

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ**  
**ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ  
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»**

**«THE DISTINCTIVE OPERATION OF THE FOOTBALL  
LIMITED COMPANIES»**

**ΤΗΣ ΣΗΦΟΓΙΑΝΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑΣ (ΑΜ 6034)**

**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ: Μ.ΔΡΙΤΣΑ**

**ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2020**

## Περιεχόμενα

<b>Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</b>	<b>5</b>
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
<b>ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ</b>	<b>9</b>
<b>ΓΕΝΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</b>	<b>9</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ</b>	<b>10</b>
<b>ΙΔΡΥΣΗ –ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ – ΛΥΣΗ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</b>	<b>10</b>
1.1 Εισαγωγή	10
1.2 Οργανωτική Δομή Ποδοσφαίρου	11
1.3 Σύσταση ΠΑΕ	13
1.4 Επωνυμία, Σκοπός, Έδρα και Χρονική Διάρκεια ΠΑΕ	14
1.5 Μετοχικό Κεφάλαιο Σύστασης ΠΑΕ	16
1.6 Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου ΠΑΕ	17
1.7 Μείωση και Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου	21
1.8 Μετοχές ΠΑΕ	22
1.9 Διανομή Κερδών	24
1.10 Σχέση ΠΑΕ – Ιδρυτικού Αθλητικού Σωματείου	25
1.11 Έλεγχος ΠΑΕ	26
1.12 Λύση και Εκκαθάριση ΠΑΕ	27
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ</b>	<b>31</b>
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>	
<b>ΠΑΕ</b>	<b>31</b>
2.1 Εισαγωγή	31
2.2 Λογιστικά Αρχεία ΠΑΕ	31
2.4 Ηλεκτρονικό Εισιτήριο Αγώνων	34

2.5	Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ΠΑΕ	35
2.6	Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	37
2.7	Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων	39
2.8	Επιμέτρηση Υποχρεώσεων – Προβλέψεων –Στοιχείων Καθαρής Θέσης	41
2.9	Τρέχων Φόρος Εισοδήματος – Αναβαλλόμενος Φόρος	43
2.10	Επιμέτρηση στην Εύλογη Αξία	44
<b>ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ</b>		<b>47</b>
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΟΔΗΓΟΥ ΠΑΕ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b>		<b>47</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ</b>		<b>48</b>
<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΟΔΗΓΟΥ</b>		<b>48</b>
3.1	Εισαγωγή	48
3.2	Άυλα Πάγια Στοιχεία ΠΑΕ	48
3.3	Αποθέματα	85
3.4	Λογαριασμός 53.90 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μέλη ΔΣ και μετόχους»	87
3.5	Φόρος Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών	88
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ</b>		<b>89</b>
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΟΔΗΓΟΥ</b>		<b>89</b>
4.1	Εισαγωγή	89
4.2	Παροχές σε Ποδοσφαιριστές	89
4.3	Αμοιβές και Έξοδα Προπονητών	105
4.4	Προνόμιο Μετοχών Ιδρυτικού Αθλητικού Σωματείου 10%	105
4.5	Έσοδα ΠΑΕ	107
<b>ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ</b>		<b>118</b>
<b>ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗ ΠΑΕ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΙΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΔΙΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ</b>		<b>118</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>		<b>118</b>

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ</b>	<b>119</b>
<b>ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΟΜΑΔΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΗΣ ΣΥΝΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΣ</b>	<b>119</b>
5.1 Εισαγωγή	119
5.2 Σκοπός της Διαδικασίας Αδειοδότησης και Επέκταση του Πεδίου Εφαρμογής της	120
5.3 Κριτήρια Κανονισμού Αδειοδότησης Ομάδων	121
5.4 Ετήσιες και Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	122
5.5 Λογιστικές Απαιτήσεις για το Κόστος Εγγραφής Ποδοσφαιριστών	125
5.6 Απαιτήσεις Ανακοίνωσης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	127
5.7 Δείκτες Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας και Αρνητικής Καθαρής Θέσης– Μελλοντικά Χρηματοοικονομικά Στοιχεία	129
5.8 Ληξιπρόθεσμες Οφειλές προς Ομάδες από Μετεγγραφές, Εργαζομένους και Φορολογικές Αρχές – Ασφαλιστικούς Φορείς	130
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΩΝ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΣΗΜΕΙΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣΤΗΣ ΠΑΕ</b>	<b>134</b>
6.1 Ιδιαιτερότητες ΠΑΕ ως προς την Ίδρυση, την Λειτουργία και την Λύση	134
6.2 Ιδιαίτερα Σημεία Λογιστικής Παρακολούθησης ΠΑΕ	137
6.3 Βασικά Σημεία Αδειοδότησης Ομάδων για Συμμετοχή στις Ευρωπαϊκές Διοργανώσεις	138
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>141</b>

# Η ΙΔΙΟΜΟΡΦΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι Ποδοσφαιρικές Ανώνυμες Εταιρίες είναι νομικά πρόσωπα που συστήνονται με σκοπό την συμμετοχή των ποδοσφαιρικών ομάδων τους στις επίσημες εγχώριες και διεθνείς διοργανώσεις επαγγελματικού ποδοσφαίρου. Η ίδρυση, η οργάνωση και η γενικότερη λειτουργία αυτών ρυθμίζεται από πληθώρα εγχώριων και διεθνών νομοθετικών διατάξεων και κανονισμών.

Ειδικότερα, ο νόμος 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιριών» περιλαμβάνει τις γενικές διατάξεις αναφορικά με τη σύσταση, λειτουργία και λύση όλων των νομικών προσώπων που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας. Επιπρόσθετα ο αθλητικός νόμος 2725/1999 «Ερασιτεχνικός και Επαγγελματικός Αθλητισμός και άλλες διατάξεις» όπως ισχύει σήμερα, ορίζει τους ιδιαίτερους κανόνες που διέπουν την ίδρυση, οργάνωση και λειτουργία των επίσημων δομών ανάπτυξης του ερασιτεχνικού και επαγγελματικού αθλητισμού.

Από την άλλη πλευρά, ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» θέτει τους κανόνες λογιστικής παρακολούθησης και απεικόνισης των διαφόρων πράξεων που λαμβάνουν χώρα μέσα στα πλαίσια της δραστηριότητας των οντοτήτων που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του, μεταξύ των οποίων είναι και οι ανώνυμες εταιρίες. Παράλληλα, ο κωδικοποιημένος Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» προσδιορίζει τον τρόπο υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, για την ορθή σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και την απόδοση του φόρου εισοδήματος.

Πλέον των παραπάνω, ο τρόπος άσκησης της δραστηριότητας των Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών υπαγορεύεται από τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Ελληνική Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία και την Ευρωπαϊκή και

Διεθνή Συνομοσπονδία Ποδοσφαίρου, οι οποίοι ρυθμίζουν τους ιδιαίτερους τομείς του αθλήματος του ποδοσφαίρου σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

Τέλος, το γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια ολοένα και αυξανόμενος αριθμός ελληνικών ομάδων οδηγείται ή κινείται στα όρια της πτώχευσης, δημιουργεί ένα πρόσθετο ενδιαφέρον αναφορικά με τους κανόνες που διέπουν τη λειτουργία των Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιρειών.

Η παρούσα εργασία έχει ως στόχο να παρουσιάσει τις γενικές και ειδικές ρυθμίσεις νόμων και κανονισμών αναφορικά με την σύσταση των Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών και την οργάνωση και λειτουργία τους από τη σκοπιά της λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Παράλληλα με την παραπάνω παρουσίαση αναδεικνύονται οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ αυτών και των λοιπών ανωνύμων εταιριών.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η δυννητική οργάνωση των ποδοσφαιρικών ομάδων με τη μορφή εταιρίας, εισήχθη για πρώτη φορά με το Ν.75/1975 «Περί οργάνωσης του εξωσχολικού αθλητισμού και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων», για εκείνες που χρησιμοποιούσαν αμειβόμενους ποδοσφαιριστές. Μεταγενέστερα με τον Ν.879/1979 «Περί Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών» ορίστηκε η υποχρεωτική ίδρυση και λειτουργία ανωνύμου εταιρίας, για τις ποδοσφαιρικές ομάδες που μετείχαν στην Α΄ Εθνική κατηγορία πρωταθλήματος. Οι παραπάνω νόμοι αντικαταστάθηκαν με τον αθλητικό νόμο 2725/1999 «Ερασιτεχνικός και Επαγγελματικός Αθλητισμός και άλλες διατάξεις», ο οποίος – με τις πολλαπλές τροποποιήσεις του – ισχύει έως σήμερα.

Ο αθλητικός νόμος ρυθμίζει τα θέματα οργάνωσης, διοίκησης και εποπτείας του ερασιτεχνικού και επαγγελματικού αθλητισμού εντός της Ελληνικής Επικράτειας, με ιδιαίτερη αναφορά στη λειτουργία των Αθλητικών Ανωνύμων Εταιριών. Επίσης θέτει τις βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται αναφορικά με την καταλληλόλητα των αθλητικών εγκαταστάσεων, ρυθμίζει εσωτερικά τον τρόπο αντιμετώπισης της βίας με αφορμή τη διεξαγωγή αθλητικών αγώνων και περιλαμβάνει μέτρα για την καταπολέμηση της φαρμακοδιέγερσης των αθλητών. Τέλος ορίζει ότι είναι στη δικαιοδοσία του κράτους η θέσπιση κανόνων για την προστασία της δημόσιας τάξης, ο έλεγχος νομιμότητας της σύστασης και της λειτουργίας όλων των επίσημων αθλητικών δομών, ο έλεγχος της συμμόρφωσης τους ως προς την εργατική, ασφαλιστική και φορολογική νομοθεσία, καθώς επίσης η πρόβλεψη και τιμωρία ποινικών αδικημάτων στο χώρο του αθλητισμού. Λοιπά θέματα που αφορούν την οργάνωση και λειτουργία του αθλήματος του ποδοσφαίρου, ρυθμίζονται αυτόνομα από την Ελληνική Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία και τα μέλη της μέσω εκδιδόμενων Κανονισμών, οι οποίοι εναρμονίζονται με τους Ευρωπαϊκούς και Διεθνείς Κανονισμούς της Uefa και της Fifa αντίστοιχα και υπερισχύουν τυχόν διαφορετικών ρυθμίσεων της αθλητικής νομοθεσίας.

Μέσα από τους παραπάνω Κανονισμούς προσδιορίζεται η ιδιότητα των ποδοσφαιριστών, προπονητών, διαμεσολαβητών και διαιτητών, καθώς και η διαδικασία μετεγγραφών (ΚΙΜ). Επίσης ορίζονται οι γενικοί κανόνες του παιχνιδιού και των αγώνων ποδοσφαίρου των ερασιτεχνικών και επαγγελματικών εγχώριων πρωταθλημάτων (ΚΑΠ). Με ιδιαίτερους κανονισμούς συστήνονται και λειτουργούν το

Διαιτητικό Δικαστήριο Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών και τα Δικαιοδοτικά Όργανα Επίλυσης Αθλητικών Διαφορών, για την εκδίκαση των υποθέσεων που προκύπτουν με βάση τους παραπάνω Κανονισμούς, ενώ οι ποινές που επιβάλλονται από την παραβίαση τους, ορίζονται στον Πειθαρχικό Κώδικα της ΕΠΟ. Πρόσθετα με τον Κανονισμό Αδειοδότησης Ομάδων ρυθμίζεται η δυνατότητα συμμετοχής των ελληνικών ομάδων στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις. Τέλος, ο Κώδικας Δεοντολογίας προβλέπει τις ποινές για την τέλεση πράξεων που δυσφημούν το ποδόσφαιρο.

Εκτός από την πληθώρα των κανόνων που διέπουν τη λειτουργία των ποδοσφαιρικών ομάδων, το ενδιαφέρον εντείνεται λόγω της συχνότητας με την οποία τα τελευταία χρόνια πολλές ελληνικές Ποδοσφαιρικές Ανώνυμες Εταιρίες διαλύονται. Τα παραδείγματα ΠΑΕ οι οποίες – λόγω έλλειψης ταμειακής ρευστότητας και αδυναμίας εκπλήρωσης των οικονομικών τους υποχρεώσεων – λύθηκαν με απόφαση της διοίκησης τους ή κηρύχθηκαν σε κατάσταση πτώχευσης ή κατάφεραν να υπαχθούν στη διαδικασία εξυγίανσης του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα, είναι πολλά μεταξύ των οποίων ΑΕΚ, ΑΡΗΣ, ΗΡΑΚΛΗΣ, ΛΑΡΙΣΑ, ΠΑΝΣΕΡΡΑΪΚΟΣ, ΠΑΝΘΡΑΚΙΚΟΣ, ΟΦΗ, ΕΡΓΟΤΕΛΗΣ κλπ.

Στο πρώτο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται ο τρόπος σύστασης ΠΑΕ, το γενικό οργανωτικό πλαίσιο μέσα στο οποίο εντάσσεται και τα βασικά χαρακτηριστικά αναφορικά με τη λειτουργία της σύμφωνα με τον αθλητικό νόμο, τον νόμο περί ανωνύμων εταιριών και τον νόμο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Στο δεύτερο μέρος αναλύεται το περιεχόμενο και ο τρόπος λειτουργίας των ιδιαίτερων λογαριασμών λογιστικής του Λογιστικού Οδηγού ΠΑΕ<sup>1</sup> και των σχετικών λογαριασμών του ανανεωμένου ΕΓΛΣ<sup>2</sup>, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, την φορολογική, ασφαλιστική και αθλητική νομοθεσία. Στο τρίτο μέρος αναπτύσσεται συνοπτικά ο τρόπος σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τα οικονομικά κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται για την έγκριση της συμμετοχής των ελληνικών ομάδων στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις. Τέλος γίνεται μία συνοπτική καταγραφή των βασικότερων σημείων ανάλυσης της εργασίας και των διαφορών που προκύπτουν μεταξύ των ΠΑΕ και των λοιπών ΑΕ.

---

<sup>1</sup> ΥΑ 18964 - ΦΕΚ 786 Β' - 26/10/1988

<sup>2</sup> Παπαδέας, Π. (2016). *Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση (με ΕΛΠ)*, Αθήνα



**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΠΟΛΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ  
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΙΔΡΥΣΗ – ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ – ΛΥΣΗ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

#### 1.1 Εισαγωγή

Οι ποδοσφαιρικές ομάδες των ερασιτεχνικών αθλητικών σωματείων που προβιβάζονται στην κατώτερη κατηγορία επαγγελματικού πρωταθλήματος, βάσει των αγωνιστικών αποτελεσμάτων τους, υποχρεούνται να συστήσουν ΠΑΕ προκειμένου να συμμετάσχουν σε αυτό.

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται το ευρύτερο πλαίσιο των επίσημων δομών ανάπτυξης του ποδοσφαίρου, για την πληρέστερη κατανόηση του τρόπου οργάνωσης και λειτουργίας του αθλήματος.

Έπειτα γίνεται περιγραφή του τρόπου σύστασης της ΠΑΕ από το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο και αναφέρονται τα κύρια χαρακτηριστικά ως προς την διάρκεια ζωής, την επωνυμία και την έδρα της ανώνυμης εταιρίας. Επίσης περιγράφεται η σχέση της νεοσύστατης ΠΑΕ με το ερασιτεχνικό σωματείο.

Στη συνέχεια αναλύονται τα στοιχεία του μετοχικού κεφαλαίου σύστασης, με ιδιαίτερη αναφορά στο ποσοστό του ιδρυτικού σωματείου. Πρόσθετα, περιγράφεται ο τρόπος καταβολής και οι μεταγενέστερες μεταβολές του μετοχικού κεφαλαίου, καθώς και τα είδη και τα χαρακτηριστικά των μετοχών. Έπειτα αναπτύσσονται οι γενικές ρυθμίσεις σχετικά με τη διάθεση των κερδών και το ελάχιστο μέρος και οι ειδικές ρυθμίσεις που προβλέπονται για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού της ΠΑΕ. Επίσης αναλύονται οι λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν στη λύση της ΠΑΕ και η διαδικασία εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας.

Τέλος γίνεται μία σύντομη αναφορά στους κρατικούς ελεγκτικούς μηχανισμούς στους οποίους υπάγεται η ΠΑΕ, ανάλογα με το αντικείμενο ελέγχου.

## 1.2 Οργανωτική Δομή Ποδοσφαίρου

Η ελληνική νομοθεσία καθιερώνει τη συστηματική οργάνωση του αθλήματος του ποδοσφαίρου, θέτοντας τις προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιούνται για τη δημιουργία και λειτουργία των αθλητικών σωματείων, των τμημάτων αμειβομένων ποδοσφαιριστών (ΤΑΠ), των ΠΑΕ, των επαγγελματικών συνδέσμων και της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας (ΕΠΟ). Από την άλλη πλευρά, το ποδόσφαιρο διοικείται σε περιφερειακό επίπεδο από τις συνομοσπονδίες Ευρώπης (UEFA), της Ασίας (AFC), της Αφρικής (CAF), της βορείου – κεντρικής Αμερικής και Καραϊβικής (CONCACAF), της νοτίου Αμερικής (CONMEBOL) και της Ωκεανίας (OFC). Τέλος, σε παγκόσμιο επίπεδο την ευθύνη για την οργάνωση και ανάπτυξη του αθλήματος έχει η Διεθνής Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία (FIFA), η οποία δεσμεύεται να τηρεί τους κανονισμούς της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής (IOC).

Αθλητικό σωματείο είναι η ένωση φυσικών προσώπων, που σκοπό έχει τη συστηματική καλλιέργεια και ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών, για τη συμμετοχή αυτών σε αθλητικούς αγώνες. Κάθε αθλητικό σωματείο μπορεί να έχει διάφορα αθλητικά τμήματα πχ τμήμα ποδοσφαίρου, τμήμα καλαθοσφαίρισης, τμήμα πετοσφαίρισης κλπ<sup>3</sup>.

Αθλητικό σωματείο που διατηρεί τουλάχιστον δύο ερασιτεχνικές ομάδες ποδοσφαίρου, μπορεί να συστήσει Τμήμα Αμειβομένων Ποδοσφαιριστών (ΤΑΠ) με μετατροπή της μιας ερασιτεχνικής ομάδας, σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης των μελών του, σύμφωνη γνώμη της Ελληνική Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία (ΕΠΟ) και άδεια της Επιτροπής Επαγγελματικού Αθλητισμού (ΕΕΑ). Η άδεια εκδίδεται μετά από έλεγχο νομιμότητας της απόφασης και έγκρισης τριετούς πλάνου βιωσιμότητας του υπό σύσταση ΤΑΠ. Το ΤΑΠ έχει οικονομική και διαχειριστική αυτοτέλεια σε σχέση με τα λοιπά ερασιτεχνικά τμήματα του αθλητικού σωματείου. Τέλος η οικονομική διαχείριση του ΤΑΠ μπορεί να ανατεθεί σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ομάδα αυτών, με την υπογραφή σχετικής σύμβασης, στην οποία καθορίζονται μεταξύ άλλων, το ύψος των δαπανών που θα καλυφθεί κατά τη διάρκεια της σύμβασης και η συμμετοχή του ως άνω προσώπου στη διοίκηση του ΤΑΠ<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 1

<sup>4</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρα 60 – 61, όπως αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 11 – 12 του Ν.3057/2002, παρ.1,2,5 και 1,2 αντίστοιχα.

Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία (ΠΑΕ) είναι η μετατροπή του ΤΑΠ όπου υπάρχει ή ενός ερασιτεχνικού τμήματος ποδοσφαίρου του αθλητικού σωματείου, σε ΠΑΕ, μετά από απόφαση της γενικής συνέλευσης των μελών του αθλητικού σωματείου και εκπλήρωση των όρων και διαδικασιών που θέτει ο νόμος για την ίδρυση ΠΑΕ<sup>5</sup>.

Η οργάνωση, διαχείριση και διεξαγωγή των επαγγελματικών πρωταθλημάτων ποδοσφαίρου γίνεται από τις Ενώσεις Επαγγελματικού Ποδοσφαίρου Α1 και Α2 - Β' εθνικής κατηγορίας. Οι Super League1 και Super League2 - Football League αντίστοιχα, έχουν τη μορφή αστικού συνεταιρισμού ή σωματείου, ενώ μέλη τους είναι οι ΠΑΕ που αγωνίζονται στην Α1 και Α2 - Β' εθνική κατηγορία<sup>6</sup>.

Η Ελληνική Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία είναι η ανώτατη ελληνική ποδοσφαιρική αρχή, που σκοπό έχει τη διοίκηση, οργάνωση, ανάπτυξη και εποπτεία του αθλήματος του ποδοσφαίρου σε όλη την ελληνική επικράτεια. Για την εξυπηρέτηση του σκοπού της η ΕΠΟ καταρτίζει σχετικούς κανονισμούς οι οποίοι συμφωνούν με τους αντίστοιχους κανονισμούς της ευρωπαϊκής και της διεθνούς ποδοσφαιρικής ομοσπονδίας και είναι εναρμονισμένοι με το Σύνταγμα και την εθνική νομοθεσία<sup>7</sup>. Μέλη της ΕΠΟ είναι τα ποδοσφαιρικά σωματεία ή οι ενώσεις ποδοσφαιρικών σωματείων (ΕΠΣ)<sup>8</sup>, η Super League 1 και η Super League2 –Football League. Η ΕΠΟ είναι η διοργανώτρια αρχή του Κυπέλλου Ελλάδος, το οποίο διεξάγεται μεταξύ των ομάδων της Α' και Β' εθνικής κατηγορίας.

Η Ευρωπαϊκή Ποδοσφαιρική Συνομοσπονδία (UEFA), σκοπό έχει την υποβοήθηση και ανάπτυξη του αθλήματος σε ηπειρωτικό επίπεδο, καθώς και τον σχεδιασμό και τη διεξαγωγή ποδοσφαιρικών διοργανώσεων, οι κυριότερες εκ των οποίων είναι το Ευρωπαϊκό Κύπελλο Πρωταθλητριών (Urfa Champion's League) και το Uefa Europa League. Η UEFA αποτελεί τη μία εκ των έξι συνομοσπονδιών που υπάρχουν παγκοσμίως και μέλη της είναι οι εθνικές ομοσπονδίες 55 κρατών, μεταξύ των οποίων είναι και η ελληνική ομοσπονδία<sup>9</sup>. Οι συνομοσπονδίες έχουν ανεξαρτησία

---

<sup>5</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 64, παρ.1

<sup>6</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 96 παρ. 1,5, άρθρο 97 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3057/2002 άρθρο 33 και αντικαταστάθηκε από τον Ν.3479/2006 άρθρο 2 και τον Ν.4612/2019 άρθρο 6 και άρθρο 97<sup>Α</sup> όπως προστέθηκε με τον Ν.3479/2006 άρθρο 3 και αντικαταστάθηκε με τον Ν.4612/2019 άρθρο 6.

<sup>7</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 19, παρ.1 και τον Ν.4326/2015, άρθρο 15 περί του αυτοδιοίκητου της ΕΠΟ και των μελών της (κατάργηση του Ν.3479/2006, άρθρο 29, παρ.12).

<sup>8</sup> Ένωση Ποδοσφαιρικών Σωματείων (ΕΠΣ) είναι η ένωση των σωματείων που έχουν την έδρα τους στον ίδιο νομό και σκοπός της είναι η υποβοήθηση και ανάπτυξη του αθλήματος του ποδοσφαίρου μέσα στα γεωγραφικά όρια του νομού (Ν.2725/1999, άρθρα 10,11)

<sup>9</sup> www.uefa.com

σε σχέση με την Διεθνή Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία όσων αφορά τη διοίκηση του ποδοσφαίρου στην περιοχή ευθύνης τους, αλλά οφείλουν να αποδέχονται και να λειτουργούν μέσα στα πλαίσια που θέτουν οι διεθνείς κανονισμοί.

Η Διεθνής Ποδοσφαιρική Ομοσπονδία, Federation Internationale Football Association (FIFA), μέλη της οποίας είναι οι εθνικές ομοσπονδίες, διοικεί το ποδόσφαιρο παγκοσμίως μέσω του Συμβουλίου, της Γενικής Γραμματείας και των νομοπαρασκευαστικών επιτροπών που έχει συστήσει, όπως Οικονομική Επιτροπή, Επιτροπή Διαιτησίας, Πειθαρχική Επιτροπή κλπ. Επίσης διοργανώνει μεταξύ άλλων το Παγκόσμιο Κύπελλο Ποδοσφαίρου και το Κύπελλο Συνομοσπονδιών<sup>10</sup>. Η FIFA λειτουργεί σύμφωνα με τις αρχές του Ολυμπιακού Χάρτη<sup>11</sup> της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής (IOC–International Olympic Committee), η οποία αποτελεί την ανώτατη αρχή του αθλητισμού παγκοσμίως.

Τέλος, το Διεθνές Συμβούλιο Ποδοσφαιρικών Συλλόγων, International Football Association Board (IFAB) είναι ανεξάρτητη αρχή η οποία ευθύνεται για τον σχεδιασμό των Κανόνων του Παιχνιδιού, οι οποίοι διέπουν το άθλημα του ποδοσφαίρου. Μέλη του είναι οι ποδοσφαιρικές ομοσπονδίες της Αγγλίας, της Ουαλίας, Σκωτίας, της Βόρειας Ιρλανδίας και η FIFA που εκπροσωπεί τις υπόλοιπες ομοσπονδίες<sup>12</sup>.

### 1.3 Σύσταση ΠΑΕ

Τα αθλητικά σωματεία που προβιβάζονται στην κατώτερη κατηγορία πρωταθλήματος επαγγελματικού ποδοσφαίρου, ήτοι τη Β΄ εθνική κατηγορία, πρέπει υποχρεωτικά να συστήσουν ΠΑΕ<sup>13</sup>.

Για να συσταθεί μία ΠΑΕ απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης των μελών του αθλητικού σωματείου, η οποία λαμβάνεται με παρουσία τουλάχιστον των 2/3 των μελών και απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει απαρτία των μελών της γενικής συνέλευσης, αυτή επαναλαμβάνεται εντός

---

<sup>10</sup>[www.fifa.com](http://www.fifa.com)

<sup>11</sup> Ο Ολυμπιακός Χάρτης της ΔΟΕ περιλαμβάνει τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν τον αθλητισμό. Η πιο πρόσφατη έκδοση του ισχύει από την 9<sup>η</sup> Οκτωβρίου 2018

<sup>12</sup>[www.theifab.com](http://www.theifab.com)

<sup>13</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 108, 110 – όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3057/2002 άρθρο 38 και αντικαταστάθηκε με τον Ν.3259/2004, άρθρο 37 και τον Ν.3372/2005, άρθρο 2, άρθρο 112 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3259/2004, άρθρο 37, Ν.3479/2006 άρθρα 13,14,15 και τέλος Ν.4115/2013 άρθρο 44<sup>Α</sup>.

οκτώ ημερών και απαιτείται η παρουσία τουλάχιστον του ½ των μελών και απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων.

Στην παραπάνω γενική συνέλευση ορίζεται προσωρινή πενταμελής επιτροπή, η οποία εξουσιοδοτείται να μεριμνήσει για την ίδρυση της ΠΑΕ σύμφωνα με τις νόμιμες διατυπώσεις, την πιστοποίηση της καταβολής ή μη του μετοχικού κεφαλαίου εντός δύο μηνών και τη σύγκληση της πρώτης γενικής συνέλευσης των μετόχων για την εκλογή του διοικητικού συμβουλίου εντός τεσσάρων μηνών από τη σύσταση της εταιρίας.

Η σύσταση της ΠΑΕ εγκρίνεται από το Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης μετά από έλεγχο νομιμότητας της σχετικής αίτησης και των υποβαλλόμενων εγγράφων και στη συνέχεια η ΠΑΕ εγγράφεται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) που τηρείται από την αρμόδια Διεύθυνση Εταιριών της Γενικής Διεύθυνσης Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας του Καταναλωτή του παραπάνω υπουργείου<sup>14</sup>. Οι πράξεις της σύστασης της εταιρίας, της πιστοποίησης καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου και της εκλογής του διοικητικού συμβουλίου υποβάλλονται σε δημοσιότητα στο διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. Τέλος η σύσταση της ΠΑΕ πρέπει να έχει ολοκληρωθεί το αργότερο δέκα μέρες πριν την έναρξη του οικείου πρωταθλήματος, διαφορετικά αποβάλλεται από αυτό<sup>15</sup>.

#### **1.4 Επωνυμία, Σκοπός, Έδρα και Χρονική Διάρκεια ΠΑΕ**

Η επωνυμία, ο σκοπός, η έδρα και η διάρκεια ζωής της ΠΑΕ, αποτελούν απαραίτητα στοιχεία κατά τη σύνταξη του καταστατικού της. Τα παραπάνω στοιχεία ρυθμίζονται ιδιαίτερα από τον αθλητικό νόμο, με εξαίρεση την διάρκεια ζωής, για την οποία ισχύει ότι και για τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες.

Η επωνυμία της ΠΑΕ περιλαμβάνει υποχρεωτικά την επωνυμία του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου και τις λέξεις Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία. Η ΠΑΕ χρησιμοποιεί το έμβλημα του αθλητικού σωματείου και τα διακριτικά εμφάνισης του (χρώματα). Η χρησιμοποίηση όλων των παραπάνω δεν συνεπάγεται τη κυριότητα

---

<sup>14</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 75 και τον Ν.4548/2018, άρθρο 9

<sup>15</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 68 όπως αντικαταστάθηκαν με τον Ν.3057/2002 άρθρο 16 και τον Ν.4548/2018, άρθρο 12.

αυτών, την οποία έχει το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο. Τα υπόλοιπα αθλητικά τμήματα και το ποδοσφαιρικό τμήμα του ερασιτέχνη εξακολουθούν να χρησιμοποιούν τα παραχωρούμενα – για χρήση – στην ΠΑΕ στοιχεία<sup>16</sup>.

Σκοπός της Ποδοσφαιρικής Ανώνυμης Εταιρίας είναι η συγκρότηση, οργάνωση και διοίκηση επαγγελματικής ομάδας ποδοσφαίρου, η συμμετοχή αυτής σε ποδοσφαιρικούς αγώνες μέσα στα πλαίσια φιλικών και επίσημων διοργανώσεων, καθώς και η οργάνωση αθλητικών αγώνων και εκδηλώσεων αναφορικά με το άθλημα του ποδοσφαίρου. Η επίτευξη του σκοπού της ΠΑΕ πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το σκοπό, τους κανονισμούς και τις αποφάσεις της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας (ΕΠΟ), των Ενώσεων Επαγγελματικού Ποδοσφαίρου Α' και Β' Εθνικής κατηγορίας, καθώς και των λοιπών εντεταλμένων κρατικών οργάνων<sup>17</sup>. Στον αθλητικό νόμο δεν αναφέρεται ρητά εάν επιτρέπεται ή απαγορεύεται η διεύρυνση του σκοπού της ΠΑΕ πέρα από τα προαναφερόμενα.

Η έδρα της ΠΑΕ προσδιορίζει το επιμελητήριο στο οποίο καταχωρείται, τη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία υπάγεται και τη δωσιδικία της, δηλαδή το δικαστήριο εκδίκασης των υποθέσεων της. Στην έδρα της ΠΑΕ συγκαλούνται υποχρεωτικά η Γενική Συνέλευση των μετόχων και οι συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, εκτός από τις εξαιρέσεις που θέτει ο νόμος, κατά τις οποίες μπορούν να λάβουν χώρα και σε άλλο τόπο εκτός της έδρας π.χ περίπτωση τηλεδιάσκεψης. Ως έδρα της ΠΑΕ κατά τη σύσταση της, επιλέγεται υποχρεωτικά η έδρα του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου. Για την αλλαγή της έδρας σε μεταγενέστερο χρόνο, απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, άδεια από την Επιτροπή Επαγγελματικού Αθλητισμού και σύμφωνη γνώμη της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας και της οικείας Ένωσης Επαγγελματικού Ποδοσφαίρου<sup>18</sup>.

Τέλος η χρονική διάρκεια ζωής της ΠΑΕ προσδιορίζεται στο καταστατικό της σε έτη. Στην περίπτωση που δεν προσδιορίζεται τεκμαίρεται βάσει του νόμου ότι η ΠΑΕ έχει απεριόριστη διάρκεια ζωής<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 66.

<sup>17</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 65.

<sup>18</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 66, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.3057/2002, άρθρο 14.

<sup>19</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρο 8.

## 1.5 Μετοχικό Κεφάλαιο Σύστασης ΠΑΕ

Το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο σύστασης ΠΑΕ είναι 300.000 ευρώ<sup>20</sup> και αποτελείται από εισφορά σε είδος και εισφορά μετρητών ολοσχερώς καταβλητέα με την σύσταση της εταιρίας. Οι εισφορές μετρητών κατατίθενται σε λογαριασμό στο όνομα της ΠΑΕ, που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα<sup>21</sup>.

Εισφορά σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο κατά τη σύσταση, νοείται μόνο η εισφορά της χρήσης της επωνυμίας, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών γνωρισμάτων του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου. Η εισφορά αυτή αντιπροσωπεύει το 10% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της ΠΑΕ, υπό την προϋπόθεση ότι το ερασιτεχνικό σωματείο διατηρεί και άλλα αθλητικά τμήματα.

Για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου σύστασης της ΠΑΕ, σειρά προτεραιότητας εάν υπάρχει ΤΑΠ, έχει το πρόσωπο που τυχόν έχει αναλάβει την οικονομική διαχείριση του. Εάν δεν υπάρχει ΤΑΠ ή το παραπάνω πρόσωπο δεν ασκήσει ή ασκήσει εν μέρει το δικαίωμα του, σειρά προτεραιότητας έχουν τα μέλη του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου.

Εφόσον το μετοχικό κεφάλαιο σύστασης της ΠΑΕ δεν καλυφθεί και μετά την πρόσκληση των μελών του ιδρυτικού σωματείου, καλείται το κοινό να αναλάβει μετοχές με δημόσια εγγραφή. Για την δημόσια προσφορά των μετοχών της ΠΑΕ απαιτείται άδεια της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Σύμφωνα με την σχετική νομοθεσία απαιτείται κατάρτιση, έγκριση και δημοσίευση ενημερωτικού δελτίου όταν η δημόσια προσφορά μετοχών είναι άνω των 5.000.000€ ή πληροφοριακού δελτίου όταν η αξία των μετοχών που διατίθενται στο κοινό είναι μικρότερη των 5.000.000€<sup>22</sup>.

Αν και μετά τη δημόσια εγγραφή δεν καλύπτεται το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που απαιτείται για τη σύσταση ΠΑΕ βάσει νόμου, καλείται το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο να αναλάβει υποχρεωτικά το εναπομείναν ποσό, έως ότου το

---

<sup>20</sup> Απόφαση 23396, ΦΕΚ 2209/06-09-2013. Σύμφωνα με τον νεότερο νόμο Ν.4612/2019 από την αγωνιστική περίοδο 2019 – 2020, λόγω αναδιάρθρωσης των επαγγελματικών κατηγοριών πρωταθλήματος από Α' και Β' εθνική κατηγορία σε Α1, Α2 και Β, αναπροσαρμόζεται και το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο ανά κατηγορία σε 500.000€, 100.000€ και 30.000€ αντίστοιχα.

<sup>21</sup> Μέχρι σήμερα δεν έχει εναρμονιστεί το άρθρο 68 του Ν.2725/1999 με το άρθρο 20 του Ν.4548/2018 αναφορικά με τον τρόπο εισφοράς των μετρητών κατά τη σύσταση της ΠΑΕ.

<sup>22</sup> Σύμφωνα με τον Ν.3401/2005, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4548/2018 αναφορικά με την δημόσια προσφορά κινητών αξιών.



ελάχιστο όριο καλυφθεί και υπό την προϋπόθεση ότι διατηρεί και άλλα αθλητικά τμήματα και μετά τη σύσταση της εταιρίας.

Τέλος αν το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο δεν καλύψει κατά τα ανωτέρω το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που απαιτείται κατά τη σύσταση, η ΠΑΕ λύεται με δικαστική απόφαση, κατόπιν αίτησης οποιουδήποτε προσώπου έχει έννομο συμφέρον.

Η παραπάνω διαδικασία γίνεται με μέριμνα της προσωρινής επιτροπής, η οποία είναι υπεύθυνη για τη δημοσίευση της απαιτούμενης σε κάθε στάδιο πρόσκλησης και της τήρησης των νόμιμων διαδικασιών. Στην περίπτωση όπου το μετοχικό κεφάλαιο καλυφθεί εν μέρει αλλά οπωσδήποτε πάνω ή έως το ελάχιστο νόμιμο όριο, απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού και προσαρμογή του έως του ποσού που πραγματικά καταβλήθηκε<sup>23</sup>.

## **1.6 Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου ΠΑΕ**

Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου στην ΠΑΕ γίνεται όταν επιβάλλεται από το νόμο ή το καταστατικό, καθώς επίσης όταν απαιτείται για την εφαρμογή της εταιρικής πολιτικής και την επίτευξη των στόχων της εταιρίας. Στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δικαίωμα προτίμησης έχουν οι μέτοχοι που υπήρχαν κατά τη λήψη της σχετικής απόφασης, το οποίο όμως μπορεί να περιοριστεί ή να καταργηθεί σύμφωνα με τις νόμιμες προϋποθέσεις. Ο αθλητικός νόμος δεν περιέχει ιδιαίτερες ρυθμίσεις ή απαγορεύσεις σε σχέση με τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες όσον αφορά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ΠΑΕ, με εξαίρεση τους λόγους αύξησης και την κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων.

Βάσει νόμου, ΠΑΕ η οποία πρόκειται να συμμετάσχει στην Α΄ Εθνική κατηγορία επαγγελματικού πρωταθλήματος, πρέπει να έχει καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 1.000.000€ κατ' ελάχιστον<sup>24</sup>. Επίσης, αν τα ίδια κεφάλαια της ΠΑΕ μετά την εξωλογιστική προσθήκη της πλασματικής αξίας των ποδοσφαιριστών, είναι μικρότερα από το ½ του μετοχικού κεφαλαίου, η γενική συνέλευση των μετόχων πρέπει να αποφασίσει τη λύση της εταιρίας ή την υιοθέτηση μέτρων για την βελτίωση της

---

<sup>23</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 68 όπως αντικαταστάθηκε από τον Ν.3057/2002 άρθρο 16, άρθρο 71 όπως προστέθηκε με τον Ν.3057/2002 άρθρο 20 και τον Ν.4548/2018 άρθρο 165.

<sup>24</sup> Από την αγωνιστική περίοδο 2019 – 2020 το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο διαμορφώνεται σε 100.000€ για την Α2 εθνική κατηγορία και 500.000€ για την Α1.

αναλογίας των ιδίων κεφαλαίων σε σχέση με το μετοχικό κεφάλαιο, π.χ αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με νέες εισφορές – κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου με ταυτόχρονη διαγραφή ζημιών<sup>25</sup>.

Σε κάθε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, το ποσοστό συμμετοχής του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ για την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του, πρέπει να παραμείνει αμετάβλητο στο 10%. Η αξία των μετοχών που παραδίδονται στο ερασιτεχνικό σωματείο κατά την αύξηση με νέες εισφορές, καταβάλλεται από τους μετόχους που συμμετέχουν στην κάλυψη κατά το λόγο των αποκτώμενων από τον καθένα από αυτούς μετοχών, ταυτόχρονα με την καταβολή της αξίας τους<sup>26</sup>.

Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να αυξηθεί με νέες εισφορές μετόχων – εισφορές μετρητών, εισφορές σε είδος – και με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων ή στοιχείων της καθαρής θέσης, εφόσον τηρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις. Επίσης η αύξηση μπορεί να πραγματοποιηθεί με τμηματική καταβολή της αξίας των μετοχών εντός χρονικού διαστήματος που δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε έτη. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να καταβάλλεται τουλάχιστον το ¼ της αξίας της μετοχής στην πρώτη δόση και να καλύπτεται το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που ορίζει ο νόμος. Η τμηματική καταβολή δεν ισχύει για την εισφορά σε είδος, την υπέρ το άρτιο αξία έκδοσης των μετοχών και σε κάθε περίπτωση τις ΠΑΕ με μετοχές εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά.

Οι νέες εισφορές μετρητών από τους μετόχους κατατίθενται σε λογαριασμό στο όνομα της ΠΑΕ, που τηρείται σε οποιαδήποτε τράπεζα λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε χώρα του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ). Εισφορά μετρητών χωρίς κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό είναι έγκυρη μόνο όταν προβλέπεται στη οικεία απόφαση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και αποδεικνύεται ότι τα σχετικά ποσά δαπανήθηκαν για τις ανάγκες της ΠΑΕ (εξαιρούνται οι εισηγμένες ΑΕ)<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρο 119, παρ.4 και τον Ν.2725/1999, άρθρο 76<sup>Α</sup> «Αποτίμηση Αξίας Αθλητών» όπως προστέθηκε με τον Ν.3262/2004, τροποποιήθηκε με τον Ν.3372/2005 και παρατάθηκε με τον Ν.3708/2008, τον Ν.4049/2012 τον Ν.4229/2014 και την τροπολογία στο σχέδιο νόμου «Αδειοδότηση διαστημικών δραστηριοτήτων – Καταχώρηση στο εθνικό μητρώο διαστημικών αντικειμένων – Ίδρυση Ελληνικού Διαστημικού Οργανισμού και άλλες διατάξεις» της 15/12/2017, των υπουργών Οικονομίας και Τουρισμού και Πολιτισμού και Αθλητισμού.

<sup>26</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 71

<sup>27</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρο 20

Οι εισφορές σε είδος<sup>28</sup> – πλην της εισφοράς του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου για την χρήση της επωνυμίας του – αποτιμώνται σε αξία ίση ή χαμηλότερη της αξίας που υποδεικνύεται στην έκθεση αποτίμησης δύο ορκωτών ελεγκτών – λογιστών ή ελεγκτικής εταιρίας ή δύο πιστοποιημένων ανεξάρτητων εκτιμητών κατά περίπτωση. Η έκθεση αποτίμησης πρέπει να έχει συνταχθεί το ανώτερο έξι μήνες πριν την ημερομηνία καταβολής της εισφοράς σε είδος. Έκθεση αποτίμησης δεν απαιτείται όταν πρόκειται για εισφορά μέσω χρηματαγοράς και κινητών αξιών, τα οποία αποτιμώνται στην μέση σταθμισμένη τιμή του τελευταίου εξαμήνου σε ρυθμιζόμενη αγορά και η τιμή αυτή δεν έχει επηρεασθεί σημαντικά από εξαιρετικές συνθήκες. Επίσης αποτίμηση δεν απαιτείται όταν πρόκειται για εισφορά περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχουν αποτιμηθεί στην εύλογη αξία από ειδικό ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα εντός του τελευταίου εξαμήνου, σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης που ισχύουν στην Ελλάδα ή όταν η εύλογη αξία τους περιλαμβάνεται σε υποχρεωτικούς λογαριασμούς ελεγμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης και δεν συντρέχει λόγος μεταβολής της<sup>29</sup>. Τέλος, εισφορά σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ δεν μπορεί να είναι η εισφορά της χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων του ιδρυτικού σωματείου<sup>30</sup>.

Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί επίσης να γίνει με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων. Σε αυτήν την περίπτωση απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία (τακτική αύξηση), ήτοι παρουσία του 1/2 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και πλειοψηφία των 2/3 των εκπροσωπούμενων ψήφων<sup>31</sup>. Η υποχρέωση πρέπει να είναι πραγματική και να μην εξαρτάται από αίρεση, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται με σχετική βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή. Αν η υποχρέωση δεν είναι ληξιπρόθεσμη απαιτείται έκθεση αποτίμησης της παρούσας αξίας της από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρία.

---

<sup>28</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2028 άρθρο 17, η εισφορά σε είδος πρέπει να είναι δεκτική χρηματικής αποτίμησης και αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, πλην απαιτήσεων που απορρέουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών

<sup>29</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρα 17-18.

<sup>30</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999 άρθρο 67, αν η ΠΑΕ αιτηθεί την χρήση των αθλητικών εγκαταστάσεων του ιδρυτικού σωματείου για τις προπονήσεις και τους εντός έδρας αγώνες της επαγγελματικής ομάδας, το ερασιτεχνικό σωματείο υποχρεούται να τις παραχωρήσει με εκμίσθωση στην ΠΑΕ, με μίσθωμα ίσο με το ποσοστό μισθώματος εθνικών γυμναστηρίων, όπως εκάστοτε ισχύει.

<sup>31</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999 άρθρο 68 και Ν.4548/2018, άρθρα 130-132, παρ.3 και 2 αντίστοιχα

Απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία απαιτείται επίσης στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης των κερδών που αντιστοιχούν στο ελάχιστο μέρος και απόδοσης νέων μετοχών στους μετόχους, αντί μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων της ΠΑΕ.

Επιπρόσθετα το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να αυξηθεί με κεφαλαιοποίηση διαφορών από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, κερδών από διάθεση ιδίων τίτλων, αδιανέμητων καθαρών κερδών και αποθεματικών. Η σχετική απόφαση αύξησης μπορεί να είναι τακτική όπως παραπάνω ή έκτακτη, δηλαδή να ληφθεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων με απλή απαρτία και πλειοψηφία – παρουσία του 1/5 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσωπούμενων ψήφων – ή από το διοικητικό συμβούλιο με πλειοψηφία 2/3 των μελών του. Προϋπόθεση για τις ως άνω έκτακτες αυξήσεις κεφαλαίου αποτελεί η αναγνώριση σχετικού δικαιώματος στο καταστατικό της ΠΑΕ ή η θεμελίωση του από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Το δικαίωμα αυτό περιορίζεται έως το τριπλάσιο του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου στην περίπτωση του διοικητικού συμβουλίου και έως το οχταπλάσιο ποσό για την γενική συνέλευση. Τα παραπάνω ισχύουν και για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με νέες εισφορές μετόχων<sup>32</sup>.

Στην περίπτωση των διαφορών από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία – ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, διαθεσίμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων και παραγώγων αντιστάθμισης ταμειακών ροών – οι οποίες αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, κεφαλαιοποίηση μπορεί να γίνει μόνο όταν πραγματοποιηθούν<sup>33</sup>.

Τέλος η απόφαση του εταιρικού οργάνου για αύξηση κεφαλαίου δημοσιεύεται και η καταβολή πρέπει να πραγματοποιηθεί το αργότερο εντός τεσσάρων μηνών από τη δημοσίευση της απόφασης. Αν η αύξηση περιλαμβάνει νέες εισφορές μετόχων, απαιτείται η πιστοποίηση καταβολής ή μη του μετοχικού κεφαλαίου και δημοσίευση

---

<sup>32</sup>Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018 άρθρο 24. Οι έκτακτες αυξήσεις παρόλο που συνιστούν τροποποίηση καταστατικού, δεν υπόκεινται σε έλεγχο από το υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης.

<sup>33</sup> Σύμφωνα με την λογιστική οδηγία της 16<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2015 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ, οι διαφορές εύλογης αξίας στην καθαρή θέση πραγματοποιούνται μέσω των αποσβέσεων για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και μέσω της πώλησης των χρηματοοικονομικών στοιχείων από τα οποία προέρχεται η σχετική διαφορά. Οι πραγματοποιημένες διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα εις νέο για να φορολογηθούν πριν την κεφαλαιοποίηση ή την διανομή τους.

της. Στις μεσαίες και μεγάλες ΠΑΕ η πιστοποίηση γίνεται από δύο ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές ή ελεγκτική εταιρία, ενώ στις πολύ μικρές και μικρές – μη εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά – μπορεί να γίνει και από το διοικητικό συμβούλιο. Τέλος, πιστοποίηση από το διοικητικό συμβούλιο ανεξάρτητα από το μέγεθος της ΠΑΕ μπορεί να γίνει όταν το μετοχικό κεφάλαιο αυξάνεται μόνο με εισφορά σε είδος του άρθρου 17 του Ν.4548/2014. Σε κάθε περίπτωση η πιστοποίηση λαμβάνει χώρα εντός μήνα από τη λήξη προθεσμίας καταβολής. Τέλος εφόσον προβλέπεται στην απόφαση της αύξησης η δυνατότητα μερικής καταβολής, το μετοχικό κεφάλαιο προσαρμόζεται έως του ποσού που πραγματικά καταβλήθηκε<sup>34</sup>.

## **1.7 Μείωση και Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου**

Σε ορισμένες περιπτώσεις η διοίκηση της εταιρίας μπορεί να αποφασίσει τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Σκοπός της μείωσης μπορεί να είναι η επιστροφή στους μετόχους μετοχικού κεφαλαίου σε μετρητά ή είδος που πλεονάζει και υποαπασχολείται. Από την άλλη πλευρά μπορεί να επιδιώκεται η διαμόρφωση των ιδίων κεφαλαίων σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% του μετοχικού κεφαλαίου μέσω ταυτόχρονης διαγραφής ζημιών ή δημιουργίας ειδικού αποθεματικού για μελλοντική διαγραφή ζημιών ή ανακεφαλαιοποίηση<sup>35</sup>.

Οι τρόποι μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου είναι είτε με ισόποση μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών, είτε με αναλογική μείωση του αριθμού των μετοχών συνενώνοντας περισσότερες μετοχές σε μία με χαμηλότερη ονομαστική αξία απ' ότι το άθροισμα της ονομαστικής αξίας όλων των συνενωμένων μετοχών, είτε με εξαγορά μετοχών και ακύρωση.

Για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου απαιτείται – ως επί το πλείστον - απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία και δημοσιεύεται στο Γ.Ε.ΜΗ και τον διαδικτυακό τόπο της ΠΑΕ. Η απόφαση της μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου περιλαμβάνει τον σκοπό που εξυπηρετεί και τον τρόπο πραγματοποίησης της. Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να

---

<sup>34</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρα 20,23,26,28.

<sup>35</sup> Σε κάθε περίπτωση για την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου λαμβάνονται υπ' όψιν οι διατάξεις του Ν.4548/2018 για την προστασία των πιστωτών σύμφωνα με τα άρθρα 30-31.

μειωθεί έως το ελάχιστο όριο που θέτει ο νόμος για κάθε κατηγορία επαγγελματικού πρωταθλήματος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις για την προστασία των πιστωτών.

Με ίδια απόφαση πραγματοποιείται και η απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου της ΠΑΕ, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στο καταστατικό της. Με την απόσβεση επιστρέφονται στους μετόχους μερικώς ή ολικώς οι εισφορές τους στο μετοχικό κεφάλαιο, χωρίς τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, αλλά με τη χρησιμοποίηση ειδικών αποθεματικών ή κερδών που μπορούν να διανεμηθούν σύμφωνα με τα άρθρα 159 και 160.

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση του δικαιώματος επιστροφής των εισφορών των μετόχων κατά τη διαδικασία εκκαθάρισης της ΠΑΕ – εφόσον έχει ήδη πραγματοποιηθεί μέσω της απόσβεσης – και την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής στη διανομή του ελάχιστου μερίσματος του άρθρου 161 του Ν.4548/2018. Τα δικαιώματα επί του προϊόντος της εκκαθάρισης και επί των πρόσθετων μερισμάτων που προβλέπονται από το καταστατικό της ΠΑΕ, δεν θίγονται.

## **1.8 Μετοχές ΠΑΕ**

Το μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ χωρίζεται σε μετοχές ίσης ονομαστικής αξίας ανά χρονολογική σειρά έκδοσης, οι οποίες είναι ονομαστικές και ενσωματώνονται σε μετοχικούς τίτλους<sup>36</sup>. Η ονομαστική αξία της μετοχής δεν επιτρέπεται να είναι μικρότερη του 0,04€ και μεγαλύτερη των 30€. Η ΠΑΕ υποχρεωτικά εκδίδει κοινές και προνομιούχες μετοχές. Επίσης μπορεί να εκδώσει εξαγοράσιμες και δεσμευμένες μετοχές.

Οι κοινές μετοχές απολαμβάνουν το δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση και διαχείριση της ΠΑΕ μέσω του δικαιώματος ψήφου στη γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης ενσωματώνουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας και στο προϊόν

---

<sup>36</sup>Με τον Ν.4548/2018 δίνεται η δυνατότητα στις ΑΕ να περιορίσουν ή να αποκλείσουν με το καταστατικό τους, την υποχρέωση έκδοσης και παράδοσης στους μετόχους ενσώματων μετοχικών τίτλων, εφόσον τηρείται υποχρεωτικά βιβλίο μετόχων που αποδεικνύει επίσημα τη μετοχική ιδιότητα, χωρίς να αποκλείεται ο προσδιορισμός μέσω του καταστατικού και πρόσθετων αποδεικτικών μέσων. Ομοίως δίνεται η δυνατότητα απούλοποίησης και λογιστικής τήρησης των εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά μετοχών ΑΕ στο Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων με σχετική πρόβλεψη του καταστατικού.

της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας σε περίπτωση λύσης. Τέλος τα δικαιώματα των κοινών μετοχών είναι ανάλογα του ποσοστού του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν (αρχή της ισότητας).

Προνομιούχες μετοχές μπορούν να είναι μόνο οι μετοχές στο όνομα του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου, που κατέχονται για την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του ως εισφοράς σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ. Τα προνόμια αυτών των μετοχών συνίστανται στην προτεραιότητα κατά τη λήψη του πρώτου μερίσματος και την προνομιακή απόδοση του κεφαλαίου που αναλογεί στις προνομιούχες μετοχές από το προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας. Επιπρόσθετα οι μετοχές του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου απολαμβάνουν σταθερό ποσοστό 10% επί των καθαρών εισπράξεων αγώνων, όπως προκύπτουν από το οικείο φύλλο εκκαθάρισεως αγώνα, το οποίο ελέγχεται από τη διοργανώτρια αρχή. Αν το παραπάνω ποσό είναι μικρότερο από το συνολικά καταβλητέο μέρος που δικαιούται το σωματείο με βάση τα διανεμόμενα κέρδη της ΠΑΕ, το σωματείο έχει δικαίωμα και στη διαφορά. Αποκλείεται οποιοδήποτε άλλο προνόμιο σε μετοχές της ΠΑΕ. Τέλος οι προνομιούχες μετοχές του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου έχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση των μετόχων. Τα δικαιώματα των προνομιούχων μετοχών υπόκεινται στους περιορισμούς του άρθρου 159.

Οι εξαγοράσιμες μετοχές μπορεί να είναι είτε ήδη υπάρχουσες μετοχές που μετατρέπονται σε εξαγοράσιμες με σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, είτε νέες μετοχές που εκδίδονται μέσα στα πλαίσια αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, με σκοπό την χρηματοδότηση της ΠΑΕ. Στην τελευταία αυτή περίπτωση ενισχύεται η ταμειακή ρευστότητα και βελτιώνεται η κεφαλαιακή διάρθρωση, ενώ από την άλλη πλευρά η ΠΑΕ δεσμεύεται όπως επιστρέψει τα σχετικά κεφάλαια μελλοντικά στους μετόχους, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος. Πιο συγκεκριμένα, η εξαγορά των μετοχών θα πρέπει να επιτρέπεται βάσει καταστατικού και οι σχετικές μετοχές θα πρέπει να είναι πλήρως εξοφλημένες. Για να είναι έγκυρη η εξαγορά θα πρέπει να καταβληθεί το αντίτιμο είτε από ποσά που επιτρέπεται να διανεμηθούν, είτε από το προϊόν νέας έκδοσης μετοχών που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την εξαγορά, είτε από ποσά που απελευθερώνονται με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Στην περίπτωση των διανεμόμενων ποσών πρέπει να σχηματιστεί αποθεματικό ίσο με την ονομαστική αξία των εξαγοράσιμων μετοχών, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί στους μετόχους παρά μόνο να κεφαλαιοποιηθεί. Για την

καταβολή πρόσθετου ποσού στους μετόχους πέραν της ονομαστικής αξίας των εξαγοραζόμενων μετοχών, χρησιμοποιούνται ποσά τα οποία επιτρέπεται να διανεμηθούν ή προέρχονται από μείωση κεφαλαίου ή από διαφορετικό αποθεματικό από το προαναφερόμενο, το οποίο – μεταξύ άλλων – χρησιμοποιείται για την απόδοση επιπλέον ποσών από εξαγορά τίτλων.

Τέλος η ΠΑΕ μπορεί να εκδώσει δεσμευμένες μετοχές των οποίων η διαδικασία έγκρισης ή απόρριψης της μεταβίβασης καθώς και οι τυχόν πρόσθετοι περιορισμοί αναφορικά με αυτήν, πρέπει να περιλαμβάνονται στο καταστατικό της. Εκτός από τις παραπάνω μετοχές, δεσμευμένες βάσει νόμου είναι και οι μετοχές που κατέχουν το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο για την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του, το πρόσωπο που έχει αναλάβει την οικονομική διαχείριση του ΤΑΠ και τα μέλη του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου. Στην πρώτη περίπτωση οι μετοχές είναι αμεταβίβαστες ενώ στις επόμενες δύο περιπτώσεις μεταβιβάζονται ελεύθερα μετά την πάροδο τριετίας.

## **1.9 Διανομή Κερδών**

Τα ετήσια καθαρά κέρδη της Κατάστασης Αποτελεσμάτων διατίθενται κατά σειρά για τα πιστωτικά κονδύλια της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη, το τακτικό αποθεματικό, το ελάχιστο μέρισμα και το ποσό που απομένει μαζί με τυχόν λοιπά κέρδη διατίθεται σύμφωνα με το καταστατικό της ΠΑΕ και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης.

Αρχικά από τα καθαρά κέρδη της χρήσης αφαιρούνται τα πιστωτικά κονδύλια της Κατάστασης Αποτελεσμάτων τα οποία δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη και δεν μπορούν να διανεμηθούν στους μετόχους. Στη συνέχεια αφαιρείται το τακτικό αποθεματικό, το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό τουλάχιστον 10% επί των καθαρών κερδών χρήσης της ΠΑΕ. Η υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού δεν εξαρτάται από την σχέση αυτού προς το μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται πριν από οποιαδήποτε διανομή μερίσματος για κάλυψη τυχόν ζημιών χρήσης.

Στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των μη πραγματοποιημένων πιστωτικών κονδυλίων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και του τακτικού



αποθεματικού υπολογίζεται το ελάχιστο μέρος, ως ποσοστό 35%. Η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει την μη διανομή ελάχιστου μερίσματος ή τον υπολογισμό του με ποσοστό μικρότερο του 35% επί των καθαρών κερδών, αλλά οπωσδήποτε όχι κατώτερο από 10%. Στην πρώτη περίπτωση η απόφαση λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία 80% του εκπροσωπούμενου κεφαλαίου, ενώ στη δεύτερη με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.

Σε κάθε περίπτωση για να γίνει διανομή οποιουδήποτε ποσού στους μετόχους θα πρέπει τα ίδια κεφάλαια της ΠΑΕ μετά την αφαίρεση των διανεμόμενων ποσών να είναι μεγαλύτερα από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου, των αποθεματικών που δεν μπορούν να διανεμηθούν βάσει νόμου ή καταστατικού, των πιστωτικών κονδυλίων της καθαρής θέσης που δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν και των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης Αποτελεσμάτων που δεν είναι πραγματοποιημένα.

Το ποσό της διανομής δεν μπορεί να υπερβαίνει τα καθαρά κέρδη της χρήσης μειωμένα με τα πιστωτικά κονδύλια της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που δεν είναι πραγματοποιημένα, προσαυξημένα με τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που δεν διατέθηκαν και τα αποθεματικά των οποίων η διανομή έχει αποφασιστεί και μειωμένα με το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που πρέπει να διατεθούν ως αποθεματικά βάσει του νόμου και του καταστατικού της ΠΑΕ.

## **1.10 Σχέση ΠΑΕ – Ιδρυτικού Αθλητικού Σωματείου**

Οι ενοχικές υποχρεώσεις και τα ενοχικά δικαιώματα που απορρέουν από τη λειτουργία του ΤΑΠ ή του ερασιτεχνικού τμήματος ποδοσφαίρου – το οποίο μετατρέπεται σε επαγγελματικό – και αποδεικνύονται από τα επίσημα λογιστικά αρχεία του ΤΑΠ ή του ερασιτεχνικού σωματείου, αναλαμβάνονται από τη νεοσύστατη ΠΑΕ.

Τα παραπάνω δικαιώματα και οι υποχρεώσεις μπορεί να σχετίζονται με το δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου και γενικά οποιονδήποτε τρίτο. Επίσης εάν υπάρχουν εκκρεμείς δίκες αναφορικά με αυτά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, εξακολουθούν να υφίστανται στο όνομα της ΠΑΕ.

Αντίθετα η ΠΑΕ δεν αναλαμβάνει υποχρεώσεις και δικαιώματα τα οποία πηγάζουν από τη δημιουργία και λειτουργία αθλητικών εγκαταστάσεων, άλλων αθλητικών τμημάτων του ερασιτεχνικού σωματείου, καθώς και των ερασιτεχνικών

τμημάτων ποδοσφαίρου. Φορέας των παραπάνω υποχρεώσεων και δικαιωμάτων εξακολουθεί να είναι το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο και μετά τη σύσταση της ΠΑΕ<sup>37</sup>.

Επιπρόσθετα το ερασιτεχνικό σωματείο παραχωρεί τη χρήση της επωνυμίας, του εμβλήματος και των διακριτικών γνωρισμάτων της εμφάνισης στην ΠΑΕ, αλλά εξακολουθεί να έχει την κυριότητα αυτών και τα χρησιμοποιεί παράλληλα για τα ερασιτεχνικά του τμήματα<sup>38</sup>.

Το ιδρυτικό σωματείο έχει δικαίωμα διορισμού ενός μέλους στο διοικητικό συμβούλιο της ΠΑΕ. Η χρήση αυτού του δικαιώματος προϋποθέτει την ύπαρξη και λειτουργία και άλλων αθλητικών τμημάτων του σωματείου και μετά τη σύσταση της ΠΑΕ<sup>39</sup>.

## 1.11 Έλεγχος ΠΑΕ

Οι ΠΑΕ εποπτεύονται – ανάλογα με το πεδίο αναφοράς – από το υπουργείο Ανάπτυξης και Οικονομίας και το υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, στο οποίο λειτουργούν – υπό την διεύθυνση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού – η Επιτροπή Επαγγελματικού Αθλητισμού, το Εθνικό Συμβούλιο Καταπολέμησης του Ντόπινγκ και η Διαρκής Επιτροπή Αντιμετώπισης της Βίας.

Ο έλεγχος για την τήρηση των διαδικασιών σύστασης, των τροποποιήσεων του καταστατικού και της γενικής λειτουργίας των ΠΑΕ είναι ευθύνη του υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης. Ο έλεγχος των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται από έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή ή ελεγκτική εταιρία του Ν.3693/2008<sup>40</sup>.

Οι ελεγμένες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις κοινοποιούνται στην Επιτροπή Επαγγελματικού Αθλητισμού (ΕΕΑ) του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού, η οποία μεταξύ άλλων διενεργεί τακτικό έλεγχο τον Ιούνιο κάθε έτους και έκτακτο έλεγχο μετά από σχετικό αίτημα του υπουργού Ανάπτυξης και Οικονομίας, του υπουργού Πολιτισμού και Αθλητισμού, της ίδιας της ΠΑΕ ή αυτεπάγγελα.

---

<sup>37</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 73

<sup>38</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 66

<sup>39</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 74

<sup>40</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 75 και τον Ν.4336/2015, άρθρο 2.

Επιπρόσθετα η ΕΕΑ χορηγεί πιστοποιητικό συμμετοχής στο πρωτάθλημα, χωρίς την εξασφάλιση του οποίου καμία ΠΑΕ δεν μπορεί να αγωνιστεί. Το πιστοποιητικό δεν εκδίδεται όταν διαπιστωθούν παραβάσεις του Ν.2725/1999 για λόγους που αφορούν το δημόσιο συμφέρον. Το ίδιο συμβαίνει αν δεν έχουν εξοφληθεί ή διακανονιστεί οι οικονομικές υποχρεώσεις της ΠΑΕ έναντι συγκεκριμένων προσώπων (ιδιοκτήτες αθλητικών εγκαταστάσεων, ΕΣΚΑΝ κλπ) ή αρνείται την παροχή στοιχείων στην ΕΕΑ.

Το Εθνικό Συμβούλιο Καταπολέμησης του Ντόπινγκ (ΕΣΚΑΝ) εποπτεύει όλους τους αθλητικούς φορείς αναφορικά με την τήρηση της αθλητικής νομοθεσίας για την καταπολέμηση του Ντόπινγκ – η οποία είναι εναρμονισμένη με την Διεθνή Συμφωνία κατά της Φαρμακοδιέγερσης στον Αθλητισμό της Unesco.

Τέλος η Διαρκής Επιτροπή Αντιμετώπισης της Βίας (ΔΕΑΒ) ελέγχει τις ΠΑΕ σχετικά με την τήρηση των διατάξεων του αθλητικού νόμου για την καταπολέμηση της βίας κατά τη διάρκεια αθλητικών συναντήσεων και την λήψη των μέτρων ασφαλείας που σχεδιάζει από κοινού με την Ελληνική Αστυνομία.

## **1.12 Λύση και Εκκαθάριση ΠΑΕ**

Η διαδικασία και οι λόγοι λύσης της ΠΑΕ ρυθμίζονται τόσο από το νέο νόμο περί αναμόρφωσης του δικαίου των ανωνύμων εταιριών, όσο και από τις διατάξεις της αθλητικής νομοθεσίας. Τη λύση ακολουθεί η διαδικασία της εκκαθάρισης, εκτός από την περίπτωση της κήρυξης της ΠΑΕ σε πτώχευση, όπου έπεται η πτωχευτική διαδικασία σύμφωνα με τον πτωχευτικό κώδικα.

Η ΠΑΕ οδηγείται στη λύση για τους παρακάτω λόγους<sup>41</sup>:

- Αν κατά τη διαδικασία σύστασης δεν καταβληθεί τουλάχιστον το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο που ορίζεται βάσει νόμου, ήτοι 30.000€.
- Αν τα ίδια κεφάλαια μετά την προσθήκη της πλασματικής αξίας των ποδοσφαιριστών καταστούν μικρότερα του ½ του μετοχικού κεφαλαίου και η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίσει τη λύση της ΠΑΕ. Η πλασματική αξία των ποδοσφαιριστών προσδιορίζεται εξωλογιστικά από ειδική επιτροπή

---

<sup>41</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4548/2018, άρθρα 164 – 165 – 166 και τον Ν.2725/1999, άρθρο 111, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 του Ν.2947/2001, προστέθηκε με το άρθρο 38 του Ν.3057/2002 και το άρθρο 44<sup>Α</sup> του Ν.4115/2013.

του υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού και διαβιβάζεται στο Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης<sup>42</sup>.

- Αν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης μετά από σχετικό αίτημα. Επίσης λύεται και στην περίπτωση που το αίτημα πτώχευσης απορριφθεί λόγω αδυναμίας κάλυψης των διαδικαστικών εξόδων της πτωχευτικής διαδικασίας.
- Αν χάσει το δικαίωμα συμμετοχής σε επαγγελματική κατηγορία πρωταθλήματος, είτε λόγω υποβιβασμού βάσει βαθμολογικής κατάταξης σε ερασιτεχνική κατηγορία, είτε λόγω αναδιάρθρωσης των κατηγοριών των επαγγελματικών και ερασιτεχνικών πρωταθλημάτων<sup>43</sup>.
- Μετά από αίτημα μετόχων που εκπροσωπούν το 1/3 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, εφόσον συντρέχει σπουδαίος λόγος που καθιστά αδύνατη τη λειτουργία της ΠΑΕ, π.χ αδυναμία εκλογής διοικητικού συμβουλίου λόγω ίσων συμμετοχών, εφόσον δεν γίνει εξαγορά των μετοχών των αιτούντων τη λύση.
- Αν δεν υποβληθούν για καταχώριση στο υπουργείο Ανάπτυξης και Οικονομίας και το υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δύο συνεχών διαχειριστικών χρήσεων.
- Αν παρέλθει η χρονική διάρκεια ζωής της εταιρίας και δεν ληφθεί απόφαση από τη γενική συνέλευση των μετόχων για παράταση της διάρκειας ζωής.
- Τέλος, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία οποτεδήποτε.

Τη λύση της εταιρίας ακολουθεί η διαδικασία εκκαθάρισης, εκτός από την περίπτωση της πτώχευσης στην οποία ακολουθεί η πτωχευτική διαδικασία. Με την έναρξη της διαδικασίας εκκαθάρισης και την ανάληψη των καθηκόντων από τον/τους εκκαθαριστές η εταιρία εξακολουθεί να υφίσταται ως νομική προσωπικότητα, μεταβάλλεται όμως ο σκοπός της, καθώς πλέον επιδιώκεται η εκκαθάριση της εταιρικής περιουσίας. Επίσης παύει η εξουσία του διοικητικού συμβουλίου, διατηρείται όμως η γενική συνέλευση των μετόχων.

---

<sup>42</sup> Για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας των ποδοσφαιριστών λαμβάνονται υπ' όψιν: 1. Το πριμ υπογραφής συμβολαίου του ποδοσφαιριστή και το ποσό των νόμιμων αποδοχών του την τελευταία διετία, 2. Το ποσό μετεγγραφής από άλλο σωματείο αν υπάρχει, 3. Η χρονική διάρκεια του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή, 4. Η ηλικία του, 5. Ο αριθμός των αγώνων στους οποίους έχει συμμετάσχει και 6. Η πειθαρχική του κατάσταση, δηλαδή ο αριθμός των κόκκινων και κίτρινων καρτών που έχει λάβει κατά την αγωνιστική περίοδο.

<sup>43</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 111,όπως έχει αντικατασταθεί από τον Ν.4410/2016, άρθρο 66.

Πρώτο μέλημα των εκκαθαριστών είναι η απογραφή της εταιρικής περιουσίας και η σύνταξη και δημοσίευση του Ισολογισμού Έναρξης Εκκαθάρισης. Στη συνέχεια οι εκκαθαριστές οφείλουν να διευθετήσουν όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρίας, να προβούν σε είσπραξη των απαιτήσεων και εξόφληση των υποχρεώσεων της και να ρευστοποιήσουν το ενεργητικό της (αποθέματα, πάγια κλπ).

Ειδικά η εκποίηση τυχόν ακινήτων, του συνόλου της επιχείρησης ή μέρους αυτής, προϋποθέτει την πάροδο τριών μηνών από τη λύση. Κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα μπορεί να καθοριστεί δικαστικά κατώτατη τιμή πώλησης των παραπάνω, η οποία είναι δεσμευτική για τους εκκαθαριστές, με δικαίωμα αναθεώρησης<sup>44</sup>.

Μετά την ολοκλήρωση των παραπάνω εργασιών συντάσσεται και δημοσιεύεται ο Ισολογισμός Τέλους Εκκαθάρισης, ενώ το προϊόν της εκκαθάρισης διανέμεται στους μετόχους σύμφωνα με τα δικαιώματά τους. Σε κάθε περίπτωση η εκκαθάριση τεκμαίρεται ότι περατώνεται με την πάροδο πενταετίας από την έναρξη της και η ΠΑΕ διαγράφεται από το μητρώο.

Αν τα έξοδα της εκκαθάρισης δεν μπορούν να καλυφθούν από την εταιρική περιουσία, ο εκκαθαριστής ή μέτοχος που εκπροσωπεί το 10% του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να ζητήσει δικαστικά τη διακοπή της εκκαθάρισης και την άμεση διαγραφή της ΠΑΕ από το Γ.Ε.ΜΗ.

Τη θέση της ομάδας της ΠΑΕ που υποβιβάζεται σε ερασιτεχνική κατηγορία – για οποιοδήποτε λόγο – καταλαμβάνει αυτοδίκαια το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο, χωρίς όμως να αναλαμβάνει τις ενοχικές και λοιπές οικονομικές υποχρεώσεις και τα ενοχικά δικαιώματα της υπό εκκαθάριση ΠΑΕ.

Αναβίωση της ΠΑΕ μπορεί να αποφασιστεί από τα μέλη του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου – εντός έτους από την έναρξη της εκκαθάρισης της ΠΑΕ – αν η ερασιτεχνική ομάδα του σωματείου αποκτήσει δικαίωμα ανόδου σε επαγγελματική κατηγορία την αμέσως επόμενη αγωνιστική περίοδο. Πρόσθετη προϋπόθεση για την αναβίωση της ΠΑΕ αποτελεί η ολοσχερής εξόφληση όλων των χρεών της, η οποία βεβαιώνεται από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.

---

<sup>44</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 758 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας

Τέλος σε περίπτωση που το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο αποφασίσει τη σύσταση νέας ΠΑΕ<sup>45</sup>, η τελευταία αναλαμβάνει εξ ολοκλήρου τις υποχρεώσεις της προηγούμενης ΠΑΕ προς το δημόσιο και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και κατά το ήμισυ τις υποχρεώσεις από αγωνιστική αιτία. Οι λοιπές υποχρεώσεις παραμένουν στην υπό εκκαθάριση ΠΑΕ για κάλυψη από τα ρευστοποιήσιμα περιουσιακά στοιχεία. Αν δεν καλυφθούν – πριν την ανάληψη της ευθύνης από την νέα ΠΑΕ – σειρά έχει υποχρεωτικά η έναρξη δικαστικής διαδικασίας για την διεκδίκηση του υπολοίπου των απαιτήσεων από τον εκκαθαριστή και τα πρόσωπα των διοικητικών συμβουλίων που δημιούργησαν τις σχετικές οφειλές<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> Το ίδιο ισχύει και στη συγχώνευση σωματείων όπου το νέο σωματείο συστήνει ΠΑΕ.

<sup>46</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4605/2019, άρθρο 106

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΑΕ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση των Ποδοσφαιρικών Ανωνύμων Εταιριών επιτυγχάνεται μέσα από τη λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και των γεγονότων που πραγματοποιούνται κατά την πορεία των εργασιών τους και την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα πεπραγμένα της περιόδου αναφοράς.

Σε αυτό το κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο λογιστικό σχέδιο και τα λογιστικά αρχεία που τηρεί μία ΠΑΕ και ιδιαίτερα στην έκδοση ηλεκτρονικού εισιτηρίου αγώνων. Επίσης παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει συναρτήσει του μεγέθους της, το είδος αυτών προκειμένου για νεοσύστατες ΠΑΕ, καθώς και τις βασικές αρχές σύνταξης τους.

Τέλος γίνεται μία σύντομη ανάλυση του κόστους κτήσης των στοιχείων του Ισολογισμού και των κανόνων που ισχύουν για την μεταγενέστερη επιμέτρησή τους.

#### **2.2 Λογιστικά Αρχεία ΠΑΕ**

Το λογιστικό σύστημα της ΠΑΕ περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία – παραστατικά, πρωτογενείς βάσεις πληροφοριακών δεδομένων, λογιστικά βιβλία – και τις διαδικασίες και μεθόδους που απαιτούνται από το νόμο για την καταχώρηση των συναλλαγών και των γεγονότων και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα παραστατικά στοιχεία (π.χ τιμολόγια πώλησης αγαθών, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, εντάλματα πληρωμών – εισπράξεων, πινάκια παραλαβής – παράδοσης αξιογράφων, δελτία αποστολής κλπ), καθώς και οι πρωτογενείς βάσεις πληροφοριακών δεδομένων(π.χ συμβόλαια επαγγελματιών ποδοσφαιριστών, συμβάσεις τηλεοπτικών

δικαιωμάτων, μισθωτήρια κλπ) αποτελούν τα μέσα απόδειξης των συναλλαγών και γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μέσα στα πλαίσια της δραστηριότητας της ΠΑΕ. Προς το σκοπό αυτό, πρέπει να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και η ακεραιότητα του περιεχομένου τους.

Οι συναλλαγές και τα γεγονότα παρακολουθούνται ανεξάρτητα από την αξία τους στη λογιστική τους βάση, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές λογιστικής, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που ορίζει ο νόμος, έτσι ώστε τα λογιστικά βιβλία να υποστηρίζουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (περιουσιακά στοιχεία – υποχρεώσεις – καθαρή θέση – έσοδα – έξοδα – ζημιές – κέρδη), που σκοπό έχουν να παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική κατάσταση της ΠΑΕ.

Από την άλλη πλευρά οι συναλλαγές και τα γεγονότα πρέπει να παρακολουθούνται και στη φορολογική τους βάση, σύμφωνα με τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος, ούτως ώστε τα λογιστικά αρχεία να υποστηρίζουν την ορθή σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και την απόδοση των φορολογικών υποχρεώσεων της ΠΑΕ.

Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται υποχρεωτικά με διπλογραφικό σύστημα στην ελληνική γλώσσα, με χειρόγραφο ή ηλεκτρονικό τρόπο και είναι τα ακόλουθα:

- Ημερολόγιο, το οποίο ενημερώνεται με κάθε συναλλαγή και γεγονός που λαμβάνει χώρα ανεξάρτητα από την αξία του.
- Αναλυτικό καθολικό – καρτέλα κάθε λογαριασμού, στο οποίο παρακολουθούνται οι μεταβολές του μέσα στη χρήση
- Ισοζύγιο, το οποίο περιλαμβάνει τις χρεοπιστώσεις – αυξομειώσεις και το υπόλοιπο όλων των τηρούμενων λογαριασμών
- Βιβλίο – Μητρώο Παγίων, στο οποίο παρακολουθείται η αξία κτήσης και οι μεταγενέστερες μεταβολές των παγίων λόγω αποσβέσεων – απομειώσεων – προσθηκών – βελτιώσεων – αναπροσαρμογών – διαγραφών.
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους, το οποίο τηρείται κατά τίτλο και περιλαμβάνει σύντομη περιγραφή του είδους, ποσότητα και λογιστική αξία.
- Βιβλίο Αποθήκης, το οποίο τηρείται κατά είδος και αποθηκευτικό χώρο. Περιλαμβάνει σύντομη περιγραφή του είδους, τη μονάδα μέτρησης του, τα δεδομένα της φυσικής απογραφής για την ποσότητα ή των αποδεκτών



(αξιόπιστων και καλά τεκμηριωμένων) έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού της ποσότητας, την αξία επιμέτρησης της μονάδας και τη συνολική αξία του είδους. Τα αναλώσιμα αποθέματα που δεν είναι σημαντικά, μπορούν να μην απογράφονται

- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων, στο οποίο παρακολουθούνται τα αποθέματα κυριότητας τρίτων που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας.
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων κατά είδος, με ποσότητα όπου απαιτείται και λογιστική αξία.
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης κατά είδος
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων κατά είδος, με ποσότητα όπου απαιτείται και λογιστική αξία
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στα παραπάνω λογιστικά βιβλία – εκτός από το ημερολόγιο, το αναλυτικό καθολικό και το ισοζύγιο – μπορούν να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η ΠΑΕ ή από συνδυασμό αρχείων.

Η ΠΑΕ για την καταχώρηση των συναλλαγών της και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιεί είτε το λογιστικό σχέδιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν.4308/2014,ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) είτε το σχέδιο λογαριασμών του Λογιστικού Οδηγού ΠΑΕ (ΥΑ 18964, ΦΕΚ 786/26-10-1988) ανανεωμένο υποχρεωτικά ως προς την ονοματολογία, τον βαθμό συγκέντρωσης και ανάλυσης και το περιεχόμενο των λογαριασμών, ούτως ώστε να τηρούνται οι διατάξεις του νόμου των ΕΛΠ.

### **2.3 Αρχείο Διακίνησης Αποθεμάτων**

Στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων καταχωρούνται τα δεδομένα της φυσικής απογραφής ανά αποθηκευτικό χώρο, με αναγραφή του είδους, της μονάδας μέτρησης, της ποσότητας, της αξίας επιμέτρησης ανά μονάδα και της συνολικής αξίας επιμέτρησης. Επιπρόσθετα, η ποσότητα των αποθεμάτων μπορεί να προσδιορίζεται και με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και τεκμηριωμένες, δηλαδή είναι αποδεκτές στη διεθνή πρακτική.

Η ΠΑΕ επίσης οφείλει να παρακολουθεί τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, γεγονός το οποίο επιτυγχάνεται με την τήρηση με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των σχετικών παραστατικών στοιχείων διακίνησης ή πώλησης. Τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή πώλησης πρέπει να περιέχουν τα πλήρη στοιχεία του εμπλεκόμενου μέρους, την ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών και την ημερομηνία της διακίνησης.

## **2.4 Ηλεκτρονικό Εισιτήριο Αγώνων**

Από την αγωνιστική περίοδο 2015 – 2016 έγινε υποχρεωτική η έκδοση ονομαστικών και αριθμημένων εισιτηρίων για την παρακολούθηση αγώνων επαγγελματικού ποδοσφαίρου πρώτης εθνικής κατηγορίας, ενώ από την περίοδο 2016 – 2017 η υποχρέωση επεκτάθηκε και στους αγώνες της δεύτερης εθνικής κατηγορίας.

Για την έκδοση, τη διάθεση και τον έλεγχο των παραπάνω εισιτηρίων οι ΠΑΕ πρέπει να διαθέτουν κατάλληλο ηλεκτρονικό σύστημα σύμφωνα με τις προδιαγραφές που ορίζονται στην απόφαση με αριθμό ΥΠΟΠΑΙΘ/ΓΔΥΑ/ΔΤΥ/ΤΜΑΕ/229157/12877/1280/236, ΦΕΚ 1801/20.08.2015. Στο παραπάνω ηλεκτρονικό σύστημα καταχωρούνται και τα στοιχεία της κάρτας φιλάθλου, η ύπαρξη της οποίας είναι υποχρεωτική προκειμένου να εκδοθεί εισιτήριο<sup>47</sup>.

Κάθε ΠΑΕ υποχρεούται να παρέχει πρόσβαση – μέσω της χρήσης ειδικών κωδικών αριθμών – στις αρμόδιες ΔΟΥ του Υπουργείου Οικονομικών, στο σύστημα έκδοσης ηλεκτρονικού εισιτηρίου, προκειμένου να γίνεται ο έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων της ΠΑΕ από την διάθεση εισιτηρίων.

Επιπρόσθετα με την ΠΟΛ.1218/02.10.2015 ορίστηκε ότι για την έκδοση των ηλεκτρονικών εισιτηρίων με τον παραπάνω τρόπο η ΠΑΕ δεν έχει υποχρέωση χρήσης του Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (ΦΗΜ) – ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 8 του Ν.4308/2014 – για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης.

---

<sup>47</sup>Τα επιμέρους συστήματα ηλεκτρονικού εισιτηρίου των ΠΑΕ ενημερώνουν υποχρεωτικά το Κεντρικό Σύστημα Ηλεκτρονικού Εισιτηρίου, το οποίο διαχειρίζεται η διοργανώτρια αρχή (Super League) και στο οποίο έχει πρόσβαση το Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, καθώς και το Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων. Σκοπός της παραπάνω διαδικασίας είναι η αντιμετώπιση της βίας κατά τη διάρκεια αθλητικών εκδηλώσεων, η διαφύλαξη της τάξης και η προστασία των αθλητών και των θεατών που βρίσκονται στις αθλητικές εγκαταστάσεις.

Για οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή η οποία αποτελεί έσοδο για την ΠΑΕ που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το περιεχόμενο του οποίου καθορίζεται από τα άρθρα 9 και 10 του Ν.4308/2014. Αντίθετα, για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών από την ΠΑΕ παραλαμβάνεται το σχετικό παραστατικό, ενώ αν ο πωλητής δεν υποχρεούται βάσει νόμου ή αρνείται να εκδώσει στοιχείο, το τελευταίο εκδίδεται από την ΠΑΕ.

## **2.5 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ΠΑΕ**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται συναρτήσει του μεγέθους της ΠΑΕ, με βάση τα υποδείγματα του νόμου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ανάλογα με τη μέθοδο επιμέτρησης που χρησιμοποιείται στα χρηματοοικονομικά στοιχεία, την κατά λειτουργία ή κατά είδος παρουσίαση των αποτελεσμάτων και το δικαίωμα συνοπτικής ή μη παρουσίασης.

Πιο συγκεκριμένα οι πολύ μικρές και μικρές ΠΑΕ συντάσσουν υποχρεωτικά Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Ειδικότερα, οι πολύ μικρές μπορούν να συντάξουν συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι μεσαίες ΠΑΕ – εκτός από τα παραπάνω – συντάσσουν και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, ενώ στις μεγάλες ΠΑΕ προστίθεται – σε όλα τα προηγούμενα – η κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

Νεοϊδρυόμενη ΠΑΕ της Β΄ εθνικής κατηγορίας η οποία συστήνεται με μετοχικό κεφάλαιο από 30.000€ έως 100.000€ συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της πρώτης περιόδου, σύμφωνα με ότι προβλέπεται για τις πολύ μικρές οντότητες. Αν το μετοχικό κεφάλαιο σύστασης είναι μεταξύ 100.000€ και 500.000€ συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών οντοτήτων, μεταξύ 500.000€ και 1.000.000€ των μεσαίων οντοτήτων, ενώ τέλος αν το μετοχικό κεφάλαιο σύστασης είναι άνω του 1.000.000€, η ΠΑΕ κατατάσσεται στις μεγάλες οντότητες και συντάσσει επιπλέον Κατάσταση Ταμειακών Ροών για την πρώτη εταιρική χρήση.

Κριτήρια κατάταξης του μεγέθους της ΠΑΕ – όπως και των λοιπών ανωνύμων εταιριών – για τις επόμενες χρήσεις είναι το Σύνολο Ενεργητικού και ο Καθαρός Κύκλος Εργασιών – όπως προσδιορίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις – καθώς και ο Μέσος Αριθμός Απασχολούμενων, για δύο συνεχείς χρήσεις. Μεγάλη

ΠΑΕ είναι εκείνη που υπερβαίνει τουλάχιστον 2 εκ των 20.000.000, 40.000.000 και 250 αντίστοιχα. Μεσαία είναι η ΠΑΕ που υπερβαίνει τουλάχιστον 2 εκ των «Σύνολο Ενεργητικού» 4.000.000, «Καθαρός Κύκλος Εργασιών» 8.000.000 και Μέσος Αριθμός Απασχολούμενων 50. Μικρή ΠΑΕ είναι εκείνη που υπερβαίνει τουλάχιστον 2 εκ των 350.000, 700.000 και 10 αντίστοιχα.

Ειδικότερα, στον Κύκλο Εργασιών περιλαμβάνονται τα έσοδα από τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας και όχι έσοδα από πωλήσεις παγίων στοιχείων και επενδύσεων, συναλλαγματικές διαφορές, επιχορηγήσεις, αυτοπαραδόσεις, καθώς επίσης έσοδα ή φόρους – τέλη – δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων<sup>48</sup>. Σε περίπτωση χρήσης μικρότερης του δωδεκαμήνου, ο Κύκλος Εργασιών ανάγεται σε ετήσια βάση, για τον προσδιορισμό του μεγέθους της οντότητας. Προς το σκοπό αυτό, χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψιν, ενώ από 15 μέρες και άνω λογίζεται ως μήνας.

Αναφορικά με τον Μέσο Αριθμό Απασχολούμενων υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης (σε ημερήσια και ετήσια βάση) όλων των εργαζομένων με σχέση έμμισθης απασχόλησης, καθώς και των προσώπων που η σχέση με την εταιρία εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία ανεξάρτητα του τρόπου πληρωμής, π.χ γιατροί – φυσιοθεραπευτές του ιατρικού επιτελείου της ΠΑΕ, δικηγόροι – νομικοί κλπ. Επίσης συνυπολογίζονται στον Μ.Α.Α οι ιδιοκτήτες που εργάζονται έναντι αμοιβής στην ΠΑΕ, οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα, ενώ δεν περιλαμβάνονται σπουδαστές – εκπαιδευόμενοι με σχετική σύμβαση και οι εργαζόμενοι με γονική άδεια.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπογράφονται από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου της ΠΑΕ, τον διευθύνοντα σύμβουλο και τον υπεύθυνο λογιστή, κάτοχο αδειας Α' τάξης, πιστοποιημένο από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων και δημοσιεύονται στο ΓΕΜΗ. Στη γενική συνέλευση υποβάλλεται και έκθεση διαχείρισης από το διοικητικό συμβούλιο της ΠΑΕ, η οποία αναλύει τα πεπραγμένα της χρήσης, την επίδοση και την οικονομική θέση της ΠΑΕ, καθώς επίσης τους κινδύνους που αντιμετωπίζει.

---

<sup>48</sup> Σύμφωνα με την Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του Ν.4308/2014 που εκδόθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).

## 2.6 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Βάση για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί η δυνατότητα ή μη της ΠΑΕ να συνεχίσει τη δραστηριότητα της, τουλάχιστον για περίοδο 12 μηνών μετά την ημερομηνία λήξης της κλειόμενης χρήσης.

Την ευθύνη για την εκτίμηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση αυτήν έχει το διοικητικό συμβούλιο της ΠΑΕ. Γενικά, όταν η διοίκηση της εταιρίας δεν επιθυμεί ή δεν υποχρεούται – βάσει των συνθηκών που αντιμετωπίζει η εταιρία – να προβεί σε ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας ή παύση της λειτουργίας της ΠΑΕ, θεωρείται ότι δεν ελλοχεύει κίνδυνος για τη συνέχιση της δραστηριότητας. Σε αυτή την περίπτωση η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων – προβλέψεων γίνεται όπως αναπτύσσεται στις επόμενες παραγράφους. Από την άλλη πλευρά αν η εκτίμηση της διοίκησης για την συνεχιζόμενη δραστηριότητα είναι αρνητική, τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες, ενώ οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

Οι συναλλαγές και τα γεγονότα που πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια της δραστηριότητας της ΠΑΕ, αναγνωρίζονται λογιστικά και διαμορφώνουν τα επιμέρους κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στη βάση της αρχής του δεδουλευμένου, δηλαδή στην περίοδο που προκύπτουν και όχι στην περίοδο που διακανονίζονται ταμειακά.

Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων πρέπει να γίνεται με σύνεση, δηλαδή ούτε με βάση την αρχή της συντηρητικότητας όπου μπορεί να υιοθετούνται ακραίες εκτιμήσεις με πολύ μικρή πιθανότητα πραγματοποίησης και ως εκ τούτου να υπονομεύουν την αρχή της εύλογης παρουσίασης, ούτε με ατεκμηρίωτα αισιόδοξη εκτίμηση – στάση.

Κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του Ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται, εκτός από της διαφορές εύλογης αξίας.

Τα διαφορετικά κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται χωριστά και δεν επιτρέπεται συμψηφισμός μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και εξόδων – εσόδων – κερδών – ζημιών, εκτός των

περιπτώσεων που ορίζεται από το νόμο π.χ. αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση – αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Επιπρόσθετα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται περιλαμβάνουν και τα δεδομένα των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου. Με γνώμονα την διασφάλιση της συγκρισιμότητας των αντίστοιχων κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των δύο περιόδων, απαιτείται η τήρηση της αρχής της συνέπειας των λογιστικών πολιτικών από περίοδο σε περίοδο, π.χ των μεθόδων επιμέτρησης, της μεθόδου αποτίμησης τελικού αποθέματος, των παραδοχών - μεθόδων κλπ, οι οποίες περιγράφονται στο Προσάρτημα της ΠΑΕ. Παρ' όλα αυτά αν γίνει αλλαγή των λογιστικών πολιτικών διορθώνονται τα ποσά της Κατάστασης Αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου (εσόδων – κερδών – εξόδων – ζημιών) και τα ποσά των κονδυλίων του Ισολογισμού της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου (περιουσιακών στοιχείων – υποχρεώσεων – καθαρής θέσης) με τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και τη λήξη. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών μπορεί να επέλθει όταν επιβάλλεται ή επιτρέπεται βάσει νόμου – π.χ κεφαλαιοποίηση και μη των τόκων δανεισμού, επιμέτρηση στην εύλογη αξία αντί του ιστορικού κόστους – ή όταν γίνεται τεκμηριωμένα χάριν της αρχής της εύλογης παρουσίασης της χρηματοοικονομικής κατάστασης της ΠΑΕ.

Η αρχή της εύλογης παρουσίασης επιτάσσει την όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστη παρουσίαση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων στην χρηματοοικονομική θέση της ΠΑΕ. Επιπρόσθετα, για την εκπλήρωση της εύλογης παρουσίασης επιτρέπεται η παρέκκλιση από άλλη διάταξη σε εξαιρετικές περιπτώσεις, δηλαδή όταν πραγματοποιούνται ασυνήθη συναλλαγές και γεγονότα.

Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά την ημερομηνία Ισολογισμού και ανάγονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος της κλειόμενης χρήσης, αναγνωρίζονται σε αυτήν πριν την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη ΓΣ.

Τα υπόλοιπα έναρξης Ισολογισμού πρέπει να συμφωνούν με τα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της αλλαγής λογιστικών πολιτικών και της διόρθωσης λαθών. Η μεταβολή των λογιστικών εκτιμήσεων π.χ απομειώσεων, δεν έχει αναδρομική ισχύ αλλά αναγνωρίζεται στην περίοδο που διαπιστώνεται η ύπαρξη

της, ενώ η διόρθωση λαθών γίνεται όπως και η αλλαγή λογιστικών πολιτικών, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν σε προηγούμενη παράγραφο.

## 2.7 Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων

Τα περιουσιακά στοιχεία<sup>49</sup> τα οποία απεικονίζονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού, αναγνωρίζονται αρχικά στα λογιστικά αρχεία της οντότητας στο κόστος κτήσης τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων, ταμειακών ισοδυνάμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος, τις δαπάνες αγοράς και κάθε άλλη δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση για την οποία προορίζεται, αφού αφαιρεθούν τυχόν μειώσεις κόστους.

Στο κόστος κτήσης των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται επίσης το κόστος αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης αυτών όταν η χρήση τους δεν σχετίζεται με την διαδικασία της παραγωγής, τις δαπάνες βελτίωσης<sup>50</sup> και τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης<sup>51</sup> όταν πληρούν την έννοια του περιουσιακού στοιχείου (διαφορετικά καταχωρούνται στα έξοδα).

Ιδιαίτερα, τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγνωρίζονται στην ομοειδή κατηγορία παγίων, στο κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει αν είχαν αγοραστεί, με αντίστοιχη αναγνώριση υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια εταιρία. Στη συνέχεια το μηνιαίο μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει την υποχρέωση και τόκους οι οποίοι αναγνωρίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα με βάση την αρχή του δουλευμένου.

Στα άυλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται – μεταξύ άλλων – η υπεραξία και οι δαπάνες ανάπτυξης<sup>52</sup> όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η υπεραξία

---

<sup>49</sup> Περιουσιακά στοιχεία είναι οι πόροι επί των οποίων έχει αποκτήσει τον έλεγχο η επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, με σκοπό την αποκόμιση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

<sup>50</sup> Βελτίωση παγίου στοιχείου είναι η επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του ή/και η βελτίωση της επίδοσης του σε σχέση με την κατάσταση του κατά την αρχική αναγνώριση.

<sup>51</sup> Επισκευή παγίου στοιχείου είναι η αποκατάσταση της παραγωγικής δυναμικότητας του ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση. Συντήρηση παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι διατήρηση της παραγωγικής δυναμικότητας του σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις π.χ τις τεχνικές προδιαγραφές του παγίου.

<sup>52</sup> Δαπάνες ανάπτυξης είναι αυτές που πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια οργανωμένου σχεδίου εφαρμογής ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης, με σκοπό την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων προϊόντων, υπηρεσιών, διαδικασιών, συστημάτων, εργαλείων, υλικών κλπ, πριν την παραγωγή ή χρήση αυτών.

προκύπτει όταν το τίμημα της αγοράς ενός μέρους ή του συνόλου μίας οντότητας υπερβαίνει το άθροισμα της εύλογης αξίας όλων των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία αντιπροσωπεύει την αξία περιουσιακών στοιχείων που δεν μπορούν να εξατομικευθούν π.χ την καλή φήμη στην αγορά και το πλούσιο πελατολόγιο της εξαγοραζόμενης εταιρίας, την προοπτική ανάπτυξης και την προσδοκία υψηλών μελλοντικών κερδών κλπ. Όσον αφορά την αναγνώριση των δαπανών ανάπτυξης στα περιουσιακά στοιχεία απαιτείται να υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα της οντότητας να ολοκληρώσει το υπό ανάπτυξη στοιχείο, να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του και να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα το αποδοτέο σε αυτό κόστος (διαφορετικά καταχωρούνται στα έξοδα). Η οντότητα δεν μπορεί να αναγνωρίσει εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία, ούτε άλλα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία πέρα από τις δαπάνες ανάπτυξης.

Το κόστος κτήσης των δαπανών ανάπτυξης που πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις και των λοιπών ιδιοπαραγόμενων<sup>53</sup> παγίων, αποτελείται από τα άμεσα κόστη που σχετίζονται με την υλοποίησή τους π.χ κόστος πρώτων υλών, αναλωσίμων υλικών, εργασίας κλπ, καθώς και μία εύλογη αναλογία έμμεσων εξόδων που πραγματοποιούνται κατά τη χρονική περίοδο ανάπτυξης/κατασκευής/παραγωγής. Αν η παραπάνω χρονική περίοδος είναι μεγάλη το κόστος κτήσης μπορεί να περιλαμβάνει τόκους από έντοκες υποχρεώσεις, στο βαθμό που αναλογούν στο ιδιοπαραγόμενο πάγιο ή στο στάδιο ανάπτυξης π.χ αναλογία τόκων δανείου που εξυπηρετεί και άλλους σκοπούς της οντότητας.

Ομοίως το κόστος παραγωγής προϊόντων και υπηρεσιών περιλαμβάνει τα άμεσα και έμμεσα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή, καθώς και αναλογία τόκων έντοκων υποχρεώσεων στο βαθμό που οι τελευταίες σχετίζονται με προϊόν ή υπηρεσία η ολοκλήρωση των οποίων απαιτεί την πάροδο σημαντικής χρονικής περιόδου. Το κόστος διάθεσης των προϊόντων και υπηρεσιών και το διοικητικό κόστος επιβαρύνουν τις λειτουργίες διάθεσης και διοίκησης αντίστοιχα και όχι την λειτουργία παραγωγής.

Όταν η εκτίμηση της διοίκησης αναφορικά με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα είναι θετική, η μεταγενέστερη επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην

---

<sup>53</sup>Ιδιοπαραγόμενα είναι τα πάγια που κατασκευάζονται ή παράγονται από την οντότητα ή από τρίτο για λογαριασμό της οντότητας ή από συνεργασία της οντότητας με τρίτο.



λογιστική τους αξία αφού αφαιρεθεί τυχόν ζημιά απομείωσης. Ζημιά απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, δηλαδή το ποσό που εκτιμάται ότι θα προκύψει από τη διάθεση ή τη χρήση του. Η ζημιά απομείωσης επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης και μπορεί να αναστραφεί μελλοντικά αν πάντως να υφίστανται οι λόγοι που τη δημιούργησαν. Η αναστροφή της απομείωσης στα αποτελέσματα γίνεται μέχρι το ποσό που θα είχε το περιουσιακό στοιχείο αν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης.

Ειδικά για τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, προβλέπεται η μεταγενέστερη επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, εφόσον είναι σημαντική η επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις<sup>54</sup>. Έντοκα θεωρούνται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων έστω και αν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται όταν πωλείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία – κυκλοφορούντα και μη – διαγράφονται όταν εκπνέουν τα δικαιώματα επί των ταμειακών ροών τους ή όταν μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που απορρέουν από την κυριότητα τους. Κατά την παύση αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από τη διαφορά της καθαρής αξίας διάθεσης – όπου υπάρχει – και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης.

## **2.8 Επιμέτρηση Υποχρεώσεων – Προβλέψεων – Στοιχείων Καθαρής Θέσης**

Το κόστος κτήσης – οφειλόμενο ποσό των υποχρεώσεων περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων ή άλλων περιουσιακών

---

<sup>54</sup>Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ισούται με την αρχική αναγνώριση – εισπράξεις κεφαλαίου –/+ σωρευτική απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού κατά τη λήξη, υπολογιζόμενη με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο – ζημιές απομείωσης.

Η ανακτήσιμη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι η μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου.

στοιχείων ή βάρους που αναλαμβάνεται ταυτόχρονα με τη δημιουργία της υποχρέωσης, αφού ληφθούν υπ' όψιν και πρόσθετα κόστη που μπορεί να σχετίζονται με αυτήν.

Η αρχική αναγνώριση και η μεταγενέστερη επιμέτρηση των υποχρεώσεων γίνεται στο οφειλόμενο ποσό ή στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Τυχόν διαφορές υπέρ ή υπό το άρτιο καθώς και λοιπά κόστη που αναλαμβάνονται σε σχέση με χρηματοοικονομική υποχρέωση και δεν είναι σημαντικά, βαρύνουν τα έσοδα ή τα έξοδα της χρήσης στην οποία έγινε και η ανάληψη της υποχρέωσης.

Από την άλλη πλευρά, αν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έχουν σημαντικά υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά και λοιπά σχετικά – με την ανάληψη της υποχρέωσης – έξοδα, αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο. Με άλλα λόγια οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στην καθαρή αξία, ενώ τα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο και τα σχετικά έξοδα αποσβένονται σταδιακά με τη χρήση του σταθερού ή του πραγματικού επιτοκίου. Οι τόκοι των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται ως έξοδα ή ως κόστος κτήσης παγίων στοιχείων ή ως κόστος παραγωγής, ανάλογα με τη φύση τους.

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά προς απόδοση στην οντότητα, αναγνωρίζονται αρχικά στις υποχρεώσεις της στο ποσό που εισπράττεται ή εγκρίνεται. Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης μεταφέρονται στα αποτελέσματα ανάλογα με το είδος τους. Αν πρόκειται για επιχορήγηση περιουσιακών στοιχείων η μεταφορά από τις υποχρεώσεις στα έσοδα είναι αντίστοιχη της μεταφοράς της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου στα αποτελέσματα, δηλαδή από την αναγνώριση της επιχορήγησης ως υποχρέωσης έως το χρόνο καταλογισμού των τελευταίων αποσβέσεων του παγίου<sup>55</sup>. Αν πρόκειται για επιχορήγηση εξόδων, το σχετικό ποσό των υποχρεώσεων μεταφέρεται στα έσοδα επιχορηγήσεων στη χρήση που αναγνωρίζονται τα έξοδα που επιχορηγούνται ή στην

---

<sup>55</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014, άρθρο 23, την Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν.4308/2014 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης Ελλάδος (ΕΛΤΕ) και την ΣΛΟΤ 585/2016.

περίοδο που καθίσταται εισπρακτέο το ποσό της επιχορήγησης προκειμένου για έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται στη συνέχεια στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους ή στην παρούσα αξία του ποσού που αναμένεται να απαιτηθεί όταν η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Ειδικά οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται στο ονομαστικό ποσό που προκύπτει με βάση τις σχετικές διατάξεις νόμου για τον υπολογισμό τους ή στο ποσό που προκύπτει με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εφόσον επηρεάζονται σημαντικά τα χρηματοοικονομικά μεγέθη.

Οι υποχρεώσεις παύουν να αναγνωρίζονται όταν εκπληρώνονται ή ακυρώνονται ή εκπνέουν. Κατά την παύση αναγνώρισης τυχόν διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που δίνεται αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Ομοίως, διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της αξίας διακανονισμού ή επανεκτίμησης προβλέψεων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Τέλος, το μετοχικό κεφάλαιο, η υπέρ το άρτιο αξία, οι εισφορές των μετόχων για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στην ονομαστική τους αξία κατά την καταβολή.

## **2.9 Τρέχων Φόρος Εισοδήματος – Αναβαλλόμενος Φόρος**

Με γνώμονα την πιο αντιπροσωπευτική παρουσίαση των αποτελεσμάτων χρήσης και των στοιχείων του Ισολογισμού και μέσα στα πλαίσια της εξυπηρέτησης της αρχής του δεδουλευμένου, η ΠΑΕ μπορεί να αναγνωρίζει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της – εκτός από τον φόρο εισοδήματος με βάση τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης – αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των συναλλαγών και γεγονότων.

Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των συναλλαγών και γεγονότων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης

διακρίνονται σε προσωρινές και μόνιμες. Προσωρινές είναι εκείνες που αναστρέφονται μελλοντικά π.χ διαφορετικές λογιστικές – φορολογικές αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία κλπ. Μόνιμες είναι οι διαφορές που δεν αναστρέφονται μελλοντικά π.χ φορολογικά πρόστιμα και προσ αυξήσεις, έξοδα ψυχαγωγίας κλπ.

Κατά την καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία γεγονότων που δεν αναγνωρίζονται στην ίδια περίοδο λογιστικά και φορολογικά, μπορούν ταυτόχρονα να καταχωρούνται οι σχετικοί αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος στα έξοδα ή στα έσοδα της χρήσης και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αντίστοιχα. Στην περίπτωση που οι προσωρινές διαφορές σχετίζονται με μεταβολές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων – οι οποίες καταχωρούνται ως διαφορές στην Καθαρή Θέση – ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην Καθαρή Θέση αντί των Αποτελεσμάτων Χρήσης, με αύξηση ή μείωση του σχετικού κονδυλίου καθαρής θέσης και χρέωση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή πίστωση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης αντίστοιχα.

Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που αναγνωρίζεται προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή εισοδήματος σε κάθε προσωρινή διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης. Στο τέλος της χρήσης γίνεται συμψηφισμός μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου εσόδων και του αναβαλλόμενου φόρου εξόδων, καθώς επίσης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και τα καθαρά ποσά εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και τον Ισολογισμό.

## **2.10 Επιμέτρηση στην Εύλογη Αξία**

Εναλλακτικά του κόστους κτήσης ή του αποσβέσιμου κόστους κτήσης, η μεταγενέστερη – της αρχικής αναγνώρισης – επιμέτρηση επιλέξιμων στοιχείων του Ισολογισμού, μπορεί να γίνει στην εύλογη αξία<sup>56</sup>, αρκεί αυτή να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.

---

<sup>56</sup> Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, που ορίζεται μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που λειτουργούν υπό κανονικές συνθήκες αγοράς, κατά την ημερομηνία της μέτρησης.

Τα στοιχεία του Ισολογισμού που μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία είναι τα ακίνητα (ιδιοχρησιμοποιούμενα – επενδυτικά), τα βιολογικά στοιχεία (πάγια – αποθέματα), τα αποθέματα εμπορευμάτων οι τιμές των οποίων είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά και προορίζονται για πώληση μέσα στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών<sup>57</sup>, τα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου (περιουσιακά στοιχεία - υποχρεώσεις) και τέλος τα παράγωγα αντιστάθμισης.

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία, εφαρμόζεται η ίδια μέθοδος σε όλα τα παρόμοια στοιχεία που υπάγονται στο σχετικό κονδύλι του Ισολογισμού. Επίσης η επιμέτρηση στην εύλογη αξία μιας από τις παραπάνω κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων, υποχρεώνει την εταιρία να εφαρμόσει την ίδια μέθοδο επιμέτρησης και στις άλλες δύο κατηγορίες.

Η επιμέτρηση στο κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος συνεπάγεται την καταγραφή μόνο αρνητικών προσαρμογών αξίας και αναστροφής αυτών, όταν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις αναγνώρισης και σύμφωνα με τους περιορισμούς που θέτει ο νόμος ως προς την αναστροφή. Από την άλλη πλευρά η επιλογή της επιμέτρησης στην εύλογη αξία συνεπάγεται την αναγνώριση και θετικών και αρνητικών προσαρμογών αξίας. Επίσης ενώ οι ζημιές απομείωσης και οι αναστροφές αυτών βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης, οι διαφορές εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αναγνωρίζονται είτε στα αποτελέσματα, είτε στην καθαρή θέση, ανάλογα με το είδος του στοιχείου που τις προκαλεί.

Ειδικότερα, ως κέρδη ή ζημιές στην κατάσταση αποτελεσμάτων καταχωρούνται στην περίοδο που προκύπτουν οι διαφορές της εύλογης αξίας των επενδυτικών ακινήτων, των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των παραπάνω εμπορευμάτων, των στοιχείων του εμπορικού χαρτοφυλακίου και των αντισταθμισμένων στοιχείων – μέσων αντιστάθμισης εύλογης αξίας.

---

Εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι η αγοραία αξία που διαμορφώνεται μέσα στα πλαίσια οργανωμένης – αξιόπιστης αγοράς ή η αξία που διαμορφώνεται με βάση την αγοραία αξία παρόμοιων στοιχείων – συστατικών του στοιχείου όταν η αξία του στοιχείου δεν προσδιορίζεται από αξιόπιστη αγορά ή η αξία που προκύπτει με τη χρήση γενικά αποδεκτών μοντέλων και τεχνικών μέτρησης.

<sup>57</sup> Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα σχετικά εμπορεύματα επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης.

Οι θετικές διαφορές εύλογης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση την περίοδο που προκύπτουν, κατά ακίνητο. Οι αρνητικές διαφορές συμψηφίζουν τυχόν θετικές διαφορές στην καθαρή θέση και κατά το ακάλυπτο μέρος τους βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία προκύπτουν. Οι θετικές διαφορές της καθαρής θέσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα εις νέο όταν πραγματοποιηθούν, είτε εφάπαξ π.χ λόγω πώλησης του ακινήτου, είτε τμηματικά, κατά τα έτη απόσβεσης του ακινήτου.

Η εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται ανά τετραετία, των επενδυτικών ακινήτων ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όποτε οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία των ακινήτων είναι μεγαλύτερη της εύλογης. Η εκτίμηση γίνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, σύμφωνα με τις αρχές του κλάδου εκτιμητικής. Τα επενδυτικά ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία – καθώς και τα βιολογικά πάγια – δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις.

Στα διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία οι διαφορές εύλογης αξίας αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν, ενώ κατά την πώληση ή διαγραφή του στοιχείου μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Επιπρόσθετα οι αρνητικές διαφορές εύλογης αξίας μεταφέρονται στα αποτελέσματα όταν είναι αντικειμενικά τεκμηριωμένο ότι η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του π.χ λόγω σοβαρών χρηματοοικονομικών δυσκολιών του εκδότη ή δυσμενών συνθηκών σε τοπικό, εθνικό ή διεθνές επίπεδο. Αν οι παραπάνω αντικειμενικά τεκμηριωμένες συνθήκες πάγουν να υφίστανται, η αναστροφή της ζημιάς γίνεται στην καθαρή θέση όταν πρόκειται για συμμετοχικούς τίτλους και στα αποτελέσματα της περιόδου όταν πρόκειται για άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία προς πώληση.

Τέλος, οι διαφορές εύλογης αξίας των μέσων αντιστάθμισης χρηματοροών αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση όταν προκύπτουν. Στη συνέχεια, την περίοδο που οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, οι διαφορές εύλογης αξίας της καθαρής θέσης των μέσων αντιστάθμισης μεταφέρονται επίσης στα αποτελέσματα και συγχωνεύονται στο ίδιο κονδύλι με τις διαφορές των μέσων αντιστάθμισης.

**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**

**ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΟΔΗΓΟΥ ΠΑΕ  
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

#### ΟΔΗΓΟΥ

#### 3.1 Εισαγωγή

Για την καταχώρηση των συναλλαγών και την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ΠΑΕ χρησιμοποιείται το λογιστικό σχέδιο του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Εναλλακτικά τηρείται το ΕΓΛΣ (Π.Δ 1123/1980) με την προσθήκη των λογαριασμών του Λογιστικού Οδηγού ΠΑΕ, ανανεωμένο ως προς την ονοματολογία, το βαθμό συγκέντρωσης και ανάλυσης και το περιεχόμενο των λογαριασμών, ούτως ώστε να τηρούνται τα ΕΛΠ.

Ειδικότερα ο Λογιστικός Οδηγός προβλέπει τη χρήση ιδιαίτερων λογαριασμών λογιστικής<sup>58</sup> για τις ΠΑΕ, με σκοπό την κάλυψη των ιδιαίτερων αναγκών λογιστικής παρακολούθησης και απεικόνισης των διαφόρων πράξεων που λαμβάνουν χώρα μέσα στα πλαίσια της δραστηριότητας τους.

Στόχος του κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει το περιεχόμενο των ιδιαίτερων λογαριασμών Ισολογισμού του Λογιστικού Οδηγού ΠΑΕ σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τον τρόπο λειτουργίας τους σε συνδυασμό με τους λογαριασμούς λογιστικής που προβλέπονται στο ανανεωμένο ΕΓΛΣ<sup>59</sup>.

#### 3.2 Άυλα Πάγια Στοιχεία ΠΑΕ

Άυλα πάγια στοιχεία είναι τα εξατομικεύσιμα, χωρίς υλική υπόσταση και μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που έχει στη διάθεση της η ΠΑΕ, τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή και οπωσδήποτε πάνω από ένα έτος, με σκοπό την επίτευξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

---

<sup>58</sup> Προσάρτημα 1

<sup>59</sup> Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση, Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης



Εξατομικεύσιμα θεωρούνται όταν μπορούν να διαχωριστούν από την οντότητα και να πωληθούν, μεταβιβαστούν, εκμισθωθούν, ανταλλαχθούν μόνα τους ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Επίσης θεωρούνται εξατομικεύσιμα όταν απορρέουν από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα αν τα δικαιώματα αυτά είναι διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης όταν εμπίπτουν στην έννοια του περιουσιακού στοιχείου και τα λοιπά άυλα στοιχεία, μέρος των οποίων αποτελούν οι δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών (λογ.16.90) και τα δικαιώματα χρήσης του τίτλου του αθλητικού σωματείου (λογ. 16.00.00). Επίσης στους λογαριασμούς λογιστικής των άυλων παγίων του Λογιστικού Οδηγού περιλαμβάνονται τα δικαιώματα χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων του σωματείου (λογ. 16.04.00), τα έξοδα ίδρυσης Ν.879/1979 (λογ. 16.10.00), καθώς επίσης οι λογαριασμοί καταχώρησης των αποσβέσεων (σχετικοί υπολογαριασμοί 66.05 και 85.05) και οι αντίθετοι λογαριασμοί όλων των παραπάνω άυλων παγίων στοιχείων.

Ο λογαριασμός 16.10.00 «Έξοδα ίδρυσης Ν.879/1979» δεν χρησιμοποιείται καθώς τα παραπάνω έξοδα δεν καταχωρούνται πλέον στα άυλα πάγια, αλλά λογίζονται στη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν ως έξοδα, με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια των ενσώματων ή των άυλων παγίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων αποτελούν οι αμοιβές δικηγόρων – συμβολαιογράφων και τα λοιπά νομικά έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση, καθώς και το κόστος γραμματειακής υποστήριξης της ίδιας περιόδου. Για τον ίδιο λόγο έχει καταργηθεί και ο λογαριασμός 85.05.010 «Αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης Ν.879/1979».

Ο λογαριασμός 16.04.00 είχε δημιουργηθεί για την καταχώρηση των δικαιωμάτων χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων του ερασιτεχνικού σωματείου από την ΠΑΕ, ως εισφορά σε είδος στο μετοχικό της κεφάλαιο σύμφωνα με τον Ν.879/1979. Μεταγενέστερα η παραπάνω εισφορά σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ απαγορεύτηκε ρητά. Επιπλέον ορίστηκε ότι αν η ΠΑΕ επιθυμεί να χρησιμοποιεί τις αθλητικές εγκαταστάσεις του ιδρυτικού σωματείου για τις προπονήσεις και τους εντός έδρας αγώνες της επαγγελματικής ομάδας, το τελευταίο υποχρεούται να τις παραχωρήσει με σύμβαση εκμίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον μίας αγωνιστικής

περιόδου. Το μίσθωμα πρέπει να είναι ίσο με το ποσοστό μισθώματος εθνικών γυμναστηρίων όπως εκάστοτε ισχύει, ενώ η χρήση και η εκμετάλλευση των αθλητικών εγκαταστάσεων – κατά τις λοιπές ώρες – παραμένει στο αθλητικό σωματείο. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η χρηματοδοτική μίσθωση<sup>60</sup> στοιχείου αναγνωρίζεται στον σχετικό λογαριασμό παγίου, ενώ η λειτουργική μίσθωση<sup>61</sup> αντιμετωπίζεται ως έξοδο. Με βάση τα παραπάνω ο λογαριασμός 16.04.00 και οι σχετικοί με αυτόν λογαριασμοί αποσβέσεων και αποσβεσμένων δεν χρησιμοποιούνται, ενώ η παραπάνω μίσθωση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική και τα σχετικά ποσά βαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων.

Στις επόμενες παραγράφους παρουσιάζεται το περιεχόμενο των λογαριασμών των άυλων παγίων στοιχείων που εξακολουθούν να υφίστανται, ο τρόπος διενέργειας των αποσβέσεων και των τυχόν απομειώσεων και η παύση αναγνώρισης τους, χρησιμοποιώντας συνδυαστικά λογαριασμούς λογιστικής του ανανεωμένου ΕΓΛΣ. Επίσης αναλύονται οι διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης που μπορεί να προκύψουν από τα άυλα πάγια στοιχεία και ο λογιστικός χειρισμός τους.

### **3.2.1 Δικαιώματα Χρήσης Τίτλου**

Ο λογαριασμός των δικαιωμάτων χρήσης τίτλου του Λογιστικού Οδηγού, περιλαμβάνει την εισφορά της χρήσης του τίτλου, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών γνωρισμάτων του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου στην ΠΑΕ, η οποία αποτελεί – βάσει του αθλητικού νόμου – εισφορά σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο κατά τη σύσταση και αντιπροσωπεύει το 10% του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της.

Η εισφορά του ερασιτεχνικού σωματείου αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο για την ΠΑΕ, καθώς ο τίτλος, το έμβλημα και τα διακριτικά πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της. Επίσης εντάσσεται στα λοιπά άυλα στοιχεία ως νόμιμο δικαίωμα, μη νομισματικό<sup>62</sup> και χωρίς υλική υπόσταση. Ο κωδικός λογαριασμός 16.00.000 ο οποίος προβλέπεται από το Λογιστικό Οδηγό για την

---

<sup>60</sup> Χρηματοδοτική είναι η μίσθωση με την οποία μεταφέρονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση ή όχι της κυριότητας του στο τέλος της μίσθωσης.

<sup>61</sup> Λειτουργική είναι η μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

<sup>62</sup> Νομισματικό στοιχείο είναι οι κατεχόμενες μονάδες νομίσματος και τα περιουσιακά στοιχεία – υποχρεώσεις τα οποία θα εισπραχθούν – πληρωθούν σε καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.

καταχώρηση της χρήσης του τίτλου, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί καθώς σε αυτόν παρακολουθείται υποχρεωτικά η υπεραξία επιχειρήσεως. Αντ' αυτού μπορεί να χρησιμοποιείται σχετικός υπολογαριασμός του 16.05 «Λοιπά Δικαιώματα».

Το ποσοστό συμμετοχής του ερασιτεχνικού σωματείου στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ, το οποίο προέρχεται από την εν λόγω εισφορά – ήτοι το 10% – πρέπει να παραμείνει σταθερό, παρά τις μεταβολές του μετοχικού κεφαλαίου. Περαιτέρω ορίζεται ότι στις μελλοντικές αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου της ΠΑΕ, η αξία των νέων μετοχών που εκδίδονται και παραδίδονται στο ερασιτεχνικό σωματείο, οι οποίες αντιπροσωπεύουν το 10% της αύξησης, δεν καταβάλλεται από το σωματείο. Η αξία αυτών των μετοχών καταβάλλεται από τους μετόχους που καλύπτουν την αύξηση, κατά το λόγο του αριθμού των αποκτώμενων από τον καθένα από αυτούς μετοχών, ταυτόχρονα με την καταβολή της αξίας τους.

Έστω ότι ομάδα της Γ' εθνικής κατηγορίας ερασιτεχνικού ποδοσφαίρου προβιβάζεται στην Β' εθνική κατηγορία επαγγελματικού ποδοσφαίρου. Όπως προαναφέρθηκε το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο σύστασης ΠΑΕ είναι 300.000€. Επομένως οι μέτοχοι που θα αναλάβουν την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να καταβάλλουν σε μετρητά 270.000€, οι οποίες μαζί με την εισφορά σε είδος του ερασιτεχνικού σωματείου  $300.000 \cdot 10\% = 30.000$ , θα αποτελέσουν το μετοχικό κεφάλαιο σύστασης της ΠΑΕ.

1. Για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03	Μέτοχοι – λογ/σμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου	300.000	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		270.000
40.03	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών		30.000

2. Για την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03	Μέτοχοι – λογ/σμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου		300.000
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο	300.000	

3. Με την καταβολή

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.03	Καταθέσεις όψεως	270.000	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.05	Λοιπά Δικαιώματα		
16.05.00	Δικαιώματα χρήσης τίτλου	30.000	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο		300.000

4. Με την δημοσίευση της πιστοποίησης καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		270.000
40.01	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών		30.000
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		

40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	270.000	
40.03	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών	30.000	

Σε μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, έστω ποσού 200.000€ με έκδοση 160.000 μετοχών ονομαστικής αξίας 1,25€ και τιμής διάθεσης 2,00€, η αξία των μετοχών του ιδρυτικού σωματείου, που πρέπει να καταβληθεί από τους συμμετέχοντες στην αύξηση μετόχους είναι  $160.000 \cdot 10\% = 16.000 \cdot 2 = 32.000\text{€}$ . Αν οι μέτοχοι είναι τρεις με ποσοστά συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο 20%, 30% και 40% αντίστοιχα και επιθυμούν να διατηρήσουν τα ποσοστά συμμετοχής τους και μετά την αύξηση, τότε ο μέτοχος Α για να αποκτήσει  $160.000 \cdot 20\% = 32.000$  μετοχές θα πρέπει να καταβάλει την αξία 35.556 μετοχών ( $32.000/0,9$ ). Κατά τον ίδιο τρόπο η αύξηση θα καλυφθεί ως εξής:

ΜΕΤΟΧΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΛΥΨΗΣ (α)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΩΜΑΤΕΙΟΥ (β) = (α) * 10%	ΚΑΤΑΒΟΛΗ (γ) = (α) * 2	ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕΤΟΧΟΥ (δ) = ((α) - (β)) * 2	ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΩΜΑΤΕΙΟΥ (ε) = (β) * 2
A	35.556	3.556	71.112	64.000	7.112
B	53.333	5.333	106.666	96.000	10.666
Γ	71.111	7.111	142.222	128.000	14.222
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>160.000</b>	<b>16.000</b>	<b>320.000</b>	<b>288.000</b>	<b>32.000</b>

1. Για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		

33.03	Μέτοχοι – λογ/σμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου	320.000	
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		180.000
40.03	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών		20.000
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΟΑ		
41.01	Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		120.000

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.03	Μέτοχοι – λογ/σμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου		320.000
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο	320.000	

2. Για τις καταβολές των μετόχων εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση έκδοσης των μετοχών εντός δώδεκα μηνών από την καταβολή των εισφορών.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
43	ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		
43.00	Καταθέσεις μετόχων		320.000

38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.03	Καταθέσεις όψεως	320.000	

3. Με την δημοσίευση της πιστοποίησης αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
43	ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		
43.00	Καταθέσεις μετόχων	320.000	
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο		320.000

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		180.000
40.01	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών		20.000
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ		
41.00	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		120.000
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.02	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	180.000	
40.03	Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών	20.000	

41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΟΑ		
41.01	Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	120.000	

### 3.2.2 Δαπάνες Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών

Στον λογαριασμό 16.90 «Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών» παρακολουθούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση και διαρκή εκμετάλλευση των δικαιωμάτων χρήσης των ποδοσφαιριστών<sup>63</sup>. Το παραπάνω κόστος περιλαμβάνει το κόστος απόκτησης από άλλη ομάδα και τα λοιπά – άμεσα σχετιζόμενα με τη συναλλαγή – κόστη.

Για την απόκτηση των δικαιωμάτων ενός επαγγελματία ποδοσφαιριστή από ΠΑΕ, αναλαμβάνονται ορισμένες από τις παρακάτω υποχρεώσεις:

- Καταβολή πριμ υπογραφής συμβολαίου επαγγελματία ποδοσφαιριστή, για την δέσμευση – για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα – των αθλητικών υπηρεσιών του, τη συμμετοχή του στις λοιπές δραστηριότητες της ΠΑΕ (κοινωνικές – εμπορικές κλπ) και την εκμετάλλευση της εικόνας του, στο βαθμό που λειτουργεί ως μέρος της συνολικής εικόνας της ΠΑΕ.
- Καταβολή αποζημίωσης κατάρτισης του ποδοσφαιριστή προς άλλο/άλλα αθλητικά σωματεία
- Καταβολή αποζημίωσης μετεγγραφής επαγγελματία ποδοσφαιριστή από άλλο αθλητικό σωματείο
- Καταβολή Συνεισφοράς Αλληλεγγύης προς άλλα σωματεία
- Πληρωμή αμοιβής διαμεσολάβησης για την επίτευξη της μετεγγραφής

<sup>63</sup> Σ.ΛΟ.Τ, Αριθμός Πρωτοκόλλου 9 ΕΞ, 20/01/2016 Διευκρίνιση του ορισμού «Κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών».



Στο συμβόλαιο επαγγελματία ποδοσφαιριστή<sup>64</sup> καθορίζεται μεταξύ άλλων και το συνολικό ποσό που θα λάβει ο ποδοσφαιριστής ως πριμ εγγραφής στην ΠΑΕ, οι ημερομηνίες πληρωμής και τα αντίστοιχα ποσά πληρωμής.

Αποζημίωση Κατάρτισης είναι η οικονομική ανταμοιβή που δικαιούνται τα σωματεία που συνέβαλαν στην εκπαίδευση και κατάρτιση του ποδοσφαιριστή, από το 12<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του έως το 21<sup>ο</sup>. Η αποζημίωση κατάρτισης υπολογίζεται για πρώτη φορά όταν ο ποδοσφαιριστής υπογράφει το πρώτο του επαγγελματικό συμβόλαιο και καταβάλλεται στα σωματεία που ήταν εγγεγραμμένος από το 12<sup>ο</sup> έτος ηλικίας του έως την υπογραφή του επαγγελματικού συμβολαίου. Στη συνέχεια υπολογίζεται σε κάθε διεθνή μεταγραφή που πραγματοποιείται έως το τέλος της αγωνιστικής περιόδου που συμπληρώνει το 23<sup>ο</sup> έτος ηλικίας του και καταβάλλεται μόνο στο προηγούμενο σωματείο<sup>65</sup>. Η παραπάνω διεθνή μεταγραφή μπορεί να περιλαμβάνει – πλέον της Αποζημίωσης Κατάρτισης – ποσό, ως αποζημίωση μετεγγραφής.

Αποζημίωση Μετεγγραφής ποδοσφαιριστή από ένα σωματείο σε ένα άλλο, είναι το οικονομικό αντάλλαγμα που συμφωνείται μεταξύ των συμβαλλόμενων σωματείων – πλέον της τυχόν οφειλόμενης Αποζημίωσης Κατάρτισης – για την μετεγραφή των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή. Το συμβόλαιο μετεγγραφής καταρτίζεται μεταξύ της ΠΑΕ, του αθλητικού σωματείου από το οποίο προέρχεται ο ποδοσφαιριστής και του ποδοσφαιριστή και αποτελεί τριμερή δέσμευση. Από τη μία πλευρά δεσμεύει το αθλητικό σωματείο από το οποίο προέρχεται ο ποδοσφαιριστής, με την εκτέλεση όλων των απαιτούμενων ενεργειών, για την παραχώρηση του ποδοσφαιριστή στην ΠΑΕ, σύμφωνα με τους οικείους Κανονισμούς της ΕΠΟ, της Uefaka και της Fifa. Από την άλλη πλευρά δεσμεύει την ΠΑΕ, αφενός απέναντι στο αθλητικό σωματείο για την καταβολή του αντιτίμου μεταγραφής σύμφωνα με τους ιδιαίτερους όρους του συμβολαίου και αφετέρου απέναντι στον ποδοσφαιριστή, για την ένταξη του στο αθλητικό δυναμικό της ομάδας. Τέλος δεσμεύει και τον ίδιο τον ποδοσφαιριστή όσον αφορά την μη υπαναχώρηση του μεταγενέστερα, εφόσον έχει λάβει γνώση και συμφωνεί με τους όρους μεταγραφής.

---

<sup>64</sup> Προσάρτημα 2

<sup>65</sup> Αποζημίωση Κατάρτισης δεν καταβάλλεται όταν το προηγούμενο σωματείο λύσει το συμβόλαιο του ποδοσφαιριστή χωρίς νόμιμη αιτία, ο ποδοσφαιριστής μεταγραφεί σε σωματείο τέταρτης κατηγορίας ή σε ερασιτεχνικό σωματείο.

Σε κάθε μετεγγραφή που λαμβάνει χώρα καθ' όλη τη διάρκεια της επαγγελματικής καριέρας του ποδοσφαιριστή, υπολογίζεται ποσοστό 5% επί της αποζημίωσης που προβλέπεται στο συμβόλαιο μετεγγραφής – με εξαίρεση την Αποζημίωση Κατάρτισης – ως Συνεισφορά Αλληλεγγύης προς τα σωματεία που ήταν εγγεγραμμένος ο ποδοσφαιριστής από το 12<sup>ο</sup> έως το 23<sup>ο</sup> έτος ηλικίας του<sup>66</sup>.

Με τον όρο αμοιβή διαμεσολάβησης νοείται η – με συμβατικό τρόπο καθοριζόμενη – αμοιβή του διαμεσολαβητή, που θα λάβει από την ΠΑΕ, ως αντάλλαγμα για την συμβολή του στην επίτευξη της συμφωνίας εγγραφής ή μεταγραφής του ποδοσφαιριστή στην ΠΑΕ.

Με βάση τα παραπάνω σε περίπτωση απόκτησης των δικαιωμάτων ποδοσφαιριστή από άλλη ομάδα, καταχωρείται στα πάγια το τίμημα της μετεγγραφής και εάν υπάρχουν η Αποζημίωση Κατάρτισης, η Συνεισφορά Αλληλεγγύης και η αμοιβή διαμεσολαβητή. Η χρέωση του λογαριασμού 16.90 «Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών ποδοσφαιριστών» γίνεται με πίστωση του λογαριασμού 53 «Πιστωτές Διάφοροι» και εφόσον υπάρχει τμήμα της οφειλής που είναι πληρωτέο μετά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, του λογαριασμού 45 «Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις».

Όταν ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, τα οποία έχουν σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική υπολειμματική αξία ή ωφέλιμη οικονομική ζωή, με αποτέλεσμα να επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το κάθε συστατικό στοιχείο παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο στο μητρώο παγίων, με βάση την αρχή της λογιστικής των συστατικών. Κατά την αρχική αναγνώριση, το συνολικό κόστος κτήσης του παγίου επιμερίζεται στα επιμέρους συστατικά στοιχεία του.

Από την άλλη πλευρά, το πριμ υπογραφής συμβολαίου του επαγγελματία ποδοσφαιριστή με την ΠΑΕ αντιμετωπίζεται ως δαπάνη παροχών σε εργαζομένους κατά καταχωρείται σε σχετικό υπολογαριασμό του 60.00.

---

<sup>66</sup>Η Συνεισφορά Αλληλεγγύης μπορεί να περιλαμβάνεται στο τίμημα της μετεγγραφής που συμφωνείται να λάβει το προηγούμενο σωματείο, επομένως παρακρατείται και αποδίδεται από το νέο σωματείο στα σωματεία που τη δικαιούνται. Διαφορετικά περιλαμβάνεται όρος στο συμβόλαιο μετεγγραφής με βάση τον οποίο η Συνεισφορά Αλληλεγγύης βαρύνει το νέο σωματείο, επομένως υπολογίζεται πλέον του ποσού μετεγγραφής και αποδίδεται στα σωματεία που την δικαιούνται.

Για παράδειγμα, έστω ότι την 01/07/2019 ΠΑΕ απέκτησε τα δικαιώματα επαγγελματία ποδοσφαιριστή με μετεγγραφή από άλλη ομάδα έναντι του ποσού των 500.000 ευρώ, καταβλητέο την 30/09/2019. Επίσης δεσμεύτηκε να καταβάλει αμοιβή 30.000 ευρώ σε διαμεσολαβητή – για την συμβολή του στην επίτευξη της μετεγγραφής – σε τέσσερις ισόποσες ετήσιες δόσεις. Η καταβολή των δόσεων του διαμεσολαβητή τελεί υπό την προϋπόθεση ότι ο ποδοσφαιριστής θα παραμένει στην ΠΑΕ για κάθε σχετική αγωνιστική περίοδο.

Με βάση τα παραπάνω το συμβόλαιο της ομάδας από την οποία μετεγγράφηκε και του διαμεσολαβητή θα καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων ως διακεκριμένα πάγια. Ειδικά για την αμοιβή διαμεσολάβησης, η πρώτη δόση ποσού 7.500€, που αφορά μόνο την πρώτη αγωνιστική περίοδο, αποτελεί δαπάνη για την απόκτηση παγίου περιουσιακού στοιχείου και για το λόγο αυτό καταχωρείται στα πάγια. Οι δόσεις των επόμενων αγωνιστικών περιόδων, ποσού 22.500€, εφόσον είναι καταβλητέες μόνο στην περίπτωση που ο ποδοσφαιριστής παραμένει στην ΠΑΕ, θα γνωστοποιηθούν στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου 01/07/2019 – 30/06/2020. Στη συνέχεια κάθε δόση που βεβαιώνεται θα μεταφέρεται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέσω σχετικών εγγραφών στα πάγια, τις αποσβέσεις κλπ.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Δαπάνες Απόκτησης Δικαιωμάτων Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α	507.500	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08	Δικαιούχοι Αμοιβών		

53.08.90	Δικαιούχοι Αμοιβών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
53.08.90.1001	ΠΑΕ Β		500.000
53.08.90.2001	Διαμεσολαβητής ποδοσφαιριστή Α		7.500

### 3.2.3 Απόσβεση, Απομείωση και Παύση Αναγνώρισης Άυλων Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης τους και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης, δηλαδή στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις μείον τις απομειώσεις. Οι αποσβέσεις αντιπροσωπεύουν την σταδιακή μείωση της αξίας των παγίων λόγω της φυσιολογικής λειτουργικής – χρονικής – οικονομικής απαξίωσης τους, ενώ οι απομειώσεις αποτελούν την – πέραν της φυσιολογικής – φθορά τους.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου στη διάρκεια της εκτιμώμενης ωφέλιμης οικονομικής ζωής του, η οποία πρέπει να προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο από τη διοίκηση της εταιρίας. Αν η εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή είναι απεριόριστη ή το πάγιο δεν υπόκειται σε φυσιολογική φθορά ή αχρήστευση π.χ έργα τέχνης, κοσμήματα κλπ, τότε δεν αποσβένεται. Ειδικά τα άυλα πάγια στοιχεία, των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα ή αντικειμενικά ή η διοίκηση της εταιρίας δεν προτίθεται να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, αποσβένονται σε δέκα έτη. Οι αποσβέσεις ξεκινούν όταν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση τα δωδεκατημόρια χρησιμοποιώντας είτε τη σταθερή είτε τη φθίνουσα μέθοδο, είτε τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα δικαιώματα χρήσης τίτλου του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου αποσβένονται με βάση τη χρονική διάρκεια ζωής της ΠΑΕ, καθώς δεν υπάρχει άλλος χρονικός περιορισμός ως προς τη χρήση τους, ενώ αν η διάρκεια ζωής της ΠΑΕ είναι απεριόριστη δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Από την άλλη πλευρά, ο συντελεστής απόσβεσης των δαπανών μετεγγραφής ποδοσφαιριστών διαμορφώνεται με βάση τη χρονική διάρκεια των συμβολαίων μεταξύ ΠΑΕ και

επαγγελματιών ποδοσφαιριστών π.χ για συμβόλαιο ποδοσφαιριστή τετραετούς διάρκειας από 01/07/2019 έως 30/06/2023 ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης των δαπανών μετεγγραφής είναι 25%. Στην περίπτωση που το παραπάνω συμβόλαιο συναφθεί προς το τέλος της μεταγραφικής περιόδου π.χ 20/08/2019, ο συντελεστής απόσβεσης διαμορφώνεται με βάση το ότι το συμβόλαιο πρέπει να αποσβεστεί εξ' ολοκλήρου μέσα σε χρονικό διάστημα 47 μηνών, ήτοι με ετήσιο συντελεστή 25,53%. Οι αποσβέσεις των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων χρεώνονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66.05 «Αποσβέσεις άυλων παγίων» και πιστώνονται στους σχετικούς υπολογαριασμούς του 16.99 «Αποσβεσμένα άυλα πάγια».

Απομείωση παγίου στοιχείου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία<sup>67</sup> του είναι μικρότερη της λογιστικής και εκτιμάται ότι η ζημιά θα είναι μόνιμου χαρακτήρα και σημαντικού ποσού. Έλεγχος απομείωσης γίνεται όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις, ενώ στα άυλα πάγια στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή – συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας και των δαπανών ανάπτυξης – γίνεται σε ετήσια βάση. Ένδειξη απομείωσης αποτελεί η απαξίωση του παγίου πέραν του αναμενόμενου, βάσει χρόνου ή χρήσης ή φυσιολογικής φθοράς, π.χ σοβαρός τραυματισμός ποδοσφαιριστή. Επίσης ενδείξεις απομείωσης αποτελούν οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, νομικό, οικονομικό περιβάλλον της οντότητας, π.χ πτώση από τη Α' στη Β' εθνική κατηγορία πρωταθλήματος, επιβολή ποινής αποκλεισμού από τις ευρωπαϊκές διοργανώσεις κλπ. Τέλος η αύξηση των επιτοκίων ή άλλων ποσοστών απόδοσης μιας επένδυσης που μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας ενός παγίου, αποτελεί ένδειξη βάσει της οποίας πρέπει να γίνει έλεγχος απομείωσης.

Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου ως έξοδο, με χρέωση του λογαριασμού 68.40 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη αναγνωριζόμενη φορολογικά» (ή του λογαριασμού 68.29 «Απομείωση αναγνωριζόμενη φορολογικά») και πίστωση αντίθετου λογαριασμού του κυρίως λογαριασμού του παγίου, π.χ 16.40 «Απομείωση άυλων περιουσιακών στοιχείων»,

---

<sup>67</sup> Ανακτήσιμη αξία παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η μεγαλύτερη από την εύλογη αξία μειωμένη με το κόστος διάθεσης και την αξία χρήσης του. Εύλογη αξία είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου (ή διακανονισμού μίας υποχρέωσης), μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων προσώπων που λειτουργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες κατά την ημερομηνία μέτρησης. Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση και διάθεση του στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

προκειμένου για άυλα στοιχεία. Η ζημιά απομείωσης μπορεί να αναστραφεί μελλοντικά στα αποτελέσματα, αν παύσουν οι λόγοι που την δημιούργησαν, εκτός από την απομείωση υπεραξίας η οποία δεν αναστρέφεται. Στην περίπτωση αναστροφής ζημιάς απομείωσης, η λογιστική αξία του παγίου δεν μπορεί να υπερβαίνει την αξία που θα είχε το πάγιο αν δεν είχε λογιστεί ζημιά απομείωσης.

Τέλος τα κέρδη ή οι ζημιές που τυχόν προκύπτουν κατά την παύση αναγνώρισης των άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς 81.03.16 «Κέρδη από διάθεση άυλων παγίων στοιχείων» και 81.02.16 «Ζημιές από διάθεση άυλων παγίων στοιχείων» αντίστοιχα.

Με βάση τα παραπάνω, στο προηγούμενο παράδειγμα θα γίνει η παρακάτω εγγραφή αποσβέσεων στις 30/06/2020:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		
66.05.90	Αποσβέσεις Δαπανών Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α (500.000*25% + 7.500*100%)	132.500	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες Δαπάνες Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		132.500

Ο συντελεστής απόσβεσης του συμβολαίου μετεγγραφής από την ΠΑΕ Β – από την οποία αποκτήθηκε– συνολικού ποσού 500.000€ είναι 25%, με βάση τη χρονική διάρκεια δέσμευσης των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή. Από την άλλη πλευρά η αμοιβή του διαμεσολαβητή ποσού 7.500€ που αφορά την πρώτη αγωνιστική περίοδο του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή, θα αποσβεστεί με συντελεστή 100%, σύμφωνα με την αρχή της λογιστικής των συστατικών, για τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης<sup>68</sup>.

Την επόμενη αγωνιστική περίοδο 2020 – 2021 ο ποδοσφαιριστής παραμένει στην ΠΑΕ επομένως η δεύτερη δόση της αμοιβής διαμεσολάβησης ποσού 7.500€ βεβαιώνεται.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Δαπάνες Απόκτησης Δικαιωμάτων Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α	7.500	

<sup>68</sup>Αν ο συντελεστής απόσβεσης του συμβολαίου του διαμεσολαβητή διαμορφωθεί με βάση τη συνολική χρονική διάρκεια του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή, δεν εξυπηρετείται η εύλογη παρουσίαση καθώς:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ ΤΟΥ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΣΤΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ 100% ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ – ΕΥΛΟΓΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
30/06/2020	7.500*25%	1.875	7.500	-5.625
30/06/2021	7.500*25% + 7.500*33,33%	4.375	7.500	-3.125
30/06/2022	7.500*25% + 7.500*33,33% + 7.500*50%	8.125	7.500	625
30/06/2023	7.500*25% + 7.500*33,33% + 7.500*50% + 7.500*100%	15.625	7.500	8.125

53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08	Δικαιούχοι Αμοιβών		
53.08.90	Δικαιούχοι Αμοιβών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
53.08.90.2001	Διαμεσολαβητής ποδοσφαιριστή Α		7.500

Στο τέλος της χρήσης γίνεται ο υπολογισμός των αποσβέσεων των συμβολαίων που σχετίζονται με τον ποδοσφαιριστή Α, όπως και στην προηγούμενη χρήση.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		
66.05.90	Αποσβέσεις Δαπανών Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	132.500	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		132.500

Έστω ότι κατά τη διάρκεια της αγωνιστικής περιόδου 2020-2021 η ΠΑΕ είχε μία έγγραφη πρόταση αγοράς των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή από άλλη ομάδα, για την επόμενη αγωνιστική περίοδο, ποσού 210.000€. Λόγω της μέτριας απόδοσης



του ποδοσφαιριστή από την αρχή του συμβολαίου του, η ΠΑΕ έχει την πρόθεση να αποδεσμευτεί από την υποχρέωση καταβολής του υπολοίπου του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή, πουλώντας ταυτόχρονα τα δικαιώματά του. Με βάση τα παραπάνω στις 30/06/2021 πρέπει να γίνει εγγραφή απομείωσης καθώς η ανακτήσιμη αξία της μετεγγραφής του ποδοσφαιριστή από την ΠΑΕ Α είναι 210.000€<sup>69</sup> ενώ η καθαρή λογιστική αξία της είναι 250.000€ (515.000 – 265.000).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
68.40	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων μη Αναγνωριζόμενη Φορολογικά		
68.40.16	Απομείωση Άυλων Στοιχείων		
68.40.16.9001	Ποδοσφαιριστής Α	40.000	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		
16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		40.000

Η λογιστική αξία της μετεγγραφής από την ΠΑΕ Α μετά την απομείωση στις 30/06/21 είναι 210.000€, η οποία θα αποσβεστεί στο υπόλοιπο της χρονικής διάρκειας του συμβολαίου, δηλαδή σε 2 χρόνια.

<sup>69</sup> Το ποσό των 200.000€ αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία κτήσης των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή. Η αξία χρήσης ποδοσφαιριστή σε κάθε περίπτωση είναι αρνητική, καθώς αποτελείται μόνο από ταμειακές εκροές έως το τέλος της διάρκειας του συμβολαίου, όπου καθίσταται ελεύθερος, χωρίς καμία ταμειακή εισροή – όφελος για την ΠΑΕ. Επομένως η εύλογη αξία είναι μεγαλύτερη από την αξία χρήσης.

Την επόμενη χρήση βεβαιώνεται και η τρίτη δόση της αμοιβής διαμεσολάβησης, καθώς ο ποδοσφαιριστής παραμένει στο δυναμικό της ΠΑΕ, μετά από απόσυρση της πρότασης αγοράς.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Δαπάνες Απόκτησης Δικαιωμάτων Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α	7.500	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08	Δικαιούχοι Αμοιβών		
53.08.90	Δικαιούχοι Αμοιβών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
53.08.90.2001	Διαμεσολαβητής ποδοσφαιριστή Α		7.500

Κατά την αγωνιστική περίοδο 2021 – 2022 λόγω βελτίωσης των αγωνιστικών επιδόσεων του ποδοσφαιριστή, η ΠΑΕ έχει μία δεύτερη πρόταση αγοράς των δικαιωμάτων του έναντι ποσού 130.000€. Στις 30/06/2022 διενεργεί τις ετήσιες αποσβέσεις και την αναστροφή της απομείωσης.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		

66.05.90	Αποσβέσεις Δαπανών Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α (210.000*50% + 7.500*100% = 112.500)	112.500	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		112.500

Η καθαρή λογιστική αξία μετεγγραφής του ποδοσφαιριστή από την ΠΑΕ Α στις 30/06/2022 είναι 105.000€ (217.500 – 112.500), ενώ η ανακτήσιμη αξία με βάση την πρόταση αγοράς ανέρχεται σε 130.000€. Η καθαρή αξία της μετεγγραφής αν δεν είχε διενεργηθεί απομείωση θα ήταν 522.500 – 397.500 = 125.000€ (αρχικό κόστος μείον αποσβέσεις τριών χρήσεων). Επομένως η ΠΑΕ μπορεί να κάνει αναστροφή απομείωσης ποσού 20.000€.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
68.40	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων μη Αναγνωριζόμενη Φορολογικά		
68.40.16	Απομείωση Άυλων Στοιχείων		
68.40.16.9001	Ποδοσφαιριστής Α		20.000
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		

16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		
16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	20.000	

Στις 01/07/2022 πραγματοποιείται η μετεγγραφή του ποδοσφαιριστή έναντι των 130.000€. Λόγω της επίτευξης μετεγγραφής, η τελευταία δόση των 7.500€ προς τον διαμεσολαβητή δεν είναι καταβλητέα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό		130.000
54.00	ΦΠΑ		31.200
33.00	Χρεώστες Διάφοροι	161.200	

Για την παύση αναγνώρισης των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή Α από τα περιουσιακά στοιχεία της ΠΑΕ και τον καταλογισμό τυχόν ζημιών – κερδών που προκύπτουν από την πώληση τους, γίνονται οι παρακάτω εγγραφές:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	377.500	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		

16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Συμβόλαια Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α		377.500

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		
16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	20.000	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Συμβόλαια Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α		20.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό	130.000	
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		130.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών	5.000	
81.03.16	Κέρδη από διάθεση άλλων στοιχείων		5.000

Τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών:

16.90.00.0001			
X	Ποδοσφαιριστής Α		Π
1/7/19	507.500	377.500	01/07/22
1/7/20	7.500	20.000	01/07/22
1/7/21	7.500	130.000	01/07/22
1/7/22	5.000		
	527.500	527.500	

16.99.90.0001			
X	Ποδοσφαιριστής Α		Π
01/07/22	377.500	132.500	30/06/20
		132.500	30/06/21
		112.500	30/06/22
	377.500	377.500	

16.40.90.0001			
X	Ποδοσφαιριστής Α		Π
30/06/22	20.000	40.000	30/06/21
01/07/22	20.000		
	40.000	40.000	

66.05.90.0001			
X	Ποδοσφαιριστής Α		Π
30/06/20	132.500	132.500	Αποτ/τα
30/06/21	132.500	132.500	Αποτ/τα
30/06/22	112.500	112.500	Αποτ/τα

68.40.16.9001			
X	Ποδοσφαιριστής Α		Π
30/06/21	40.000	40.000	Αποτ/τα
Αποτ/τα	20.000	20.000	30/06/22

53.08.90.2001			
X	Διαμεσολαβητής		Π
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/19
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/20
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/21

53.08.90.1001			
X	ΠΑΕ Β		Π
1/09/19	500.000	500.000	1/07/19
	500.000	500.000	

81.03.16			
X	Κέρδη από διάθεση άυλων στοιχείων		Π
	5.000		01/07/22

Σε περίπτωση σοβαρού τραυματισμού ποδοσφαιριστή όπου η αγωνιστική αποκατάσταση του θεωρείται αδύνατη, η απομείωση της αξίας του πρέπει να είναι πλήρης. Αντίθετα ο προσωρινός τραυματισμός ποδοσφαιριστή – ο οποίος με την πάροδο της αποκατάστασης του θα επανέλθει στις αγωνιστικές του υποχρεώσεις – δεν συνιστά αιτία αναγνώρισης απομείωσης της αξίας του. Τέλος το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση πτώσης της φυσικής κατάστασης του ποδοσφαιριστή<sup>70</sup>.

### **3.2.4 Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης Αποσβέσεων – Απομειώσεων Άυλων Παγίων – Αναβαλλόμενοι φόροι.**

Κατά τον υπολογισμό των αποσβέσεων και των τυχόν απομειώσεων των άυλων παγίων στοιχείων μπορεί να προκύψει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία<sup>71</sup>:

- Δεν αναγνωρίζεται απομείωση παγίων περιουσιακών στοιχείων

<sup>70</sup> Σύμφωνα με τον Κανονισμό Αδειοδότησης Ομάδων (τελευταία επικαιροποίηση ΕΠΟ στις 20/12/2018).

<sup>71</sup> Τον Ν.4172/2013, άρθρο 24, την ΠΟΛ 1079/2016 και την ΠΟΛ 1216/2013

- Το κόστος κτήσης των άυλων παγίων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να περιέλθει το πάγιο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση.
- Ο συντελεστής απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων, εφόσον υπάρχει συμβατική ωφέλιμη οικονομική ζωή, ισούται με το πηλίκο

$$x = \frac{1}{\text{ετη διάρκεια ζωής δικαιώματος}}$$

- Τα πάγια με απροσδιόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή αποσβένονται σε δέκα έτη, ενώ αν δεν υπόκεινται σε φθορά δεν διενεργούνται αποσβέσεις
- Οι αποσβέσεις ξεκινούν από τον επόμενο μήνα από τον μήνα έναρξης χρήσης του παγίου
- Οι αποσβέσεις των άυλων παγίων δεν μπορούν να υπερβούν το κόστος κτήσης – ανανέωσης αυτών

Με βάση τα παραπάνω δημιουργείται κατ' ελάχιστο προσωρινή διαφορά λογιστικών – φορολογικών αποσβέσεων καθώς οι λογιστικές αποσβέσεις ξεκινούν όταν το πάγιο είναι έτοιμο για την επιδιωκόμενη χρήση.

Επίσης προσωρινή διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης δημιουργείται όταν εγγράφεται λογιστικά απομείωση παγίου, η οποία κατά κανόνα δεν εκπίπτει φορολογικά στην ίδια χρήση, αλλά αναγνωρίζεται μεταγενέστερα. Σε αυτή την περίπτωση δημιουργείται και διαφορά αποσβέσεων λογιστικών – φορολογικών, καθώς μετά την εγγραφή της απομείωσης, οι λογιστικές αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τη νέα λογιστική αξία και την υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, όσον αφορά το προηγούμενο παράδειγμα, το συμβόλαιο του διαμεσολαβητή αποσβένεται φορολογικά με βάση τα έτη διάρκειας ζωής του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή (η αρχή της λογιστικής των συστατικών δεν έχει εφαρμογή). Επίσης, εφόσον οι αποσβέσεις ξεκινούν από τον επόμενο μήνα από τον μήνα έναρξης χρήσης του παγίου, για τη χρήση 2019 – 2020 θα υπολογιστούν τα 11/12 (ημερομηνία υπογραφής συμβολαίου 01/07/19, έναρξη φορολογικών αποσβέσεων 01/08/19). Την χρήση 2020 – 2021 η πρώτη δόση των 7.500 θα αποσβεστεί με συντελεστή 25%, ενώ η δεύτερη ισόποση δόση με συντελεστή 33,3%, με βάση τα υπολειπόμενα έτη διάρκειας του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή. Τέλος την τρίτη χρήση, η πρώτη και δεύτερη δόση θα αποσβεστούν όπως προηγούμενα, ενώ η τρίτη δόση με συντελεστή 50%.



Φορολογική βάση αποσβέσεων:

$$30/06/20 \rightarrow (500.000 + 7.500) * 25\% * 11/12 = 116.302,08$$

$$30/06/21 \rightarrow 507.500 * 25\% + 7.500 * 33,33\% = 129.374,75$$

$$30/06/22 \rightarrow 507.500 * 25\% + 7.500 * 33,33\% + 7.500 * 50\% = 133.124,75$$

Με βάση τα παραπάνω οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης κατ' έτος είναι οι ακόλουθες:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΩΝ
01/07/19	Συμβόλαια Ποδ/στη Α	507.500,00	507.500,00	0
01/07/20	Συμβόλαια Ποδ/στη Α	7.500,00	7.500,00	0
01/07/21	Συμβόλαια Ποδ/στη Α	7.500,00	7.500,00	0
30/06/20	Αποσβέσεις δικαιωμάτων ποδ/στη Α	132.500,00	116.302,08	16.197,92
30/06/21	Αποσβέσεις δικαιωμάτων ποδ/στη Α	132.500,00	129.374,75	3.125,25
30/06/21	Απομείωση	40.000,00	0	40.000,00
30/06/22	Αποσβέσεις δικαιωμάτων ποδ/στη Α	112.500,00	133.124,75	-20.624,75
30/06/22	Αναστροφή Απομείωσης	20.000,00	0	-20.000,00
01/07/22	Πώληση	130.000,00	130.000,00	0
01/07/22	Κέρδη/Ζημιές λύσης	5.000,00	-13.698,42	18.698,42

Υποθέτοντας ότι η ΠΑΕ παρακολουθεί τη φορολογική βάση των συναλλαγών και γεγονότων, τις διαφορές της με τη λογιστική βάση και την αναβαλλόμενη φορολογία, οι εγγραφές που πρέπει να γίνουν είναι οι ακόλουθες:

1. Φορολογικές αποσβέσεις και διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης αποσβέσεων 30/06/2020

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		
66.05.90	Αποσβέσεις δαπανών μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	116.302,08	
66.05.50	Διαφορές αποσβέσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων		
66.05.50.9001	Ποδοσφαιριστής Α	16.197,92	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		116.302,08
16.99.50	Διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων άυλων παγίων		
16.99.50.9001	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών συμβολαίων Ποδοσφαιριστή Α		16.197,92

2. Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων από τη διαφορά αποσβέσεων με φορολογικό συντελεστή 24%

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.887,50	

88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης		3.887,50

Στο τέλος της χρήσης, οι φορολογικές αποσβέσεις θα μεταφερθούν στα αποτελέσματα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών/ζημιών προ φόρου εισοδήματος. Οι διαφορές αποσβέσεων άυλων παγίων (λογ. 66.05.50) θα μεταφερθούν στον λογαριασμό 88.42.00 «Αποτέλεσμα διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης προ φόρου εισοδήματος». Το υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού και του 88.42.01 «Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης» θα μεταφερθούν στον 88.42.99 «Αποτέλεσμα διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης μετά τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος». Στη συνέχεια ο 88.42.99 θα εξισωθεί με μεταφορά του υπολοίπου του στον λογαριασμό 42.42 «Αποτελέσματα εις νέον – Διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης».

3. Φορολογικές αποσβέσεις και διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης αποσβέσεων 30/06/21

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		
66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		
66.05.90	Αποσβέσεις δαπανών μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	129.374,75	

66.05.50	Διαφορές αποσβέσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων		
66.05.50.9001	Ποδοσφαιριστής Α	3.125,25	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		129.374,75
16.99.50	Διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων άυλων παγίων		
16.99.50.9001	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών συμβολαίων Ποδοσφαιριστή Α		3.125,25

4. Διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης απομειώσεων 30/06/21

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
68	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
68.40	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Μη Αναγνωριζόμενη Φορολογικά		
68.40.16	Απομείωση Άυλων Στοιχείων		
68.40.16.9001	Ποδοσφαιριστής Α	40.000	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		

16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		40.000

5. Αναβαλλόμενος φόρος από διαφορές αποσβέσεων – απομειώσεων στις 30/06/21 με φορολογικό συντελεστή 24%

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	10.350,06	
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης		10.350,06

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 68.40.16.9001 θα πιστωθεί με χρέωση του λογαριασμού 88.42.00 «Αποτέλεσμα διαφορών φορολογικής – λογιστικής βάσης προ φόρου εισοδήματος».

6. Φορολογικές αποσβέσεις, διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης αποσβέσεων 30/06/2022 και αναστροφή απομείωσης για τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ		

66.05	Αποσβέσεις Άυλων Παγίων		
66.05.90	Αποσβέσεις δαπανών μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	133.124,75	
66.05.50	Διαφορές αποσβέσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων		
66.05.50.9001	Ποδοσφαιριστής Α		20.624,75
68	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
68.40	Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Μη Αναγνωριζόμενη Φορολογικά		
68.40.16	Απομείωση Άυλων Στοιχείων		
68.40.16.9001	Ποδοσφαιριστής Α		20.000,00
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		
16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	20.000,00	
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α		133.124,75
16.99.50	Διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων άυλων παγίων		

16.99.50.9001	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών συμβολαίων Ποδοσφαιριστή Α	20.624,75	
---------------	--	-----------	--

7. Αναβαλλόμενοι φόροι από διαφορές αποσβέσεων και αναστροφή απομείωσης στις 30/06/2022 με φορολογικό συντελεστή 24%.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ		9.749,94
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης	9.749,94	

8. Πώληση δικαιωμάτων ποδοσφαιριστή την 01/07/2022

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό		130.000
54.00	ΦΠΑ		31.200
30.00	Πελάτες εσωτερικού	161.200	

9. Μεταφορά αντίθετου στον κύριο λογαριασμό του παγίου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		

16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	378.801,58	
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Συμβόλαια Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α		378.801,58

10. Παύση αναγνώρισης δικαιωμάτων Ποδοσφαιριστή Α και καταλογισμός τυχόν ζημιών – κερδών που προκύπτουν από την πώληση τους

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
73	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό	130.000	
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.90	Δαπάνες Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Επαγγελματιών Ποδοσφαιριστών		
16.90.00	Συμβόλαια Ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α		130.000
16.90.00.0001	Ποδοσφαιριστής Α		13.698,42
81	ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΣΥΝΗΘΗ ΕΣΟΔΑ/ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ/ΖΗΜΙΕΣ		
81.02	Ζημιές από Διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων		



81.02.16	Ζημιές από Διάθεση Άυλων Στοιχείων	13.698,42	
----------	---------------------------------------	-----------	--

11. Μεταφορά λογαριασμών για τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων 30/06/2023:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16	ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ		
16.40	Απομείωση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων		
16.40.90	Απομείωση Δαπανών Μεταγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών		
16.40.90.0001	Ποδοσφαιριστής Α	20.000	
16.99	Αποσβεσμένα Άυλα Πάγια		
16.99.50	Διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων άυλων παγίων		
16.99.50.9001	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών συμβολαίων Ποδοσφαιριστή Α		1.301,58
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.00	Αποτέλεσμα διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης προ φόρου εισοδήματος		18.698,42 <sup>1</sup>

12. Καταλογισμός αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης από την διαφορά των λογιστικών/φορολογικών κερδών/ ζημιών από την πώληση την 01/07/2022→  
5.000 – (-13.692,48)= 18.698,42\*24% = 4.487,62.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ		4.487,62
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης	4.487,62	

13. Υποθέτοντας ότι έως το τέλος της χρήσης 2022 – 2023 δεν υπήρχαν άλλες διαφορές φορολογικής – λογιστικής βάσης, τα υπόλοιπα των λογαριασμών 88.42 μεταφέρονται στον 42.42 «Αποτελέσματα εις νέο – Διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης» και κλείνουν όλοι οι σχετικοί λογαριασμοί.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.00	Αποτέλεσμα διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης προ φόρου εισοδήματος	18.698,42	
88.42.01	Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης		4.487,62
88.42.99	Αποτέλεσμα διαφορών Λ-Φ Βάσης μετά τον αναβαλλόμενο φόρο		14.210,80

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.99	Αποτέλεσμα διαφορών Λ-Φ Βάσης μετά τον αναβαλλόμενο φόρο	14.210,80	
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.42	Αποτέλεσμα εις νέο – Διαφορές Λ – Φ Βάσης		14.210,80

16.90.00.0001			
X	Συμβόλαιο	Ποδοσφαιριστή Α	Π
1/7/19	507.500	378.801,58	07/22
1/7/20	7.500,00	130.000,00	07/22
1/7/21	7.500,00	13.698,42	07/22
	522.500,00	522.500,00	

16.99.90.0001			
Αποσβεσμένο Συμβόλαιο			
X	Ποδοσφαιριστή Α		Π
07/22	378.801,58	116.302,08	30/06/20
		129.374,75	30/06/21
		133.124,75	30/06/22

66.05.50.9001			
Διαφορές Αποσβέσεων Συμβολαίου			
X	Ποδοσφαιριστή Α		Π
30/06/20	16.197,92	16.197,92	Αποτ/τα
30/06/21	3.125,25	3.125,25	Αποτ/τα
Αποτ/τα	20.624,75	20.624,75	30/06/22

16.99.50.9001			
Διαφορές Σωρευμένων Αποσβέσεων			
X	Συμβολαίου Ποδοσφαιριστή Α		Π
		16.197,92	30/06/20
		3.125,25	30/06/21
30/06/22	20.624,75		
		1.301,58	01/07/22
	20.624,75	20.624,75	

16.40.90.0001			
Απομειώσεις Συμβολαίου			
X	Ποδοσφαιριστή Α		Π
30/06/22	20.000	40.000	30/06/21
01/07/22	20.000		
	40.000	40.000	

66.05.90.0001			
Αποσβέσεις Συμβολαίου			
X	Ποδοσφαιριστή Α		Π
30/06/20	116.302,08	116.302,08	Αποτ/τα
30/06/21	129.374,75	129.374,75	Αποτ/τα
30/06/22	133.124,75	133.124,75	Αποτ/τα

68.40.16.9001			
Απομείωση Συμβολαίου			
X	Ποδοσφαιριστή Α		Π
30/06/21	40.000	40.000	Αποτ/τα
Αποτ/τα	20.000	20.000	30/06/22

81.02.16			
X	Ζημιές από Διάθεση Άυλων Στοιχείων		Π
07/22	13.698,42		

53.08.90.2001			
X	Διαμεσολαβητής		Π
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/19
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/20
Πληρ.	7.500	7.500	1/07/21

53.08.90.1001			
X	ΠΑΕ Β		Π
1/09/19	200.000	200.000	1/07/19
	200.000	200.000	

73.15			
X	Έσοδα από Παραχώρηση Ποδ/στων		Π
1/07/22	130.000	130.000	1/07/22

88.42.01				88.42.00			
Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος				Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής –			
Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής				Φορολογικής Βάσης προ Φόρου			
X	Βάσης		Π	X	Εισοδήματος		Π
30/06/20	3.887,50	3.887,50	30/06/20	30/06/20	16.197,92	16.197,92	30/06/20
30/06/21	10.350,06	10.350,06	30/06/21	30/06/21	3.125,25	3.125,25	30/06/21
30/06/22	9.749,94	9.749,94	30/06/22	30/06/21	40.000,00	40.000,00	30/06/21
01/07/22	4.487,62	4.487,62	30/06/23	30/06/22	40.624,75	40.624,75	30/06/22
				30/06/23	18.698,42	18.698,42	01/07/22

46				88.42.99			
X	Αναβαλλόμενος Φόρος		Π	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής			
				Βάσης μετά τον			
				X	Αναβαλλόμενο Φόρο		Π
30/06/20	3.887,50			30/06/20	12.310,42	12.310,42	30/06/20
30/06/21	10.350,06			30/06/21	32.775,19	32.775,19	30/06/21
		9.749,94	30/06/22	30/06/22	30.874,81	30.874,81	30/06/22
		4.487,62	01/07/22	30/06/23	14.210,80	14.210,80	30/06/23

42.42			
Αποτελέσματα εις Νέο			
Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης			
X			Π
30/06/20	12.310,42	30.874,81	30/06/22
30/06/21	32.775,19	14.210,80	30/06/23

### 3.3 Αποθέματα

Με τον όρο αποθέματα νοούνται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτά η οντότητα με σκοπό την πώληση αυτών κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, είτε αυτούσια όπως είναι, είτε κατόπιν επεξεργασίας αυτών, είτε κατόπιν ανάλωσης τους κατά την διαδικασία παραγωγής ετοιμών προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών. Επίσης στα

αποθέματα περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να αναλωθούν για την συντήρηση, επισκευή, ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων, καθώς και εκείνα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία ετοιμών προϊόντων και εμπορευμάτων προς πώληση. Ειδικά στον Λογιστικό Οδηγό ΠΑΕ προβλέπεται η καταχώρηση του αθλητικού υλικού των ομάδων στον υπολογαριασμό των αναλωσίμων υλικών 25.10 «Αθλητικό υλικό».

Το αθλητικό υλικό που χρησιμοποιεί μία ΠΑΕ περιλαμβάνει την επίσημη εμφάνιση της ομάδας, τα λοιπά αθλητικά είδη ένδυσης και υπόδησης του ποδοσφαιρικού τμήματος και το διάφορο αθλητικό υλικό που είναι απαραίτητο κατά τη διάρκεια των προπονήσεων και των αγώνων, όπως μπάλες, σημαϊάκια, διχτάκια κλπ.

Ο βασικός υποχρεωτικός εξοπλισμός των ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια των αθλητικών αγώνων, ο οποίος προβλέπεται από τον Κανονισμό Αγώνων Ποδοσφαίρου (ΚΑΠ) της ΕΠΟ και τον Κανόνα Ποδοσφαίρου του Διεθνούς Ποδοσφαιρικού Συμβουλίου (IFAB) περιλαμβάνει τη φανέλα, το σόρτς, τις κάλτσες, τις επικαλαμίδες και τα υποδήματα των ποδοσφαιριστών.

Εκτός από την επίσημη εμφάνιση των ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια των αγωνιστικών υποχρεώσεων της ομάδας, στην ΠΑΕ επιβάλλεται η χρήση και άλλων αθλητικών ειδών ένδυσης και υπόδησης, μέσα στα πλαίσια της ομοιόμορφης ενδυμασίας, διαφήμισης χορηγών, αλλά και για λόγους υγιεινής π.χ κατά τη διάρκεια των προπονήσεων και της ετήσιας προετοιμασίας της ομάδας, κατά τη διάρκεια συνεντεύξεων τύπου κλπ.

Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 αν τα αναλώσιμα υλικά δεν είναι σημαντικά για το μέγεθος της οντότητας, μπορούν να μην απογράφονται και να λογίζονται ως έξοδα της περιόδου.

### **3.3.1 Επιμέτρηση Αποθεμάτων**

Τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση, π.χ τιμή αγοράς, μεταφορικά κόστη, κόστη παράδοσης, εισαγωγικοί δασμοί, αφαιρούμενων τυχόν εκπτώσεων και γενικά στοιχείων που μειώνουν το κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης

του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται είτε με τη μέθοδο FIFO είτε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου, είτε με άλλη τεκμηριωμένα αποδεκτή μέθοδο. Η αποτίμηση του τελικού αποθέματος γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης, ούτως ώστε τα αποθέματα να εμφανίζονται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας αφού αφαιρεθεί το κόστος τυχόν ολοκλήρωσης του στοιχείου και το κόστος διάθεσης του π.χ προμήθειες πώλησης, έξοδα συσκευασίας, μεταφορικά κλπ. Αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη της αξίας κτήσης του αποθέματος, γίνεται εγγραφή απομείωσης με χρέωση του λογαριασμού 68.40 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη αναγνωριζόμενη φορολογικά» και πίστωση του λογαριασμού 25.40 «Απομείωση αναλωσίμων υλικών μη αναγνωριζόμενη φορολογικά» (ή 68.29 και 25.29 αντίστοιχα, όταν η απομείωση αναγνωρίζεται και φορολογικά στην ίδια περίοδο).

Στο τέλος της περιόδου, η ζημιά απομείωσης (λογαριασμός 68.40 ή 68.29), το αρχικό απόθεμα και οι καθαρές αγορές της περιόδου (μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των τυχόν εκπτώσεων) πιστώνονται με χρέωση του λογαριασμού 87 «Κόστος πωληθέντων – Αναλώσεις Αποθεμάτων» όταν τηρείται. Επίσης η αξία αποτίμησης του τελικού αποθέματος χρεώνεται σε σχετικό λογαριασμό της ομάδας 2 (αποθέματα απογραφής λήξης) με πίστωση του λογαριασμού 87. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 87 μεταφέρεται στο λογαριασμό 88 «Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων». Εάν δεν τηρείται ο λογαριασμός κόστους πωληθέντων, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται από τους οικείους υπολογαριασμούς της ομάδας 2 στον λογαριασμό 88 για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης.

Τέλος αν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, δεν βαρύνει το κόστος πωληθέντων, αλλά τα λοιπά έξοδα (λογαριασμός 81.00 «Λοιπά μη συνήθη έξοδα»), ενώ ταυτόχρονα υπάρχει υποχρέωση σχετικής γνωστοποίησης στο προσάρτημα. Ο αντίθετος λογαριασμός σωρευμένων απομειώσεων αναλωσίμων του τέλους χρήσης (λογαριασμός 25.40 ή 25.29), συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

### **3.4 Λογαριασμός 53.90 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μέλη ΔΣ και μετόχους»**

Ο Λογιστικός Οδηγός ΠΑΕ προέβλεπε τη χρήση του λογαριασμού 53.90 για την καταχώρηση των ταμειακών διευκολύνσεων προς την ΠΑΕ από μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και τους μετόχους. Όμως με τη μεταγενέστερη Γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 38/1047/1988, υιοθετήθηκε η χρησιμοποίηση του παραπάνω κωδικού για την παρακολούθηση των μεταχρονολογημένων πληρωτέων επιταγών.

Η παρακολούθηση των δοσοληψιών των μετόχων – μελών ΔΣ με την ΠΑΕ γίνεται στον λογαριασμό 33.09 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ.».

### **3.5 Φόρος Μετεγγραφών και Ανανεώσεων Συμβολαίων Ποδοσφαιριστών**

Στον λογαριασμό 54.90 «Φόρος μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών» παρακολουθείται ο φόρος εισοδήματος που παρακρατείται από τις δόσεις και τα πριμ των συμβολαίων των επαγγελματιών ποδοσφαιριστών.

Με βάση την ΠΟΛ 1072/2015, στις πρόσθετες αμοιβές των ποδοσφαιριστών, ήτοι τις δόσεις συμβολαίου και τα πριμ επίτευξης στόχων οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές (σύμφωνα και με τον αθλητικό νόμο 2725/1999), παρακρατείται φόρος 20% στο καταβαλλόμενο ποσό, χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σύμφωνα με τον νεότερο Ν.4649/2019, στις πρόσθετες αμοιβές που ξεπερνούν τις 40.000€, παρακρατείται φόρος 20% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του ποδοσφαιριστή.

Η σχετική λογιστική εγγραφή γίνεται με πίστωση του λογαριασμού 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» με το καθαρό ποσό της δόσης συμβολαίου που καταβλήθηκε και του λογαριασμού 54.90 με το ποσό του παρακρατούμενου φόρου που οφείλεται και χρέωση του λογαριασμού 53.08 «Δικαιούχοι Αμοιβών».



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**

### **ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΟΔΗΓΟΥ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Στον Λογιστικό Οδηγό ΠΑΕ περιλαμβάνονται στις παροχές σε εργαζομένους οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 60.90, 60.91 και 60.92 για τις αμοιβές των ποδοσφαιριστών, τις παρεπόμενες παροχές και τα έξοδα αυτών και τις εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις επί των αμοιβών τους. Η ανάπτυξη σε τρίτο βαθμό των παραπάνω λογαριασμών είναι ανάλογη με την ανάπτυξη των λογαριασμών 60.00, 60.02 και 60.03 αντίστοιχα.

Επίσης στον Λογιστικό Οδηγό προβλέπεται ιδιαίτερος λογαριασμός για την απόδοση του 10% των προνομιούχων μετοχών του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου, για τη χρήση της επωνυμίας, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών γνωρισμάτων του.

Παράλληλα κατηγοριοποιούνται οι πιο σημαντικές πηγές εσόδων της ΠΑΕ, μέσω της υιοθέτησης ιδιαίτερων λογαριασμών λογιστικής στα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, στις επιχορηγήσεις και τις παρεπόμενες ασχολίες.

Τέλος, περιλαμβάνεται ειδικός λογαριασμός(64.05.003) για τις συνδρομές για συμμετοχή σε διεθνείς διοργανώσεις αγώνων, ο οποίος πρακτικά δεν χρησιμοποιείται, καθώς – μέχρι σήμερα – δεν προβλέπεται πληρωμή συνδρομής για την συμμετοχή των ομάδων σε καμία διεθνή διοργάνωση.

#### **4.2 Παροχές σε Ποδοσφαιριστές**

Η σχέση μεταξύ της ΠΑΕ και του επαγγελματία ποδοσφαιριστή ρυθμίζεται από το συμβόλαιο επαγγελματία ποδοσφαιριστή, τις διατάξεις της Εργατικής Νομοθεσίας,

τον κωδικοποιημένο Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών (Κ.Ι.Μ)<sup>72</sup> και τον Εσωτερικό Κανονισμό λειτουργίας του ποδοσφαιρικού τμήματος της ΠΑΕ.

Για την παροχή των αθλητικών υπηρεσιών του ποδοσφαιριστή και την δέσμευση των δικαιωμάτων του από την ΠΑΕ υπογράφεται συμβόλαιο μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, υπόδειγμα του οποίου περιλαμβάνεται στον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών. Ειδικότερα, όσον αφορά τις αμοιβές και λοιπές παροχές που προβλέπονται στο τυποποιημένο συμβόλαιο επαγγελματία ποδοσφαιριστή, αυτές διακρίνονται στις τακτικές αποδοχές, τις έκτακτες αμοιβές, τις λοιπές παροχές – παροχές σε είδος και το πριμ υπογραφής συμβολαίου (παρ. 4.1 έως 4.4 Υποδείγματος Συμβολαίου). Οποιαδήποτε πρόσθετη συμφωνία τυχόν καταρτιστεί σε μεταγενέστερο – του συμβολαίου – χρόνο, για να έχει ισχύ θα πρέπει να αναφέρεται στο αρχικό συμβόλαιο και να έχει κατατεθεί στα αρμόδια όργανα εντός επτά ημερών (ΕΠΟ, Super League, Football League, ΠΣΑΠ, αρμόδια ΔΟΥ).

Επιπλέον, πρόσθετες αμοιβές προς τον ποδοσφαιριστή μπορούν να καταβάλλονται με βάση απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της ΠΑΕ ή με βάση τον Εσωτερικό Κανονισμό λειτουργίας του ποδοσφαιρικού τμήματος. Ο παραπάνω κανονισμός ρυθμίζει τις σχέσεις των ποδοσφαιριστών με την διοίκηση και το υπαλληλικό προσωπικό και την συμπεριφορά τους καθ' όλη τη διάρκεια συνεργασίας τους με την ΠΑΕ, τόσο κατά τη διάρκεια εκτέλεσης των αθλητικών τους υποχρεώσεων, όσο και εκτός αυτής (π.χ αποχή από τη χρήση αλκοόλ, τακτικός έλεγχος σωματικού βάρους, προκαθορισμένη διατροφή, απαγόρευση συμμετοχής σε άλλες αθλητικές δραστηριότητες, ορισμός συγκεκριμένης ενδυμασίας κατά τη διάρκεια διαφόρων εκδηλώσεων κλπ). Επίσης περιλαμβάνει ρυθμίσεις για τις υποχρεώσεις των ποδοσφαιριστών αναφορικά με τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών τους π.χ το εβδομαδιαίο πρόγραμμα διεξαγωγής των προπονήσεων, ορίζει τα είδη των πειθαρχικών παραπτωμάτων των ποδοσφαιριστών και την επιβολή ποινών π.χ επίπληξη, χρηματικό πρόστιμο.

Το πριμ υπογραφής συμβολαίου επαγγελματία ποδοσφαιριστή – όπως αναπτύχθηκε σε προηγούμενες παραγράφους – καταχωρείται στον λογαριασμό 16.90

---

<sup>72</sup>Σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν.2725/1999 καταρτίστηκε ο σχετικός κανονισμός με κοινή συμφωνία της ΕΠΟ, των επαγγελματιών συνδέσμων ΠΑΕ και του συνδικαλιστικού οργάνου των ποδοσφαιριστών και δημοσιεύτηκε με την ΥΑ 18338/2001, ΦΕΚ 1019/Β/2001(78). Η τελευταία τροποποίηση και κωδικοποίηση του Κανονισμού Ιδιότητας και Μετεγγραφών είναι στις 22/06/2018 με ισχύ από 01/07/2018.

«Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών», ως κόστος κτήσης των δικαιωμάτων του για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους. Όλες οι υπόλοιπες αμοιβές και λοιπές παροχές που δίνονται από την ΠΑΕ προς τους επαγγελματίες ποδοσφαιριστές παρακολουθούνται στους ειδικούς λογαριασμούς 60.90 «Αμοιβές ποδοσφαιριστών», 60.91 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών» και 60.92 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ποδοσφαιριστών».

#### **4.2.1 Τακτικές Αποδοχές Ποδοσφαιριστών και Έκτακτες Αμοιβές**

Οι πάσης φύσεως αμοιβές και λοιπές παροχές προς τον επαγγελματία ποδοσφαιριστή καθορίζονται ελεύθερα στο συμβόλαιο συνεργασίας του με την ΠΑΕ, με μοναδικό περιορισμό ως προς το ύψος των τακτικών μηνιαίων αποδοχών του. Σύμφωνα με τον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών, οι τακτικές μηνιαίες αποδοχές του ποδοσφαιριστή δεν μπορεί να είναι κατώτερες από τις αποδοχές του ανειδίκευτου εργάτη μηνιαίως, όπως ισχύουν κάθε φορά βάσει της εθνικής νομοθεσίας<sup>73</sup>.

Οι ασφαλιστικές εισφορές του ποδοσφαιριστή υπολογίζονται αποκλειστικά με βάση τις τακτικές μηνιαίες αποδοχές του<sup>74</sup> και παρακρατούνται από την ΠΑΕ για να αποδοθούν στο ΙΚΑ για λογαριασμό του. Η ασφάλιση των ποδοσφαιριστών είναι υποχρεωτική για τον κλάδο σύνταξης. Για την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη η ΠΑΕ ή η οικεία επαγγελματική ένωση είναι υποχρεωμένη να συνάψει ασφαλιστήριο συμβόλαιο με ιδιωτική ασφαλιστική εταιρία<sup>75</sup>. Ως εκ τούτου τα ποσοστά των ασφαλιστικών εισφορών του ΙΚΑ διαμορφώνονται σε 23,46% για τον εργοδότη και 13,95% για τον ποδοσφαιριστή<sup>76</sup>. Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των εισφορών του ποδοσφαιριστή από τις μεικτές αποδοχές του, ανάγεται σε ετήσια βάση, για να υπολογιστεί ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) που πρέπει να παρακρατηθεί, σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος μισθωτών – συνταξιούχων που ισχύει κάθε φορά.

<sup>73</sup> Άρθρο 12, παραρτήματος Α' Κ.Ι.Μ

<sup>74</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 89 του Ν.2725/1999, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 31 του Ν.3052/2002.

<sup>75</sup> Σύμφωνα με τον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών (2018), Παράρτημα Α «Διατάξεις Εφαρμογής Κανονισμού για τους Επαγγελματίες Ποδοσφαιριστές» άρθρο 12, παρ.8

<sup>76</sup> Σύμφωνα με τις εγκυκλίους του ΙΚΑ Α21/327/01 – 06.02.2009 και Α20/251/81 – 22.07.2011

Από την άλλη πλευρά, στις έκτακτες αμοιβές των ποδοσφαιριστών και τις δόσεις συμβολαίου μονοετούς διάρκειας δεν υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές (ως μη τακτικές μηνιαίες αποδοχές), ενώ ο φόρος εισοδήματος που παρακρατείται από την ΠΑΕ είναι 20%, χωρίς ωστόσο να εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των ποδοσφαιριστών<sup>77</sup>. Συνήθη παραδείγματα έκτακτων αμοιβών των ποδοσφαιριστών αποτελούν τα πριμ επίτευξης διαφόρων στόχων π.χ πριμ συμπλήρωσης ορισμένου αριθμού συμμετοχών, πριμ κατάκτησης τίτλων, πριμ για την πρόκριση στους ομίλους των ευρωπαϊκών διοργανώσεων κλπ.

Τέλος, επί του συνόλου των αμοιβών του ποδοσφαιριστή – τακτικών και έκτακτων, μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών – υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, με βάση τη σχετική κλίμακα εισοδήματος. Η λογιστική απεικόνιση των παραπάνω αμοιβών γίνεται όπως παρακάτω:

- χρέωση των λογαριασμών 60.90.00 «Τακτικές αποδοχές ποδοσφαιριστών» και 60.90.10 «Έκτακτες αμοιβές ποδοσφαιριστών» με τα μεικτά ποσά.
- χρέωση του λογαριασμού 60.92.00 «Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ» με τις εισφορές του εργοδότη
- πίστωση του λογαριασμού 55.00.00 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων», με το σύνολο των ασφαλιστικών κρατήσεων εργοδότη και εργαζομένου
- πίστωση του λογαριασμού 54.03 «Φόροι – τέλη αμοιβών προσωπικού», με τον φόρο εισοδήματος που παρακρατείται στις τακτικές μηνιαίες αποδοχές
- πίστωση ιδιαίτερων υπολογισμών του 54.90 «Φόρος μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών» με τους φόρους των δόσεων του μονοετούς συμβολαίου και των πρόσθετων αμοιβών του ποδοσφαιριστή
- πίστωση των λογαριασμών 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού», 33.01 «Χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού» και 33.02 «Δάνεια προσωπικού» με τα σχετικά ποσά που ενδεχόμενα έχει λάβει ο ποδοσφαιριστής και τέλος,
- πίστωση του λογαριασμού 53.00 «Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες», με το πληρωτέο ποσό.

---

<sup>77</sup> Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2015.

## 4.2.2 Παροχές σε Είδος Βάσει Συμβολαίου

Στα συμβόλαια των ποδοσφαιριστών που η κύρια κατοικία τους βρίσκεται σε άλλο νομό από το νομό που έχει έδρα η ΠΑΕ, καθώς και εκείνων που προέρχονται από άλλη χώρα, συχνά προβλέπεται η παραχώρηση χρήσης οικίας για τον ίδιο και την οικογένεια του. Επίσης, μία ακόμη παροχή που περιλαμβάνεται συνήθως στο συμβόλαια των επαγγελματιών ποδοσφαιριστών είναι η παραχώρηση της χρήσης ΙΧ αυτοκινήτου.

Στην πλειονότητα των περιπτώσεων, για την κάλυψη της υποχρέωσης της ΠΑΕ αναφορικά με την παροχή οικίας, συνάπτεται συμβόλαιο για μίσθωση στο όνομα της και χρήση από τον ποδοσφαιριστή. Η παραπάνω μίσθωση είναι λειτουργική και το μηνιαίο μίσθωμα, το οποίο είναι απαλλασσόμενο από τον ΦΠΑ<sup>78</sup> και το χαρτόσημο<sup>79</sup>, καταχωρείται στον ειδικό λογαριασμό 60.91.01 «Εξοδα στέγασης ποδοσφαιριστών». Ομοίως, στην περίπτωση της απλής λειτουργικής μίσθωσης ΙΧ αυτοκινήτου από την ΠΑΕ και παραχώρησης του στον ποδοσφαιριστή, το μηνιαίο μίσθωμα καταχωρείται στον λογαριασμό 60.91.99 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών», ενώ ο ΦΠΑ του σχετικού τιμολογίου στον λογαριασμό 63.98.08 «ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος»<sup>80</sup>.

Από την άλλη πλευρά, αν τα παραχωρούμενα για χρήση στοιχεία – οικία και ΙΧ – είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, μπορεί να γίνει εγγραφή τεκμαρτών εσόδων και εξόδων από ιδιοχρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων<sup>81</sup>. Τα διαφυγόντα έσοδα και τα απραγματοποίητα έξοδα από ενοίκια μπορούν να καταχωρηθούν σε ειδικούς υπολογαριασμούς των 75.05 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων» και 60.91.01 «Εξοδα στέγασης ποδοσφαιριστών» και των 75.07 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων» και 60.91.99 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών» για την οικία και το ΙΧ αντίστοιχα. Ζήτημα απόδοσης ΦΠΑ εκροών από την ιδιοχρησιμοποίηση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων δεν προκύπτει, καθώς η ΠΑΕ δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο μπορεί να είχε

<sup>78</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2859/200, άρθρο 22, περ. κστ, η μίσθωση ακινήτου απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, εκτός από την περίπτωση της μίσθωσης για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, κατά την οποία ο εκμισθωτής δύναται να επιλέξει την υπαγωγή στο φόρο. Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ 1180/2013 επαγγελματική θεωρείται η μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, δηλαδή την παραγωγή, εμπορία ή παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.2859/2000.

<sup>79</sup> Σύμφωνα με τον Ν.3522/2006, άρθρο 3, παρ.4

<sup>80</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2859/2000, άρθρο 30, παρ.4, περ.ε

<sup>81</sup> Σ.ΛΟ.Τ, αριθμός πρωτοκόλλου 1239, 23/06/2016

επιβαρυνθεί η – με οποιονδήποτε τρόπο – κτήση τους, από τον ΦΠΑ εκροών<sup>82</sup>. Κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών εσόδων – εξόδων από ενοίκια απαλείφονται και δεν προσαυξάνουν τα σχετικά έσοδα και έξοδα.

Πέραν της παραχώρησης χρήσης οικίας και ΙΧ αυτοκινήτου, στους παραπάνω λογαριασμούς 60.91.01 και 60.91.99 καταχωρούνται και άλλες δαπάνες που μπορεί να καλύπτει η ΠΑΕ για λογαριασμό του ποδοσφαιριστή, σχετικές με τα έξοδα στέγασης και μετακίνησης του. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών αποτελούν οι λογαριασμοί κοινής ωφελείας, τα κοινόχρηστα, οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης του ακινήτου κλπ, καθώς και τα καύσιμα, τα διόδια, τα ασφάλιστρα, τα τέλη κυκλοφορίας κλπ του αυτοκινήτου.

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ οι παραπάνω δαπάνες συνιστούν παροχές σε είδος, οι οποίες αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτάται μέσα στα πλαίσια της εργασιακής σχέσης του ποδοσφαιριστή με την ΠΑΕ και φορολογούνται. Η ΠΑΕ υποχρεούται να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών του ποδοσφαιριστή την μισθολογική αξία των παροχών σε είδος, ούτως ώστε να υπολογιστεί ο συνολικός φόρος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που αναλογεί στα εισοδήματά του, κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του από την αρμόδια ΔΟΥ. Η αποτίμηση της αξίας της παροχής μισθωμένης οικίας ισούται με το σύνολο των μισθωμάτων που κατέβαλλε η ΠΑΕ κατά την διάρκεια της χρήσης της από τον ποδοσφαιριστή εντός του φορολογικού έτους. Αν η παραχώρηση της χρήσης αφορά οικία ιδιοκτησίας της ΠΑΕ, η αποτίμηση της ισούται με το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατ' αναλογία της διάρκειας παραχώρησης στον ποδοσφαιριστή εντός του φορολογικού έτους<sup>83</sup>. Οι επιπλέον δαπάνες στέγασης που μπορεί να καλύπτει η ΠΑΕ για τον ποδοσφαιριστή – λογαριασμοί κοινής ωφελείας, κοινόχρηστα κλπ – αποτιμώνται στην αγοραία αξία τους και περιλαμβάνονται στη βεβαίωση αποδοχών του ποδοσφαιριστή

---

<sup>82</sup>Στην περίπτωση της αγοράς ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης έως εννέα θέσεις, δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (Ν.2859/2000, άρθρο 30, παρ.4).

Στην περίπτωση της αγοράς οικίας με άδεια κατασκευής ή αναθεώρηση της μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006, πριν την με οποιονδήποτε τρόπο χρήση της (ιδιόχρηση, μίσθωση κλπ) ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση δεν είχε εκπέσει από το ΦΠΑ εκροών, εφόσον το ακίνητο δεν επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς της δραστηριότητας της ΠΑΕ και την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, αλλά για ιδιωτική χρήση των ποδοσφαιριστών (Ν.2859/2000, άρθρο 6 και άρθρο 30, παρ.1).

<sup>83</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013, άρθρο 13, παρ.5

αν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος. Από την άλλη πλευρά, η αξία της παροχής ΙΧ αυτοκινήτου υπολογίζεται ανάλογα με τους μήνες χρησιμοποίησης του από τον ποδοσφαιριστή εντός του φορολογικού έτους, ως ποσοστό της λιανικής τιμής πώλησης προ φόρων του οχήματος, με βάση την παλαιότητα του και ανεξάρτητα από τον τρόπο κτήσης του από την ΠΑΕ, δηλαδή αν κατέχεται με μίσθωση ή αγορά. Ο παραπάνω τρόπος υπολογισμού της μισθολογικής αξίας της παραχώρησης αυτοκινήτου, ισχύει μόνο για τον σκοπό της δήλωσης του σχετικού εισοδήματος στην βεβαίωση αποδοχών του ποδοσφαιριστή, ενώ για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ΠΑΕ λαμβάνεται υπόψιν το ύψος των πραγματικών δαπανών του οχήματος (μίσθωμα, διόδια, καύσιμα, αποσβέσεις, τέλη κυκλοφορίας, ασφάλιστρα, επισκευές και συντηρήσεις κλπ)<sup>84</sup>.

Τέλος η παραχώρηση της χρήσης οικίας και αυτοκινήτου κατά τα ανωτέρω, περιλαμβάνεται εννοιολογικά στις τακτικές αποδοχές του ποδοσφαιριστή, καθώς αποτελούν παροχές σε είδος που αναγράφονται στο συμβόλαιο, οι οποίες δίνονται σε μόνιμη και σταθερή βάση, ως μέρος του ανταλλάγματος για την παροχή των υπηρεσιών του στην ΠΑΕ. Συνακόλουθα πρέπει να καταβληθούν ασφαλιστικές εισφορές, οι οποίες υπολογίζονται με βάση σχετική απόφαση του διοικητικού συμβουλίου του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ για την αποτίμηση σε χρήμα των μισθολογικών παροχών σε είδος<sup>85</sup>.

### **4.2.3 Λοιπές Παροχές Ποδοσφαιριστών**

Ο λογαριασμός 60.91 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών» περιέχει όλα τα έξοδα και τις παροχές που πραγματοποιεί η ΠΑΕ για τους ποδοσφαιριστές, τα οποία δεν καταχωρούνται στον λογαριασμό 60.90 «Αμοιβές ποδοσφαιριστών» που παρακολουθούνται οι υποκείμενες σε ασφαλιστικές κρατήσεις αμοιβές των ποδοσφαιριστών. Ο λογαριασμός 60.91 αναπτύσσεται όπως ο λογαριασμός 60.02 και εκτός από τα έξοδα στέγασης που αναπτύχθηκαν παραπάνω, περιλαμβάνει τα έξοδα ένδυσης, κυλικείου, ψυχαγωγίας, επιμόρφωσης, ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, ασφαλίσεων και τέλος τις λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα των ποδοσφαιριστών.

---

<sup>84</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013, άρθρο 13, παρ.2, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4446/2016, άρθρο 99, παρ.1 και την ΠΟΛ 1045/2017.

<sup>85</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κανονισμού ασφάλισης του ΙΚΑ - ΕΤΑΜ

Στον λογαριασμό 60.91.00 «Είδη ένδυσης ποδοσφαιριστών» μπορούν να παρακολουθούνται τα ποσά που δαπανούνται από την ΠΑΕ για τις επίσημες εμφανίσεις και το λοιπό αθλητικό υλικό ένδυσης και υπόδησης των ποδοσφαιριστών, όταν δεν είναι σημαντικά για το μέγεθος της ΠΑΕ. Η παροχή αυτών των αθλητικών ειδών δεν αποτελεί εισόδημα για τους ποδοσφαιριστές καθώς εξυπηρετεί τις λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της ΠΑΕ και είναι απαραίτητη για λόγους υγιεινής και ομοιόμορφης εμφάνισης. Το ΦΠΑ εισροών από την αγορά των επίσημων εμφανίσεων της ομάδας και γενικά των ειδών ένδυσης που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, π.χ διαφήμιση χορηγών, εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της ΠΑΕ.

Στον λογαριασμό 60.91.02 «Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου – εστιατορίου ποδοσφαιριστών» καταχωρούνται τα έξοδα για την σίτιση των ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου<sup>86</sup>, π.χ μετά από τις προπονήσεις, πριν από τους επίσημους αγώνες, στην ετήσια προετοιμασία της ομάδας κλπ. Για τις δαπάνες τροφής και ποτών του προσωπικού δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ<sup>87</sup>, εκτός ίσως από εκείνες που γίνονται μέσα στα πλαίσια επίσημων ή φιλικών αγώνων της ΠΑΕ, οι οποίες σύμφωνα με τον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών<sup>88</sup> βαρύνουν αποκλειστικά την ΠΑΕ<sup>89</sup>. Επίσης από άποψη φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν θεωρούνται εισόδημα από παροχή σε είδος προς τους ποδοσφαιριστές.

Στον λογαριασμό 60.91.03 παρακολουθούνται τα έξοδα ψυχαγωγίας των ποδοσφαιριστών π.χ έξοδα γευμάτων για την καλλιέργεια των σχέσεων μεταξύ των ποδοσφαιριστών, έξοδα ξεναγήσεων κατά τη διάρκεια της ετήσιας προετοιμασίας η οποία πραγματοποιείται σε άλλη χώρα κλπ. Το ΦΠΑ των εξόδων ψυχαγωγίας καταχωρείται στον λογαριασμό 63.98.09 «ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος» καθώς, αφενός δεν συμψηφίζεται με το ΦΠΑ εκροών και αφετέρου τα έξοδα ψυχαγωγίας και το ΦΠΑ που τα βαρύνει δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΠΑΕ κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών<sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> Ο ημερήσιος εργάσιμος χρόνος των ποδοσφαιριστών καθορίζεται από τον Εσωτερικό Κανονισμό του ποδοσφαιρικού τμήματος.

<sup>87</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2859/2000, άρθρο 30, παρ.4, περ.δ

<sup>88</sup> Παράρτημα Α, άρθρο 12, παρ.4.

<sup>89</sup> Κατ' ανάλογη εφαρμογή της ΣτΕ 953/2016

<sup>90</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2859/2000, άρθρο 30, παρ.4, περ.γ και τον Ν.4172/2013, άρθρο 23, περ.ι και περ.ια



Στον λογαριασμό 60.91.04 «Έξοδα επιμόρφωσης ποδοσφαιριστών» παρακολουθούνται τα έξοδα της ΠΑΕ για την εκπαίδευση και επιμόρφωση τους αναφορικά με το άθλημα του ποδοσφαίρου. Μέσα στα πλαίσια των επαγγελματικών υποχρεώσεων των ποδοσφαιριστών εντάσσεται η παρακολούθηση διαφόρων σεμιναρίων που διοργανώνονται από την ΕΠΟ σύμφωνα με τους διεθνείς κανονισμούς ποδοσφαίρου, όπως ετήσια σεμινάρια για την καταπολέμηση του ρατσισμού στο ποδόσφαιρο, της φαρμακοδιέγερσης των αθλητών, της χειραγώγησης αγώνων, σεμινάριο για θέματα διαιτησίας, για τους Κανόνες του Παιχνιδιού κλπ. Επιπρόσθετα στον παραπάνω λογαριασμό καταχωρούνται τα δίδακτρα σχολείων – φροντιστηρίων που τυχόν καταβάλλονται για την σχολική ή ακαδημαϊκή ή επαγγελματική εκπαίδευση των ποδοσφαιριστών (πέραν της ποδοσφαιρικής τους κατάρτισης). Από τις παραπάνω δαπάνες, εκείνες που σχετίζονται με το άθλημα του ποδοσφαίρου, δεν αποτελούν εισόδημα για τον ποδοσφαιριστή, καθώς αποτελούν λειτουργικές ανάγκες της ΠΑΕ<sup>91</sup>. Το ίδιο ενδέχεται να ισχύει και με τις δαπάνες επιμόρφωσης που υποχρεωτικά καλύπτονται από την ΠΑΕ σύμφωνα με τον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών της ΕΠΟ<sup>92</sup>, επομένως αποτελούν εξ ορισμού λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της. Τις υπόλοιπες δαπάνες επιμόρφωσης των ποδοσφαιριστών, η ΠΑΕ υποχρεούται να τις συμπεριλάβει στις βεβαιώσεις αποδοχών.

Στο λογαριασμό 60.91.05 καταχωρούνται τα έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης των ποδοσφαιριστών π.χ έξοδα εγχειρήσεων, νοσήλια, εξετάσεις κλπ. Σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία η κάλυψη ιατρικών εξόδων του προσωπικού αποτελεί παροχή σε είδος που προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων. Όμως στην περίπτωση της ΠΑΕ, η κάλυψη των παραπάνω δαπανών αποτελεί υποχρέωση της έναντι των ποδοσφαιριστών, σύμφωνα με τους εγχώριους και διεθνείς κανονισμούς ποδοσφαίρου και γίνεται μέσα στα πλαίσια εξυπηρέτησης των λειτουργικών της αναγκών. Συνεπώς το ύψος των παραπάνω δαπανών μπορεί να μην προστίθεται στις αμοιβές των ποδοσφαιριστών ως παροχή σε είδος που προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα.

Στον λογαριασμό 60.91.06 «Ασφάλιστρα ποδοσφαιριστών» καταχωρούνται τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται σε ιδιωτική ασφαλιστική εταιρία, για την

---

<sup>91</sup> Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2014

<sup>92</sup> Σύμφωνα με τον Κ.Ι.Μ., άρθρο 18 η ΠΑΕ είναι υποχρεωμένη να εξασφαλίσει μία ακαδημαϊκή ή σχολική ή επαγγελματική εκπαίδευση – επιπρόσθετα της ποδοσφαιρικής – στους ανήλικους ποδοσφαιριστές που αποκτά με διεθνή μετεγγραφή.

ιατροφαρμακευτική κάλυψη των ποδοσφαιριστών. Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη παράγραφο, τα παραπάνω ασφάλιστρα βαρύνουν κατά τα 2/3 την ΠΑΕ και κατά το 1/3 τον ποδοσφαιριστή. Για τα εισπραττόμενα ποσά από τη συμμετοχή των ποδοσφαιριστών στα ασφάλιστρα, πιστώνεται ο λογαριασμός 75.01 «Εσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό». Από άποψη φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η ΠΑΕ – πλέον των 1.500€ ανά εργαζόμενο – θεωρούνται εισόδημα. Όμως, στην περίπτωση των ποδοσφαιριστών ενδέχεται να μην ισχύει το όριο των 1.500€ καθώς η δαπάνη των ασφαλιστρών για τον κλάδο υγείας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την φύση των υπηρεσιών που παρέχουν οι ποδοσφαιριστές προς την ΠΑΕ. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί εισόδημα ανεξαρτήτως του ύψους της, το οποίο διαμορφώνεται σε υψηλότερα επίπεδα απ' ότι των λοιπών εργαζομένων λόγω της φύσης των υπηρεσιών τους (όσο αυξάνεται η πιθανότητα εμφάνισης των κινδύνων που καλύπτει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, τόσο αυξάνεται το κόστος των ασφαλιστρών).

Τέλος, στον λογαριασμό 60.91.99 «Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών» παρακολουθούνται τα έξοδα που δεν εντάσσονται σε μία από τις παραπάνω κατηγορίες, όπως η παροχή χρήσης εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Ο ΦΠΑ της παραπάνω παροχής σε είδος εκπίπτει από τον ΦΠΑ εκροών της ΠΑΕ. Επίσης η χρήση της σύνδεσης κατά το ποσό που υπερβαίνει το κόστος του εταιρικού προγράμματος και εφόσον η υπέρβαση γίνεται για προσωπικούς λόγους και όχι για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητας της ΠΑΕ, θεωρείται εισόδημα από παροχή σε είδος για τον ποδοσφαιριστή. Άλλη παροχή σε είδος που εντάσσεται στον παραπάνω λογαριασμό είναι η κάλυψη εξόδων ταξιδίων π.χ αεροπορικών εισιτηρίων, για την εξυπηρέτηση των προσωπικών αναγκών του ποδοσφαιριστή, τα οποία φορολογούνται στη βάση του φυσικού προσώπου. Γενικά, όλες οι παροχές σε είδος που θεωρούνται εισόδημα, εκτός από τα έξοδα στέγασης και τη χρήση ΙΧ αυτοκινήτου, περιλαμβάνονται στη βεβαίωση αποδοχών, εφόσον υπερβαίνουν τα 300€ ανά φορολογικό έτος.

#### 4.2.4 Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης Αμοιβών και Εξόδων Ποδοσφαιριστών

Οι πάσης φύσεως αμοιβές και έξοδα που αναλαμβάνει μία ΠΑΕ για λογαριασμό των ποδοσφαιριστών που απασχολεί, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της, για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών της χρήσης. Από την άλλη πλευρά όμως, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών και του φόρου εισοδήματος της ΠΑΕ, δεν πρέπει να συμπεριληφθούν εκείνες οι αμοιβές και τα έξοδα των ποδοσφαιριστών τα οποία δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι αμοιβές και τα διάφορα έξοδα των ποδοσφαιριστών που καταχωρούνται στον λογαριασμό 60, με δεδομένο ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έξοδα της ΠΑΕ όταν πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις<sup>93</sup>:

- Έχουν εγγραφεί στα λογιστικά βιβλία της ΠΑΕ
- Είναι πραγματικές και όχι εικονικές
- Αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα, π.χ συμβόλαια επαγγελματιών ποδοσφαιριστών, Εσωτερικός Κανονισμός ΠΑΕ, αποφάσεις διοικητικού συμβουλίου κλπ
- Έχουν εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών
- Όσον αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές επί των παραπάνω αμοιβών και παροχών, έχουν εξοφληθεί εμπρόθεσμα, έστω και σε επόμενο φορολογικό έτος<sup>94</sup>, π.χ οι ασφαλιστικές εισφορές Ιουνίου 2019 θα εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 01/07/2018 – 30/06/2019 εάν καταβληθούν εμπρόθεσμα, δηλαδή έως την 31<sup>η</sup> Ιουλίου 2019. Από την άλλη πλευρά, οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται εκπρόθεσμα μέσα σε ένα έτος, αλλά ανάγονται σε προηγούμενα έτη, φορολογικά αναγνωρίζονται για έκπτωση στο έτος καταβολής, ενώ λογιστικά αναγνωρίζονται κατά την πραγματοποίησή τους.

<sup>93</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4172/2013, άρθρα 22, 23 (περ. ιδ) και την ΠΟΛ 1113/2015, διευκρινίσεις άρθρου 23, περ. ιβ.

<sup>94</sup> Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02.06.2015

- Όσον αφορά το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση, εκπίπτει έως του ποσού που ισούται με το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου

Εξαίρεση αποτελούν οι προβλέψεις για αποζημίωση ποδοσφαιριστών μετά την έξοδο από την ΠΑΕ, οι οποίες αναγνωρίζονται λογιστικά όταν η πιθανότητα πραγματοποίησης τους είναι άνω του 50%<sup>95</sup>, ενώ φορολογικά μόνο όταν πραγματοποιηθούν. Επίσης οι δαπάνες ψυχαγωγίας των ποδοσφαιριστών δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Για παράδειγμα έστω ότι ασφαλιστικές εισφορές ποδοσφαιριστών μηνός Ιουνίου ποσού 6.000€, καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 31/08 και οι δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ετήσιας προετοιμασίας των ποδοσφαιριστών – από 5/07 έως 05/08 – ανήλθαν σε 1.500€.

#### 1. Αντιλογισμός εγγραφής ασφαλιστικών εισφορών 30/06/XX

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.92	Ασφαλιστικές Εισφορές Ποδοσφαιριστών		6.000
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		
55.00	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων	6.000	

#### 2. Μεταφορά ασφαλιστικών εισφορών σε λογαριασμούς διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.60	Λογισμένα Έξοδα Παροχών σε Εργαζομένους	6.000	

<sup>95</sup> Η πρόβλεψη αποζημίωσης ποδοσφαιριστή λόγω εξόδου από την ΠΑΕ μπορεί να υπολογιστεί με βάση το άρθρο 14 του ΚΙΜ, όπου προβλέπει την οφειλόμενη αποζημίωση σε περίπτωση λύσης κατά την προστατευόμενη ή μη περίοδο του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή. Προστατευόμενη περίοδος συμβολαίου είναι οι 3 πρώτες αγωνιστικές περιόδους όταν ο ποδοσφαιριστής κατά την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου είναι κάτω των 28 ετών και οι δύο πρώτες αγωνιστικές περιόδους όταν ο ποδοσφαιριστής είναι άνω των 28 ετών.

55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		
55.60	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί – Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		6.000

3. Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων από ασφαλιστικές εισφορές (6.000\*29% = 1.740€)

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.740	
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		1.740

4. Μεταφορά λογαριασμού 60.60 για τον προσδιορισμό των διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.60	Λογισμένα Έξοδα Παροχών σε Εργαζομένους		6.000
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.00	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης προ Φόρου Εισοδήματος	6.000	

5. Συνολική διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	1.740	
88.42.00	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης προ Φόρου Εισοδήματος		6000
88.42.99	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης μετά τον Αναβαλλόμενο Φόρο Εισοδήματος	4.260	

6. Μεταφορά διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος Ισολογισμού 30/06/XX

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.99	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης μετά τον Αναβαλλόμενο Φόρο Εισοδήματος		4.260
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		
42.42	Αποτελέσματα εις Νέο – Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	4.260	

Την επόμενη χρήση θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές:

7. Λογισμός εξόδων ψυχαγωγίας ετήσιας προετοιμασίας, ποσού 1.500€ στις 05/08/XX

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.69	Διαφορές από Παροχές σε Εργαζομένους		
60.69.01	Μη Εκπιπτόμενες Φορολογικά Δαπάνες Παροχών σε Εργαζομένους – Μόνιμες Διαφορές	1.500	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.60	Προμηθευτές – Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		1.500

8. Λογισμός ασφαλιστικών εισφορών προηγούμενης χρήσης που καταβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 31/08/XX

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.92	Ασφαλιστικές Εισφορές Ποδοσφαιριστών	6.000	
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		
55.00	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων		6.000

9. Διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης από εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		
55.60	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί – Διαφορές Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	6.000	
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		

88.42.00	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης προ Φόρου Εισοδήματος		6.000
----------	--	--	-------

10. Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων από ασφαλιστικές εισφορές (6.000\*29% = 1.740€)

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.01	Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης	1.740	
46	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ		1.740

11. Μεταφορά εξόδων ψυχαγωγίας σε λογαριασμό διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης στο τέλος της χρήσης

Κωδικός Λογαριασμού	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
60	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ		
60.69	Διαφορές από Παροχές σε Εργαζομένους		
60.69.01	Μη Εκπιπτόμενες Φορολογικά Δαπάνες Παροχών σε Εργαζομένους – Μόνιμες Διαφορές		1.500
88	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
88.42	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης		
88.42.00	Αποτέλεσμα Διαφορών Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης προ Φόρου Εισοδήματος	1.500	



Στο τέλος της χρήσης υπολογίζεται η συνολική διαφορά λογιστικής – φορολογικής βάσης με τη μεταφορά όλων των σχετικών λογαριασμών στον 88.42, ο οποίος στη συνέχεια εξισώνεται με μεταφορά στον 42.42 «Αποτελέσματα εις νέο – Διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης».

### **4.3 Αμοιβές και Έξοδα Προπονητών**

Για την παροχή των υπηρεσιών του προπονητή στην ΠΑΕ καταρτίζεται υποχρεωτικά έγγραφη συμφωνία μεταξύ των μερών, η οποία καθορίζει τους ιδιαίτερους όρους της μεταξύ τους συνεργασίας.

Βάσει νόμου, αντικείμενο της παραπάνω σύμβασης μπορεί να είναι η παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών από τον προπονητή ή η παροχή αυτών με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Στην περίπτωση της παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών γίνεται χρήση του λογαριασμού 61.00.007 «Αμοιβές και έξοδα προπονητών».

Στην πράξη το συμβόλαιο που καταρτίζεται μεταξύ ΠΑΕ και προπονητή αφορά την αποκλειστική χρήση των υπηρεσιών του με σχέση εξαρτημένης εργασίας και περιλαμβάνει – μεταξύ άλλων – ένα ποσό ως πριμ υπογραφής, καταβλητέο σε δόσεις κατά τη διάρκεια του συμβολαίου και τις τακτικές μηνιαίες αποδοχές του προπονητή, με βάση τις οποίες υπολογίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές. Σε αυτή την περίπτωση το πριμ υπογραφής συμβολαίου καταχωρείται στα άυλα πάγια στοιχεία της ΠΑΕ και αντιμετωπίζεται όπως και οι δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών.

### **4.4 Προνόμιο Μετοχών Ιδρυτικού Αθλητικού Σωματείου 10%**

Οι μετοχές που κατέχει το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο για την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του στην ΠΑΕ, απολαμβάνουν – μεταξύ άλλων – το πρόνομιο της απόληψης σταθερού ποσοστού 10% επί των καθαρών εισπράξεων των εντός έδρας αγώνων της ΠΑΕ, όπως αυτές προσδιορίζονται στα φύλλα εκκαθάρισεως των αγώνων.

Η οικονομική διαχείριση των αγώνων – εκτός του τελικού Κυπέλου Ελλάδος – ανήκει στην γηπεδούχο ΠΑΕ και εποπτεύεται από την διοργανώτρια αρχή. Για κάθε αγώνα συντάσσεται μηχανογραφημένο έντυπο εκκαθάρισης, το οποίο περιλαμβάνει τα

ακαθάριστα έσοδα από τα εισιτήρια του αγώνα. Ως ακαθάριστα νοούνται τα έσοδα πριν από την αφαίρεση των εξόδων του αγώνα που επιβαρύνουν την γηπεδούχο ΠΑΕ. Τα έξοδα του αγώνα που αναγνωρίζονται για έκπτωση, για τον προσδιορισμό του ποσοστού του ερασιτεχνικού σωματείου είναι τα εξής<sup>96</sup>:

- ποσοστό χρήσης γηπέδου 15% επί των ακαθάριστων εσόδων του αγώνα
- το ΦΠΑ του τιμολογίου για τη χρήση του γηπέδου (όπου υπάρχει)
- Ηλεκτροφωτισμός γηπέδου
- ποσοστό υπέρ της διοργανώτριας αρχής. Για τους αγώνες πρωταθλήματος παρακρατείται ποσοστό 4% επί των ακαθάριστων εσόδων υπέρ SuperLeague και 4,5% υπέρ ΕΠΟ. Για τους αγώνες Κυπέλου Ελλάδος και τους αγώνες διεθνών διοργανώσεων παρακρατείται ποσοστό 5,5% και 3,5% υπέρ ΕΠΟ αντίστοιχα.
- Έξοδα ασφάλειας αγώνα από ιδιωτική εταιρία παροχής υπηρεσιών ασφαλείας<sup>97</sup>
- Έξοδα εκτύπωσης εισιτηρίων
- Αμοιβές διαιτητών (όπου προβλέπονται), παρατηρητή αγώνα, συντονιστή εγκατάστασης, οικονομικού παρατηρητή ΕΠΟ και γιατρού
- Αμοιβές λοιπών προσώπων που απασχολούνται για τη διοργάνωση του αγώνα (πριν και κατά τη διάρκεια του) π.χ ταμίες, φύλακες, θυρωροί, εργάτες κλπ
- Οποιαδήποτε άλλη αμοιβή, έξοδο, τέλος επιβάλλεται από τη νομοθεσία, τους κανονισμούς και τις αποφάσεις της ΕΠΟ και των Super League, Football League.

Στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των παραπάνω εξόδων από τα έσοδα του αγώνα, υπολογίζεται και αποδίδεται το ποσοστό 10% που δικαιούται το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο. Το ποσό αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό 61.98.000 «Μέρισμα άρθρου 6, παρ.5 Ν.879/1979».

Τέλος αν το συνολικά καταβλητέο μέρος της χρήσης είναι μεγαλύτερο από το παραπάνω ετήσιο ποσό, το ιδρυτικό σωματείο δικαιούται τη διαφορά.

---

<sup>96</sup> Σύμφωνα με τον Κανονισμό Αγώνων Ποδοσφαίρου (ΚΑΠ) της ΕΠΟ και την προκήρυξη του πρωταθλήματος «SuperLeague Ελλάδα» της αγωνιστικής περιόδου 2018 – 2019.

<sup>97</sup> Σύμφωνα με τον Ν.2725/1999, άρθρο 41Δ, παρ.11 η ΠΑΕ συμβάλλεται υποχρεωτικά με ιδιωτική εταιρία ασφαλείας

## 4.5 Έσοδα ΠΑΕ

Τα έσοδα<sup>98</sup> μίας ΠΑΕ προέρχονται κατά κύριο λόγο από τις πωλήσεις εισιτηρίων για την παρακολούθηση των εντός έδρας αγώνων της, την παραχώρηση των δικαιωμάτων μετάδοσης και αναμετάδοσης – τηλεοπτικής, ραδιοφωνικής, μέσω διαδικτύου – των παραπάνω αγώνων, τα συμβόλαια χορηγιών και παραχώρησης διαφημιστικών χώρων του γηπέδου και τις πωλήσεις των δικαιωμάτων των ποδοσφαιριστών που έχει στο δυναμικό της.

Ο Λογιστικός Οδηγός ΠΑΕ περιλαμβάνει τους εξής λογαριασμούς:

- 73.00 «Έσοδα αγώνων Πρωταθλήματος εκτός έδρας»
- 73.01 «Έσοδα αγώνων Πρωταθλήματος εντός έδρας»
- 73.02 «Έσοδα αγώνων Κυπέλου»
- 73.03 «Έσοδα φιλικών συναντήσεων»
- 73.04 «Έσοδα διεθνών συναντήσεων»
- 73.05 «Έσοδα από διαρκή εισιτήρια»
- 73.10 «Έσοδα από τηλεοπτικές μεταδόσεις αγώνων στο εσωτερικό»
- 73.11 «Έσοδα από τηλεοπτικές μεταδόσεις αγώνων στο εξωτερικό»
- 73.15 «Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό»
- 73.16 «Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εξωτερικό»
- 74.90 «Επιχορηγήσεις λειτουργίας ΠΑΕ»
- 75.00.004 «Έσοδα από διαφημίσεις»

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ για τα παραπάνω έσοδα από παροχή υπηρεσιών η ΠΑΕ εκδίδει το σχετικό παραστατικό όταν παρέχεται η υπηρεσία ή μέρος αυτής ή όταν αποκτάται το δικαίωμα λήψης της υπηρεσίας. Επίσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν είναι σφόδρα πιθανή η εισροή μελλοντικού οικονομικού οφέλους, με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης ή τη μέθοδο της ολοκληρωμένης

---

<sup>98</sup> Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 έσοδο είναι η μεικτή εισροή οικονομικών ωφελειών της περιόδου, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της ΠΑΕ και αυξάνει την καθαρή της θέση, εκτός από τις αυξήσεις καθαρής θέσης που προέρχονται από τις συνεισφορές των μετόχων της.

σύμβασης<sup>99</sup>, εφόσον δεν επηρεάζονται σημαντικά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τέλος η επιμέτρηση αυτών γίνεται σε καθαρά ποσά από επιστροφές, εκπτώσεις και φόρους επί των πωλήσεων.

Ο λογαριασμός 73.00 δεν χρησιμοποιείται καθώς βάσει του Κανονισμού Αγώνων Ποδοσφαίρου της ΕΠΟ, τα έσοδα και έξοδα της εκκαθάρισης ανά αγώνα αφορούν τη γηπεδούχο ΠΑΕ. Οι υπολογαριασμοί του 74.90 «Επιχορηγήσεις λειτουργίας ΠΑΕ» έχουν διαφοροποιηθεί.

#### **4.5.1 Πωλήσεις Εισιτηρίων Απλών και Διαρκείας**

Τα εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση ποδοσφαιρικών αγώνων, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τα απλά εισιτήρια και τα εισιτήρια διαρκείας. Το κριτήριο διαχωρισμού είναι ο αριθμός των αγώνων για τους οποίους ο κάτοχος του εισιτηρίου αποκτά δικαίωμα εισόδου στις αθλητικές εγκαταστάσεις διεξαγωγής αυτών. Τα απλά εισιτήρια εκδίδονται κατά αγώνα ενώ τα εισιτήρια διαρκείας δίνουν το δικαίωμα εισόδου στο γήπεδο διεξαγωγής όλων των εντός έδρας αγώνων της ΠΑΕ για μία ολόκληρη αγωνιστική περίοδο.

Σε αρκετές περιπτώσεις η προπώληση εισιτηρίων διαρκείας μιας περιόδου ξεκινάει πριν τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή πριν τις 30/06 κάθε έτους, καθώς υπάρχει αυξημένη ανάγκη ταμειακής ρευστότητας στην ΠΑΕ, λόγω έναρξης της μεταγραφικής περιόδου την 01/07 κάθε έτους. Οι παραπάνω πωλήσεις εισιτηρίων διαρκείας καταχωρούνται με πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού 56.00 «Έσοδα επόμενων χρήσεων», του λογαριασμού 54.00 με το ΦΠΑ πωλήσεων – προκειμένου να συμψηφιστεί με το ΦΠΑ εισροών της ίδιας περιόδου – και χρέωση λογαριασμού απαιτήσεων ή διαθεσίμων. Την επόμενη περίοδο γίνεται μεταφορά του σχετικού υπολοίπου του λογαριασμού 56 στον λογαριασμό 73.05 «Έσοδα από διαρκή εισιτήρια».

---

<sup>99</sup> Σύμφωνα με τη μέθοδο της ολοκληρωμένης σύμβασης τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα σχετικά με αυτήν έξοδα που πραγματοποιούνται, αναγνωρίζονται όταν ολοκληρωθεί η υπηρεσία. Με την μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης τόσο οι υπηρεσίες όσο και τα σχετιζόμενα με την παροχή αυτών έξοδα, αναγνωρίζονται ανάλογα με το ποσοστό της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου.

Στη συνέχεια μετά από κάθε αγώνα – με βάση το φύλλο εκκαθάρισης αγώνα<sup>100</sup> το οποίο περιλαμβάνει τις ακαθάριστες εισπράξεις τόσο των απλών εισιτηρίων όσο και των αναλογούντων εισιτηρίων διαρκείας – γίνεται μεταφορά από το λογαριασμό 73.05 σε λογαριασμό πωλήσεων εισιτηρίων αγώνων, ανάλογα με το είδος του αγώνα (πρωταθλήματος, κυπέλου, φιλικού, διεθνούς). Στο τέλος της χρήσης, το υπόλοιπο του λογαριασμού των πωλήσεων εισιτηρίων διαρκείας περιλαμβάνει την αξία των υπηρεσιών που πωλήθηκαν αλλά δεν ελήφθησαν από τους κατόχους αυτών των εισιτηρίων.

#### **4.5.2 Έσοδα από Τηλεοπτικές Μεταδόσεις**

Μία κύρια πηγή εσόδων για κάθε ΠΑΕ αποτελεί η πώληση των δικαιωμάτων μετάδοσης, αναμετάδοσης και αναπαραγωγής μέσω οπτικοακουστικών μέσων, των εντός έδρας αγώνων της, που πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια επίσημων ή φιλικών διοργανώσεων.

Για την πώληση των δικαιωμάτων μετάδοσης των αγώνων της, η ΠΑΕ μπορεί να συμβληθεί μεμονωμένα με εταιρία η οποία θα εκδηλώσει το σχετικό ενδιαφέρον. Από την άλλη πλευρά μπορεί να παραχωρήσει με έγγραφη άδεια, τη διαχείριση των δικαιωμάτων μετάδοσης των αγώνων της στην αρμόδια διοργανώτρια αρχή.

Με βάση τα παραπάνω, για τους αγώνες της αγωνιστικής περιόδου 2018 – 2019 των διοργανώσεων του Κυπέλου Ελλάδος και του Πρωταθλήματος Β΄ εθνικής κατηγορίας, καθώς και τους επίσημους διεθνείς αγώνες (Champions League, Europa League) που τυχόν συμμετέχει μία ΠΑΕ, ασκείται κεντρική διαχείριση των τηλεοπτικών κλπ δικαιωμάτων αναμετάδοσης από την ΕΠΟ, την Football League και την Uefa αντίστοιχα. Τα έσοδα αυτών των δικαιωμάτων διανέμονται στις ΠΑΕ σε κάθε περίπτωση μέσω της ΕΠΟ. Για τους αγώνες του εγχώριου πρωταθλήματος της Α΄ εθνικής κατηγορίας κάθε ΠΑΕ έχει συμβληθεί ατομικά με ραδιοτηλεοπτικό σταθμό (Nova–EPT). Τέλος μεμονωμένες συμβάσεις συνάπτονται και στην περίπτωση των δικαιωμάτων μετάδοσης των φιλικών αγώνων της ΠΑΕ.

---

<sup>100</sup> Το φύλλο εκκαθάρισης αγώνα είναι αυτό που έχει προσδιοριστεί από τη Super League

Επί των εσόδων των τηλεοπτικών κλπ δικαιωμάτων της ΠΑΕ, ποσοστό 2%, 10% και 5% υπολογίζεται και αποδίδεται στις διοργανώτριες αρχές Super League–Football League και την ΕΠΟ αντίστοιχα. Επίσης ποσοστό 10% των δικαιωμάτων αναμετάδοσης που δικαιούται η ΠΑΕ παρακρατείται από τον ραδιοτηλεοπτικό σταθμό και αποδίδεται ως αποζημίωση στα ασφαλιστικά ταμεία ΕΤΕΧ – ΤΕΑΠΑΣΑ του αστυνομικού προσωπικού, για την πρόσθετη απασχόληση του κατά τη διάρκεια των αθλητικών αγώνων<sup>101</sup>.

### 4.5.3 Πωλήσεις Δικαιωμάτων Ποδοσφαιριστών

Κατά τη διάρκεια των δύο μετεγγραφικών περιόδων<sup>102</sup> κάθε αγωνιστικής περιόδου, η ΠΑΕ μπορεί να προβεί σε πώληση των δικαιωμάτων επαγγελματιών ποδοσφαιριστών που ανήκουν στο δυναμικό της, ανάλογα με τις ανάγκες της, π.χ για ανακατάταξη του ρόστερ της ομάδας με βάση τους επιδιωκόμενους αγωνιστικούς στόχους, για λόγους ταμειακής ρευστότητας κλπ.

Η πώληση των δικαιωμάτων των επαγγελματιών ποδοσφαιριστών ισοδυναμεί με πώληση παγίου στοιχείου, από την οποία προκύπτει κέρδος ή ζημιά. Το κέρδος ή η ζημιά είναι ίσα με το τίμημα της πώλησης αφού αφαιρεθούν, τα έξοδα που τυχόν πραγματοποιήθηκαν για την επίτευξη της (π.χ αμοιβή διαμεσολαβητή) και η λογιστική αξία του παγίου (η λογιστική αξία των συμβολαίων που σχετίζονταν με την κτήση των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή από την ΠΑΕ που τα πουλά). Το τιμολόγιο που εκδίδεται για την παραπάνω πώληση καταχωρείται με πίστωση του λογαριασμού 73.15 ή 73.16, ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον κύριο λογαριασμό του παγίου, για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημιάς από τη διάθεση του παγίου.

Για παράδειγμα, έστω ΠΑΕ υπογράφει την 1<sup>η</sup> Ιουλίου συμφωνία για την εγχώρια μετεγγραφή των δικαιωμάτων ενός επαγγελματία ποδοσφαιριστή της, έναντι ποσού 500.000€. Ο ποδοσφαιριστής είχε αποκτηθεί δύο χρόνια πριν από άλλη ομάδα έναντι τιμήματος 200.000€. Επίσης η ΠΑΕ είχε πληρώσει 15.000€ ως αμοιβή διαμεσολάβησης για την απόκτηση του, ενώ είχε υπογράψει συμβόλαιο με τον

---

<sup>101</sup> Σύμφωνα με το Ν.2725/1999, άρθρο 84, όπως αντικαταστάθηκε με το Ν.3057/2002, άρθρο 30 και τον Ν.2800/2000, άρθρο 33.

<sup>102</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κανονισμού Ιδιότητας και Μετεγγραφών, η πρώτη μετεγγραφική περίοδος αρχίζει την 1<sup>η</sup> Ιουλίου κάθε έτους και λήγει την 31<sup>η</sup> Αυγούστου του ίδιου έτους. Η δεύτερη μετεγγραφική περίοδος ξεκινάει την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου και λήγει την 31<sup>η</sup> Ιανουαρίου του ίδιου έτους.

ποδοσφαιριστή 4ετούς διάρκειας, συνολικού ποσού 270.000€ καταβλητέο ως εξής: 40.000€ το 1<sup>ο</sup> έτος, 50.000€ το 2<sup>ο</sup> έτος, 80.000€ το 3<sup>ο</sup> έτος και 100.000€ το τελευταίο έτος. Κατά τη στιγμή της μετεγγραφής του στο νέο σωματείο η ΠΑΕ δεν έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές απέναντι στον ποδοσφαιριστή.

Με βάση τα παραπάνω κατά την απόκτηση του ποδοσφαιριστή από την ΠΑΕ έγινε η παρακάτω εγγραφή:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Συμβόλαιο ποδοσφαιριστή	270.000	
16.90.00.1001	Συμβόλαιο μετεγγραφής	200.000	
16.90.00.2001	Συμβόλαιο διαμεσολάβησης	15.000	
53.08.90	Αμοιβές συμβολαίων		
53.08.90.0001	Αμοιβή ποδοσφαιριστή		90.000
53.08.90.1001	Αμοιβή σωματείου απόκτησης ποδοσφαιριστή		200.000
53.08.90.2001	Αμοιβή διαμεσολαβητή		15.000
45.98.90	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις συμβολαίων		
45.98.90.0001	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς ποδοσφαιριστή		180.000

Στις 30 Ιουνίου του επόμενου και μεθεπόμενου έτους υπολογίστηκαν οι ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 25% λόγω της τετραετούς διάρκειας του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
66			

66.05			
66.05.90	Αποσβέσεις δαπανών μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
66.05.90.0001	Αποσβέσεις συμβολαίου ποδοσφαιριστή	67.500	
66.05.90.1001	Αποσβέσεις συμβολαίου μετεγγραφής	50.000	
66.05.90.2001	Αποσβέσεις συμβολαίου διαμεσολάβησης	3.750	
16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο ποδοσφαιριστή		67.500
16.99.90.1001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο μετεγγραφής		50.000
16.99.90.2001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο διαμεσολάβησης		3.750

Για τη μετεγγραφή του ποδοσφαιριστή στο νέο σωματείο εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο πώλησης. Επίσης γίνονται οι εγγραφές κλεισίματος των συμβολαίων που σχετίζονται με την αρχική απόκτηση των δικαιωμάτων του. Λόγω του πρόωρου τερματισμού του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή, οι αμοιβές των δύο τελευταίων ετών ποσού 180.000€ αντιλογίζονται καθώς δεν πρόκειται να καταβληθούν (το ποσό αυτό θα λάμβανε ο ποδοσφαιριστής αν δεν γινόταν η μετεγγραφή του σε άλλο σωματείο και παρέμενε στην ΠΑΕ για τις επόμενες δύο χρήσεις).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
----------	-----------	--------	---------



73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό		500.000
54.00	ΦΠΑ		120.000
30.00	Πελάτες εσωτερικού	620.000	

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53.08.90	Αμοιβές συμβολαίων		
53.08.90.0001	Αμοιβή ποδοσφαιριστή	180.000	
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Συμβόλαιο ποδοσφαιριστή		180.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16.99.90	Αποσβεσμένες δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.99.90.0001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο ποδοσφαιριστή	135.000	
16.99.90.1001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο μετεγγραφής	100.000	
16.99.90.2001	Αποσβεσμένο συμβόλαιο διαμεσολάβησης	7.500	
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		
16.90.00.0001	Συμβόλαιο ποδοσφαιριστή		135.000
16.90.00.1001	Συμβόλαιο μετεγγραφής		100.000

16.90.00.2001	Συμβόλαιο διαμεσολάβησης		7.500
---------------	--------------------------	--	-------

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
73.15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό	500.000	
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών		500.000

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
16.90.00	Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών	437.500	
81.03.16	Κέρδη από διάθεση άλλων στοιχείων		437.500

Τέλος υπάρχουν και άλλες κατηγορίες εσόδων που σχετίζονται με την ευρύτερη έννοια της παραχώρησης των δικαιωμάτων των επαγγελματιών ποδοσφαιριστών όπως:

- τα έσοδα από δανεισμό ποδοσφαιριστών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, τα οποία αναγνωρίζονται βάσει του συμβολαίου δανεισμού
- Τα έσοδα από δικαιώματα μεταπώλησης που μπορεί να προβλέπονται στα συμβόλαια μετεγγραφών π.χ πρόβλεψη ποσού που θα δικαιούται να λάβει η ΠΑΕ, ως ποσοστό επί του τιμήματος μεταπώλησης του ποδοσφαιριστή από τη νέα ΠΑΕ.
- Αμοιβές κατάρτισης και συνεισφορά αλληλεγγύης από πωλήσεις ποδοσφαιριστών, στην ποδοσφαιρική κατάρτιση των οποίων συνέβαλε η ΠΑΕ και τέλος
- Άλλα έσοδα που μπορεί να προβλέπονται με βάση τους όρους του συμβολαίου μετεγγραφής π.χ πρόσθετη αμοιβή για την ΠΑΕ που παραχωρεί τα δικαιώματα

ποδοσφαιριστή, σε περίπτωση που η ΠΑΕ που τα αποκτά επιτύχει συγκεκριμένους αγωνιστικούς στόχους όπως κατάκτηση πρωταθλήματος κλπ.

#### **4.5.4 Έσοδα από Επιχορηγήσεις**

Μία άλλη κατηγορία εσόδων της ΠΑΕ είναι οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει από τις εγχώριες και διεθνείς διοργανώτριες αρχές καθώς και τον Οργανισμό Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) για την ανάπτυξη και ενίσχυση του ποδοσφαίρου.

Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από τις διοργανώτριες αρχές του εγχώριου πρωταθλήματος Α΄ και Β΄ εθνικής κατηγορίας αφορούν την κάλυψη μέρους των λειτουργικών δαπανών της ΠΑΕ και των δαπανών που πραγματοποιεί για τη συμμετοχή στους αγώνες πρωταθλήματος. Ομοίως, ένα μέρος των εσόδων από επιχορηγήσεις της ΠΑΕ προέρχεται από την ΕΠΟ και αφορά τα παραπάνω έξοδα που πραγματοποιούνται μέσα στα πλαίσια συμμετοχής της ομάδας στο Κύπελλο Ελλάδος. Επιπρόσθετα, η ΠΑΕ εισπράττει επιχορήγηση των λειτουργικών δαπανών της από την Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., η οποία υπολογίζεται ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων των δελτίων ΠΡΟΠΟ – ΠΡΟΠΟΓΚΟΛ βάσει της αθλητικής νομοθεσίας. Από την άλλη πλευρά οι επιχορηγήσεις από την ευρωπαϊκή συνομοσπονδία δίνονται για την οικονομική ενίσχυση και ανάπτυξη των τμημάτων των νέων, καθώς και για τη συμμετοχή ποδοσφαιριστών της ΠΑΕ στις υποχρεώσεις της εθνικής ομάδας.

Στα παραπάνω έσοδα δεν υπολογίζεται ΦΠΑ καθώς δεν είναι έσοδα από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, αλλά χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 2,4% ως εμπορική συναλλαγή που αποδεικνύεται από σχετική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της ΠΑΕ<sup>103</sup>.

Η καταχώρηση των επιχορηγήσεων της ΠΑΕ – κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις – μπορεί να γίνεται με πίστωση λογαριασμού υποχρεώσεων όταν το σχετικό ποσό εισπράττεται ή καθίσταται οριστική η έγκριση του και βεβαιώνεται η είσπραξη του. Ταυτόχρονα με την έκδοση του σχετικού τιμολογίου επιχορηγήσεων υπολογίζεται το χαρτόσημο και ΟΓΑ

---

<sup>103</sup> Σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου», ΦΕΚ Α΄239/28-07-1931

χαρτοσήμου και πιστώνεται στον λογαριασμό 54.09 «Λοιποί φόροι – τέλη». Στη συνέχεια το ποσό της επιχορήγησης μεταφέρεται στον λογαριασμό 74.90 «Επιχορηγήσεις λειτουργίας ΠΑΕ» είτε την ίδια περίοδο – αν πρόκειται για επιχορήγηση εξόδων προηγούμενων χρήσεων – είτε την περίοδο που τα επιχορηγούμενα έξοδα καθίστανται δουλευμένα, είτε αναλογικά στις περιόδους που απομένουν έως την πλήρη απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αν πρόκειται για πάγια στοιχεία. Τέλος, κατά την πληρωμή του χαρτοσήμου χρεώνεται ο λογαριασμός 54.09 σε πίστωση λογαριασμού ταμειακών διαθεσίμων.

#### **4.5.5 Χορηγίες - Διαφημίσεις**

Οι χορηγίες που εξασφαλίζει μία ΠΑΕ, καθώς και οι διαφημιστικές υπηρεσίες που προσφέρει, μέσω των εντολών ανάθεσης διαφημιστικής παραγγελίας, αποτελούν μία εξίσου σημαντική πηγή πόρων.

Οι χορηγικές συμβάσεις που συνάπτει η ΠΑΕ έχουν ως αντικείμενο την προβολή των εταιριών – χορηγών της ομάδας, με τα μέσα που έχει στη διάθεση της, έναντι ανταλλάγματος. Η προβολή των χορηγών γίνεται κατά κύριο λόγο μέσω της επίσημης εμφάνισης των ποδοσφαιριστών κατά τη διάρκεια των αγώνων, μέσω των διαφημιστικών πινακίδων που βρίσκονται περιμετρικά του αγωνιστικού χώρου, μέσω των οθονών βιντεοπροβολής που διαθέτουν οι αθλητικές εγκαταστάσεις και τέλος μέσω των backdrops που τοποθετούνται στην αίθουσα συνεντεύξεων του γηπέδου.

Για την διαφημιστική προβολή των εταιριών – χορηγών, στις σχετικές συμβάσεις ορίζεται οικονομικό αντάλλαγμα το οποίο αποτελείται ως επί το πλείστον από χρηματικές καταβολές και προμήθεια των αγαθών ή υπηρεσιών του χορηγού στην ΠΑΕ, π.χ παροχή αθλητικών ειδών ένδυσης και υπόδησης των ποδοσφαιριστών από εταιρία αθλητικών ειδών, παροχή εξοπλισμού και τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών από εταιρία τηλεπικοινωνιών, παροχή ΙΧ αυτοκινήτων από εταιρία μίσθωσης αυτοκινήτων κ.ο.κ.

Από την άλλη πλευρά η ΠΑΕ μπορεί να προσφέρει διαφημιστικές υπηρεσίες μέσω των εντολών ανάθεσης διαφημιστικής παραγγελίας. Η διαφορά αυτών από τις χορηγίες έγκειται στο γεγονός ότι η διαφημιστική παραγγελία αφορά την – έναντι χρηματικού ανταλλάγματος – προβολή του διαφημιζόμενου σε μεμονωμένο αγώνα.

Αντίθετα στη χορηγία συνάπτεται σύμβαση με βάση τη χρονική διάρκεια, που σε πολλές περιπτώσεις καλύπτει περισσότερες της μίας αγωνιστικές περιόδους, κατά την οποία η ΠΑΕ αναλαμβάνει την διαφημιστική προβολή του αντισυμβαλλόμενου στους εντός έδρας αγώνες της. Επίσης στη χορηγική σύμβαση προβλέπεται – όπως προαναφέρθηκε – εκτός από καταβολή χρηματικού ποσού και προμήθεια υλικών ή υπηρεσιών από την πλευρά του χορηγού στην ΠΑΕ.

Το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων από διαφημίσεις της ΠΑΕ, προέρχεται από τις πινακίδες κλπ τρόπους προβολής των διαφημιζόμενων στις αθλητικές εγκαταστάσεις κατά τη διάρκεια των αγώνων. Σύμφωνα με τον νόμο<sup>104</sup> επιβάλλεται τέλος υπέρ δήμων και κοινοτήτων για την – με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή – υπαίθρια διαφήμιση, που γίνεται σε χώρο που ανήκει διοικητικά στην περιφέρεια τους. Το ύψος των δημοτικών τελών εξαρτάται από την κατηγορία στην οποία εντάσσεται η διαφήμιση (κατηγορίες Α', Β', Γ', Δ' και Ε'). Η διαφήμιση που αναρτάται – αναγράφεται – επικολλάται σε στάδια και γήπεδα εντάσσεται στην Α' κατηγορία. Επίσης η διαφημιστική προβολή προϊόντων στα είδη ένδυσης ευρέως αναγνωρίσιμων προσώπων και η φωτογράφιση και προβολή αυτών στα ΜΜΕ, με βάση σχετική σύμβαση, εντάσσεται στην κατηγορία Δ'<sup>105</sup>. Η απόδοση των δημοτικών τελών της Δ' κατηγορίας είναι ευθύνη του διαφημιζόμενου, ενώ για την κατηγορία Α' η καταβολή των δημοτικών τελών γίνεται είτε από τον διαφημιζόμενο, είτε από τον διαφημιστή, είτε από τον κύριο ή τον νομέα ή τον επικαρπωτή του γηπέδου. Επομένως η καταχώρηση των χορηγιών και των διαφημίσεων γίνεται με πίστωση των λογαριασμών 75.00.004 «Εσοδα από διαφημίσεις» και 54.09 «Λοιποί φόροι - τέλη» όταν τα δημοτικά τέλη διαφήμισης αποδίδονται από την ΠΑΕ και χρέωση λογαριασμού απαιτήσεων.

---

<sup>104</sup> ΒΔ 24/1958, άρθρο 15, όπως αντικαταστάθηκε με τον Ν.1900/1990, άρθρο 5

<sup>105</sup> Σύμφωνα με την εγκύκλιο 76/13.12.2007 του υπουργείου Εσωτερικών.

**ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**

**ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗ ΠΑΕ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΙΣ  
ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΔΙΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ  
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΔΕΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΟΜΑΔΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΚΗΣ ΣΥΝΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑΣ

#### 5.1 Εισαγωγή

Οι ομάδες που αγωνίζονται στην Α΄ Εθνική κατηγορία έχουν την δυνατότητα να προκριθούν – με βάση τη βαθμολογική τους κατάταξη στο εγχώριο πρωτάθλημα – απευθείας στους ομίλους των ευρωπαϊκών διασυλλογικών διοργανώσεων Uefa Champions League και Europa League ή να αγωνιστούν στην προκριματική φάση των ομίλων των παραπάνω διοργανώσεων της Ευρωπαϊκής Συνομοσπονδίας (UEFA). Ομοίως, δυνατότητα πρόκρισης στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις έχει και η ομάδα που κατακτά το Κύπελο Ελλάδος, δηλαδή ομάδα της Α΄ ή της Β΄ Εθνικής κατηγορίας επαγγελματικού ποδοσφαίρου.

Πέρα από την αγωνιστική επίδοση των ομάδων, απαραίτητη προϋπόθεση για τη συμμετοχή τους στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις είναι η λήψη της σχετικής άδειας, η οποία εκδίδεται από την ΕΠΟ. Για τη λήψη της άδειας οι ΠΑΕ καλούνται να αποδείξουν ότι πληρούν τα ελάχιστα κριτήρια που θέτει ο Κανονισμός Αδειοδότησης Ομάδων, ο οποίος συντάσσεται από την ΕΠΟ σύμφωνα με τις ελάχιστες απαιτήσεις της Uefa και εγκρίνεται από την τελευταία.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, αν μία ομάδα προκριθεί σε ευρωπαϊκή διοργάνωση με βάση τα αγωνιστικά της αποτελέσματα, αλλά ταυτόχρονα δε λάβει την άδεια συμμετοχής σε αυτήν από την ΕΠΟ, δεν μπορεί να συμμετάσχει. Σε αυτή την περίπτωση τη θέση της καταλαμβάνει η αμέσως επόμενη βαθμολογικά ομάδα, η οποία έχει εξασφαλίσει την άδεια συμμετοχής.

## 5.2 Σκοπός της Διαδικασίας Αδειοδότησης και Επέκταση του Πεδίου Εφαρμογής της

Η Ευρωπαϊκή Ποδοσφαιρική Συνομοσπονδία εφαρμόζοντας τη διαδικασία αδειοδότησης των ομάδων, επιδιώκει πολλαπλά οφέλη, τόσο για τις ίδιες τις ομάδες ως οικονομικές μονάδες, όσο και για τις ευρωπαϊκές διοργανώσεις, εξασφαλίζοντας με αυτόν τον τρόπο την απρόσκοπτη διεξαγωγή τους, το κύρος τους και την κερδοφόρα απόδοση τους.

Στόχος της διαδικασίας είναι οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο ποδόσφαιρο να αποτελούν άρτιες διοικητικά και υγιείς οικονομικά μονάδες. Ταυτόχρονα επιδιώκεται η σωστή οργάνωση και λειτουργία των φυτωρίων ανάπτυξης των νεαρών ποδοσφαιριστών των ομάδων, αυξάνοντας τις πιθανότητες ανάδειξης νέων ταλέντων, τα οποία αποτελούν σημαντικής αξίας περιουσιακά στοιχεία. Παράλληλα αποσκοπείται η διεξαγωγή των αγώνων και των προπονήσεων των ομάδων σε ασφαλείς και λειτουργικές αθλητικές εγκαταστάσεις.

Από την άλλη πλευρά, η εφαρμογή της διαδικασίας Αδειοδότησης σκοπό έχει την έγκαιρη πρόληψη κατά πιθανών κινδύνων που μπορούν να υπονομεύσουν την ομαλή διεξαγωγή και το κύρος των ευρωπαϊκών διοργανώσεων, π.χ από την περίπτωση πτώχευσης ΠΑΕ που αγωνίζεται σε ευρωπαϊκή διοργάνωση, κατά τη διάρκεια της. Επίσης με τη υιοθέτηση ενός ενιαίου συστήματος αξιολόγησης, επιτυγχάνεται η αρχή της δίκαιης μεταχείρισης των ομάδων και η αποφυγή ανισοτήτων, π.χ την πρόκριση μιας ομάδας – η οποία επιτυγχάνεται βαθμολογικά – έχοντας προβεί σε δαπανηρές μετεγγραφές ποδοσφαιριστών, τις υποχρεώσεις των οποίων αδυνατεί να εκπληρώσει, σε σχέση με άλλη ομάδα η οποία ενισχύθηκε αγωνιστικά μέσα στα πλαίσια ενός ορθού οικονομικού σχεδιασμού, αλλά δεν κατάφερε να προκριθεί βάσει των αγωνιστικών της αποτελεσμάτων.

Μετά από σύμφωνη γνώμη των επαγγελματικών ενώσεων Α΄ και Β΄ Εθνικής Κατηγορίας και της ΕΠΟ, τα κριτήρια του Κανονισμού Αδειοδότησης υιοθετήθηκαν και για τις εγχώριες διοργανώσεις πρωταθλήματος, με μερική διαφοροποίηση αυτών ως προς την Β΄ Εθνική Κατηγορία. Όσον αφορά τις συνέπειες – μη εφαρμογής των ελάχιστων κριτηρίων – για τις εγχώριες διοργανώσεις, ρυθμίζονται με κοινή απόφαση της οικείας διοργανώτριας αρχής και της ΕΠΟ.



### 5.3 Κριτήρια Κανονισμού Αδειοδότησης Ομάδων

Το Εθνικό Εγχειρίδιο Αδειοδότησης καθορίζει τα ελάχιστα κριτήρια που πρέπει να πληροί μία ΠΑΕ, προκειμένου να λάβει την άδεια συμμετοχής στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις. Τα κριτήρια με βάση τη φύση τους διακρίνονται σε αθλητικά, υποδομής, διοικητικά, νομικά και τέλος οικονομικά.

Με τα αθλητικά κριτήρια εξετάζεται τόσο η κατάρτιση όσο και η υλοποίηση ενός ολοκληρωμένου προγράμματος ανάπτυξης ποδοσφαιρικών ακαδημιών από την ΠΑΕ, για την ανάδειξη νεαρών ποδοσφαιριστών. Επίσης ελέγχεται η λειτουργία του ελάχιστου απαιτητού αριθμού ομάδων με βάση το ηλικιακό εύρος των νεαρών ποδοσφαιριστών<sup>106</sup>. Πρόσθετα, για την ενίσχυση της επαγγελματικής κατάρτισης και εμπειρίας των νεαρών ποδοσφαιριστών, επιβάλλεται η μετατροπή δύο τουλάχιστον ερασιτεχνών σε επαγγελματίες κατ' έτος, καθώς και η συμμετοχή δύο γηγενών ποδοσφαιριστών των ακαδημιών σε αγώνες της πρώτης ομάδας. Πλέον των παραπάνω, ελέγχεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κανονισμού Ιδιότητας και Μετεγγραφών της FIFA αναφορικά με την εγγραφή των ποδοσφαιριστών στο μητρώο που τηρείται στην ΕΠΟ και την ύπαρξη γραπτών συμβολαίων μεταξύ ΠΑΕ και επαγγελματιών ποδοσφαιριστών. Τέλος εξετάζεται η υποχρεωτική εφαρμογή πολιτικής για την εξάλειψη του ρατσισμού στο ποδόσφαιρο<sup>107</sup> και η παρακολούθηση σεμιναρίων από τους ποδοσφαιριστές – προπονητές της ΠΑΕ για την καταπολέμηση του φαινομένου χειραγώγησης αγώνων και για θέματα δεισιμανίας, τα οποία διοργανώνονται από την ΕΠΟ.

Με τα κριτήρια υποδομής του Κανονισμού ελέγχεται η διαθεσιμότητα κατάλληλων αθλητικών εγκαταστάσεων για την τέλεση των εντός έδρας αγώνων της ΠΑΕ, καθώς και προπονητικών εγκαταστάσεων για την πραγματοποίηση των προπονήσεων της επαγγελματικής ομάδας και των τμημάτων των ακαδημιών. Η καταλληλότητα των αθλητικών εγκαταστάσεων κρίνεται με βάση τις ελάχιστες προδιαγραφές του Κανονισμού Γηπέδων της UEFA.

Στα διοικητικά κριτήρια περιλαμβάνεται η ύπαρξη κατάλληλα διαμορφωμένου και εξοπλισμένου χώρου γραφείων της ΠΑΕ, η περιγραφή των υποχρεωτικών θέσεων

<sup>106</sup> Ομάδες ποδοσφαιριστών ηλικίας έως 10 ετών, από 10 – 14 ετών και από 15 – 21 ετών.

<sup>107</sup> Σύμφωνα με τον Κανονισμό Ασφάλειας και Προστασίας της FIFA

εργασίας που πρέπει να καλύπτονται από ανθρώπινο δυναμικό, καθώς και τα τυπικά προσόντα των ατόμων που καλύπτουν τις παραπάνω θέσεων εργασίας.

Τα νομικά κριτήρια περιλαμβάνουν την παρουσίαση της συνολικής νομικής εταιρικής δομής<sup>108</sup> του ομίλου εάν υπάρχει και την έγγραφη πιστοποίηση της διοίκησης αναφορικά με την ορθότητα, την ακρίβεια και την πληρότητα των υποβαλλόμενων εγγράφων. Επίσης θέτουν ως προϋπόθεση την έγγραφη αποδοχή από την ΠΑΕ των εγχώριων και διεθνών κανονισμών και των υπερκείμενων ποδοσφαιρικών αρχών της ΕΠΟ - UEFA– FIFA ως αρμόδιων δικαιοδοτικών οργάνων.

Τέλος, με τα οικονομικά κριτήρια του Κανονισμού Αδειοδότησης εξετάζεται η παραβίαση ή μη των δεικτών συνεχιζόμενης δραστηριότητας και αρνητικής καθαρής θέσης της ΠΑΕ, καθώς επίσης ελέγχεται η μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών προς ομάδες από μετεγγραφές, προς ποδοσφαιριστές – λοιπό προσωπικό, ασφαλιστικούς φορείς και φορολογικές αρχές.

## **5.4 Ετήσιες και Ενδιάμεσες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις**

Η ΠΑΕ προκειμένου να αποδείξει ότι πληροί τα οικονομικά κριτήρια του Κανονισμού Αδειοδότησης υποχρεούται να υποβάλει στην ΕΠΟ τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τελευταίας καταστατικής ημερομηνίας κλεισίματος (30/06/XX) που προηγείται της περιόδου αδειοδότησης<sup>109</sup> και ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (01/07/XX–31/12/XX), καθώς η περίοδος που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας του τελευταίου δημοσιευμένου Ισολογισμού και της έναρξης της περιόδου για την οποία αιτείται την άδεια υπερβαίνει τους έξι μήνες. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Ταμειακών Ροών, Προσάρτημα επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων και μία Χρηματοοικονομική Επισκόπηση της

---

<sup>108</sup> Η συνολική νομική εταιρική δομή πρέπει να περιλαμβάνει την υποψήφια ΠΑΕ, κάθε θυγατρική – συγγενή οντότητα της ΠΑΕ, την ελέγχουσα οντότητα της υποψήφιας έως το τελικό ελέγχων μέρος και κάθε οντότητα που κατέχει τουλάχιστον το 10% του μετοχικού κεφαλαίου ή των ψήφων ή ασκεί ουσιώδη επιρροή επί της ΠΑΕ. Επίσης πρέπει να περιλαμβάνει άλλη ΠΑΕ στην οποία μία από τις παραπάνω οντότητες ή το διοικητικό προσωπικό αυτών, κατέχει τίτλους ιδιοκτησίας, δικαιώματα ψήφου ή επηρεάζει την οικονομική και λειτουργική πολιτική της.

<sup>109</sup> Η περίοδος αδειοδότησης ξεκινάει την επόμενη ημέρα από την καταληκτική ημερομηνία αποστολής των αποφάσεων Αδειοδότησης της ΕΠΟ στην διοίκηση της Uefa (κατά κανόνα έως τις 31/05 εκάστου έτους) και διαρκεί έως την ίδια προθεσμία της επόμενης χρονιάς.

Διοίκησης αναφορικά με την οικονομική επίδοση και την οικονομική θέση της ΠΑΕ, καθώς και τους κινδύνους που μπορεί να αντιμετωπίσει.

Οι παραπάνω χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για τους σκοπούς της Διαδικασίας Αδειοδότησης, πρέπει:

- Να συντάσσονται με την παραδοχή της διοίκησης ότι δεν υπάρχει πρόθεση ή αναγκαιότητα για εκκαθάριση ή υπαγωγή της υποψήφιας ΠΑΕ σε κατάσταση πτώχευσης
- Να καταρτίζονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να τηρούν – μεταξύ άλλων – τις θεμελιώδεις αρχές του δουλευμένου, της ακριβοδίκαιης και ομοιόμορφης παρουσίασης, της ξεχωριστής παρουσίασης των παρόμοιων στοιχείων κάθε σημαντικής κατηγορίας και τέλος του μη συμψηφισμού περιουσιακών στοιχείων – υποχρεώσεων και εσόδων – εξόδων.
- Να ικανοποιούν τις ελάχιστες απαιτήσεις ανακοίνωσης<sup>110</sup> και Λογιστικών Προτύπων που θέτει ο Κανονισμός Αδειοδότησης
- Να είναι ενοποιημένες ή συνδυασμένες όπου απαιτείται<sup>111</sup>
- Να περιέχουν συγκριτικά στοιχεία. Για τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών της ετήσιας περιόδου, καθώς και για το Ισολογισμό της ενδιάμεσης περιόδου, τα συγκριτικά στοιχεία αντλούνται από τις αντίστοιχες καταστάσεις της αμέσως προηγούμενης καταστατικής ημερομηνίας κλεισίματος. Για την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών της ενδιάμεσης περιόδου πρέπει να παρέχονται συγκριτικά στοιχεία από τις αντίστοιχες καταστάσεις της ενδιάμεσης περιόδου του αμέσως προηγούμενου έτους.

---

<sup>110</sup> Προσάρτημα 3

<sup>111</sup> Για την εκπλήρωση των οικονομικών κριτηρίων του Κανονισμού πρέπει να παρασχεθούν στην ΕΠΟ οικονομικά στοιχεία για την υποψήφια ΠΑΕ, κάθε θυγατρική της υποψήφιας και κάθε οντότητα που περιλαμβάνεται στη νομική εταιρική δομή του ομίλου (σύμφωνα με τα νομικά κριτήρια) η οποία δημιουργεί έσοδα και αναλαμβάνει έξοδα για τις παρακάτω ποδοσφαιρικές δραστηριότητες: 1. Την διάθεση των εισιτηρίων, 2. Τις χορηγίες – διαφημίσεις, 3. Τα δικαιώματα μετάδοσης και αναμετάδοσης των αγώνων, 4. Την εμπορική εκμετάλλευση προϊόντων με το σήμα της ΠΑΕ, 5. Την χρηματοδότηση της ΠΑΕ, 6. Λοιπές δραστηριότητες όπως ταξίδια ομάδας, φιλοξενία ποδοσφαιριστών, αναζήτηση ταλέντων, διοικητικές υπηρεσίες κλπ, 7. Την διαχείριση των αγωνιστικών και προπονητικών εγκαταστάσεων, 8. Τα τμήματα ακαδημιών και 9. Το γυναικείο ποδόσφαιρο. Επίσης στο πλαίσιο αναφοράς των οικονομικών στοιχείων περιλαμβάνονται και οι οντότητες που διαχειρίζονται την πρόσληψη – απασχόληση – πληρωμή του προσωπικού που ορίζεται με βάση τα διοικητικά κριτήρια του Κανονισμού, καθώς επίσης εκείνες που διενεργούν αγορές – πωλήσεις – δανεισμούς των δικαιωμάτων χρήσης των ποδοσφαιριστών, ανεξάρτητα αν περιλαμβάνονται ή όχι στην συνολική εταιρική δομή.

- Να περιέχουν λεπτομερή στοιχεία για την επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδιάμεσης περιόδου οι τυχόν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν, σε σχέση με εκείνες με βάση τις οποίες καταρτίστηκαν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της αμέσως προηγούμενης ετήσιας περιόδου
- Να έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση της ΠΑΕ
- Να συνοδεύονται από έκθεση ορκωτού ελεγκτή. Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ελέγχονται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ή τα Εθνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και τις πρακτικές που συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Οι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ελέγχονται με βάση το Διεθνές Πρότυπο για Εργασίες Επισκόπησης (ISRE) 2410 ή εθνικά πρότυπα και πρακτικές που συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του προαναφερόμενου διεθνούς προτύπου.
- Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις να δημοσιευθούν στον διαδικτυακό τόπο της ΠΑΕ ή της ΕΠΟ, όπως και το συνολικό καταβληθέν ποσό προς διαμεσολαβητές

Σε περίπτωση που οι ετήσιες και ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν ικανοποιούν τις ελάχιστες απαιτήσεις ανακοίνωσης και λογιστικών προτύπων του Κανονισμού, η ΠΑΕ υποχρεούται να συντάξει και να συνυποβάλλει συμπληρωματικά στοιχεία. Τα συμπληρωματικά στοιχεία αποτελούνται από διορθωμένο Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσαρτήματα και σαφή Επεξηγηματική Σημείωση η οποία δείχνει πως από τα ποσά των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων προκύπτουν τα ποσά των συμπληρωματικών στοιχείων. Τα συμπληρωματικά στοιχεία ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Παρεμφερών Υπηρεσιών (ISRS) 4400 ή Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και πρακτικές που συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του παραπάνω διεθνούς προτύπου.

Σε αρκετές περιπτώσεις οι ΠΑΕ υποχρεούνται να συντάξουν και συμπληρωματικά στοιχεία καθώς οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πληρούν τις απαιτήσεις αναγνώρισης του κόστους εγγραφής ποδοσφαιριστών και τις ελάχιστες απαιτήσεις ανακοίνωσης του Κανονισμού Αδειοδότησης. Τα συμπληρωματικά στοιχεία είναι ένας διορθωμένος Ισολογισμός και μία διορθωμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και επεξηγηματικές σημειώσεις των διαφορών των

δημοσιευμένων στοιχείων με τα συμπληρωματικά, π.χ στις αποσβέσεις συμβολαίων, στις αμοιβές και τα έξοδα ποδοσφαιριστών, στην καθαρή θέση κλπ.

## **5.5 Λογιστικές Απαιτήσεις για το Κόστος Εγγραφής Ποδοσφαιριστών**

Τα λογιστικά πρότυπα του Κανονισμού Αδειοδότησης σε μεγάλο βαθμό είναι ίδια με τα ΕΛΠ. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται σχετικά με την αναλογική αναγνώριση των εσόδων από εισιτήρια και δικαιώματα αναμετάδοσης κατά την πραγματοποίηση των σχετικών αγώνων, δηλαδή την χρήση της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Κατά τον ίδιο τρόπο αναγνωρίζονται και τα έσοδα από χορηγίες και διαφημίσεις, σε σχέση όμως με την χρονική διάρκεια της χορηγικής ή διαφημιστικής σύμβασης. Οι επιχορηγήσεις της ΠΑΕ αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως και οι κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τα ΕΛΠ. Πρόσθετα, σε σχέση με έσοδα των παραπάνω κατηγοριών τα οποία καθίστανται εισπρακτέα υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις (π.χ πριμ πρόκρισης σε ομίλους ευρωπαϊκών διοργανώσεων από το χορηγό), η λογιστική αναγνώριση πραγματοποιείται με την εκπλήρωση αυτών. Από την άλλη πλευρά οι λογιστικές απαιτήσεις για την αναγνώριση της απόκτησης των δικαιωμάτων των ποδοσφαιριστών μπορεί να διαφέρει σε σχέση με τον τρόπο αναγνώρισης τους στις ετήσιες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό Αδειοδότησης το κόστος της μόνιμης εγγραφής ποδοσφαιριστή (μετεγγραφή) που κεφαλαιοποιείται περιλαμβάνει μόνο το κόστος οριστικής απόκτησης των δικαιωμάτων του από άλλη ομάδα, την Αποζημίωση Κατάρτισης και την Συνεισφορά Αλληλεγγύης όπου υπάρχει, την αμοιβή διαμεσολάβησης για την εγγραφή ή μετεγγραφή του ποδοσφαιριστή, καθώς και τα λοιπά άμεσα κόστη απόκτησης του, όπως φόρους επί της αμοιβής μετεγγραφής. Το κόστος των δόσεων συμβολαίου του ίδιου του ποδοσφαιριστή για την δέσμευση των δικαιωμάτων και των υπηρεσιών του δεν περιλαμβάνεται στα άυλα πάγια στοιχεία του Ισολογισμού. Αντ' αυτού, το κόστος των δουλευμένων στην περίοδο δόσεων συμβολαίου του επαγγελματία ποδοσφαιριστή απεικονίζεται στις Δαπάνες Παροχών σε Εργαζομένους (ποδοσφαιριστών και λοιπού προσωπικού) της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, ενώ το κόστος των δόσεων των επόμενων χρήσεων περιλαμβάνεται στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού. Με άλλα λόγια χρέωση – αντί του

λογ.16.90 –των λογαριασμών 60.90 σε συστηματική βάση και 36.00 και πίστωση λογ/σμού-ων υποχρεώσεων.

Η προσωρινή μετεγγραφή των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή από μία ΠΑΕ σε μία άλλη – δανεισμός – για τους σκοπούς της αδειοδότησης αντιμετωπίζεται όπως παρακάτω:

- Αν πρόκειται για δανεισμό χωρίς υποχρέωση ή δυνατότητα αγοράς μελλοντικά, κατά τη διευθέτηση της συμφωνίας δανεισμού οι σχετικές δαπάνες της ΠΑΕ που δανείζεται, καταχωρούνται στα έξοδα και τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού εάν η περίοδος δανεισμού εκτείνεται σε περισσότερες χρήσεις. Η ΠΑΕ που δανείζει εξακολουθεί να αναγνωρίζει το κόστος απόκτησης του ποδοσφαιριστή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να διενεργεί αποσβέσεις. Το έσοδο από το δανεισμό καταχωρείται σε σχετικό λογαριασμό της ομάδας 7 και μεταβατικό λογαριασμό παθητικού, αν ο δανεισμός αφορά περισσότερες της μίας χρήσης
- Αν πρόκειται για δανεισμό ποδοσφαιριστή με υποχρέωση αγοράς των δικαιωμάτων του μελλοντικά, οι δαπάνες που θα καταβληθούν τόσο για την προσωρινή όσο και την μελλοντική μόνιμη εγγραφή του ποδοσφαιριστή κεφαλαιοποιούνται. Η ΠΑΕ που δανείζει και στη συνέχεια πωλεί, παύει να αναγνωρίζει στα άυλα στοιχεία το κόστος απόκτησης του ποδοσφαιριστή από τη διευθέτηση της συμφωνίας δανεισμού. Τα έσοδα της προσωρινής και της μόνιμης μετεγγραφής του ποδοσφαιριστή θεωρούνται έσοδα της χρήσης στην οποία ξεκίνησε ο δανεισμός.
- Αν πρόκειται για δανεισμό με δυνατότητα αγοράς των δικαιωμάτων του ποδοσφαιριστή μελλοντικά, οι ΠΑΕ αντιμετωπίζουν την συναλλαγή όπως στην πρώτη περίπτωση. Αν ασκηθεί το δικαίωμα αγοράς, τα λοιπά έσοδα του δανεισμού και της μόνιμης μετεγγραφής λογίζονται ως έσοδα της χρήσης στην οποία ασκήθηκε η οψιόν αγοράς και το άυλο πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται την ίδια περίοδο. Η ΠΑΕ που αποκτά τον ποδοσφαιριστή, κατά την ενάσκηση του δικαιώματος αγοράς κεφαλαιοποιεί το υπόλοιπο του δανεισμού και το άμεσο κόστος της μόνιμης μετεγγραφής του.

Με βάση τα παραπάνω καταρτίζεται ο Πίνακας Προσδιορισμού της Αξίας των Ποδοσφαιριστών (ΠΠΑΠ), ο οποίος αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του

Προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς οι ποδοσφαιριστές διαχωρίζονται πλήρως από τα λοιπά άυλα στοιχεία του Ισολογισμού. Ο ΠΠΑΠ πρέπει να περιλαμβάνει τους ποδοσφαιριστές από τους οποίους έχει προκύψει έσοδο – κέρδος μέσα στην περίοδο και όλους τους ποδοσφαιριστές που ανήκαν στην ΠΑΕ οποτεδήποτε μέσα στην περίοδο αναφοράς, για τους οποίους υπάρχει κάποιο κόστος απόκτησης, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης. Ο ΠΠΑΠ παρουσιάζει κατά ποδοσφαιριστή:

- το κόστος απόκτησης των δικαιωμάτων του (α)
- τις σωρευμένες αποσβέσεις/απομειώσεις από μεταφορά (β)
- την απόσβεση/απομείωση της χρήσης (γ)
- την καθαρή λογιστική αξία,  $(\delta)=(\alpha)-(\beta)-(\gamma)$
- το ποσό μεταφοράς στην επόμενη χρήση (ε)
- την διαφορά των παραπάνω στοιχείων(στ) $=(\varepsilon)-(\delta)$
- τα έσοδα από την πώληση των δικαιωμάτων του(ζ)
- το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης από την απόκτηση – αποδέσμευση της εγγραφής του ποδοσφαιριστή  $(\eta)=(\zeta)-(\gamma)-(\sigma\tau)$ , το οποίο πρέπει να συμφωνεί με το αποτέλεσμα από μετεγγραφές της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

## **5.6 Απαιτήσεις Ανακοίνωσης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων**

Ο Κανονισμός Αδειοδότησης Ομάδων θέτει τις ελάχιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνουν ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και το Προσάρτημα που συντάσσονται για τους σκοπούς της Αδειοδότησης.

Στον Ισολογισμό απαιτείται η ξεχωριστή παρουσίαση του κόστους εγγραφής ποδοσφαιριστών από τα λοιπά άυλα στοιχεία. Η ίδια απαίτηση υπάρχει και για τα εισπρακτέα/πληρωτέα ποσά από μετεγγραφές ποδοσφαιριστών, τις συναλλαγές μεταξύ της ΠΑΕ και των οντοτήτων του ομίλου – εάν υπάρχει – καθώς και τους πληρωτέους λογαριασμούς προς εργαζομένους. Επίσης οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις δεν διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες – βραχυπρόθεσμες αναφορικά με την ληκτότητα τους.

Ως προς την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, προβλέπεται επίσης η ξεχωριστή παρουσίαση των σημαντικών πηγών εσόδων της ΠΑΕ, καθώς και των κερδών – ζημιών από την διάθεση εγγραφών ποδοσφαιριστών σε συνδυασμό με τις αποσβέσεις – απομειώσεις του κόστους απόκτησης αυτών – οι οποίες διαχωρίζονται από τις λοιπές αποσβέσεις και απομειώσεις - με σκοπό την παρουσίαση του καθαρού κέρδους χρήσης από αποκτήσεις και διαθέσεις δικαιωμάτων ποδοσφαιριστών.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών περιλαμβάνει τις ταμειακές εισροές/εκροές που πραγματοποιήθηκαν μέσα στην χρήση από λειτουργικές, επενδυτικές, χρηματοδοτικές και λοιπές δραστηριότητες. Στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται οι εισπράξεις/πληρωμές που σχετίζονται με τις κύριες δραστηριότητες παραγωγής εσόδων της ΠΑΕ, π.χ η διεξαγωγή αγώνων (π.χ εισπράξεις εισιτηρίων, πληρωμές εξόδων εκκαθαρίσεων κλπ), οι χορηγίες – διαφημίσεις (εισπράξεις χορηγιών και πληρωμές για την προβολή των χορηγών όπως έξοδα διαφημιστικών πινακίδων κλπ) η αναμετάδοση αγώνων (εισπράξεις τηλεοπτικών δικαιωμάτων, πληρωμές δικαιωμάτων από αναμετάδοση αγώνων στις διοργανώτριες αρχές) κλπ. Στις επενδυτικές δραστηριότητες διαχωρίζονται οι ταμειακές ροές που προέρχονται από αγορές/πωλήσεις δικαιωμάτων ποδοσφαιριστών από εκείνες που απορρέουν από τα λοιπά μακροπρόθεσμα στοιχεία της ΠΑΕ και τις λοιπές επενδύσεις που δεν αποτελούν ταμειακά ισοδύναμα. Στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες παρουσιάζονται χωριστά οι εισροές/εκροές από εξωτερικό δανεισμό της ΠΑΕ και δανεισμό από τους μετόχους και τα συνδεδεμένα μέρη. Επίσης εμφανίζονται οι εισροές μετοχικού κεφαλαίου και οι εκροές για πληρωμές μερισμάτων στους μετόχους. Λοιπές ταμειακές ροές π.χ από φόρους, τόκους, μερίσματα κλπ πρέπει να διαχωρίζονται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο σε λειτουργικές – επενδυτικές – χρηματοδοτικές ροές. Το αλγεβρικό άθροισμα όλων των παραπάνω κινήσεων αποτελεί την καθαρή αύξηση/μείωση των ταμειακών διαθεσίμων της περιόδου, στην οποία προστίθενται τα ταμειακά διαθέσιμα/ισοδύναμα έναρξης για τον προσδιορισμό των διαθεσίμων λήξης, που πρέπει να συμφωνούν με τα μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα του Ισολογισμού.

Στο Προσάρτημα γνωστοποιούνται οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των μεγεθών των χρηματοοικονομικών



καταστάσεων. Επίσης περιλαμβάνονται επεξηγηματικές πληροφορίες<sup>112</sup> για τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μεταξύ των οποίων είναι ο Πίνακας Μεταβολών της Καθαρής Θέσης και ο Πίνακας Προσδιορισμού της Αξίας Ποδοσφαιριστών, όπως αναπτύχθηκε σε προηγούμενη παράγραφο.

## **5.7 Δείκτες Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας και Αρνητικής Καθαρής Θέσης– Μελλοντικά Χρηματοοικονομικά Στοιχεία**

Οι ετήσιες και ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα συμπληρωματικά στοιχεία, εξετάζονται από την Διεύθυνση Αδειοδότησης της ΕΠΟ ως προς την παραβίαση ή μη των δεικτών συνεχιζόμενης δραστηριότητας και αρνητικής καθαρής θέσης.

Παραβίαση του δείκτη συνεχιζόμενης δραστηριότητας συνιστά η έκθεση του ορκωτού ελεγκτή να περιλαμβάνει έμφαση ουσίας ή επιφυλακτικό πόρισμα – γνωμάτευση ως προς την βιωσιμότητα της ΠΑΕ. Από την άλλη πλευρά, παραβίαση του δείκτη αρνητικής καθαρής θέσης υπάρχει όταν οι ετήσιες/ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ή τα συμπληρωματικά στοιχεία) γνωστοποιούν αρνητική καθαρή θέση η οποία έχει επιδεινωθεί σε σχέση με την καθαρή θέση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης/τελευταίας καταστατικής ημερομηνίας κλεισίματος.

Όταν παραβιάζεται οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δείκτες, η ΠΑΕ υποχρεούται να συντάξει και να υποβάλει στην ΕΠΟ για έλεγχο, μελλοντικά χρηματοοικονομικά στοιχεία για την περίοδο που ξεκινάει μετά την τελευταία ημερομηνία των ενδιάμεσων καταστάσεων (01/01/XX+1) και διαρκεί ως το τέλος της περιόδου αδειοδότησης (30/06/XX+2). Τα μελλοντικά στοιχεία αποτελούνται από προϋπολογισμένη κατάσταση αποτελεσμάτων και προϋπολογισμένη κατάσταση ταμειακών ροών σε τριμηνιαία βάση. Οι προϋπολογισμένες καταστάσεις συνοδεύονται

---

<sup>112</sup> Στο Προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία/πίνακες κατ' ελάχιστον και για τα εξής: α) ενσώματα πάγια στοιχεία, β) λοιπά άυλα πάγια στοιχεία πλην ποδοσφαιριστών, γ) υποθηκευμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που καλύπτουν, δ) συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ε) τραπεζικές υπερβάσεις και δάνεια, ε) προβλέψεις, στ) ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ζ) συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, η) στοιχεία εταίρου που ασκεί έλεγχο στην ΠΑΕ και εφόσον είναι διαφορετικά, στοιχεία οντότητας που ασκεί τον τελικό έλεγχο, θ) γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ι) λοιπές γνωστοποιήσεις, π.χ πληρωμές/αμοιβές σε διαμεσολαβητές

από προσαρτήματα που περιγράφουν τις παραδοχές με βάση τις οποίες προϋπολογίστηκαν τα σχετικά μεγέθη και περιλαμβάνουν τους βασικούς κινδύνους που μπορούν να επηρεάσουν τα μελλοντικά χρηματοοικονομικά στοιχεία.

Η σύνταξη των μελλοντικών στοιχείων πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις ελάχιστες απαιτήσεις ανακοίνωσης και λογιστικών προτύπων του Κανονισμού. Τέλος τα μελλοντικά στοιχεία πρέπει να εγκριθούν από τη Διοίκηση της ΠΑΕ και να ελεγχθούν από ορκωτό ελεγκτή με βάση το Διεθνές Πρότυπο για Εργασίες Διασφάλισης (ISAE) 3400 ή σχετικά εθνικά πρότυπα και πρακτικές που συμμορφώνονται με το παραπάνω διεθνές πρότυπο.

Στη συνέχεια η ΕΠΟ καλείται να αξιολογήσει εκ νέου την μη παραβίαση των δεικτών αρνητικής καθαρής θέσης και συνεχιζόμενης δραστηριότητας αφού προηγουμένως ελέγξει το βάσιμο των παραδοχών με τις οποίες έχουν συνταχθεί τα μελλοντικά χρηματοοικονομικά στοιχεία και την μη παράλειψη αναφοράς στα προσαρτήματα των βασικών κινδύνων που μπορεί να επηρεάσουν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα, π.χ αν ο μέσος όρος των ετήσιων πωλήσεων εισιτηρίων διάρκειας μίας ΠΑΕ κατά την τελευταία τριετία είναι 5.000 και στα μελλοντικά στοιχεία προβλέπει αδικαιολόγητα αύξηση κατά 2.500 ή αν έχουν προβλεφθεί πριμ εισόδου της ΠΑΕ σε ομίλους ευρωπαϊκών διοργανώσεων καθώς προκρίνεται συνεχώς τα τελευταία χρόνια, χωρίς όμως να αναφέρεται στα προσαρτήματα η επίπτωση στα έσοδα και τις ταμειακές ροές από την μη πρόκριση της ομάδας. Επίσης πρέπει να αξιολογηθεί η ταμειακή ρευστότητα της ΠΑΕ και η δυνατότητα της να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της τουλάχιστον έως το τέλος της περιόδου αδειοδότησης. Τέλος, αν από τον έλεγχο προκύπτει παραβίαση των παραπάνω δεικτών, η ΕΠΟ απορρίπτει το αίτημα της ΠΑΕ για συμμετοχή στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις.

## **5.8 Ληξιπρόθεσμες Οφειλές προς Ομάδες από Μετεγγραφές, Εργαζομένους και Φορολογικές Αρχές – Ασφαλιστικούς Φορείς**

Απαραίτητο κριτήριο για την έγκριση συμμετοχής μίας ΠΑΕ στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις, αποτελεί η μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών προς ομάδες από μετεγγραφικές δραστηριότητες. Σε διαφορετική περίπτωση το αίτημα αδειοδότησης

της ΠΑΕ απορρίπτεται. Με άλλα λόγια, η ΠΑΕ πρέπει να αποδείξει ότι έως την 31/03/XX+1 που προηγείται της περιόδου αδειοδότησης δεν έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές προς ομάδες από μετεγγραφές που έλαβαν χώρα έως την 31/12/XX του προηγούμενου έτους. Με τον όρο ληξιπρόθεσμες οφειλές νοούνται οι οφειλές που δεν έχουν εξοφληθεί σύμφωνα με τους συμβατικούς ή νομικούς όρους.

Στην έννοια των οφειλών από μετεγγραφές περιλαμβάνονται οι αμοιβές για μόνιμες και προσωρινές μετεγγραφές – δανεισμούς ποδοσφαιριστών, τα λοιπά άμεσα κόστη μετεγγραφών (π.χ αμοιβές διαμεσολαβητών), η Αποζημίωση Κατάρτισης, η Συνεισφορά Αλληλεγγύης, καθώς και οποιοδήποτε ποσό καθίσταται πληρωτέο με την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων, π.χ δικαιώματα μεταπώλησης ποδοσφαιριστή πληρωτέα στο προηγούμενο σωματείο, βάσει του συμβολαίου μετεγγραφής του ποδοσφαιριστή από το σωματείο στην ΠΑΕ.

Για την εκπλήρωση του κριτηρίου η ΠΑΕ πρέπει να καταρτίσει έναν Πίνακα Πληρωτέων από Μετεγγραφές. Ο πίνακας απεικονίζει– κατά ποδοσφαιριστή – το πληρωτέο υπόλοιπο προς ομάδες που υπήρχε την 31/12/XX-1της συγκριτικής ενδιάμεσης περιόδου, τις οφειλές από μετεγγραφές που δημιουργήθηκαν από 01/01/XX – 31/12/XX του έτους που προηγείται της περιόδου Αδειοδότησης, τα ποσά που εξοφλήθηκαν κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα και τις ημερομηνίες εξόφλησης, τα ποσά που οφείλονταν στις 31/12/XX, τις συμβατικές ημερομηνίες πληρωμής του υπολοίπου της 31/12/XX και τέλος το σύνολο των πληρωμών που πρέπει να γίνουν έως την 31/03/XX+1. Το πληρωτέο υπόλοιπο του πίνακα στις 31/12/XX πρέπει να συμφωνεί με το αντίστοιχο πεδίο των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων «Λογαριασμοί Πληρωτέοι σχετικοί με Μετεγγραφές Ποδοσφαιριστών». Επίσης στον Πίνακα Πληρωτέων από Μετεγγραφές γνωστοποιούνται και όλες οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις της ΠΑΕ, οι οποίες δεν είχαν λογιστικοποιηθεί έως την 31/12/XX.

Επομένως η ΠΑΕ πρέπει να αποδείξει ότι τα ποσά που συνθέτουν το υπόλοιπο της 31/03/XX+1 του παραπάνω πίνακα έχουν εξοφληθεί ή διακανονιστεί για μεταγενέστερη ημερομηνία πληρωμής. Σε περίπτωση που η ΠΑΕ έχει προσβάλλει ή αντικρούσει σχετική αξίωση από άλλη ομάδα, ενώπιον αρμόδιας αρχής του εθνικού δικαίου ή των εθνικών ή διεθνών αρχών ποδοσφαίρου, θα πρέπει να αποδείξει το βάσιμο της προσβολής ή της αντίκρουσης, διαφορετικά η αξίωση εξακολουθεί να

θεωρείται ληξιπρόθεσμη. Επίσης, όταν είναι δύσκολος ο εντοπισμός και η πληρωμή των σωματείων που είναι δικαιούχοι της Αποζημίωσης Κατάρτισης και της Συνεισφοράς Αλληλεγγύης, η ΠΑΕ οφείλει κατ' ελάχιστο να αποδείξει ότι έχει προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες προκειμένου να εντοπίσει τα οικεία σωματεία.

Ο Πίνακας Πληρωτέων από Μετεγγραφές εγκρίνεται από τη διοίκηση της ΠΑΕ και συνυποβάλλεται στην ΕΠΟ μαζί με τα παραστατικά που αποδεικνύουν την εγκυρότητα του π.χ αντίγραφα τραπεζικών εμβασμάτων της ΠΑΕ προς ομάδες, συμφωνίες διακανονισμού οφειλών για μεταγενέστερη ημερομηνία πληρωμής, έγκαιρη αλληλογραφία ΠΑΕ με ξένες ομοσπονδίες για τον εντοπισμό σωματείων που δικαιούνται Αποζημίωση Κατάρτισης και Συνεισφορά Αλληλεγγύης, αποδεικτικά έγγραφα εκκρεμοδικιών κλπ.

Κατά τον ίδιο τρόπο η ΠΑΕ πρέπει να αποδείξει ότι έως την 31 Μαρτίου που προηγείται της περιόδου Αδειοδότησης, δεν έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές προς εργαζομένους και φορολογικές αρχές – ασφαλιστικούς φορείς, που απορρέουν από συμβατικές ή νόμιμες υποχρεώσεις της προς το προσωπικό έως την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. Στους εργαζομένους περιλαμβάνονται τα πρόσωπα που καλύπτουν τις θέσεις εργασίας που περιγράφονται στα διοικητικά κριτήρια του Κανονισμού (προπονητικό, ιατρικό, διοικητικό προσωπικό, προσωπικό ασφαλείας κλπ) και οι επαγγελματίες ποδοσφαιριστές. Για την εκπλήρωση του κριτηρίου η ΠΑΕ υποχρεούται να υποβάλει στην ΕΠΟ, εγκεκριμένο από τη διοίκηση Πίνακα Ληξιπρόθεσμων Οφειλών προς Εργαζομένους και Φορολογικό/Ασφαλιστικό Πίνακα, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τις οδηγίες του Κανονισμού. Το σύνολο των πληρωτέων στις 31/12/XX των παραπάνω πινάκων πρέπει να συμφωνεί με τα πεδία «Λογαριασμοί πληρωτέοι σε εργαζομένους» και «Λογαριασμοί πληρωτέοι σε φορολογικές αρχές/ασφαλιστικούς φορείς» του Ισολογισμού της ενδιάμεσης περιόδου αντίστοιχα. Πρόσθετα το υπόλοιπο της 31/12 προς τους εργαζομένους της ΠΑΕ πρέπει να βεβαιώνεται με ατομικές επιστολές περί ύπαρξης ή μη οφειλής, οι οποίες φέρουν το γνήσιο της υπογραφής και βέβαιης ημερομηνίας των εργαζομένων από δημόσια αρχή (αστυνομικό τμήμα, ΚΕΠ κλπ).

Από το υπόλοιπο της 31/12/XX, το ποσό που είναι πληρωτέο έως 31/03/XX+1 βάσει σχετικής νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης της ΠΑΕ, πρέπει να εξοφληθεί ή να

διακανονιστεί για μεταγενέστερη ημερομηνία πληρωμής. Σε αντίθετη περίπτωση το αίτημα της ΠΑΕ, για συμμετοχή στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις, απορρίπτεται.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

### ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΩΝ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΣΗΜΕΙΩΝ

#### ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΠΑΕ

##### **6.1 Ιδιαιτερότητες ΠΑΕ ως προς την Ίδρυση, την Λειτουργία και την Λύση**

Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία συστήνεται όταν ερασιτεχνικό αθλητικό σωματείο προβιβαστεί σε επαγγελματική κατηγορία πρωταθλήματος. Η απόφαση λαμβάνεται από τα μέλη του ερασιτεχνικού σωματείου που λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο 78 και επόμενα του Αστικού Κώδικα.

Η επωνυμία του ερασιτεχνικού σωματείου παραχωρείται για χρήση στην ΠΑΕ και αποτελεί εισφορά σε είδος στο μετοχικό της κεφάλαιο που αποτιμάται σε ποσοστό 10%. Από την άλλη πλευρά απαγορεύεται η εισφορά της χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων του ερασιτέχνη ως εισφορά σε είδος στο μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ.

Σκοπός της ανώνυμης εταιρίας είναι η συγκρότηση και διοίκηση επαγγελματικής ποδοσφαιρικής ομάδας, η συμμετοχή ή διεξαγωγή αθλητικών αγώνων και η οργάνωση εκδηλώσεων αναφορικά με το άθλημα του ποδοσφαίρου, που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς της Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας και του Επαγγελματικού Συνδέσμου των ΠΑΕ. Ο αθλητικός νόμος δεν απαγορεύει την διεύρυνση του εταιρικού σκοπού.

Η έδρα της εταιρίας κατά την ίδρυση συμπίπτει υποχρεωτικά με την έδρα του ερασιτεχνικού σωματείου, ενώ για την μεταγενέστερη μεταβολή της απαιτείται σύμφωνη γνώμη της ομοσπονδίας και του επαγγελματικού συνδέσμου και άδεια της πολιτείας. Ως προς την χρονική διάρκεια ζωής της ΠΑΕ μπορεί να είναι απεριόριστη, όπως και των λοιπών ανωνύμων εταιριών.

Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου σύστασης γίνεται αποκλειστικά με εισφορές μετρητών και την εισφορά της επωνυμίας του ιδρυτικού σωματείου. Η αξία των μετοχών καταβάλλεται ολοσχερώς με τη σύσταση και τηρείται σειρά προτεραιότητας, ενώ μπορεί να χρειαστεί και δημόσια προσφορά μετοχών, αν δεν

έχουν καλυφθεί πλήρως με τις εισφορές των προσώπων που προηγούνται της δημόσιας εγγραφής. Η δημόσια προσφορά των μετοχών της ΠΑΕ γίνεται κατόπιν σχετικής άδειας της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, χωρίς ωστόσο να υπάρχει υποχρέωση εισαγωγής των μετοχών της ΠΑΕ στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Όσον αφορά την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου σύστασης της ΠΑΕ, δεν υπάρχει εναρμόνιση της αθλητικής νομοθεσίας με τον Ν.4548/2018 ως προς την δυνατότητα κατάθεσης των εισφορών μετρητών των μετόχων σε τράπεζα του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή την δυνατότητα πρόβλεψης στο καταστατικό κάλυψης δαπανών για λογαριασμό της υπό σύσταση ΠΑΕ, αντί καταβολής της εισφοράς σε τραπεζικό λογαριασμό της.

Οι επαγγελματικές κατηγορίες πρωταθλήματος έως την αγωνιστική περίοδο 2018 – 2019 ήταν η Α΄ και Β΄ εθνική κατηγορία, ενώ από την αγωνιστική περίοδο 2019 – 2020 είναι η Α1, Α2 και Β΄ εθνική κατηγορία. Το μετοχικό κεφάλαιο σύστασης ΠΑΕ και συμμετοχής στην κατώτερη κατηγορία επαγγελματικού πρωταθλήματος ήταν 300.000€ έως τη χρήση 2018 – 2019. Από την τωρινή περίοδο γίνεται 30.000€ ενώ ταυτόχρονα το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο συμμετοχής στις Α1 και Α2 κατηγορίες είναι 500.000€ (έναντι 1.000.000€ πριν) και 100.000€ αντίστοιχα.

Η ΠΑΕ εγγράφεται στο Γ.Ε.ΜΗ. που τηρείται στο Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης ύστερα από έλεγχο νομιμότητας της σύστασης από τον αρμόδιο υπουργό, ανεξάρτητα από το μέγεθος της. Η εγγραφή δημοσιεύεται στον διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ. Η σύσταση της ΠΑΕ πρέπει να έχει ολοκληρωθεί το αργότερο δέκα μέρες πριν την έναρξη του οικείου πρωταθλήματος, διαφορετικά αποβάλλεται από αυτό.

Το μετοχικό κεφάλαιο της ΠΑΕ μπορεί να μεταβάλλεται κατά τη διάρκεια ζωής της (αύξηση/μείωση), όμως το ποσοστό του ιδρυτικού σωματείου για την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του πρέπει να παραμένει αμετάβλητο. Σε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με νέες εισφορές, η αξία των νέων μετοχών που παραδίδονται στο ιδρυτικό σωματείο καταβάλλεται από τους συμμετέχοντες στην αύξηση μετόχους, κατά το λόγο των αποκτώμενων από τον καθένα από αυτούς μετοχών, ταυτόχρονα με την καταβολή της αξίας τους.

Η αύξηση/μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της ΠΑΕ γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4548/2018, εκτός από την κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων αναφορικά με το είδος της απόφασης του εταιρικού οργάνου. Στην ΠΑΕ προβλέπεται απόφαση

της γενικής συνέλευσης των μετόχων, η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία ήτοι παρουσία του  $\frac{1}{2}$  του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και πλειοψηφία των  $\frac{2}{3}$  των εκπροσωπούμενων ψήφων.

Η κατώτατη τιμή της μετοχής της ΠΑΕ είναι 0,04€ όπως και των λοιπών ΑΕ, μεταβάλλεται όμως η ανώτατη τιμή της μετοχής από 100€ σε 30€. Οι μετοχές της ΠΑΕ διακρίνονται σε κοινές και προνομιούχες. Προνομιούχες είναι μόνο οι μετοχές του ιδρυτικού σωματείου που αντιπροσωπεύουν την εισφορά της χρήσης της επωνυμίας του, οι οποίες ενσωματώνουν δικαίωμα ψήφου, έχουν προτεραιότητα στην διανομή του πρώτου μερίσματος και στο προϊόν εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας και απολαμβάνουν σταθερό ποσοστό από τα έσοδα των αγώνων, όπως προσδιορίζονται στα επίσημα φύλλα εκκαθαρίσεως. Επιπλέον οι προνομιούχες μετοχές του ιδρυτικού σωματείου είναι αμεταβίβαστες βάσει του αθλητικού νόμου. Κατά τον ίδιο τρόπο, οι μετοχές των μελών του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου και του προσώπου που είχε αναλάβει την οικονομική διαχείριση του ΤΑΠ εάν υπήρχε είναι αμεταβίβαστες για μία τριετία.

Ως προς τη διανομή των ετήσιων καθαρών κερδών το ποσοστό που παρακρατείται από αυτά ως τακτικό αποθεματικό είναι τουλάχιστον 10% έναντι 5% των λοιπών ΑΕ. Επίσης η υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού δεν εξαρτάται από την αναλογία του ως προς το μετοχικό κεφάλαιο.

Για την εφαρμογή του άρθρου 119 παρ.4 του Ν.4548/2018, τα ίδια κεφάλαια της ΠΑΕ μετά την προσθήκη της πλασματικής αξίας των ποδοσφαιριστών θα πρέπει να έχουν καταστεί μικρότερα του  $\frac{1}{2}$  του μετοχικού κεφαλαίου, προκειμένου η γενική συνέλευση των μετόχων να αποφασίσει τη λύση της εταιρίας ή την λήψη άλλων μέτρων.

Πρόσθετα, στους λόγους λύσης της ΠΑΕ προστίθεται ο υποβιβασμός της ΠΑΕ σε ερασιτεχνική κατηγορία πρωταθλήματος είτε λόγω βαθμολογικής κατάταξης είτε λόγω αναδιάρθρωσης των επαγγελματικών πρωταθλημάτων.

Τέλος, αν μετά τη λύση της ΠΑΕ το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο συστήσει νέα ΠΑΕ, η τελευταία αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία εξ ολοκλήρου, τις υποχρεώσεις από αγωνιστική αιτία κατά το ήμισυ, ενώ τις λοιπές σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία.



## 6.2 Ιδιαίτερα Σημεία Λογιστικής Παρακολούθησης ΠΑΕ

Στα άυλα πάγια στοιχεία της ΠΑΕ καταχωρούνται το κόστος μετεγγραφής ποδοσφαιριστή – προσωρινής ή μόνιμης – που καταβάλλεται σε άλλη ομάδα και τα λοιπά άμεσα κόστη που σχετίζονται με τη συναλλαγή. Άμεσο κόστος συναλλαγής είναι οι αμοιβές διαμεσολαβητών που συνέβαλαν στην επίτευξη της μετεγγραφής, σχετικοί με την συναλλαγή φόροι που τυχόν καταβάλλονται και το συμβόλαιο του επαγγελματία ποδοσφαιριστή, καθώς η μη υπογραφή του ακυρώνει την συναλλαγή. Απαραίτητη προϋπόθεση για την παρακολούθηση των παραπάνω ποσών στα πάγια της ΠΑΕ είναι η χρονική διάρκεια του συμβολαίου του ποδοσφαιριστή να είναι μεγαλύτερη του έτους.

Από την άλλη πλευρά, οι δαπάνες μετεγγραφών που καταβάλλονται σε άλλη ομάδα για μονοετή συμβόλαια ποδοσφαιριστών π.χ προσωρινές μετεγγραφές – δανεισμοί, επιβαρύνουν τα έξοδα της χρήσης την οποία αφορούν.

Τα μονοετή συμβόλαια ποδοσφαιριστών – σε κάθε περίπτωση – καθώς και τα συμβόλαια των ποδοσφαιριστών που αποκτούνται με ελεύθερη μετεγγραφή, δηλαδή χωρίς καταβολή αντιτίμου σε άλλη ομάδα, καταχωρούνται στις αμοιβές και τα έξοδα ποδοσφαιριστών.

Σε αρκετές περιπτώσεις η ΠΑΕ αναλαμβάνει τις δαπάνες ανάπτυξης και λειτουργίας των ακαδημιών των ερασιτεχνών ποδοσφαιριστών του ιδρυτικού σωματείου. Τα έξοδα αυτά δεν μπορούν να λογιστούν ως έξοδα ανάπτυξης, καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως προς την βεβαιότητα ολοκλήρωσης στοιχείων, εισροής οικονομικού οφέλους και αξιόπιστης επιμέτρησης κόστους. Ομοίως τα πρώτα επαγγελματικά συμβόλαια ποδοσφαιριστών που προέρχονται από τις ακαδημίες της ομάδας δεν μπορούν να συμπεριληφθούν στα πάγια, καθώς εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα δεν αναγνωρίζονται.

Ορισμένες παροχές της ΠΑΕ προς τους ποδοσφαιριστές μπορούν να μην θεωρηθούν εισόδημα για τους τελευταίους, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν στην ΠΑΕ. Οι παροχές αυτές είναι τα έξοδα επιμόρφωσης των ανήλικων ποδοσφαιριστών που αποκτούνται με διεθνή μετεγγραφή, τα έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης των ποδοσφαιριστών βάσει των εγχώριων και διεθνών κανονισμών ποδοσφαίρου και τέλος, τα ασφάλιστρα των ποδοσφαιριστών.

Πρόσθετα, κατ' ανάλογη εφαρμογή απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, ενδέχεται να παρέχεται στην ΠΑΕ δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών τροφής και ποτών των ποδοσφαιριστών, που καταβάλλονται μέσα στα πλαίσια επίσημων ή φιλικών διοργανώσεων, τα οποία βαρύνουν την ΠΑΕ σύμφωνα με τον Κανονισμό Ιδιότητας και Μετεγγραφών της ΕΠΟ. Ομοίως το ΦΠΑ των επίσημων εμφανίσεων των ποδοσφαιριστών εκπίπτει από τον ΦΠΑ εισροών, καθώς το σχετικό έξοδο χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Το ίδιο ισχύει και για το ΦΠΑ των λοιπών ειδών ένδυσης ποδοσφαιριστών, τα οποία αποτελούν τμήμα χορηγικής – διαφημιστικής σύμβασης.

### **6.3 Βασικά Σημεία Αδειοδότησης Ομάδων για Συμμετοχή στις Ευρωπαϊκές Διοργανώσεις**

Για την συμμετοχή των ελληνικών ομάδων στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις της Uefa, οι ΠΑΕ πρέπει να αποδείξουν ότι ικανοποιούν τις ελάχιστες απαιτήσεις των κριτηρίων του Κανονισμού Αδειοδότησης Ομάδων της ΕΠΟ, ο οποίος εγκρίνεται από την Ευρωπαϊκή Συνομοσπονδία. Τα κριτήρια του Κανονισμού αφορούν την διοικητική οργάνωση της ΠΑΕ, την ανάπτυξη των φυτωρίων ανάδειξης νεαρών ποδοσφαιριστών, την διαθεσιμότητα κατάλληλων αθλητικών εγκαταστάσεων, την οικονομική κατάσταση της ΠΑΕ, την παρουσίαση της συνολικής εταιρικής δομής του ομίλου – εάν υπάρχει – και τέλος την παροχή διαφόρων βεβαιώσεων και γνωστοποιήσεων προς την ΕΠΟ.

Τα οικονομικά κριτήρια του Κανονισμού είναι η μη παραβίαση του δείκτη συνεχιζόμενης δραστηριότητας και του δείκτη αρνητικής καθαρής θέσης, καθώς επίσης η μη ύπαρξη ληξιπρόθεσμων οφειλών προς ομάδες από μετεγγραφές, εργαζομένους, φορολογικές αρχές και ασφαλιστικούς φορείς.

Η ΠΑΕ πρέπει να έχει εξοφλήσει ή διακανονίσει ή αντικρούσει νομικά τις ληξιπρόθεσμες οφειλές έως 31/03 του έτους έναρξης της περιόδου αδειοδότησης, προς ομάδες από μετεγγραφές, εργαζομένους, φορολογικές αρχές και ασφαλιστικούς φορείς, οι οποίες απορρέουν από μετεγγραφές και δεδουλευμένες αποδοχές έως 31/12 του προηγούμενου έτους. Η παραβίαση του κριτηρίου των περί ληξιπρόθεσμων

οφειλών έχει ως αποτέλεσμα της απόρριψη της αίτησης συμμετοχής της υποψήφιας ΠΑΕ στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις.

Για να διαπιστωθεί η παραβίαση ή μη των δεικτών συνεχιζόμενης δραστηριότητας και αρνητικής καθαρής θέσης, η ΠΑΕ υποχρεούται να υποβάλει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τελευταίας καταστατικής ημερομηνίας κλεισίματος και ενδιάμεσες καταστάσεις έως την 31/12 του έτους που προηγείται της περιόδου αδειοδότησης, ελεγμένες από ορκωτό ελεγκτή. Ο δείκτης συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραβιάζεται όταν η έκθεση του ορκωτού ελεγκτή – των ετήσιων ή των ενδιάμεσων καταστάσεων – περιλαμβάνει έμφαση ουσίας ή επιφυλακτικό πόρισμα ως προς τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα της ΠΑΕ. Ο δείκτης αρνητικής καθαρής θέσης παραβιάζεται αν η αρνητική καθαρή θέση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει επιδεινωθεί σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση της προηγούμενης συγκριτικής περιόδου. Το ίδιο ισχύει και για την αρνητική καθαρή θέση των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σχέση με την καθαρή θέση των ετήσιων ελεγμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να πληρούν τις ελάχιστες απαιτήσεις ανακοίνωσης και λογιστικών προτύπων του Κανονισμού Αδειοδότησης. Ως προς το κόστος απόκτησης της εγγραφής ποδοσφαιριστών, στα άυλα πάγια στοιχεία περιλαμβάνονται μόνο το κόστος μετεγγραφής από άλλη ομάδα, οι αμοιβές διαμεσολαβητών και τα λοιπά άμεσα κόστη της μετεγγραφής, πλην των αμοιβών και λοιπών παροχών των ποδοσφαιριστών που καταχωρούνται στις δαπάνες παροχών σε εργαζομένους.

Για τον παραπάνω λόγο καθώς και την εκπλήρωση των ελάχιστων απαιτήσεων ανακοίνωσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι ΠΑΕ υποχρεούνται να συντάξουν και να υποβάλλουν συμπληρωματικά στοιχεία.

Η παραβίαση οποιουδήποτε από τους παραπάνω δείκτες συνεπάγεται την υποχρέωση υποβολής στην ΕΠΟ μελλοντικών χρηματοοικονομικών στοιχείων, τα οποία καλύπτουν την περίοδο από 01/01 του έτους έναρξης της περιόδου αδειοδότησης έως 30/06 του επόμενου έτους. Τα μελλοντικά στοιχεία αποτελούνται από προϋπολογισμένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, προϋπολογισμένη Κατάσταση Ταμειακών Ροών και διάφορα επεξηγηματικά προσαρτήματα και εξετάζονται ως προς την βασιμότητα των παραδοχών στις οποίες στηρίζονται και ως

προς την παραβίαση των δεικτών συνεχιζόμενης δραστηριότητας και αρνητικής καθαρής θέσης. Η παραβίαση εκ νέου των δεικτών, συνεπάγεται την απόρριψη της αίτησης συμμετοχής στις ευρωπαϊκές διοργανώσεις.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Παπαδέας, Π., **Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση (με ΕΛΠ)**, 2016.
- Μαλάτος, Α., **Κώδικας Αθλητικής Νομοθεσίας**, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα, 2009.
- Παναγιωτόπουλος Π. Δ., **Εργασιακές Σχέσεις στον Αθλητισμό**, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2007.
- Χριστοφορίδης, Σ., **Επαγγελματικό Ποδόσφαιρο**, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011

### **ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

- Νόμος 4548/2018, ΦΕΚ Α΄104, 13/06/2018 (κωδικοποιημένος)
- Νόμος 2725/1999, ΦΕΚ Α΄121, 17/06/1999 (κωδικοποιημένος)
- Νόμος 4172/2014, ΦΕΚ Α΄167, 23/07/2013 (κωδικοποιημένος)
- Νόμος 2859/2000, ΦΕΚ Α΄248, 07/11/2000 (κωδικοποιημένος)
- ΕΠΟ, (2018), **Κανονισμός Αδειοδότησης Ομάδων**
- ΕΠΟ, (2018), **Κανονισμός Ιδιότητας και Μετεγγραφών**
- ΕΠΟ, (2005), **Ερμηνευτικά σχόλια Κανονισμού Ιδιότητας και Μετεγγραφών Ποδοσφαιριστών FIFA**
- ΕΠΟ, (2018), **Κανονισμός Αγώνων Ποδοσφαίρου Επαγγελματικών Πρωταθλημάτων**

## **ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΑ**

Ιδιαίτεροι Λογαριασμοί Λογιστικού Οδηγού ΠΑΕ

Συμβόλαιο Επαγγελματία Ποδοσφαιριστή, Κανονισμού Ιδιότητας και Μετεγγραφών  
ΕΠΟ

Ελάχιστες Απαιτήσεις Ανακοίνωσης Κανονισμού Αδειοδότησης Ομάδων ΕΠΟ

# Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

## ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΑΘΗΝΑ 26 ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ 1988  
ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ  
ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΛΟΥ 786

Αριθ. 18964

### Λογιστικός οδηγός για τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες.

#### Η ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ

Εχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του Α.Ν. 397/68 "περί επανασυστάσεως της Γ.Γ.Α. και των αρμοδιοτήτων αυτής.

β. Του Ν. 1558/85 "Κυβέρνηση και Κυβερνητικά Όργανα".

γ. Την απόφαση Υ.596/29.6.88 του Πρωθυπουργού "Καθορισμός αρμοδιοτήτων του Αναπληρωτή Υπουργού Πολιτισμού Θεόδωρου Στάθη".

2. Το άρθρο 11 του Ν. 879/79 "περί ποδοσφαιρικών ανωνύμων εταιρειών".

3. Την παρ. 11 περ. 1 και 9 της υπ' αρ. ΔΚ 8559/1982 αποφάσεως του Υπουργού Συντονισμού "Συγκρότηση Ομάδας Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" (ΦΕΚ/Β/462/1.7.1982).

4. Την από 5.7.88 γνωμοδότηση της Ομάδας Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου της [παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν.1041/1980](#) (ΦΕΚ Α/75/1980).

5. Ότι για την καλύτερη και αποτελεσματικότερη άσκηση της προβλεπόμενης από τον Ν. 879/79 εποπτείας του Υπουργείου πάνω ΠΑΕ επιβάλλεται ο εκσυγχρονισμός και ομοιομορφία της λογιστικής οργανώσεώς τους και ότι αυτά επιτυγχάνονται με την εφαρμογή του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου του Π.Δ. 1123/80, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα Π.Δ. 502/1984 και 186/1986.

6. Ότι η εφαρμογή Λογιστικού Οδηγού θα βοηθήσει αποτελεσματικά τις ΠΛΕ να εφαρμόζουν σωστά και ομοιόμορφα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.), αποφασίζουμε:

Το περιεχόμενο του Λογιστικού Οδηγού για την Εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.) από τις ΠΑΕ ορίζεται ως εξής:

Άρθρο 1 Νέοι λογαριασμοί που προστέθηκαν στο Σχέδιο λογαριασμών για τις Π.Α.Ε.

1. Στο σχέδιο λογαριασμών που παραθέτεται στο άρθρο 4 του παρόντος έχουν περιληφθεί όσοι λογαριασμοί του Γ.Λ.Σ. χρειάζονται για να καλυφθούν οι ανάγκες των Π.Α.Ε. καθώς και ορισμένοι νέοι λογαριασμοί που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, για να καλυφθούν οι ειδικές ανάγκες τους.

Αν όμως, στο μέλλον εμφανιστεί κάποια νέα περίπτωση, για την οποία δεν υπάρχει λογαριασμός στο πιο πάνω σχέδιο λογαριασμών, θα χρησιμοποιηθεί ο οικείος λογαριασμός του Γ.Λ.Σ.

2. Στο σχέδιο λογαριασμών που παραθέτεται στο άρθρο 4 του παρόντος έχουν προστεθεί οι εξής νέοι λογαριασμοί για την κάλυψη ειδικών αναγκών των Π.Α.Ε.

Ομάδα 1:	16.00.000	Δικαιώματα χρήσεως τίτλου
	16.04.000	Δικαιώματα χρήσεως αθλητικών εγκαταστάσεων
	16.10.000	Έξοδα ιδρύσεως Ν.879/1979
19.90		Έξοδα μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών
Ομάδα 2:		
25.10		Αθλητικό υλικό
Ομάδα 4:	41.04.000	Ειδικό αποθεματικό από μεταγραφή ποδοσφαιριστών
Ομάδα 5:		
53.90		Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μέλη Δ.Σ. και μετόχους
54.90		Φόρος μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών
Ομάδα 6:		
60.90		Αμοιβές ποδοσφαιριστών, ο οποίος αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους του λογαριασμού 60.00
60.91		Παρεπόμενες παροχές και έξοδα ποδοσφαιριστών (ανάλυση σε τριτοβάθμιους όπως ο λογαριασμός 60.02)
60.92		Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ποδοσφαιριστών (ανάλυση σε τριτοβάθμιους όπως ο λογαριασμός 60.03)
	61.00.007	Αμοιβές και έξοδα προπονητών
	61.98.000	"Μέρισμα" άρθρου 6 παρ. 5 Ν.879/79
	64.05.003	Συνδρομές για συμμετοχή σε διεθνείς διοργανώσεις αγώνων
	66.05.000	Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεων τίτλου
	66.05.004	Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
	66.05.090	Αποσβέσεις εξόδων μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών



Ομάδα 7:		
73.00		Έσοδα αγώνων εκτός έδρας πρωταθλήματος
01		Έσοδα αγώνων εντός έδρας πρωταθλήματος
02		Έσοδα αγώνων κυπέλου πρωταθλήματος
03		Έσοδα φιλικών συναντήσεων πρωταθλήματος
04		Έσοδα διεθνών συναντήσεων πρωταθλήματος
05		Έσοδα από διαρκή εισιτήρια πρωταθλήματος
10		Έσοδα από τηλεοπτικές μεταδόσεις αγώνων στο εσωτερικό



11	Έσοδα από τηλεοπτικές μεταδόσεις αγώνων στο εξωτερικό	
15	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εσωτερικό	
16	Έσοδα από παραχωρήσεις ποδοσφαιριστών στο εξωτερικό	
74.90	Επιχορηγήσεις λειτουργίας ΠΑΕ	
	74.90.000	Επιχορηγήσεις από ΟΠΑΠ
	001	Επιχορηγήσεις από Γ.Γ.Α. (πριμ ήθους)
	002	Επιχορηγήσεις από Γ.Γ.Α. (πριν εκτός δεκαεξάδας)
	003	Επιχορηγήσεις από ΕΠΟ (οδοιπορικά έξοδα)
	75.00.004	Έσοδα από διαφημίσεις
Ομάδα 8:	85.05.010	"Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως Ν.879/1979"



3. Για το περιεχόμενο και τους κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που περιλαμβάνονται στο σχέδιο λογαριασμών για τις Π.Α.Ε. του πιο κάτω άρθρου 4, εφαρμόζονται τα όσα ορίζονται στις οικείες παραγρ. Του Ελλ. Γεν. Λογ. Σχεδίου.

Για το περιεχόμενο και τους κανόνες λειτουργίας των νέων λογαριασμών που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, εφαρμόζονται τα καθοριζόμενα στο επόμενο άρθρο 2.

#### Άρθρο 2 Περιεχόμενο και κανόνες λειτουργίας των νέων λογαριασμών

1. Στους νέους τριτοβάθμιους λογαριασμούς: 16.000.000 "δικαιώματα χρήσεως τίτλου", 16.04.000 "δικαιώματα χρήσεως αθλητικών εγκαταστάσεων" και 16.10.000 "έξοδα ιδρύσεως Ν.879/1979" καταχωρούνται τα ποσά που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 6 και 9 του Ν. 879/1979, κατά την ίδρυση των ΠΑΕ. Η απόσβεση των ποσών αυτών γίνεται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία και οι ετήσιες αποσβέσεις τους καταχωρούνται, αντίστοιχα στη χρέωση των λογαριασμών 66.05.000 "αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως τίτλου", 66.05.004 "αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως αθλητικών εγκαταστάσεων" και 85.05.010 "αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως Ν. 879/1979", με πίστωση των λογαριασμών 16.99.000, 16.99.004 και 16.99.010.

2. Στο λογαριασμό 16.90 "έξοδα μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών" καταχωρούνται (κατά συμβόλαιο) τα ποσά των συμβολαίων που υπογράφουν οι Π.Α.Ε. για να εξασφαλίσουν την προσφορά υπηρεσιών από ποδοσφαιριστές για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Τα ποσά αυτά αποσβένονται ανάλογα με τη διάρκεια των οικείων συμβολαίων και οι ετήσιες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66.05.090 "αποσβέσεις εξόδων μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών", με πίστωση του λογαριασμού 16.99.090 "αποσβεσμένα έξοδα μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών".

3. Η λειτουργία του λογαριασμού 25.10 "αθλητικό υλικό" είναι ίδια με τη λειτουργία των άλλων λογαριασμών αποθεμάτων.

4. Στο λογαριασμό 41.04.000 "ειδικό αποθεματικό από μεταγραφή ποδοσφαιριστών" καταχωρούνται τα ποσά που προβλέπονται από τη διάταξη του άρθρου 8 παράγρ. 2 του Ν. 879/1979 και χρησιμοποιούνται όπως εκεί καθορίζεται.

Για τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως, που καταχωρούνται στην πίστωση των λογαριασμών 44.00 - 44.09, συνιστάται να ακολουθείται ο λογιστικός χειρισμός της παραγρ. 2.2.405 περίπτ. 5 υποπερίπτ. β εδάφιο δεύτερο του Γ.Λ.Σ., όπως σημειώνεται και στο λογαριασμό 44.00 του σχεδίου λογαριασμών.

5. Στο λογαριασμό 53.90 "βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς μέλη Δ.Σ. και μετόχους" καταχωρούνται και παρακολουθούνται οι χρηματικές διευκολύνσεις προς την Π.Α.Ε. από μέλη του Δ.Σ. ή τους μετόχους της.

Στο λογαριασμό 54.90 "φόρος μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών" καταχωρούνται τα προς απόδοση ποσά φόρου που προκύπτουν από τα συμβόλαια εξασφαλίσεως ποδοσφαιριστών.

6. Στους λογαριασμούς 60.90, 60.91 και 60.92 καταχωρούνται οι αμοιβές, οι παρεπόμενες παροχές και τα έξοδα καθώς και οι εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις, που αφορούν τους ποδοσφαιριστές. Η λειτουργία των λογαριασμών αυτών είναι ίδια με τη λειτουργία των λογαριασμών 60.00, 60.02 και 60.03 που αφορούν το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Στο λογαριασμό 61.00.007 καταχωρούνται οι αμοιβές των προπονητών που δεν συνδέονται με σύμβαση μισθώσεως εργασίας με την Π.Α.Ε.

Στο λογαριασμό 61.98.000 "μέρισμα άρθρου 6 παρ. 5 Ν.879/1979" καταχωρείται το ποσοστό επί των ακαθαρίστων εισπράξεων (5%-10%) που καταβάλλεται στα αθλητικά σωματεία. Το ποσοστό αυτό καταβάλλεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή όχι κερδών και επομένως δεν πρόκειται περί "μερίσματος" αλλά περί αμοιβής.

Για τους λογαριασμούς 66.05.000, 66.05.004, 85.05.010 και 66.05.090 βλέπε τις παραπάνω παραγρ. 1 και 2.

7. Το περιεχόμενο των λογαριασμών που προστέθηκαν στην Ομάδα 7, οι οποίοι παραθέτονται προηγούμενα στο άρθρο 1 παρ. 2, προκύπτει σαφώς από τους τίτλους τους, ο δε τρόπος λειτουργίας τους είναι ανάλογος του τρόπου λειτουργίας των άλλων λογαριασμών εσόδων.

Άρθρο 3 Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Ομάδα 9)

Άρθρο 4 Σχέδιο λογαριασμών για τις Π.Α.Ε.

Οι Π.Α.Ε. σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 1, εφαρμόζουν το παρακάτω σχέδιο λογαριασμών:

<b>1. ΠΡΩΤΗ ΟΜΑΔΑ</b>	
	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ
	ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
10	Εδαφικές εκτάσεις
11	Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα
12	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13	Μεταφορικά μέσα
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

# ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΣΤΗ

1. Συμβαλλόμενα μέρη : Μεταξύ της Π.Α.Ε. :

..... Α.Μ.:.....

**Α.Φ.Μ** ....., **Δ.Ο.Υ.** .....

και του ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΙΣΤΗ:

.....  
(Όνομα) (Επώνυμο) (Πατρώνυμο)

**Α.Φ.Μ** ....., **Δ.Ο.Υ.** .....

Στην ..... σήμερα την ..... ημέρα ..... τα δύο μέρη που υπογράφουν αυτό το συμβόλαιο από το ένα μέρος ο ..... που ενεργεί με την ιδιότητα του Προέδρου ή Διευθύνοντα Συμβούλου ή ως νόμιμος εκπρόσωπος της Π.Α.Ε. .... που αγωνίζεται στην ..... Εθνική Κατηγορία και στη συνέχεια θα καλείται για συντομία «Π.Α.Ε.» και από το άλλο μέρος ο ....., όνομα πατρός ....., ημερομηνία γεννήσεως ....., υπηκοότητα ....., κάτοικος ..... οδός ..... αριθμός ..... Τ.Κ. ...., αρ. τηλ. ...., κάτοχος της αστυνομικής ταυτότητας ή του διαβατηρίου ....., που στη συνέχεια θα καλείται για συντομία «ποδοσφαιριστής» συμφώνησαν και συναποδέχθηκαν ρητά και ανεπιφύλακτα τα ακόλουθα :

## 2. Συμφωνία

- 2.1. Η Π.Α.Ε. επιθυμεί να απασχολεί τον ποδοσφαιριστή ως επαγγελματία, και ο ποδοσφαιριστής συμφωνεί, με τους όρους που τίθενται στο παρόν συμβόλαιο.
- 2.2. Η περίοδος απασχόλησης του ποδοσφαιριστή αρχίζει την ..... (κατά την διάρκεια μετεγγραφικής περιόδου) και λήγει την ..... (μια μέρα πριν την έναρξη μετεγγραφικής περιόδου).
- 2.3. Τα δύο μέρη έχουν ισότιμο δικαίωμα να παρατείνουν νόμιμα την ισχύ του παρόντος συμβολαίου ή να τερματίσουν νωρίτερα την συμφωνία με αμοιβαία συμφωνία.
- 2.4. Οποιαδήποτε πρόσθετη συμφωνία υφίσταται ή θα υπογραφεί σε μεταγενέστερο χρόνο, θα περιβάλλεται τον έγγραφο τύπο, θα γίνεται μνεία στην παρούσα συμφωνία, και σε κάθε περίπτωση για να έχει ισχύ θα αποστέλλεται εντός επτά ημερών στα αρμόδια όργανα. Κανένα άλλο επιπλέον συμβόλαιο δεν δύναται να ρυθμίζει τη νομική σχέση των δύο μερών.

### 3. Προσδιορισμοί

Οι όροι της παρούσης συμφωνίας προσδιορίζονται και είναι κατανοητοί και από τα δύο μέρη. Όροι που δεν προσδιορίζονται και δεν είναι κατανοητοί στην παρούσα έχουν έννοιες και σημασίες σύμφωνες με τους προσδιορισμούς τους στα Καταστατικά και τους Κανονισμούς των FIFA UEFA ΕΠΟ με τις κατά καιρούς τροποποιήσεις τους.

### 4. Υποχρεώσεις της ομάδας

4.1. Συμφωνείται ότι, οι μηνιαίες τακτικές αποδοχές του ποδοσφαιριστή –οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν θα πρέπει να είναι κατώτερες από τις ισχύουσες, βάσει Εθνικής Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας αποδοχές του ανειδίκευτου εργάτη, μηνιαίως-ορίζονται στο ποσό των .....€ που θα καταβάλλονται σε αυτόν από την Π.Α.Ε., το αργότερο μέχρι το τέλος του κάθε μήνα, επί δώδεκα μήνες το χρόνο.

Πέρα από τις παραπάνω μηνιαίες τακτικές αποδοχές η Π.Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να καταβάλλει στον ποδοσφαιριστή δώρο Χριστουγέννων (ποσό ίσο προς τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές) και δώρο Πάσχα (ποσό ίσο προς το μισό των μηνιαίων τακτικών αποδοχών), καθώς και επίδομα αδείας (ποσό ίσο προς το μισό των μηνιαίων τακτικών αποδοχών).

4.2. Έκτακτες παροχές .....  
.....  
.....

4.3 Άλλες παροχές .....  
.....  
.....

4.4. Στον ποδοσφαιριστή θα καταβληθεί συνολικό ποσό .....€ σε ..... δόσεις, ως εξής:

1 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
2 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
3 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
4 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
5 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
6 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
7 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
8 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
9 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
10 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
11 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
12 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
13 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
14 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
15 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
16 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....
17 <sup>η</sup> δόση ποσό .....	καταβλητέο την .....

- 18<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 19<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 20<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 21<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 22<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 23<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 24<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 25<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 26<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 27<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 28<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 29<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 30<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 4.5. Ιατρική ασφάλιση όπως προβλέπεται στον Κανονισμό με ατομικό ή ομαδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο .....
- .....
- Ασφάλεια ζωής .....
- .....
- 4.6. Εισφορά συνταξιοδότησης, έξοδα κοινωνικής ασφάλισης, όπως απαιτείται από τον νόμο έγκαιρα και ολοσχερώς καταβαλλόμενα.
- 4.7. Τα αναγραφόμενα ανωτέρω ποσά (4.1., 4.2., 4.3., 4.4.) καταβάλλονται πλήρως και ολοσχερώς στον τραπεζικό λογαριασμό του ποδοσφαιριστή, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο άρθρο 12 παρ.3β του παραρτήματος Α.
- 4.8. α) Η Π.Α.Ε. για την μετεγγραφή του ποδοσφαιριστή κατέβαλε εφάπαξ ποσόν μετεγγραφής .....€ στο σωματείο .....
- β) Η Π.Α.Ε. για την μετεγγραφή του ποδοσφαιριστή θα καταβάλλει ποσόν μετεγγραφής .....€ στο σωματείο .....
- ..... σε δόσεις ως ακολούθως:
- 1<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 2<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 3<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 4<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 5<sup>η</sup> δόση ποσό ..... καταβλητέο την .....
- 4.9. Σε περίπτωση υποβιβασμού της ομάδας τα ανωτέρω ποσά μειώνονται .....
- .....
- Σε περίπτωση ανόδου της ομάδας τα ανωτέρω ποσά αυξάνονται .....
- .....
- 4.10. Η πληρωμή των φόρων γίνεται όπως απαιτεί η ελληνική νομοθεσία.
- 4.11. Σε περίπτωση λύσης του συμβολαίου με υπαιτιότητα της Π.Α.Ε., από τούδε συμφωνείται ως οφειλόμενη αποζημίωση στον ποδοσφαιριστή το ποσό των:
- α) Κατά την προστατευόμενη περίοδο .....€
- β) Εκτός της προστατευόμενης περιόδου .....€
- 4.12. Ο ποδοσφαιριστής δικαιούται αδείας μετ' αποδοχών τεσσάρων εβδομάδων για κάθε δωδεκάμηνη περίοδο. Τουλάχιστον δύο εβδομάδες θα λαμβάνονται

συνεχόμενες. Επιπλέον ο ποδοσφαιριστής δικαιούται μίας ημέρας άδεια ανάπαυσης κάθε εβδομάδα.

- 4.13. Η Π.Α.Ε. οφείλει να προστατεύει τα ανθρώπινα δικαιώματα του ποδοσφαιριστή και την έλλειψη διακρίσεων εις βάρος του ποδοσφαιριστή όπως αυτά καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις.
- 4.14. Η Π.Α.Ε. τηρεί αρχείο τραυματισμών-ασθενειών του ποδοσφαιριστή με σεβασμό στην εμπιστευτικότητα και τα προσωπικά δεδομένα. Το αρχείο τηρείται και φυλάσσεται από τον υπεύθυνο ιατρό της ομάδας.
- 4.15. Η Π.Α.Ε. αναγνωρίζει σέβεται και τηρεί τα Καταστατικά τους Κανονισμούς και Αποφάσεις των FIFA-UEFA-ΕΠΟ και της οικείας Επαγγελματικής Ένωσης.

## 5. Υποχρεώσεις του ποδοσφαιριστή

5.1. Οι υποχρεώσεις του ποδοσφαιριστή προς την ομάδα είναι οι ακόλουθες:

5.2. Σε σχέση με την ομάδα:

- α) Να συμμετέχει στους αγώνες με το μέγιστο των ικανοτήτων του όταν επιλεγεί να αγωνιστεί.
- β) Να συμμετέχει στις προπονήσεις και στην προετοιμασία για αγώνα σύμφωνα με τις οδηγίες των ανωτέρων του (π.χ. προπονητής)
- γ) Να ακολουθεί έναν υγιή τρόπο ζωής διατηρώντας τη φυσική του κατάσταση σε υψηλά επίπεδα.
- δ) Να συμμορφώνεται και να ενεργεί σύμφωνα με τις οδηγίες των υπεύθυνων της ομάδας (στο βαθμό που αυτό είναι εύλογο π.χ. να διαμένει σε τόπο που εξυπηρετεί την ομάδα).
- ε) Να συμμετέχει στις δραστηριότητες της ομάδας (αθλητικές-κοινωνικές αλλά και εμπορικές)
- στ) Να υπακούει στους κανονισμούς της ομάδας (συμπεριλαμβανόμενου, όποτε χρήζει εφαρμογής, του εσωτερικού κανονισμού ο οποίος του έχει γνωστοποιηθεί δεόντως πριν την υπογραφή του συμβολαίου).
- ζ) Να συμπεριφέρεται με αθλητικό πνεύμα απέναντι στα άτομα που εμπλέκονται στους αγώνες και τις προπονήσεις, να γνωρίζει και να τηρεί τους κανόνες του παιχνιδιού και να δέχεται τις αποφάσεις των αξιωματούχων του αγώνα.
- η) Να απέχει και να μη συμμετέχει σε άλλες ποδοσφαιρικές δραστηριότητες, δραστηριότητες άλλου είδους ή εν δυνάμει επικίνδυνες δραστηριότητες που δεν έχουν εκ των προτέρων εγκριθεί από την ομάδα και οι οποίες δεν καλύπτονται από την ασφάλεια της ομάδας.
- θ) Να φροντίζει για την ιδιοκτησία της ομάδας και να την επιστρέφει μετά τη λήξη του συμβολαίου.
- ι) Να ειδοποιεί αμέσως την ομάδα σε περίπτωση ασθένειας ή ατυχήματος, να μην υποβάλλεται σε καμία ιατρική θεραπεία χωρίς προηγούμενη ενημέρωση του ιατρού της ομάδας (εξαιρούνται τα επείγοντα περιστατικά)
- κ) Να υποβάλλεται σε τακτικό ιατρικό έλεγχο και ιατρική φροντίδα ύστερα από αίτημα του ιατρού της ομάδας.
- λ) Να συμμορφώνεται με τους όρους κάθε πολιτικής εξάλειψης των διακρίσεων που ασκείται από την Ε.Π.Ο., την οικεία Επαγγελματική Ένωση, την ένωση ποδοσφαιριστών και την ομάδα.
- μ) Να μην φέρει την ομάδα ή το ποδόσφαιρο σε ανυποληψία (π.χ. μέσω δηλώσεων στα Μ.Μ.Ε.)

- ν) Να μην συμμετέχει σε τυχερά παιχνίδια ή άλλες παρόμοιες δραστηριότητες εντός του ποδοσφαίρου
- 5.3. Ο ποδοσφαιριστής αναγνωρίζει σέβεται και τηρεί τα Καταστατικά, Κανονισμούς και Αποφάσεις των FIFA, UEFA, Ε.Π.Ο. και της οικείας Επαγγελματικής Ένωσης.
- 5.4. Ο ποδοσφαιριστής έχει το δικαίωμα μιας δεύτερης γνωμάτευσης ενός ανεξάρτητου ειδικευμένου ιατρού αν αμφισβητεί τη γνωμάτευση του ιατρού της ομάδας. Στην περίπτωση που οι γνώμες εξακολουθούν να διίστανται τα μέρη συμφωνούν στην αποδοχή μιας τρίτης ανεξάρτητης γνωμάτευσης η οποία θα είναι και δεσμευτική.
- 5.5. Σε περίπτωση λύσης του συμβολαίου με υπαιτιότητα του ποδοσφαιριστή, από τούδε συμφωνείται ως οφειλόμενη αποζημίωση στην Π.Α.Ε. το ποσό των:
- α) Κατά την προστατευόμενη περίοδο .....€
- β) Εκτός της προστατευόμενης περιόδου .....€
- 5.6. Ο ποδοσφαιριστής έχει δικαίωμα εξαγοράς του υπολοίπου του συμβολαίου του με την καταβολή στην Π.Α.Ε. ποσού .....€

#### 6. Δικαιώματα εικόνας

Ο ποδοσφαιριστής και η ομάδα συμφωνούν στην εκμετάλλευση των δικαιωμάτων από την εικόνα του ποδοσφαιριστή κατά τον ακόλουθο τρόπο:

- α) Η ομάδα εκμεταλλεύεται αποκλειστικά τα δικαιώματα από την εικόνα του ποδοσφαιριστή μέχρι τον βαθμό που αυτά λειτουργούν ως μέρος της δικής της συνολικής εικόνας.
- β) Η εκμετάλλευση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την εικόνα αποκλειστικά του ποδοσφαιριστή γίνεται από .....
- .....
- .....

#### 7. Δανεισμός

Σε περίπτωση δανεισμού του ποδοσφαιριστή σε άλλη ομάδα θα πρέπει να υπογραφεί συμβόλαιο και από τα τρία μέρη.

#### 8. Πειθαρχία και Παράπονα του Ποδοσφαιριστή

- 8.1. Ο ποδοσφαιριστής οφείλει να υπακούει και τηρεί τον υπάρχοντα εσωτερικό κανονισμό της ομάδας.
- 8.2. Ο ποδοσφαιριστής υπόκειται στις κυρώσεις, σε περίπτωση παράβασης, που προβλέπει ο εσωτερικός κανονισμός.
- 8.3. Ο ποδοσφαιριστής έχει δικαίωμα προσφυγής κατά των αποφάσεων της ομάδας που επιβάλλουν κυρώσεις.

#### 9. Εναντίωση στην λήψη απαγορευμένων ουσιών ή χρήση απαγορευμένων μεθόδων (doping)

- 9.1. Ο ποδοσφαιριστής και η ομάδα συμμορφώνονται με όλους τους σχετικούς κανονισμούς των ποδοσφαιρικών οργάνων για την λήψη απαγορευμένων ουσιών ή χρήση απαγορευμένων μεθόδων.
- 9.2. Απαγορευμένες ουσίες και απαγορευμένες μέθοδοι είναι αυτές που βρίσκονται στον Κατάλογο Απαγορευμένων Ουσιών και Απαγορευμένων Μεθόδων της FIFA.

- 9.3. Η λήψη τέτοιων ουσιών και η χρήση τέτοιων μεθόδων απαγορεύεται. Οποιοσδήποτε χορηγεί παράνομες ουσίες ή με οποιοδήποτε τρόπο ενθαρρύνει τη χρήση παράνομων μεθόδων θα παραπέμπεται αρμόδια στα Πειθαρχικά Όργανα της Ε.Π.Ο. ή στα Διεθνή Πειθαρχικά Όργανα.
- 9.4. Η ομάδα διατηρεί επίσης το δικαίωμα να λάβει οποιοδήποτε άλλο μέτρο εναντίον του ποδοσφαιριστή που έχει κριθεί ένοχος για συμμετοχή σε τέτοιες πράξεις, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη την αρχή της διαχείρισης των προσωπικών δεδομένων.
10. Επίλυση διαφορών  
Κάθε διαφορά μεταξύ των μερών επιλύεται από την Πρωτοβάθμια Επιτροπή Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών και σε δεύτερο βαθμό από το Διαιτητικό Δικαστήριο της Ε.Π.Ο.
11. Ποδοσφαιρικοί Κανονισμοί
- 11.1. Οι ποδοσφαιρικοί κανονισμοί είναι τα Καταστατικά, Κανονισμοί και Αποφάσεις των FIFA, UEFA, Ε.Π.Ο. και, όπου χρήζουν εφαρμογής, της οικείας Επαγγελματικής Ένωσης.
- 11.2. Η ομάδα και ο ποδοσφαιριστής οφείλουν να συμμορφώνονται με τα Καταστατικά, Κανονισμούς και Αποφάσεις των FIFA, UEFA, Ε.Π.Ο. καθώς επίσης και της οικείας Επαγγελματικής Ένωσης (αν χρήζουν εφαρμογής) τα οποία συνιστούν αναπόσπαστο μέρος αυτής της συμφωνίας- αυτό αναγνωρίζεται από τα μέρη μέσω της υπογραφής τους.
- 11.3. Η ομάδα και ο ποδοσφαιριστής αναγνωρίζουν πως οι παραπάνω αναφερόμενοι ποδοσφαιρικοί κανονισμοί δύναται να τροποποιούνται περιοδικά.
- 12. Ο ποδοσφαιριστής κατανοεί ότι τα βασικά στοιχεία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα του παρόντος θα τηρούνται από τα πρόσωπα στα οποία κατατίθεται το παρόν (Ε.Π.Ο., διοργανώτρια αρχή, ΠΣΑΠ) για χρονικό διάστημα έως και τριών ετών μετά τη λήξη της νόμιμης διάρκειάς του.**
13. Στην παρούσα συμφωνία εκτός των δύο μερών συμμετείχαν και οι υπογράφωντες το παρόν συμβόλαιο (Διαμεσολαβητής – διερμηνέας – γονείς ανηλίκου). Με την υπογραφή του παρόντος συμβολαίου, ο ποδοσφαιριστής έλαβε ένα αντίγραφο.



**A. Αρχή**

- 1 Παρά τις απαιτήσεις της εθνικής λογιστικής πρακτικής, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις, τα οικονομικά κριτήρια του παρόντα Κανονισμού απαιτούν από τις υποψήφιες να παρουσιάζουν ένα συγκεκριμένο ελάχιστο επίπεδο χρηματοοικονομικών στοιχείων στην ΕΠΟ, όπως ορίζεται στα άρθρα 47, 48, και 52.
- 2 Κάθε συστατικό στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να προσδιορίζεται ξεκάθαρα. Οι κάτωθι πληροφορίες πρέπει να αναγράφονται ευκρινώς, και να επαναλαμβάνονται όπου απαιτείται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, με σκοπό την σωστή κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:
  - α) Η ονομασία (και η νομική μορφή), η έδρα και η επαγγελματική διεύθυνση της αναφερόμενης οντότητας / οντοτήτων και κάθε μεταβολή στις πληροφορίες αυτές από την προηγούμενη καταστατική ημερομηνία κλεισίματος,
  - β) Το εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες καλύπτουν την μεμονωμένη υποψήφια, έναν όμιλο οντοτήτων ή κάποιον άλλο συνδυασμό οντοτήτων, και μια περιγραφή της δομής και της σύνθεσης κάθε τέτοιου ομίλου ή συνδυασμού,
  - γ) Την καταστατική ημερομηνία κλεισίματος και την περίοδο που καλύπτουν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες (για αμφότερες τρέχουσες και συγκρίσιμες πληροφορίες), και
  - δ) Το νόμισμα της παρουσίασης.

**B. Ισολογισμός**

- 1 Οι ελάχιστες απαιτήσεις δήλωσης για τον ισολογισμό δηλώνονται παρακάτω:

Περιουσιακά Στοιχεία

- i. μετρητά και ταμειακά ισοδύναμα
- ii. λογαριασμοί εισπρακτέοι από μετεγγραφές ποδοσφαιριστών (τρέχοντα και μη)
- iii. λογαριασμοί εισπρακτέοι από όμιλο οντοτήτων και συνδεδεμένα μέρη (τρέχοντα και μη)
- iv. λοιποί τρέχοντες λογαριασμοί εισπρακτέοι
- v. φορολογικές απαιτήσεις (τρέχοντα και μη)
- vi. απογραφές
- vii. άλλα στοιχεία του ενεργητικού (τρέχοντα και μη)
- viii. πάγια ενσώματα στοιχεία ενεργητικού
- ix. άυλα στοιχεία ενεργητικού – ποδοσφαιριστές
- x. άυλα στοιχεία ενεργητικού – λοιπά
- xi. επενδύσεις

Υποχρεώσεις

- xii. υπεραναλήψεις από καταθέσεις τραπεζών
- xiii. τραπεζικά και λοιπά δάνεια (τρέχοντα και μη)
- xiv. λογαριασμοί πληρωτέοι προς όμιλο οντοτήτων και συνδεδεμένα μέρη (τρέχοντες και μη)
- xv. λογαριασμοί πληρωτέοι σχετικοί με μετεγγραφές ποδοσφαιριστών (τρέχοντες και μη)
- xvi. λογαριασμοί πληρωτέοι σε εργαζόμενους (τρέχοντες και μη)

- xvii. λογαριασμοί πληρωτέοι σε φορολογικές αρχές / ασφαλιστικούς φορείς (τρέχοντες και μη)
- xviii. συσσωρεύσεις και μελλοντικά έσοδα (τρέχοντα και μη)
- xix. λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις (τρέχουσες και μη)
- xx. λοιποί τρέχοντες λογαριασμοί πληρωτέοι
- xxi. προβλέψεις (βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες)
- xxii. άλλα υποχρεώσεις (τρέχουσες και μη)

#### Καθαρά περιουσιακά στοιχεία / υποχρεώσεις

- xxiii. καθαρά περιουσιακά στοιχεία / υποχρεώσεις

#### Ίδια κεφάλαια

- xxiv. μετοχικό / αποθεματικό κεφάλαιο
- xxv. αδιανέμητα κέρδη
- xxvi. λοιπά αποθεματικά

- 2 Η διοίκηση μπορεί να θεωρήσει ότι τα πεδία (i) έως (xxvi) παρουσιάζονται καλύτερα στον ισολογισμό ή στα προσαρτήματα.
- 3 Το ποσό για τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία / παθητικό που είναι το συγκεντρωτικό του συνόλου του ενεργητικού μείον του συνόλου του παθητικού, χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί ή μη εάν η υποψήφια παραβιάζει, ή μη, τον δείκτη 2 που περιγράφεται στο Άρθρο 52.

### **Γ. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης**

- 1 Οι ελάχιστες απαιτήσεις γνωστοποίησης για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ορίζονται παρακάτω:

#### Έσοδα

- i. έσοδα από εισιτήρια
- ii. χορηγίες και διαφημίσεις
- iii. δικαιώματα αναμετάδοσης
- iv. εμπορικά
- v. Χρηματική αλληλεγγύη και χρηματικά έπαθλα UEFA
- vi. Λοιπά λειτουργικά έσοδα
- vii. Σύνολο εσόδων (άθροισμα πεδίων υπό i έως vi)

#### Έξοδα

- viii. κόστος πωλήσεων / υλικών
- ix. δαπάνες παροχών προς εργαζόμενους (ποδοσφαιριστές και λοιποί εργαζόμενοι)
- x. απομείωση και απαξίωση ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού
- xi. απομείωση και απαξίωση άλλων άυλων στοιχείων του ενεργητικού (εξαιρούνται οι εγγραφές ποδοσφαιριστών)
- xii. Λοιπά λειτουργικά έξοδα
- xiii. Σύνολο εξόδων (άθροισμα πεδίων υπό viii έως xii)

### Μετεγγραφές ποδοσφαιριστών

- xiv. Απομείωση και απαξίωση άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού - εγγραφές ποδοσφαιριστών ή κόστος απόκτησης εγγραφής)
- xv. Κέρδη/ζημιές κατά τη διάθεση άυλων περιουσιακών στοιχείων – εγγραφές ποδοσφαιριστών ή έσοδο από πώληση ποδοσφαιριστών)
- xvi. Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα από μετεγγραφές ποδοσφαιριστών (άθροισμα πεδίων υπό xiv έως xv)

### Άλλα

- xvii. Κέρδη/ζημιές κατά τη διάθεση ενσώματων παγίων στοιχείων
- xviii. Χρηματοοικονομικά έσοδα και έξοδα
- xix. Μη λειτουργικά έσοδα/έξοδα
- xx. Φορολογικά έσοδα/δαπάνες
- xxi. κέρδη ή ζημιές μετά από φόρους (άθροισμα πεδίων υπό vii, xiii, xvi και xvii έως xx).

- 2 Η διοίκηση μπορεί να θεωρήσει ότι τα πεδία (i) έως (xxi) παρουσιάζονται καλύτερα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ή στις σημειώσεις.

### **Δ. Κατάσταση ταμειακών ροών**

- 1 Η κατάσταση ταμειακών ροών πρέπει να παρουσιάζει τις ταμειακές ροές για την οικονομική περίοδο, κατηγοριοποιημένες μεμονωμένα σύμφωνα με τα ακόλουθα.

#### Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες

Οι λειτουργικές δραστηριότητες αποτελούν τις κύριες δραστηριότητες παραγωγής εσόδων της οντότητας και λοιπές δραστηριότητες που δεν αποτελούν επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από τις συναλλαγές και λοιπά συμβάντα που επηρεάζουν τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών. Οι ελάχιστες απαιτήσεις δήλωσης ορίζονται παρακάτω:

- i. Καθαρά μετρητά ταμειακών εισροών / εκροών από λειτουργικές δραστηριότητες

#### Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Ως επενδυτικές δραστηριότητες νοούνται η αγορά και διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των εγγραφών ποδοσφαιριστών) και λοιπές επενδύσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Η οντότητα οφείλει να δηλώνει μεμονωμένα τις σημαντικές κατηγορίες ακαθάριστων εισροών μετρητών και τις ακαθάριστες πληρωμές μετρητών που προκύπτουν από τις επενδυτικές δραστηριότητες. Οι ελάχιστες απαιτήσεις δήλωσης ορίζονται παρακάτω:

- ii. Ταμειακές εισροές / εκροές από απόκτηση / διάθεση εγγραφών ποδοσφαιριστών
- iii. Ταμειακές εισροές / εκροές από απόκτηση / διάθεση ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού
- iv. Λοιπές ταμειακές εισροές / εκροές από επενδυτικές δραστηριότητες

#### Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Ως χρηματοδοτικές δραστηριότητες νοούνται οι δραστηριότητες που έχουν ως αποτέλεσμα μεταβολές στο μέγεθος και στην σύνθεση του εισηφόμενου μετοχικού κεφαλαίου και δανεισμούς της οντότητας. Η οντότητα οφείλει να δηλώνει μεμονωμένα τις σημαντικές κατηγορίες ακαθάριστων εισροών μετρητών και τις ακαθάριστες πληρωμές μετρητών που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι ελάχιστες απαιτήσεις δήλωσης ορίζονται παρακάτω:

- v. Ταμειακές εισροές / εκροές από δανεισμούς – μέτοχοι και συνδεδεμένα μέρη

- vi. Ταμειακές εισροές / εκροές από δανεισμούς – χρηματοπιστωτικά ιδρύματα
- vii. Ταμειακές εισροές από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου / ιδίων κεφαλαίων
- viii. Ταμειακές εκροές από πληρωμή μερισμάτων προς ιδιοκτήτες / μετόχους
- ix. Λοιπές ταμειακές εισροές / εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

#### Λοιπές ταμειακές ροές

Οι λοιπές ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα που εισπράχθηκαν και καταβλήθηκαν πρέπει να δηλώνονται ξεχωριστά. Κάθε μια πρέπει να δηλώνεται με έναν συνεπή τρόπο από περίοδο σε περίοδο ως λειτουργικά, επενδυτικά ή χρηματοδοτικά έσοδα.

Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να δηλώνονται ξέχωρα και κατηγοριοποιούνται ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, εκτός εάν μπορούν να δηλωθούν σωστά και μεμονωμένα ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

- 2 Τα στοιχεία μετρητών και ισοδύναμων μετρητών πρέπει να δηλώνονται και να παρουσιάζεται συμφωνία στην κατάσταση ταμειακών ροών, όπου τα ισοδύναμα στοιχεία αναφέρονται στον ισολογισμό.

### **E. Σημειώσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

- 1 Οι σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και της κατάστασης ταμειακών ροών πρέπει να διασταυρώνεται με κάθε σχετική πληροφορία στις σημειώσεις. Οι ελάχιστες απαιτήσεις για τη δήλωση στις σημειώσεις είναι οι ακόλουθες:

#### *α) Λογιστικές πολιτικές*

Η βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και μια περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν.

#### *β) Πάγια ενσώματα στοιχεία ενεργητικού*

Κάθε κατηγορία ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να δηλώνεται μεμονωμένα (π.χ. ακίνητα, γήπεδο και εξοπλισμός, δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων).

Για κάθε κατηγορία ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να δηλώνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

- i) η ακαθάριστη λογιστική αξία και η πρόβλεψη απαξίωσης (συνολικά μαζί με την σωρευμένη ζημία απομείωσης) κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου, και
- ii) συμφωνία της λογιστικής αξίας στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου, που θα εμφανίζει τις προσθήσεις, διαθέσεις, αυξήσεις ή μειώσεις κατά την διάρκεια της περιόδου, όπως προέκυψαν από αναπροσαρμογές στην τρέχουσα αξία, ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κατά την διάρκεια της περιόδου (εάν υπάρχουν), ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στη διάρκεια της περιόδου (αν υπάρχουν) και τις απομειώσεις.

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τη λογιστική μέθοδο πρέπει να δηλώνονται οι μέθοδοι απόσβεσης και ο ωφέλιμος βίος (ή ρυθμός απόσβεσης) που χρησιμοποιούνται.

#### *γ) Άυλα πάγια στοιχεία του ενεργητικού*

Κάθε κατηγορία άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να δηλώνεται μεμονωμένα (π.χ. εγγραφές ποδοσφαιριστών, υπεραξία, λοιπά άυλα πάγια στοιχεία του ενεργητικού).

Για κάθε κατηγορία άυλων παγίων στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να δηλώνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

- i) η ακαθάριστη λογιστική αξία και η πρόβλεψη απόσβεσης (συνολικά μαζί με την σωρευμένη ζημία απομείωσης) κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου, και

- ii) συμφωνία της λογιστικής αξίας στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου, που θα εμφανίζει τις προσθήσεις, διαθέσεις, μειώσεις κατά την διάρκεια της περιόδου, όπως προέκυψαν από ζημιές απομείωσης που αναγνωρίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης κατά την διάρκεια της περιόδου (εάν υπάρχουν), και αποσβέσεις.

Για περισσότερες πληροφορίες σε σχέση με τις λογιστικές απαιτήσεις για τις εγγραφές ποδοσφαιριστών, δείτε το Παράρτημα V.

δ) *Υποθηκευμένα περιουσιακά στοιχεία και περιουσιακά στοιχεία με παρακράτηση κυριότητας*

Η ύπαρξη αυτή και τα ποσά που αφορούν στην παρακράτηση της κυριότητας, και ακινήτων, γηπέδου και εξοπλισμού που έχουν δεσμευτεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις ή εγγυήσεις, πρέπει να δηλώνονται.

Η ύπαρξη αυτών και οι λογιστικές αξίες των άυλων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού των οποίων η κυριότητα περιορίζεται και η λογιστική αξία των άυλων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού που έχουν δεσμευτεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις, πρέπει να δηλώνονται.

ε) *Επενδύσεις*

Οι επενδύσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οντότητες και συνεργάτες. Σε σχέση με τις επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις και συνεργάτες, θα δηλώνονται τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία για κάθε επένδυση:

- i) Επωνυμία,
- ii) Χώρα σύστασης ή εγκατάστασης / διαμονής,
- iii) Είδος επαγγελματικής δραστηριότητας/ επιχειρήσεων της οντότητας,
- iv) Ποσοστό τίτλου ιδιοκτησίας,
- v) Εφόσον διαφέρει, ποσοστό μετοχών με δικαίωμα ψήφου που κατέχονται, και
- vi) Περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για το λογισμό των επενδύσεων.

στ) *Τραπεζικές υπερβάσεις και δάνεια*

Για κάθε κατηγορία οικονομικών υποχρεώσεων, πρέπει να δηλώνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

- i) πληροφορίες για την έκταση και τη φύση των χρηματοοικονομικών τίτλων, συμπεριλαμβανομένων των ποσών και της διάρκειας και οποιωνδήποτε σημαντικών όρων και προϋποθέσεων που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, τον χρόνο και την βεβαιότητα μελλοντικών ταμειακών ροών, και
- ii) τις λογιστικές πολιτικές και τις μεθόδους που υιοθετήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων των κριτηρίων δήλωσης και την βάση των μετρήσεων που εφαρμόστηκε.

ζ) *Προβλέψεις*

Οι προβλέψεις πρέπει να δηλώνονται σε ξεχωριστές κατηγορίες. Προκειμένου να καθοριστεί ποιες προβλέψεις μπορούν να συγκεντρωθούν σε μια κατηγορία, πρέπει να εξετάζεται εάν η φύση των ειδών είναι αρκετά όμοια ώστε να συνδυαστούν σε μια δήλωση ενός μοναδικού ποσού.

Για κάθε κατηγορία προβλέψεων, πρέπει να δηλώνονται η λογιστική αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, το ποσό που αξιοποιήθηκε και κάθε ποσό που αποδεσμεύτηκε, ή πιστώθηκε στη συγκεκριμένη περίοδο.

η) *Εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά*

Το μετοχικό κεφάλαιο, τα λοιπά αποθεματικά και τα αδιανέμητα κέρδη πρέπει να δηλώνονται ξεχωριστά.

- i) Μετοχικό / Αποθεματικό κεφάλαιο

Σε σχέση με το εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο κατά την διάρκεια του τρέχοντος έτους, πρέπει να δηλώνονται τα ακόλουθα:

- πλήθος και είδος των μετοχών που εκδόθηκαν,
- διαφορά από την έκδοση υπέρ το άρτιο (εάν υπάρχει) που προκύπτει από τις μετοχές που εκδόθηκαν,
- συνολικό ποσό που εισπράχθηκε ως αποτέλεσμα της έκδοσης των μετοχών,
- αιτία για την έκδοση νέων μετοχών.

ii) Λοιπά αποθεματικά

Στις περιπτώσεις όπου ακίνητα, το γήπεδο και ο εξοπλισμός δηλώνονται στα αναπροσαρμοσμένα ποσά, πρέπει να δηλώνονται το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής που καταδεικνύει την μεταβολή για την περίοδο και τυχόν περιορισμοί στην διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

iii) Αδιανέμητα κέρδη

Πρέπει να δηλώνεται το υπόλοιπο των αδιανεμητων κερδών (ήτοι σωρευμένα κέρδη ή ζημιές) κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και οι μεταβολές κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

θ) *Ελέγχων εταίρος*

Όταν η υπόχρεη οντότητα ελέγχεται από ένα ελέγχοντα εταίρο, πρέπει δηλώνεται η σχέση συνδεδεμένου μέρους και η επωνυμία του μέρους αυτού και, αν είναι διαφορετικά, το μέρος που έχει τον τελικό έλεγχο. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να δηλώνονται ανεξάρτητα από το αν έχουν γίνει συναλλαγές μεταξύ των ελεγχόντων μερών και της υπόχρεης οντότητας.

ι) *Συναλλαγές συνδεδεμένου μέρους*

Εάν έχουν γίνει συναλλαγές συνδεδεμένου μέρους κατά τη διάρκεια των περιόδων που καλύπτονται από τις οικονομικές καταστάσεις, η υπόχρεη οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει τη φύση της σχέσης συνδεδεμένου μέρους καθώς και πληροφορίες για εκείνες τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, που απαιτούνται προκειμένου να κατανοηθεί η δυνητική επίπτωση της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορούν να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της υπόχρεης οντότητας.

Οι γνωστοποιήσεις για κάθε συνδεδεμένο μέρος πρέπει να περιλαμβάνουν τουλάχιστον:

- i) το ποσό και την φύση των συναλλαγών,
- ii) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, και:
  - τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα, και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός, και
  - λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν,
- iii) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, και
- iv) το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς οφειλές συνδεδεμένων μερών.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται πρέπει να γίνονται χωριστά για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- τη μητρική,

- τις οντότητες που ελέγχουν από κοινού την υπόχρεη οντότητα ή ασκούν σημαντική επιρροή σε αυτήν,
- τις θυγατρικές,
- τις συγγενείς εταιρείες,
- τις κοινοπραξίες στις οποίες η οντότητα είναι μέλος,
- τα κύρια διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας, και
- τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

*ια) Ενδεχόμενες υποχρεώσεις*

Εκτός αν η πιθανότητα οποιασδήποτε εκροής σε εκκαθάριση είναι μακρινή, η υπόχρεος επιχείρηση πρέπει να δηλώνει οποιαδήποτε κατηγορία έκτακτης υποχρέωσης κατά τη ημερομηνία κλεισίματος, μια σύντομη περιγραφή της φύσης της έκτακτης υποχρέωσης και όπου είναι πρακτικά δυνατό:

- μία εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων,
- μια συνοπτική περιγραφή των αβεβαιοτήτων σχετικά με το ποσό ή το χρόνο οποιασδήποτε εκροής, και
- τη δυνατότητα οποιασδήποτε αποζημίωσης.

*ιβ) Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού*

Πρέπει να δηλώνονται τα ουσιαστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού για τα οποία απαιτείται οποιαδήποτε προσαρμογή (περιγραφή της φύσης του γεγονότος και εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος, ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν είναι δυνατό να γίνει). Παράδειγμα τέτοιων γεγονότων είναι:

- δανεισμός πάγιας διάρκειας που προσεγγίζει την ωρίμανση χωρίς ρεαλιστικές προοπτικές ανανέωσης ή αποπληρωμής,
- σημαντικές λειτουργικές ζημίες,
- αποκάλυψη σημαντικής απάτης ή σφαλμάτων που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι εσφαλμένες,
- η διοίκηση προτίθεται να εκκαθαρίσει την οντότητα ή να παύσει κάθε συναλλαγή ή δεν έχει καμία ρεαλιστική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο,
- συναλλαγές ποδοσφαιριστών όπου τα ποσά που καταβλήθηκαν ή ελήφθησαν είναι σημαντικά,
- συναλλαγές που αφορούν σε ακίνητα, για παράδειγμα σε σχέση με το γήπεδο της ομάδας.

*ιγ) Άλλες γνωστοποιήσεις*

*i) Αμοιβές διαμεσολαβητών*

Πρέπει να δηλώνεται το συνολικό ποσό των πληρωμών που έγιναν προς ή προς όφελος ενός διαμεσολαβητή.

*ii) Οικονομικά δικαιώματα ποδοσφαιριστών (ή παρόμοια)*

Για οποιονδήποτε ποδοσφαιριστή για τον οποίο τα οικονομικά δικαιώματα ή άλλα παρόμοια δεν ανήκουν πλήρως στην υποψήφια, πρέπει να δηλώνεται η ονομασία του ποδοσφαιριστή και το ποσοστό των οικονομικών δικαιωμάτων ή άλλων παρόμοιων που ανήκουν στην υποψήφια στην έναρξη της περιόδου (ή κατά την απόκτηση της εγγραφής) και στο τέλος της περιόδου.

iii) Φορολογικές δαπάνες

Τα στοιχεία των φορολογικών δαπανών πρέπει να δηλώνονται ξεχωριστά. Ήτοι, το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου αναφοράς και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

iv) Διάφορα

Πρέπει να δηλώνεται κάθε πρόσθετο στοιχείο ή γνωστοποίηση που δεν παρουσιάζεται στον ισολογισμό, στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στην δήλωση ταμειακής ροής, αλλά είναι σχετικό για την κατανόηση οποιωνδήποτε από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις και/ή απαιτείται για την ικανοποίηση των ελάχιστων απαιτήσεων οικονομικής ενημέρωσης.

2 Οι επεξηγηματικές σημειώσεις για τις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούνται τουλάχιστον από:

- α) μια δήλωση ότι ακολουθούνται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πλέον πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν αυτές οι λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής, και
- β) γνωστοποίηση κάθε συμβάντος ή συναλλαγής που είναι ουσιαστικό για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου.

**ΣΤ. Πίνακας προσδιορισμού ποδοσφαιριστή**

- 1 Όλες οι υποψήφιες πρέπει να καταρτίσουν και να υποβάλλουν στην ΕΠΟ έναν πίνακα προσδιορισμού ποδοσφαιριστών.
- 2 Ο πίνακας προσδιορισμού ποδοσφαιριστών πρέπει να παρέχεται στον ορκωτό ελεγκτή ο οποίος πρέπει να συμφωνήσει τα συνολικά ποσά του πίνακα προσδιορισμού ποδοσφαιριστών με τα σχετικά στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης στις ετήσιες ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, ο πίνακας καταχώρισης ποδοσφαιριστών δε απαιτείται να δηλώνεται στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- 3 Οι ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στον πίνακα προσδιορισμού ποδοσφαιριστών αναφορικά με κάθε σχετικό ποδοσφαιριστή, είναι οι ακόλουθες:
  - α) Όνομα και ημερομηνία γέννησης,
  - β) Ημερομηνία έναρξης του αρχικού συμβολαίου ποδοσφαιριστή και η ημερομηνία λήξη του τρέχοντος συμβολαίου,
  - γ) Κόστη εγγραφής ποδοσφαιριστή,
  - δ) Την σωρευμένη απόσβεση από μεταφορά και κατά το τέλος της περιόδου,
  - ε) Την δαπάνη/ απόσβεση στην περίοδο,
  - στ) Το κόστος απομείωσης στην περίοδο,
  - ζ) Τις διαθέσεις (κόστος και σωρευμένη απόσβεση),
  - η) Την καθαρή λογιστική αξία (ποσό μεταφοράς), και
  - θ) Το κέρδος / (ζημία) από τη διάθεση της εγγραφής ενός ποδοσφαιριστή.
  - ι) Τα δικαιώματα μεταπώλησης (ή παρόμοια), π.χ. περιγραφή και (εφόσον είναι εφικτό) ποσοτικοποίηση κάθε δικαιώματος μεταπώλησης σε μια ποδοσφαιρική ομάδα η οποία κατείχε προηγουμένως την εγγραφή του ποδοσφαιριστή, εξαιρουμένης της αποζημίωσης κατάρτισης και/ή των εισφορών αλληλεγγύης.
- 4 Σχετικοί ποδοσφαιριστές για τους οποίους απαιτούνται στοιχεία στον πίνακα είναι:



- α) όλοι οι ποδοσφαιριστές των οποίων η εγγραφή ανήκε στην υποψήφια οποτεδήποτε κατά την διάρκεια της περιόδου και αναφορικά με τους οποίους έχει υποστεί κάποιο άμεσο κόστος απόκτησης (σε κάποιο χρονικό σημείο μέσα στην περίοδο αναφοράς ή σε προηγούμενες περιόδους), και
  - β) όλοι οι ποδοσφαιριστές αναφορικά με τους οποίους αναγνωρίστηκε κάποιο έσοδο / κέρδος (ή ζημία) (σε κάποιο χρονικό σημείο μέσα στην περίοδο αναφοράς).
- 5 Για τις υποψήφιας που έχουν διορθώσει λογιστικά ποσά ποδοσφαιριστών ώστε να συμμορφώνονται με τις λογιστικές απαιτήσεις του παρόντα κανονισμού, αυτά τα συγκεντρωτικά ποσά του πίνακα προσδιορισμού ποδοσφαιριστών πρέπει να συμφωνούν/ εναρμονίζονται με τα διορθωμένα ποσά που δηλώνονται στα συμπληρωματικά στοιχεία.

## **Z. Χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησης**

- 1 Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν μια χρηματοοικονομική επισκόπηση ή σχόλια από τη διοίκηση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως η έκθεση του διοικητικού συμβουλίου) που περιγράφει και επεξηγεί τα βασικά χαρακτηριστικά των οικονομικών επιδόσεων της υπόχρεης οντότητας και την οικονομική της θέση καθώς και τους κύριους κινδύνους και αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει.
- 2 Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνουν επίσης τα ονόματα προσώπων που ήταν μέλη του εκτελεστικού συμβουλίου ή του διοικητικού συμβουλίου, και εποπτικών οργάνων της υπόχρεης οντότητας οποιαδήποτε στιγμή στη διάρκεια του έτους.