνιση μόνο της πώλησης δεν θα αντιπροσώπευε πιστά τη συναλλαγή.
3. Ουδετερότητα. Οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν με την επιλογή την παρουσίαση των πληροφοριών επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα.
4. Σύνεση. Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν αβεβαιότητες που προέρχονται από πολλά γεγονότα και καταστάσεις. Σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που περιέχεται σε κάθε κρίση έτσι ώστε τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα δεν υπερτιμούνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποτιμούνται ή το αντίθετο.

5. Πληρότητα. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις εντός των ορίων του ουσιώδους και του κόστους. Μια παράλειψη μπορεί να έχει ως συνέπεια οι πληροφορίες να είναι εσφαλμένες ή παραπλανητικές και έτσι αναξιόπιστες και ανεπαρκείς σε ότι αφορά τη συνάφεια τους.

- **Η Συγκρισιμότητα**. Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμούν τη σχετική οικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση. Συνεπώς η αποτίμηση και η απεικόνιση του οικονομικού αποτελέσματος των όμοιων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο τόσο διαχρονικά μέσα στην επιχείρηση, όσο και στις διαφορετικές επιχειρήσεις.

Σημαντικό στοιχείο του ποιοτικού χαρακτηριστικού της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων είναι οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν κατά την κατάρτιση τους καθώς και οι τυχόν μεταβολές των πολιτικών αυτών και οι συνέπειες τέτοιων μεταβολών.

#### **16.5.1 Αποδοτικότητα και κέρδος**

Το κέρδος χρησιμοποιείται συχνά ως ένα μέτρο απόδοσης ή ως βάση για άλλες μετρήσεις, όπως η απόδοση μιας επένδυσης ή τα κέρδη ανά μετοχή. Τα στοιχεία που άμεσα συνδέονται με τη μέτρηση του κέρδους είναι τα έσοδα και τα έξοδα και ο συνδυασμός αυτών με διάφορους τρόπους παρουσιάζει με διάφορες μετρήσεις την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης. Αναλυτικά:

Έσοδα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή μειώσεων των υποχρεώσεων που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων άλλες από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Ο ορισμός του εσόδου ενσωματώνει τόσο τα τακτικό έσοδα όσο και τα κέρδη. Ο ορισμός του εσόδου συμπεριλαμβάνει επίσης τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη. Όταν τα κέρδη αυτά καταχωρούνται στα αποτελέσματα συνήθως παρουσιάζονται ξεχωριστά γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό της λήψης οικονομικών αποφάσεων. Τα κέρδη συχνά καταχωρούνται καθαρά (μειωμένα) από τις σχετικές δαπάνες.



Έξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή δημιουργίας υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων διαφορετικές από αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα δια κεφάλαια.

Ο ορισμός των εξόδων περιλαμβάνει τα έξοδα που προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης αλλά και τις ζημίες που αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εξόδων και μπορεί ή όχι να προκύψουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Όταν οι ζημίες καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρουσιάζονται συνήθως ξεχωριστά γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό της λήψης οικονομικών αποφάσεων. Οι ζημίες καταχωρούνται συχνά καθαρές (μειωμένες) από τα σχετικά έσοδα.

Οι ανωτέρω ορισμοί των εσόδων και εξόδων εξατομικεύουν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά τους, αλλά δεν καθορίζουν τα κριτήρια στα οποία πρέπει να ανταποκρίνονται για να καταχωρηθούν στον Ισολογισμό. Τα έσοδα και τα έξοδα μπορεί να απεικονίζονται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων με διαφορετικούς τρόπους ούτως ώστε να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες που είναι κατάλληλες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

#### **16.6 Κριτήρια καταχώρησης στοιχείων στις Οικονομικές καταστάσεις**

Καταχώρηση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον Ισολογισμό ή στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων ενός κονδυλίου που ανταποκρίνεται στον ορισμό του στοιχείου και πληροί συγκεκριμένα κριτήρια για την καταχώρηση του. Τα κριτήρια καταχώρησης είναι τα εξής:

- > είναι πιθανό ότι μελλοντικό οικονομικά οφέλη που συνδέεται με αυτό το στοιχείο θα εισρεύσουν
- > το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η παράλειψη της καταχώρησης τέτοιων κονδυλίων δεν αναπληρώνεται από τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν ή από Σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Ένα κονδύλι που έχει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός στοιχείου αλλά δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση, δικαιολογείται η γνωστοποίηση του στις Σημειώσεις ή στο

επεξηγηματικό υλικό όταν η γνώση του στοιχείου θεωρείται χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

#### **16.6.1 Καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων Ενεργητικού**

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να επιμετρηθεί (αποτιμηθεί) αξιόπιστα.

Αντίθετα ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό, αλλά σαν έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν έχει προκύψει δαπάνη, για την οποία θεωρείται απίθανο να εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη στις επόμενες χρήσεις.

#### **16.6.2 Καταχώρηση των υποχρεώσεων στον Ισολογισμό**

Μια υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανόν ότι κατά την τακτοποίηση μιας παρούσας οφειλής θα έχουμε μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και το ποσό με το οποίο θα γίνει η τακτοποίηση μπορεί να αποτιμηθεί (επιμετρηθεί) αξιόπιστα. Συμβάσεις οι οποίες είναι ισόποσα ανεκτέλεστες και από τα δύο μέρη δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

#### **16.6.3 Καταχώρηση εσόδων**

Τα έσοδα καταχωρούνται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων, όταν έχει προκύψει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέεται είτε με αύξηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού ή με μείωση υποχρέωσης και η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι η καταχώρηση εσόδων συμπίπτει με την καταχώρηση των αυξήσεων σε περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού ή των μειώσεων σε υποχρεώσεις.

#### **16.6.4 Καταχώρηση εξόδων**

Τα έξοδα καταχωρούνται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων όταν έχει προκύψει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είτε με αύξηση υποχρέωσης, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει

στην πράξη ότι η καταχώρηση εξόδων συμπίπτει με την καταχώρηση μιας αύξησης στις υποχρεώσεις ή μιας μείωσης στα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού. Τα έξοδα καταχωρούνται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση τον άμεσο συσχετισμό με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και της πραγματοποίησης συγκεκριμένων στοιχείων εσόδων (συσχετισμός των εξόδων με τα έσοδα) και συνεπάγεται την ταυτόχρονη ή συνδυασμένη καταχώρηση των εσόδων και εξόδων που προέρχονται άμεσα και μαζί από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα. Για παράδειγμα, τα διάφορα στοιχεία εξόδων που συγκροτούν το κόστος πωληθέντων αγαθών αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με τα έσοδα από την πώληση των αγαθών.

Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένονται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων και η σχέση τους με τα έσοδα μπορεί μόνο γενικά ή έμμεσα να προσδιοριστεί, τότε τα έξοδα καταχωρούνται στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων με βάση τη διαδικασία συστηματικής και ευλόγου κατανομής. Στις περιπτώσεις αυτές το έξοδο αναφέρεται συχνά ως απόσβεση. Αυτές οι διαδικασίες κατανομής χρησιμοποιούνται για να καταχωρούνται έξοδα στις λογιστικές περιόδους στις οποίες τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτές τις δαπάνες αναλίσκονται ή εκπνέουν.

#### **16.6.5 Επιμέτρηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων**

Επιμέτρηση (αποτίμηση) είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών στα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων. Αυτό προϋποθέτει την επιλογή συγκεκριμένης βάσης επιμέτρησης και οι συχνότερα χρησιμοποιούμενες βάσεις επιμέτρησης είναι οι εξής:

##### **> το Ιστορικό κόστος**

Τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε κατά το χρόνο της απόκτησης τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή σε μερικές περιπτώσεις (π.χ. φόροι εισοδήματος) στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθεί η υποχρέωση στην κανονική πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

### > το Τρέχον κόστος

Τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδύναμων που θα έπρεπε να πληρωθούν αν τα ίδια ή ισοδύναμα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν τώρα. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο τελικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που θα χρειαζόταν για να διακανονιστεί η οφειλή άμεσα.

#### > η Ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί άμεσα από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού σε κανονικές συνθήκες. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στην αξία διακανονισμού τους, δηλαδή στο απροεξόφλητο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις στην κανονική ροή των εργασιών της επιχείρησης.

#### > η Παρούσα αξία.

Τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών που το στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει στην κανονική ροή των εργασιών της επιχείρησης. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθούν για να διακανονιστούν οι υποχρεώσεις στην κανονική ροή των εργασιών της επιχείρησης.

Η βάση επιμέτρησης (αποτίμησης) που είναι περισσότερο αποδεκτή από τις επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους είναι αυτή του Ιστορικού Κόστους. Αυτό συνδυάζεται και με άλλες βάσεις επιμέτρησης (αποτίμησης).

### **16.7 Δημοσιότητα των οικονομικών καταστάσεων, της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου και των λοιπών πληροφοριών που συντάσσονται βάσει των ΔΠΧΠ (άρθρα 135 και 136 κωδ. Ν.2190/1920).**

Οι ετήσιες, ατομικές και ενοποιημένες, οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών που έχουν καταρτιστεί βάσει των υιοθετημένων από την Ευρωπαϊκή Ένωση ΔΠΧΠ, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και η Έκθεση Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή δημοσιεύονται, κατά τα

γνωστά, είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησης τους, εντός είκοσι ημερών από την τροποποίηση.

Ειδικότερα :

- Καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών με σχετική ανακοίνωση στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.
- Δημοσιεύονται για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών, από την πρώτη δημοσίευση τους σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι ελεύθερα προσπελάσιμος και,
- Εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Εκτός της δημοσιότητας των ανωτέρω, οι ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύουν είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης, τα αναλυτικά στοιχεία και τις πληροφορίες όπως προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, σύμφωνα με τις υποδείξεις της κοινής απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης.

#### **Δημοσιότητα βάσει του Π.Δ. 360/1985**

Οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρείες δημοσιεύουν, κάθε τρίμηνο, στην ιστοσελίδα τους καθώς και σε μια ή περισσότερες εφημερίδες εθνικής και μεγάλης κυκλοφορίας στοιχεία και πληροφορίες για τις ατομικές και ενοποιημένες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το Π.Δ. 360/1985 και την 17/336/21.4.2005 απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, εντός δυο μηνών από τη λήξη της περιόδου που αφορούν. Επιπρόσθετα αναρτούν στην ιστοσελίδα τους τις τριμηνιαίες οικονομικές

καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (ΔΑΠ 34). Εφόσον οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση ΔΠΧΠ, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε τρόπο λογιστικά στοιχεία, που απορρέουν από την εφαρμογή άλλων κανονιστικών διατάξεων, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

## **16.8 Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**

### **16.8.1 Ο τρόπος τήρησης των βιβλίων (άρθρο 7Κ.Β.Σ.)**

Με τις τροποποιημένες, με το Ν. 3301/2004, διατάξεις του ΚΒΣ παρέχεται η ευχέρεια στις ανώνυμες εταιρείες που συντάσσουν τις Ετήσιες Οικονομικές τους Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία, είτε βάσει των αρχών και κανόνων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, είτε βάσει των αρχών και κανόνων των ΔΠΧΠ.

Εφόσον επιλεγεί η συνέχιση τήρησης των βιβλίων με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, δεν προκύπτουν πρόσθετες υποχρεώσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Εφόσον, όμως, επιλεγεί η τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΠΧΠ, οι εταιρείες έχουν τις εξής υποχρεώσεις:

> Να συντάσσουν Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής~Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) στον οποίο καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε

πρωτοβάθμιο, διαφοροποιημένο, λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία βάσει των ΔΠΧΠ (Λογιστική βάση), η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση) και, η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Παράδειγμα 1 Π.Σ.Λ.Φ.Β.

	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορές	
			Χρέωση	Πίστωση
Λογαριασμός				
Λογαριασμός 60	4.000	3.800	-	-200
Λογαριασμός 65	1.000	1.100	100	-
Λογαριασμός 66	1.130	1.090	-	-40
Λογαριασμός 68	1.600	1.200	-	-400
Λογαριασμός 75	1.800	1.600	200	-
Λογαριασμός 76	2.000	2.300	-	-300
Λογαριασμός 83	3.000	1.200	1.800	

> Να τηρούν ιδιαίτερο, αθεώρητο, φορολογικό μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και το οποίο χρησιμοποιείται ως βάση προσδιορισμού της αξίας των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, μόνο εφόσον, κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.ΓΙ, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της

διαφοροποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων. Το μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων και το φορολογικό μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενημερώνονται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

> Να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών. Να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με διπλογραφική μέθοδο. Ιδιαίτερα, εφόσον τα βιβλία τηρούνται με έναν από τους δυο κατωτέρω περιγραφόμενους τρόπους, παρέχεται η ευχέρεια, όπως αντί αυτών των πινάκων, να συντάσσεται Φορολογικός Ισολογισμός, Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης και Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών πλην του Φορολογικού Ισολογισμού.

#### **16.8.2 Αποτίμηση αποθεμάτων (άρθρο 28 Κ.Β.Σ.)**

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, οι εταιρείες προσδιορίζουν το κόστος των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμούν αυτά τα μένοντα αποθέματα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Π.Χ.Π.

Οι διαφορές εκείνες των στοιχείων του κόστους (π.χ. αποσβέσεων κλπ.) μεταξύ των αρχών και των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και των Δ.Π.Χ.Π., που προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης και απεικονίζονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β., επηρεάζουν, στο σύνολο τους, το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης την οποία αφορούν χωρίς να κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων ετοιμών προϊόντων. Για το λόγο αυτό δεν αναπροσαρμόζεται για τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος η αξία των μενόντων ιδιοπαραχθέντων ετοιμών και της παραγωγής σε εξέλιξη με τις ανωτέρω προκύπτουσες διαφορές.

#### **16.8.3 Ενημέρωση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και υπογραφή από λογιστή (άρθρο 29 Κ.Β.Σ.)**

Οι εταιρείες που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΠΧΠ καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών, εκτός των άλλων (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων) και τους πίνακες που ορίζονται στα σημεία 1 και 3 ανωτέρω.



Ειδικότερα, οι οικονομικές καταστάσεις και οι πίνακες του ανωτέρω σημείου 3, υπογράφονται και από τον υπεύθυνο, για την κατάρτιση τους, λογιστή κάτοχο αδείας λογιστή - φοροτεχνικού Α\* τάξεως, με τα πλήρη στοιχεία του.

#### **16.8.4 Ανεπάρκεια των βιβλίων (άρθρο 30 Κ.Β.Σ.)**

Λόγος ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων αποτελεί η μη σύνταξη και η μη καταχώριση στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης ή του Λογαριασμού Φορολογικών Αποτελεσμάτων, που αναφέρουμε στο ανωτέρω σημείο 3, καθώς και η ανακριβής σύνταξη των Πινάκων αυτών.

### **16.9 Οι τροποποιήσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος**

#### **16.9.1 Δαπάνες επιχειρήσεων (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.)**

Όσες εταιρείες εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά, εκπίπτουν τα έξοδα των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1 (έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων, δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που αφορούν πάγιο εξοπλισμό κ.λπ.) ανάλογα με τον χρόνο που υπολείπεται από την αρχική καταχώριση τους (τμηματικά και ισόποσα).

#### **16.9.2 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων (άρθρο 105 ΚΦΜ).**

Με τη νέα παράγραφο 15 του άρθρου 105, ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα ΠΧΠ και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια αυτών, σύμφωνα και με τα οριζόμενο από τα ΔΠΧΠ όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Με τη νέα παράγραφο 16 ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζονται τα εξής:

Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή Τίμιες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΠ δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.

Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούνται βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΓΙ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα. Βιβλίων και Στοιχείων.

## **ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ**

A.E.:	Ανώνυμη Εταιρεία
E.Π.Ε.:	Εταιρεία περιορισμένης Ευθύνης
Δ.Σ.:	Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Ο.Υ.:	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
N.:	Νόμος
Κωδ. N.:	Κωδικοποιημένος Νόμος
E.Γ.Λ.Σ.:	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
K.B.Σ.:	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Π.Δ.:	Προεδρικό Διάταγμα
A.N.:	Αναγκαστικός Νόμος
N.Δ.:	Νομοθετικό Διάταγμα
B.Δ.:	Βασιλικό Διάταγμα
Γνωμ.:	Γνωμάτευση
A.Π.:	Άρειος Πάγος
Π.Ν.Δ.:	Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου
Φ.Π.Α.:	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
E.E.:	Ετερόρρυθμη Εταιρία
A.Φ.Μ.:	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Ξ.Ν.:	Ξένο Νόμισμα
Δ.Λ.Π.:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Φ.Μ.Υ.:	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
I.K.A.:	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων

- Ε.Κ.: Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
- Δ.Π.Χ.Π.: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- Δ.Π.Χ.Α.: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Π.Σ.Λ.Φ.Β.: Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης
- Κ.Φ.Ε.: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Ε.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

---

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΛΥΦΑΝΤΗ Γ., ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΕΚΔ. ΠΑΜΙΣΟΣ 2004
- ® ΑΛΥΦΑΝΤΗ Γ., ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ , ΕΚΔ. ΠΑΜΙΣΟΣ 2003
- ® ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ Θ., ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 1998
- ΣΑΚΚΕΛΗ ΕΜ., ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε. , ΤΟΜΟΙ Α ΚΑΙ Β, ΕΚΔ. ΠΑΜΙΣΟΣ 1988
- ® ΧΡΥΣΟΚΕΡΗ Ι., ΑΝΑΛΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ, ΕΚΔ. ΠΑΠΑΖΗΣΗ 1971
- ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΝΟΜΟ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1993
- ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1994
- ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2002
- ® ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2003
- ® ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1995
- ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1997
- Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ, ΠΕΡ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1999
- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΝΘΩΣ, ΕΚΔ. Α.Ε
- ® ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ & ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ 2008