

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ

ΠΩΛΗΣΕΩΝ»

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΒΑΛΛΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΚΩΤΣΙΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ : ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 74	3
Ο λογ/σμός 74 σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ	3
Ο λογ/σμός 74 σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ	5
Λογιστικός χειρισμός του Λογ/σμού 74	6
Έννοια των επιχορηγήσεων	6
Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων	7
Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών	7
Επιδοτήσεις επιτοκίων	8
Ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις	8
Διάφορα έσοδα πωλήσεων	9
Λειτουργία του Λογ/σμού 74	11
Ανάλυση του Λογ/σμού 74 σύμφωνα με τον ΚΒΣ	12
Ο Λογ/σμός 74 σύμφωνα με την φορολογία εισοδήματος	14
Ο Λογ/σμός 74 σύμφωνα με τον ΦΠΑ	15
Το χαρτόσημο σε επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις	16

Παρακολούθηση του Λογ/σμού 74	19
Έννοια της αρχής της συντηρητικότητας	24
Όλα όσα εφαρμόζονται για την λειτουργία του Λογ. 74	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΟΥ 74	32
Λογ/σμός 74.00	32
Λογ/σμός 74.01	32
Λογ/σμός 74.01	33
Λογ/σμός 74.02	35
Λογ/σμός 74.03	36
Λογ/σμός 74.05	41
Λογ/σμός 74.98	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ)	48
No 274. Γνωμ. 2302/1996	48
No 206. Γνωμ. 2138/1994	50
No 155. Γνωμ. 2026/1993	54
No 93. Γνωμ. 1687/1982	56
No 47. Γνωμ. 1228/1989	59
No 41. Γνωμ. 1063/1985	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	64
Περιεχόμενα	64
Πεδίο εφαρμογής	65
Ορισμοί σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό	66
Πρότυπο	
Κρατική Υποστήριξη	66
Κρατική Επιχορήγηση	67
Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά	68
στοιχεία	
Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα	68
Χαριστικά Δάνεια	68
Εύλογη αξία	69
Ανάλυση των Κρατικών Επιχορηγήσεων	70
Γνωστοποιήσεις	86
Μεταβατικές Διατάξεις κατά την εφαρμογή του	87
Δ.Λ.Π.	
Ημερομηνία έναρξης ισχύος του Δ.Λ.Π.	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	89

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή αναφέρεται γενικά στην ανάλυση του λογαριασμού 74, ο οποίος ανήκει στην ομάδα 7 του Ε.ΓΛΣ και ειδικότερα παρακολουθεί τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση, σε κάθε χρήση, από επιχορηγήσεις του Κράτους. Πιο αναλυτικά, με τον όρο επιχορηγήσεις εννοούμε τα ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση, με οποιονδήποτε τρόπο, από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση, σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωρες. Έτσι λοιπόν, με τους κατάλληλους δευτεροβάθμιους λογ/σμούς παρακολουθούνται τα διάφορα έσοδα της επιχειρήσεως, που πραγματοποιεί αυτή σαν συνέπεια των πωλήσεων. Τέτοια έσοδα είναι οι επιχορηγήσεις που χορηγεί στην επιχείρηση το Κράτος και άλλοι

οργανισμοί για την δραστηριότητά της (κυρίως για τις εισαγωγές προϊόντων). Επίσης, με τον λογαριασμό «74» παρακολουθούνται άλλα παρεμφερή έσοδα, όπως επιστροφές δασμών κ.λπ. επιβαρύνσεων, επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, αποζημιώσεις από πελάτες, από αβαρίες κ.λπ.

Η δομή της παρούσας πτυχιακής εργασίας περιλαμβάνει το Κεφάλαιο 1, το οποίο ασχολείται γενικά περί του Λογαριασμού 74. Στην συνέχεια το Κεφάλαιο 2, στο οποίο αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι υπολογαριασμοί του «74». Επίσης το Κεφ. 3 ασχολείται με τον Λογιστικό χειρισμό ορισμένων Γνωματεύσεων, που περιλαμβάνουν διάφορα προγράμματα περί επιχορηγήσεων των επιχειρήσεων και επιμόρφωσης της προσωπικού τους. Τέλος, το 4 Κεφάλαιο παρουσιάζει τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα των Κρατικών Επιχορηγήσεων.

Κεφάλαιο 1

Γενικά περί του Λογαριασμού 74

1. Ε.ΓΛΣ

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στο λ/σμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιείται από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διαφόρων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

Στο λ/σμό αυτόν λοιπόν καταχωρούνται πρωτίστως έσοδα προσαυξητικά των εσόδων από πωλήσεις. Με γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. όμως προστέθηκαν στο λ/σμό αυτόν υπολ/σμοί που δεν αφορούν έσοδα πωλήσεων, αλλά επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις της επιχειρήσεως για λειτουργικά έξοδα της, δηλαδή επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις που ουσιαστικά αποτελούν στοιχεία μειωτικά των

εξόδων που καταχωρούνται στους λ/σμούς της ομάδας 6.

Ως προς το χρόνο καταχώρησης των επιχορηγήσεων, επιδοτήσεων κ.λπ. στον παρόντα λ/σμό, το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι «τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων, καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους υπολ/σμούς του 74 καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή έχει γνωρίσει εγγράφως στην επιχείρηση ότι είναι δυνατή η είσπραξή τους ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της επιχείρησης, που βασίζονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος

οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα:

- **όσα αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσεως καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 74 ενώ,**
- **όσα αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολ/σμών του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».**

Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις του ΚΒΣ, όπως αμέσως παρακάτω εκτίθεται, η πίστωση του σχολιαζόμενου λ/σμού με τα καταχωρούμενα σ' αυτόν έσοδα πρέπει να γίνεται κατά την είσπραξή τους ή μετά τη λήψη εγγράφου από τον οργανισμό που χορηγεί την επιδότηση κ.λπ. με το οποίο να πιστοποιείται ότι η επιχείρηση έχει πιστωθεί με τα έσοδα.

Ο λ/σμός 74 λειτουργεί σύμφωνα με όσα εκθέτονται πιο πάνω στην § 154.3. σχετικά με τη λειτουργία των λ/σμών πωλήσεων και τα όσα

εκθέτονται πιο κάτω στα ειδικά σχόλια των υπολ/σμών του λ/σμού αυτού.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Λογιστικός χειρισμός του λογ/σμού 74

- Στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διαφόρων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

- **Επιχορηγήσεις (λογ. 74.00)** είναι ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφορες.

- **Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων (λογ. 74.01)** είναι ποσά που επιστρέφονται στην επιχείρηση εξαιτίας εξαγωγών της ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό (εκτός Ε.Ε.) ή σε πελάτες του εσωτερικού, στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (όπως π.χ. Ν.Δ. 4171/1961). Σε περίπτωση που οι δασμοί, φόροι και τέλη, οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, καταχωρούνται στο λογ/σμό 33.14.01 «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή», κατά την επιστροφή τους καταχωρούνται στο λογ/σμό αυτό (33.14.01) και όχι στο λογ/σμό 74.01 (βλέπε και σελ. 304).

- **Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών (λογ. 74.02)** είναι ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που

επιστρέφονται στην επιχείρηση από τις Τράπεζες, λόγω εξαγωγών, σύμφωνα με τις αποφάσεις της Νομισματικής Επιτροπής που ισχύουν κάθε φορά.

Με τα ποσά που εισπράττονται από επιδοτήσεις επιτοκίων πιστώνεται ο λογ. 74.05 «Επιδότηση επιτοκίου δανείων πάγιων επενδύσεων» (γνωμ. 93/1687/92). Μπορεί όμως το ποσό επιδότησης επιτοκίου που εισπράττει η επιχείρηση να μειώνει κατ' ευθείαν το ποσό των χρεωστικών τόκων (άρθρο 11 παρ. 3 Ν. 1262/82).

Οι επιχειρήσεις, όταν εισπράττουν επιδοτήσεις από την Ε.Ε. ή τον ΟΑΕΔ ή από άλλο φορέα για κάλυψη των λειτουργικών εξόδων τους (π.χ. για εκπαίδευση προσωπικού ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας ή για εκπόνηση μελετών κλπ.), τότε τις επιδοτήσεις αυτές τις καταχωρούν στην πίστωση του λογ/σμού 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις» (γνωμ. 47/1228/89). Όταν όμως εισπράττουν επιδοτήσεις από την Ε.Ε.

για απόκτηση πάγιων στοιχείων, τότε τις καταχωρούν στην πίστωση του λογ. 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων στοιχείων».

Οι επιχορηγήσεις και οι επιδοτήσεις που λαμβάνονται από τον ΕΟΜΜΕΧ για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών και την εκπόνηση μελετών της επιχείρησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις» (Εγκ. 49745/Λ.Σ 2026/Αρ. Γν. 155/93 Υπ. Εθν. Οικ.).

- Πρόσθετα έσοδα πωλήσεων (λογ. 74.98) είναι έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της επιχείρησης μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πώλησης και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περίπτωση αθέτησης όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν είναι εφικτή

η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε η βλάβη. Στο λογ. 74.98 καταχωρούνται και οι πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από τους λογ. 33.15 και 33.16.

- Τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων καταχωρούνται στα βιβλία μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στο λογ. 74 καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή έχει γνωρίσει εγγράφως στην επιχείρηση ότι είναι δυνατή η είσπραξη τους, ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της επιχείρησης, που βασίζονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα,

όσα μεν αφορούν πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης καταχωρούνται στην πίστωση του λογ/σμού 74, όσα δε αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

- Ο λογαριασμός 74 λειτουργεί σε γενικές γραμμές με τον τρόπο εκείνο που λειτουργεί και ο λογ. 70 (βλέπε σελ. 510).

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την είσπραξη της επιδότησης καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, στο λογ/σμό 36.00 «Έξοδα επόμενων χρήσεων».

Το ίδιο γίνεται και στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εισπράττει από τον ΟΑΕΔ, την ΕΟΚ ή άλλο φορέα ποσά για εκπαίδευση του προσωπικού της ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας (Γνωμ. 1228/89). Δηλαδή και στις περιπτώσεις αυτές τα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 74.03.

2. ΚΒΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 3 του ΚΒΣ «ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής».

Με την Ερμ. Εγκ. του ΚΒΣ διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «το τιμολόγιο αυτό είναι αθεώρητο, εκδίδεται δε για την είσπραξη επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων, για τις επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων (πριμ εξαγωγών) και για άλλα ανόργανα έσοδα που προκύπτουν από λογιστικοποιημένες διαφορές (π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές

διαφορές κ.λπ.), ανεξάρτητα από το αν ο καταβάλλον είναι επιτηδευματίας ή όχι. Το τιμολόγιο αυτό καλύπτει κατά ένα μέρος τις συναλλαγές, για τις οποίες εκδίδονταν η προβλεπόμενη από το άρθρο 13 παραγρ. 25 του π.δ. 99/1977, θεωρημένη απόδειξη είσπραξης.

Έτσι, μεταξύ των άλλων, το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται για την είσπραξη επιδοτήσεων από τον ΟΑΕΔ (ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λπ.), χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων, είσπραξη Ν.Ε.Π., είσπραξη αποζημιώσεων από ασφαλιστική εταιρία, είσπραξη ενοικίων από μίσθωση ή υπομίσθωση ακινήτων που ανήκουν στην επιχείρηση κ.λπ. Ειδικά, για την είσπραξη ενοικίων και προκειμένου να μη δημιουργούνται προβλήματα στις συναλλαγές μπορεί να εκδίδεται απόδειξη είσπραξης (αθεώρητη).

«Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται κατά την είσπραξη, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του

λογαριασμού τον δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής».

3. Φορολογία εισοδήματος

Οι επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις και γενικά τα έσοδα που θεωρούνται ως προσαυξητικά των εσόδων από πωλήσεις, προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως και υπόκεινται σε φορολογία με βάση τη γενική διάταξη του άρθρου 30 § 1 του ν. 2238/94.

Οι επιδοτήσεις επιτοκίων δανείων του ν. 1892/90 καθώς και άλλες επιδοτήσεις που λαμβάνει η επιχείρηση (από τον ΟΑΕΔ κ.λπ.) για κάλυψη λειτουργικών της δαπανών, δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα υποκείμενα σε φορολογία, αλλά συνιστούν στοιχεία αφαιρετικά των σχετικών δαπανών. Επειδή δε κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, οι λ/σμοί των εξόδων της Ομάδας 6 δεν πρέπει να πιστώνονται με τα ποσά των επιδοτήσεων κ.λπ. που λαμβάνει η

επιχείρηση, αλλά να καταχωρούνται στην πίστωση τον σχολιαζόμενου λ/σμού 74 και των αναλυτικών του, ουσιαστικά τα ποσά αυτά προσαυξάνουν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως.

4. Φ.Π.Α.

Η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας έκανε δεκτό (έγγραφο COM (88) 799/20.12.1988) ότι, οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή πώλησης πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, δηλαδή πρέπει επ' αυτών να υπολογίζεται Φ.Π.Α., εφ' όσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

- α. Οι επιδοτήσεις κ.λπ. αποτελούν την αντιπαροχή ή τμήμα αυτής,**
- β. Καταβάλλονται στον προμηθευτή (πωλητή) των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και όχι στον αγοραστή, και**
- γ. Καταβάλλονται από κάποιο τρίτο πρόσωπο. (Υπ.**

Οικ. 1019064/ 28.2.1992 Πολ. 1057).

Για την αντιμετώπιση των επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων και λοιπών ενισχύσεων κατά τον προσδιορισμό της Prorata βλ. πιο κάτω στην § 201.7.3.

5. Χαρτόσημο

Οι επιδοτήσεις, οι επιχορηγήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τα Ν.Π.Δ.Δ., υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 § 4 του Κώδικα χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Β 2410/755/1977).

Κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων, έχει γίνει δεκτό από την διοικητική και δικαστική νομολογία, ότι και μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 τον Φ.Π.Α. υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3,60% ορισμένες επιδοτήσεις κ.λπ. μεταξύ των οποίων και οι εξής:

- **Οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο στους εξαγωγείς εγχώριων γεωργικών προϊόντων (Υπ. Οικ. Εγκ. 9/1982).**
- **Οι χρηματοδοτήσεις που γίνονται από τον Οργανισμό Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού (Ν.Π.Δ.Δ.), για την επιμόρφωση του προσωπικού των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1116/1981 (Υπ. Οικ. Σ1939/300/1987, 0 279/200/1987).**
- **Οι οικονομικές ενισχύσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε παραγωγούς, κτηνοτρόφους κ.λπ. (Υπ. Οικ. Εγκ. 9/1982).**

Αντίθετα ορισμένες επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου βάσει ειδικών διατάξεων μεταξύ των οποίων και οι εξής:

- **Οι επιδοτήσεις επιτοκίων και οι επιχορηγήσεις επενδύσεων που καταβάλλονται με βάση το ν. 1262/1982 (άρθρο 6 § 8 ν.1262/1982) και το ν.**

1892/1990 (άρθρο 6 § 8 ν. 1892/1990).

- **Οι επιδοτήσεις που χορηγούνται με τις προϋποθέσεις του άρθρου 18 §§ 1 και 5 του ν. 1262/1982 από τον ΟΑΕΔ σε βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που προσφέρονται για την πρακτική άσκηση μαθητών, που παρακολουθούν προγράμματα τεχνικής ή επαγγελματικής εκπαίδευσως σε εκπαιδευτικές μονάδες οποιουδήποτε φορέα (άρθρο 18 §§ 1 και 5 ν. 1262/1982, Υπ. Οικ. Εγκ. 14/1982).**
- **Οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται από τον ΟΑΕΔ σε επιχειρήσεις και γενικά σε εργοδότες, βάση προγραμμάτων απασχολήσεως, που καταρτίζονται με απόφαση του Υπουργού Εργασίας, προς το σκοπό καταπολέμησης της ανεργίας, με τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 29 §§ 1 και 6 ν. 1262/1982, Υπ. Οικ. Εγκ. 14/1982).**
- **Η επιστροφή διαφοράς τόκων σε εξαγωγικές**

επιχειρήσεις, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1574/1970 απόφαση της Νομισματικής Επιτροπής (Υπ. Οικ. Α 5939/569/ Πολ. 236/1976). Εάν η επιστροφή αυτή προβλέπεται βάση συμβάσεως οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 3% (Κ.Τ.Χ., άρθρο 13 § 1δ").

Λογαριασμός 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»

α) Στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

Επιχορηγήσεις (λογ. 74.00) είναι ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση, με οποιονδήποτε τρόπο, από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να

πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση, σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωρες.

Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων (λογ. 4.01) είναι ποσά που επιστρέφονται στην επιχείρηση εξαιτίας εξαγωγών της ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό ή σε πελάτες του εσωτερικού στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (όπως π.χ. ν.δ. 4171/1961). Σε περίπτωση που οι δασμοί, φόροι και τέλη, οι οποίοι καταβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, καταχωρούνται στο λογαριασμό 33.14.01 «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή», κατά την επιστροφή τους καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό (33.14.01) και όχι στο λογαριασμό 74.01.

β) Οι δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής, που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό πρώτων και βοηθητικών υλών, οι οποίες προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή -ενσωματωμένες σε παραγόμενα έτοιμα προϊόντα κλπ.- ή πώληση σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα του εσωτερικού (π.χ. Ν. 4171/1961), είναι δυνατό να μην καταχωρούνται σε αύξηση της τιμής κτήσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών αυτών, αλλά σε χρέωση ειδικού υπολογαριασμού απαιτήσεως (του 33.14.01) του πρωτοβάθμιου 33 «χρεώστες διάφοροι», ο οποίος και πιστώνεται κατά την επιστροφή των ποσών αυτών στην επιχείρηση, που πραγματοποιείται μετά την εξαγωγή του έτοιμου προϊόντος ή την πώληση του σε δικαιούχα ατέλειας πρόσωπα του εσωτερικού.

Εάν οι παραπάνω δασμοί και φόροι εισαγωγής καταχωρηθούν σε αύξηση της τιμής κτήσεως των εισαγόμενων πρώτων και βοηθητικών υλών, κατά

την επιστροφή τους στην επιχείρηση θα καταχωρηθούν σε πίστωση ειδικού λογαριασμού εσόδου, τιτλοφορούμενου «επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων» (λογ/σμός 74.01). Όταν ακολουθείται ο χειρισμός αυτός πρέπει, κατά τον υπολογισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων στην Αναλυτική Λογιστική, να λαμβάνονται υπόψη και τα ποσά των επιστροφών του ειδικού λογαριασμού εσόδου. Δηλαδή, πρέπει τα ποσά αυτά να κατανέμονται και να ακολουθούν τα έσοδα από πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν από την εξαγωγή των αντίστοιχων προϊόντων, στο κόστος παραγωγής των οποίων περιλαμβάνεται η αξία κτήσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών, η οποία είχε επιβαρυνθεί κατά την εισαγωγή με τα αντίστοιχα ποσά των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων. Έτσι, με το χειρισμό αυτό, τα κατ' είδος αναλυτικά αποτελέσματα θα είναι ίσα με εκείνα που θα προέκυπταν αν εφαρμοζόταν ο πρώτος τρόπος (δηλ.

αν οι δασμοί και φόροι εισαγωγής είχαν καταχωρηθεί σε χρέωση ειδικού υπολογαριασμού απαιτήσεως και όχι σε αύξηση της αξίας κτήσεως των εισαγόμενων πρώτων και βοηθητικών υλών). Πάντως, για να αποφεύγονται τα λάθη, κάθε επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί τον ένα από τους παραπάνω δύο τρόπους πάγια.

Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών (λογ. 74.02) είναι ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που επιστρέφονται στην επιχείρηση από τις Τράπεζες λόγω εξαγωγών, σύμφωνα με τις αποφάσεις των Νομισματικών Αρχών που ισχύουν κάθε φορά.

Πρόσθετα έσοδα πωλήσεων (λογ. 74.98) είναι έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της επιχειρήσεως, μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πωλήσεως και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε

περίπτωση αθετήσεως όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και αποζημιώσεις από αβαρίες, εφόσον δεν είναι εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε η βλάβη (γιατί αυτά αναλώθηκαν, κλπ.).

1. Η διεθνώς παραδεγμένη θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας (πρόνοιας. Συνέσεως), η οποία πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως (ισολογισμού - αποτελεσμάτων), συνίσταται στο ότι, από τους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και τις διάφορες μεθόδους αποτιμήσεως και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως, τις οποίες αποδέχεται και διδάσκει η επιστήμη της ιδιωτικής οικονομικής και λογιστικής, πρέπει να επιλέγονται και να εφαρμόζονται, πάγια, εκείνες με τις οποίες προσδιορίζονται τα μικρότερα κέρδη και εμφανίζεται η λιγότερο ευνοϊκή

περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως.

Με την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας δεν επιδιώκεται, σκόπιμα, η απόκρυψη κερδών και η υποτιμημένη εμφάνιση της περιουσίας της επιχειρήσεως, αλλά στοχεύεται να εξασφαλιστεί βιωσιμότητα στην επιχείρηση, την οποία οι σύγχρονες αντιλήψεις, πολύ ορθά, θεωρούν κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη.

Β) Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή της συντηρητικότητας, τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και από επιστροφές τόκων, καταχωρούνται στα έσοδα της χρήσεως μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στη

συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους υπολογαριασμούς του 74 καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή έχει γνωρίσει εγγράφως στην επιχείρηση ότι είναι δυνατή η είσπραξή τους, ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της επιχειρήσεως, που βασίζονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα, όσα αφορούν πωλήσεις της κλεισμένης χρήσεως καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 74, όσα όμως αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Κατά τα λοιπά, για τη λειτουργία του λογαριασμού 74 εφαρμόζονται ανάλογα τα όσα καθορίζονται προηγούμενα υπό II για το λογ/σμό 70.

Γ) Στην κατηγορία των επιχορηγήσεων περιλαμβάνονται και τα ποσά που λαμβάνει η επιχείρηση, σύμφωνα με σχετικά προγράμματα, από οποιονδήποτε φορέα (Ο.Α.Ε.Δ., Ε.Ο.Κ. κλπ.) για εκπαίδευση του προσωπικού της ή δημιουργία νέων θέσεων εργασίας ή για κάλυψη μέρους των λειτουργικών εξόδων της. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στο λογ/σμό 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις», ο οποίος αναλύεται κατά επιδότηση κλπ. (βλ. γνωματ. 1063/1989 και 228/1989 Επιτροπής Γενικού Λογιστικού Σχεδίου).

1) Τις επιδοτήσεις που εισπράττετε από την Ε.Ο.Κ. για λογαριασμό συνεταιρισμών και ιδιωτικών επιχειρήσεων γάλακτος, που στην επιστολή σας αποκαλείτε «υπεργολάβους» ή «φορείς» και στους οποίους στη συνέχεια αποδίδετε τα σχετικά ποσά, μπορείτε να τις παρακολουθείτε σε έναν από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 53.91-53.97 του πρωτοβάθμιου 53 «Πιστωτές διάφοροι» του

Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.).

2) Για την καταχώριση και παρακολούθηση των επιδοτήσεων που λαμβάνετε από την Ε.Ο.Κ., για κάλυψη των λειτουργικών εξόδων του ειδικού εργαστηρίου σας στη Λάρισα -το οποίο δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια- μπορείτε να χρησιμοποιήσετε έναν από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» (π.χ. τον 74.03 «Ειδικές Επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις», τον οποίο θα αναλύσετε σε τριτοβάθμιους, ανάλογα με τις ανάγκες σας).

3) Τα έξοδα που πραγματοποιείτε για την εκτέλεση των «προγραμμάτων», καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς των κατ' είδος οργανικών εξόδων της Ομάδας 6, τους οποίους, σύμφωνα με την παραγρ. 2.2.603 του Γ.Λ.Σ., μπορείτε να αναπτύξετε στον τρίτο ή τέταρτο βαθμό και κατά προορισμό (κατά πρόγραμμα κλπ.). Για το

τμήμα της επιδοτήσεως που παρακρατάτε για κάλυψη των αντίστοιχων λειτουργικών εξόδων σας, εφαρμόζονται τα όσα αναφέρουμε αμέσως προηγούμενα, στην απάντηση του 2ου ερωτήματός σας.

4) και 5) Οι επιδοτήσεις που λαμβάνετε από την Ε.Ο.Κ. για απόκτηση πάγιων στοιχείων που εξυπηρετούν το πρόγραμμα, καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», τον οποίο μπορείτε να αναλύσετε σε τριτοβάθμιους κλπ. λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες σας. Οι αποσβέσεις των πάγιων αυτών περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», και ενδεχομένως και του 85, αν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και διενεργείτε και πρόσθετες αποσβέσεις.

Για τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων, που

αποκτήθηκαν με τις ανωτέρω επιδοτήσεις, εφαρμόζονται τα όσα ορίζονται στην παρ. 2.2.402 περ. 8 εδαφ. ζ του Γ.Λ.Σ. Αν, όμως, για την κάλυψη της δαπάνης των αποσβέσεων λαμβάνετε σχετική επιδότηση τότε το ποσό της επιδοτήσεως με την οποία αποκτήσατε τα πάγια στοιχεία μεταφέρεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού.

6) Τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την είσπραξη της επιδοτήσεως και έναρξη των κύριων εργασιών και διαδικασιών εκτελέσεως του προγράμματος, μεταφέρονται και καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, στο λογ/σμό 36.00 «έξοδα επομένων χρήσεων».

Τα ποσά που λαμβάνονται από τον Ο.Α.Ε.Δ., την Ε.Ο.Κ. ή άλλο φορέα, για εκπαίδευση του προσωπικού ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας (σχετικού προγράμματος Ο.Α.Ε.Δ., κλπ.), καταχωρούνται στην πίστωση ενός από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου

**74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»,
π.χ. στον 74.03. ο οποίος θα τιτλοφορηθεί «ειδικές
επιχορηγήσεις-επιδότησεις» και ο οποίος θα
αναλυθεί σε τριτοβάθμιους ανάλογα με τις ανάγκες
σας (π.χ. 74.03.00 «επιδότησεις Ο.Α.Ε.Δ. για
εκπαίδευση προσωπικού», 74.03.01 «επιδότησεις
Ο.Α.Ε.Δ. για νέες θέσεις εργασίας» κλπ.).**

Κεφάλαιο 2

Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμού του 74

Στο λ/σμό 74 περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι:

Λ/σμός 74.00 «Επιχορηγήσεις πωλήσεων»

1. Ε.ΓΛΣ

Επιχορηγήσεις είναι ποσά που χορηγούνται στην επιχείρηση με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να πραγματοποιεί αυτή πωλήσεις (προϊόντων ή υπηρεσιών) ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφωρες.

2.ΚΒΣ

Όπως προαναφέρθηκε εκδίδεται (αθεώρητο) τιμολόγιο κατά την είσπραξη των επιχορηγήσεων ή

κατά την πίστωση της επιχειρήσεως εκ μέρους του χορηγούντος την επιχορήγηση, εφόσον η επιχείρηση έλαβε γνώση εγγράφως της πιστώσεώς της.

Τα έσοδα από τα πριμ και τις επιστροφές διαφοράς τόκων και άλλων επιβαρύνσεων, της εξαγωγικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, που δίνονται για την ενίσχυση της προσπάθειας διευρύνσεως των εξαγωγών ελληνικών προϊόντων και δεν έχουν σχέση με τις τιμές πωλήσεως που επιτυγχάνονται από τον εξαγωγέα, δεν συνυπολογίζονται για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων αυτών, για την ένταξή τους σε κατηγορία τηρήσεως βιβλίων και για την τήρηση βιβλίου αποθήκης (ΚΒΣ, Εγκ. § 4.5.3).

Λ/σμός 74.01 «Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων»

1. Ε.ΓΛΣ

Στο λ/σμό καταχωρούνται τα ποσά που επιστρέφονται στην επιχείρηση εξαιτίας εξαγωγών της ή άλλης νόμιμης αιτίας, τα οποία είχαν καταβληθεί και συμπεριληφθεί στο κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν από το εξωτερικό και αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, που τελικά πωλήθηκαν στο εξωτερικό ή σε πελάτες τον εσωτερικού στους οποίους έχει χορηγηθεί δασμολογική ατέλεια (βάσει π.χ. το ν.δ. 4171 /1961) στην περίπτωση που τα ποσά αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στο λ/σμό 33.14.01 «δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή» κατά την εισαγωγή των αγαθών από το εξωτερικό. Στην αντίθετη περίπτωση τα επιστρεφόμενα στην επιχείρηση ποσά δεν φέρονται στην πίστωση τον σχολιαζόμενου λ/σμού εσόδων 74.01, αλλά στην πίστωση τον λ/σμού 33.14.01 (βλ. πιο πάνω § 99.10.9.2);

Σε ό,τι αφορά το χρόνο καταχώρησης των υπό συζήτηση ποσών στα βιβλία της επιχείρησης ισχύουν τα όσα αναφέρονται αμέσως παραπάνω στα γενικά σχόλια του λ/σμού.

Αν τα επιστρεφόμενα ποσά αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων τα ποσά αυτά δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λ/σμό, αλλά καταχωρούνται στην πίστωση του 82.01.01 «επιστροφή δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων».

2. ΚΒΣ, φόρος εισοδήματος κ.λπ.

Βλ. γενικά σχόλια τον λ/σμού 74

λ/σμός 74.02 «Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών»

1. Ε.ΓΛΣ

Στον λ/σμό καταχωρούνται οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών, δηλαδή τα ποσά τόκων χρηματοδοτήσεων που επιστρέφονται στην επιχείρηση από τις Τράπεζες, λόγω εξαγωγών,

σύμφωνα με τις αποφάσεις των Νομισματικών Αρχών που ισχύουν κάθε φορά.

Εάν οι εξαγωγές πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις, τα επιστρεφόμενα ποσά καταχωρούνται στο λ/σμό 82.01.02 «επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών».

2. ΚΒΣ, φορολογία εισοδήματος κ.λπ.

Βλ. γενικά σχόλια τον λ/σμού 74.

λ/σμός 74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις»

1. Ε.ΓΛΣ

Ο λ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 41/1063/1989, στην οποία αναφέρονται σχετικά με το λ/σμό αυτόν τα εξής:

«Για την καταχώρηση και παρακολούθηση των επιδοτήσεων που λαμβάνονται από την Ε.Ο.Κ., για κάλυψη των λειτουργικών εξόδων..... μπορείτε να χρησιμοποιήσετε έναν από τους κενούς

δευτεροβάθμιους λ/σμούς του 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» (π.χ. τον 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις», τον οποίο θα αναλύσετε σε τριτοβάθμιους ανάλογα με τις ανάγκες σας)».

Τη χρησιμοποίηση του παρόντος λ/σμού υιοθετεί το Ε.ΣΥ.Λ. με την γνωμάτευση 47/1228/1989 και για την καταχώρηση των ποσών που λαμβάνει η επιχείρηση από τον ΟΑΕΔ, την Ε.Ο.Κ. ή άλλο φορέα, για την *εκπαίδευση του προσωπικού* ή για την *κάλυψη νέων θέσεων εργασίας* και υποδεικνύει την ανάπτυξη του στους τριτοβάθμιους π.χ. - 74.03.00 «*επιδοτήσεις ΟΑΕΔ για εκπαίδευση προσωπικού*» - 74.03.01 «*επιδοτήσεις ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας*» κ.λπ.

Ειδικότερα για το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των επιχορηγήσεων ενδοεπιχειρησιακών προγραμμάτων επιμορφώσεως του προσωπικού, το Ε.ΣΥ.Λ., με τη γνωμάτευση τον

206/2138/1994, εισηγείται τα ακόλουθα:

«(α) Τα ποσά επιχορηγήσεων που λαμβάνονται από κοινοτικά προγράμματα (απευθείας ή μέσω φορέων κ.λπ.) για εκπαίδευση του προσωπικού, καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμού 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κ.λπ. ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

«(β) Τα πραγματοποιημένα για την επιμόρφωση του προσωπικού διάφορα έξοδα (οργάνωσης και διεξαγωγής σεμιναρίων κ.λπ.), καταχωρούνται στους κατ' είδος εξόδου αρμόδιους λ/σμούς της Ομάδας 6.

«(γ) Η συγκέντρωση του κόστους επιμορφώσεως του προσωπικού πραγματοποιείται στην Αναλυτική Λογιστική, με τη δημιουργία ιδιαίτερης θέσης κόστους κάτω από το λ/σμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» χρησιμοποιούμενου προς τούτου του κενού τριτοβάθμιου 92.01.10

«έξοδα προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού», στη χρέωση τον οποίου μεταφέρονται (με πίστωση του 90.06), από τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6, τα ποσά που αφορούν εκπαίδευση προσωπικού.

«(δ) Το διαμορφούμενο στον πω πάνω Λ/σμό 92.01.10 κόστος μεταφέρεται στη χρέωση τον Λ/σμού 96.22.74.03 «αποτελέσματα επιχορηγούμενων προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού», στην πίστωση του οποίου μεταφέρεται (με χρέωση του 90.07) το πιστωτικό υπόλοιπο τον Λ/σμού 74.03 (προηγ. περιπτ. α"). Το καταλειπόμενο χρεωστικό υπόλοιπο στο Λ/σμό 96.22.74.03 αντιπροσωπεύει τη δική σας συμμετοχή και μεταφέρεται στο Λ/σμό «αποτελέσματα χρήσεως» (της αναλυτικής λογιστικής).

«(ε) Για την ιδιαίτερη εμφάνιση της ίδιας συμμετοχής στην κατάσταση τον Λ/σμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής,

πρέπει, κατά την, σύμφωνα με την παρ. 22.803 περ. 5 του Γ.Λ.Σ., διενέργεια της εγγραφής μεταφοράς, από το λ/σμό 80.01 «μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» στη χρέωση τον λ/σμού 80.02, των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, να μεταφερθεί και το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στο λ/σμό 92.01.10 «έξοδα προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού», καταχωρούμενο στη χρέωση τον υπολ/σμού 80.02.10 και μεταφερόμενο στη συνέχεια στην χρέωση του 86.00.10.

«(στ) Στην κατάσταση του λ/σμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» (του υποδείγματος της παρ. 4.1.202 του ΓΛΣ) τα ποσά των λ/σμών 92.01.10 και 74.03 πρέπει να εμφανιστούν ιδιαίτερα και ενδεικνυόμενη προς τούτο θέση είναι αμέσως πριν από το υπόλοιπο με τον τίτλο «Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως». Η καταχώριση, στη θέση αυτή, θα γίνει ως εξής:

Μείον: «Ίδια συμμετοχή στα έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού.

86.00.10 (92.01.10) **Έξοδα προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού ΧΧΧΧΧ**

86.00.01 (74.03) **Μείον: Επιχορηγήσεις για προγρ. Προσωπικού ΧΧΧΧΧΧΧ**

Διευκρινίζεται ότι στη θέση «πλέον: άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως», το υπόλοιπο τον πρωτοβάθμιου 74 θα καταχωρηθεί μειωμένο κατά το πιο πάνω υπόλοιπο του δευτεροβάθμιου του 74.03».

2. ΚΒΣ

Για τα εισπραττόμενα ποσά επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων κ.λπ. εκδίδεται (αθεώρητο) τιμολόγιο, όπως εκτενώς αναπτύσσεται στην προηγούμενη § 156.3.1.

Λ/σμός 74.05 «Επιδότηση επιτοκίου δανείων πάγιων επενδύσεων»

1. Ε.ΓΛΣ

Ο λ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 93/1687/1992 και στην πίστωσή του καταχωρούνται τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από το κράτος λόγω επιδοτήσεως επιτοκίων δανείων που επενδύθηκαν σε πάγια στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2601/1998.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ. «... τα εισπραττόμενα ποσά επιδότησης επιτοκίου καταχωρούνται στην πίστωση τον λογαριασμού 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» και σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιό του, τον 74.05 «επιδότηση επιτοκίων δανείων παγίων επενδύσεων». Με το χειρισμό αυτόν εξασφαλίζονται απόλυτα τόσο η πληροφόρηση όσο και η διαφάνεια και συγχρόνως εφαρμόζονται και οι απαιτήσεις της πιο πάνω διάταξης του ν. 1262/1982 (αφού το τελικό αποτέλεσμα προκύπτει μετά από συσχέτιση και

αλληλοσυμψηφισμό εξόδων και εσόδων».

Κατ' ουσία τα ποσά που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό δεν αποτελούν κατά κυριολεξία έσοδα, αφού «το ποσό της επιδότησης των τόκων που εισπράττει η επιχείρηση μειώνει το ποσό των χρεωστικών τόκων, που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για να υπολογισθούν τα καθαρά κέρδη που φορολογούνται» (άρθρο 6 § 10).

Σύμφωνα με το άρθρο 6 § 10 περ. α' του ν. 2601/1998 «η επιδότηση των τόκων τον επενδυτικού δανείου παρέχεται για χρονικό διάστημα έξι (6) ετών από την πρώτη ανάληψη δόσης του δανείου», ενώ καταβάλλεται στην επιχείρηση «εφόσον έχουν εκδοθεί η απόφαση ολοκλήρωσης της επένδυσης και η απόφαση πιστοποίησης της έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της...»(άρθρο 6 § 10 περ. στ' του ν. 2601/1998). Στην περίπτωση, συνεπώς, που για την

ολοκλήρωση της επενδύσεως μεσολαβεί «κατασκευαστική περίοδος», οπότε οι τόκοι της περιόδου αυτής καταχωρούνται στο λ/σμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», οι επιδοτούμενοι τόκοι της περιόδου αυτής δεν πρέπει να αποσβένονται εφάπαξ κατά την χρήση που πραγματοποιήθηκαν όπως προβλέπει το Ε.ΓΛΣ. αλλά να αποσβένονται στη χρήση που οι επιδοτήσεις εισπράττονται και γενικότερα καταχωρούνται στην πίστωση τον παρόντος λ/σμού.

Οι προϋποθέσεις, οι περιορισμοί και οι όροι για τη λήψη επιδοτήσεων αναπτυξιακών κινήτρων καθορίζονται με το άρθρο 6 § 10 του ν. 2601/1998.

Σε περίπτωση που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 2601/1998 λάβει χώρα επιστροφή επιδοτήσεως τόκων δανείου που η επιχείρηση εισέπραξε σε προηγούμενες χρήσεις και τα ποσά που εισέπραξε μετέφερε στα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών σύμφωνα με την προαναφερόμενη

γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 93/1647/1992, για το επιστρεφόμενο στο Δημόσιο ποσό θα γίνει η εγγραφή:

42 Αποτελέσματα εις νέο

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου

προηγούμενων χρήσεων (εις) 53 Πιστωτές διάφοροι

53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε δρχ.

53.98.01 Ελληνικό Δημόσιο υποχρέωση

επιστροφής, επιδοτήσεων επιτοκίου ν. 2601/1998.

Τα τυχόν πρόστιμα κ.λπ. που καταβάλλονται καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

2. ΚΒΣ - Φ.Π.Α.

Βλέπε πιο πάνω γενικά σχόλια λ/σμού 74.

3. Φορολογία εισοδήματος

Οι επιδοτήσεις επιτοκίου του ν. 2601/1998 δεν θεωρούνται προσθετικό στοιχείο των ακαθάριστων

εσόδων, αλλά στοιχείο μειωτικό των χρεωστικών τόκων. Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως εκπίπτουν οι χρεωστικοί τόκοι μετά την αφαίρεση του ποσού της επιδοτήσεως του επιτοκίου του δανείου που τοποθετήθηκε σε προβλεπόμενα από το ν. 2601/1998 «επενδυτικά αγαθά».

Λ/σμοί 74.98 «Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων»

Στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται τα έσοδα που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από τις πωλήσεις της επιχειρήσεως μετά την έκδοση των σχετικών παραστατικών πωλήσεως και τη διενέργεια των σχετικών εγγραφών. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εσόδων αποτελούν οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλουν οι πελάτες σε περίπτωση αθετήσεως όρων συμβάσεων, τα έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας και οι αποζημιώσεις από αβαρίες, στις περιπτώσεις που

δεν είναι εφικτή η μεταφορά τους σε μείωση της αξίας των αγαθών στα οποία έγινε η βλάβη, (π.χ. λόγω του ότι αυτά αναλώθηκαν και κοστολογήθηκαν ή πωλήθηκαν).

Επισημαίνεται ότι σε προβλεπόμενους από το Σ. Λ. υπολ/σμούς του σχολιαζόμενου λ/σμού καταχωρούνται και οι πιστωτικές διαφορές των λ/σμών 33.15 και 33.16, για τους οποίους βλ. πιο πάνω § 99.11).

Κεφάλαιο 3

Λογιστικός χειρισμός (Γνωματεύσεις)

Λογιστικός χειρισμός χρηματοδοτήσεως επενδυτικών προγραμμάτων Δημοσίων Επιχειρήσεων

№ 274. Γνωμ. 2302/1996

Η γνώμη μας, επί των περιλαμβανομένων στα πιο πάνω έγγραφα του ΥΠΕΘΟ και ΗΣΑΠ, είναι η ακόλουθη:

Ο λογιστικός χειρισμός της χρηματοδοτήσεως, από το Δημόσιο, των επενδυτικών προγραμμάτων των Δημοσίων Επιχειρήσεων είναι ανάλογος του σκοπού κάθε χρηματοδοτήσεως και της διαδικασίας που ακολουθείται για την παροχή της.

Ειδικότερα:

α) Οι χρηματοδοτήσεις που παρέχονται με τη διαδικασία των επιχορηγήσεων για την απόκτηση πάγιου εξοπλισμού, καταχωρούνται στο λογαριασμό

του ΕΓΛΣ 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» (και σε σχετικούς υπολογαριασμούς του) και εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στην παραγρ. 2.2.402 αριθ. 8 περίπτ. Ζ' του ΕΓΛΣ (Π.Δ. 1123/1980 όπως η παραγρ. αυτή τροποποιήθηκε με την παραγρ.17 του Π.Δ. 502/1984) (σχετική και η γνωμοδότηση μας 56/1351/1990). Τα ποσά όμως των επιχορηγήσεων, που παρέχονται για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών, καταχωρούνται σε σχετικούς υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 74 και εφαρμόζονται τα περιλαμβανόμενα στις γνωματεύσεις μας 41/1063/1989, 47/1228/1989, 192/2113/1994 και 206/2138/1994.

β) Για τις χρηματοδοτήσεις, οι οποίες παρέχονται με την εφαρμογή της διαδικασίας που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις του κωδ. Ν. 2190/1920 «περί ανώνυμων εταιριών» για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, εφαρμόζεται ο λογιστικός

χειρισμός που προβλέπεται στην παραγρ. 2.2.401 του ΕΓΛΣ.

**Λογιστικός χειρισμός κόστους και εσόδων
επιχορηγούμενων ενδοεπιχειρησιακών
προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού Νο**

206. Γνωμ. 2138/1994

Σε απάντηση της από 31.1.94 επιστολής σας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι εφόσον, όπως αναφέρθηκε στην επιστολή σας αυτή, επιθυμείτε να συγκεντρώνετε σε ιδιαίτερο λογαριασμό το κόστος επιμορφώσεως του προσωπικού σας και να εμφανίσετε ιδιαιτέρως στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως τη δική σας συμμετοχή, πρέπει να εφαρμόσετε τα ακόλουθα:

α) Όπως έχει γίνει δεκτό με την 47/1228/1989 γνωμάτευσή μας, τα ποσά επιχορηγήσεων που λαμβάνονται από κοινοτικά προγράμματα απευθείας ή μέσω φορέων κ.λπ., για εκπαίδευση του

προσωπικού, καταχωρούνται στην πίστωση του Λογαριασμού 74.03 «ειδικές, επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους κ.λπ. ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως.

β) Τα πραγματοποιούμενα για την επιμόρφωση του προσωπικού διάφορα έξοδα (οργάνωσης και διεξαγωγής Σεμιναρίων κ.λπ.), καταχωρούνται στους κατ' είδος εξόδου αρμόδιους λογαριασμούς της Ομάδας 6.

γ) Η συγκέντρωση του κόστους επιμορφώσεως του προσωπικού πραγματοποιείται Αναλυτική Λογιστική, με τη δημιουργία ιδιαίτερης θέσης κόστους κάτω από το λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας» χρησιμοποιούμενου προς τούτο του κενού τριτοβάθμιου 92.01.10 «έξοδα προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού» στη χρέωση του οποίου μεταφέρονται (με πίστωση του 90.06). από τα κατ' είδος έξοδα της Ομάδας 6, τα

ποσά που αφορούν εκπαίδευση προσωπικού.

δ) Το διαμορφούμενο στον πιο πάνω λογαριασμό 92.01.10 κόστος μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 96.22.74.03 «(αποτελέσματα) επιχορηγούμενων προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού», στην πίστωση του οποίου μεταφέρεται (με χρέωση του 90.07) το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 74.03 (προηγ. περίπτ. α'). Το καταλειπόμενο χρεωστικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 96.22.74.03 αντιπροσωπεύει τη δική σας συμμετοχή και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» (της αναλυτικής λογιστικής).

ε) Για την ιδιαίτερη εμφάνιση της ίδιας συμμετοχής στην κατάσταση του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» της Γενικής Λογιστικής, πρέπει, κατά τη σύμφωνα με την παραγρ. 22.803 περ. 5 του Γ.Λ.Σ. διενέργεια της εγγραφής μεταφοράς, από τον λογ/σμό 80.01 «μικτά

αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως» στη χρέωση του λογ/σμού 80.02, των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, να μεταφερθεί και το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στο λογ/σμό 92.01.10 «έξοδα προγραμμάτων επιμορφώσεως προσωπικού», καταχωρούμενο στη χρέωση του υπολογαριασμού 80.02.10 και μεταφερόμενο στη συνέχεια στη χρέωση του 86.00.10.

στ) Στην κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως (του υποδείγματος της παραγρ. 4.1.202 του Γ.Λ.Σ.) τα ποσά των λογαριασμών 92.01.10 και 74.03 πρέπει να εμφανισθούν ιδιαιτέρως και ενδεικνυόμενα προς τούτο θέση είναι αμέσως πριν από το υπόλοιπο με τον τίτλο «Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως». Η καταχώριση, στη θέση αυτή, θα γίνει ως εξής:

Μείον: Ίδια συμμετοχή στα έξοδα

επιμορφώσεως προσωπικού

86.00.10 (92.01.10) **Έξοδα προγραμμάτων**

επιμορφώσεως προσωπικού ΧΧΧΧΧ

86.00.01(74.03)

**Μείον: Επιχορηγήσεις για προγράμματα
επιμορφώσεως προσωπικού ΧΧΧ ΧΧΧΧ**

**Διευκρινίζεται ότι στη θέση «πλέον: άλλα έσοδα
εκμεταλλεύσεως», το υπόλοιπο του πρωτοβάθμιου
74 θα καταχωρηθεί μειωμένο κατά το πιο πάνω
υπόλοιπο του δευτεροβάθμιου του 74.03.**

**Λογιστικός χειρισμός λαμβανομένων
επιχορηγήσεων - επιδοτήσεων για την εκπόνηση
κ.λπ. αναπτυξιακών μελετών**

№ 155. Γνωμ. 2026/1993

**α) Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) δύναται
να εφαρμοσθεί από όλες τις οικονομικές μονάδες,
ανεξάρτητα από το εάν επιδιώκουν ή όχι
κερδοσκοπικό αποτέλεσμα.**

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 παραγρ. 2 και 7 παραγρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), οι Ε.Π.Ε. υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Γ.Λ.Σ., κατά την έκταση που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές (άρθρο 7 παραγρ. 2).

γ) Στην πιο πάνω αίτηση σας αναφέρετε ότι, η εταιρία σας παρότι «έχει περιβληθεί τον τύπο της ΕΠΕ, στην πράξη ουδεμία εμπορική πράξη επιχειρεί, λειτουργεί αποκλειστικά και μόνο ως ινστιτούτο για την ανάπτυξη του κλάδου Ξύλου - Επίπλου και την προώθηση δραστηριοτήτων υπέρ του κλάδου, χωρίς κερδοσκοπικό χαρακτήρα» και για το λόγο αυτό δεν έχετε θεωρήσει τα προβλεπόμενα από το Κ.Β.Σ. λογιστικά βιβλία και στοιχεία. Κατά τη γνώμη μας, έπρεπε να είχατε προβεί στις θεωρήσεις αυτές και να εφαρμόζατε το Γ.Λ.Σ όπως προβλέπεται στο άρθρο 7 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. Πάντως, για όλα τα θέματα του Κ.Β.Σ. αρμόδιο να σας πληροφορήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών, στο οποίο σας

συμβουλεύουμε να απευθυνθείτε.

δ) Οι επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις που λαμβάνετε από τον ΕΟΜΜΕΧ, για την κάλυψη των λειτουργικών σας δαπανών και την εκπόνηση μελετών κ.λπ. αναπτύξεως του κλάδου Ξύλου - Επίπλου, καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού του Γ.Λ.Σ. 74.03 «ειδικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις», ο οποίος έχει υιοθετηθεί με την 1063/41/1989 Γνωμάτευσή μας για ανάλογες περιπτώσεις.

**Ο λογιστικός χειρισμός της επιδοτήσεως επιτοκίου
τραπεζικού δανείου βάσει Ν. 1262/1982**

No 93. Γνωμ. 1687/1992

Εφόσον στην υπουργική απόφαση υπαγωγής της συγκεκριμένης επένδυσης στις διατάξεις του Ν. 1262/1982 καθορίζεται ότι η επιχορήγηση του Δημοσίου, για την επιδότηση του επιτοκίου του τραπεζικού δανείου, «θα εμφανίζεται με τη μορφή

αφορολόγητου αποθεματικού με ξεχωριστό λογαριασμό», τα λαμβανόμενα από το Δημόσιο σχετικά ποσά καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου 41.08 «αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων» και σε ανοιγόμενο ιδιαίτερο τριτοβάθμιο με ανάλογο τίτλο.

Σας επισημαίνουμε όμως, ότι τέτοιος όρος είναι απίθανο να περιλαμβάνεται στην υπουργική απόφαση υπαγωγής της επενδύσεως στις διατάξεις του Ν. 1262/1982, γιατί στην παρ. 3 του άρθρου 11 του νόμου αυτού ορίζεται ότι: «το ποσό επιδότησης επιτοκίου που εισπράττει η επιχείρηση, μειώνει το ποσό των χρεωστικών τόκων, που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για να υπολογισθούν τα καθαρά κέρδη που φορολογούνται» (βλ. και εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών 5/1983 στο Δ.Φ.Ν. 1983, σελ. 484-485). Συνεπώς, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή και με

τα οριζόμενα στην παρ. 1.101 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, τα εισπραττόμενα ποσά επιδότησης επιτοκίου καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 74 «επιχορηγήσεις» και διάφορα έσοδα πωλήσεων και σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο του, τον 74.05 «επιδότηση επιτοκίου δανείων πάγιων επενδύσεων». Με το χειρισμό αυτό εξασφαλίζονται απόλυτα, τόσο η πληροφόρηση όσο και η διαφάνεια και συγχρόνως εφαρμόζονται και οι απαιτήσεις της πιο πάνω διατάξεως του Ν. 1262/1982 (αφού το τελικό αποτέλεσμα προκύπτει, μετά από συσχέτιση και αλληλοσυμφηφισμό εξόδων και εσόδων).

Τέλος, σημειώνουμε ότι εάν πρόκειται περί επιχορηγήσεως πάγιων επενδύσεων, βάσει των άρθρων 4 του επ. του Ν. 1262/1982 (και όχι περί επιδοτήσεως επιτοκίου του άρθρου 11), για τα εισπραττόμενα ποσά, θα εφαρμοσθούν τα όσα προβλέπονται στην παρ. 2.2.402, αριθ. 8 περ. γ

εδαφ. α-γ του ΕΓΛΣ (το τελευταίο εδάφιο της περίπτ. α-ζ δεν αφορά στις επιχορηγήσεις που πραγματοποιούνται με βάση τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις των Ν. 1262/1982 και 1892/1990).

**Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων για
εκπαίδευση προσωπικού ή κάλυψη νέων θέσεων
εργασίας**

Νο 47. Γνωμ. 1228/1989

Σε απάντηση της από 12.9.1989 επιστολή σας, σας γνωρίζουμε ότι, τα ποσά που λαμβάνονται από τον Ο.Α.Ε.Δ., την Ε.Ο.Κ. ή άλλο φορέα, για εκπαίδευση του προσωπικού ή για κάλυψη νέων θέσεων εργασίας (σχετικού προγράμματος Ο.Α.Ε.Δ. κ.λπ.), καταχωρούνται στην πίστωση ενός από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», π.χ. στον 74.03, ο οποίος θα τιτλοφορηθεί «ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις» και ο οποίος θα αναληθεί σε τριτοβάθμιους ανάλογα

με τις ανάγκες σας (π.χ. 74.03.00 «επιδοτήσεις Ο.Α.Ε.Δ. για εκπαίδευση προσωπικού», 74.03.01 «επιδοτήσεις Ο.Α.Ε.Δ. για νέες θέσεις εργασίας» κ.λπ.).

Λογιστικός χειρισμός ορισμένων θεμάτων

(επιδοτήσεις ΕΟΚ)

№ 41. Γνωμ. 1063/1989

1) Τις επιδοτήσεις που εισπράττετε από την Ε.Ο.Κ. για λογαριασμό συνεταιρισμών και ιδιωτικών επιχειρήσεων γάλακτος, που στην επιστολή σας αποκαλείται «υπεργολάβους» ή «φορείς» και στους οποίους στη συνέχεια αποδίδετε τα σχετικά ποσά, μπορείτε να τις παρακολουθείτε σε έναν από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 53.91-53.97 του πρωτοβάθμιου 53 «Πιστωτές διάφοροι» του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.).

2) Για την καταχώρηση και παρακολούθηση των επιδοτήσεων που λαμβάνετε από την Ε.Ο.Κ., για κάλυψη των λειτουργικών εξόδων του ειδικού

εργαστηρίου σας στη Λάρισα -το οποίο δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια- μπορείτε να χρησιμοποιήσετε έναν από τους κενούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» (π.χ. του 74.03 «Ειδικές Επιχορηγήσεις – Επιδοτήσεις», τον οποίο θα αναλύσετε σε τριτοβάθμιους, ανάλογα με τις ανάγκες σας).

3) Τα έξοδα που πραγματοποιείτε για την εκτέλεση των «προγραμμάτων», καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς των κατ' είδος οργανικών εξόδων της Ομάδας 6, τους οποίους σύμφωνα με την παραγρ. 2.2.603 του Γ.Λ.Σ., μπορείτε να αναπτύξετε στον τρίτο ή τέταρτο βαθμό και κατά προορισμό (κατά πρόγραμμα κ.λπ.). Για το τμήμα της επιδοτήσεως που παρακρατάτε για κάλυψη των αντίστοιχων λειτουργικών εξόδων σας, εφαρμόζονται τα όσα αναφέρουμε αμέσως προηγούμενα, (στην απάντηση του 2ου ερωτήματος

σας).

4) **Οι επιδοτήσεις που λαμβάνετε από την Ε.Ο.Κ. και αποκτάτε πάγια και στοιχεία που εξυπηρετούν το πρόγραμμα, καταχωρούνται στο λογαριασμό 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», τον οποίο μπορείτε να αναλύσετε σε τριτοβάθμιους κ.λπ.) λογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες σας. Οι αποσβέσεις των πάγιων αυτών περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και ενδεχομένως οι του 85, αν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και διενεργείτε και πρόσθετες αποσβέσεις.**

5) **Για τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων, που αποκτήθηκαν με τις ανωτέρω επιδοτήσεις, εφαρμόζονται τα όσα ορίζονται στην παρ. 2.2.402 περ. 8 εδάφ. τ' του Γ.Λ.Σ. (βλ σελ. 337 της β' εκδόσεως ΕΛΚΕΠΑ, 1988). Αν, όμως, για την**

κάλυψη της δαπάνης των αποσβέσεων λαμβάνετε σχετική επιδότηση, τότε το ποσό της επιδοτήσεως με την οποία αποκτήσατε τα πάγια στοιχεία μεταφέρεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού.

6) Τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την είσπραξη της επιδοτήσεως και έναρξη των κύριων εργασιών και διαδικασιών εκτελέσεως του προγράμματος μεταφέρονται και καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, στο λογαριασμό 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων», όπως καθορίζεται στην περίπτ. 2 της παραγρ. 2.2.307 του Γ.Λ.Σ.

Κεφάλαιο 4

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης (ΔΛΠ 20) προτίθεται στις παραγράφους 1-41. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ αλλά διατηρούν τη μορφή της Ε.Δ.Λ.Π. του Προτύπου όταν υιοθετήθηκε από την Σ.Δ.Λ.Π. Το ΔΛΠ 20 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της βάσης για συμπεράσματα, της Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα προαναφερόμενα παρέχουν μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή για επουσιώδη θέματα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

(α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

(β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),

(γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,

(δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, «γεωργία».

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Κράτος, αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

1) Κρατική υποστήριξη, είναι μέτρο που

λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

2) Κρατική επιχορήγηση, είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το

κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης (22).

Επιχορηγήσεις που «φορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες

προϋποθέσεις.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

4. Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες που κανονικά δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

5. Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη για των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση,

πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

6. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

7. Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

(α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και

(β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

8. Κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.

9. Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

10. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της.

11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει

καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

12. Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

13. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

14. Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) οι κρατικές επιχορηγήσει αποτελούν μέσο χρηματοδότησης και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

(β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

(α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,

(β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησης τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και

(γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

16. Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι φαικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξη τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά

συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα, της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρηση τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

18. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να

καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

20. Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

22. Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των

επιδράσεών της. (ΔΛΠ 8)

Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις

23. Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθους στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των

μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία. πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

25. Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

26. Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

27. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού

στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές, στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα.

29. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα».

Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

30. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε

κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

32. Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή

σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής από μείωση ς της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ

34. Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου 3 για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι

δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

35. Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές, συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

36. Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και

διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.

37. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

38. Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

(α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις

κρατικές επιχορηγήσεις.

περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασης τους στις οικονομικές καταστάσεις,

(β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξη, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,

(γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:

(α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και

(β) είτε:

(i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της

για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», είτε

- (ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

Σχόλια: Όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 (ΔΛΠ 8).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) **ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Α. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, Εκδόσεις ΠΑΠΑΖΗΣΗ ΝΙΚΗΤΑΡΑ, ΕΜΜ. ΜΠΕΝΑΚΗ – ΑΘΗΝΑ.**
- 2) **ΘΕΟΔΩΡΟΥ Γ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ, Εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ (ΑΘΗΝΑ – ΚΟΜΟΤΗΝΗ 1991).**
- 3) **ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ (1997-1998).**
- 4) **ΜΙΛΤΙΑΔΗ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ, Εκδοτικός Οίκος «ΠΑΜΙΣΟΣ» (ΑΘΗΝΑ 1987).**
- 5) WWW.google.com.