

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Λογαριασμοί Εσοδα-Εξοδα

Εμμανουέλα Τζουανάκη

Εισηγήτρια: Μ. Χατζάκη

Ηράκλειο

Μάρτιος 2010

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή περιέχει μια συνοπτική παρουσίαση των Εσόδων – Εξόδων καθώς και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πάνω στα έσοδα-έξοδα. Θα δούμε μερικές από τις βασικότερες διακρίσεις των Εσόδων – Εξόδων αλλά και τη θέση που έχουν σε μια επιχείρηση (παράδειγμα κλεισίματος διαχειριστικής χρήσεως), καθώς και μερικές από τις σημαντικότερες διαφορές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τα εφαρμοζόμενα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όσον αφορά τα έσοδα-έξοδα μιας επιχείρησης. Τέλος, θα ήθελα να συμπληρώσω ότι όπου κρίθηκε σκόπιμο συμπεριλήφθηκαν ορισμένες λεπτομέρειες. Για να δοθεί μια πληρέστερη εικόνα κάποιου θέματος, οι γενικότητες συμπληρώθηκαν έτσι ώστε να επιτευχθεί σωστότερα η εργασία αυτή.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ

- 1.1 Έννοια και ορισμός των εξόδων
- 1.2 Βασικές διακρίσεις εξόδων
- 1.3 Οργανικά έξοδα κατ'είδος (ομάδα 6)
 - 1.3.1 Λογιστική παρακολούθηση των εξόδων κατ'είδος
 - 1.3.2 Λογιστική παρακολούθηση των εξόδων κατά προορισμό

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ

- 2.1 Έννοια και ορισμός των εσόδων
- 2.2 Βασικές διακρίσεις των εσόδων
- 2.3 Οργανικά έσοδα κατ'είδος (ομάδα 7)
 - 2.3.1 Λογιστική παρακολούθηση των εσόδων κατ'είδος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΗ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

- 3.1 Γενικά
- 3.2 Έννοια, μέτρηση και θέση του εσόδου σε μια επιχείρηση
- 3.3 Πραγματοποίηση και αναγνώριση εσόδων. Μέθοδοι πραγματοποιήσεως εσόδων
- 3.4 Συμψηφισμοί εσόδων
- 3.5 Έννοια, μέτρηση και θέση εξόδου
- 3.6 Συμψηφισμός εξόδων
- 3.7 Παράδειγμα κλεισίματος διαχειριστικής χρήσεως

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΑΠΟ ΤΑ ΕΦΑΡΤΜΟΖΟΜΕΝΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(κωδ. Ν. 2190/1920 και ΕΓΛΣ)
ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ

- 4.1 Εισαγωγικές διευκρινήσεις
- 4.2 Διαφορές ΔΛΠ 1 με ΕΓΛΣ
- 4.3 Διαφορές ΔΛΠ 2 με Ελληνικά Πρότυπα
- 4.4 Διαφορές ΔΛΠ 8 με ΕΓΛΣ
- 4.5 Διαφορές ΔΛΠ 12 με ΕΓΛΣ
- 4.6 Διαφορές ΔΛΠ 16 με Ελληνικά Πρότυπα
- 4.7 Διαφορές ΔΛΠ 17 με ΕΓΛΣ
 - 4.7.1 Η λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα βιβλία του μισθωτή
 - 4.7.1.(1) Νέοι λογαριασμοί που πρέπει να δημιουργηθούν στο ΕΓΛΣ
 - 4.7.1.(2) Παράδειγμα εφαρμογής
 - 4.7.1.(3) Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή
 - 4.7.1.(4) Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή
 - 4.7.1.(5) Επισημάνσεις και διευκρινήσεις για τις προηγούμενες λογιστικές εγγραφές
 - 4.7.2 Η λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα βιβλία του εκμισθωτή
 - 4.7.2.(1) Απλοποιημένη περιγραφή των λογιστικών χειρισμών που υιοθετούνται από το Πρότυπο λαμβανομένης υπόψη και της ακόλουθης πρακτικής στη χώρα μας
- 4.8 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικών Προτύπων
- 4.9 Διαφορές ΔΛΠ 20 με ΕΓΛΣ
 - 4.9.1 Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων για απόκτηση πάγιου εξοπλισμού υιοθετούμενος από το Πρότυπο
 - 4.9.2 Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων για απόκτηση πάγιου εξοπλισμού, που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ, ο οποίος είναι ορθότερος του υιοθετημένου από το Πρότυπο
- 4.10 Διαφορές ΔΛΠ 23 με ΕΓΛΣ
- 4.11 Διαφορές ΔΛΠ 38 με Ελληνικά Πρότυπα
- 4.12 Γενικά περί εσόδων (διαφορές ΔΛΠ με ΕΓΛΣ)
- 4.13 Γενικά περί εξόδων (διαφορές ΔΛΠ με ΕΓΛΣ)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Λογιστική είναι η επιστήμη που αποσκοπεί στην παρατήρηση, ανάλυση, ταξινόμηση και καταγραφή των οικονομικών γεγονότων που αφορούν τη δράση των οικονομικών μονάδων. Συνεπώς η Λογιστική είναι όργανο πληροφόρησης και διαφωτίζει τη Διοίκηση όχι μόνο για την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και για το οικονομικό αποτέλεσμα αλλά και για σημαντικά οικονομικά μεγέθη όπως παραγωγικότητα, αποδοτικότητα, ρευστότητα, νεκρό σημείο κύκλου εργασιών κ.λ.π.

Βασικοί σκοποί της Λογιστικής είναι:

- α)** Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με τη σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού.
- β)** Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) μιας χρονικής περιόδου. Επιτυγχάνεται με αντιπαραβολή των εσόδων και εξόδων της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.
- γ)** Παροχή χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση και στον επιχειρηματία με την επεξεργασία και αξιοποίηση των συγκεντρωθέντων λογιστικών δεδομένων.
- δ)** Εξασφαλίζεται μέσω της Λογιστικής ο έλεγχος της ευθύνης της επιχείρησης έναντι των κρατικών υπηρεσιών.

Η Λογιστική διακρίνεται σε **Δημόσια** και **Ιδιωτική**. Η Δημόσια Λογιστική ασχολείται με τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ενώ η Ιδιωτική Λογιστική εφαρμόζεται στις ιδιωτικές επιχειρήσεις τόσο τις ατομικές όσο και τις εταιρικές, η οποία υποδιαιρείται στη Γενική Λογιστική και στην Ειδική Λογιστική. Η Ειδική Λογιστική ασχολείται με επιμέρους κλάδους επιχειρήσεων.

Οι επικρατέστερες **λογιστικές μέθοδοι** είναι δύο, η **απλογραφία** και η **διπλογραφία** ή διγραφία. Η απλογραφία είναι απαρχαιωμένη λογιστική μέθοδος που χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση μόνο των ταμιακών συναλλαγών και των λογαριασμών των τρίτων (χρεώστες- πιστωτές). Κύριο χαρακτηριστικό της είναι η έλλειψη συστηματικού λογισμού δαπανών και προσόδων ή αλλιώς θα λέγαμε η μη τήρηση των λογαριασμών καθαρής θέσης. Η διπλογραφία ή διγραφία είναι η επικρατέστερη μέθοδος λογιστικής. Ο όρος διπλογραφία χρησιμοποιείται κάτω από πέντε λογιστικές δυάδες. Δυάδα της αντιθέσεως των εννοιών χρέωση = πίστωση

- 1) Δυάδα των εγγραφών : α) στο Ημερολόγιο, β) στο Καθολικό.
- 2) Η Δυάδα της αντιπαράθεσης των λογαριασμών του Ισολογισμού και των λογαριασμών της Διαχειρήσεως.
- 3) Δυάδα της διαρκούς ισότητας : χρεώσεις = πιστώσεις.
- 4) Η Δυάδα της αντιδιαστολής των λογαριασμών αξιών και των λογαριασμών τρίτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ

1.1 Έννοια και ορισμός των εξόδων

Έξοδα, γενικώς, είναι κάθε τι που αναλίσκεται για την πραγματοποίηση ενός σκοπού, ενός αποτελέσματος.

Ειδικότερα, **από επιχειρηματική άποψη**, έξοδα είναι κάθε ηθελημένη ανάλωση των συντελεστών παραγωγής, από την οποία σχηματίζεται το κόστος του παραγόμενου αγαθού ή της προσφερόμενης υπηρεσίας. Την παραπάνω ηθελημένη ανάλωση πραγματοποιεί μια οικονομική μονάδα για την επίτευξη του σκοπού της, δηλαδή του κέρδους.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσης (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του.

Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

Τα έξοδα, στην κανονική (ομαλή) έκτασή τους, προσδοκούν πάντοτε ένα οικονομικό αντάλλαγμα, δηλαδή τα έσοδα. Αν τα παραγόμενα αγαθά ή οι παρεχόμενες υπηρεσίες βρουν ανταπόκριση στην αγορά τότε τα έσοδα από την πώλησή τους εμπεριέχουν και ένα θετικό αποτέλεσμα, το κέρδος.

Κατά συνέπεια, τα έξοδα δεν είναι αποτέλεσμα αλλά φορέας αποτελέσματος και με αυτή την έννοια αποτελούν ένα δυναμικό στοιχείο αξίας, αλλά ευπαθέστερης μορφής, που έχει προέλθει από τη μετατροπή μιας άλλης αξίας (ενός ενεργητικού στοιχείου, όπως μετρητά, μηχανήματα, υλικά κτλ).

Γίνεται φανερό ότι τα έξοδα είναι εκδήλωση της δυναμικής πλευράς της περιουσίας, κατά το παρακάτω σχήμα:

Στατιτική της περιουσίας		Τροπή έξοδα	σε	Δυναμική της περιουσίας
Πάγια:	Ακίνητα Μηχανήματα Εργαλεία	Αποσβέσεις		Κόστος Παραγωγής νέων αξιών ή υπηρεσιών
Κυκλοφορούν:	Α΄ ύλες Καύσιμα	Αναλώσεις υλικών		

	Ανταλλακτικά		
Διαθέσιμα:	Ταμείο Τράπεζες	Αγορά υπηρεσιών Ασφάλιστρα Μισθοί Φόροι Τόκοι Ενοίκια Μεταφορικά μέσα κτλ.	

Η ευπάθεια των εξόδων εξαρτάται από το αν τα έσοδα από την πώληση θα επαναφέρουν στην επιχείρηση τα έξοδα (κόστος) που έχουν δαπανηθεί συν ένα επιπλέον ποσό, οπότε προκύπτει κέρδος (θετικό αποτέλεσμα), ή αν θα επαναφέρουν μέρος μόνο των εξόδων, οπότε προκύπτει ζημιά (αρνητικό αποτέλεσμα).

1.2 Βασικές Διακρίσεις Εξόδων

Τα *ΕΞΟΔΑ* διακρίνονται:

α) με βάση την ενσωμάτωσή τους ή όχι στο κόστος: σε κοστολογήσιμα (inventoriable expenses) και μη κοστολογήσιμα (non-inventoriable expenses) έξοδα.

-- **Κοστολογήσιμα** είναι τα οργανικά (λειτουργικά) και ομαλά (φυσιολογικά) έξοδα:

- **Οργανικά** ή λειτουργικά (operating expenses) καλούνται τα έξοδα που γίνονται χάριν της διεξαγωγής της κύριας οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, π.χ οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, φόροι και τέλη κ.α.
- **Ομαλά** (normal expenses) καλούνται τα έξοδα που δημιουργούνται από τη φυσιολογική πορεία της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, π.χ αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων, αναλώσεις υλικών κ.α.

--**Μη κοστολογήσιμα** είναι τα ανόργανα (μη λειτουργικά), τα μη ομαλά (μη φυσιολογικά) και τα έκτακτα έξοδα:

- **Ανόργανα** ή **μη λειτουργικά** (non operating expenses) καλούνται τα έξοδα που αφορούν παρεπόμενες ή δευτερεύουσες δραστηριότητες, π.χ έξοδα που αφορούν επενδύσεις σε τίτλους άλλων εταιρειών, οι τόκοι υπερημερίας κ.α.
- **Μη ομαλά** (abnormal expenses) καλούνται τα έξοδα που το ύψος τους αποκλίνει σημαντικά από το συνηθισμένο ύψος στο οποίο διαμορφώνονταν κατά το παρελθόν, π.χ υπερβολικές φθορές μηχανολογικού εξοπλισμού κ.α.

- **Έκτακτα** (extraordinary expenses) καλούνται τα έξοδα από τα οποία λείπει το στοιχείο της επαναληπτικότητας ή ρυθμικότητας, π.χ έξοδα σύστασης της επιχείρησης, έξοδα οργάνωσης και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα έκδοσης του μετοχικού κεφαλαίου κ.α.

β) με βάση τον τρόπο ενσωμάτωσης στο κόστος: σε άμεσα (direct expenses) και έμμεσα (indirect expenses) έξοδα.

-- **Άμεσα** καλούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για ένα προϊόν ή λειτουργία ή τμήμα της επιχείρησης, π.χ αμοιβές εργατών για την παραγωγή του 'Χ' προϊόντος κ.α. Τα παραπάνω έξοδα καλούνται και ειδικά.

-- **Έμμεσα** καλούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό περισσοτέρων του ενός προϊόντων ή λειτουργιών ή τμημάτων της επιχείρησης. Ο καταλογισμός των εξόδων αυτών ανά προϊόν, λειτουργία ή τμήμα γίνεται με υπολογιστικές διαδικασίες, π.χ αποσβέσεις εγκαταστάσεων, έξοδα φωτισμού-θέρμανσης, όταν αφορούν πολλά τμήματα, κ.α.

γ) με βάση τον τρόπο εκδήλωσής τους: σε εμφανή (visible) και υπολογιστικά (supplementary expenses) έξοδα.

-- **Εμφανή** καλούνται τα έξοδα που γίνονται άμεσα αντιληπτά, διότι η δημιουργία τους έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση αξιών ή την ανάληψη υποχρεώσεων από την επιχείρηση, π.χ αμοιβές προσωπικού, ενοίκια κ.α.

-- **Υπολογιστικά** ονομάζονται τα έξοδα που η δημιουργία τους αποτελεί έσοδα άλλου κλάδου της επιχείρησης, π.χ οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων, το τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτου κ.α.

δ) με βάση τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τη μεταβαλλόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης: σε σταθερά (fixed), μεταβλητά (variable) και ημιμεταβλητά (semi-variable) έξοδα.

-- **Σταθερά έξοδα** καλούνται εκείνα που συνολικά δεν ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, αλλά παραμένουν σταθερά ως έναν ορισμένο βαθμό παραγωγικής δραστηριότητας, και μετά μεταβάλλονται. Το χαρακτηριστικό των σταθερών εξόδων είναι ότι η μεταβλητότητά τους συσχετίζεται κυρίως με το χρόνο και όχι με τις μεταβολές του βαθμού της δραστηριότητας, π.χ το ενοίκιο του εργοστασίου παραμένει σταθερό για όσο καιρό ισχύει το συμβόλαιο μίσθωσης και στη συνέχεια αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τον πληθωρισμό, οι τόκοι που πληρώνονται ανά μήνα ή εξάμηνο κ.α.

--**Μεταβλητά έξοδα** καλούνται εκείνα που συνολικά ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, π.χ οι πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Τα μεταβλητά έξοδα διακρίνονται σε: α) **αναλογικά**, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι ίδιος με το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας, β) **αύξοντα**, όταν ο ρυθμός

μεταβολής τους είναι μεγαλύτερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας, γ) **φθίνοντα**, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι μικρότερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας, δ) **παλίνδρομα**, όταν η μεταβολή τους εναλλάσσεται, δηλ. είναι αύξουσα μέχρι ενός σημείου παραγωγικής δραστηριότητας και στη συνέχεια φθίνει κ.ο.κ.

-- **Ημιμεταβλητά έξοδα** καλούνται εκείνα που αποτελούνται από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό, π.χ ο λογαριασμός της ΔΕΗ αποτελείται από ένα σταθερό τμήμα (το πάγιο) και από ένα μεταβλητό (την κατανάλωση του ρεύματος)κ.α.

ε) με βάση το χρόνο ανάλωσής τους: σε δεδουλευμένα (accrued) και μη δεδουλευμένα (non accrued) έξοδα.

-- **Δεδουλευμένα** είναι τα έξοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή οφείλονται.

-- **Μη δεδουλευμένα** είναι τα έξοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν, όμως, καταβληθεί. Παράδειγμα: την 1/11/2008 η επιχείρηση 'ΧΨΩ' καταβάλλει 180 ευρώ στην ασφαλιστική εταιρεία 'Πυρσός', για ασφάλιστρα πυρός 6 μηνών. Τα ασφάλιστρα των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2008 είναι δεδουλευμένα και θα βαρύνουν τη χρήση 2008 με ποσό 180/6 επί 2 =60 ευρώ. Το υπόλοιπο ποσό των ασφαλίσεων, δηλαδή 120 ευρώ, είναι μη δεδουλευμένο και θα βαρύνει την επόμενη χρήση που αφορά.

στ) με βάση το φορέα ευθύνης: σε ελεγχόμενα (controllable costs) και μη ελεγχόμενα (uncontrollable costs) έξοδα.

-- **Ελεγχόμενα** καλούνται τα έξοδα τα οποία επηρεάζονται από τον υπεύθυνο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας μέσα σε ορισμένο χρονικό διάστημα, π.χ η κατανάλωση γραφικής ύλης για ένα μήνα κ.α.

-- **Μη ελεγχόμενα** καλούνται τα έξοδα τα οποία δεν επηρεάζονται (ελέγχονται) από τον αρμόδιο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας και είναι ανεξάρτητα από την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, π.χ οι αποσβέσεις χρήσης κ.α.

ζ) με βάση τον προορισμό ή τη λειτουργία τους: σε εφοδιασμού (supply), παραγωγής (production), έρευνας και ανάπτυξης (research and development), διάθεσης (promotion), διοίκησης (administrative) και χρηματοοικονομικά (financial) έξοδα.

-- **Έξοδα εφοδιασμού** καλούνται εκείνα που γίνονται προκειμένου η επιχείρηση να αποκτήσει τις πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγική διαδικασία, π.χ μεταφορικά έξοδα αγορών κτλ.

-- **Έξοδα παραγωγής** καλούνται όλα τα έμμεσα έξοδα που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων, δηλαδή από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα για αποθήκευση, π.χ έμμεση εργασία, αποσβέσεις,

ασφάλιστρα εγκαταστάσεων παραγωγής, ενοίκια κτιρίων εργοστασίου κ.α.

-- **Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης** καλούνται εκείνα που γίνονται για την έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων, νέων διαδικασιών παραγωγής, για τη βελτίωση των ήδη παραγόμενων προϊόντων, τη διεύρυνση σε νέες αγορές κ.α.

-- **Έξοδα διάθεσης** καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την προώθηση των παραγόμενων προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές, την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών και τη λειτουργία του δικτύου διανομής της επιχείρησης, π.χ αμοιβές και μισθοί των πωλητών, έξοδα μετακινήσεων, έξοδα προώθησης κ.α.

-- **Έξοδα διοίκησης** καλούνται εκείνα που πραγματοποιούνται από τη διοίκηση της επιχείρησης και το διοικητικό προσωπικό, που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τη διοίκηση και οικονομική διαχείριση της επιχείρησης, π.χ μισθοί γραμματέων, λογιστηρίου, διευθυντών κ.α.

-- **Έξοδα χρηματοοικονομικά** καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την εξεύρεση των απαραίτητων και κατάλληλων πηγών κεφαλαίων, προκειμένου να καλυφθούν οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης, π.χ τόκοι δανείων, έξοδα έκδοσης δανείων κ.α.

1.3 Οργανικά έξοδα κατ'είδος (ομάδα 6)

Στην **Έκτη Ομάδα**, με την ονομασία **Όργανικά Έξοδα κατ'είδος**, απεικονίζονται και παρακολουθούνται τα κατ'είδος έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Αντίθετα, στους λογαριασμούς της παραπάνω ομάδας δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις, ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών χρήσεως, υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα.

Η προαναφερθείσα κατηγορία εμπεριέχει, μεταξύ άλλων, τις παρακάτω κατηγορίες λογαριασμών:

-- **Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (λογαριασμός 60):** καταχωρούνται όλα τα έξοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού που συνδέεται με αυτήν με σύμβαση αζαρτημένης εργασίας.

-- **Αμοιβές και έξοδα τρίτων (λογαριασμός 61):** καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δε συνδέονται με αυτήν με σύμβαση αζαρτημένης εργασίας, όπως λογιστές-φοροτεχνικοί, δικηγόροι κ.α.

- **Παροχές τρίτων (λογαριασμός 62):** καταχωρούνται τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας, ενοίκια μισθώσεων πάγιων στοιχείων, τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, τα κάθε είδους έξοδα αποθήκευσης, το κόστος επισκευής και συντηρήσεως παγίων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων και οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε λογαριασμούς της παρούσας ομάδας.
- **Φόροι-Τέλη (λογαριασμός 63):** καταχωρούνται οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, εκτός από φόρους εισοδήματος, φόρους προηγούμενης χρήσεως, φορολογικές ποινές και πρόστιμα, δασμούς και γενικά φόρους επί των αγορών.
- **Διάφορα έξοδα (λογαριασμός 64):** καταχωρούνται όλα τα κατ'είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της προαναφερθείσας ομάδας.
- **Τόκοι και συναφή έξοδα (λογαριασμός 65):** καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης.
- **Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (λογαριασμός 66):** τηρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.
- **Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (λογαριασμός 68):** τηρούνται οι προβλέψεις που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

1.3.1 Λογιστική παρακολούθηση των εξόδων κατ'είδος

Τα κατ'είδος ή κατά φύση έξοδα υποδηλώνουν το είδος ή τη φύση του συντελεστή παραγωγής χάριν του οποίου έγινε η καταβολή ή αναλήφθηκε η υποχρέωση από την πλευρά της επιχείρησης. Συνήθεις τίτλοι λογαριασμών κατ'είδος είναι:

- Αποσβέσεις
- Μισθοί
- Ενοίκια
- Ασφάλιστρα
- Μεταφορικά
- Τόκοι-έξοδα
- Α' ύλη (αναλωθείσα), κτλ.

Οι λογαριασμοί εξόδων λειτουργούν όπως και οι λογαριασμοί αξιών, εφόσον πρόκειται για μετάπτωση αυτών σε άλλη μορφή, τα έξοδα. Κατά τη διάρκεια της χρήσης, η πρώτη εγγραφή γίνεται πάντοτε στη χρέωση με το ποσό της πραγματοποιούμενης δαπάνης, είτε αυτή καταβάλλεται είτε οφείλεται. Οι ματαγενέστερες χρεώσεις δείχνουν προσαύξηση ή αναπροσαρμογή του λογαριασμού εξόδων.

Ο λογαριασμός πιστώνεται λόγω:

- μεταφοράς στο λογαριασμό εκμετάλλευσης
- μεταφοράς σε άλλους συγκεντρωτικούς λογαριασμούς για ομαδοποίηση αυτών
- μεταφοράς στο λογαριασμό 'Αποτελέσματα Χρήσης' (για ποσά που δεν είναι κοστολογήσιμα).
- μεταφοράς σε άλλους λογαριασμούς απαιτήσεων (έξοδα επόμενης χρήσης), για ποσά που δεν είναι δεδουλευμένα στο τέλος της χρήσης.
- αντιλογισμού λανθασμένης χρέωσης.

Στο τέλος της χρήσης, όλοι οι λογαριασμοί, μετά από τις σχετικές μεταφορές (όπως μεταφορά των οργανικών, ομαλών και δεδουλευμένων εξόδων στο λογαριασμό εκμετάλλευσης), μηδενίζονται-εξισώνονται και είναι έτοιμοι να επαναδημιουργηθούν (ανοιχτούν) και να δεχτούν τις καταχωρήσεις των λογιστικών γεγονότων της νέας (επόμενης) χρήσης.

Όπως όλοι οι λογαριασμοί Ισολογισμού, έτσι και οι λογαριασμοί εξόδων διακρίνονται σε γενικούς ή περιληπτικούς και ειδικούς ή αναλυτικούς.

Παράδειγμα:	
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	Γενικός πρωτοβάθμιος λογαριασμός
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού	Αναλυτικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός
Τακτικές Αποδοχές Αμοιβές υπερωριακής απασχόλησης	Αναλυτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί

1.3.2 Λογιστική παρακολούθηση των εξόδων κατά προορισμό

Οι λογαριασμοί των κατ'είδος εξόδων δεν εμφανίζουν πληροφορίες για το σκοπό που πραγματοποιήθηκαν. Τις πληροφορίες αυτές μπορούμε να τις έχουμε κατά την ανακατάταξη των εξόδων κατ'είδος, με κριτήριο το τμήμα, τη λειτουργία ή την υπηρεσία της επιχείρησης χάριν των οποίων έγινε το έξοδο.

Συνεπώς, κόστος κατά προορισμό είναι το ομαδοποιημένο κατ'είδος έξοδο με κριτήριο το σκοπό (προορισμό) για τον οποίο πραγματοποιήθηκε. Το κόστος κατά προορισμό λέγεται και λειτουργικό κόστος. Το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται από στοιχεία διαφορετικής φύσης που έχουν τον ίδιο σκοπό-προορισμό.

Η ανακατάταξη (μερισμός) των κατ'είδος εξόδων γίνεται με συντελεστή επιβάρυνσης. Γι' αυτό συντάσσεται φύλλο μερισμού. Το άθροισμα των κατ'είδος εξόδων ισούται με το άθροισμα των

εξόδων της λειτουργίας παραγωγής +λειτουργίας
διάθεσης+λειτουργίας ερευνών+λειτουργίας
διοίκησης+χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Τα κατ'είδος έξοδα μπορούν να ομαδοποιηθούν κατά τμήμα ή υπηρεσία.

Κάθε οικονομική μονάδα έχει το δικό της αριθμό και είδος δραστηριοτήτων, όπως για παράδειγμα το ξενοδοχειακό συγκρότημα 'ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ' έχει τέσσερις δραστηριότητες (λειτουργίες): α) ενοικίαση δωματίων, β) εστιατόριο, γ) μπαρ και δ) κατάστημα ενδυμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ

2.1 Έννοια και ορισμός των εσόδων

Έσοδα, **από επιχειρηματική άποψη**, είναι κάθε αξία ή απαίτηση που αποκτά η επιχείρηση, ως αντιστάθμισμα εξόδου, για την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

Κατά κανόνα το έσοδο επαναφέρει στην επιχείρηση το ποσό που έχει δαπανηθεί συν ένα θετικό αποτέλεσμα, το κέρδος. Το κέρδος αυτό αυξάνει την καθαρή θέση της επιχείρησης. Αν το έσοδο επαναφέρει μέρος μόνον του δαπανηθέντος ποσού, τότε προκύπτει αρνητικό αποτέλεσμα, δηλαδή ζημία. Η ζημία αυτή μειώνει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Το σύνολο των εσόδων μέσα σε μια διαχειριστική χρήση αποτελεί τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης (τζίρο).

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσης κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επίτευξης των σκοπών της.

Κατά τα Δ.Λ.Π. Νο 18 έσοδο είναι η ακαθάριστη εισροή οικονομικών οφελών

κατά την περίοδο, η οποία προέρχεται από τις συνήθεις εργασίες της επιχείρησης και έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (εξαιρουμένης της αύξησης που προέρχεται από συνεισφορές των μετόχων, π.χ αύξηση κεφαλαίου).

2.2 Βασικές διακρίσεις των εσόδων

Τα Έσοδα διακρίνονται:

α) με βάση την προέλευσή τους: σε οργανικά (operating) και ανόργανα (non operating) έσοδα.

-- **Οργανικά** καλούνται τα έσοδα που προκύπτουν από την κύρια δραστηριότητα ή από τον κύριο σκοπό της επιχείρησης, π.χ πωλήσεις εμπορευμάτων, έσοδα από παροχή υπηρεσιών κ.α.

-- **Ανόργανα** καλούνται τα έσοδα που προέρχονται από άλλες πηγές, δηλαδή από παρεπόμενες ή δευτερεύουσες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας, π.χ έσοδα από μη κανονική

δραστηριότητα, από λαχεία, από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων πάγιων στοιχείων κ.α.

β) με βάση το βαθμό ομαλότητας: σε ομαλά ή φυσιολογικά (normal) και μη ομαλά ή έκτακτα (extra ordinary) έσοδα.

-- **Ομαλά** καλούνται τα έσοδα που πραγματοποιούνται κάτω από συνθήκες που ανταποκρίνονται στη συνηθισμένη ή φυσιολογική πορεία της επιχείρησης, δηλαδή έσοδα από πώληση κ.α.

-- **Μη ομαλά:** καλούνται τα έσοδα που η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα περιστατικά, δηλαδή σε γεγονότα που δεν οφείλονται ούτε προέρχονται από την κανονική δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, δεν αναμένονται, και η χρονική τους διάρκεια είναι περιορισμένη, π.χ. έσοδα που προέρχονται από διακυμάνσεις των τιμών από συγκυριακά οικονομικά, πολιτικά, κοινωνικά ή φυσικά γεγονότα που επηρεάζουν ή δημιουργούν πρόσκαιρη στενότητα στα μεγέθη προσφοράς και ζήτησης. Τα έσοδα αυτά χαρακτηρίζονται και ως έκτακτα.

γ) με βάση τον τρόπο εκδήλωσης: σε εμφανή (visible) και υπολογιστικά (opportunity) έσοδα.

-- **Εμφανή** καλούνται τα έσοδα τα οποία γίνονται άμεσα αντιληπτά, επειδή η δημιουργία τους αντιστοιχεί σε εμφανή κίνηση αξιών ή δημιουργία απαιτήσεων, π.χ. έσοδα από πωλήσεις τοις μετρητοίς, έσοδα από τόκους δανείων κ.α.

-- **Υπολογιστικά** καλούνται τα έσοδα που δε δημιουργούν κίνηση αξιών ή απαιτήσεων, π.χ. οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων, η αμοιβή του επιχειρηματία κ.α.

δ) με βάση τον τρόπο υπολογισμού και χειρισμού: σε ακαθάριστα (gross income) και καθαρά (net income) έσοδα.

-- **Ακαθάριστα** καλούνται τα έσοδα πριν την αφαίρεση των αντίθετων ποσών που τα μειώνουν, π.χ. έσοδα (ακαθάριστα) από πωλήσεις εμπορευμάτων κ.α.

-- **Καθαρά** καλούνται τα έσοδα που προκύπτουν μετά την αφαίρεση των αντίθετων ποσών, π.χ. καθαρές πωλήσεις = έσοδα από πωλήσεις – (επιστροφές + εκπτώσεις πωλήσεων).

2.3 Οργανικά έσοδα κατ'είδος (ομάδα 7)

Στην Έβδομη Ομάδα, με τίτλο 'Οργανικά Έσοδα κατ'είδος, απεικονίζονται και ταυτόχρονα παρακολουθούνται κατ'είδος τα έσοδα που προέρχονται από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης (εκμετάλλευση της χρήσεως). Συγκεκριμένα στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα έσοδα από πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμετάλλευσης, από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που σχετίζονται με τη

δραστηριότητα των πωλήσεων, έσοδα κεφαλαίων, δηλ. συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων, η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, η αξία βελτιώσεως των στοιχείων αυτών καθώς και οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως. Ωστόσο δεν καταχωρούνται: τα κονδύλια που δε συνιστούν έσοδα, όπως η είσπραξη ποσών που η επιχείρηση δανείζεται ή η επιστροφή σ'αυτήν ποσών που η ίδια δανείζει σε τρίτους, τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα καθώς και τα αντίστοιχα κέρδη.

Η ανωτέρω κατηγορία εμπεριέχει, μεταξύ άλλων, τις παρακάτω κατηγορίες λογαριασμών:

- **Πωλήσεις Εμπορευμάτων (λογαριασμός 70):** παρακολουθούνται οι πωλήσεις εμπορευμάτων της επιχείρησης. Το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη, δηλ. όταν το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή αφότου η υπηρεσία παρασχεθεί στον πελάτη. Το αντίτιμο της πώλησης ή παροχής υπηρεσίας που έχει συνομολογηθεί αλλά δεν έχει πραγματοποιηθεί δεν θεωρείται έσοδο.
- **Πωλήσεις προϊόντων ετοιμών και ημιτελών (λογαριασμός 71):** παρακολουθούνται οι πωλήσεις των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων της επιχείρησης.
- **Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού (λογαριασμός 72):** παρακολουθούνται τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις: α) υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, β) πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, γ) αναλώσιμων υλικών, δ) ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων, ε) ειδών συσκευασίας και στ) άχρηστου υλικού.
- **Πωλήσεις υπηρεσιών ή έσοδα από παροχή υπηρεσιών (λογαριασμός 73):** τηρούνται τα έσοδα της επιχείρησης από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της.
- **Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων (λογαριασμός 74):** καταχωρούνται τα έσοδα της επιχείρησης από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών και διάφορες άλλες πηγές.
- **Έσοδα παρεπόμενων υπηρεσιών (λογαριασμός 75):** παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από παρεπόμενες δραστηριότητές της σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της.
- **Έσοδα κεφαλαίων (λογαριασμός 76):** παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από

τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους.

- **Ιδιοπαράγωγή πάγιων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (λογαριασμός 78):** ο λογαριασμός πιστώνεται με το κόστος παραγωγής πάγιων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την επιχείρηση με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτιώσεως των πάγιων στοιχείων της.

2.3.1 Λογιστική παρακολούθηση των εσόδων κατ'είδος

Οι συνηθέστεροι τύποι λογαριασμών είναι: πωλήσεις εμπορευμάτων, πωλήσεις προϊόντων (ετοίμων και ημιτελών), παροχή υπηρεσιών, προμήθειες-μεσιτείες, τόκοι –έσοδα, ενοίκια κτλ.

Οι λογαριασμοί εσόδων λειτουργούν όπως οι λογαριασμοί **Καθαρής Θέσης**. Κατά τη διάρκεια της χρήσης η πρώτη εγγραφή γίνεται πάντοτε στην πίστωση με το ποσό του πραγματοποιούμενου εσόδου, είτε εισπράττεται είτε οφείλεται. Οι μεταγενέστερες πιστώσεις δείχνουν προσαύξηση ή αναπροσαρμογή του λογαριασμού εσόδου.

Ο λογαριασμός χρεώνεται λόγω:

- μεταφοράς στο λογαριασμό εκμετάλλευσης
- μεταφοράς σε άλλον συγκεντρωτικό λογαριασμό για ομαδοποίησή του
- μεταφοράς στο λογαριασμό 'Αποτελέσματα Χρήσης' (για έκτακτα και ανόργανα έσοδα)
- μεταφοράς σε άλλους λογαριασμούς υποχρεώσεων (έσοδα επόμενης χρήσης), για ποσά που δεν είναι δεδουλευμένα στο τέλος της χρήσης
- αντιλογισμού λανθασμένης πίστωσης

Στο τέλος της χρήσης όλοι οι λογαριασμοί εσόδων, μετά και τις σχετικές μεταφορές (όπως μεταφορά οργανικών, ομαλών και δεδουλευμένων εσόδων στο λογαριασμό εκμετάλλευσης), μηδενίζονται-εξισώνονται και είναι έτοιμοι να επαναδημιουργηθούν (ανοιχτούν) και να δεχτούν τις καταχωρίσεις των λογιστικών γεγονότων της νέας (επόμενης) χρήσης.

Όπως όλοι οι λογαριασμοί Ισολογισμού, έτσι και οι λογαριασμοί εσόδων διακρίνονται σε **γενικούς ή περιληπτικούς** και **ειδικούς ή αναλυτικούς** λογαριασμούς.

Παράδειγμα:	
Έσοδα Κεφαλαίων	Γενικός πρωτοβάθμιος

	λογαριασμός
Τόκοι Πιστωτικοί	Αναλυτικός δευτεροβάθμιος λογαριασμός
Τόκοι καταθέσεων τραπεζών Τόκοι χορηγούμενων δανείων	Αναλυτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΗ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

3.1 Γενικά

Οι οικονομικές μονάδες είναι *ζωντανοί οργανισμοί* και ως *κύτταρα* της *κοινωνικής οικονομίας* γεννιούνται και αναπτύσσονται, έχουν όργανα και λειτουργίες, παράγονται αλλά και πεθαίνουν.

Για να λειτουργήσουν όμως και να αναπτυχθούν αντιμετωπίζουν διάφορα *έξοδα*, έναντι των οποίων προσδοκούν *οικονομικά ανταλλάγματα*. Το αντάλλαγμα αυτό εκφράζεται γενικά ως *έσοδο*. Τα έσοδα και τα έξοδα δημιουργούν ένα *κυκλοφοριακό κύκλωμα* μεταξύ τους, οικονομικής μορφής, που είναι συστατικό στοιχείο της εκμετάλλευσης (επιχείρησης).

Τα έξοδα και τα έσοδα είναι τα δύο ρεύματα του κυκλοφοριακού κυκλώματος. Με μόνο το ένα (έσοδο ή έξοδο) δεν μπορεί να υπάρξει εκμετάλλευση – απόδοση. Όπως δεν μπορεί να δημιουργηθεί ηλεκτρικό φως με μόνο το ρεύμα του αρνητικού ή του θετικού πόλου.

Γι' αυτό το κύκλωμα αυτό έχει κεφαλαιώδη σημασία για τη Λογιστική, γιατί η ακριβής παρακολούθησή του και η καταγραφή του στα βιβλία της επιχείρησης προσδιορίζει και τον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματός της (κέρδους ή ζημίας). Θα χρειαστεί επομένως να αναπτύξουμε και να αναλύσουμε τα θέματα αυτά, λόγω της πρωταρχικής σημασίας που έχουν για τις οικονομικές μονάδες και ιδιαίτερα για τις κερδοσκοπικές μορφές τους (επιχειρήσεις).

3.2 Έννοια, μέτρηση και θέση του εσόδου σε μια επιχείρηση

Ο καθορισμός της έννοιας του εσόδου είναι ένα από τα δυσκολότερα προβλήματα της Λογιστικής και επιτυγχάνεται μόνο κατά προσέγγιση. Συγχρόνως όμως αποτελεί και τον βασικό αντικειμενικό σκοπό της. Χρησιμοποιώντας (πραγματοποιώντας) διάφορες υποθέσεις προσπαθούμε να φθάσουμε στην καλύτερη εκτίμηση του περιοδικού εσόδου, του εσόδου μιας ορισμένης διαχειριστικής χρήσεως. Το σημείο όμως αυτό (δηλ. ο καθορισμός του περιοδικού εσόδου) είναι εκείνο που παρουσιάζει τα μεγαλύτερα προβλήματα.

Αν επρόκειτο για τα έσοδα όλης της διάρκειας της ζωής της επιχείρησης από την χρονική στιγμή της συστάσεώς της μέχρι το κλείσιμο ή τη διάλυσή της, το ερώτημα θα ήταν πολύ πιο απλό. Είναι πολύ ευκολότερο να καθοριστεί η καθαρή αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στην αρχή και στο τέλος

της ζωής της και αν ληφθούν υπόψη οι τυχόν απολήψεις που πραγματοποιήθηκαν αυτήν την περίοδο, είναι δυνατό να προσδιοριστούν τα καθαρά έσοδα. Θα πρέπει όμως παράλληλα να μη ληφθεί υπόψη η μεταβολή της αξίας του χρήματος τη χρονική αυτή περίοδο ή να υποθεθεί ότι το επίπεδο των τιμών παραμένει σταθερό κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Γενικότερα σκοπός της μετρήσεως των εσόδων είναι ο καθορισμός του ποσοστού επιτυχίας των επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης διαχειριστικής χρήσεως. Διαπιστώνεται δηλ. εάν η επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση απ' ότι βρισκόταν στην αρχή της, καθώς και ποια είναι τα αποτελέσματα της κανονικής δραστηριότητάς της. Από την άποψη αυτή επομένως μπορούμε να ορίσουμε το επιχειρηματικό έσοδο σαν το «μέγιστο ποσό περιουσιακών στοιχείων» το οποίο θα μπορούσε να διανείμει η επιχείρηση στους ιδιοκτήτες ή στους μετόχους της (στο τέλος μιας ορισμένης περιόδου) παραμένοντας στο ίδιο επίπεδο περιουσιακής καταστάσεως (θέσεως) με αυτό στο οποίο βρισκόταν στην αρχή της ίδιας περιόδου. Η μέτρηση λοιπόν του εσόδου μιας επιχείρησης για μια συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση, συνεπάγεται την μέτρηση της περιουσιακής της καταστάσεως σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και τον καθορισμό του ποσού κατά το οποίο αυξήθηκε ή μειώθηκε η «καθαρή θέση» της επιχείρησης σε σύγκριση με την προηγούμενη χρήση. Φανερώνεται έτσι σε μεγαλύτερο βαθμό η αλληλεξάρτηση και η αλληλεπίδραση μεταξύ Ισολογισμού και λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσεως. Οποιαδήποτε όμως προσπάθεια καθορισμού της περιουσιακής καταστάσεως επακριβώς σε μια καθορισμένη στιγμή, προσκρούει σε ανυπέρβλητα εμπόδια και δυσκολίες, όπως είναι το πρόβλημα της αποτιμήσεως και της προσαρμογής της αξίας των διαφόρων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Η έλλειψη πραγματικής συναλλαγής (π.χ πωλήσεως) σχετικά με τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, αναγκάζει τη Λογιστική να πραγματοποιήσει πολλές υποθέσεις και να χρησιμοποιήσει πολλές παραδοχές με σκοπό να καταλήξει να αποδώσει στα στοιχεία αυτά μια αξία γενικά παραδεκτή. Επίσης, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία έχουν διαφορετική αξία αν εκποιηθούν μεμονωμένα και διαφορετική αν εκποιηθούν σαν σύνολο μαζί με ολόκληρη την επιχείρηση. Η ικανότητά τους να αποφέρουν κέρδη συνηγορεί στην άποψη ότι για την εύρεση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να ληφθεί υπόψη η παρούσα αξία των μελλοντικών καθαρών εισπράξεων. Η εκτίμηση όμως των καθαρών μελλοντικών εισπράξεων υπόκειται σε αβεβαιότητα και προϋποθέτει την πραγματοποίηση πολλών υποθέσεων και παραδοχών οι οποίες θα αποτελέσουν τη βάση για τους σχετικούς υπολογισμούς. Γενικά, θα πρέπει να τονισθεί ότι δεν υπάρχει ένας αντικειμενικός τρόπος

καθορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος να οδηγεί στον αντικειμενικό καθορισμό του περιοδικού εσόδου της επιχειρήσεως. Υπάρχει όμως αυτό που ονομάζεται «αντικειμενική απόδειξη», όπως είναι πρόσφατη αγορά, πώληση, δανεισμός, ενοικίαση, υπογραφή συμβάσεως ή συμβολαίου κλπ. ό,τι δηλαδή αποτελεί πραγματική συναλλαγή υπό συνθήκες πραγματικής και ελεύθερης αγοράς. Επίσης, χωρίς την ύπαρξη εξωτερικής συναλλαγής, υφίσταται αντικειμενική απόδειξη στην περίπτωση που δια μέσου της ελεύθερης διαμόρφωσης των τιμών στην αγορά, η παραγωγική διαδικασία μας προσφέρει προϊόντα των οποίων γνωρίζουμε ή μπορούμε να εκτιμήσουμε το κόστος παραγωγής (γνωρίζοντας το κόστος των διαφόρων παραγωγικών συντελεστών που χρησιμοποιήθηκαν).

Το κόστος μπορεί να είναι άμεσο, έμμεσο, συνεχές. Το άμεσο κόστος αφορά κατ'ευθείαν ορισμένα προϊόντα (κόστος προϊόντος) όπως είναι τα άμεσα υλικά και τα άμεσα ημερομίσθια (αναφέρεται στους παραγωγικούς συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν άμεσα για την παραγωγή προϊόντος). Το έμμεσο κόστος αφορά σε ορισμένη χρονική περίοδο (και όχι προϊόν) - κόστος περιόδου - και συσχετίζεται με τα έσοδα της ίδιας περιόδου (τα έξοδα πωλήσεως, διαφημίσεως κ.λ.π. αποτελούν έμμεσο κόστος). Το συνεχές κόστος υπολογίζεται στη διάρκεια ολόκληρης της ζωής διάφορων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον συνεχίζουν αυτά να παρέχουν χρήσιμες υπηρεσίες στην επιχείρηση στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Μετά από την παραπάνω θεώρηση της έννοιας του εσόδου, μπορούμε τώρα να ορίσουμε το έσοδο σαν τη χρηματική αξία του συνόλου των αγαθών και υπηρεσιών, τα οποία ματαβιάζει η επιχείρηση στους πελάτες της, στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Για την περίοδο αυτή τα έσοδα ισούνται με το άθροισμα της αξίας των μετρητών που εισέρρευσαν στην επιχείρηση συν το σύνολο των ποσών με τα οποία χρεώθηκαν οι πελάτες μας για την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών. Σχετικά με μία μόνο συγκεκριμένη συναλλαγή, έσοδο αποτελεί η αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιήλθαν στην κατοχή του πελάτη.

Τα έσοδα προκαλούν αύξηση στην (καθαρή) περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως και κατά συνέπεια τα στοιχεία του ενεργητικού αυξάνονται, ενώ αντίθετα μειώνονται τα στοιχεία του παθητικού. Η εισροή ενεργητικών ή η εξόφληση παθητικών στοιχείων για το σύνολο των προϊόντων ή υπηρεσιών που μεταβιβάζονται από την επιχείρηση σε μια δεδομένη χρονική περίοδο αποτελούν τα έσοδά της (από εννοιολογική άποψη). Πρέπει επομένως να συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα όλες οι μεταβολές της περιουσιακής καταστάσεως της επιχειρήσεως, εκτός βέβαια από τις μεταβολές εκείνες που προέρχονται από τις

συναλλαγές που αφορούν στην «καθαρή περιουσία» της επιχειρήσεως. (π.χ νέα κατάθεση κεφαλαίου).

Συνήθως τα έσοδα προέρχονται:

α) από την πώληση εμπορευμάτων

β) από την παροχή υπηρεσιών

γ) από την ενοικίαση ακινήτων (ενοίκιο)

δ) από τον δανεισμό μετρητών (τόκοι)

ε) από την αγορά μετοχών άλλων εταιρειών (μερίσματα)

στ) από την αγορά ομολογιών άλλων εταιρειών (τοκομερίδια)

ζ) από κέρδη από την πώληση άλλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από εμπορεύματα

η) από κέρδη από την επιτυχή και πλεονεκτική εξόφληση υποχρεώσεων κ.λ.π.

Τα έσοδα πρέπει να αποτιμούνται στην ισοδύναμη τιμή καθαρών μετρητών που προκύπτουν από μια πραγματική συναλλαγή κάτω από συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού (ελεύθερης αγοράς). Επομένως η συναλλαγή εμπορευμάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών και η αντίστοιχη αξία τους σε μετρητά, μετά την αφαίρεση και προσαρμογή των εκπτώσεων πωλήσεως, καθορίζουν το συνολικό ποσό των εσόδων που πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Αν η συναλλαγή δεν περικλείει την καταβολή μετρητών, τότε το έσοδο αποτιμάται στην τρέχουσα τιμή (τιμή αγοράς) των περιουσιακών στοιχείων που ανταλλάσσονται (που δίνονται ή λαμβάνονται) και μάλιστα στην τιμή αγοράς εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούμε ευκολότερα και αντικειμενικότερα να προσδιορίσουμε την αξία τους.

3.3 Πραγματοποίηση και αναγνώριση εσόδων. Μέθοδοι πραγματοποίησεως εσόδων

Με τον όρο πραγματοποίηση εσόδων εννοούμε τη χρονική αναγνώριση των εσόδων και στη συνέχεια την καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχειρήσεως. Το ζήτημα της αναγνώρισεως των εσόδων είναι ένα πολύ σοβαρό πρόβλημα της Λογιστικής. Τα ερωτήματα που μας απασχολούν είναι τα εξής: πότε δημιουργείται το έσοδο; σε ποιο σημείο της παραγωγικής ή εμπορικής δραστηριότητας; ποια είναι τα γεγονότα και οι συνθήκες εκείνες που συμβάλλουν στην αναγνώριση του εσόδου;

Αναφέραμε παραπάνω ότι η δημιουργία εσόδων συνεπάγεται αύξηση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως. Επειδή όμως η διαδικασία αυτή είναι συνεχής (συναλλαγές πραγματοποιούνται κάθε μέρα) και συνεπώς όλα τα στάδια της παραγωγικής ή εμπορικής διαδικασίας δημιουργούν συνέχεια έσοδα, γι'αυτό πρέπει για πρακτικούς λόγους να καθορίσουμε

ορισμένα χρονικά σημεία ή να αναγνωρίσουμε διάφορα σημαντικά γεγονότα τα οποία αύξησαν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως και να καταχωρίσουμε τα έσοδα στα λογιστικά βιβλία με την αξία της τιμής της ημέρας (τρέχουσα τιμή) και όχι με την τιμή κόστους με την οποία μέχρι τώρα αναγράφηκαν στα βιβλία (π.χ αποθέματα εμπορευμάτων). Τα χρονικά σημεία, γεγονότα ή κριτήρια δημιουργίας εσόδων είναι δύο: α) Η ύπαρξη πραγματικής συναλλαγής κατά την οποία μεταβιβάζονται αγαθά και υπηρεσίες. Η συναλλαγή αυτή αποτελεί πραγματική και αντικειμενική απόδειξη για την τρέχουσα αξία των αγαθών και υπηρεσιών. β) Το γεγονός ότι η παραγωγική διαδικασία του προϊόντος έχει συμπληρωθεί, έχουν δηλ. πραγματοποιηθεί όλες οι σχετικές δαπάνες (μερικές από τις οποίες μπορούν να εκτιμηθούν με ακρίβεια). Στην περίπτωση εμπορικής επιχειρήσεως έσοδο δημιουργείται όταν συμπληρωθεί η διαδικασία πραγματοποιήσεως κέρδους.

Με βάση τα παραπάνω κριτήρια, έσοδα δημιουργούνται στις εξής περιπτώσεις:

1) Τη στιγμή της πωλήσεως των εμπορευμάτων ή της παροχής των υπηρεσιών, όταν δηλ. πραγματοποιηθεί η πώληση και η παράδοση των εμπορευμάτων (ή έχει μεταβιβαστεί η κυριότητα) και ληφθούν σαν αντάλλαγμα μετρητά ή υπόσχεση καταβολής μετρητών στο εγγύς μέλλον. Στην περίπτωση της υποσχέσεως του πελάτη, θα πρέπει να υπάρχει σχετική και λογική βεβαιότητα για την είσπραξη του ανάλογου ποσού μετρητών καθώς και η δυνατότητα καθορισμού των εξόδων της πωλήσεως με ακρίβεια στην ίδια περίοδο (της πωλήσεως). Η πώληση εμπορευμάτων ή η παροχή υπηρεσιών αποτελεί αντικειμενική απόδειξη για την τιμή και την αξία των εμπορευμάτων που πουλήθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Σε οποιοδήποτε άλλο χρονικό σημείο πριν από την πώληση και κατά τη διάρκεια της παραγωγής θα ήταν αρκετά δύσκολο να καθοριστεί ή τιμή πωλήσεως λόγω της αβεβαιότητας που πλανάται στην αγορά σχετικά με τη ζήτηση και την τιμή του προϊόντος. Η αβεβαιότητα αυτή οδηγεί σε υποκειμενικές εκτιμήσεις, γεγονός που μας απομακρύνει από τα παραπάνω κριτήρια και κυρίως από το κριτήριο της αντικειμενικής απόδειξης.

Για τις περισσότερες επιχειρήσεις η πώληση αγαθών και υπηρεσιών αποτελεί το σπουδαιότερο στάδιο στη διαδικασία πραγματοποιήσεως κέρδους. Μέχρις ότου γίνει η πώληση η μελλοντική ροή των εσόδων δεν θα πρέπει ακόμη να θεωρηθεί ότι έχει πραγματοποιηθεί. Είναι ευκολότερο να παραχθεί ένα προϊόν, παρά να δημιουργηθεί μόνιμη πελατεία για την πώλησή του σε σημαντικές ποσότητες. Πολλές φορές ούτε καν η πώληση δεν αποτελεί επιβεβαιωτικό στοιχείο για τη δημιουργία εσόδων, εφόσον πολλοί αγοραστές έχουν το δικαίωμα να επιστρέψουν μέσα σε καθορισμένη προθεσμία τα εμπορεύματα που αγόρασαν.

Για παράδειγμα πολλοί μικροπωλητές έχουν το δικαίωμα να επιστρέψουν στους χονδρέμπορους τα εμπορεύματα που αγόρασαν αν δεν μπορέσουν να τα ξαναπουλήσουν. Συνήθως η πληρωμή και εξόφληση των αγορασθέντων αγαθών (εμπορευμάτων) αναβάλλεται μέχρι την πραγματοποίηση της νέας πώλησης από τον μικροπωλητή. Στις περιπτώσεις αυτές δεν θα πρέπει να αναγνωρίζονται έσοδα μέχρις ότου συμπληρωθούν οι συμβατικές υποχρεώσεις των δύο μερών και εισπραχθεί το αντίτιμο της πώλησεως. Αν όμως δεν υφίσταται συμφωνία επαναπώλησεως από τον αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει αμέσως να αναγνωρίσει το έσοδο, ιδιαίτερα αν ο αγοραστής κατέβαλε το αντίτιμο της πώλησεως ή ανέλαβε την υποχρέωση να εξοφλήσει το χρέος του στο μέλλον χωρίς η υποχρέωση αυτή να εξαρτάται από την μεταπώληση των εμπορευμάτων και χωρίς να έχει αναλάβει ο πωλητής κάποια μελλοντική υποχρέωση σχετικά με την παροχή βοήθειας στον αγοραστή για την διοχέτευση των προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές. Δε θα πρέπει όμως να παραλείψει ο αρχικός πωλητής να προβλέψει κατά προσέγγιση τον όγκο των επιστροφών πωλήσεων, βασιζόμενος σε στοιχεία και στην πείρα του παρελθόντος. Η πρόβλεψη αυτή πρέπει να πραγματοποιηθεί τη στιγμή δημιουργίας του εσόδου, όταν δηλ. έχει συντελεσθεί η πώληση. Σχετικά με τις συναλλαγές οι οποίες δεν δημιουργούν έσοδα τη χρονική στιγμή της πραγματοποιήσεώς τους, είναι πιθανό να δημιουργήσουν έσοδα στο μέλλον όταν λήξει το προνόμιο της επιστροφής των εμπορευμάτων.

Από τα παραπάνω στοιχεία συνάγεται ότι η πώληση δε δημιουργεί πάντοτε έσοδο αν και αποτελεί αντικειμενική απόδειξη δημιουργίας εσόδου. Επομένως οι έννοιες της πώλησης και της πραγματοποιήσεως εσόδου δε θα πρέπει να θεωρούνται συνώνυμες. Οι υπόλοιπες περιπτώσεις δημιουργίας εσόδου αποτελούν εξαίρεση του γενικού κανόνα της πώλησης.

2) Τη στιγμή της εισπράξεως των μετρητών (cash approach). Πρόκειται για την ταμειακή βάση της Λογιστικής η οποία αναγνωρίζει τη δημιουργία εσόδων μόνο όταν αυτά εισπραχθούν ή αντίστοιχα την πραγματοποίηση εξόδων όταν πληρωθούν από το ταμείο της επιχειρήσεως.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση αγοράς γης ή κτηρίων κ.λ.π., με μακροχρόνιες δόσεις, κατά την οποία ο αγοραστής δίνει μια μικρή μόνο προκαταβολή και έχει τη δυνατότητα να ακυρώσει τη σύμβαση οποτεδήποτε το επιθυμεί, χάνοντας όμως την προκαταβολή. Επειδή υπάρχει μεγάλη αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη του ποσού της πώλησεως, θα ήταν λογικότερο να αναγνωρισθούν τα έσοδα την περίοδο της εισπράξεως των μετρητών. Με την πάροδο των ετών και την καταβολή όλο και μεγαλύτερων ποσών σαν αντίτιμα της πώλησεως, η αβεβαιότητα σχετικά με την ακύρωση της συμβάσεως μειώνεται ενώ το

εφειλόμενο υπόλοιπο ποσό είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα εισπραχθεί στο μέλλον. Η μέθοδος αυτή αναγνωρίσεως εσόδων είναι γνωστή σαν μέθοδος καταβολής του συνολικού ποσού με δόσεις (Installment method). Έσοδα πραγματοποιούνται μόνο όταν εισπράττονται οι δόσεις. (3) Η μέθοδος αυτή πρέπει να χρησιμοποιείται αντί της προηγούμενης, όταν υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την πραγματοποίηση της τελικής εισπράξεως ή όταν δεν μπορούν αμέσως να καθοριστούν με ακρίβεια τα σχετιζόμενα με την πώληση έξοδα. Οι συνθήκες αυτές αποδεικνύουν ότι η διαδικασία πραγματοποίησης κέρδους δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί τη στιγμή της πωλήσεως.

Η ταμειακή μέθοδος πραγματοποίησης και αναγνωρίσεως εσόδων, παρά το γεγονός ότι έχει πολύ περιορισμένη εφαρμογή, χρησιμοποιείται ευρύτατα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, γιατί παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναβάλλουν την πληρωμή των φόρων. Αυτό συμβαίνει γιατί οι ελληνικοί φορολογικοί νόμοι αναγνωρίζουν την πραγματοποίηση εσόδου αμέσως κατά τη στιγμή της πωλήσεως (έστω και αν το αντίτιμο θα εισπραχθεί με μηνιαίες δόσεις στα επόμενα χρόνια ή ακόμη και αν είναι αβέβαιο ότι το έσοδο θα εισπραχθεί ποτέ εξ ολοκλήρου). Επομένως θα πρέπει ο φόρος να καταβληθεί στο τέλος της διαχειριστικής εκείνης χρήσεως στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιήθηκε η πώληση. Το γεγονός αυτό είναι πολύ πιθανό να δημιουργήσει σοβαρά ταμειακά προβλήματα για την επιχείρηση. Παρ'όλα αυτά η αποδοχή της ταμειακής μεθόδου για λόγους φορολογικούς, δεν πρέπει να θεωρηθεί σα βασικός λόγος για τη χρησιμοποίησή της στην ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.4 Συμψηφισμοί εσόδων

Οι συμψηφισμοί εσόδων θα πρέπει να αναγνωρίζονται, να αφαιρούνται από τα συνολικά μικτά έξοδα και να μην παρουσιάζονται σαν έξοδα γιατί στην ουσία δεν αποτελούν έξοδα. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι επιστροφές πωλήσεων, οι εκπτώσεις πωλήσεων (οι μη καθαρά ταμειακές) και η με οποιοδήποτε τρόπο αναγνώριση μειωμένης υποχρεώσεως του πελάτη, η οποία προέρχεται είτε από ελλωτωματικά προϊόντα, είτε από λανθασμένη εκτέλεση της παραγγελίας, είτε από την πρόκληση ζημιάς κατά την μεταφορά κ.λ.π. Τα ποσά αυτά θα πρέπει να αφαιρούνται από τα έσοδα γιατί αποτελούν έσοδα που δε θα πραγματοποιηθούν ποτέ.

3.5 Έννοια, μέτρηση και θέση εξόδου

Έξοδο είναι το κόστος του αποκτηθέντος εισοδήματος ή η αξία ανταλλαγής (ανταλλακτική αξία) των αγαθών και υπηρεσιών που

καταναλώθηκαν για τη λειτουργία της επιχειρήσεως. Σαν πιο στενή έννοια του εξόδου αναφέρεται η ανταλλακτική αξία των αγαθών και υπηρεσιών – εκτός από το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων – που καταναλώθηκαν στη λειτουργία της επιχειρήσεως. Από μια όμως γενικότερη άποψη το έξοδο συμπεριλαμβάνει όλα εκείνα τα στοιχεία, τα οποία συνιστούν ελλάτωση του κεφαλαίου (εκτός βέβαια από τις ατομικές απολήψεις των ιδιοκτητών) και συσχετίζονται και προκαλούνται από τη δραστηριότητα και λειτουργία της επιχειρήσεως με σκοπό την παραγωγή εσόδων.

Το συνολικό ποσό των εξόδων ισούται με την αξία των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν ή καταναλώθηκαν για την παραγωγή εσόδων. Σύμφωνα με άλλη άποψη **έξοδο** είναι το κόστος που εξέπνευσε – τα ποσά που δαπανήθηκαν – (the expired cost, το εκπνεύσαν κόστος), με την προσδοκία δημιουργίας εσόδου. Είναι δηλαδή μια θυσία, που πραγματοποιήθηκε με σκοπό τη δημιουργία εσόδου.

Πολλές φορές όμως η έννοια του εξόδου συγχέεται με την έννοια του κόστους καθώς και με την έννοια της δαπάνης. Η **έννοια του κόστους** θεωρείται σαν μια ευρύτερη έννοια, η οποία περιλαμβάνει τις έννοιες του εξόδου και της δαπάνης. Κόστος είναι η αξία που καταβλήθηκε για την απόκτηση κάποιου αγαθού ή περιουσιακού στοιχείου. Κόστος είναι η αξία που καταβλήθηκε για την παραγωγή ή κατασκευή αγαθού ή περιουσιακού στοιχείου. Κόστος είναι η μέτρηση των οικονομικών πόρων που θυσιάστηκαν ή αυτών που θα θυσιαστούν στο μέλλον για την επίτευξη κάποιου αντικειμενικού σκοπού (κόστος είναι η μέτρηση της οικονομικής θυσίας).

Η **δαπάνη** είναι γενική και συμπεριλαμβάνει τις δύο άλλες έννοιες του εξόδου και του κόστους. Πολλοί συγγραφείς, όμως, χρησιμοποιούν και τις τρεις έννοιες σαν συνώνυμες.

Η έννοια του εξόδου, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, είναι μία έννοια στενότερη από την έννοια του κόστους. Η έννοια του εξόδου είναι χρονικά περιορισμένη. Έξοδο είναι ό,τι δαπανάται, αναλώνεται ή χρησιμοποιείται σε μία διαχειριστική χρήση κατά την προσπάθεια αποκτήσεως εσόδων. Το έξοδο, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Αρχές της Λογιστικής (ΓΠΑΛ), σχετίζεται πάντοτε με τα έσοδα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Το κόστος παρέχει συνεχείς υπηρεσίες για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και κεφαλαιοποιείται και κατανέμεται μέσω των αποσβέσεων σε περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις. Το κόστος οπωσδήποτε θα μετατραπεί σε έξοδο, ανάλογα με την χρονική χρησιμότητα και την συνεισφορά του στην απόκτηση εσόδου σε μια συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Έτσι διακρίνουμε το περιουσιακό στοιχείο (asset), το κόστος του οποίου παρέχει υπηρεσίες και χρησιμοποιείται για μακρύτερο χρονικό διάστημα, από το έξοδο (expense), το κόστος του οποίου αναλώνεται, χρησιμοποιείται,

εκπνέει σε αυτήν την συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή διαχειριστική χρήση. Σχηματικά μπορούμε να παρουσιάσουμε τις έννοιες αυτές ως εξής:

Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η έννοια του εξόδου είναι αναξάρτητη και δεν επηρεάζεται από την πληρωμή ή μή μετρητών. Σύμφωνα με τα εκτεθέντα παραπάνω είναι δυνατό μια πράξη ή ενέργεια (μία δαπάνη) να αποτελεί έξοδο, έστω και αν δεν πληρώθηκε ακόμα και οφείλεται, όπως επίσης ό,τι πληρώθηκε δεν αποτελεί πάντοτε έξοδο. Όπως είναι π.χ η προκαταβολή ασφαλίσεων για την επόμενη χρήση ή την αγορά ενός κτηρίου.

Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω εννοιών αναφέρουμε τα εξής παραδείγματα:

Η αγορά ενός μηχανήματος καταλογίζεται σαν κόστος (περιουσιακό στοιχείο).

Η μεταφορά και εγκατάσταση του μηχανήματος αυτού αποτελεί επίσης κόστος.

Τα έξοδα τα οποία θα προκύψουν από την δοκιμαστική λειτουργία του μηχανήματος και τα έξοδα εκπαίδευσως του προσωπικού που θα χειρίζεται το μηχάνημα αποτελούν κόστος (κεφαλαιοποίηση).

Η χρησιμοποίηση του μηχανήματος καταλογίζεται σαν έξοδο (απόσβεση).

Η συνεχής συντήρηση του μηχανήματος αποτελεί έξοδο.

Η γενική επισκευή που θα γίνει πολύ αργότερα (για μία φορά) και η οποία ίσως θα παρατείνει την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος και θα εξασφαλίσει την ομαλή λειτουργία αυτού αποτελεί κόστος (κεφαλαιοποίηση).

Η επέκταση, η προσθήκη εξαρτημάτων και η βελτίωση αυτού αποτελούν κόστος (κεφαλαιοποίηση).

Η χρησιμοποίηση καυσίμων, λιπαντικών και άλλων βοηθητικών υλών για το μαχάνημα αποτελούν έξοδο.

Η διακοπή της λειτουργίας του προσωρινά, αποτελεί έξοδο (απόσβεση).

Η οριστική διακοπή της λειτουργίας του μηχανήματος (για διάφορους λόγους) αποτελεί ζημία.

Ζημία είναι το μη παραγωγικό έξοδο, είναι το εκπνεύσαν κόστος σε μέγεθος μεγαλύτερο από το κανονικό και το αναμενόμενο ή το εκπνεύσαν κόστος πέραν εκείνου που θα παράγει κάποια έσοδα. Ζημία επίσης θεωρείται και η διαφορά μεταξύ των εξόδων μιας συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου ή χρήσεως και των εσόδων της ίδιας χρήσεως. (Στην περίπτωση δηλαδή κατά την οποία τα έξοδα είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα της αυτής διαχειριστικής χρήσεως).

Τέλος, κατά την Έκθεση αριθ.4 του Συμβουλίου των Βασικών Αρχών της Λογιστικής του Αμερικάνικου Ινστιτούτου των Ορκωτών

Λογιστών, έχουμε τον παρακάτω πρακτικό ορισμό για το τί αποτελεί έξοδο.

Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό «Έξοδο είναι κάθε μείωση περιουσιακών στοιχείων ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων η οποία αναγνωρίζεται και μετράται σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Αρχές της Λογιστικής και που προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως που επιδιώκει το κέρδος και οι οποίες έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταβολή της καθαρής περιουσίας της επιχειρήσεως. Οι σπουδαιότερες κατηγορίες εξόδων είναι: α) το κόστος των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή (την δημιουργία) του εισοδήματος, όπως είναι το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, τα έξοδα πωλήσεως και τα διοικητικά έξοδα, οι διάφοροι τόκοι κ.α., β) έξοδα τα οποία γίνονται χωρίς να αναμένεται αντίστοιχο έσοδο (αντάλλαγμα) και τυχαία έξοδα, όπως είναι οι φόροι, κλοπές, πυρκαγιές κ.α., γ) έξοδα διαθέσεως άλλων περιουσιακών στοιχείων εκτός των προϊόντων όπως π.χ. έξοδα εργοστασίου, εξοπλισμού, επενδύσεων σε άλλες επιχειρήσεις κ.α., δ) έξοδα τα οποία δημιουργήθηκαν από ανεπιτυχείς προσπάθειες δημιουργίας εσόδων και ε) έξοδα που δημιουργούνται από την μείωση της τιμής αγοράς των εμπορευμάτων που διατηρούνται στα αποθέματα για μεταπώληση. Στα έξοδα δεν συμπεριλαμβάνονται πληρωμές τόκων δανειζομένων καφαλαίων, έξοδα αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων, διανομή κερδών στους ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως και προσαρμογές εξόδων παρελθόντων χρήσεων.

Στο σημείο αυτό σας παραπέμπουμε στα όσα ελέχθησαν παραπάνω σχετικά με τη βασική αρχή της Λογιστικής, την αρχή του Ιστορικού Κόστους, καθώς επίσης και τη διάκριση του κόστους σε κόστος προϊόντος, στην περίπτωση κατά την οποία το κόστος μπορεί να αναγνωρισθεί και να αποδοθεί κατ'ευθείαν σε ορισμένο προϊόν και στο κόστος περιόδου, όταν το κόστος δεν μπορεί να αποδοθεί και να συσχετισθεί με συγκεκριμένο προϊόν, αλλά θεωρείται σαν έξοδο της χρήσεως κατά την οποία αναλώθηκε.

3.6 Συμψηφισμός εξόδων

Οι Συμψηφισμοί Εξόδων πρέπει να διακρίνονται (αναγνωρίζονται και ξεχωρίζονται) από τα Έσοδα. Τα έσοδα δημιουργούνται από την πραγματοποιηθείσα αύξηση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ συμψηφισμοί εξόδων είναι οι δαπάνες τις οποίες η επιχείρηση μπόρεσε να αποφύγει. Οι δαπάνες αυτές αποτελούν εξοικονόμηση (μείωση) εξόδων, δεν αποτελούν όμως έσοδα. Π.χ. έστω ότι η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει μία μηχανή στην τιμή των 120.000 ευρώ με δόσεις δύο ετών ή στην τιμή των 100.000 ευρώ, «τοίς μετρητοίς». Αν η επιχείρηση αποφασίσει να αγοράσει την μηχανή «τοίς μετρητοίς», οι 20.000 ευρώ που δεν θα πληρώσει

δεν αποτελούν εισόδημα αλλά εξοικονόμηση εξόδων. Το κόστος της μηχανής και στις δύο περιπτώσεις είναι 100.000 ευρώ. Στην περίπτωση που η μηχανή αγοραστεί με δόσεις, οι επιπλέον 20.000 ευρώ που θα πληρώσει η επιχείρηση αποτελούν το κόστος του προνομίου που της παρέχεται, δηλαδή το κόστος για την αναβολή της άμεσης πληρωμής των 100.000 ευρώ και της πληρωμής αυτών με δόσεις μέσα σε δύο χρόνια.

Στην περίπτωση κατά την οποία πωλούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία (π.χ ακίνητο), η τιμή που εισπράττεται ή χρεώνεται (έσοδο) και η λογιστική αξία του ακινήτου (κόστος) συμψηφίζονται και μόνο το καθαρό κέρδος ή η ζημία παρουσιάζονται στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» και μάλιστα σε ξεχωριστό τμήμα και λογαριασμό. Ο χειρισμός αυτός δικαιολογείται από το γεγονός ότι η πώληση του ακινήτου δεν αποτελεί μέρος της κανονικής λειτουργίας της επιχείρησης και κατά συνέπεια μας ενδιαφέρει μόνο το καθαρό αποτέλεσμα από την πράξη αυτή.

Σε άλλες περιπτώσεις το έσοδο είναι δυνατόν να παρουσιάζεται και σαν αρνητικό στοιχείο κόστους και κατ'αυτόν τον τρόπο μειώνει τα έξοδα, όπως π.χ. έσοδα πραγματοποιηθέντα από την εκποίηση ενός ακινήτου το οποίο είχε αποσβεστεί προηγουμένως πλήρως ή έσοδα από την υπολειμματική αξία του ακινήτου. Επίσης το ίδιο συμβαίνει όταν πωλούνται υποπαράγωγα ή υποπροϊόντα, τα έσοδα των οποίων μειώνουν το κόστος των κύριων προϊόντων, επειδή η διαδικασία παραγωγής είναι κοινή για το κύριο προϊόν και το υποπαράγωγο ή υποπροϊόν. Τα δύο αυτά προϊόντα προέρχονται από την ίδια πρώτη ύλη και ως εκ τούτου είναι πολύ δύσκολη η κατανομή του κόστους στο καθένα από αυτά. Η πρακτική όμως αυτή δεν θα πρέπει να γενικεύεται και να χρησιμοποιείται ασύστολα γιατί τότε θα αλλοιώνονται τα κύρια μεγέθη των εσόδων και των εξόδων και αυτό θα έχει σοβαρές συνέπειες στην αντικειμενικότητα, αξιοπιστία και την ορθότητα των παρεχόμενων πληροφοριών για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Στη συνέχεια, με βάση τα εκτεθέντα παραπάνω, θα παρουσιάσουμε υποδείγματα λογαριασμών Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Επαναλαμβάνουμε ότι βασικά διακρίνουμε τις εξής δύο κατηγορίες:

α) την απλή μορφή ταξινομήσεως των στοιχείων (Single – Step) και

β) την σύνθετη μορφή ταξινομήσεως των στοιχείων (Multiple – Step).

Από την άποψη του τρόπου της παρουσιάσεως στην βιβλιογραφία απαντούμε επίσης δύο άλλες κατηγορίες:

1) την παρουσίαση με την μορφή του λογαριασμού (Account Form) ή οριζόντια διάταξη και

2) την παρουσίαση με την μορφή της καταστάσεως ή εκθέσεως (Report Form) ή κάθετη διάταξη των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Η παρουσίαση με τη μορφή του λογαριασμού ή με οριζόντια διάταξη συνίσταται στο να τοποθετήσουμε (να καταγράψουμε) στην αριστερή πλευρά της σελίδας αναλυτικά το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και τις διάφορες κατηγορίες των εξόδων και στην δεξιά πλευρά όλα τα πάσης φύσεως και μορφής έσοδα. Το καθαρό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, αναγράφεται στην πλευρά που απαιτείται για την συνολική εξίσωση των δύο πλευρών.

Η παρουσίαση με τη μορφή της καταστάσεως (που αποτελεί και την σύνθετη μορφή) συνίσταται στον διαχωρισμό των εσόδων και των εξόδων κατά τμήματα παρά κατά λογαριασμούς. Κατατάσσονται πρώτα τα έσοδα και στη συνέχεια το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων. Αφαιρούμε το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων από τα έσοδα και παίρνουμε το μικτό κέρδος (ή ζημία) ή μικτό περιθώριο (gross margin). Κατόπιν αφαιρούμε και τα πάσης φύσεως έξοδα και έτσι προκύπτει το καθαρό αποτέλεσμα προ των φόρων. Στη συνέχεια αφαιρούμε τους φόρους και καταγράφουμε τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από την μη κανονική λειτουργία της επιχειρήσεως. Τέλος, προκύπτει το τελικό αποτέλεσμα συνοδευόμενο συνήθως από τα κέρδη ανά μετοχή (όταν υπάρχει κέρδος) και τις διάφορες επεξηγηματικές σημειώσεις του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως». Οι σημειώσεις συνήθως παρατίθεται στο τέλος και των δύο χρηματοοικονομικών καταστάσεων δηλαδή του Ισολογισμού και του λογαριασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Θα πρέπει να τονισθεί ότι οι σημειώσεις (ή υποσημειώσεις) αποτελούν αναγκαίο και απαραίτητο συμπλήρωμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σ'αυτές εξηγούνται οι διάφορες μέθοδοι και αρχές που χρησιμοποιήθηκαν όπως επίσης διάφορα σημαντικά γεγονότα που πρέπει να ανακοινωθούν στους μετόχους και το κοινό όπως αναπτύχθηκε παραπάνω στο τμήμα για τις λογιστικές αρχές και παραδοχές και ιδιαίτερα στην συζήτηση για την αρχή της ανακοινώσεως ή δημοσιεύσεως των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.7 Παράδειγμα κλεισίματος διαχειριστικής χρήσεως

Κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσεως της επιχείρησης «Δ» απαιτούνται οι ακόλουθες λογιστικές εργασίες:

- A. Κατά την έναρξη της χρήσης
 1. Διενέργεια και σύνταξη απογραφής.
 2. Σύνταξη Ισολογισμού.
 3. Εγγραφές ανοίγματος.
 4. Άνοιγμα λογ/σμών στο καθολικό.

- B. Κατά τη διάρκεια της χρήσης
1. Δικαιολογητικά – Παραστατικά.
 2. Με βάση τα δικαιολογητικά καταχώρηση των συναλλαγών στο Ημερολόγιο
 3. Ενημέρωση Γ. Καθολικού και Αναλυτικών Καθολικών.
 4. Περιοδική σύνταξη Ισοζυγίων.
- Γ. Κατά τη λήξη της χρήσης
1. Σύνταξη πρώτου προσωρινού Ισοζυγίου (θεωρητική απογραφή).
 2. Διενέργεια πραγματικής απογραφής.
 3. Σύγκριση και προσαρμογή των δεδομένων της θεωρητικής απογραφής προς τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής με εγγραφές αναμορφώσεως ή αναπροσαρμογής. Καταχώρηση των εγγραφών στο Καθολικό.
 4. Σύνταξη β' προσωρινού ισοζυγίου.
 5. Συγκέντρωση των λογ/σμών αρχικού αποθέματος αγορών, πωλήσεων, τελικού αποθέματος, (αποθεμάτων ομάδα 2) οργανικών εξόδων (ομάδα 6) και οργανικών εσόδων (ομάδα 7) στο λογ/σμό 80 «Γενική Εκμετάλλευση» και 80.00 «Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης».
 6. Προσδιορισμός του μικτού αποτελέσματος εκμ/σης λογ/σμός 80.01 «Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης».
 7. Μεταφορά του «Μικτού Αποτελέσματος Εκμετάλλευσης» και των λογ/σμών έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων στο λογ/σμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσης.
 8. Σύνταξη οριστικού Ισοζυγίου.
 9. Σύνταξη Ισολογισμού τέλους χρήσης.
 10. Εγγραφή κλεισίματος – κλείσιμο λογ/σμών στο Καθολικό.

ΑΣΚΗΣΗ

Την 01/01/2002 ο ισολογισμός ενάρξεως της επιχείρησης “ ΔΕΛΤΑ” έχει ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ
ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

14. Έπιπλα & Λ. Εξοπλ. 50.000	40. Κεφάλαιο 500.000
----------------------------------	-------------------------

20. Εμπορεύματα 250.000	50. Προμηθευτές <u>100.000</u>
30. Πελάτες 30.000	
38. Χρηματικά διαθέσιμα <u>270.000</u>	ΣΥΝΟΛΟ:
ΣΥΝΟΛΟ: 600.000	600.000

Στο αναλυτικό καθολικό λειτουργούν οι παρακάτω λογαριασμοί:

	ΤΙΤΛΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΠΟΣΑ
14.00	Έπιπλα	50.000
20.00	Απόθεμα 01/01 (Είδος Α)	250.000
30.00	Πελάτες Εσωτερικού	30.000
30.00.00	Β.Βασιλείου	30.000
38.00	Ταμείο	170.000
38.03	Καταθέσεις όψεως	100.000
40.07	Κεφάλαιο επιχειρήσεως	500.000
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού	100.000
50.00.00	Ε. Ελευθερίου	100.000

Στη συνέχεια στην διάρκεια της χρήσης έγιναν οι παρακάτω συναλλαγές:

1. Πώληση εμπορευμάτων (είδος Α) αντί 240.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9% στον Δ.Δημητρίου με τον εξής διακανονισμό: 101.600 ευρώ τοις μετρητοίς, 80.000 ευρώ με πίστωση και το υπόλοιπο με συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 85.000 ευρώ λήξεως 20/11/2002 τιμ. Νο 40.
2. Αγορά εμπορευμάτων (είδος Α) αξίας 40.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9% από τον Α.Ζήση 23.600 ευρώ με πίστωση και το υπόλοιπο με αποδοχή συναλλαγματικής ονομαστικής αξίας 22.000 ευρώ τιμ. Νο 14.
3. Πληρώνει για ασφάλιστρα 5.000 ευρώ και φωτισμό 3.000 ευρώ αποδ. Νο 20,35 αντίστοιχα.
4. Πληρώνει για αμοιβές και έξοδα προσωπικού 15.000 ευρώ μισθ.κατάσταση Νο 1.
5. Πληρώνει ενοίκιο 14.000 ευρώ απόδ.Νο 24.

Στο τέλος της χρήσης 31/12/2002 διενεργήθει πραγματική απογραφή και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Οι καταθέσεις όψεως ανέρχονται σε 103.000 ευρώ.
2. Από τα ενοίκια 2.000 ευρώ αφορούν την επόμενη χρήση.

3. Ο πελάτης Β.Βασιλείου που οφείλει 30.000 ευρώ κρίνεται ανεπίδεκτος εισπράξεως με πιθανή ζημιά 100%.
4. Τα έπιπλα αποσβένονται με συντελεστή 10%.
5. Το τελικό απόθεμα των εμπορευμάτων είναι 150.000 ευρώ.

Ζητείται: α) Να γίνουν οι εγγραφές ανοίγματος των βιβλίων και να καταχωρηθούν οι παραπάνω συναλλαγές στο Ημερολόγιο και Καθολικό.

β) οι εγγραφές αναμορφώσεως και προσδιορισμού του μικτού αποτελέσματος εκμετάλευσης. Αν τα « έξοδα τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων» ανέρχονται στο ποσό των 42.000 ευρώ τα οποία βάσει του φύλλου μερισμού μερίζονται σε έξοδα διοίκησης 17.000 ευρώ, έξοδα διάθεσης 23.000 ευρώ, χρεωστικοί τόκοι και συναφή 2.000 ευρώ. Τα έσοδα τα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων ανέρχονται στο ποσό των 80.000 ευρώ και είναι πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα 8.000 ευρώ.

γ) Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος.

δ) Το οριστικό ισοζύγιο.

ε) Ο τελικός ισολογισμός.

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ

14. ΕΠΙΠΛΑ & Λ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00 Έπιπλα	50.000	
20. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00 Είδος Α		
20.00.00 Αποθέματα Α	250.000	
30. ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.00 Β.Βασιλείου	30.000	
38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο	170.000	
38.03 Καταθέσεις όψεως	100.000	
89. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		
<i>Εγγραφές έναρξης λογ/σμών ενεργητικού</i>		600.000
89. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	600.000	
40. ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.07 Κεφάλαιο επιχ/σεως		500.000
50. ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00 Προμηθευτές εσωτερ.		
50.00.00 Ε.Ελευθερίου		100.000
<i>Εγγραφές έναρξης λογ/σμών παθητικού</i>		
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο	101.600	
30.ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00 Πελάτες εσωτερικού		
30.00.01 Δ.Δημητρίου	80.000	
31.ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.00 Γραμ.στο χαρτ.ληξ.20/11	85.000	

70.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ 70.00 Εσωτ.χονδρικής 76.ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 76.02 Τόκοι 54.ΥΠΟΧΡ.ΑΠΟ Φ-Τ 54.00 Φ.Π.Α. <i>Πώληση εμπ/των τιμ. Νο 40</i>		240.000 5.000 21.600
20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ 20.00 Είδος Α 20.00.00 Αγορές είδος Α 54.ΥΠΟΧΡ.ΑΠΟ Φ-Τ 54.00 Φ.Π.Α. 65.ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝ.ΕΞΟΔΑ 65.06 Τόκοι & έξ.βραχ.υποχρ. 50.ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 50.00 Προμ.εσωτερικού 51.ΓΡΑΜΜΑΤ.ΠΛΗΡΩΤΕΑ 51.00 Γραμ. σε ευρώ <i>Αγορές εμπ/των τιμ. Νο 14</i>	40.000 3.600 2.000 23.600 22.000	
62.ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 62.05 Ασφάλιστρα Αποδ. Νο 20 62.98 Λοιπές παροχές 62.98.00 Φωτισμός αποδ. Νο 35 38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜ 38.00 Ταμείο <i>Πληρωμή ασφαλίσεων και φωτισμού</i>	5.000 3.000 8.000	
60.ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞ.ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 60.00 Εμμισ.προσωπικό 38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο <i>Μισθοί μηνός μισθ.κατασ. Νο 1</i>	15.000 15.000	
62.ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 62.04 Ενοίκια 38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο <i>Καταβολή ενοικίου απόδ. Νο 24</i>	14.000 14.000	
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.03 Καταθ.όψεως 76.ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ 76.03 Λοιποί πιστ.τόκοι <i>Τόκοι λογ/σμού όψεως</i>	3.000 3.000	
36.ΜΕΤΑΒ.ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 36.00 Έξοδ.επόμε.χρήσης 62.ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 62.04 Ενοίκια <i>Ενοίκια 1/1 ως.....</i>	2.000 2.000	
30.ΠΕΛΑΤΕΣ 30.97 Επισφαλής πελάτες 30.97.00 Β.Βασιλείου 30.ΠΕΛΑΤΕΣ 30.00 Πελάτες εσωτερικού 30.00.00 Β.Βασιλείου <i>Χαρακτηρισμός πελάτη ως επισφαλής</i>	30.000 30.000	

81.ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ.ΑΠΟΤ/ΤΑ 81.02 Έκτακτες ζημιές 81.02.06 Ζημιές από ανεπ.εισπ.πελ. 30.ΠΕΛΑΤΕΣ 30.97 Επίσηφ.πελάτες 30.97.00 Β.Βασιλείου <i>Καταλογισμός ζημίας από ανεπιδ.εισπρ.πελάτη</i>	29.999	29.999
66.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 66.04 Αποσβ.επίπλ.& λ.εξοπλ. 14.ΕΠΙΠΛΑ & Λ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 14.99 Αποσβ.έπιπλ.& λ.εξοπλ. <i>Απόσβεση επίπλων 10%</i>	5.000	5.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.00 Λογ/σμος Γεν.Εκμετάλλευσης 20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ 20.00.00 Απόθεμα 20.00.01 Αγορές <i>Μεταφορά αποθ.& αγορών στο λογ/σμό Γεν.Εκμ/σης</i>	290.000	250.000 40.000
70.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 70.00 Πωλήσεις εσωτ.χονδρικής 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ 80.00 Λογ.Γεν.Εκμ/σης <i>Μεταφορά πωλήσεων στο λογ/σμό Γεν. Εκμ/σης</i>	240.000	240.000
20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ 20.00.00 Απόθεμα Α (τελ.) 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ 80.00 Λογ.Γεν.Εκμ/σης <i>Μεταφορά τελικού αποθέματος στο λογ. Γεν.Εκμ/σης</i>	150.000	150.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ 80.00 Λογ.Γεν.Εκμ/σης 60.ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞ.ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ 60.00 Αμοιβές εμμ.προσωπικού 62.ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ 62.04 Ενοίκια 62.05 Ασφάλιστρα 62.98 Λοιπές παροχές 65.ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ 65.06 Τόκοι & έξ.βραχ.υποχ/σεων 66.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ 66.04 Αποσβέσεις επίπλων & λ.εξ. <i>Μεταφορά οργ.εξόδων στο λογ.Γεν.Εκμ/σης</i>	42.000	15.000 12.000 5.000 3.000 2.000 5.000
76.ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ 76.02 Δεδ.τόκοι γραμ.εισπρ/των 76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.00 Λογ.Γεν.Εκμ./σης <i>Μεταφορά οργ.εσόδων στο λογ.Γεν.Εκμ/σης</i>	5.000 3.000	8.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.00 Λογ.Γεν.Εκμ/σης 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης <i>Μεταφορά αποτελέσματος</i>	66.000	66.000

80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.02 .00 Έξοδα διοίκησης 80.02.02 Έξοδα διάθεσης 80.02.06 Χρεωστ.τόκοι & συν.έξοδα 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης <i>Αντιλογισμός εξόδων</i>	17.000 23.000 2.000	42.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.03.04 Πιστ.τόκοι & συν.έξοδα <i>Αντιλογισμός πιστωτικών τόκων</i>	8.000	8.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.01 Μικτά αποτ/τα εκμ/σης 86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 86.00 Αποτελέσματα εκμε/σεως <i>Μεταφορά μικτού αποτελέσματος</i>	100.000	100.000
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.00 Αποτελέσματα εκμ/σης 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτ/τα 80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.02.00 Έξοδα διοίκησης 80.02.02 Έξοδα διάθεσης 80.02.06 Χρεωστ.τόκοι & συν.έξοδα <i>Μεταφορά λογαριασμών</i>	40.000 2.000	17.000 23.000 2.000
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 80.03.04 Πιστ.τόκοι & συν.έξοδα 86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτ/τα <i>Μεταφορά λογαριασμών</i>	8.000	8.000
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτ/τα 81.ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤ/ΤΑ 81.02 Έκτακτες ζημιές <i>Μεταφορά μη οργανικών εξόδων</i>	29.999	29.999
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.00 Αποτελέσματα εκμ/σης 86.01 Χρηματοοικονομικά αποτ/τα 86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσης <i>Μεταφορά κερδών εκμετάλλευσης</i>	60.000 6.000	66.000
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσης 86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.02 Έκτακτα & ανόργ.αποτ/τα <i>Μεταφορά έκτακτων & ανόργανων αποτελεσμάτων</i>	29.999	29.999
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης 88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως <i>Προκύψαν οικονομικά αποτελέσματα χρήσης</i>	36.001	36.001

14.ΕΠΙΠΛΑ & Λ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		14.00 Έπιπλα	
<u>50.000</u>	5.000	50.000	50.000
50.000	<u>45.000</u> 50.000		
14.99 Αποσβ/να έπιπλα		20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	
5.000	5.000	250.000	290.000
		40.000	<u>150.000</u>
		<u>150.000</u>	
		440.000	440.000
20.00 Είδος Α		30.ΠΕΛΑΤΕΣ	
250.000	290.000	30.000	30.000
40.000	<u>150.000</u>	80.000	80.000
<u>150.000</u>		<u>30.000</u>	1
440.000	440.000	140.000	<u>29.999</u> 140.000
30.00.00 Β.Βασιλείου		30.00.01 Δ.Δημητρίου	
30.000	30.000	80.000	80.000
30.97.00 Επίσφ.πελ.Β.Βασιλείου		31.ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	
<u>30.000</u>	29.999	85.000	85.000
30.000	<u>1</u> 30.000		
31.00 Γραμ. στο χαρτοφυλάκιο		36.ΜΕΤΑΒ. ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
85.000	85.000	2.000	2.000
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων		40/40.07 Κεφάλαιο ατομ. επιχ/σεων	
2.000	2.000	500.000	500.000
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		38.00 Ταμείο	
270.000	8.000	170.000	8.000
101.600	15.000	<u>101.600</u>	15.000
<u>3.000</u>	14.000		14.000
374.600	<u>337.600</u> 374.600	271.600	<u>234.600</u> 271.600
38.03 Καταθέσεις όψεως		50.ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	
100.000	<u>103.000</u>	<u>123.600</u>	100.000
<u>3.000</u>			<u>23.600</u>
103.000	103.000	123.600	123.600
50.00.00 Ε.Ελευθερίου		50.00.01 Α.Ζήσης	
100.000	100.000	23.600	23.600
51.ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		51.00 Γραμ.πληρωτέα σε ευρώ	
22.000	22.000	22.000	22.000
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		54.00 Φ.Π.Α.	
3.600	<u>21.600</u>	3.600	<u>21.600</u>
<u>18.000</u>		<u>18.000</u>	
21.600	21.600	21.600	21.600
60.ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		60.00 Αμοιβές έμμισθ.προσωπικού	
15.000	15.000	15.000	15.000
62.ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		62.04 Ενοίκια	
8.000	2.000	<u>14.000</u>	2.000
<u>14.000</u>	12.000		<u>12.000</u>
	5.000		
	<u>3.000</u>		
22.000	22.000	14.000	14.000
62.05 Ασφάλιστρα		62.98 Λοιπές παροχές τρίτων	

5.000	5.000	3.000	3.000
65.ΤΟΚΟΙ & ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		65.06 Τόκοι & έξ.λοιπών βραχ.υποχ.	
2.000	2.000	2.000	2.000
66.ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		66.04 Αποσβέσεις επίπλων	
5.000	5.000	5.000	5.000
70.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		70.00 Πωλήσεις εσωτερικού	
240.000	240.000	240.000	240.000
76.ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		76.02 Δεδ.τόκοι γραμ.εισπρ.	
<u>8.000</u>	5.000	5.000	5.000
8.000	<u>3.000</u>		
	8.000		
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι			
3.000	3.000		
80.ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		80.00 Λογ/σμός Γεν.εκμ/σης	
290.000	240.000	290.000	240.000
42.000	150.000	42.000	150.000
66.000	8.000	<u>66.000</u>	<u>8.000</u>
42.000	66.000		
8.000	42.000		
100.000	8.000		
<u>8.000</u>	<u>42.000</u>		
556.000	556.000	398.000	398.000
80.01Μικτά αποτ/τα εκμεταλλευσης		80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργ.	
8.000	66.000	17.000	17.000
<u>100.000</u>	<u>42.000</u>		
108.000	108.000		
80.02.02 Έξοδα λειτουργ. διαθέσεως		80.02.06 Χρεωστ.τόκοι & συν.έξοδα	
23.000	23.000	2.000	2.000
80.03.04 Πιστ.τόκοι & συν. έσοδα		81.ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ.	
8.000	8.000	29.999	29.999
81.02.06 Ζημιές από ανεπ.εισπ.απαιτ.		86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	
29.999	29.999	42.000	100.000
		29.999	8.000
		66.000	66.000
		29.999	<u>29.999</u>
		<u>36.001</u>	
		203.999	203.999
86.00 Αποτ/τα εκμετ/σεως		86.01 Χρηματοοικονομικά αποτ/τα	
40.000	<u>100.000</u>	2.000	<u>8.000</u>
<u>60.000</u>		<u>6.000</u>	
100.000	100.000	8.000	8.000
86.02 Έκτακτα & ανόργ. αποτ/τα		86.99 Καθαρά αποτ/τα χρήσεως	
29.999	29.999	29.999	<u>66.000</u>
		<u>36.001</u>	
		66.000	66.000
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	
36.001	36.001	36.001	36.001

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ

89.ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
----------------	--	--	--

89.01 Ισολογισμός κλεισ.χρήσεως	699.001	
14.ΕΠΙΠΛΑ & Λ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		
14.00 Έπιπλα		50.000
14.99 Αποσβ/να έπιπλα		-5.000
20.ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		
20.00 Είδος Α		150.000
30.ΠΕΛΑΤΕΣ		
30.00.01 Δ.Δημητρίου		80.000
30.97.00 Β.Βασιλείου		1
31.ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλ.		85.000
36.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ		
36.00 Έξοδα.επόμε.χρήσεων		2.000
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00 Ταμείο		234.600
38.03 Καταθέσεις όψεως		103.000
<i>Εγγραφή κλεισίματος λογαριασμών ενεργητικού</i>		
40.ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.07 Κεφάλαιο ατομ.επιχ/σης	500.000	
50.ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00 Ε.Ελευθερίου	100.000	
50.00.01 Α.Ζήσης	23.600	
51.ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ	22.000	
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.00 Φ.Π.Α.	18.000	
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	36.001	
89.ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		
89.01Ισολογισμός κλεισίμ.χρήσης		699.601
<i>Εγγραφή κλεισίματος λογαριασμών παθητικού</i>		

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΟΡΙΣΤΙΚΟ					
Κ.Α	ΤΙΤΛΟΙ	Π Ο	Σ Α	Υ Π Ο Λ	Ο Ι Π Α
	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
14.	ΕΠΙΠΛΑ&Λ.ΕΞΟΠΛ	50.000	5.000	45.000	
20.	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	440.000	290.000	150.000	
30.	ΠΕΛΑΤΕΣ	140.000	59.999	80.001	
31.	ΓΡΑΜΜ.ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	85.000		85.000	
36.	ΜΕΤΑΒ.ΛΟΓ.ΕΝΕΡΓ.	2.000		2.000	
38.	ΧΡΗΜΑΤ.ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	374.600	37.000	337.600	
40.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ		500.000		
50.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		123.600		500.000
51.	ΓΡΑΜΜ.ΠΛΗΡΩΤΕΑ		22.000		123.600
54.	ΥΠΟΧΡ.ΑΠΟ Φ-Τ	3.600	21.600		22.000
60.	ΑΜΟΙΒ.&ΕΞ.ΠΡΟΣΩΠ	15.000	15.000		18.000
62.	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	22.000	22.000		
65.	ΤΟΚΟΙ&ΣΥΝ.ΕΞΟΔΑ	2.000	2.000		
66.	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	5.000	5.000		

70.	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ	240.000	240.000		
76.	ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	8.000	8.000		
80.	ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ/ΣΗ	556.000	556.000		
81.	ΕΚΤ.&ΑΝΟΡΓ.ΑΠΟΤ.	29.999	29.999		
86.	ΑΠΟΤ/ΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	203.999	203.999		
88.	ΑΠΟΤ.ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣ		36.001		
89.	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	600.000	600.000		36.001
	<u>ΣΥΝΟΛΑ:</u>	2.777.198	2.777.198	699.601	699.601

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31/12					
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
<u>ΠΑΓΙΑ</u>		45.000	<u>ΙΔΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</u>		536.001
14. Έπιπλ.&λ. εξοπλ	50.000		40.Κεφάλαιο	500.000	
-Αποσβ/τα έπιπλα	5.000		88.Απ.προς δια	36.001	
<u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ</u>		317.001	<u>ΞΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ</u>		
			<u>ΒΡΑΧ.ΥΠΟΧ/ΣΕΙΣ</u>		163.600
20.Εμπορεύματα	150.000		50.Προμηθευτές	123.600	
30.Πελάτες	80.001		51.Γραμ.πληρωτέα	22.000	
31.Γραμ.εισπρακ.	85.000		54.Υποχ. από Φ-Τ	18.000	
36.Μετ.λογ.ενεργ.	2.000				
<u>ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ</u>		337.600			
38.Χρηματ.διαθέσ.	337.600				
ΣΥΝΟΛΑ:		699.601			699.601

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΑΠΟ ΤΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(κωδ.Ν.2190/1920 και ΕΓΛΣ)
ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ-ΕΞΟΔΑ.

4.1 Εισαγωγικές διευκρινίσεις

Στις επόμενες παραγράφους θα αναλύσουμε (με την επιβαλλόμενη ανάλυσή τους) τις κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ που υιοθετήθηκαν με σχετικούς Κανονισμούς της Ε.Ε. για εφαρμογή από 1/1/2005 και των εφαρμοζόμενων Ελληνικών λογιστικών προτύπων (δηλαδή του κώδ. Ν. 2190/1920 και του ΕΓΛΣ που έχουν απόλυτα εναρμονισθεί με τις λογιστικές οδηγίες της Ε.Ε.), όσο αφορά τα έσοδα-έξοδα.

Σε πάρα πολλά θέματα οι διαφορές που υφίστανται σήμερα μεταξύ των λογιστικών χειρισμών που προβλέπει το ΕΓΛΣ και των αντίστοιχων ρυθμίσεων που επιβάλλουν τα ΔΛΠ είναι δυνατό να εξαλειφθούν και να εναρμονιστούν πλήρως.

4.2 Διαφορές ΔΛΠ 1 με ΕΓΛΣ

Σύμφωνα με την παρ. 8 (του αναθεωρημένου το 2004) ΔΛΠ 1, «μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) ισολογισμό,
- (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που παρουσιάζει, είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,
- (δ) κατάσταση ταμειακών ροών, και
- (ε) σημειώσεις (προσάρτημα), που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις».

Οι διαφορές μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπονταν από το άρθρο 42^α παρ. 1 κωδ. Ν. 2190/1920 (όπως ίσχυε μέχρι 11.9.2006), για τις ανώνυμες εταιρείες με εισηγμένες τις μετοχές τους στο ΧΑΑ και εκείνων που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), συνοψίζονται ως ακολούθως:

Καταρτιζόμενες από εισηγμένες από τα ΔΛΠ στο ΧΑΑ

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως Αποτελεσμάτων
3. Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων Μεταβολών Ιδί-
- 3 α. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών Ταμειακών Ροών
5. Προσάρτημα

Προβλεπόμενες

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Χρήσεως
3. Κατάσταση των Κεφαλαίων
4. Κατάσταση
5. Προσάρτημα

Από τον άνω πίνακα συνάγεται ότι, εκτός της υπ' αριθ. 3 καταστάσεως, οι άλλες είναι ίδιες ως προς τους τίτλους τους, αλλά και ως προς τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει κάθε κατάσταση των ΔΛΠ δεν παρατηρούνται αξιολογικές διαφορές από τις αντίστοιχες των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιρειών. Ουσιαστικές διαφορές υφίστανται στη διαμόρφωση των επιμέρους κονδυλίων καθώς και σε ό,τι αφορά τη διάκριση των εσόδων και εξόδων από τις συνήθεις δραστηριότητες και τα τυχόν έκτακτα κονδύλια.

Όπως προκύπτει από τις επιμέρους απαιτήσεις του προτύπου, οι καθιερούμενοι από αυτό κανόνες, για τις γενικές αρχές καθώς και τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, δεν εμφανίζουν κάποια αξιολογική διαφορά από τους αντίστοιχους κανόνες του ΕΓΛΣ και κωδ. Ν. 2190/1920, με εξαίρεση βέβαια τους κανόνες αποτιμήσεως και ορισμένους διαφορετικούς χειρισμούς.

Στο ΔΛΠ 1 περιλαμβάνονται γενικές αρχές και κανόνες για τη δομή και το περιεχόμενο των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες δεν διαφέρουν αξιολογικά των αντίστοιχων των ελληνικών προτύπων, στο δε Παράρτημα του (που δεν αποτελεί μέρος του προτύπου και ούτε περιλαμβάνεται στο υιοθετημένο κείμενο με τον κανονισμό 2238/29-12-2004 της ΕΕ), εντελώς ενδεικτικά παρατίθεται κατάλογος στοιχείων με τη μορφή υποδείγματος και όχι υποχρεωτικό υπόδειγμα. Για παράδειγμα, στο ενδεικτικό υπόδειγμα ισολογισμού του Παραρτήματος του προτύπου δεν προβλέπονται λογαριασμοί για: οφειλόμενο κεφάλαιο, ακινητοποιήσεις υπό κατασκευή, μεταβατικούς λογαριασμούς κλπ, αυτό όμως σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται να περιληφθούν τέτοιοι λογαριασμοί, καθώς και άλλοι, οσάκις αυτό επιβάλλεται από ειδικές διατάξεις ή για λόγους

διαφάνειας και πληροφοριακής πληρότητας, αρκεί να μην παραλείπονται και να μην παρακάμπτονται οι βασικές υποχρεώσεις που επιβάλλει το πρότυπο.

Συνεπώς, τα υποδείγματα Ισολογισμού και λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, που υιοθετούνται από το ΕΓΛΣ και των κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 42γ και 42δ) , προσαρμόζονται άνετα στις προαναφερθείσες απαιτήσεις των ΔΛΠ, καθόσον ελάχιστοι λογαριασμοί χρειάζεται να διαφραφούν (όπως π.χ. των εξόδων εγκαταστάσεως-πολυετούς αποσβέσεως) ή να τροποποιηθούν και επίσης ελάχιστοι λογαριασμοί απαιτείται να προστεθούν. Οι τυπολατρικές αντιλήψεις κάποιων, από εκείνους που θεωρούν τα ΔΛΠ πανάκεια, ότι πρέπει να χρησιμοποιηθούν τα υποδείγματα του παραρτήματος του ΔΛΠ 1 χωρίς τροποποιήσεις, είναι ευθέως αντίθετες με τους κανόνες των ίδιων των ΔΛΠ, βασική επιδίωξη των οποίων είναι η διαφάνεια και η πληροφοριακή πληρότητα. Τονίζουμε ότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (κοινοτικές και εθνικές), τα υποδείγματα του ΕΓΛΣ είναι υποχρεωτικής εφαρμογής.

Από τα αναφερόμενα στο πρότυπο δεν προκύπτει κάποια αξιόλογη διαφορά, ως προς την έννοια του κέρδους ή της ζημίας καθώς και των **εσόδων και εξόδων**, μεταξύ αυτών και των υιοθετημένων στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, **εκτός από τις εξής δύο:**

α) Τα ΔΛΠ 1 και 8 απαγορεύουν το χαρακτηρισμό κονδυλίων εσόδων ή εξόδων ως έκτακτων κλπ και συνεπώς οι λογαριασμοί 81 έως 85 του ΕΓΛΣ δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται.

β) Από το πρότυπο δεν υιοθετούνται τα όσα προβλέπονται από το ΕΓΛΣ (λ/σμοί 16.10-16.90) και κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 42ε παρ.1 και 43 παρ.3), σχετικά με την καταχώρηση κονδυλίων εξόδων στην κατηγορία «έξοδα εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως)». Σύμφωνα με το ΔΛΠ1, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων της χρήσεως που πραγματοποιούνται.

Όπως αναφέραμε προηγούμενα, το πρότυπο θεωρεί ότι τα αποτελέσματα από εκποίηση πάγιων στοιχείων, δικαστικούς συμβιβασμούς και προβλέψεις για επισφάλειες, ανήκουν στην κατηγορία των συνήθων δραστηριοτήτων. Συνεπώς δεν θα καταχωρούνται πλέον στους προβλεπόμενους από ΕΓΛΣ υπολογισμούς των πρωτοβάθμιων 81 και 83, αλλά σε σχετικούς λογαριασμούς των Ομάδων 6 και 7 που δυνατόν να είναι οι εξής:

64.20 Διαφορές (ζημίες) από εκποίηση πάγιων στοιχείων

(Αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους αντίστοιχους των πρωτοβάθμιων 10-14)

75.20 Διαφορές (κέρδη) από εκποίηση πάγιων στοιχείων

(Αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους αντίστοιχης των πρωτοβάθμιων 10-14)
68.20 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
(Αναπτύσσεται κατά τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως)

4.3 Διαφορές ΔΛΠ 2 με Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

1. Οι διαφορές του αναθεωρημένου το 2004 ΔΛΠ 2 σε σχέση με τις αντίστοιχες ρυθμίσεις των Ελληνικών λογιστικών προτύπων (κωδ. Ν. 2190/1920 και ΕΓΛΣ), περιορίζονται μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις, για τις οποίες προβλέπονται τα όσα συνοπτικά αναφέρονται στα επόμενα. Για τις περιπτώσεις αυτές τα Ελληνικά πρότυπα, είτε σιωπούν είτε περιλαμβάνουν διαφορετικές ρυθμίσεις.
2. Τα οικόπεδα, διαμερίσματα ή κτίρια, εφόσον κατέχονται για μεταπώληση θεωρούνται αποθέματα.
3. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποθέματα είναι τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.
4. Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς) των αποθεμάτων, που χρειάζονται σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (π.χ. παλαίωση οινοπνευματωδών ποτών, ωρίμανση τυριού) δύναται να επιβαρύνονται με τόκους δανείων (ΔΛΠ 23). Όταν όμως επιλεγεί αυτός ο χειρισμός πρέπει να εφαρμόζεται παγίως.
5. Τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους (κτήσεως ή παραγωγής) και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Δηλαδή, αγνοείται από το πρότυπο η τρέχουσα τιμή των Ελληνικών προτύπων.
6. Σύμφωνα με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, η τιμή αποτιμήσεως των αποθεμάτων αποφραγής του τέλους της κοστολογικής περιόδου θεωρείται ως αξία κτήσεώς τους για την επόμενη κοστολογική περίοδο, ενώ κατά το ΔΛΠ 2 τιμή κτήσεως είναι πάντοτε η αρχική (πραγματική) τιμή κτήσεως και η τυχόν υποτίμηση καταχωρείται σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού προβλέψεως, το ποσό του οποίου σε κάθε επόμενη κοστολογική περίοδο αντιστρέφεται ή αυξομειώνεται, ανάλογα με το αποτέλεσμα της αποτιμήσεως του αποθέματος που τυχόν παραμένει ακόμη απώλητο. Η λογιστική απεικόνιση των χειρισμών αυτών ξεκινά από τις τηρούμενες κάτω από το λ/σμό 94 της Αναλυτικής Λογιστικής μερίδες υποθήκης των υποτιμηθέντων ειδών, στις οποίες δημιουργείται αντίθετος λογαριασμός προβλέψεως που πιστώνεται με χρέωση αντίστοιχου υπολογαριασμού του 97.10 «Διαφορές απογραφών» και σε κάθε επόμενη κοστολογική περίοδο οι υπολογαριασμοί αυτοί τακτοποιούνται με διενέργεια αντίστροφης ή συμπληρωματικής λογιστικής εγγραφής, ανάλογα με τα δεδομένα

της νέας αποτιμήσεως. Στη Γενική Λογιστική, μέσω της διενεργούμενης στη συνέχεια λογιστικής εγγραφής χρεώσεως των οικείων λογαριασμών της Ομάδας 2 και πιστώσεως του λ/σμού 80.00 «λ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως», επηρεάζεται το κόστος πωληθέντων.

7. Για τον υπολογισμό της μέσης τιμής κτήσεως, ως βασική μέθοδος υιοθετείται η μέθοδος FIFO ή η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους. Για τα είδη όμως που δεν αντικαθίστανται με μία παραγωγική διαδικασία κανονικής ροής, καθώς και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, υιοθετείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Δηλαδή, αποκλείονται από το πρότυπο οι λοιπές μέθοδοι που προβλέπονται από ΕΓΛΣ για τον υπολογαριασμό της μέσης τιμής κτήσεως.

4.4 Διαφορές ΔΛΠ 8 με ΕΓΛΣ

α) Στο παρόν αναθεωρημένο το 2004 ΔΛΠ 8 δεν περιλαμβάνονται οι κανόνες για τη μορφή κλπ καταχώρησης (εμφάνισης ή «παρουσίασης» κατά το πρότυπο) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των εσόδων και εξόδων, που περιλαμβάνονταν στις παρ. 7-18 του αντικατασταθέντος ΔΛΠ 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», γιατί μεταφέρθηκαν στο αναθεωρημένο το 2004 ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» και όπως εκεί υπογραμμίζουμε οι βασικές διαφορές με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα αναφέρονται ότι το ΔΛΠ 1, αφενός απαγορεύει το χαρακτηρισμό κονδυλίων εσόδων ή εξόδων ως έκτακτων και συνεπώς ο λ/σμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» του ΕΓΛΣ δεν πρέπει να χρησιμοποιείται, και αφετέρου δεν επιτρέπει την καταχώρηση κονδυλίων εξόδων ως «εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως)», αλλά απαιτεί όλα τα έξοδα που αφορούν τη χρήση να την επιβαρύνουν.

β) Το ΕΓΛΣ αντιμετωπίζει μόνο το λογιστικό χειρισμό των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, υποδεικνύοντας την τήρηση του λ/σμού 42.04, χωρίς να περιλαμβάνει ειδικές οδηγίες για τις διορθώσεις λοιπών (εκτός των περιλαμβανομένων στις διαφορές του φορολογικού ελέγχου) λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων.

γ) Το πρότυπο περιλαμβάνει ρυθμίσεις:

- για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών αρχών
- για τις μεταβολές στις λογιστικές αρχές
- για διόρθωση βασικών λογιστικών αρχών προηγούμενων περιόδων

δ) Λ ο γ ι σ τ ι κ έ ς Α ρ χ έ ς ή Μ έ θ ο δ ο ι είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, κανόνες και πρακτικές, που

υιοθετούνται από μία επιχείρηση κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους επιτρέπεται να γίνεται μόνο όταν αυτό επιβάλλεται από νόμο ή από αλλαγή σε Λογιστικό Πρότυπο ή εφόσον καταλήγει σε ορθότερη απεικόνιση των γεγονότων. Η μεταβολή εφαρμόζεται αναδρομικά, με κατάλληλη προσαρμογή του υπολοίπου ενάρξεως του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο» (λογ.42) και, εφόσον είναι εφικτό, επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση για τις προηγούμενες χρήσεις και γίνονται οι δέουσες γνωστοποιήσεις δια των Σημειώσεων.

ε) Λ ο γ ι σ τ ι κ έ ς ε κ τ ι μ ή σ ε ι ς είναι κρίσεις βασιζόμενες σε πρόσφατες διαθέσιμες πληροφορίες, προκειμένου να εκτιμηθούν διάφορα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων τα οποία δεν δύναται να αποτιμηθούν με ακρίβεια, λόγω των αβεβαιοτήτων που είναι εγγενείς με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και ως εκ τούτου πρέπει να εκτιμηθούν κατά προσέγγιση (π.χ. επισφαλείς απαιτήσεις, απαξιωμένα αποθέματα, ωφέλιμη ζωή αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων). Οι εκτιμήσεις αναθεωρούνται μεταγενέστερα, όταν επέλθει μεταβολή στις συνθήκες που βασίστηκαν ή υπάρξουν νέες πληροφορίες. Το προκύπτον αποτέλεσμα από τις αναθεωρήσεις των εκτιμήσεων δεν ανήκει στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων και λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία έγινε η αναθεώρηση ή λογίζεται και στις μελλοντικές χρήσεις, εάν και αυτές επηρεάζονται από την αναθεώρηση της εκτιμήσεως (π.χ. η επανεκτίμηση των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στην τρέχουσα χρήση, ενώ η επανεκτίμηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής ενός αποσβεστέου στοιχείου επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις, όχι όμως στις παρελθούσες).

στ) Β α σ ι κ ά (ο υ σ ι ώ δ η) λ ο γ ι σ τ ι κ ά λ ά θ η είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων δεν θεωρείται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες. Η διόρθωση τέτοιων σοβαρών λαθών γίνεται στο υπόλοιπο ενάρξεως του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέον» (λογ. 42) και, εφόσον πρακτικά είναι δυνατόν, επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις και η διόρθωση γνωστοποιείται δια των Σημειώσεων. Επομένως δεν δύναται να χρησιμοποιείται ο λ/σμός του ΕΓΛΣ 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», αλλά πρέπει να ανοίγουν σχετικοί λ/σμοί κάτω από το λ/σμό 42.

Τα λογιστικά λάθη, που δεν έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, διορθώνονται στη χρήση που αποκαλύπτονται και επηρεάζουν κανονικά τα αποτελέσματά της.

ζ) Νέοι λογαριασμοί που πρέπει να προστεθούν στο ΕΓΛΣ:

Για την εφαρμογή των προεκτεθέντων στις περιπτ. γ'-σ'θα πρέπει, στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 42 «Αποτελέσματα εις νέο», να προστεθούν οι εξής νέοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί:

42.10 Διαφορές από διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων προηγ. χρήσεων.

(Αναλύεται σύμφωνα με τις ανάγκες)

42.15 Διαφορές από αναδρομική μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους.

(Αναλύεται σύμφωνα με τις ανάγκες)

42.20 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

(Αναλύεται σύμφωνα με τις ανάγκες)

42.21 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων.

(Αναλύεται σύμφωνα με τις ανάγκες)

42.22 Έσοδα από προβλέψεις προηγ. χρήσεων.

(Αναλύεται κατά τις ανάγκες ή όπως ο λ/σμός 84)

4.5 Διαφορές ΔΛΠ 12 με ΕΓΛΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 οι μέθοδοι λογιστικού χειρισμού του φόρου εισοδήματος είναι οι εξής:

α) Η μέθοδος του πληρωτέου φόρου. Κατά τη μέθοδο αυτή ο καταβλητέος σε κάθε χρήση φόρος εισοδήματος αντιπροσωπεύει το μερίδιο του κράτους στα κέρδη της χρήσεως, ως αντιστάθμισμα του πλήθους των υπηρεσιών και εξυπηρετήσεων που εξασφαλίζονται στην επιχείρηση, συνεπώς πρέπει να βαρύνει τη διανομή (διάθεση) των κερδών και όχι να θεωρείται λειτουργικό έξοδο και να καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως. Την άποψη αυτή ακολουθεί το ΕΓΛΣ και επιβάλλει την καταχώρηση του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κάθε χρήσεως στο λ/σμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση» και την εμφάνισή του στο δημοσιευμένο «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της ίδιας χρήσεως.

β) Η μέθοδος εξομοίωσης του φόρου με έξοδο. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο της χρήσεως που πραγματοποιήθηκε το εισόδημα επί του οποίου αυτός υπολογίζεται και ως εκ τούτου αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής. Την άποψη αυτή υιοθετεί το Πρότυπο 12 και συνεπώς ο φόρος εισοδήματος, που (σύμφωνα με τις τασσόμενες από αυτό προϋποθέσεις) αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως, πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και όχι στο λ/σμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Επακόλουθο της παραδοχής αυτής από το Πρότυπο, ότι δηλαδή ο φόρος εισοδήματος αποτελεί λειτουργικό έξοδο της χρήσεως, είναι το ότι θα πρέπει να εφαρμόζονται και γι' αυτόν οι λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για όλα τα έξοδα και επομένως κάθε χρήση πρέπει να επιβαρύνεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί στα λογιστικά (και όχι τα φορολογητέα) έσοδα και έξοδα που ανήκουν στη χρήση και διαμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα της. Οι δε διαφορές φόρου μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος πρέπει να λογιστικοποιούνται και να επιβαρύνουν ή να ωφελούν τις μελλοντικές χρήσεις στις οποίες οι διαφορές αυτές οριστικοποιούνται. Οι λογιστικοί χειρισμοί αυτοί συνθέτουν τη **λογιστική των αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος**, στόχος της οποίας, θεωρητικώς τουλάχιστον, είναι η **κάθε χρήση να επιβαρύνεται πάντοτε με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά αποτελέσματα αυτής.**

Για τη λογιστική αντιμετώπιση των διαφόρων λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται από το Πρότυπο, επιβάλλεται να προστεθούν οι εξής νέοι λογαριασμοί στο ΕΓΛΣ:

18.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις

18.80 Συμψηφιστέος φόρος εισοδήματος από φορολογικές ζημιές

45.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

86.60 Έξοδο φόρου εισοδήματος

Οι λογαριασμοί αυτοί πρέπει να προστεθούν και σε όλα τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια.

Στις παρ. 69-75 του Προτύπου καθορίζονται τα ακόλουθα:

α) Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται στον ισολογισμό ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

β) Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει στον ισολογισμό να διαχωρίζονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

γ) Όταν στον ισολογισμό γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη απαιτήσεων και υποχρεώσεων, όπως προβλέπεται στο ΕΓΛΣ, τότε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες (δηλαδή εντάσσονται στις μακροπρόθεσμες των κωδικών 18 και 45).

δ) Ο συμψηφισμός μεταξύ τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων και τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς και μεταξύ αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γίνεται μόνο εφόσον συντρέχουν προϋποθέσεις.

4.6 Διαφορές ΔΛΠ 16 με Ελληνικά πρότυπα.

Οι κυριότερες διαφορές του αναθεωρημένου το 2003 ΔΛΠ 16 από τα Ελληνικά Πρότυπα (ΕΓΛΣ και κωδ.Ν.2190/1920), είναι οι εξής:

α) Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (ΦΜΑ και από 1-1-2006 το τέλος Συναλλαγής Ακινήτων, ΤΣΑ, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π.) θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως του ακινήτου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς του, σε αντίθεση με τον κωδ.Ν.2190/1920 (άρθρο 43 παρ.5) και το ΕΓΛΣ που τα χαρακτηρίζουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης(καταχωρούνται στο λ/σμό 16.14 και αποσβένονται είτε εφάπαξ στο έτος της πραγματοποιήσεως είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία).

β) Οι τόκοι των δανείων, που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού», προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του πάγιου στοιχείου, ενώ η αντιμετώπιση των ελληνικών προτύπων είναι διαφορετική.

γ) Σύμφωνα με το Πρότυπο, η μετά την αρχική καταχώρηση αποτίμηση των πάγιων στοιχείων γίνεται με της εξής δύο μεθόδους:

- είτε με τη βασική μέθοδο, που συμπίπτει με τα προβλεπόμενα στα ελληνικά πρότυπα, δηλαδή αποτίμηση στο κόστος κτήσεως, μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σχηματισμένες προβλέψεις (ή απομειώσεις κατά το Πρότυπο).
- είτε με την εναλλακτική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία, η λογιστική αξία αναπροσαρμόζεται, ανά τρία έως πέντε έτη, στην εύλογη αξία, η οποία, για μεν τις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια είναι η εκτιμώμενη από επαγγελματίες εκτιμητές αγοραία αξία αυτών, για δε τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος τους.

Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν διανέμεται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, ενώ σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους.

δ) Σύμφωνα με το πρότυπο, οι αποσβέσεις των ενσώματων πάγιων στοιχείων υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή κάθε πάγιου στοιχείου, ενώ σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που δεν ανταποκρίνονται, κατά κανόνα, στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων.

ε) Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει τη λογιστική αξία των στοιχείων εάν πληρούνται τα κριτήρια

καταχώρησης των ενσώματων πάγιων στοιχείων. Η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται διαγράφεται. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης. Το αναπόσβεστο κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται.

στ) Τέλος σύμφωνα με το πρότυπο το κόστος της επιθεώρησης (π.χ. αεροπλάνου) προσαυξάνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται. Σε αντίθεση στα Ελληνικά Πρότυπα το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση, χαρακτηρίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

Αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων του Προτύπου:

Για την αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή και κυρίως από την αναπροσαρμογή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους ενδείκνυται:

1. να δημιουργηθεί ο λογαριασμός **41.20 «Διαφορές αναπροσαρμογής ΔΛΠ»**, ο οποίος να αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους και σε περαιτέρω υπολογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβάθμιων 10-14 και 16 και των υπολογαριασμών τους, που απεικονίζουν περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε αναπροσαρμογή της αξίας τους. Η ανάπτυξη πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να εξατομικεύεται η διαφορά αναπροσαρμογής κάθε πάγιου στοιχείου και να καθίσταται έτσι δυνατή η κάλυψη, από αυτή, της τυχόν μελλοντικής ζημίας από απομείωση της αξίας του συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου, καθώς και η τυχόν μετέπειτα αναστροφή της ζημίας αυτής.
2. ο λογαριασμός 41.20 και οι υπολογαριασμοί του πιστώνονται, με το ποσό της αυξήσεως της λογιστικής αξίας κάθε συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής της, με ταυτόχρονη και ισόποση χρέωση και του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου.
3. ο λογαριασμός 41.20 και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται, με τυχόν ζημίες απομείωσης της αξίας κάθε συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου, για συμψηφισμό τους με υφιστάμενες από προηγούμενες χρήσεις διαφορές αναπροσαρμογής και πιστώνονται με τυχόν αναστροφή των ζημιών αυτών σε μεταγενέστερες χρήσεις.
4. όταν πωληθεί πάγιο στοιχείο, το υπόλοιπο του αντίστοιχου υπολογαριασμού του 41.20 που αφορά το πωληθέν πάγιο,

μεταφέρεται απευθείας στην πίστωση του λογαριασμού 42 «Αποτελέσματα εις νέο» και του δευτεροβάθμιού του 42.20 «Διαγραφή διαφορών αναπροσαρμογής» και όχι μέσω του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως (λογ.86). Ίδια μεταφορά γίνεται και ευθύς μετά την ολοσχερή απόσβεση πάγιου στοιχείου. Δύναται όμως η μεταφορά αυτή (αντί εφάπαξ, μετά την ολοσχερή απόσβεση) να γίνεται τμηματικά σε κάθε χρήση, αναλογικά με τις ετήσιες αποσβέσεις του πάγιου στοιχείου.

5. το αποτέλεσμα από την πώληση πάγιου στοιχείου θεωρείται, από το παρόν Πρότυπο, καθώς και από το Πρότυπο 1, ότι ανήκει στις συνήθεις δραστηριότητες και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται σε σχετικούς λογαριασμούς των Ομάδων 6 και 7 (και όχι σε υπολογαριασμούς του 81 όπως υποδεικνύει το ΕΓΛΣ). Για το σκοπό αυτό υποδεικνύουμε τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών 64.20 «Διαφορές (ζημίες) από εκποίηση πάγιων στοιχείων» και 75.20 «Διαφορές (κέρδη) από εκποίηση πάγιων στοιχείων», οι οποίοι ενδείκνυται να αναλύονται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβάθμιων 10-14.

4.7 Διαφορές ΔΛΠ 17 με ΕΓΛΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ οι μισθώσεις ταξινομούνται σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές με βάση την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο της σύμβασης. Λειτουργικές χαρακτηρίζονται οι μισθώσεις οι οποίες δεν μεταβιβάζουν ουσιαστικά τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Χρηματοδοτικές χαρακτηρίζονται οι μισθώσεις οι οποίες μεταβιβάζουν ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

Αντίθετα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και χρηματοδοτικών μισθώσεων. Όλες οι μισθώσεις λογίζονται ως λειτουργικές και τα μισθώματα καταχωρούνται από το μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου».

4.7.1 Η λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα βιβλία του μισθωτή

α) Σύμφωνα με το πρότυπο υιοθετούνται οι εξής χειρισμοί:

- Με την τιμολογιακή αξία αγοράς του εξοπλισμού πλέον τα ειδικά έξοδα, που τα κατά τα συμφωνηθέντα επιβαρύνεται ο μισθωτής, πιστώνεται λογαριασμός μακροπρόθεσμης υποχρέωσης με χρέωση των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων.

- Με τα καταβαλλόμενα μισθώματα, τα οποία περιλαμβάνουν το χρεολύσιο και τους τόκους της περιόδου, χρεώνεται: ο λογαριασμός της υποχρέωσης (με το χρεολύσιο) και ο οικείος λογαριασμός των εξόδων χρηματοδοτήσεως (με τους τόκους της περιόδου) καθώς και ο οικείος λογαριασμός ΦΠΑ (με το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στο καταβαλλόμενο μίσθωμα), με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων.
- Τα μισθωμένα πάγια αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Εάν προβλέπεται να μην μεταβιβασθεί η κυριότητα στο μισθωτή, τότε η απόσβεση γίνεται εντός της μικρότερης περιόδου μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας της μίσθωσης.

β) Σύμφωνα με την ακολουθούμενη πρακτική στη χώρα μας, ο μισθωτής είναι απίθανο να χρειασθεί να εφαρμόσει τα όσα προβλέπει το ΔΛΠ 17, γιατί έχει στη διάθεσή του τον πίνακα εξυπηρετήσεως της χρηματοδοτικής μίσθωσης, τον οποίο καταρτίζει ο εκμισθωτής και οπωσδήποτε γνωρίζει την πραγματική αξία αγοράς του πάγιου στοιχείου που είναι αντικείμενο της συμβάσεως, δεδομένου ότι ο ίδιος το επιλέγει, συμφωνεί την τιμή αγοράς του, τους όρους παράδοσης και τα λοιπά στοιχεία και με βάση αυτή τη συμφωνία, στη συνέχεια, πραγματοποιείται η αγορά στο όνομα του εκμισθωτή, με τον οποίο βέβαια είχε προσυνηνοηθεί.

4.7.1.1 Νέοι λογαριασμοί που πρέπει να δημιουργηθούν στο ΕΓΛΣ

Για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με τους κανόνες του Προτύπου 17, απαιτείται να δημιουργηθούν στο ΕΓΛΣ οι εξής νέοι λογαριασμοί:

- Α)** Απαιτούμενοι νέοι λογαριασμοί για τη λογιστική του μισθωτή
- 10.70 Εδαφικές εκτάσεις leasing
 - 10.99.70 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις leasing
 - 11.70 Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα leasing
 - 11.99.70 Αποσβεσμένα κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων-Τεχνικά έργα leasing
 - 12.70 Μηχανήματα -Τεχνικές Εγκαταστάσεις-Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός leasing
 - 12.99.70 Αποσβεσμένα μηχ/τα-Τεχνικές Εγκαταστάσεις-Λοιπός μηχ/κός εξοπλισμός leasing
 - 13.70 Μεταφορικά μέσα leasing
 - 13.99.70 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα leasing
 - 14.70 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός leasing
 - 14.99.70 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός leasing
 - 16.70 Άυλα περιουσιακά στοιχεία leasing
 - 16.99.70 Αποσβεσμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία leasing

45.70	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις leasing
65.70	Τόκοι leasing
66.00.70	Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων leasing
66.01.70	Αποσβέσεις κτιρίων-Εγκατ/σεων κτιρίων-Τεχνικών έργων leasing
66.02.70	Αποσβέσεις μηχ.-Τεχνικών εγκατ/σεων λοιπού μηχ/κού εξοπλισμού leasing
66.03.70	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων leasing
66.04.70	Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού leasing
66.05.70	Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων leasing
B) Απαιτούμενοι νέοι λογαριασμοί για τη λογιστική του εκμισθωτή	
15.70	Αγορές πάγιου εξοπλισμού για εκμίσθωση
18.70	Πελάτες leasing-Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
30.70	Πελάτες leasing-Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
50.70	Προμηθευτές πάγιου εξοπλισμού leasing
56.70	Έσοδα τόκων leasing επόμενων χρήσεων
65.70	Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεως συμβάσεων leasing
73.70	Έσοδα από τόκους leasing

4.7.1.2 Παράδειγμα εφαρμογής

α) Δεδομένα συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης:

(αα) Τιμολογιακή αξία αγοράς μηχανολογικού εξοπλισμού, ο οποίος παραλήφθηκε από το μισθωτή την 1/1/2005
2.000.000 ευρώ

πλέον: ειδικά έξοδα αγοράς και έξοδα εγκαταστάσεως
100.000 ευρώ

Σύνολο	χρηματοδοτικής	μίσθωσης
--------	----------------	----------

2.100.000 ευρώ

πλέον:	ΦΠΑ	18%
--------	-----	-----

378.000 ευρώ

Σύνολο	τιμολογίου	προμηθευτή	(α.ε.	«ΚΑΠΑ»)
--------	------------	------------	-------	---------

2.478.000 ευρώ

(αβ) Διάρκεια μίσθωσης 5 χρόνια, από 1/1/2005-31/12/2009

(αγ) Ετήσιο μίσθωμα καταβλητέο στο τέλος του έτους
498.533 ευρώ

(αδ) Ετήσιο επιτόκιο 6%

(αε) Την ημέρα λήξεως της μίσθωσης (31.12.2009) ο εξοπλισμός μεταβιβάζεται στο μισθωτή αντί ενός (1) ευρώ.

(αστ) Ωφέλιμη διάρκεια ζωής του εξοπλισμού 8 χρόνια, συνεπώς η ετήσια απόσβεση ανέρχεται σε (2.100.00:8=)
262.500 ευρώ

β) Με βάση τα προαναφερθέντα δεδομένα του συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης και την καθιερωμένη πρακτική στη

χώρα μας, ο κοινός (για μισθωτή και εκμισθωτή) πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης, έχει ως εξής:

Κεφάλαιο Χρηματοδοτικής Μίσθωσης	Ημερομηνία Καταβολής Μισθώματος	Επιτόκιο	Ετήσιος Τόκος	Χρεολύσιο	Ετήσιο Μίσθωμα (τοκο-χρεο-λύσιο)	Υπόλοιπο ανεξόφλητου κεφαλαίου
2.100.000	31/12/2005	6%	126.000	372.533	498.533	1.727.467
1.727.467	31/12/2006	6%	103.648	394.885	498.533	1.332.582
1.332.582	31/12/2007	6%	79.955	418.578	498.533	914.004
914.004	31/12/2008	6%	54.840	443.693	498.533	470.311
470.311	31/12/2009	6%	28.219	470.311	498.530	0
Σύνολα				392.662	2.100.000	
2.492.662						

4.7.1.3 Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή

Με βάση το προηγούμενο παράδειγμα και τα αναφερόμενα πιο πάνω, στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή διενεργούνται οι εξής λογιστικές εγγραφές:

(1)	- 1/1/2005 - 12 Μηχ/τα-τεχν.εγκ.-λοιπός μηχαν.εξοπλ. 12.70 Μηχανήματα leasing 45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις 45.70 Μακρ.υποχ.από μισθ.leasing 45.70.12 «ALFA leasing» α.ε Παραλαβή εξοπλισμού ως σύμβαση Leasing.....	2.100.000	2.100.000
(2)	- 31/12/2005 - 45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις 45.70 Μακρ.υποχ.από μισθώσεις leasing 65 Τόκοι & συναφή έξοδα 65.70 Τόκοι μισθώσεων leasing 54 Υποχρεώσεις από Φόρους-Τέλη 54.00 ΦΠΑ 54.00.62 ΦΠΑ εισροών ενοικίων leasing (498.533 x 19%) 38 Χρηματικά διαθέσιμα 38.03 Καταθέσεις όψεως Καταβολή μισθώματος έτους 2005 ως	372.533 126.000 94.721	593.254

<i>τιμολόγιο.....</i>		
(3) – 31/12/2005 – 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων εσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος 66.02 Αποσβ.μηχ/των-Τεχν.Εγκατ. & λοιπού μηχαν.εξοπλισμού 66.02.70 Αποσβέσεις μηχαν/των leasing 12 Μηχ.-Τεχν.Εγκατ.& λ. μηχαν.εξοπλ. 12.99 Αποσβ.μηχ/τα- Τεχν.εγκαταστά- σεις & λοιπός μηχαν.εξοπλισμός 12.99.70 Αποσβ. Μηχ/τα leasing <i>Λογισμός αποσβέσεων χρήσεως 2005</i>	262.500	262.500

Όμοιες λογιστικές εγγραφές με τις προηγούμενες 2 και 3 (της 31/12/2005) θα διενεργηθούν και στις 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 και 31/12/2009. Στη συνέχεια, την 31/12/2009 που ο μισθωτής θα αποκτήσει και την κυριότητα του μηχανολογικού εξοπλισμού αντί της συμβολικής αξίας του ενός (1) ευρώ, θα γίνει και η εξής λογιστική εγγραφή:

(4) – 31/12/2009 – 12 Μηχανήματα-Τεχν.Εγκ.& λοιπός μηχαν.εξ. 12.00 Μηχανήματα 12.99 Αποσβ.μηχ/τα- Τεχν.εγκ&λοιπ.μηχ.εξ. 12.99.70 Αποσβεσμένα μηχανήματα leasing 12 Μηχ/τα- Τεχν.εγκ.κατ.&λοιπός μηχαν εξοπλισμός 12.70 Μηχανήματα leasing 12.99 Αποσβ/να μηχαν/τα- Τεχν.εγκατ& λοιπός μηχαν.εξοπλισμός 12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα 38 Χρηματικά διαθέσιμα <i>Μεταφορά του λ/σμού 12.70 και του λ/σμού 12.99.70 στο λ/σμό 12.99.00, λόγω αγοράς των μηχανημάτων leasing</i>	2.100.001	
	1.312.500	
		2.100.000
		1.312.500
		1

4.7.1.4 Λογιστικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή

Με βάση τα δεδομένα του ίδιου παραδείγματος, οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του εκμισθωτή θα είναι της ακόλουθης μορφής:

<p>(5) -1/1/2005 - 15 Ακινήτ. υπό εκτέλεση & προκαταβολές 15.70 Αγορές πάγιου εξοπλ. για εκμίσθωση 54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη 54.00 ΦΠΑ 54.00.15 ΦΠΑ εισροών - αγορών ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση λογ. 15 54.00.15.70 ΦΠΑ αγορών εξοπλισμού για εκμίσθωση (2.100.00x18%) 50 Προμηθευτές 50.70 Προμη.πάγιου εξοπλ. leasing 50.70.15 α.ε «ΚΑΠΑ» (Ως τιμολόγιο προμηθευτή.....)</p>	<p>2.100.000</p> <p>378.000</p>	<p>2.478.000</p>
<p>(6) - 1/1/2005 - 18 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις 18.70 Πελάτες leasing 18.70.10 α.ε «ΒΗΤΑ» 15 Ακινήτοπ. υπό εκτέλ. και προκαταβ. 15.70 Αγ. πάγ. εξοπλ. για εκμίσθωση (Ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης....) <u>Σημείωση: βλ. όμως επόμενη περίπτ. 8 & λογ. εγγ. Νο 9</u></p>	<p>2.100.000</p>	<p>2.100.000</p>
<p>(7) - 31/12/2005 - 30 Πελάτες 30.70 Πελάτες leasing 30.70.10 α.ε «ΒΗΤΑ» 18 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις 18.70 Πελάτες leasing 18.70.10 α.ε «ΒΗΤΑ»</p>	<p>593.254</p>	<p>372.533</p>

<p>73 Έσοδα παροχής υπηρεσιών 73.70 Έσοδα από τόκους leasing 54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη 54.00 ΦΠΑ 54.00.73 ΦΠΑ εκροών – πωλήσεων υπηρεσιών λογ. 73 54.00.73.70 ΦΠΑ ενοικίων leasing (498.533 x 19%) (Τιμολόγιό μας για ενοίκιο έτους 2005.....) <u>Σημείωση:</u> Βλ.όμως επόμενη περίπτ.8 & λογ.εγγρ.No 10</p>		<p>126.000</p> <p>94.721</p>
<p>(8) - 31/12/2005- 38 Χρηματικά διαθέσιμα 38.03 Καταθέσεις όψεως σε ευρώ 38.03.χχ Τράπεζα «ΩΜΕΓΑ» 30 Πελάτες 30.70 Πελάτες leasing 30.70.. μισθώματος 10 α.ε «ΒΗΤΑ» (Είσπρα πλέον ΦΠΑ έτους 2005)</p>	<p>593.254</p>	<p>593.254</p>

4.7.1.5 Επισημάνσεις και διευκρινίσεις για τις προηγούμενες λογιστικές εγγραφές

α) Όμοιες λογιστικές εγγραφές με τις προηγούμενες Νο 7 και 8 (της 31/12/2005) θα διενεργηθούν και στις 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 και 31/12/2009, με βάση τα ποσά του πίνακα (προηγ. αριθ. 5 περ. β').

β) Το ΕΓΛΣ υποδεικνύει την καταχώρηση των εσόδων από τόκους στο λογαριασμό 76 «Έσοδα κεφαλαίων» και στους υπολογαριασμούς του 76.02 και 76.03. Ορίζει όμως στην παρ. 2.2.710 ότι, εάν τα έσοδα αυτά προέρχονται από δραστηριότητα που συνιστά το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της επιχειρήσεως, τότε καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών» και σε οικείο υπολογαριασμό του.

γ) Από την παρ. 16 του Statement 13 του FASB (Financial Accounting Standards Board) προκύπτει ότι υποδεικνύεται να καταχωρείται στον ισολογισμό του εκμισθωτή και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο. Περίπου τα ίδια προκύπτουν και από τις παρ. 36-40 (του αναθεωρ.2004) ΔΛΠ 17.

Στη χώρα μας όμως, λόγω της καθιερωμένης πρακτικής, δεν είναι αναγκαία η λογιστική καταχώρηση και παρακολούθηση στα βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή των μη δεδουλευμένων χρηματοοικονομικών εσόδων. Πάντως, όσες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης επιθυμούν τέτοια παρακολούθηση, πρέπει να εφαρμόζουν τα ακόλουθα:

γα) Αντί των πιο πάνω λογιστικών εγγραφών Νο 6 και 7 θα διενεργούν τις εξής:

<p>(9) -1/1/2005 - 18 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις 18.70 Πελάτες leasing 18.70.10 α.ε. «ΒΗΤΑ» 15 Ακιν.υπό εκτέλεση & προκ. 15.70 Αγορές πάγιου εξοπλ. για εκμίσθωση 56 Μεταβατικοί λογ/σμοί παθητ 56.70 Έσοδα τόκων leasing επόμενων χρήσεων (Ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.....)</p>	<p>2.492.662</p>	<p>2.100.000</p> <p>392.662</p>
---	------------------	---------------------------------

<p>(10) -1/12/2005- 30 Πελάτες 30.70 Πελάτες leasing 30.70.10 α.ε. «ΒΗΤΑ» 56 Μεταβατικοί λογ/σμοί παθητικού 56.70 Έσοδα τόκων leasing επόμε.χρήσ. 18 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις 18.70 Πελάτες leasing 18.70.10 α.ε «ΒΗΤΑ» 73 Έσοδα από παροχή υπηρεσιώ 54 Υποχ/σεις από Φόρους- Τέλη 54.00 ΦΠΑ 54.00.73 ΦΠΑ εκροών- πωλήσεις υπηρεσιών λογ. 73 54.00.73.70 ΦΠΑ ενοικίων</p>	<p>593.254</p> <p>126.000</p>	<p>498.533</p> <p>126.000</p> <p>94.721</p>
--	-------------------------------	---

leasing		
---------	--	--

γβ) Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 56.70, επειδή δεν απεικονίζει προεισπραγμένα έσοδα επόμενων χρήσεων, θα καταχωρείται στο ενεργητικό του ισολογισμού, αφαιρετικά από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 18.70 και όχι προσθετικά στο παθητικό μαζί με τους λοιπούς μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού.

4.7.2 Η λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα βιβλία του εκμισθωτή

4.7.2.1 Απλοποιημένη περιγραφή των λογιστικών χειρισμών που υιοθετούνται από το Πρότυπο λαμβανομένης υπόψη και της ακολουθούμενης πρακτικής στη χώρα μας

α) Με βάση το τιμολόγιο του προμηθευτή (από τον οποίο ο εκμισθωτής αγοράζει τον προς εκμίσθωση εξοπλισμό), που περιλαμβάνει τιμολογιακή αξία αγοράς πλέον ειδικά έξοδα αγοράς και πλέον τον (επί του αθροίσματος αυτών) αναλογούντα ΦΠΑ, πιστώνεται ο προμηθευτής με χρέωση ενδιάμεσου λογαριασμού αγορών πάγιου εξοπλισμού για εκμίσθωση και των οικείων λογαριασμών ΦΠΑ.

β) Με βάση την υπογεγραμμένη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης χρεώνεται ο πελάτης (στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις) με το σύνολο των εισπρακτέων μισθωμάτων (που αντιπροσωπεύουν τοκοχρεωλυτικές δόσεις αποτελούμενες από χρεολύσιο και τόκους), με πίστωση, αφενός του προαναφερθέντος ενδιάμεσου λογαριασμού (που έχει χρεωθεί με το τιμολόγιο αγοράς του εξοπλισμού), και αφετέρου οικείου μεταβατικού λογαριασμού παθητικού με το σύνολο των τόκων που περιλαμβάνονται στα εισπρακτέα.

γ) Με τα εκδιδόμενα περιοδικά τιμολόγια για τα εισπρακτέα μισθώματα κάθε περιόδου (που περιλαμβάνουν το περιοδικό τοκοχρεολύσιο, δηλαδή το χρεολύσιο και τον τόκο της περιόδου) χρεώνεται ο λογαριασμός του πελάτη στις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις (μέσω του οποίου πραγματοποιείται και η είσπραξη των μισθωμάτων), με πίστωση του λογαριασμού του πελάτη στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και των εσόδων από τόκους με τους τόκους της περιόδου (που λαμβάνονται από μεταβατικό λογ/σμό παθητικού με χρέωσή του), καθώς και του οικείου λογαριασμού ΦΠΑ με το ποσό του ΦΠΑ που αναλογεί στο εισπραττόμενο μίσθωμα.

δ) Διευκρινίζεται ότι, εάν η πιο πάνω (περ. β) χρέωση του πελάτη, με βάση τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, γίνεται για το σύνολο των μισθωμάτων (τοκοχρεωλυτικών δόσεων), δηλαδή εάν ο λογαριασμός του πελάτη χρεώνεται όχι μόνο με το σύνολο των

χρεολυσίων αλλά και με το σύνολο των τόκων παρότι δεν είναι δεδουλευμένοι, τότε με τους τόκους αυτούς πιστώνεται μεταβατικός λογαριασμός παθητικού, οπότε και η λογιστικοποίηση του εκδιδόμενου τιμολογίου για την είσπραξη του μισθώματος γίνεται με τον περιγραφόμενο στην προηγούμενη περίπτωση γ χειρισμό.

Εάν όμως, κατά τη λογιστικοποίηση της σύμβασης με τον πιο πάνω χειρισμό β, ο λογαριασμός του πελάτη δεν χρεωθεί με τους τόκους αλλά μόνο με το σύνολο των χρεολυσίων, τότε δεν χρησιμοποιείται μεταβατικός λογαριασμός παθητικού για την καταχώρηση των αδούλευτων τόκων.

4.8 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικών Προτύπων

Το ΔΛΠ 18 (αναθεωρημένο 1993) εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές:

- την πώληση αγαθών και την πώληση (παροχή) υπηρεσιών
- τη χρησιμοποίηση από τρίτους περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Σκοπός δε του Προτύπου είναι να προσδιορίσει το χρόνο καταχώρησης των εσόδων αυτών.

α) Οι ουσιαστικές διαφορές των ρυθμίσεων του ΔΛΠ 18 με τις αντίστοιχες του ΕΓΛΣ και κωδ. Ν. 2190/1920 περιορίζονται στις προϋποθέσεις ολοκλήρωσης (πραγματοποίησης) της πωλήσεως αγαθών (κινητών ή ακινήτων) και καταχώρησης του αντιτίμου της πωλήσεως στους οικείους λογαριασμούς εσόδων, δηλαδή στο χρόνο καταχώρησης του αντιτίμου της πωλήσεως στα έσοδα. Επίσης, υπάρχουν διαφορές και ως προς τον υπολογισμό τόκου στις πωλήσεις «επί πιστώσει».

β) Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα, καθοριστικό στοιχείο ολοκλήρωσης της πωλήσεως και καταχώρησης του σχετικού αντιτίμου στα έσοδα, είναι η μεταβίβαση της κυριότητας του πωληθέντος πράγματος από τον πωλητή στον αγοραστή.

Αντίθετα, σύμφωνα με τις περ. 14-17 του προτύπου, αρκεί να μεταβιβασθούν οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, δηλαδή εφαρμόζεται η αρχή των ΔΛΠ, ότι υπερέχει η ουσία και η οικονομική πραγματικότητα της συναλλαγής και όχι ο νομικός τύπος της κυριότητας. Συγκεκριμένα στις παρ. 14-17 του προτύπου ορίζονται τα ακόλουθα:

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.

- Η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

γ) Η εκτίμηση, του αν μια επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας πραγματοποιείται σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

δ) Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν λογίζεται έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιπτώσεων κατά τις οποίες η επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

- Όταν η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτού

μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγυήσεως.

- Όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησεως εσόδου πωλήσεως των αγαθών από τον αγοραστή.
- Όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκαταστάσεως και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την επιχείρηση.
- Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πωλήσεως και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

ε) Όταν η επιχείρηση διατηρεί έναν επουσιώδη κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και λογίζεται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει την είσπραξιμότητα του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και λογίζεται έσοδο.

Ένα άλλο παράδειγμα μιας επιχειρήσεως που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μια λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δεν μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές λογίζεται κατά το χρόνο της πωλήσεως, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, καταχωρώντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους παράγοντες.

στ) Έσοδο καταχωρείται μόνο όταν πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική υπηρεσία θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και λογίζεται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που καταχωρήθηκε αρχικά.

ζ) Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχειρήσεως και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, από το οποίο έχει αφαιρεθεί κάθε είδος έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως αντάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, εωφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

(α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση, ή

(β) με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πωλήσεως μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, καταχωρείται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με τις παραγράφους 29 και 30 και σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 39.

η) Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται με βάση την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Όταν μια τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δουλευμένους τόκους, τότε η μετέπειτα είσπραξη των τόκων αυτών κατανέμεται μεταξύ των προ – απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων. Οι μετά την απόκτηση τόκοι καταχωρούνται ως έσοδο, ενώ οι προ της απόκτησης τόκοι καταχωρούνται σε μείωση της αξίας κτήσης της επένδυσης.

Το ΕΓΛΣ όπως και τα ΔΛΠ, ακολουθεί τον κανόνα του «δουλευμένου» και επιβάλλει την καταχώρηση των τόκων στα έσοδα της περιόδου που οι τόκοι καθίστανται «δεδουλευμένοι» ανεξάρτητα από το χρόνο φορολογίας τους. Για παράδειγμα, μολονότι οι τόκοι από κινητές αξίες (π.χ. τόκοι καταθέσεων σε Τράπεζες) φορολογούνται όταν καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, σύμφωνα με τις παραδεγμένες στη χώρα μας λογιστικές αρχές, οι τόκοι αυτοί καταχωρούνται στα έσοδα της χρήσεως που καθίστανται δεδουλευμένοι.

Επισημάνεται όμως ότι οι καταχωρούμενοι στα έσοδα τόκοι σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις δεν υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, την οποία μέθοδο επιβάλλουν τα ΔΛΠ.

Τα έσοδα από τόκους παρακολουθούνται στους ακόλουθους λογαριασμούς:

76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων»

76.03 «Λοιποί πιστωτικοί τόκοι».

θ) Τα έσοδα από παραχώρηση δικαιωμάτων εκμετάλευσης πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ με βάση τους όρους της σχετικής σύμβασης εφαρμόζοντας την αρχή του «δεδουλευμένου».

Πρακτικά η καταχώρηση των εξεταζόμενων εσόδων μπορεί να γίνεται με ισόποση κατανομή καθόλη τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, όπως π.χ. όταν ένας λήπτης αδείας έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ορισμένη τεχνολογία για μια ορισμένη χρονική περίοδο.

Μια εκχώρηση δικαιωμάτων έναντι πάγιας αμοιβής ή μη επιστρεπτέας εγγύησης, βάσει μιας ανέκκλητης σύμβασης που επιτρέπει στο λήπτη της άδειας να εκμεταλλεύεται αυτά τα

δικαιώματα ελευθέρως, ενώ για τον παραχωρούντα την άδεια δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις, αποτελεί στην ουσία πώληση. Για παράδειγμα, μια σύμβαση παροχής αδειάς για τη χρήση λογισμικού όταν ο παραχωρών την άδεια δεν έχει υποχρεώσεις ύστερα από την παράδοση, ή μια χορήγηση δικαιωμάτων παρουσίασης μιας κινηματογραφικής ταινίας στις αγορές, όταν ο παραχωρών της άδεια δεν έχει τον έλεγχο πάνω στον διανομέα και δεν αναμένει να εισπράξει άλλα έσοδα από εισιτήρια εισόδου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το έσοδο καταχωρείται κατά το χρόνο της πώλησης. Σε μερικές περιπτώσεις, το αν μια αμοιβή παραχώρησης αδειάς ή ένα δικαίωμα θα εισπραχθεί ή όχι, εξαρτάται από την επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το έσοδο καταχωρείται μόνον όταν πιθανολογείται ότι η αμοιβή ή το δικαίωμα θα εισπραχθεί, που κανονικά συμβαίνει με την επέλευση του γεγονότος.

Τα έσοδα από παραχωρούμενα σε τρίτους δικαιώματα εκμετάλλευσης περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σύμφωνα με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνται στο λογαριασμό 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και ειδικότερα τους υπολογαριασμούς:

- 75.03 «Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις»,
- 75.04 – 75.08 «Ενοίκια ενσώματων στοιχείων»,
- 75.09 «Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων»

ι) Τέλος σύμφωνα με τα ΔΛΠ *τα έσοδα από μερίσματα* πρέπει να καταχωρούνται όταν οριστικοποιηθεί το δικαίωμα του μετόχου να εισπράξει το μέρισμα.

Όταν διανέμονται τα μερίσματα από τα προ της απόκτησης της συμμετοχής καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά καταχωρούνται σε μείωση του κόστους κτήσης της συμμετοχής. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος διαχωρισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα καταχωρούνται ως έσοδο, εκτός αν προκύπτει ότι συνιστούν ανάκτηση ενός τμήματος του κόστους κτήσης της συμμετοχής.

Στο ΕΓΛΣ τα έσοδα από μερίσματα παρακολουθούνται στους ακόλουθους υπολογαριασμούς του 76 «Έσοδα κεφαλαίων» :

- 76.00 «έσοδα συμμετοχών»,
- 76.01 «έσοδα χρεογράφων».

4.9 Διαφορές ΔΛΠ 20 με ΕΓΛΣ

Σύμφωνα με το Πρότυπο 20 «Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής υποστήριξης», οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή λειτουργικών δαπανών ή για οικονομική ενίσχυση, λογίζονται ως **έσοδο** της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα της εισπράξεώς τους.

Σύμφωνα όμως με το ΕΓΛΣ, οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για να πραγματοποιηθεί η επιχείρηση πωλήσεις (προϊόντων ή υπηρεσιών) ή άλλης μορφής εκμετάλλευση, σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωρες, καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 74.00 «επιχορηγήσεις πωλήσεων», ενώ οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη λειτουργικών εξόδων ή ορισμένης κατηγορίας εξόδων (όπως εκπαίδευσης προσωπικού, δημιουργίας νέων θέσεων εργασίας), καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις-επιδοτήσεις». Εάν οι προς κάλυψη δαπάνες έχουν ήδη καταχωρηθεί σε βάρος προηγούμενων χρήσεων, τότε τα λαμβανόμενα σε μεταγενέστερες χρήσεις ποσά για την κάλυψή τους καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 82.01 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Τα προεκτεθέντα δεν αντιτίθενται στους κανόνες του Προτύπου, εκτός από το ότι αντί του λογ/σμού 82.01, σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να χρησιμοποιείται το «υπόλοιπο κερδών εις νέο» που αντιστοιχεί (περίπου) στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων του ΕΓΛΣ. Δηλαδή αντί του λ/σμού 82.01 πρέπει να χρησιμοποιείται ο λ/σμός 42.21.

4.9.1 Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων για απόκτηση πάγιου εξοπλισμού υιοθετούμενος από το Πρότυπο

α) Στις παρ. 12 και 24 του ΔΛΠ 20 περιλαμβάνονται οι εξής κανόνες:

«Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν αποκτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων» (οπότε μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων λογίζονται στα έσοδα των χρήσεων της ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου). «Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες (αποσβέσεων). Δεν πρέπει να πιστώνονται απ'ευθείας στα ίδια κεφάλαια».

β) Δηλαδή, το πρότυπο απαγορεύει ρητά την απευθείας καταχώρηση των επιχορηγήσεων στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων και συνεπώς πρέπει να καταχωρούνται σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο (π.χ. τον 56.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων») του λ/σμού 56 «Μεταβατικοί λ/σμοί παθητικού».

Στη συνέχεια όμως παρέχει τις ακόλουθες αιτιολογήσεις:

Δύο είναι οι χρησιμοποιούμενοι λογιστικοί χειρισμοί για τις κρατικές επιχορηγήσεις: ο χειρισμός μέσω ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τον οποίο η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, και ο

χειρισμός μέσω αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τον οποίο η επιχορήγηση φέρεται σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

(βα) Όσοι υποστηρίζουν το χειρισμό μέσω ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν προβλέπεται η επιστροφή τους, οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων.
- Δεν είναι ορθό να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχείρησης.

(ββ) Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων, είναι τα ακόλουθα:

- Δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισροές που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, αλλά πρέπει να λογίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων των οικείων χρήσεων.
- Σπάνια οι κρατικές επιχορηγήσεις δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις της. Πρέπει, κατά συνέπεια, να γίνεται καταχώρησή τους στα έσοδα και να συσχετίζονται με τις αντίστοιχες δαπάνες που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να καλύψουν.
- Όπως ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, είναι λογικό να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

(βγ) Για το χειρισμό μέσω αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των χρήσεων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες δαπάνες. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται ως έσοδο στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια

αναλογία με την οποία επιβαρύνονται οι αντίστοιχες χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, που προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων, λογίζονται στα έσοδα των χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων (π.χ. επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, καταχωρείται σε πίστωση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου, αναλόγως της ετήσιας δαπάνης αποσβέσεως του κτιρίου).

4.9.2. Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων για απόκτηση πάγιου εξοπλισμού, που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ, ο οποίος είναι ορθότερος του υιοθετούμενου από το Πρότυπο

(α) Το ΕΓΛΣ προβλέπει τον εξής χειρισμό:

(αα) Με τα εισπραττόμενα ποσά επιχορηγήσεων πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (με χρέωση των διαθεσίμων κ.λ.π.) και έτσι δεν μειώνεται η αξία κτήσεως των πάγιων επενδύσεων, με αποτέλεσμα να διενεργούνται αποσβέσεις επί της συνολικής πραγματικής αξίας κτήσεως και να προσδιορίζεται σωστό λειτουργικό κόστος και επίσης σωστό κόστος παραγωγής. Ο λογ/σμός 41.10 αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά επιχορήγηση και επιχορηγούμενο πάγιο.

(αβ) Στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται, από το λογαριασμό 41.10 και τον αρμόδιο υπολογαριασμό του, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των οικείων λογαριασμών δαπάνης, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

(αγ) Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του οικείου υπολογαριασμού του 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου.

β) Δηλαδή, το ΕΓΛΣ έχει υιοθετήσει τη «μέσω ιδίων κεφαλαίων» τμηματική (και ισόποση με τις αντίστοιχες αποσβέσεις κάθε χρήσεως των οικείων πάγιων στοιχείων) μεταφορά της επιχορηγήσεως στα έσοδα των οικείων χρήσεων.

Κατά τη γνώμη μου, ο ορθός χειρισμός είναι ο πιο πάνω που υιοθετεί το ΕΓΛΣ, η δε απαγόρευση της χρησιμοποίησής του από το Πρότυπο είναι εσφαλμένη, γιατί τα ποσά των επιχορηγήσεων είναι σημαντικά και αντιπροσωπεύουν χρηματικά ποσά, τα οποία παραχωρούνται δωρεάν στην επιχείρηση για την κάλυψη της δαπάνης αποσβέσεως του πάγιου εξοπλισμού που αποκτάται με τα ποσά αυτά. Η κάλυψη αυτή πραγματοποιείται με την τμηματική

(και ισόπωση με τις αντίστοιχες ετήσιες αποσβέσεις του εξοπλισμού) μεταφορά των επιχορηγήσεων στα έσοδα, η οποία διαρκεί πολλά χρόνια (συνήθως άνω των δέκα) και κατά το διάστημα αυτό, το εκάστοτε υπόλοιπο, που κατά κανόνα είναι σημαντικό, επιβάλλεται να είναι ενταγμένο στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων και όχι να είναι χαρακτηρισμένο ως έσοδα επόμενων χρήσεων και να εμφανίζεται στον ισολογισμό στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού, με συνέπεια να εκλαμβάνεται ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση, ενώ αντιπροσωπεύει δωρεάν χρηματοδότηση που επενδύθηκε σε πάγιο εξοπλισμό.

γ) Ενισχυτικές της απόψεώς μου αυτής είναι οι σχετικές διευκρινίσεις που περιλαμβάνονται στις εξής γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ:

(γα) Στη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 215/2169/1994 υπογραμμίζεται ότι πραγματικά αποθεματικά είναι μόνο τα σχηματιζόμενα από πραγματοποιημένα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν διανέμονται στους μετόχους ως μέρισμα αλλά χρησιμοποιούνται για αυτοχρηματοδότηση της εταιρείας, ενώ οι διαφορές («υπεραξίες») αναπροσαρμογής που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων με βάση ειδικούς νόμους, καθώς και οι διαφορές («υπεραξίες») από μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων ή απόσπαση κλάδου αυτών, δεν είναι πραγματικά αποθεματικά, αποτελούν όμως, οι διαφορές («υπεραξίες») αυτές, διορθωτικά στοιχεία της χρηματικής εκφράσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων και της καθαρής θέσεως, που προσαυξάνουν και διορθώνουν τις υποτιμημένες από τον πληθωρισμό αντίστοιχες χρηματικές μονάδες των λογιστικών βιβλίων και για το λόγο αυτό έχουν ενταχθεί στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

(γβ) Στη γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 298/2459/1998 διευκρινίζεται ότι, τα ποσά που με βάση ειδικές διατάξεις παρέχονται από το Κράτος ή άλλους Φορείς σε επιχειρήσεις που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις, με αποκλειστικό σκοπό την πραγματοποίηση πάγιων παραγωγικών επενδύσεων, δεν θεωρούνται αποθεματικά, αφενός γιατί δεν προέρχονται από πραγματοποιημένα καθαρά κέρδη της εταιρείας και αφετέρου γιατί χρησιμοποιούνται για την κάλυψη της δαπάνης των αποσβέσεων του εξοπλισμού αυτού και μεταφέρονται τμηματικά (και ισόποσα με τις αντίστοιχες αποσβέσεις) στα έσοδα των οικείων χρήσεων, χειρισμός που έχει περιληφθεί στο ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980, παράγ. 2.2.402 περίπτ.8 υποπερ.ζ', που προστέθηκε με την παράγ. 17 του άρθρου μόνου του Π.Δ. 502/1984, ΦΕΚ 179/Α). Μέχρι όμως την εξάντλησή τους από τη χρησιμοποίησή αυτή, που διαρκεί άνω των δέκα ετών, πρέπει να περιλαμβάνονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων,

γιατί αντιπροσωπεύουν σημαντικά ποσά, παρεχόμενα δωρεάν στην επιχείρηση για επένδυσή τους σε πάγιο εξοπλισμό.

4.10 Διαφορές ΔΛΠ 23 με ΕΓΛΣ

Οι βασικές διαφορές του ΔΛΠ 23 (Κόστος δανεισμού) με τα Ελληνικά πρότυπα είναι:

α) Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ το κόστος δανεισμού συγκεντρώνεται στο λογ/σμό 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα». Κατ' εξαίρεση, οι τόκοι δανείων και πιστώσεων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για αποκτήσεις νέων ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αφορούν κατασκευαστική περίοδο, δύνανται να καταχωρούνται στο λογ/σμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και να «αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία» (βλ. άρθρ. 43 παρ. 3 περ. α' κωδ. Ν. 2190/1920).

β) Στο Πρότυπο δεν προβλέπεται περίπτωση τόκων κατασκευαστικής περιόδου. Περαιτέρω, εκτός από τη «βασική μέθοδο» κατά την οποία «το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται», επιτρέπεται και εναλλακτική μέθοδος, σύμφωνα με την οποία, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός **μη** άμεσα εκμεταλλεύσιμου («προετοιμαζόμενου») περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών.

γ) Σύμφωνα με το ΔΛΠ οι κεφαλαιοποιημένοι τόκοι συνιστούν συστατικό στοιχείο του κόστους των οικείων πάγιων στοιχείων, ενώ στα Ελληνικά πρότυπα οι κεφαλαιοποιούμενοι τόκοι συνιστούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης και συνεπώς υφίσταται διαφορά τόσο ως προς το ύψος του κόστους του πάγιου στοιχείου όσο και στο ρυθμό απόσβεσης των κεφαλαιοποιηθέντων τόκων.

δ) Στα ΔΛΠ εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων (π.χ. οιοπνευματώδη ποτά που απαιτούν χρόνο ωρίμανσης). Το ΕΓΛΣ αποκλείει την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

ε) Τα ΔΛΠ ορίζουν ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του πάγιου και τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, ενώ σύμφωνα με τα Ελληνικά πρότυπα κατά την επικρατούσα πρακτική η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου πάγιου στοιχείου.

στ) Τέλος, στα ΔΛΠ κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Στο ΕΓΛΣ κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο.

ζ) Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο «το κόστος δανεισμού λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στη οποία πραγματοποιείται». Αντίθετα, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη **εναλλακτική μέθοδο**, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Αυτό το κόστος δανεισμού προσδιορίζεται ως εξής:

ζ1) Όταν τα δανειακά κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, τότε το σύνολο των τόκων και των εξόδων του δανείου αυξάνουν την αξία κτήσεως του στοιχείου αυτού, από τη στιγμή που διενεργούνται οι δαπάνες κατασκευής ή απόκτησής του μέχρι τη στιγμή που θα είναι έτοιμο για να χρησιμοποιηθεί ή να πωληθεί.

ζ2) Σε περίπτωση αναστολής της κατασκευαστικής περιόδου χωρίς δικαιολογημένη αιτία, διακόπτεται και η ενσωμάτωση του τόκου και των συναφών εξόδων στο κόστος κτήσεως του κατασκευαζόμενου στοιχείου. Όταν όμως η διακοπή της κατασκευής είναι δικαιολογημένη η ενσωμάτωση τόκου και εξόδων συνεχίζεται (όπως στην περίοδο ωρίμανσης αποθεμάτων, ή όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας εφόσον μία τέτοια στάθμη είναι συνήθης στην περιοχή).

ζ3) Εάν τα δανειακά κεφάλαια λήφθηκαν πριν την έναρξη των εργασιών κατασκευής του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου και τέθηκαν σε προσωρινή τοποθέτηση, τότε το δανειακό κόστος μειώνεται κατά τα έσοδα της προσωρινής τοποθέτησης και το υπόλοιπο ενσωματώνεται στην αξία κτήσεως του στοιχείου.

ζ4) Στην περίπτωση που μέρος κεφαλαίων γενικού δανεισμού χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί στο κόστος κτήσεως του στοιχείου αυτού προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησεως στις επενδυτικές δαπάνες για το στοιχείο αυτό. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησεως πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχειρήσεως που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους

δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου μέσα στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού.

ζ5) Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρους του κόστους κτήσεως ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αρχίζει όταν:

- διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και
- βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενο κίνητρο ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο. Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της χρήσεως.

ζ6) Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, δύναται να περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε ήδη πραγματοποιούμενη παραγωγή ή ανάπτυξη, που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Π.χ. κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται όταν ένα γήπεδο πρόκειται να διαμορφωθεί, κεφαλαιοποιείται κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται, όταν το γήπεδο, -που αγοράστηκε για οικοδομικούς σκοπούς- παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική αξία μειώνεται ή διαγράφεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ.

ζ7) Όταν υιοθετείται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος, αυτή η μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα μη άμεσα

εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως και όχι η εφαρμογή της μεθόδου αυτής να γίνεται επιλεκτικά.

Επομένως σύμφωνα με το ΔΛΠ23 στην **εναλλακτική μέθοδο**, ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Αντίθετα στο ΕΓΛΣ, όπως αναφέραμε και πιο πάνω, δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λογ/σμός 16.18) και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από της χρήσεως αυτής.

4.11 Διαφορές ΔΛΠ 38 με Ελληνικά Προτύπα

1. Η έννοια των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (ασώματων ακινητοποιήσεων) των Ελληνικών Προτύπων (παρ. 2.2.110 περ. 1-10 του ΕΓΛΣ και άρθρα 42ε παρ. 3 και 43 παρ. 4 περ. β'-δ'κωδ. Ν. 2190/1920), δεν διαφέρει αξιολογικά από την έννοια που υιοθετεί το Πρότυπο. Ουσιαστικές διαφορές υφίστανται στις αποσβέσεις και στην αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες παρατίθενται στα επόμενα.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 4 περ. β'-δ'κωδ. Ν. 2190/1920, τα επιμέρους άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται ως εξής:

- Η υπεραξία της επιχειρήσεως (Goodwill), που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό του ΕΓΛΣ 16.00 «υπεραξία επιχειρήσεως» και αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

- Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό του ΕΓΛΣ 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως, η απόσβρωση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

- Τα ποσά των λογαριασμών του ΕΓΛΣ 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και 16.05 «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

- Σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησης οποιουδήποτε από τα προαναφερθέντα άυλα περιουσιακά

στοιχεία, ευθύς αμέσως το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως. Σύμφωνα όμως με την παράγραφο 79 του Προτύπου «το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ορθής εκτιμήσεως της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία, που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η δε «μαχητή εκδοχή» σημαίνει ότι η ωφέλιμη ζωή, ανάλογα με τα υφιστάμενα για κάθε περίπτωση συγκεκριμένα και αξιόπιστα στοιχεία, είναι δυνατόν να είναι μικρότερη των είκοσι ετών αλλά και μεγαλύτερη αυτών(βλ. παρ.83 Προτύπου).

3. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αρχική καταχώρηση των εσωτερικώς δημιουργημένων άυλων πάγιων στοιχείων γίνεται αρχικά στο κόστος παραγωγής τους, σύμφωνα με τα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με τη δραστηριότητα της φάσης «ανάπτυξης» και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 38. Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, το άυλο πάγιο στοιχείο καταχωρείται στο κόστος παραγωγής του το οποίο περιλαμβάνει: το κόστος των αναλωθέντων υλικών, αμοιβές προσωπικού, δαπάνες κατοχύρωσης των νόμιμων δικαιωμάτων, καθώς και αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων (π.χ. αποσβέσεις ενσώματων παγίων, ασφάλιστρα, ΔΕΗ, ΟΤΕ, κλπ). Δυνατό επίσης να περιλαμβάνει και δανειακούς τόκους σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23.

Σύμφωνα όμως με τα Ελληνικά Πρότυπα, τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, που αποκτά η επιχείρηση από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με την αξία κτήσεώς τους, η οποία αποτελείται από το εφάπαξ ποσό που καταβλήθηκε στους τρίτους και από τα τυχόν ειδικά έξοδα αποκτήσεως (δικηγορικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά κ.λ.π.). Η αξία αυτή αποσβένεται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για κάθε είδους άυλου πάγιου στοιχείου. Όταν στους τρίτους, πέρα του εφάπαξ ποσού, καταβάλλεται και μηνιαίως ή ετησίως ένα ποσό, το οποίο υπολογίζεται επί των εσόδων που αποκτούνται κάθε μήνα ή έτος από την εκμετάλλευση του άυλου στοιχείου, ή κατ'άλλο τρόπο, το ποσό αυτό (που καταβάλλεται ετησίως ή μηνιαίως) βαρύνει τα έξοδα εκμεταλλεύσεως και καταχωρείται στο λογαριασμό 61.98.00. Τα άυλα πάγια στοιχεία που δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση δεν απεικονίζονται λογιστικώς, εκτός αν για την δημιουργία τους πραγματοποιήθηκαν αξιόλογα έξοδα, τα οποία καταχωρούνται σε ανάλογους λογαριασμούς και θεωρείται ότι αποτελούν την αξία κτήσεως του άυλου στοιχείου. Στο τέλος κάθε χρήσεως τα προαναφερθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην αξία κτήσεώς τους, μειωμένη με τις

διενεργηθείσες αποσβέσεις. Τονίζεται ότι η παραπάνω αξία κτήσεως καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς των άυλων πάγιων στοιχείων, μόνο εφόσον βασίμως προσδοκάται η αποδοτική χρησιμοποίηση των αντίστοιχων δικαιωμάτων. Απαγορεύεται η καταχώρηση στους λογαριασμούς αυτούς οποιουδήποτε ποσού, όταν δεν υπάρχει βάσιμη προσδοκία παραγωγικής χρησιμοποίησης του αντίστοιχου δικαιώματος, από τη στιγμή δε της διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

4. Στο Πρότυπο περιλαμβάνονται οι εξής κανόνες για την αξία καταχώρησης και αποτιμήςσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων:

α) Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνο όταν, πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση, και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου γίνεται στο κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, τους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και κάθε άμεσα καταβαλλόμενη δαπάνη που απαιτείται στην προετοιμασία του στοιχείου για χρήση.

β) Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση γίνεται:

- είτε με βασική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία «μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε ζημία απομειώσεως».

- είτε με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία «μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομειώσεως. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού».

Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος δεν επιτρέπει:

- την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία, ή

- την αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

5. Το ΔΛΠ 38 θέτει σαφή κριτήρια για την καταχώρηση ενός άυλου στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα την αναγνωρισιμότητα του άυλου στοιχείου, τον έλεγχο του από την επιχείρηση και την προσπόριση οικονομικών ωφελειών από την επιχείρηση.

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργημένα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκάται από την εκμετάλλευσή τους «έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης».

Από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι το ΕΓΛΣ δεν θέτει σαφή κριτήρια βάση των οποίων να γίνεται επιστημονικός διαχωρισμός των άυλων πάγιων στοιχείων που αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία από την καλούμενη «υπεραξία» που συνίσταται από άυλα στοιχεία τα οποία όμως δεν καταχωρούνται στα βιβλία, αφού δεν συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα κριτήρια που ορίζει το Πρότυπο. Η ασάφεια αυτή έχει σοβαρές συνέπειες στην εκτίμηση της αξία των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, η οποία επιμένει να εκτιμά τη σχέση ανταλλαγής των μετοχών των συγχωνευόμενων εταιρειών, χωρίς να λαμβάνει υπόψη το goodwill αυτών.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις με σκοπό να αυξήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη τους, οι οποίες όμως δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο να πληρεί τις προϋποθέσεις που απαιτεί το Πρότυπο για την καταχώρησή του στα βιβλία της επιχείρησης, δεν πρέπει να κεφαλαιοποιούνται, δηλαδή να αναγράφονται στον ισολογισμό ως περιουσιακά στοιχεία, αλλά πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται.

Το Πρότυπο κατονομάζει ρητά ότι δεν είναι δυνατό να κεφαλαιοποιούνται, αλλά πρέπει να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της τρέχουσας χρήσεως οι ακόλουθες δαπάνες:

- δαπάνες (ανεπιτυχών) ερευνών,
- δαπάνες έναρξης νέων δραστηριοτήτων (κόστος ίδρυσης νέων επιχειρήσεων, νέων υποκαταστημάτων, νέων προϊόντων ή διαδικασιών, δηλαδή το καλούμενο «προλειτουργικό κόστος»),
- δαπάνες εκπαίδευσης,
- δαπάνες διαφημίσεων και προώθησης,
- δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης,

- δαπάνες μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης.

Στο ΕΓΛΣ τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς:

- 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
- 16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων
- 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών
- 16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
- 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
- 16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως
- 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

.....
16.90 Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως.

Όσο αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των προαναφερόμενων λογαριασμών στα πλαίσια των ΔΛΠ τότε:

- Οι δαπάνες που καταχωρούνται στους λογαριασμούς 16.10, 16.15, 16.17, και 16.90 πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.
- Ομοίως, τα «έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων» (λ.16.11), εφόσον δεν κριθούν ότι τα καταχωρημένα στο λογαριασμό έξοδα είναι απαραίτητα για να καταστήσουν τα ενσώματα αυτά πάγια στοιχεία κατάλληλα για λειτουργία, οπότε, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, πρέπει να προσαυξήσουν το κόστος των στοιχείων αυτών.
- Ομοίως, τα «έξοδα λοιπών ερευνών» (λ.16.12), εφόσον δεν απέφεραν άυλο πάγιο στοιχείο.
- Τα «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου» (λ.16.13) αφαιρούνται από τα ίδια κεφάλαια καθαρά από οποιοδήποτε φορολογικό όφελος. Αν πρόκειται για μικροποσά βαρύνουν τη χρήση στην οποία αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο.
- Τα «έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων» (λ.16.13) αφαιρούνται από το οφειλόμενο ποσό του δανείου και στη συνέχεια προστίθενται στο ποσό αυτό σε όλη τη διάρκεια του δανείου με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως (με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου). Αν πρόκειται για μικροποσά καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως έκδοσης των ομολογιών.
- Τα «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» (λ.16.14) πρέπει σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, να προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των ακινήτων.

- Οι «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» (λ.16.16) αντιμετωπίζεται όπως τα «έξοδα εκδόσεως ομολογιακών δανείων» (λ.16.13).
- Τα «έξοδα αναδιοργανώσεως» (λ.16.17) βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν, εκτός του κόστους των λογισμικών προγραμμάτων που τυχόν έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό αυτό, το οποίο, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 πρέπει να καταχωρηθεί ως άυλο πάγιο στοιχείο.
- Οι «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» (λ.16.18), εφόσον η επιχείρηση προκρίνει την κεφαλαιοποίησή τους, πρέπει να βαρύνουν το κόστος των κατασκευαζόμενων ενσώματων πάγιων στοιχείων.

4.12 Γενικά περι εδόδων (διαφορές ΔΛΠ με ΕΓΛΣ)

ΔΛΠ

Έσοδα είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός της αύξησης που προέρχεται από εισφορές των μετόχων ή εταίρων και γενικά των ιδιοκτητών της επιχείρησης.

Διευκρινίζεται ότι το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό. Ποσά που εισπράχθηκαν για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν επιφέρουν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

Τα έσοδα καταχωρούνται στα «αποτελέσματα χρήσεως», όταν έχει προκύψει η σχετική αύξηση στα *μελλοντικά οικονομικά οφέλη* που συνδέεται με μια αύξηση σε ένα στοιχείο ενεργητικού ή με μια μείωση υποχρέωσης και η αύξηση αυτή των μελλοντικών οικονομικών οφελών μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Αυτό σημαίνει ότι η καταχώρηση εσόδων συμβαδίζει με την καταχώρηση των αυξήσεων σε στοιχεία ενεργητικού ή των μειώσεων σε υποχρεώσεις όπως, για παράδειγμα, η καθαρή αύξηση στα στοιχεία ενεργητικού που προκύπτει από την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ή η μείωση στις πληρωτέες υποχρεώσεις, ύστερα από παραίτηση του πιστωτή.

ΕΓΛΣ

Κατά το ΕΓΛΣ «έσοδα είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δυνάμεως που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της».

Όσον αφορά την καταχώρηση τους, το ΕΓΛΣ αναφορικά με το χρόνο αναγνώρισης των εσόδων, ορίζει ότι «το αντίτιμο της πωλήσεως είναι έσοδο από τη στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε *αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του, ή κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη*. Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε θεωρείται έσοδο. Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο».

4.13 Γενικά περί εξόδων(διαφορές ΔΛΠ με ΕΓΛΣ)

ΔΛΠ

Έξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της χρήσεως με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των στοιχείων ενεργητικού ή δημιουργίας υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, με εξαίρεση τις μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων που προέρχονται από επιστροφές κεφαλαίων στους μετόχους.

Ο ορισμός των εξόδων περιλαμβάνει τόσο τα έξοδα που προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης (π.χ. κόστος πωλήσεων, αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις) όσο και τις ζημιές (π.χ. ζημιές από πυρκαγιά, πλημμύρα). Τα έξοδα συνήθως λαμβάνουν τη μορφή εκροής ή μείωσης στοιχείων του ενεργητικού, όπως π.χ. μετρητών και ισοδύναμων μετρητών, αποθεμάτων και ενσώματων πάγιων στοιχείων.

Στην έννοια των εξόδων περιλαμβάνονται ακόμη και οι αππραγματοποίητες ζημιές, π.χ. οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση δανείων σε ξένο νόμισμα. Οι ζημιές

αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εξόδων και μπορεί ή όχι να προκύψουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι ζημίες αντιπροσωπεύουν μειώσεις στα οικονομικά οφέλη και για το λόγο αυτό δεν διαφέρουν στη φύση τους από τα έξοδα. Οι ζημίες εμφανίζονται διακεκριμένα στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως», γιατί η γνωστοποίησή τους είναι χρήσιμη στους μελετητές οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα έξοδα καταχωρούνται στα «αποτελέσματα χρήσεως»:

- όταν έχει προκύψει μια μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζεται με μείωση στοιχείου ενεργητικού ή με αύξηση υποχρέωσης, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι η καταχώρηση των εξόδων συμβαδίζει με την καταχώρηση μιας αύξησης στις υποχρεώσεις ή μιας μείωσης στα στοιχεία ενεργητικού (όπως π.χ. οι δουλευμένες αμοιβές προσωπικού ή η απόσβεση παγίων).

- Τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση μιας απευθείας σχέσης μεταξύ των γενόμενων δαπανών και της απόκτησης συγκεκριμένων στοιχείων εσόδων. Αυτή η διαδικασία, κοινώς αναφερόμενη ως **ο συσχετισμός των εξόδων με τα έσοδα**, συνεπάγεται την ταυτόχρονη ή συνδυασμένη καταχώρηση των εσόδων και εξόδων που προέρχονται κατ'ευθείαν και από κοινού από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα. Για παράδειγμα, τα διάφορα στοιχεία εξόδων που συγκροτούν το κόστος των πωληθέντων αγαθών καταχωρούνται τον ίδιο χρόνο με τα έσοδα από την πώληση των αγαθών. Όμως, η εφαρμογή της αρχής του συσχετισμού εσόδων και εξόδων, δεν επιτρέπει την καταχώρηση στοιχείων στον Ισολογισμό που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων.

- Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένονται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων και η σχέση τους με τα έσοδα μπορεί μόνο γενικά ή έμμεσα να προσδιοριστεί, τότε τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση **διαδικασιών συστηματικής και εύλογης κατανομής**. Αυτό είναι συχνά αναγκαίο για την καταχώρηση εξόδων που σχετίζονται με την εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού, όπως των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων και εμπορικών σημάτων. Σε αυτές τις περιπτώσεις το έξοδο αναφέρεται ως απόσβεση. Αυτές οι διαδικασίες κατανομής χρησιμοποιούνται για να καταχωρούνται έξοδα στις λογιστικές περιόδους στις οποίες τα οικονομικά οφέλη, που σχετίζονται με αυτά τα στοιχεία, αναλίσκονται ή εκπνέουν.

- Μια δαπάνη καταχωρείται αμέσως στα αποτελέσματα, **όταν δεν αναμένονται από αυτή μελλοντικά οικονομικά οφέλη** ή όταν, και στον όποιο βαθμό, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη δεν έχουν

τις προϋποθέσεις ή παύουν να έχουν τις προϋποθέσεις, για καταχώρηση τους ως στοιχεία ενεργητικού.

- Μια δαπάνη καταχωρείται επίσης στα αποτελέσματα στις περιπτώσεις που **δημιουργείται μια υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση ενός στοιχείου ενεργητικού**, όπως π.χ. όταν προκύπτει μια υποχρέωση από εγγύηση που έδωσε η επιχείρηση.

ΕΓΛΣ

Κατά το ΕΓΛΣ, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώλησή του. Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε (the expired cost) για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων. Η διαφορά των εξόδων από τις ζημίες είναι ότι τα έξοδα πραγματοποιούνται με την προσδοκία εσόδων, ενώ από τις ζημίες δεν αναμένονται έσοδα.

Το έξοδο πραγματοποιείται:

(α) **Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποίησεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων.** Έτσι λ.χ. το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιίας δεν εκπνέει γιατί ενσωματώνεται σε στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργήθηκε με την παραγωγή των υποδημάτων και ενώνεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους αυτών. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση της πωλήσεως των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και γι' αυτό δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων. Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των υποδημάτων.

(β) **Όταν μια επένδυση, πάγια (λ.χ. μηχανήμα) ή τρέχουσα (λ.χ. προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση,** αφού η επένδυση παύει πια να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι, το κόστος της πάγιας επενδύσεως (λ.χ. του μηχανήματος) που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πωλήσεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως.

Σε ότι αφορά την πραγματοποίηση των εξόδων διδάσκεται στη χώρα μας η αρχή του «δουλευμένου», δηλαδή ότι η δαπάνη

αναλώθηκε για την πραγματοποίηση εσόδων που ανήκουν στη χρήση, λ.χ. το κόστος των πωλημένων προϊόντων, ή ότι το έξοδο συνδέεται όχι με το έσοδο αλλά με την περίοδο της χρήσεως, όπως συμβαίνει με τα καλούμενα χρονικής αναλώσεως έξοδα, όπως είναι π.χ. τα ασφάλιστρα, ενοίκια, κ.λ.π. Δεν είναι πάντοτε ορθή η συνταγή ότι τα αποτελέσματα της χρήσεως πρέπει να επιβαρύνονται με τα *οριστικά και εκκαθαρισμένα έξοδα*. Γιατί αν τέτοια έξοδα αφορούν έσοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν στη χρήση πρέπει, με βάση άλλη θεμελιώδη αρχή, του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, να μεταφέρονται ως αναστελλόμενα έξοδα και να βαρύνουν τις χρήσεις που θα ωφεληθούν από τα σχετικά έσοδα, λ.χ. τα έξοδα που πραγματοποιούν οι τράπεζες για τη συντήρηση, ασφάλιση κ.λ.π. των πλοίων που κατοχυρώνονται σ'αυτές σε δημόσιους πλειστηριασμούς πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσεως των πλοίων, επειδή τα έσοδα από την πώληση των πλοίων θα ωφελήσουν τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων κατά τις οποίες τα πλοία θα πωληθούν. Αποτελεί παράβαση της αρχής της συσχετίσεως εσόδων-εξόδων, τα έξοδα αυτά να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία κατέστησαν οριστικά και εκκαθαρισμένα, αφού με τα σχετικά έσοδα θα ωφεληθούν επόμενες χρήσεις.

Τέλος σημειώνουμε ότι, για να κρίνουμε αν μια συγκεκριμένη δαπάνη πρέπει να θεωρείται έξοδο χρήσεως, είναι συχνά χρήσιμο να απαντήσουμε στα εξής δύο ερωτήματα: (α) αν η δαπάνη πραγματοποιήθηκε για να παράγει έσοδο της τρέχουσας χρήσεως, και (β) αν η δαπάνη μειώνει την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Αν και στα δύο αυτά ερωτήματα η απάντηση είναι θετική, η δαπάνη οπωσδήποτε είναι έξοδο της χρήσεως.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ – **ΘΕΟΔΩΡΟΣ Γ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ 2008
- 2) ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ή ΤΑ ΔΛΠ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΓΛΣ – **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΚΕΛΛΗΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2005
- 3) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – **ΕΜΜ. Ι. ΣΑΚΕΛΛΗ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ, ΑΘΗΝΑ 2002
- 4) ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – **ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΑΘ. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, 2^η ΕΚΔΟΣΗ ΑΘΗΝΑ 2003
- 5) www.logist.com
- 6) ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
- 7) ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – **ΝΙΚΟΛΑΟΣ Σ. ΠΟΜΟΝΗΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: Α' ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, ΑΘΗΝΑ 1998
- 8) ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ – **ΓΡΗΓΟΡΙΟΣ Κ. ΣΦΑΚΙΑΝΟΣ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: INTERBOOKS, ΑΘΗΝΑ 1996
- 9) ΓΕΝΙΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΔΕΛΤΑ **ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ – Π. ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ – Σ. ΜΩΥΣΗ**
ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ROSILI ΑΘΗΝΑ 2005

