

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

ΙΟΝΙΤΑ ΠΕΤΡ.ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ επίκουρος καθηγητής

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2010

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

ΙΟΝΙΤΑ ΠΕΤΡ. ΜΑΡΙΑ (Α.Μ 13 225)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ επίκουρος καθηγητής

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	σελ.5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	σελ.6
1.1 Ορισμός της απογραφής	σελ.6
1.2 Ειδή απογραφής	σελ.6
1.3 Έννοια και χαρακτηριστικά της απογραφής	σελ.6
1.4 Κατηγορίες απογραφής	σελ.7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	σελ.10
2.1 Παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της απογραφής	σελ.10
2.2 Λόγοι και χρόνος σύνταξης απογραφής	σελ.10
2.3 Απαλλαγές από την τήρηση βιβλίων απογραφών	σελ.11
2.4 Απογραφή αποθεμάτων και υποχρέωση σύνταξης	σελ.12
2.5 Διαφορά στον αριθμό των ειδών μεταξύ ποσοτικής απογραφής και απογραφή κατά αξία.....	σελ.12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	σελ.14
3.1 Γενικά	σελ.14
3.2 Ορισμός των αποθεμάτων – έννοια του «είδους».....	σελ.14
3.3 Καταχώρηση της απογραφής	σελ.15
3.4 Προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων	σελ.15
3.5 Κανόνες ελέγχου του βιβλίων απογραφών – πρόστιμα παραβάσεων.....	σελ.16
3.6 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων τρίτων επιτηδευματιών	σελ.17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	σελ.19
4.1 Τι περιλαμβάνει η εγγραφή καταχώρησης των αποθεμάτων και πότε ενημερώνεται.....	σελ.19
4.2 Τρόπος καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών	σελ.19
4.3 Απογραφή των αποθεμάτων εργοταξίων	σελ.20
4.3.1 Απογραφή αποθεμάτων που βρίσκονται σε τρίτους	σελ.21
4.3.2 Απογραφή αποθεμάτων υποκαταστήματος ενσωματωμένο σε άλλο υποκατάστημα.....	σελ.21
4.4 Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων ΓΛΣ.....	σελ.22
4.5 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων	σελ.23
4.6 Μετατροπή ΟΕ ή ΕΕ με βιβλία Γ' κατηγορία σε ΑΕ	σελ.24
4.6.1 Μετατροπή ΑΕ σε ΟΕ & ΕΕ	σελ.26
4.6.2 Εκκαθάριση ΑΕ	σελ.27
4.7 Εισφορά τμήματος λειτουργίας επιχ. σε συνιστώμενη ΑΕ	σελ.28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	σελ.30
5.1 Γενικά	σελ.30
5.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί των τιμών αποτίμησης	σελ.37

5.3 Αποτίμηση απαιτήσεων, υποχρεώσεων, διαθέσιμων, & τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία	σελ.38
5.4 Επέκταση , προσθήκη , βελτίωση , συντήρηση & επισκευή ενσωμάτων πάγιων περιουσιακών στοιχείων	σελ.40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	σελ.42
6.1 Αποτίμηση αποθεμάτων κεντρικού & υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική	σελ.42
6.2 Αξία καταχώρησης κτιρίου & εξοπλισμού για πρώτη φορά σε τήρηση βιβλίων	σελ.43
6.3 Αποτίμηση των επιχειρήσεων	σελ.45
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.48

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στόχος της εργασία της πτυχιακής που αναφέρομαι παρακάτω είναι να ενημερωθούμε για την έννοια και την αξία της απογραφής .

Με την απογραφή εξακριβώνεται η ύπαρξη της επιχειρηματικής περιουσίας και η ακρίβεια της λογιστικής καταγραφής . Πρόκειται για την καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων κατά είδος , ποσότητα και αξίας .

Η απογραφή προσδιορίζει την αξία της περιουσίας μέσα από την αποτίμηση των αξιών, το οποίο η αξία αυτή προσδιορίζει το οικονομικό αποτέλεσμα .

Στην εργασία μου παρουσιάζω την έννοια της απογραφής το οποίο είναι «η καταμέτρηση , καταγραφή και αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Αναφέρω επίσης τα χαρακτηριστικά της απογραφής και τρόπος καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών .

ΙΟΝΙΤΑ ΜΑΡΙΑ
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2010

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ

Απογραφή γενικά χαρακτηρίζεται η οποιαδήποτε καταγραφή σε καταλόγους κατά είδος ή κατά τάξη π.χ. απογραφή πληθυσμού, στρατιωτικού υλικού, καταστροφών, κτηματικών περιουσιών, κ.τ.λ. Ως απογραφή του πληθυσμού ορίζεται το σύνολο των διοικητικών ενεργειών και χειρισμών που έχουν σκοπό τη συγκέντρωση στατιστικών πληροφοριών αναφορικά με το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά (δημογραφικά, οικονομικά, κοινωνικά, οικιστικά) του πληθυσμού ενός γεωγραφικού χώρου σε δεδομένο χρόνο. Η απογραφή προϋποθέτει την καθολική και ταυτόχρονη την καταγραφή όλων όσων βρίσκονται κατά την ημέρα της διεξαγωγής σε ένα οριοθετημένο γεωγραφικό χώρο, που είναι η εθνική επικράτεια και οι διοικητικές υποδιαιρέσεις .η συγκριτική μελέτη των αποτελεσμάτων διαδοχικών απογραφών αποκαλύπτει τις ιστορικές τάσεις των δομών και χαρακτηριστικών του πληθυσμού.

1.2 ΕΙΔΗ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

Μια απογραφή μπορεί να αφορά (ενδεικτικά) :

- Απογραφή πληθυσμού (αποτελεί αντικείμενο στατιστικής για φορολογικούς ή δημογραφικούς λόγους)
- Απογραφή εμπορευμάτων, παραγομένων προϊόντων που αποτελεί αντικείμενο εμπορίου, τελωνιακού και οικονομικού ελέγχους σε κατάσταση, αποθήκη ή διακινούμενα εμπορεύματα.
- Απογραφή πλοίου (αποτελεί αντικείμενο ναυτικού δικαίου)
- Απογραφή περιουσίας (αποτελεί αντικείμενο δικαίου, διακριτή σε εξώδικη και δικαστική απογραφή που αφορά περιπτώσεις κατασχέσεων και κληρονομιών).
- Απογραφή ακινήτων και δημοσίων εκτάσεων (κτηματολόγιο)
- Απογραφή καταστροφών από σεισμούς, πλημμύρες, πυρκαγιές, παγετό).

1.3 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΗΚΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Κατά των διατάξεων του ΚΒΣ η απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης τα οποία υπάρχουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία μέρα της διαχειριστικής περιόδου). Με την απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση που έχουν γίνει στα βιβλία και ο πραγματικός προσδιορισμός των εξαγομένων από τα λογιστικά βιβλία αποτελεσμάτων για το λόγω για το λόγω αυτό πρέπει να είναι αναλυτική και πραγματική.

Με την απογραφή :

- Προσδιορίζονται αναλυτικά όλα τα περιουσιακά στοιχεία της .
- Αποτιμούνται με την ίδια νομισματική μονάδα , με βάση τους κανόνες της αποτιμητικής.
- Καταχωρούνται αναλυτικά στο βιβλίο απογραφών και έτσι εμφανίζεται η περιουσία της επιχείρησης κατά είδος ,ποιότητα, ποσότητα και κατά αξία, σε μια ορισμένη χρονική στιγμή (τη στατική της μορφή).

1.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η απογραφή διακρίνεται σε κάποιες κατηγορίες :

- Ως προς την έκταση της διενέργειας σε :
 - *Μερική* , όταν αναφέρεται σε μερικά περιουσιακά στοιχεία (όπως μετρητά , εμπορεύματα, υλικά). Η μερική απογραφή πρέπει να είναι φυσική . Χρησιμεύει για τον έλεγχο των αποθεμάτων και λοιπόν υλικών αξιών (πρέπει να διενεργείται έκτακτα για λόγους ελέγχων τόσο προληπτικών για να προλαμβάνονται άσχημες καταστάσεις , όπως κλοπές υπεξαιρέσεις, λάθη ,όσο και κατασταλτικών όταν διαπιστωθεί κάποια τέτοια κατάσταση.
 - *Γενική* ,όταν αναφέρεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία (όπως η απογραφή έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης ,η απογραφές των χρήσεων). Η γενική απογραφή είναι φυσική για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και θεωρητική για τα υπόλοιπα. Οι απογραφές των χρήσεων και η απογραφή διαλύσεως ,μετατροπής ,συγχωνεύσεως είναι γενικές .
- Ως προς το χρόνο της διενέργειας σε :
 - *Τακτική* ,οι οποία γίνεται στο τέλος της οικονομικής χρήσεις (ετήσια).
 - *Έκτακτη* , οι οποία γίνεται όποτε χρειαστεί (π.χ. σε περίπτωση διάλυσης ,συγχώνευσης).

- Ως προς των τρόπο διενέργειας σε :
 - *Φυσική* , (πραγματική, εξωτερική ,εξωλογιστική), όταν τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται και προσδιορίζονται πραγματικά χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων. Αφορά κυρίως τα εμπορεύματα ,προϊόντα πρώτες ύλες ,βοηθητικές ύλες ,χρεόγραφα.
 - *Θεωρητική* ,(εσωτερική ή εσωλογιστική), όταν προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης . Η θεωρητική απογραφή αφορά κυρίως απαιτήσεις και υποχρεώσεις .

- Ως προς τη μέθοδο :
 - *Περιοδική απογραφή* , εκτός του ότι προκαλεί αναταραχή στο ρυθμό των εργασιών της επιχείρησης, χαλάρωση των συναλλαγών ή της παραγωγής αποτελεί ενέργεια πολύ μεγάλης σημασίας και πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια να είναι πραγματική και εξαντλητική. Η πραγματική και εξαντλητική απογραφή εξασφαλίζει την ακριβή εικόνα της περιουσιακής συγκροτήσεων της επιχείρησης ,των έλεγχου της ακρίβειας των λογιστικών καταχωρήσεων και τη δυνατότητα στη διοίκηση να παίρνει σοβαρές αποφάσεις. Αποτελεί μέσω πραγματικού ελέγχου των διαχειριστών των διάφορων περιουσιακών στοιχείων.
 - *Διαρκή απογραφή* , τα λογιστικά βιβλία εμφανίζονται μετά από κάθε οικονομικής πράξη κατά ποσότητα και αξία ή μόνο κατά ποσότητα ,τα υπόλοιπα εμπορευμάτων προϊόντων ,πρώτων και βοηθητικών υλών. Η διαρκή απογραφή μπορεί να εφαρμόζεται μόνο σε επιχειρήσεις με μικρό αριθμό ειδών και ποιοτήτων. Τα είδη της διαρκής παρακολουθούνται με το κόστος αγοράς ή παραγωγής .

- Ως προς των τρόπο σύνταξη της :
 - *Απογραφή έναρξης ή αρχική απογραφή* ,στην αρχική απογραφή τηρούνται σύμφωνα με το νόμο υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας που οφείλει να συντάξει απογραφή έναρξης της πρώτης διαχειριστικής περιόδου με βιβλίο απογραφών .η αρχική απογραφή λέγεται η απογραφή της επόμενης χρήσεις . Αυτό γίνεται για να μπορέσει η επιχείρηση να οργανωθεί λογιστικά.
 - *Απογραφή λήξης ή τελική απογραφή* ,σύμφωνα με τον νόμο η απογραφή που γίνεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης

λέγεται τελική απογραφή της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου . Η τελική απογραφή που συντάσσεται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή , δηλ. όταν η επιχείρηση διαλυθεί ,μετατραπεί και γενικά όταν πάψει να λειτουργεί ως αυτόνομη λογιστική μονάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΟΙ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΔΡΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

2.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΔΡΟΥΝ ΣΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Οι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση της απογραφής και του ισολογισμού είναι :

a) *Ποσότητες*

Οι ποσότητες των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων ,όπως πάγια ,αποθέματα, χρεόγραφα, χρήματα πρέπει να βρίσκονται από την εξαντλητική καταμέτρηση κατά χώρο. Η προχειρότητες και οι προσεγγίσεις πρέπει να αποφεύγονται. Η ποσοτική καταμέτρηση που επιδέχεται μέτρηση στη μονάδα που μπορεί να μετρηθεί (αριθμητική, μονάδα όγκου, βάρους , επιφάνειας)καθώς και στοιχεία που δεν έχουν υλική υπόσταση όπως ομολογίες , έντοκα γραμμάτια ,επιταγές.

b) *Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων*

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους .

c) *Οι συναλλαγές που πρέπει να τακτοποιηθούν*

Οι συναλλαγές εσωτερικές και εξωτερικές που πραγματοποιούνται στις επιχειρήσεις δημιουργούν θέματα τόκων ,προπληρωμών, προεισπράξεων.

2.2 ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Οι λόγοι για τους οποίους συντάσσεται η απογραφή είναι :

➤ *Οι ανάγκες ελέγχου*

Ο έλεγχος αφορά τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας (εσωτερικός έλεγχος ή τρίτους) το οποίο είναι απαραίτητο στη διοίκησης κάθε οικονομικής μονάδας να απογράφη σε τακτά χρονικά διαστήματα την περιουσία της και να διαπιστώνει πιθανές απώλειες ,καταστροφές στοιχείων της .με τον τρόπο αυτό την πραγματική οικονομική θέση δίνεται τη δυνατότητα στη διοίκηση να οδηγηθεί σε ορθότερες επιλογές . Εκτός από την αναγκαιότητα για εσωτερικό έλεγχο προκύπτει πολλές φορές η ανάγκη και από απαίτηση τρίτων ,ώστε να

διαπιστωθεί αν η λογιστική εικόνα της επιχείρησης συμφωνεί με την πραγματική .

➤ *Οι ανάγκες προσαρμογής των λογιστικών με τα πραγματικά δεδομένα Έχουν σκοπό την ικανοποίηση της λογιστικής «αρχή της αποκάλυψης ή ανακοίνωσης»* πρέπει οι παρεχόμενες πληροφορίες να παρουσιάζουν τα πραγματικά δεδομένα που αφορούν την περιουσιακή συγκρότηση της οικονομικής μονάδας .

Ο χρόνος σύνταξης απογραφή

__Σύμφωνα με τον ΚΒΣ η καταγραφή της απογραφής των εμπορευμάτων παγίων στοιχείων γίνεται από τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορία στο βιβλίο απογραφών κατά ποσότητα και αξία μέχρι τη 20^η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωση φορολογίας εισοδήματος .

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων , ιδίων και τρίτων γίνεται στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20^η ημέρα μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα, για της επιχειρήσεις Γ' κατηγορίας βιβλία . Η αποτίμηση των αποθεμάτων πραγματοποιείται μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού.

2.3 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

Οι επιτηδευματία που τηρούν βιβλίο Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρηση βιβλίων απογραφών και κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) κατά την 31/12 εφόσον έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων) μια από τις δραστηριότητες .

Οι δραστηριότητες που απαλλάσσονται είναι :

- 1) Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων ,επιγραφών ,σημάτων.
- 2) Εκμετάλλευσης τυπογραφείου γενικά.
- 3) Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως φιλμ –εκτυπώσεις φωτογραφιών .
- 4) Επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών .
- 5) Εμπορίας ειδών διατροφής (πώληση λιανικής ή κυρίως λιανική).
- 6) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις .
- 7) Ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων.

- 8) Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων.
- 9) Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων.
- 10) Ο επιτηδευματίας που πωλεί ηλεκτρονικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα (χονδρική – λιανική).
- 11) Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).

2.4 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΥΝΤΑΞΗΣ

Επιχειρήσεις με Γ' κατηγορίας βιβλία

Η κατάρτιση της απογραφής επιβάλλεται ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής της περιουσίας . Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε. , Ε.Π.Ε. , συνεταιρισμοί) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους . Η επιχείρηση που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τον ΚΒΣ.

Επιχειρήσεις με Β' κατηγορίας βιβλία

Ο επιτηδευματίας με Β' κατηγορία βιβλία τηρεί εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας που είναι 150.000,00 € ,μετά τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μηνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων βρίσκονται με αναγωγή .Υποχρεώνονται σε τήρηση βιβλίου απογραφών μόνο ο επιτηδευματίας που εμπορεύεται αγαθά αυτούσια μετά από προηγούμενη επεξεργασία . Έτσι δεν δημιουργείται υποχρέωση τήρηση βιβλίων απογραφών για τον επιτηδευματία της δεύτερης κατηγορίας ,ο οποίος παρέχει υπηρεσίες και χρησιμοποιεί διάφορα υλικά για τη διεξαγωγή των εργασιών του .

2.5 ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑ ΑΞΙΑ.

Η ποσοτική απογραφή θα πρέπει να είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ,κατά είδος εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου .

Τονίζεται ότι η καταμέτρηση , σύνταξη και η εκτύπωση της ανώτερης ποσοτικής απογραφής θα πρέπει να είναι αναλυτική κατά είδος και όχι συγκεντρωτική κατά ομάδα εμπορεύματος .Η καταχώρηση οι οποία περιλαμβάνει το είδος , τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο . Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδους καθώς και η συνολική αξία .

Επιπλέον αναφέρουμε ότι η έννοια του είδους καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΒΣ. Σύμφωνα με το άρθρο ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών ,οι οποία επηρεάζεται κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5 %, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώληση διαζευκτικά ή αθροιστικά . Σύμφωνα με τα παραπάνω , προκύπτει ότι τα αγαθά τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους μόνο ως προς το κόστος και σε ποσοστό 5% να ανήκουν στο ίδιο είδος. Τότε τα αγαθά θα απογραφούν κατά ποσότητα και αξία ως ένα είδος .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων εξυπηρετεί μόνο φορολογικούς σκοπούς , αλλά αποτελεί απαραίτητη διαδικασία για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Η ανάπτυξη των ελληνικών λογιστικών προτύπων έγινε με σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο των διαφορετικών διατάξεων όσων και των αρχών λειτουργίας νομικών προσώπων . επισημαίνουμε ότι υποχρέωση απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων υφίσταται και για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας , με την προϋπόθεση ότι τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ανήλθαν πάνω από 150.000,00€ (όριο τήρησης βιβλίο Α' κατηγορία) .

Τέλος για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τον επιτηδευματία που τηρεί Β' κατηγορία , κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο ,δεν ανάγονται σε ετήσια βάση τα ακαθάριστα έσοδα του.

3.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ – ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΙΔΟΥΣ

Ως αποθέματα νοούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά κάθε επιχείρησης , καθώς και εκείνα που χρησιμοποιούνται άμεσα στην παραγωγική διαδικασία για την παραγωγή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες , αναλώσιμα υλικά παραγωγής , ανταλλακτικά μηχανημάτων παραγωγής). Ο χαρακτηρισμός ενός αγαθού ως εμπορεύσιμου αποθέματος ή ως παγίου περιουσιακού στοιχείου , κρίνεται κατά κανόνα ,κατά το χρόνο απόκτησης ή ολοκλήρωσης της παραγωγής – κατασκευής του, ανάλογα με τη φύση της δραστηριότητας της επιχείρησης .

Η έννοια του είδους είναι ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερου του 5 %, την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά . Ένα αγαθό αποτελεί χωριστό είδος από τα λοιπά όμοια του ,όταν η απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώληση εμφανίζουν απόκλιση μεγαλύτερη του 5 % από τις αντίστοιχες παραμέτρους των λοιπών αγαθών .Ακόμη , χωριστό είδος έχουμε και όταν το άθροισμα των ποσοστιαίων διαφορών που

εντοπίζονται στις τρεις παραπάνω παραμέτρους είναι μεγαλύτερο των αποθεμάτων τους , επιτρέπεται να εμφανίζουν στο βιβλίο απογραφών ως ίδιο είδος , όμοια αγαθά των οποίων η τιμή κτήσης δεν διαφέρει περισσότερο από 10 %.

3.3 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων ,ύστερα από τη διενέργεια φυσικής απογραφής , αφορά την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών της ποσότητας και της μονάδα μέτρησης κάθε είδος και του αποθηκευτικού χώρου όπου στεγάζεται .Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικού χώρου τρίτου.

Η απογραφή των αποθεμάτων απεικονίζει την τελική ποσότητα αποθέματος κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου (31/12 ή 30/06) και γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο .Εν τούτοις αν στο ίδιο κτίριο ή σε συνεχόμενα κτίρια ,στεγάζονται περισσότεροι του ενός αποθηκευτικοί χώροι , επιτρέπεται να συντάσσεται ενιαία απογραφή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε αυτούς .Γενικότερα η απογραφή των αποθεμάτων σε αποθηκευτικούς χώρους και υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα γίνεται σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις ,των οποίων το ένα αντίτυπο αποστέλλεται στην έδρα για ενημέρωση του βιβλίο απογραφών .σε χώρους που βρίσκονται στον ίδιο νόμο με την έδρα τους παρέχεται η ευχέρεια καταχώρισης απευθείας στο βιβλίο της έδρας .

3.4 ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Η καταχώρηση του αποτελέσματος της ποσοτικής απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών γίνεται υποχρεωτικά μέχρι τη 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου π.χ. αν μια επιχείρηση της οποίας λήγει στις 31 Δεκεμβρίου τότε η απογραφή γίνεται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου. Τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε. , Ε.Π.Ε. , κτλ) τα οποία βρίσκονται σε εκκαθάριση , η προθεσμία καταχώρησης της απογραφής εκπνέει κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος .Τα νομικά πρόσωπα που βρίσκονται σε εκκαθάριση υποβάλλουν δήλωση φορολογία εισοδήματος εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης και εντός ενός μηνός από τη λήξη κάθε έτους . Με τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ έχουν την υποχρέωση απογραφής των εμπορεύσιμων στοιχείων , η ενημέρωση του

βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι στις 20 Φεβρουαρίου κάθε έτους και σε κάθε περίπτωση μέχρι την ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΣ

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορία ,η σχετική εγκύκλιος αναφέρει ότι θα πρέπει να γίνεται ποσοτική επαλήθευση των εμπορεύσιμων ειδών με σημαντική αξία εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης .Όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος κίνησης σε τουλάχιστον δυο είδη μεγάλης αξίας του βιβλίου.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας που ο συνολικός τζίρος της προηγούμενης χρήσης υπερβαίνει τις 300.000,00€ θα πρέπει να γίνεται η επαλήθευση της τελικής ποσότητας ενός είδους .Αν ο συνολικός τζίρος δεν υπερβαίνει τα 300.000,00€ , ο έλεγχος των οργάνων της διοίκησης θα περιορίζεται στην επιβεβαίωση των δεδομένων της απογραφής .Η ποσοτικής επαλήθευση που χρησιμοποιείται ως διαδικασία ελέγχου των αποθεμάτων βασίζεται στη μέθοδο της κλειστής αποθήκης .

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται ως εξής :

- a. Διενεργείται καταμέτρηση του αποθέματος του επιλεγόμενου προς έλεγχο είδους τη χρονική στιγμή του ελέγχου και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης , όπου αναγράφεται το αποτέλεσμα της καταμέτρησης και υπογράφεται από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης και τον αρμόδιο ελεγκτή .
- b. Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλεγμένου είδους από το βιβλίο απογραφών κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου.
- c. Λαμβάνονται οι αγορές ή παραλήπτες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο .
- d. Λαμβάνονται οι παραδώσεις ποσότητες (δελτίο αποστολής)στην ίδια χρονική περίοδο .
- e. Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα με την καταμέτρηση ποσότητα αφού ληφθούν υπόψη τυχών δικαιολογημένες διαφορές λόγω ύπαρξης φύρας , φθοράς , απώλειας.

Τα πρόστιμα των επιμέρους παραβάσεων :

- a. Η μη καταχώρηση της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών θεωρείται γενική παράβαση

(επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική περίοδο) και επισύρει πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας .Η βάση υπολογισμού του πρόστιμου ανέρχεται σε 586,00€ για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορία και 880,00€ για επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορία .

- b. Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβή καταχώρηση στοιχείο απογραφές αποτελεί αυτοτελή παράβαση (επιβάλλεται χωριστό πρόστιμο για κάθε παράβαση)για τα οποία επιβάλλεται πρόστιμο 586,00€ για επιχειρήσεις που τηρούν Β' κατηγορία βιβλία και 880,00€ για επιχειρήσεις με Γ' κατηγορία βιβλία.
- c. Αν διαπιστώνονται στο ίδιο χρόνο , πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο ,επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

3.6. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Τα περιουσιακά των τρίτων επιτηδευματιών που βρίσκονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του επιτηδευματία καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών . Η καταχώρηση γίνεται ξεχωριστά στο τέλος της απογραφής ανά τρίτο επιτηδευματία κατ' είδος και ποσότητα μέσω της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού. Δεν απαιτείται να γίνεται καταχώρηση και ανά εγκατάσταση .Η υποχρέωση αυτή αναφέρεται μόνο στους επιτηδευματίες τη Γ' κατηγορίας βιβλίων και όχι για τους επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας , οι οποίοι έχουν την υποχρέωση να απογράφουν μόνο τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Δεν καταχωρούνται υποχρεωτικά τα περιουσιακά στοιχεία (έπιπλα)που έχουν εισέρθει από τα μέλη των εταιριών κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, πρέπει όμως κατά την παραλαβή τους να εκδοθεί Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής ή να καταχωρηθούν στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής .Δεν καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων επιτηδευματιών όταν τα δεδομένα (τρίτους , είδος, ποσότητα) προκύπτουν από πρόσθετα βιβλία ή από το βιβλίο αποθήκης .

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης μπορούν να μην τα καταχωρούν τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων επιτηδευματιών στο βιβλίο απογραφών , εφόσον από τις μερίδες των αποθετών προκύπτουν τα υπόλοιπα κατά είδος και ποσότητα αγαθών των τρίτων επιτηδευματιών ,το οποίο αυτά πρέπει να συμφωνούν με τα πραγματικά υπόλοιπα.

Καταχωρούνται ελλείμματα ή πλεονάσματα. Τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων επιτηδευματιών πρέπει να καταχωρούνται στην απογραφή με αναγραφή και του σκοπού για το οποίο βρίσκονται στα χέρια του επιτηδευματία , πώληση ,χρήση ,επισκευή., κ.τ.λ.

Σημειώνουμε ότι τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων των επιτηδευματιών σαφώς δεν αποτελούν επαγγελματική περιουσία του επιτηδευματία , επειδή όμως έχουν σχέση με αυτή , αφού δημιουργούνται δικαιώματα και υποχρεώσεις της επιχείρησης απέναντι στους τρίτους , επιβάλλεται η απογραφή τους .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

4.1 ΤΙ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ Η ΕΓΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΕΝΗΜΕΡΩΝΟΝΤΑΙ

1) Το είδος του αγαθού .

2) Την ποσότητα του αγαθού

Η ποσότητα κάθε είδος αγαθού καταχωρείται με μια εγγραφή για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Δεν επιτρέπεται για το ίδιο αγαθό να γίνονται δύο ή περισσότερες εγγραφές για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωρίς αυτό να σημαίνει ότι απαγορεύεται η ανάλυση της ποσότητας σε τιμές κόστους για να γίνει η αποτίμηση αν χρησιμοποιείται FIFO ή LIFO .

3) Τη μονάδα μέτρησης που είναι ίδια για την μονάδα μέτρησης με την οποία αγοράζεται ή πωλείται το αγαθό.

4) Την κατά μονάδα αξία με την οποία αποτιμάτε το αγαθό.

5) Τη συνολική αξία του κάθε αγαθού.

Χρόνος ενημέρωσης

Το είδος του αγαθού ,η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης καταχωρούνται μέχρι της 20^η του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και κατά αξία μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού .

4.2 ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Η καταχώρηση των αποθεμάτων γίνεται κατά αποθηκευτικό χώρο οριζόντια ή κάθετη ανάπτυξη των χώρων με τον τίτλο ή της διεύθυνσης του κάθε αποθηκευτικού χώρου . Κάτω από κάθε αποθηκευτικού χώρου καταχωρείται τα είδη της απογραφής του κεντρικού και στη συνέχεια της αποθήκης . Εάν σε όλου τους αποθηκευτικούς χώρους βρίσκονται ίδια είδη αγαθών τότε θα καταχωρήσουμε μια φορά τα είδη σε ξεχωριστές στήλες , με το όνομα κάθε αποθηκευτικού χώρου, να καταχωρούνται η ποσότητες .

Τα αποθέματα κάθε αποθηκευτικού χώρου (κεντρικού , υποκαταστήματος , αποθήκης ,κάθε τρίτου επιτηδευματία) μπορεί να

καταχωρούνται αναλυτικό και σε θεωρημένες καταστάσεις απογραφής .Στις θεωρημένες καταστάσεις καταχωρείται και η αξία αποτίμησης αναλυτικά ,κατά ποσότητα και αξία αποθήκευσης . Στο βιβλίο της έδρας καταχωρείται με ένα ποσό η συνολική αξία των αποθεμάτων . Τα αποθέματα των υποκαταστημάτων ή των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται εκτός νομού από την έδρα σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων καταχωρούνται υποχρεωτικά σε θεωρημένες διπλότυπες καταστάσεις απογραφής .Τα αποθέματα των λοιπών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία που βρίσκονται εντός νομού σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων καταχωρούνται σε απλότυπες καταστάσεις απογραφής που θεωρούνται από την έδρα . Προαιρετικά μπορεί να καταχωρούνται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής .

Απογραφή υποκαταστήματος καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών .

A. Υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική

Στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική τηρείται στο βιβλίο απογραφών, καταχωρούνται τα αποθέματα με όλα τα περιουσιακά στοιχεία του υποκαταστήματος .

B. Υποκατάστημα με εξαρτημένη λογιστική

Τα περιουσιακά στοιχεία του υποκαταστήματος καταχωρούνται απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική ,χωρίς να απαιτείται η σύνταξη ιδιαίτερων καταστάσεων .

Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις .Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στη έδρα το αργότερο μέχρι την προθεσμία καταγραφής των αποθεμάτων (20^η του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου)για την ενημέρωση του βιβλίο απογραφών.

Στο κατάστημα με αυτοτελή λογιστική το ένα αντίτυπο της κατάστασης στέλνεται στο κατάστημα με αυτοτελή λογιστική και ενσωματώνεται στο ιδιαίτερο βιβλίο απογραφών .

Όταν στο υποκατάστημα λειτουργεί στον ίδιο νομό ή νησί με την έδρα σε απόσταση μικρότερη των 50 χλμ και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα , μπορεί να την τηρούνται ιδιαίτερες θεωρημένες καταστάσεις ,αλλά να καταχωρούνται τα αποθέματα κατ' ευθείαν στο βιβλίο απογραφών της έδρας ., αλλά διακεκριμένα.

4.3 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΕΡΓΟΤΑΞΙΩΝ

Απαλλαγή τήρηση καταστάσεων απογραφής

Η απαλλαγή από την τήρηση καταστάσεων απογραφής υποκαταστήματος και τα εργοτάξια των κατασκευαστικών επιχειρήσεων , περιλαμβάνονται όλα τα βιβλία που τηρούνται στο υποκατάστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων , ημερολόγια , βιβλίο αποθήκης ,καταστάσεις απογραφής) εκτός από τα πρόσθετα βιβλία . Λόγο της απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων τα εργοτάξια των κατασκευαστικών επιχειρήσεων δεν απαιτείται τήρηση ιδιαίτερων καταστάσεων απογραφής . Απαιτείται η καταχώρηση των αποθεμάτων των εργοταξίων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής του επαγγελματικού χώρου στον οποίο έχει δηλωθεί ότι ανήκει το εργοτάξιο ,κεντρικό ή υποκατάστημα .

4.3.1 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ

Τα αποθέματα (εμπορεύματα, Α και Β ύλες , ημιέτοιμα) κατά τη λήξη διαχειριστικής περιόδου βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά τρίτο και όχι κατά αποθηκευτικού χώρου τρίτους ,θεωρημένος ο κάθε τρίτος .

Σύμφωνα με τις διατάξεις της διοίκησης ΣτΕ έγινε δεκτή η απόφαση ότι τα αποθέματα που βρίσκονται σε εγκαταστάσεις τρίτων το οποίο δημιούργησε πολλά προβλήματα στις επιχειρήσεις ,έπρεπε να αναγράφονται διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο του κάθε τρίτου .

4.3.2 ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΟ ΣΕ ΑΛΛΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

Α. Υποκατάστημα τα δεδομένα του οποίου ενσωματώνονται με εξαρτημένη λογιστική.

Τα αποθέματα του υποκαταστήματος αναγράφονται και καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας σύμφωνα με όσα ορίζεται η διάταξη του άρθρου 27 παράγραφο 3 του ΚΒΣ.

Β. Υποκατάστημα τα δεδομένα του οποίου ενσωματώνονται σε υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική .

Τα αποθέματα αυτού του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός αποτελέσματος από το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική .

Για τα υποκαταστήματα που λειτουργούν στον ίδιο νομό ή νησί με το υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα ή σε άλλο νομό αλλά σε

υποκατάστημα μικρότερη των 50 χλμ , η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο βιβλίο απογραφών του υποκαταστήματος με αυτοτελές αποτέλεσμα .

4.4 ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΛΣ

- 1) Για την παρακολούθηση της διαχειριστικής κάθε παγίων στοιχείων και τις λογιστικής αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων , το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου βαθμού).
- 2) Από τα μητρώο παγίων στοιχείων ,οι λεπτομερείς και ο τρόπος τηρήσεως στην κρίση της οικονομικής μονάδας πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία :
 - Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία) .
 - Τα στοιχεία της λογιστικής εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
 - Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως ,η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες , μειώσεις).
 - Ο τόπος εγκατάστασεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχών βρίσκεται .
 - Η ημερομηνία κατά το οποίο άρχισε η χρησιμοποίηση καθώς και η ημερομηνία που τυχών τέθηκε σε αδράνεια .
 - Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη .
 - Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων .
 - Οι λογισμικές αποσβέσεις και τα στοιχεία της λογιστική τους εγγραφή.

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων, παρέχει τη δυνατότητα τηρήσεως κατά

ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων με την προϋπόθεση ότι το πάγιο κρίνεται αναγκαίο ,θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

4.5. ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το βιβλίων απογραφών τηρείται στην έδρα . Στο υποκατάστημα τηρείται μόνο όταν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα .Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επίπλων και σκευών καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών το κάθε ένα χωριστά. Για κάθε πάγιο περιουσιακών στοιχείων στο βιβλίο απογραφών αναγράφεται :

1. η αξία κτήσεις ή το κόστος ιδιοκατασκευής ,προσαυξημένη με τις δαπάνες επεκτάσεως ή προσθηκών ή βελτιώσεων.
2. οι αποσβέσεις του
3. η αναπόσβεστη αξία του.

Όταν ο επιτηδευματίας τηρεί μητρώο παγίων ,στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά για κάθε πάγιο ,τότε στο βιβλίο απογραφών καταχωρεί τα πάγια κατά ομοειδείς κατηγορίες (κτήρια , μηχανήματα), με αναγραφή της συνολικής ,κατά κατηγορία παγίων ,αξία κτήσεις ,τις συνολικές αποσβέσεις και τη συνολική αναπόσβεστη αξία τους .

Η καταγραφή των παγίων στο βιβλίο απογραφών μπορεί να γίνει ανα πρωτοβάθμιο λογαριασμό του παγίου ενεργητικού (λογαριασμοί 10 έως και 14) ανα λογαριασμό ,συγκεντρωτική αξία κτήσης ,αποσβέσεις και αναπόσβεστη αξία. Ο χρόνος ενημέρωσης του μητρώου παγίων πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

Όταν η αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου έχει αποσβεστεί ολοσχερώς ,αλλά το πάγιο αυτό στοιχείο εξακολουθεί να βρίσκεται στην κυριότητα του επιτηδευματία ,τότε στο βιβλίο απογραφών εμφανίζεται με αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού ,ως μονάδα μνήμης .

Όταν αλλάζει ο τρόπος τήρησης του μητρώου παγίου από χειρόγραφο σε μηχανογραφικό, η αξία κτήσεις και η αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι το χρόνο της αλλαγής , καταχωρούνται σωρευτικά για κάθε πάγιο στοιχείο.

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να καταχωρούνται αναλυτικά στην απογραφή ,όπως και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία ,αλλά ομαδοποιημένα κατά συντελεστή απόσβεση, με αναγραφή της συνολικής ,κατά ομάδα ,αξία κτήσης τους , των αποσβέσεων και της αναπόσβεστης αξίας τους. Με τον ίδιο τρόπο μπορεί να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων που τηρείται υποχρεωτικά από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας .

4.6 ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΟΕ Ή ΕΕ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΣΕ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1. Η μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταιριών μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42, 43, και 44 του Εμπορικού Νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρίας. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 67 ορίζεται, ότι η μετατροπή Ε.Π.Ε σε Α.Ε γίνεται με απόφαση της συνέλευσης των εταιρών, που λαμβάνεται με την πλειοψηφία της παρ.1 του άρθρου 38, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9. η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορείου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας της παρ.1 του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 8. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την τήρηση των διατυπώσεων αυτών η από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρία συνεχίζεται ως ανώνυμης εταιρίας. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται βίαη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους.

3. Με την εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι με την μετατροπή Ε.Π.Ε σε Α.Ε δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε ανώνυμη, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση της παλαιάς εταιρίας και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από τη μετατρεπόμενη εταιρία περιορισμένης ευθύνης, κατά το χρόνο της μετατροπής και κατ' επέκταση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή ανώνυμη εταιρία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από την Α.Ε και την Ε.Π.Ε και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της ανώνυμης εταιρίας στο τέλος της

διαχειριστικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβε χώρα η μετατροπή, με τη δήλωση φόρου εισοδήματος που θα υποβάλει αυτή.

Ακόμη, έχει γίνει δεκτό, ότι η μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία αντιμετωπίζεται όπως και η μετατροπή Ε.Π.Ε σε ανώνυμη εταιρία. Ωστόσο, η εν λόγω μετατροπή είναι εφικτή μόνο σε περίπτωση που η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθόσον σε περίπτωση τηρήσεως από αυτή βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (και Α' κατηγορίας), τα κέρδη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η μετατροπή δεν μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά, όπως επιβάλλεται για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά και από τις ανάγκες του νόμου αυτού, όπως είναι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού, του α' μερίσματος κλπ., που προϋποθέτουν την ύπαρξη πραγματικών κερδών και όχι εξωλογιστικά προσδιορισθέντων, όπως γίνεται στα βιβλία Β' κατηγορίας.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν.3091/2002, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και οι οποίες έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά, καθιερώθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών και για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

5. Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης, από της συντελέσεως των κατά το άρθρο 8 δημοσιεύσεως, η μετατρεπόμενη εταιρία συνεχίζεται υπό τον τύπο της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την επέλευση της μετατροπής οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, συνάγεται, ότι **κατά τη μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε Α.Ε ή Ε.Π.Ε., δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρίας και επομένως, είναι δυνατή η εν λόγω μετατροπή και μπορεί το αποτέλεσμα να εξαχθεί λογιστικά, ακόμα κι αν αυτή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.** Στην περίπτωση αυτή δεν συντάσσεται φορολογικός ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της μετατραπείσας προσωπικής εταιρίας (από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι τη χορήγηση ΑΡΜΑΕ) , κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και στην περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε σε Α.Ε. Τα ίδια

ισχύουν και για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από τη μετατροπή, όταν η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρία έχει τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αλλά τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικά. **Επισημαίνεται, ότι κατά το χρόνο λήψης του ΑΡΜΑΕ πρέπει να διενεργηθεί απογραφή έναρξης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην οποία, εκτός των άλλων, καταχωρείται και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι τον ανώτερο χρόνο (λήψη ΑΡΜΑΕ).** Επίσης, επειδή οι αρμόδιες υπηρεσίες των Νομαρχιών έχουν εγκρίνει πολλές τροποποιήσεις προσωπικών εταιριών με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και η ενέργειά τους αυτή ήταν σύννομη αφού δεν κάνουν καμία διάκριση ως προς τα τηρούμενα βιβλία των μετατρεπόμενων εταιριών και γι αλόγους χρηστής διοίκησης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι εν λόγω μετατροπές αναγνωρίζονται φορολογικά. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Κάθε προηγούμενη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

4.6.1 ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΣΕ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ Ή ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

1. Η μετατροπή ανώνυμης εταιρίας σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των μετοχών. Στη σχετική απόφαση πρέπει να περιλαμβάνονται οι όροι του καταστατικού της ομόρρυθμης ή της ετερόρρυθμης εταιρίας.

2. Από τη συντέλεση των δημοσιεύσεων και των διατυπώσεων δημοσιότητας κατά το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου και το άρθρο 7β του παρόντος νόμου για τη γενόμενη μετατροπή, η μετατρεπόμενη ανώνυμη εταιρία συνεχίζεται με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας. Πριν από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας του προηγούμενου εδαφίου, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την επέλευση της μετατροπής, οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται στο όνομα της νέας εταιρίας, χωρίς να επέρχεται διακοπή τους».

Η μετατροπής Α.Ε. σε Ο.Ε. συνεχίζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου με τη μορφή της ομόρρυθμης και επομένως δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού. Κατά συνέπεια, θα υποβληθεί μια δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρία με την οποία θα δηλωθούν τα εισοδήματα ολόκληρης της χρήσης, δηλαδή και αυτά που θα έχουν προκύψει κατά το διάστημα λειτουργίας της εταιρίας με τη μορφή της

Α.Ε. Επίσης, αναφέρεται ότι δεν είναι δυνατή η μετατροπή της κατηγορίας των βιβλίων από Γ' κατηγορίας σε Β' κατηγορίας κατά το χρόνο μετατροπής της εταιρίας σε ομόρρυθμη, γιατί δεν προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις η αλλαγή αυτή κατά τη διάρκεια της χρήσης. Συνεχίζει, δηλαδή, η Ο.Ε. να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας μέχρι το τέλος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Εάν τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας χρήσης είναι κάτω του ποσού των 1.500.000 ευρώ (άρθρο 4 7 Κ.Β.Σ.), τότε από την πρώτη της νέας διαχειριστικής περιόδου μπορεί να τηρήσει βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Οι ανώνυμες εταιρίες που ασχολούνται κυρίως με την εκμίσθωση και εν γένει με την εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια τους είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό 60% και άνω, δεν είναι υπόχρεες σε ονομαστικοποίηση του συνόλου των μετοχών τους.

Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) η οποία έχει γίνει αποδεκτή, γνωμοδότησε ομόφωνα το οποίο είναι ασυμβίβαστες κατά το περιεχόμενό τους με αποτέλεσμα οι τελευταίες να έχουν καταργηθεί σιωπηρά. Εξάλλου, αυτές σε κάθε περίπτωση είχαν ήδη σιωπηρά αντικατασταθεί με το δεύτερο εδάφιο το οποίο περιλήφθηκαν σε αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω, από φορολογικής απόψεως και μόνο δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση για τις ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες ασχολούνται κυρίως με την εκμίσθωση και εν γένει την εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια τους, περιλαμβανομένων και των σχηματισθέντων αποθεματικών, είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό 60% και άνω, να έχουν όλες τις μετοχές τους ονομαστικές.

4.6.2 Α.Ε. ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΑΠΟ ΤΟ ΜΗΤΡΩΟ Α.Ε. ΤΗΣ ΝΟΜΑΡΧΙΑΣ ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΠΕΡΑΤΩΘΕΙ Η ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Α.Ε.

Η εκκαθάριση των ανώνυμων εταιριών δεν μπορούσε να υπερβεί την πενταετία, οπότε και η εταιρία διαγραφόταν από το μητρώο ανωνύμων εταιριών. Για τη συνέχιση της εκκαθάρισης πέραν της πενταετίας ο νόμος απαιτούσε ειδική άδεια του Υπουργείου Εμπορίου. Το στάδιο όμως της εκκαθάρισης δεν μπορούσε σε καμία περίπτωση να υπερβεί τη δεκαετία.

Με την γνωμοδότηση του Α' Τμήματος του Ν.Σ.Κ η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Ανάπτυξης (Γ.Γ.Ε.) (της Διεύθυνσης ΑΕ και Πίστωσης του Υπουργείου Ανάπτυξης) έγινε δεκτό ότι η εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας είναι απρόθεσμη και δε θεωρείται περατωμένη, αλλά συνεχίζεται (αναβιώνει, επαναλειτούργει), έστω και αν η ανώνυμη εταιρία έχει διαγραφεί από το ΜΑΕ, εφ' όσον υπάρχουν ή ανευρεθούν σημαντικά

περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας. Στην περίπτωση αυτή η ανώνυμη εταιρία μπορεί κατόπιν αιτήσεως της να επανεγγραφεί στο Μητρώο Α.Ε.

Ως εκ τούτου, διατηρεί στο σύνολο τις φορολογικές υποχρεώσεις της σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια να υποβάλλει, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ΚΦΕ, προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσόμενης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Επιπλέον πρέπει να προβαίνει σε όλες τις υποχρεώσεις (παρακράτηση φόρου κλπ.) που απορρέουν από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος καθώς και να υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο και εκκαθαριστική ΦΠΑ κατά τη λήξη της εκκαθάρισης εάν διενεργούνται φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών πράξεις.

Παράλληλα, έχει υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ως πρόσωπο του που τελεί σε εκκαθάριση η οποία διαρκεί πέραν τους έτους, διενέργειας απογραφής καθώς και σύνταξης προσωρινού ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Τέλος, κατά τον Αστικό Κώδικα, εφόσον υπάρχει εταιρική περιουσία η οποία δεν διατέθηκε ακόμη, στους δανειστές ή τους μετόχους, η εταιρία εξακολουθεί να υπάρχει. Συνεπώς, η δήλωση στοιχείων ακινήτων, η δήλωση Ε.Τ.ΑΚ. και η δήλωση ειδικού φόρου επί των ακινήτων, εφόσον υφίσταται τέτοια υποχρέωση, θα πρέπει να υποβληθεί με τον Α.Φ.Μ. του νομικού προσώπου από τους εκκαθαριστές της εταιρίας.

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 6 δεν τίθεται πλέον χρόνος ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης, όταν όμως αυτή υπερβεί την πενταετία ο εκκαθαριστής προτείνει προς τη γενική συνέλευση μέτρα επιτάχυνσης και παράτασης της εκκαθάρισης, χωρίς όμως να ορίζεται συγκεκριμένος χρόνος. Η εκκαθάριση ολοκληρώνεται όταν οι εκκαθαριστές μετατρέψουν σε χρήμα την περιουσία της εταιρίας και περατώσουν όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις.

4.7 ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΕ ΣΥΝΙΣΤΩΜΕΝΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Μετά την αντικατάστασή τους ορίζεται, ότι οι αναφερόμενες στα άρθρα 2 και 3 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος φορολογικές απαλλαγές εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς από οποιασδήποτε μορφής λειτουργούσα επιχείρηση, τμήματος ή κλάδου αυτής, σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη ανώνυμη εταιρία.

Όπως διευκρινίστηκε το κλάδος της επιχείρησης νοείται ο βιομηχανικός, εμπορικός, παροχής υπηρεσιών, κλάδος λειτουργούσας επιχείρησης και ως τμήμα επιχείρησης νοείται αυτοτελές μέρος κλάδου, του οποίου οι δραστηριότητες παρακολουθούνται διακεκριμένα στα βιβλία από τις δραστηριότητες άλλων τμημάτων. Για παράδειγμα επιχείρηση που κατασκευάζει γεωργικά μηχανήματα και συγχρόνως έχει εμπόριο εισαγόμενων γεωργικών μηχανημάτων, καθώς και ανταλλακτικών αυτών, είναι μικτή επιχείρηση, διαθέτουσα δυο κλάδους, βιομηχανικό (παραγωγής μηχανημάτων) και εμπορικό με δυο τμήματα (εμπορία εισαγόμενων γεωργικών μηχανημάτων και εμπορία εισαγομένων ανταλλακτικών).

ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε.

Μετά την τροποποίηση τους ορίζεται, ότι η ανώνυμη εταιρία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο. Η ίδρυση ανώνυμης εταιρίας ως μονοπρόσωπης ή η συγκέντρωση όλων των μετοχών της σε ένα μόνο πρόσωπο, καθώς και τα στοιχεία του μοναδικού μετόχου της, υπόκεινται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β. Σημειώνεται ότι πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 3604/2007 δεν ήταν δυνατή η σύσταση Μονοπρόσωπης Ανώνυμης Εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

5.1 ΓΕΝΙΚΑ

Τα αποθέματα εκτός από τα υπολείμματα ,τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμούνται κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της τιμής τις οποίας η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) τα αποθέματα ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό αυτών, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις όπου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως την ρευστοποίηση αξία τους.

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

1) κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (εμπορεύματα και έτοιμα προϊόντα).

2) είναι στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες).

3) έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων που θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών (εργασία και λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού), για τα οποία δεν έχει γίνει ακόμη καταχώρηση των σχετικών εσόδων. Τα αποθέματα περιλαμβάνονται και κτίρια, διαμερίσματα και γήπεδα, που προορίζονται για μεταπώληση και δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση. Στο Δ.Λ.Π. τα αποθέματα δεν εμπίπτει η λογιστική παρακολούθηση των παρακάτω :

1) Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες αφορούν το Δ.Λ.Π. «ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ»

2) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

3) Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα από εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών

4) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, τα οποία αφορούν το Δ.Λ.Π. «ΓΕΩΡΓΙΑ».

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατά είδος στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας, μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίηση, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία. Η αποτίμηση των αποθεμάτων στηρίζεται στην αρχή που έχει εισάγει το ΔΛΠ ότι <<τα αποθέματα πρέπει να αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρή ρευστοποίηση αξία. Ο όρος <καθαρή ρευστοποίηση αξία> είναι η εκτιμωμένη τιμή πώληση μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγής ολοκλήρωσης και το κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Η αποτίμηση γίνεται κατά είδος αποθεμάτων παρέχει τη δυνατότητα να ομαδοποιούνται κάποια όμοια είδη που αφορούν αγαθά με την ίδια τελική χρήση που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην αγορά ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν.

Δεν θεωρείται ορθή η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα μιας βιομηχανικής επιχείρησης. Όσον αφορά στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Άρα, σε αυτή την περίπτωση ως αποτιμώμενο είδος θεωρείται η συγκεκριμένη υπηρεσία, η οποία έχει συγκεκριμένο κόστος και προσυμφωνημένη τιμή.

Η υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην καθαρή ρευστοποίηση αξία παρέχεται στις περιπτώσεις το οποίο το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο. Αυτό συμβαίνει όταν :

1. Το απόθεμα έχει υποστεί ζημιά που το καθιστά ολικά ή μερικά άχρηστο (π.χ. πυρκαγιά).
2. Οι τιμές πώλησης έχουν μειωθεί (π.χ. εποχικότητα).
3. Οι προβλεπόμενες δαπάνες έχουν αυξηθεί.

Δεν υποτιμούνται όμως κάτω του κόστους οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.

Τα αποθέματα είναι υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα το οποίο προέρχονται, είτε από απογραφή είτε από αγορά, είτε από ίδια παραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά τα οποία :

1. Προσδιορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της .
2. Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων .
3. Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών .
4. Προορίζονται να αναλωθούν για τη λειτουργία ,τη συντήρηση και την ίδια παραγωγή παγίων στοιχείων .
5. Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγομένων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως ,στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών . Τα πόσα της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση . Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στην οποία συνέβη. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή την χρήση τους .

Από τη στιγμή που έχει γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων ,με ή χωρίς υποτίμηση τους ,φτάνουμε στο σημείο του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων με τον τύπο :ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΡΧΗΣ +ΑΓΟΡΕΣ- ΑΠΟΘΕΜΑ ΤΕΛΟΥΣ =ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ .Άρα η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει το Κόστος Πωληθέντων και συνδέεται με αντιστρόφως ανάλογη σχέση .

Αν μια επιχείρηση η οποία τα Αποθέματα Τέλους είναι υποτιμημένα εμφανίζει υψηλό Κόστος Πωληθέντων .Αποτελέσματα υψηλού Κόστους Πωληθέντων είναι τα μικτά κέρδη της επιχείρησης εμφανίζονται μειωμένα από τη στιγμή που τα μικτά κέρδη προκύπτουν αφαιρώντας από τις πωλήσεις του έτους το Κόστος Πωληθέντων . Χαμηλό επίπεδο μικτών κερδών επιφέρει όπως είναι αναμενόμενο χαμηλότερο ύψος φορολογίας της επιχείρησης . Η αποτίμηση των αποθεμάτων επηρεάζει την εικόνα μιας επιχείρησης δηλαδή των Ισολογισμός της. Επίσης επηρεάζονται και τα Αποτελέσματα Χρήσεως διότι τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η υποτίμηση .Η αποτίμηση των αποθεμάτων είναι μεγάλη από τη στιγμή που επηρεάζουν δύο σημαντικές οικονομικές καταστάσεις όπως είναι ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως οι οποίες προορίζονται για διαφορετικούς σκοπούς. Στον Ισολογισμό που περιλαμβάνονται τα

αποθέματα και τα άλλα κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού , αποτελούν ένα μέτρο αξιολόγησης της ρευστότητας (Κυκλοφορούν Ενεργητικό /Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις) της επιχείρησης δηλαδή την ικανότητα της να αντιμετωπίζει τις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις της .

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ. ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρρίπτει στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Κόστος μεταποίησης

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια

χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαραγωγού προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατά είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- (α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,
- (β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- (γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
- (δ) κόστος πώλησης.

Το ΔΛΠ του Κόστος Δανεισμού εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

Κόστος γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με το ΔΛΠ Γεωργία, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες

κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

5.2 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων λαμβάνουν υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί των τιμών αποτίμηση :

Τιμή κτήσης : είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς). Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφονται στο τιμολόγιο μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δεν βαρύνουν ,την οικονομική μονάδα . Τα έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού ,οι δασμοί και οι λοιποί φόροι –τέλη εισαγωγής και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών .

Τρέχουσα τιμή αγοράς :είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος ,η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό ,την ημέρα συντάξεως της απογραφής από την συνήθη αγορά , με συνήθειες όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες ,χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολογητικές προσωρινές τιμές .

Ιστορικό κόστος παραγωγής : είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήση) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών προσαυξημένο με αναλογία έμμεσων εξόδων αγορών και τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής που βρίσκονται κατά την απογραφή .

Οι παραπάνω τιμές είναι τιμές τρέχουσες κατά το χρόνο της απογραφής και δεν σχετίζονται με την αξία που έχουν τα αποθέματα . Χρησιμοποιούνται πρώτη φορά για την αποτίμηση της απογραφής και κατά το χρόνο σύνταξης της απογραφής .Οι τιμές κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής που χρησιμοποιούνται κατά την εισαγωγή των υλικών και των προϊόντων στην αποθήκη τότε γεννιέται το ζήτημα ποια τιμή θα χρησιμοποιηθεί για κάθε εισαγωγή σε διαφορετική ποσότητα ,διαφορετικό χρόνο και διαφορετική τιμή , δηλ. να οριστεί μια μέθοδος με βάση στην οποία θα χρησιμοποιηθούν η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής προκειμένου να αποτιμηθούν τα αποθέματα που βρίσκονται στην αποθήκη κατά ποσότητα ,χρόνο και τιμή .

Μέθοδοι προσδιορισμού τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους είναι με την οποία θα χρησιμοποιηθεί για να αποτιμηθούν τα αποθέματα του τέλους της χρήσης , οι μέθοδοι είναι :

1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους υπολογίζεται μια τιμή ενιαία από όλες τις εισαγωγές που έχουνε γίνει από την αρχή της χρήσης μέχρι τη στιγμή υπολογισμού της τιμής .Με αυτή τη μέθοδο βρίσκουμε την μέση σταθμική τιμή κτήσεως .
2. Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων υπολογίζεται η νέα μέση τιμή εισαγωγής .
3. Μέθοδος FIFO (first in first out)ή μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές τις χρήσεως και τιμή κτήσεως είναι η μέση τιμή με την οποία αγοράστηκαν.
4. Μέθοδος LIFO (last in first out) ή τελευταία εισαγωγής –πρώτη εξαγωγή αυτή η μέθοδος θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή . Τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές .
5. Μέθοδος του βασικού αποθέματος τα αποθέματα του τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη **το ελάχιστο απόθεμα** και **το υπεραπόθεμα**. Τιμή κτήσεως του ελάχιστου αποθέματος θεωρείται η αξία αρχικής κτήσεως του και η τιμή κτήσεως του υπεραποθέματος. Όταν η διαφορά των ποσοτήτων των αποθεμάτων , βασικού και απογραφής δεν είναι σημαντική από χρήση σε χρήση ,μπορεί να χαρακτηριστεί ολόκληρη η ποσότητα ως βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνει η αποτίμηση της .
6. Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής .

5.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ,ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ & ΤΑ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι απαιτήσεις ,οι υποχρεώσεις ,τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα το οποίο βρίσκονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αποτιμούνται σε ευρώ :

- ✚ Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα απογραφής για τις απαιτήσεις ,τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα .
- ✚ Με βάση την επίσημη τιμή κατά την ημέρα κτήση των χρεογράφων και τίτλων των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών .

Για τις συναλλαγματικές διαφορές κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων ακολουθούν :

- ❖ Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων (αγορά ,κατασκευή , εγκατάσταση) καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς αποσβέσεις .Οι αποσβέσεις διενεργούνται
 - **Χρεωστικές συναλλαγματικές** αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπολοίπου του λογαριασμού πολυετούς αποσβέσεις είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού κατά το τέλος της χρήση με των αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης μέχρι την κανονική λήξη .Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος .
 - **Πιστωτικές συναλλαγματικές** διαφορές στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών κατά το όλο ή μέρος που δεν συμψηφίζονται ,μεταφέρονται σε λογαριασμός προβλέψεις .Στο τέλος της χρήση το πιστωτικό υπόλοιπο πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο συμψηφίζονται με τυχών χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης .
- ❖ Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέσεων κατά ξένο νόμισμα με διάκριση από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς .
 - **Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις** τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέσεων στο τέλος κάθε χρήση μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς τις κυλιόμενης χρήσης ,τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.
 - **Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις** , στο τέλος κάθε χρήση τα χρεωστικά

υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κυλιόμενης χρήσης , από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήση το μέρος που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

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

Για το χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών από την αποτίμηση :

- a) Της χρηματοδότησης επενδύσεων σε πάγια στοιχεία όπου αυτές οι συναλλαγματικές διαφορές οδηγούνται σε μακροχρόνια απόσβεση .
- b) Των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων όπου οι συναλλαγματικές διαφορές οδηγούνται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς .
- c) Των λοιπών κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων όπου οι συναλλαγματικές διαφορές οδηγούνται στα αποτελέσματα χρήσης .

5.4 ΕΠΕΚΤΑΣΗ ,ΠΡΟΣΘΗΚΗ ,ΒΕΛΤΙΩΣΗ ,ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ &ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. *Επέκταση ή προσθήκη κτηρίου*, κτηριακές εγκαταστάσεις και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου ,του μεγέθους ή της ωφελιμότητας του που γίνεται με την χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών .
2. *Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος* ,τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγή τους δυναμικότητα .

3. **Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου**, είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα , είτε την αύξηση της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητας του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.
4. **Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου**, είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνε σε αυτό ,με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσων των δυνατών μεγαλύτερο παραγωγικό διάστημα.
5. **Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου**, είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη ,με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητα ή των συνθηκών λειτουργίας του στην κατάσταση που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη .
6. Το κόστος των επεκτάσεων , προσθηκών και βελτιώσεων προσ αυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.
7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΓΝΩΣΕΙΣ

6.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ & ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΜΕ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η αποτίμηση των αποθεμάτων τέλους χρήσης των υποκαταστημάτων και των αποθηκευτικών τους χώρων δεν είναι υποχρεωτικό να γίνεται σε ενιαία τιμή με τα αποθέματα της έδρας . Για τα υποκαταστήματα με αυτοτελή λογιστική πραγματοποιούν την αποτίμηση των αποθεμάτων σε ενιαία τιμή με αυτά της έδρας .Μπορούσε να ζητηθεί από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων έγκριση για την αποτίμηση ανά εγκατάσταση , η οποία δυνατότητα καταργήθηκε .

Η μεταβολή των διατάξεων θεωρούμε ότι είναι σε ορθή κατεύθυνση αφού το υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική λειτουργεί ως έδρα για τον αρχικό προσδιορισμό του αποτελέσματος ,μετά των εγκαταστάσεων που ανήκουν σε αυτό και ειδικά για τα υποκαταστήματα που λειτουργούν με διαφορετικές συνθήκες και ουσιαστικά διαφοροποιημένα από την έδρα η ενιαία αποτίμηση δεν μπορεί να θεωρηθεί λογιστικά ως ορθόδοξη .

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφο 4 η τιμή κτήση των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς .

Τα έξοδα αγοράς των ακινήτων δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήση αλλά μεταφέρονται ή στα έξοδα πρώτη εγκαταστάσεως ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται .

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

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ & ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΔΡΑ

Η υποχρέωση αποτίμηση των αποθεμάτων των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική και των αποθηκευτικών χώρων με ενιαία τιμή με τα

αποθέματα της έδρας καταργήθηκε .έτσι μετά από την κατάργηση της υποχρέωσης αυτής ο επιτηδευματίας μπορεί να αποτιμά τα αποθέματα των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική :

- Ξεχωριστά από τα αποθέματα της έδρας με βάση την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής ενός εκάστου από αυτά
- Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ,
- Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ξεχωριστά για καθένα από τα λοιπά ,
- Ενιαία με τα αποθέματα της έδρας ορισμένων από αυτά και ενιαία για όλα ή μερικά από τα υπόλοιπα υποκαταστήματα .

ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ –ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΒ

Η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων επιλέγεται ,στην πρώτη χρήση με βιβλία τρίτης κατηγορία από τις παραδεκτές μεθόδους ,με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται μετά από την έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (ΕΛΒ) ,η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Π.χ για διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12 η αίτηση υποβάλλεται το αργότερο 31/7. Η προθεσμία υποβολής της αίτησης είναι ανατρεπτική εκτός εάν η 31/7 είναι αργία , οπότε μπορεί να υποβληθεί την επόμενη εργάσιμη.

6.2 ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΚΤΙΡΙΟΥ & ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ

Αλλοδαπή εταιρεία (ΕΠΕ)έχει στην κυριότητα της ακίνητο το οποίο εκμισθώνει. Επειδή προστίθεται να επεκτείνει τις δραστηριότητες και θα υποχρεωθεί να τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορία του ΚΒΣ ,τίθεται το ερώτημα με ποια αξία θα πρέπει να απογραφεί το ανώτερο ακίνητο καθώς και ο υπάρχων εξοπλισμός στα βιβλία της .

Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 28 προκύπτουν ότι το ακίνητο της εταιρείας αυτής πρέπει να απογραφεί στα βιβλία Γ' κατηγορίας που θα τηρήσει ως έξης :το μεν κτίσμα στην αξία του κόστους ιδιοκατασκευής του μειωμένη με τις αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί με

βάση την ισχύουσα νομοθεσία ,το δε οικόπεδο στην αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς ,καθόσον η αξία του οικοπέδου δεν αποσβένεται. Ακόμη ,ο εξοπλισμός της εταιρίας αποτιμάται στην αξία της τιμής κτήσης του ,δηλ με την τιμολογιακή αξία αγοράς αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

Η ζημιά που τυχόν προκύπτουν κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστική χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών μεταφέρεται σε χρέωση των λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους ,είτε από την πώληση μετοχών , είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών δεν επαρκούν να αποκαλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημίας, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά από χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον.

Η ζημιά που προκύπτει από την αποτίμηση συμμετοχών σε άλλη ανώνυμη εταιρία αντιμετωπίζεται κατά ειδικό τρόπο. Συμψηφίζεται με το αποθεματικό χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος ,παρά το γεγονός ότι εν λόγο συμψηφισμός συνιστά έμμεση διανομή και υπό κανονικές συνθήκες θα οφειλόταν φόρος εισοδήματος.

ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΖΗΜΙΑΣ ΩΣ ΑΠΩΛΕΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους. Ως τιμή κτήσης των συμμετοχών για φορολογικούς σκοπούς λογίζεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση τους και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης και όχι η αρχική τιμή απόκτησης τους.

Έχει γίνει δεκτό ότι η ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από την εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας της οποίας παρέχει μετοχές ,εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα γιατί η συγκεκριμένη ζημιά αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη γιατί το επιπλέον ποσό που ενδεχόμενα καταβάλλεται στους μετόχους από τη λήξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρίας φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Μετά από αυτά που ανέφερα πιο πάνω προκύπτει ότι για τον υπολογισμό της ζημιάς που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρίας από την εκκαθάριση άλλης ανώνυμης εταιρίας στην οποία συμμετέχει και η οποία αναγνωρίζεται για έκπτωση από ακαθάριστα έσοδα της με βάση την την πάγια θέση της διοίκησης ,ως τιμή κτήσης των συμμετοχών λαμβάνεται αυτή που έχει προκύψει μετά την αποτίμηση τους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΒΣ και όχι η αρχική τιμή απόκτησης τους. Σε περίπτωση που είχαν αποτιμηθεί στον τελευταίο ισολογισμό σε αξία μικρότερη από την αρχική αξία κτήσης ,ως αξία κτήσης και κατά συνέπεια ως ζημιά εκπέστε από τα ακαθάριστα έσοδα ,θα ληφθεί το ποσό της αποτίμησης που εμφανίζεται στα βιβλία. Άλλωστε στη υποθετική περίπτωση που θα λαμβανόταν υπόψη η αρχική αξία απόκτησης θα είχαμε ουσιαστικά διπλή αναγνώριση της ζημιάς που προέκυψε κατά την αποτίμηση ,μια με την αφαίρεση της από το σχηματισμένο αποθεματικό χωρίς την καταβολή του φόρου εισοδήματος και μια άλλη με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνη βέβαιης και εκκαθαρισμένης.

6.3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η αποτίμηση της αξίας των επιχειρήσεων είναι ένα απαραίτητο στοιχείο σε κάθε προσπάθεια επένδυσης, όπως είναι και απαραίτητη στη γενικότερη μελέτη των σύγχρονων επιχειρήσεων. Υπάρχουν διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης οι οποίες προσπαθούν να προσεγγίσουν την πραγματική αξία των επιχειρήσεων και να αποκαλύψουν ποιες επιχειρήσεις έχουν είτε υπερτιμηθεί, είτε υποτιμηθεί από την αγορά. Ως παράμετροι που καθορίζουν την αξία των επιχειρήσεων συχνότατα θεωρούνται η τρέχουσα και η μελλοντική απόδοση των επιχειρήσεων με τη μορφή των καθαρών ταμειακών ροών, ο κίνδυνος που αντιμετωπίζει και θα αντιμετωπίζει η επιχείρηση και ο ρυθμός ανάπτυξης της επιχείρησης. Ως νοητικά εργαλεία σε τέτοιες απόπειρες αποτίμησης θεωρούνται χρηματοοικονομικά μεγέθη όπως το κόστος κεφαλαίου, ιστορικά στοιχεία που αφορούν σε προηγούμενες αποδόσεις των επιχειρήσεων και τα οποία υπόκεινται στη βάση στατιστικών τεχνικών, χρηματοοικονομικοί

δείκτες όπως ο δείκτης κεφαλαιακής διάρθρωσης. Πρωτογενή στοιχεία για τις σχετικές αναλύσεις συνήθως λαμβάνουμε από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ίδιων των επιχειρήσεων και από καταστάσεις και ενημερωτικά δελτία των κεφαλαιαγορών. Για το σκοπό της εύρεσης της αξίας μίας επιχείρησης μπορούμε να κινηθούμε με βάση διαφορετικές παραδοχές και προχωρώντας με διαφορετικό τρόπο ανάλυσης αυτών των παραδοχών, λόγω διαφορετικού τρόπου αντιμετώπισης της οικονομικής πραγματικότητας, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις αγορές. Μία ευρύτατα διαδεδομένη μέθοδος αποτίμησης και με αποτελέσματα που συμφωνούν συχνά με εμπειρικές παρατηρήσεις, είναι η αποτίμηση βάσει της προεξόφλησης ταμειακών ροών. Αυτή η προσέγγιση θεωρεί ότι η αξία της επιχείρησης ισούται με το άθροισμα της καθαρής παρούσας αξίας όλων των τρεχουσών και μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών της επιχείρησης, προεξοφλημένων με συντελεστές οι οποίοι αντικατοπτρίζουν τον τρέχοντα και μελλοντικό αναλαμβανόμενο κίνδυνο.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΦΕΣΗ

Η αποτίμηση μιας εταιρίας είναι εκ φύσεως μια πολύπλοκη διαδικασία που απαιτεί γνώση της αγοράς, αναλυτικές ικανότητες καθώς και κριτική ικανότητα. Κατά τις περιόδους οικονομικής ύφεσης, οι απόπειρες αποτίμησης μιας εταιρίας δυσχεραίνονται περαιτέρω για πολλούς λόγους.

Μια κρίση συνοδεύεται από πτώση των χρηματιστηριακών δεικτών και κατά συνέπεια οι μέθοδοι αποτίμησης οι οποίες στηρίζονται στην αγορά θα οδηγήσουν σε σημαντικά χαμηλότερες αποτιμήσεις σε σχέση με πριν από την κρίση. Αυτό ισχύει ακόμα και για εταιρίες οι οποίες κατά τα αλλά παραμένουν αναλλοίωτες από την κρίση.

Σε περιόδους κρίσης ο αριθμός των αγοροπωλησιών πέφτει, πράγμα που σημαίνει ότι το διαθέσιμο δείγμα για αποτίμηση με βάση συγκρίσιμες αγοροπωλησίες μικραίνει. Επίσης είναι αυξημένες οι περιπτώσεις που μια εταιρία οδηγείται στην πώληση λόγω ανάγκης των ιδιοκτητών για ρευστοποίηση του χαρτοφυλακίου τους ή λόγω αδυναμίας της εν λόγω εταιρίας να εκπληρώσει τις ταμειακές της υποχρεώσεις. Αυτό έχει σαν συνέπεια η πώληση να γίνεται υπό καθεστώς πίεσης που οδηγεί σε σημαντική μείωση του τελικού τιμήματος και κατά συνέπεια δεν αποτελεί καλό δείγμα για την αποτίμηση μιας άλλης εταιρίας εάν αυτή δεν αντιμετωπίζει παρόμοια προβλήματα.

Οι αγοροπωλησίες που πραγματοποιούνται είναι αρκετά πιθανό να αφορούν τις λιγότερο «αποδοτικές» επιχειρήσεις και να εστιάζονται στους πλέον «προβληματικούς» κλάδους. Αυτό συμβαίνει επειδή λόγω των

χαμηλών πολλαπλασίων (multiples) και τις χαμηλές τιμές στις οποίες γίνονται αγοροπωλησίες υπό «πίεση», οι ιδιοκτήτες των εταιριών που πιστεύουν ότι οι εταιρία τους έχει μεγαλύτερη αξία από αυτήν που θα μπορούσαν να επιτύχουν υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες τις αγοράς, δεν θα προχωρήσουν στην πώληση αλλά θα περιμένουν την αντιστροφή του κλίματος και αν χρειαστεί, θα προσπαθήσουν να βρουν εναλλακτικούς τρόπους χρηματοδότησης.

Σημαντική παράμετρος είναι επίσης η ψυχολογική. Σε περιόδους κρίσης, είναι λογικό να μετριάζονται οι αισιόδοξες προβλέψεις για τις μελλοντικές προοπτικές μιας εταιρίας σε αντίθεση με εποχές οικονομικής άνοιξης. Ταυτόχρονα, η έλλειψη ρευστότητας μειώνει τους πιθανούς αγοραστές και κατά συνέπεια η ισορροπία προσφοράς και ζήτησης μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλές αποτιμήσεις.

Από όλα τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι προσπαθώντας να αποτιμήσουμε μια εταιρία σε περίοδο κρίσης έχουμε να αντιμετωπίσουμε όχι μόνο τις δυσκολίες της διαδικασίας καθαυτής, αλλά επίσης και εξωγενείς, παροδικούς παράγοντες. Η ανάγκη χρήσης της κριτικής ικανότητας αυξάνεται έτσι ώστε να αναγνωριστούν τα πραγματικά αίτια που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της εν λόγω εταιρίας αλλά και των ανταγωνιστών της. Ιδιαίτερα σε κλάδους που έχουν επηρεαστεί σημαντικά από την κρίση, είναι χρήσιμο να συμβουλευόμαστε τις εξειδικευμένες εταιρίες ή τους ανεξάρτητους ειδικούς του χώρου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Νικόλαος Σ.,(2004),''*Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων*'',Αθήνα.
2. Αριστοτέλης Γ., (2001), '*Γενική Λογιστική*', Αθήνα.
3. Ανακτήθηκε από
["http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CF%81%CF%87%CE%B1%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1"](http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CF%81%CF%87%CE%B1%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1)
4. Δημήτρη Παρ. Σ.,(2010), '*Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων*', Αθήνα.