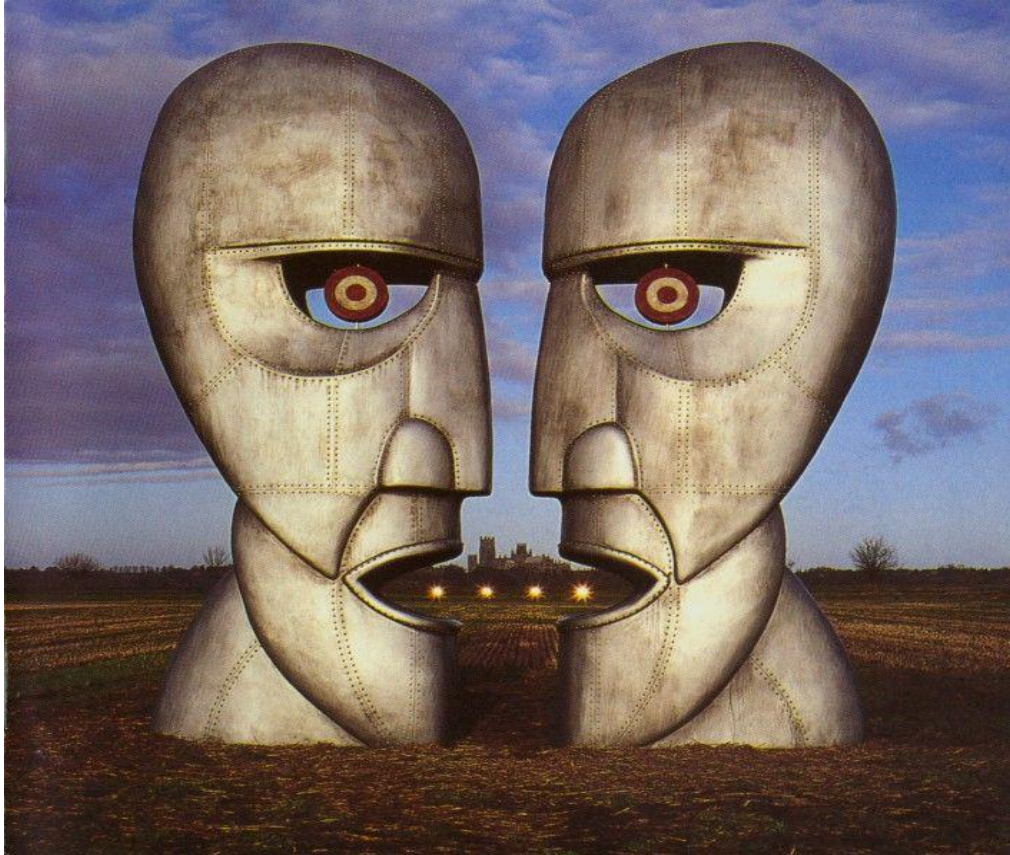


**Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ Σ.Δ.Ο.
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: Η ΟΜΑΔΑ 6 ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΣΙΔΕΡΗ ΜΑΡΙΑ

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ ΑΡΤΕΜΗΣ ΑΜ : 8094
ΦΩΤΕΙΝΟΠΟΥΛΟΣ ΖΩΗΣ ΑΜ : 7765
ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΗΣ ΑΜ : 7716**

ΠΑΤΡΑ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΝΟΤΗΤΑ 1^η : Οι λογαριασμοί της 6^{ης} Ομάδας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. Γνωριμία με την 6 ^η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ και μια πρώτη παρουσίαση των λογαριασμών που την απαρτίζουν.....	8
1.1 Μια πρώτη γνωριμία με την 6 ^η ομάδα.....	8
1.2 παρουσίαση λογαριασμών 6 ^{ης} ομάδας με λεπτομερή ανάλυση όλων των υπολογαριασμών.....	9

ΕΝΟΤΗΤΑ 2^η : Ανάλυση των λογαριασμών από λογιστική άποψη και χρήση παραδειγμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. Ανάλυση των λογαριασμών της 6 ^{ης} ομάδας και οι οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. για την λειτουργία των λογαριασμών	26
2.1 Εισαγωγικές σημειώσεις.....	26
2.2 Λειτουργία της 6 ^{ης} ομάδας.....	26-33
2.2.1 Λογαριασμός 60 « Αμοιβές και έξοδα προσωπικού »	
2.2.1.1 60.00 «αμοιβές έμμισθου προσωπικού», 60.01 «αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»	
2.2.1.2 60.02 «παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»	
2.2.1.3 60.03 & 60.04	
2.2.1.4 60.05 «αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία»	
2.2.2 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων»	
2.2.3. 62 « Παροχές τρίτων »	
2.2.4. 63 « Φόροι-Τέλη »	
2.2.5. 64 « Διάφορα έξοδα »	
2.2.5.1 64.00 « Έξοδα μεταφορών »	
2.2.5.2 64.01 « Έξοδα τρίτων »	
2.2.5.3 64.02 « Έξοδα προβολής και διαφήμισης »	
2.2.5.4 64.03 « Έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων »	
2.2.5.5 64.04 « Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών »	
2.2.5.6 64.07 « Έντυπα και γραφική ύλη »	
2.2.5.7 64.08 « Υλικά άμεσης ανάλωσης »	
2.2.5.8 64.10 « Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων »	
2.2.5.9 64.11 « Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων »	
2.2.5.10 64.12 « Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων »	
2.2.5.11 64.98 « Διάφορα έξοδα »	
2.2.6 65 « Τόκοι και συναφή έξοδα »	
2.2.6.1 65.09 « Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου »	
2.2.6.2 65.98 « Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα »	
2.2.7. 66 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος »	
2.2.8. 68 « Προβλέψεις εκμετάλλευσης »	
2.2.9. 69 « Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων »	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3 Λογιστικά παραδείγματα πάνω στους λογαριασμούς της 6 ^{ης} ομάδας.....	34
3.1. Γενικά για την ενότητα.....	34
3.2. Λογιστικά παραδείγματα.....	34
3.2.1 Λογαριασμός 60 « Αμοιβές και έξοδα προσωπικού ».....	34
3.2.2 Λογαριασμός 61 « Αμοιβές και έξοδα τρίτων ».....	36
3.2.3 Λογαριασμός 62 « Παροχές τρίτων ».....	37
3.2.3.1 Παράδειγμα καταβολής ενοικίων	
3.2.4 Λογαριασμός 64 « Διάφορα έξοδα ».....	39
3.2.4.1 Παράδειγμα αγοράς τροφής για το σκύλο του εργοστασίου	
3.2.4.2 Παράδειγμα διάθεσης δώρων μικρής αξίας (μέχρι 8,80 ευρώ) σε πελάτες ή στο κοινό με σκοπό την προβολή της επιχείρησης.	
3.2.5 Λογαριασμός 65 « Τόκοι και συναφή έξοδα ».....	40
3.2.5.1 Παράδειγμα καταχώρησης τόκων τραπεζικού δανείου	
3.2.6 Λογαριασμός 66 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος ».....	42
3.2.6.1 Παράδειγμα απόσβεσης παγίων στοιχείων που αποκτήθηκαν με επιχορήγηση του νόμου 2601/98.	
3.2.7. Λογαριασμός 68 « Προβλέψεις εκμετάλλευσης ».....	44
3.2.7.1 Παράδειγμα υπολογισμού πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.	

ΕΝΟΤΗΤΑ 3^η : Ανάλυση των λογαριασμών από φορολογική άποψη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4 Φορολογική άποψη.....	45
4.1 Η ομάδα 6 από φορολογική άποψη.....	45
4.1.1 Γενικά	
4.2 Φορολογική αναγνώριση των αμοιβών προσωπικού.....	46
4.3 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 61. «Αμοιβές και έξοδα τρίτων ».....	48
4.3.1 Αμοιβές και έξοδα μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε.	
4.3.1.1 Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου, με τη μορφή ποσοστών πάνω στα κέρδη της χρήσης (άρθρο 24 Ν. 2190/20)	
4.3.1.2 Υποβολή καταστάσεων στη Δ.Ο.Υ. για τις αμοιβές του Δ.Σ. (άρθρο 20 του Κ.Β.Σ.)	
4.3.1.3 Παρακράτηση και απόδοση του φόρου	
4.3.1.4 Υπολογισμός και απόδοση χαρτοσήμου	
4.3.1.5 Αμοιβή διαχειριστού που είναι και εταίρος της Ε.Π.Ε.	
4.3.1.6 Αμοιβή διαχειριστού που δεν είναι εταίρος της Ε.Π.Ε.	
4.4 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 62. « Παροχές τρίτων ».....	58
4.4.1 Τεκμαρτό ενοίκιο (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	
4.5 Φορολογικός χειρισμός του λογ./σμού 63 «Φόροι – Τέλη ».....	61
4.6 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 64. « Διάφορα έξοδα ».....	61
4.7 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 65.« Τόκοι και συναφή έξοδα ».....	63
4.8 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 66. « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος ».....	63

ΕΝΟΤΗΤΑ 4^η : Ανάλυση των εννοιών « Αποσβέσεις – Προβλέψεις ».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.Γενικά	64
5.1. Αποσβέσεις.....	64-73
5.1.1 Έννοια και ορισμός των αποσβέσεων.	
5.1.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί	
5.1.3. Βασικά αίτια των αποσβέσεων	
5.1.4. Σκοποί διενέργειας των αποσβέσεων	
5.1.4.1.Η συσσώρευση της αξίας του παγίου	
5.1.4.2.Η ενίσχυση της τάσης για επενδύσεις	
5.1.4.3.Το ακριβές κόστος	
5.1.4.4Η ακριβής διαμόρφωση και εμφάνιση της περιουσίας	
5.1.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων	
5.1.5.1 Ο συντελεστής της απόσβεσης	
5.1.5.2 Η «Αξία Κτήσης» των πάγιων περιουσιακών στοιχείων	
5.1.5.3 Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων	
5.2. Η μέθοδος σαν παράγοντας της απόσβεσης	74
5.3. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων	75-77
5.3.1 Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού	
5.3.2 Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού	
5.3.2.1 Η μέθοδος της «Σταθερής Απόσβεσης»	
5.3.2.2 Η μέθοδος της «Αύξουσας Απόσβεσης»	
5.3.2.3 Η μέθοδος της «Φθίνουσας Απόσβεσης»	
5.3.3 Κριτική αξιολόγηση των μεθόδων	
5.4. Αποσβέσεις για χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους.....	77
5.4.1. Χρόνος έναρξης υπολογισμού των αποσβέσεων – Χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους	
5.4.2. Οι αποσβέσεις στα βραχύχρονα αποτελέσματα	
5.5. Η λογιστική των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων	79-90
5.5.1 Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων	
5.5.2. Η λογιστική οργάνωση των αποσβέσεων από το Ε.Γ.Λ.Σ	
5.5.3. Λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων σαν εξόδου	
5.5.4. Οι αποσβέσεις κατά την πώληση ή καταστροφή του παγίου	
5.5.5. Οι αποσβέσεις κατά την πώληση του παγίου	
5.5.6. Οι αποσβέσεις κατά την καταστροφή ή την απώλεια του παγίου	
5.6. Οι αποσβέσεις κατά τη νομοθεσία.....	90-93
5.6.1. Προσδιορισμός των συντελεστών	
5.6.2. Προσδιορισμός της μεθόδου της απόσβεσης και της αξίας των παγίων	
5.6.3. Υποχρέωση λογισμού αποσβέσεων	
5.6.4. Γενικά πρακτικά συμπεράσματα - επισημάνσεις	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6 Προβλέψεις.....	94
6.1. Η έννοια της πρόβλεψης.....	94
6.2. Η φύση της πρόβλεψης.....	94
6.3 Τα αίτια και τα είδη της πρόβλεψης κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	95
6.4 Γενικοί κανόνες που διέπουν τις προβλέψεις κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.....	95
6.5. Η λογιστική οργάνωση των προβλέψεων από το Ε.Γ.Λ.Σ.....	96-104
6.5.1 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	
6.5.1.1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
6.5.1.2 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε. επιχειρήσεις	
6.5.2. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
6.5.2.1. Προβλέψεις απαξίωσης ή υποτίμησης γηπέδων	
6.5.2.2. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
6.5.2.3. Προβλέψεις για: εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, έξοδα προηγούμενων χρήσεων, λοιπές έκτακτες προβλέψεις	

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Δημήτριος Ι. Καραγιάννης. « Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου » 5^η έκδοση Θεσσαλονίκη 2002.
- 2) Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος. « Γενική Λογιστική σε Ευρώ » έκδοση 2001. Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ
- 3) Ν. Σ. Πομόνης. « Γενική Λογιστική ΙΙ » 2^η έκδοση. Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης
- 4) Δημήτριος Ι. Καραγιάννης. « Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων ». Έκδοση 2007.
- 5) Σακέλλης. « Γενικό Λογιστικό Σχέδιο » Έκδοση 2007.
- 6) Κορομηλάς. « Φορολογικές Σημειώσεις » Έκδοση 2007.
- 7) Περιοδικό Λογιστής Έτους 2007.
- 8) Περιοδικό Έψιλον 7 Έτους 2007.
- 9) [www. gus . gr](http://www.gus.gr).
- 10) Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης. « Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ». Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ. ΑΘΗΝΑ 2004.
- 11) Δημήτριος Ι. Καραγιάννης. « Λογιστικά –Κοστολόγηση -Φοροτεχνικά-Γενικό Λογιστικό Σχέδιο » Θεσσαλονίκη 1995-96.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ αποτελεί ίσως την σημαντικότερη κατηγορία λογαριασμών καθώς η σημασία και η χρησιμότητα τους ξεπερνάει τα όρια της λογιστικής απεικόνισης των καθημερινών εξόδων μιας επιχείρησης ή εταιρείας με τις ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Όπως είναι γνωστό σε όλους όσους ασχολούνται με την λογιστική χωρίς να έχουν ιδιαίτερες γνώσεις ότι τα έξοδα μιας επιχείρησης παίζουν μεγάλο ρόλο στην διαδικασία υπολογισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης συμμετέχοντας ενεργά στις διαδικασίες κλεισίματος της διαχειριστικής χρήσης. Τα έξοδα μεταφέρονται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της ομάδας 8 και έπειτα μεταφέρονται στη χρέωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 86.99.«Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως»,διαμορφώνοντας το αποτέλεσμα καθώς η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων μας δείχνει αν η επιχείρηση έχει κέρδη ή ζημιές ,καθώς επίσης και το ποσό των κερδών ή της ζημιάς.

Στην ομάδα αυτή τοποθετούνται όλα τα έξοδα τα οποία κάνει η επιχείρηση μέσα στην διαχειριστική χρήση και αφορά έξοδα τα οποία πλήρωσε η επιχείρηση όπως για παράδειγμα η μισθοδοσία των υπαλλήλων της και τα μεταφορικά τα οποία πλήρωσε για την μεταφορά εμπορευμάτων στον πελάτη , τα έξοδα για πληρωμή του ηλεκτρικού ρεύματος στην ΔΕΗ , καθώς και άλλα τέτοια παρόμοια έξοδα τα οποία λέμε ότι πραγματοποιούνται για την ομαλή λειτουργία της εκμετάλλευσης σε μια οποιαδήποτε επιχείρηση.

Διαβάζοντας κανείς τα όσα αναφέραμε προηγουμένως εύκολα καταλαβαίνει ότι η σημασία της ομάδας αυτής είναι μεγάλη και πως η κατανόηση της πρόκειται να τον δυσκολέψει πολύ γιατί δεν αναφερόμαστε σε μια ολιγάριθμη ομάδα , αλλά αντιθέτως σε μια ομάδα με μεγάλη έκταση και δύσκολο νόημα. Θα μπορούσε πολύ εύκολα να γίνει μια απλή παρουσίαση αναφέροντας ονομαστικά τους λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας και αναλύοντας τους σε πρωτοβάθμιους ,δευτεροβάθμιους ,τριτοβάθμιους και σε τεταρτοβάθμιους αν αυτοί υπάρχουν και θα τελείωνε κάνοντας απλώς μία αναφορά σε ποιες εγγραφές χρησιμοποιούνται με την βοήθεια μικρών αυτόνομων λογιστικών άρθρων τα οποία θα μας βοηθήσουν απλώς να καταλάβουμε ότι τα έξοδα χρεώνονται ενώ τα έσοδα πιστώνονται. Το όλο ζήτημα είναι η κατανόηση της λειτουργίας των λογαριασμών της ομάδας 6, καθώς επίσης και η σημασία του ιδιαίτερου ρόλου που παίζουν για την επιχείρηση τόσο από λογιστική όσο και από φορολογική άποψη.

Η πτυχιακή αυτή έχει σαν απώτερο σκοπό την παρουσίαση και ανάλυση της ομάδας 6 με τέτοιο τρόπο που να δίνει την δυνατότητα στον αναγνώστη να καταλάβει πλήρως το πώς λειτουργεί η ομάδα αυτή και την σημασία που έχει για τις επιχειρήσεις, καθώς επίσης και τον τρόπο χρήσης της από τις επιχειρήσεις για την βελτίωση των αποτελεσμάτων τους.

Η πτυχιακή χωρίζεται σε έξι κεφάλαια για την καλύτερη κατανόησή του και σε μια προσπάθεια να μην κουράσει τον αναγνώστη της με συνέπεια την αποθάρρυνση του, μεταδίδοντας του την γνώση με έναν συμβατικό τρόπο. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια γνωριμία με την ομάδα 6 έτσι ώστε να γνωρίσουμε την ομάδα 6 και μια λεπτομερής παρουσίασης όλων των λογαριασμών σε πρωτοβάθμιους , δευτεροβάθμιους , τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους εφόσον φυσικά υπάρχουν. Έπειτα στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια αναλυτική αναφορά στην λογιστική χρήση κάθε λογαριασμού ξεχωριστά καθώς και της σημασίας την οποία ενέχει. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται παραδείγματα πάνω στην λογιστική χρήση και σημασία των λογαριασμών αυτών καθ' εαυτών της ομάδας 6. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια λεπτομερέστατη αναφορά στις σημαντικότερες χρήσεις της ομάδας 6 πάνω στη φορολογική χρήση των λογαριασμών της, που κρίνω ότι μας ενδιαφέρει πολύ. Στο πέμπτο και έκτο κεφάλαιο ασχολούμαστε με τις έννοιες των αποσβέσεων και των προβλέψεων αντίστοιχα που κρίνονται μεγάλης σημασίας καθώς η καλή ή η κακή χρήση τους επιφέρει σημαντικά αποτελέσματα στην επιχείρηση.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1^η**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1****1 Γνωριμία με την 6^η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ και μια πρώτη παρουσίαση των λογαριασμών που την απαρτίζουν.****1.1 Μια πρώτη γνωριμία με την 6^η ομάδα**

Το Ε.Γ.Λ.Σ αποτελείται από δέκα διαφορετικές ομάδες λογαριασμών οι οποίες διαιρούνται σε εκατομμύρια υπολογοριασμούς όπου ο καθένας εξυπηρετεί και έναν συγκεκριμένο σκοπό για τον οποίο έχει δημιουργηθεί. Οι ομάδες διακρίνονται σε Πάγιο Ενεργητικό ,Αποθέματα , Χρεώστες Διάφοροι ,Κεφάλαιο , Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις , Οργανικά Έξοδα , Έσοδα , Αποτελέσματα , Αναλυτική Λογιστική , Λογαριασμοί Τάξεως. Εμάς μας ενδιαφέρει η 6^η ομάδα των οργανικών εξόδων στην οποία τοποθετούνται όλα τα έξοδα τα οποία κάνει μια επιχείρηση σε μια διαχειριστική χρήση .

Όπως προείπαμε, στην ομάδα 6 τοποθετούνται όλα τα έξοδα τα οποία κάνει η επιχείρηση και τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης τα οποία λέγονται οργανικά , καθώς και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στην 6^η ομάδα δεν καταχωρούνται :

1 ποσά που έχουν σχέση με επενδύσεις ή τοποθετήσεις τα οποία τοποθετούνται στους υπολογοριασμούς της 1^{ης} και 3^{ης} ομάδας .

2 ποσά τα οποία αφορούν ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία τοποθετούνται στους οικείους υπολογοριασμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

3 ποσά από προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση και τα οποία τοποθετούνται στους οικείους υπολογοριασμούς του 83«προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

4 ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία τοποθετούνται στους οικείους υπολογοριασμούς του 82«έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

5 ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως τα οποία χρησιμοποιούνται ως αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως , τα οποία καταχωρούνται στη χρέωση του 88.08 «Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ».

6 τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα , τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση και δεν λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης .

Αν κατά το χρόνο που καταχωρούνται οι εγγραφές των εξόδων είναι άγνωστος ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους , τα ποσά των εξόδων αυτών δύνανται να καταχωρηθούν προσωρινά στους λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας και από εκεί , είτε παροδικά μέσα στη χρήση , είτε στο τέλος αυτής κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφερθούν στους λογαριασμούς στους οποίους πράγματι ανήκουν .

Αυτό που μόλις πριν αναφέραμε δεν ισχύει στις εξής περιπτώσεις :

1. τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις παγίων στοιχείων , των οποίων το κόστος υπολογίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής

2. εκμεταλλεύσεως της 9^{ης} ομάδας ή εξωλογιστικώς με υπολογισμούς

3. βασιζόμενους σε λογιστικά στοιχεία .

4. στην περίπτωση , για τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση και αφορούν λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας , έχει προηγηθεί ,σε προηγούμενες χρήσεις , σχηματισμός προβλέψεων .

Σε περιπτώσεις καταλογισμού εξόδων σε τρίτους , τα οποία πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους , όπως για παράδειγμα έξοδα εκτυπώσεως εντύπων ή γραφικής ύλης , τα οποία για οποιοδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί σε λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας .

1.2 παρουσίαση λογαριασμών 6^{ης} ομάδας με λεπτομερήs ανάλυση όλων των υπολογαριασμών

ΟΜΑΔΑ 6^η : ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

- 60.00.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετέων)
- 60.00.01 Οικογενειακά επιδόματα
- 60.00.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως
- 60.00.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)
- 60.00.04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 60.00.05 Αποδοχές ασθένειας
- 60.00.06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 60.00.07 Επιδόματα κανονικής άδειας
- 60.00.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών
- 60.00.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 60.00.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ , βραβεία ,επιδόματα , αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κ.τ.λ.)
- 60.00.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)
- 60.00.12 Αμοιβές μαθητευόμενων (τακτικές , έκτακτες , αργιών, ασθένειας , άδειας κ.τ.λ.)
- 60.00.13
-
- 60.00.99

60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού

- 60.01.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών , Κυριακών και εξαιρετέων)
- 60.01.01 Οικογενειακά επιδόματα
- 60.01.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως
- 60.01.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)
- 60.01.04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 60.01.05 Αποδοχές ασθένειας
- 60.01.06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 60.01.07 Επιδόματα κανονικής άδειας
- 60.01.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών
- 60.01.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 60.01.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ , βραβεία ,επιδόματα , αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κ.τ.λ.)
- 60.01.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)
- 60.01.12 Αμοιβές μαθητευόμενων (τακτικές , έκτακτες , αργιών , ασθένειας , άδειας κ.τ.λ.)
- 60.01.13
-
- 60.01.99

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

- 60.02.00 Είδη ενδύσεως
- 60.02.01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)
- 60.02.02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα εστιατορίου – κυλικείου
- 60.02.03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων , εκδρομών , χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)
- 60.02.04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (π.χ. δίδακτρα , έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών ή έξοδα μετεκπαιδύσεων)
- 60.02.05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (νοσήλια , φάρμακα , έξοδα εγχειρήσεων , έξοδα κηδειών)
- 60.02.06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως)
- 60.02.07 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων
- 60.02.08
- 60.02.99 Λοιπές παρεχόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού

- 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ
- 60.03.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως
- 60.03.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως
- 60.03.03 Φόρος Α.Ν. 843/48
- 60.03.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας
- 60.03.05
-
- 60.03.99

60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού

- 60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ
- 60.04.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κύριας ασφαλίσεως
- 60.04.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως
- 60.04.03 Δωρόσημο οικοδόμων
- 60.04.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας
- 60.04.05
-
- 60.04.99

60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία

- 60.05.00 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού
- 60.05.01 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού
- 60.05.02
-
- 60.05.99

60.06

.....

60.90

60.91

.....

60.99

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ**61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος**61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων61.00.01 Αμοιβές και έξοδα συμβολαιογράφου (όταν υποκείνται σε παρακράτηση φόρου)61.00.02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών61.00.03 Αμοιβές και έξοδα οργανωτών- μελετητών- ερευνητών61.00.04 Αμοιβές και έξοδα ελεγκτών61.00.05 Αμοιβές και έξοδα ιατρών61.00.06 Αμοιβές και έξοδα λογιστών

61.00.07

.....

61.00.99 Αμοιβές και έξοδα λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών**61.01 Αμοιβές μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος**61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου61.01.01 Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων61.01.02 Αμοιβές σε εταιρείες μελετών Τεχνικών Έργων εξωτερικού

61.01.03

.....

61.01.99

61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων

61.02.00 Προμήθειες για αγορές

61.02.01 Προμήθειες για πωλήσεις

61.02.02 Προμήθειες εισπράξεων τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων

61.02.03 Μεσιτείες

61.02.04

.....

61.02.99

61.03 Επεξεργασίες από τρίτους61.03.00 Επεξεργασίες (Facon)61.03.01 Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας (Service)

61.03.02

.....

61.03.99

61.04

.....

61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

61.90.00 Αμοιβές σε εταιρείες μελετών Τεχνικών Έργων (γνωμ. 252/2244/95)

61.90.01

.....

61.90.99

.....

61.91 Πραγματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων**61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες****61.93 Αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων****61.94 Εισφορές υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών για κατασκευαζόμενα Τεχνικά Έργα**61.94.00 Εισφορές ΙΚΑ προσωπικού υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών
Τεχνικών Έργων61.94.01 Δωρόσημο οικοδόμων υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών
Τεχνικών Έργων

61.94.02

61.94.03

61.94.04

61.94.05 Κρατήσεις – Εισφορές υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.

61.94.06 Κρατήσεις – Εισφορές υπέρ Τ.Π.Ε.Δ.Ε.

61.94.07 Κρατήσεις – Εισφορές υπέρ Μ.Τ.Π.Υ.

61.94.08

.....

61.94.99

.....

61.98 Λοιπές αμοιβές τρίτων

61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)

61.98.01 Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών

61.98.02

.....

61.98.99

61.99 Προϋπολογισμένες- Προπληρωμένες αμοιβές και έξοδα τρίτων(Λ/58.01)

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ**62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής****62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας****62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας****62.03 Τηλεπικοινωνίες**62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά62.03.01 TELEX (Τηλέτυπο) – FAX62.03.02 Ταχυδρομικά

62.03.03 Διάφορα έξοδα τηλεπικοινωνιών

62.03.04

.....

62.03.10 Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση

62.03.11

.....

62.03.90

62.04 Ενοίκια62.04.00 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων62.04.01 Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων62.04.02 Ενοίκια μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού
μηχανολογικού εξοπλισμού62.04.03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων62.04.04 Ενοίκια επίπλων62.04.05 Ενοίκια μηχανογραφικών μέσων62.04.06 Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού62.04.07 Ενοίκια φωτοαντιγραφικών μέσων62.04.08 Ενοίκια φωτεινών επιγραφών

62.04.09

62.04.10 Ενοίκια χρονομεριστικής μισθώσεως Ν. 1652/1986

.....

62.04.20 Ενοίκια μισθώσεως leasing μηχανημάτων

62.04.21 Ενοίκια μισθώσεως leasing

.....

62.04.25 Ενοίκια μισθώσεως leasing μεταφορικών μέσων (ή φορτηγού
αυτοκινήτου Νο

62.04.26

.....

62.04.99

62.05 Ασφάλιστρα62.05.00 Ασφάλιστρα πυρός62.05.01 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών62.05.03 Ασφάλιστρα πιστώσεων

62.05.04

62.05.90 Ασφάλιστρα κλοπής

62.05.99

62.06 Αποθήκευτρα

62.07 Επισκευές και συντηρήσεις

- 62.07.00 Εδαφικών εκτάσεων
- 62.07.01 Κτιρίων – Εγκαταστάσεων κτιρίων – Τεχνικών Έργων
- 62.07.02 Μηχανημάτων – Τεχνικών Εγκαταστάσεων – Λοιπού
Μηχανολογικού Εξοπλισμού
- 62.07.03 Μεταφορικών μέσων
- 62.07.04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού
- 62.07.05 Εμπορευμάτων
- 62.07.06 Έτοιμων προϊόντων
- 62.07.07 Λοιπών υλικών αγαθών
- 62.07.08
-
- 62.07.99

62.08

.....

62.90

62.91 Έξοδα μεταφορικού έργου

.....

62.98 Λοιπές παροχές τρίτων

- 62.98.00 Φωτισμός (πλην ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής)
- 62.98.01 Φωταέριο (πλην φωταερίου παραγωγής)
- 62.98.02 Υδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής)
- 62.98.03 Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας
- 62.98.04
-
- 62.98.99

62.99 Προϋπολογισμένες – Προπληρωμένες παροχές τρίτων (Α/58/02)**63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ****63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος**

- 63.00.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού
- 63.00.01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού
- 63.00.02
-
- 63.00.99

63.01 Εισφορά ΟΓΑ

- 63.01.00 Εισφορά ΟΓΑ φόρου εισοδήματος
- 63.01.01
-
- 63.01.99

63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων

- 63.02.00 Χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων
- 63.02.01 Χαρτόσημα λοιπών πράξεων
- 63.02.02
-
- 63.02.99

63.03 Φόροι – Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

- 63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών
- 63.03.01 Αυτοκινήτων φορτηγών
- 63.03.02 Σιδηροδρομικών οχημάτων
- 63.03.03 Πλωτών μέσων
- 63.03.04 Εναέριων μέσων
- 63.03.05
-
- 63.03.99

63.04 Δημοτικοί Φόροι – Τέλη

- 63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού
- 63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων
- 63.04.02
- 63.04.03 Τέλη ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24 Ν 2130/1993)
- 63.04.04
-
- 63.04.99 Λοιποί δημοτικοί φόροι - τέλη

63.05 Φόροι – Τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς**63.06 Λοιποί φόροι – τέλη εξωτερικού****63.07**

.....

63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων**63.91**

.....

63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη

- 63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων
- 63.98.01 Τέλη υδρεύσεως
- 63.98.02 Φόρος ακίνητης περιουσίας
- 63.98.03 Χαρτόσημο κερδών
- 63.98.04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους
- 63.98.05 Χαρτόσημο τιμολογίων (αγοράς και πωλήσεων)
- 63.98.06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων
- 63.98.07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το
Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.
- 63.98.08 ΦΠΑ εκπιπτόμενος από στη φορολογία εισοδήματος
- 63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος
- 63.98.10
-
- 63.98.99 Λοιποί φόροι – τέλη

63.99 Προϋπολογισμένοι – Προπληρωμένοι φόροι – τέλη (Λ/58.03)

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ**64.00 Έξοδα μεταφορών**

- 64.00.00 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια) μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της οικονομικής μονάδας
- 64.00.01 Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.04 Έξοδα διακινήσεων (εσωτερικών) υλικών – αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων
- 64.00.05
-
- 64.00.99

64.01 Έξοδα ταξιδιών

- 64.01.00 Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού
- 64.01.01 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού
- 64.01.02
-
- 64.01.99

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

- 64.02.00 Διαφημίσεις από τον τύπο
- 64.02.01 Διαφημίσεις από το ραδιόφωνο – τηλεόραση
- 64.02.02 Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο
- 64.02.03 Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημέρωσης
- 64.02.04 Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών
- 64.02.05 Έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων
- 64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας
- 64.02.07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων (π.χ. χρηματοδότηση αθλητικών εκδηλώσεων ή αγώνων Rally)
- 64.02.08 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων (συμβατικές υποχρεώσεις)
- 64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων
- 64.02.10 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων
- 64.02.11
-
- 64.02.99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης

64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων

- 64.03.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού
- 64.03.01 Έξοδα εκθέσεων εξωτερικού
- 64.03.02 Έξοδα επιδείξεων
- 64.03.03
- 64.03.10 Αξία αχρηστευθέντων αποθεμάτων σε εκθεσιακούς χώρους (βλ. γνωμ. 281/2322/97 ΕΣΥΛ)
- 64.03.99

64.04 Ειδικά έξοδα προώθησεως εξαγωγών

- 64.04.00 Ειδικά έξοδα εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά (άρθρο 31 §§ 2-6 Ν. 2238/94)
 64.04.01

 64.04.99

64.05 Συνδρομές – Εισφορές

- 64.05.00 Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες
 64.05.01 Συνδρομές – Εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις
 64.05.02 Δικαιώματα Χρηματιστηρίου διαπραγματεύσεως τίτλων
 64.05.03

 64.05.99

64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις

- 64.06.00 Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς
 64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς
 64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς
 64.06.03

 64.06.98 Λοιπές δωρεές
 64.06.99 Λοιπές επιχορηγήσεις

64.07 Έντυπα και γραφική ύλη

- 64.07.00 Έντυπα
 64.07.01 Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων
 64.07.02 Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων
 64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων
 64.07.04 Αγορές βιβλίων
 64.07.05

 64.07.99

64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως

- 64.08.00 Καύσιμα και λοιπά θερμάνσεως
 64.08.01 Υλικά καθαριότητας
 64.08.02 Υλικά φαρμακείου
 64.08.03

 64.08.99 Λοιπά υλικά άμεσης αναλώσεως

64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων

- 64.09.00 Έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων
 64.09.01 Έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων
 64.09.02

 64.09.99 Έξοδα λοιπών δημοσιεύσεων

64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

- 64.10.00 Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.10.01 Προμήθειες και λοιπά έξοδα πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων
- 64.10.02
-
- 64.10.99

64.11 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων**64.12 Διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων**

- 64.12.00 Διάφορες (ζημιές) από πώληση συμμετοχών
- 64.12.01 Διάφορες (ζημιές) από πώληση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις.
- 64.12.02 Διάφορες (ζημιές) από πώληση χρεογράφων
- 64.12.03
-
- 64.12.99

64.13

.....

64.90

64.91 Διάφορες (ζημιές) από πράξεις Hedging (γνωμ. 268/2272/1996)

64.92 Διάφορες (ζημιές) από συναλλαγές στα Σ.Μ.Ε. (γνωμ. 304/99 ΕΣΥΛ)

64.93 Έξοδα από συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (γνωμ. 304/99 ΕΣΥΛ)

64.98 Διάφορα έξοδα

- 64.98.00 Κοινόχρηστες δαπάνες
- 64.98.01 Έξοδα λειτουργίας Οργάνων Διοικήσεως (π.χ. έξοδα Γ.Σ., Συμβουλίων ή Επιτροπών)
- 64.98.02 Δικαστικά και έξοδα εξώδικων ενεργειών
- 64.98.03 Έξοδα συμβολαιογράφων
- 64.98.04 Έξοδα λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών
- 64.98.05 Έξοδα διαφόρων τρίτων
- 64.98.06
-
- 64.98.99

64.99 Προϋπολογισμένα – Προπληρωμένα διάφορα έξοδα (Λ/58.04)

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΛΑ**65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων**

- 65.00.00 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μη μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.01 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.02 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.03 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.04 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.05 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές
- 65.00.06
-
- 65.00.99

65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

- 65.01.00 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ
- 65.01.01 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ με ρήτρα σε Ξ.Ν.
- 65.01.02 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.
- 65.01.03 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς Ταμειυτήρια
- 65.01.04 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ
- 65.01.05 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.
- 65.01.06 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες
- 65.01.07 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε ευρώ
- 65.01.08 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.
- 65.01.09 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το Δημόσιο από φόρους
- 65.01.10 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία
- 65.01.11
-
- 65.01.98 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ
- 65.01.99 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών**65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα****65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές****65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χρηματοδοτήσεων****65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων**

65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων

65.08 Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων

65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου

65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών

65.11

65.90 Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring

65.91

.....

65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα

65.98.00 Εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων

65.98.01

65.98.10 Τόκοι συμβάσεων REPOS Επί Τίτλων (γνωμ. ΕΣΥΛ 307/2000)

.....

65.98.99 Διάφορα έξοδα τραπεζών

**65.99 Προϋπολογισμένοι – Προπληρωμένοι τόκοι και συναφή έξοδα
(Λ/58.05)**

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

66.00.00	.....
66.00.01	<u>Αποσβέσεις Ορυχείων</u>
66.00.02	<u>Αποσβέσεις Μεταλλείων</u>
66.00.03	<u>Αποσβέσεις Λατομείων</u>
66.00.04	.....
66.00.05	<u>Αποσβέσεις Φυτειών</u>
66.00.06	<u>Αποσβέσεις Δασών</u>
66.00.07	.....
66.00.08	.....
66.00.09	.....
66.00.10	.....
66.00.11	<u>Αποσβέσεις Ορυχείων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.00.12	<u>Αποσβέσεις Μεταλλείων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.00.13	<u>Αποσβέσεις Λατομείων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.00.14	.....
66.00.15	<u>Αποσβέσεις Φυτειών εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.00.16	<u>Αποσβέσεις Δασών εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.00.17	.....
66.00.18	.....
66.00.19	.....
66.00.99	.....

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

66.01.00	<u>Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων</u>
66.01.01	<u>Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών</u>
66.01.02	Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων
66.01.03	<u>Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων</u>
66.01.04	.....
66.01.05	.....
66.01.06	.....
66.01.07	<u>Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων</u>
66.01.08	<u>Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων</u>
66.01.09	Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων
66.01.10	<u>Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων τρίτων</u>
66.01.11	.....
66.01.12	.....
66.01.13	.....
66.01.14	<u>Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.01.15	<u>Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.01.16	Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων εκτός εκμεταλλεύσεως
66.01.17	<u>Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως</u>
66.01.18	.....
66.01.19	.....
66.01.20	.....

- 66.01.21 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.23 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.25
- 66.01.26
- 66.01.27
-
- 66.01.99

66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

- 66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων
- 66.02.01 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων
- 66.02.02 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός»
- 66.02.03 Αποσβέσεις εργαλείων
- 66.02.04 Αποσβέσεις καλουπιών – ιδιοσυσκευών
- 66.02.05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων
- 66.02.06 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.02.07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.09 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.11 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός » εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.14 Αποσβέσεις καλουπιών – ιδιοσυσκευών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.16 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.19 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.20
-
- 66.02.99

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

- 66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκίνητων λεωφορείων
- 66.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
- 66.03.02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών – Ρυμουλκών – Ειδικής χρήσεως
- 66.03.03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων
- 66.03.04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων
- 66.03.05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων
- 66.03.06 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών
- 66.03.07
- 66.03.08
- 66.03.09 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς
- 66.03.10 Αποσβέσεις αυτοκίνητων λεωφορείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.12 Αποσβέσεις αυτοκίνητων φορτηγών –Ρυμουλκών – Ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.17
- 66.03.18
- 66.03.19 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.20
-
- 66.03.99

66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

- 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων
- 66.04.01 Αποσβέσεις σκευών
- 66.04.02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείου
- 66.04.03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων
- 66.04.04 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς
- 66.04.05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων
- 66.04.06 Αποσβέσεις ζώνων για πάγια εκμετάλλευση
- 66.04.07
- 66.04.08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών
- 66.04.09 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού
- 66.04.10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.14 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.16 Αποσβέσεις ζώνων για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκ – μεταλλεύσεως
- 66.04.17
- 66.04.18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως

- 66.04.19 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως
 66.04.20

 66.04.99

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

- 66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως
 66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
 66.05.02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
 66.05.03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων
 66.05.04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων
 66.05.05 Αποσβέσεις λοιπών δικαιωμάτων
 66.05.06

 66.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
 66.05.11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
 66.05.12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών
 66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκ – δόσεως ομολογιακών δανείων
 66.05.14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων
 66.05.15
 66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
 66.05.17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως
 66.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου
 66.05.19 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως
 66.05.20

 66.05.99

66.06

.....

66.90

66.91

.....

66.99 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως (Λ/58.06)

67

Ο λογαριασμός αυτός μένει κενός και συμπληρώνεται ανάλογα με τις ανάγκες και τα όσα χρειάζεται η επιχείρηση.

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία****68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων**

68.02

.....

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

66.09.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών

68.10

68.90

68.91

.....

68.99 Προϋπολογισμένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Α/58.08)**69 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Ομίλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)**

690 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60

691 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61

692 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62

693 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63

694 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64

695 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65

696 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66

697

698 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68

ΕΝΟΤΗΤΑ 2^η**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2****2. Ανάλυση των λογαριασμών της 6^{ης} ομάδας και οι οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. για την λειτουργία των λογαριασμών****2.1 Εισαγωγικές σημειώσεις**

Στο δεύτερο αυτό μέρος καταχωρούνται όλες οι οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. και οι οποίες αφορούν τον τρόπο λειτουργίας αλλά και την συνδεσμολογία όλων των λογαριασμών της 6^{ης} ομάδας , όπως αυτές περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 1123/80 και στη σχετική έκδοση του ΕΛΚΕΠΑ.

2.2 Λειτουργία της 6^{ης} ομάδας**2.2.1 Λογαριασμός 60 « Αμοιβές και έξοδα προσωπικού »**

Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας τα οποία προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της , το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση εργασίας

2.2.1.1 60.00«αμοιβές έμμισθου προσωπικού», 60.01«αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»

Στους λογαριασμούς 60.00 και 60.01 καταχωρούνται οι κατ' είδος αμοιβές για το έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό αντίστοιχα.

Σε περίπτωση που η λογιστικοποίηση της μισθοδοτικής κατάστασης γίνεται με συμψηφιστική εγγραφή, χρεώνονται, βάσει μισθοδοτικών καταστάσεων ή ατομικών εκκαθαρίσεων, με τις ονομαστικές αποδοχές του προσωπικού, σε πίστωση:

- των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02 με τα ποσά που παρακρατούνται για την εξόφληση προκαταβολών, χρηματικών διευκολύνσεων και δανείων
- των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54&55 με τα ποσά, τα οποία παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο και εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Σε περίπτωση που η λογιστικοποίηση της μισθοδοτικής κατάστασης πραγματοποιείται μέσω ταμείου, δεν γίνεται χρήση του λογαριασμού 53.00.

Επίσης, στον λογαριασμό 60.00 πραγματοποιείται και η καταχώρηση των αποδοχών που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου των Α.Ε., για παρεχόμενες υπηρεσίες στην οικονομική μονάδα με βάση σύμβαση εργασίας, όπως και για το υπόλοιπο έμμισθο προσωπικό.

Σε περίπτωση όμως που η οικονομική μονάδα, δεν δύναται ή δεν επιθυμεί να παρακολουθεί χωριστά τα οικογενειακά επιδόματα και τις αμοιβές των μαθητευόμενων στους προαιρετικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς 60.00.01, 60.00.12, 60.01.01 και 60.01.12, μπορεί να τις παρακολουθεί μαζί με τις Τακτικές αποδοχές, στους λογαριασμούς 60.00.00 και 60.01.00, κατά περίπτωση.

2.2.1.2 60.02«παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»

Στον λογαριασμό 60.02 εκτός των ποσών που αντιπροσωπεύουν αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, καταχωρούνται και τα ποσά που αντιπροσωπεύουν λοιπές παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της οικονομικής μονάδας.

Στις περιπτώσεις που κρίνεται σκόπιμο από την οικονομική μονάδα η παρακολούθηση των διαφόρων εξόδων που προορίζονται για το προσωπικό της, όπως για παράδειγμα είδη ενδύσεως ή φάρμακα, σε λογαριασμούς των αποθεμάτων, κατά την αγορά των ειδών αυτών χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 25«αναλώσιμα υλικά», αντί του λογαριασμού 60.02, πάντα μαζί με

το Φ.Π.Α., διότι ο Φ.Π.Α. αυτός δεν μπορεί να εκπέσει. Με άλλα λόγια, ο Φ.Π.Α. της Δ.Ε.Η. που πληρώνεται από την επιχείρηση για τις κατοικίες στις οποίες διαμένει το προσωπικό της. Αντιθέτως, εκπίπτει ο Φ.Π.Α. των ειδών ένδυσης, διότι προβλέπεται από το Σ.Ε.Ε., ο Φ.Π.Α. των Ι.Χ. άνω των 9 θέσεων, τα οποία μεταφέρουν το προσωπικό της επιχείρησης καθώς επίσης και ο Φ.Π.Α. από τα μισθούμενα πούλμαν που μεταφέρουν το προσωπικό αυτής.

Τα ποσά που εισπράττονται από το προσωπικό ή λογίζονται σε βάρος του για συμμετοχή στα άνωθεν έξοδα, φέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 75.01 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό».

Τα προϊόντα που χορηγεί η επιχείρηση στο προσωπικό της καταχωρούνται, με το κόστος παραγωγής τους στη χρέωση του λογαριασμού 60.02.07 «αξία χορηγούμενων αποθεμάτων», με πίστωση του λογαριασμού 78.10 «έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων».

2.2.1.3 60.03 & 60.04

Οι λογαριασμοί 60.03 «εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού» και 60.04 «εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού» χρεώνονται με τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων όπως το χαρτόσημο που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό της επιχείρησης με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών 54&55. Οι καταβολές των τεχνικών εταιρειών για δωρόσημα οικοδόμων που η πρόσληψη τους γίνεται απ' ευθείας από τις εταιρείες αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.04.03 με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 55.00.00, ενώ αν η πρόσληψη τους γίνεται από υπεργολάβους και βαρύνουν τις τεχνικές εταιρείες, καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.94.00-61.94.07.

Τα ποσά που αφορούν πρόστιμα και προσαυξήσεις που ενδεχόμενα επιβάλλονται στις εισφορές για παράδειγμα λόγω καθυστέρησης της καταβολής τους, καταχωρούνται, στη χρέωση του λογαριασμού 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» εφόσον αφορούν τη χρήση, αν όμως αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, η καταχώρησή τους γίνεται στον λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται και οι περιοδικές παροχές που καταβάλλονται συνήθως στους μισθωτούς μετά την έξοδο τους από την επιχείρηση λόγω συνταξιοδότησής τους, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 α Ν. 2238/94.

2.2.1.4 60.05 «αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την υπηρεσία»

Σε αυτόν τον λογαριασμό γίνεται η καταχώρηση των αποζημιώσεων που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό της που αποχωρεί από την υπηρεσία, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, ανεξαρτήτως του αν έχει προηγηθεί ο σχηματισμός σχετικής προβλέψεως.

2.2.2 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων»

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την επιχείρηση για εργασία τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Α) Οι αμοιβές των διαχειριστών-εταίρων που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος χρεώνονται στο λογαριασμό 61.01.03 «Αμοιβές διαχειριστών-εταίρων», ενώ όσες αμοιβές δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος χρεώνονται στο λογαριασμό 69.98.03 «Αμοιβές διαχειριστών-εταίρων». Όταν κάποιος τρίτος, εκτός της επιχείρησης, εκτελεί εργασίες για χάρη της επιχείρησης και εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για την αντίστοιχη αμοιβή του, τότε η αμοιβή αυτή καταχωρείται στο λογαριασμό 61.03.

Β) Οι αμοιβές τρίτων που δεν περιλαμβάνονται στους υπολογαριασμούς των 61.00.-61.03. καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.98 «Λοιπές αμοιβές τρίτων». Εδώ επίσης καταχωρούνται και τα οποία λογίζει ή καταβάλλει κάθε χρόνο η επιχείρηση για την παραχώρηση χρήσεως σημάτων, μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας.

Τα ποσά που η καταβολή τους γίνεται εφάπαξ για την παραχώρηση δικαιωμάτων κ.λ.π. καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.01.Οι αμοιβές των πλασιέ που συνδέονται με την επιχείρηση με σύμβαση μίσθωσης εργασίας καταχωρούνται στον 61.02.

Γ) Αν τα ποσά για την χρήση δικαιωμάτων και προνομίων δίδονται προκαταβολικά για περισσότερα χρόνια, καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.

Δ) Τα πνευματικά ή καλλιτεχνικά δικαιώματα που καταβάλλονται από τις δισκογραφικές εταιρείες στους πνευματικούς δημιουργούς καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.91«Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων».Επειτα, τα έξοδα αυτά μεταφέρονται στο λογαριασμό 92.03.04«Άμεσα έξοδα πωλήσεων».

Ε) Όταν η πρόσληψη των οικοδόμων έχει γίνει από υπεργολάβο για την κατασκευή μέρους του έργου, με τη συμφωνία τα έξοδα να βαρύνουν την επιχείρηση, τότε χρεώνονται οι αντίστοιχοι τριτοβάθμιοι και τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί του 61.94.Επίσης, οι αμοιβές που καταβάλλονται από τις τεχνικές εταιρείες σε εταιρείες μελετών, για τις οποίες δεν είναι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου, καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.90.Τα τιμολόγια των υπεργολάβων στους οποίους έχει ανατεθεί η εκτέλεση τμήματος του τεχνικού έργου καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.93, και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εταιρείες του εξωτερικού, καταχωρούνται στον 61.01.

Στ) Οι αμοιβές αρχιτεκτόνων, πολιτικών μηχανικών που αφορούν την ανέγερση των κτιρίων, αρχικά τοποθετούνται στον 61 και ύστερα μεταφέρονται στο λογαριασμό που παρακολουθείται η ανέγερση, γιατί θεωρούνται σαν δαπάνες που προσαυξάνουν το κόστος κατασκευής.

Ζ) Στο λογαριασμό 61 γίνεται η καταχώρηση μόνο των σχετικών εξόδων για τα οποία έγκειται παρακράτηση φόρου, ενώ τα υπόλοιπα από αυτά τα έξοδα τοποθετούνται στο λογαριασμό 64.98.

Η) Στο λογαριασμό 61.02.02 καταχωρούνται οι προμήθειες που αφορούν μόνο τιμολόγια του εξωτερικού και δεν σχετίζονται με χρηματοδότηση.

Θ) Οι εισφορές των ελεύθερων επαγγελματιών που αμείβονται με πάγια μηνιαία αποζημίωση καταχωρούνται στον 61.92.

2.2.3. 62« Παροχές τρίτων »

1) Στο λογαριασμό 62 καταχωρούνται:

α)τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας

β)τα ενοίκια μίσθωσης πάγιων στοιχείων, εκτός όσων αφορούν τη στέγαση του προσωπικού και τα οποία καταχωρούνται στον 60.02.01«Έξοδα στέγασης»

γ)τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός όσων αφορούν ασφάλειες προσωπικού και τα οποία καταχωρούνται στον 60.02.06«Ασφάλιστρα προσωπικού» καθώς και όσα αφορούν ασφάλειες για την μεταφορά των αγοραζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούνται στον 32«Παραγγελίες στο εξωτερικό» ή στην ομάδα 2 ή ομάδα 1.

δ) τα αποθήκευτρα

ε) το κόστος για την επισκευή και τη συντήρηση πάγιων και λοιπών στοιχείων του ενεργητικού από τρίτους

στ)οι κάθε είδους παροχές σε τρίτους που δεν εντάσσονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62

2) Όταν η επιχείρηση αγοράζει τηλεκάρτες του ΟΤΕ προς πώληση τότε χρεώνεται ο 62.03.10«Αγορές τηλεκαρτών ΟΤΕ προς διάθεση» και όταν πωλούνται πιστώνεται ο 73.

3) Τα ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης του Ν.1652/86 χρεώνονται στον ομότιτλο λογαριασμό 62.04, ενώ τα προκαταβαλλόμενα ενοίκια των επόμενων χρήσεων καταχωρούνται στον 36.00.10.

4) Στον 62.04.20 γίνεται η καταχώρηση των ενοικίων μίσθωσης leasing μηχανημάτων.

5) Τα μεταφορικά έξοδα που καταβάλλονται από μεταφορικές εταιρείες σε τρίτους μπορούν να καταχωρούνται στους λογαριασμούς 62.91-62.97.

6) Στον 62.06 γίνεται η παρακολούθηση των κάθε είδους ασφαλιστρών που καταβάλλονται σε τρίτους.

7) Στον 62.07 γίνεται η παρακολούθηση των εξόδων επισκευής και συντήρησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

2.2.4. 63« Φόροι-Τέλη »

Στο λογαριασμό 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαραίνουν την επιχείρηση. Αντιθέτως στον 63 δεν καταχωρούνται οι πιο κάτω φόροι:

1. ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών καταχωρείται στον 88.08«Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ» εκτός και αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στον 63.00«Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».
2. οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στον 82.00«Έξοδα προηγούμενων χρήσεων».
3. οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα που καταχωρούνται στον 81.00.00«Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
4. το χαρτόσημο και ΟΓΑ μισθοδοσίας που καταχωρούνται στον 60.
5. το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων που καταχωρείται στον 65.07.
6. οι δασμοί και γενικά, οι φόροι επί των αγορών, η καταχώρηση των οποίων γίνεται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων, και στους λογαριασμούς της 1^{ης} ομάδας, όταν αφορούν αγορές παγίων στοιχείων.
7. στον λογαριασμό 63.90 καταχωρούνται τα διάφορα τέλη των τεχνικών εταιρειών.

2.2.5. 64« Διάφορα έξοδα »

Στο λογαριασμό 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της 6^{ης} ομάδας.

2.2.5.1 64.00 « Έξοδα μεταφορών »

1. στο λογαριασμό 64.00.00 όλα τα έξοδα κίνησης των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης ,όπως καύσιμα και λιπαντικά ,όταν τα μέσα αυτά ανήκουν στην κυριότητα της ,ενώ τα έξοδα επισκευής και συντήρησης καταχωρούνται στον 62.07.03.
2. στο λογαριασμό 64.00.01 καταχωρούνται τα έξοδα που γίνονται για την μεταφορά του προσωπικού της ,όταν αυτή γίνεται με μεταφορικά μέσα τρίτων ,οι οποίοι έχουν αναλάβει το έργο αυτό.
3. στο λογαριασμό 64.00.02 καταχωρούνται τα έξοδα για τη μεταφορά των διαφόρων υλικών αγαθών που αγοράζονται από την επιχείρηση ,όταν μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα τρίτων. Στην περίπτωση αγοράς αγαθών μέχρι να φθάσουν αυτά στην αποθήκη της επιχείρησης ,τότε θεωρούνται ειδικά έξοδα και η καταχώρηση τους γίνεται στην 2^η ομάδα ή στο λογαριασμό 32.
4. στον 64.00.03 βάζουμε τα έξοδα που γίνονται για την μεταφορά υλικών και αγαθών που πωλούνται από την επιχείρηση και που η μεταφορά τους γίνεται με μεταφορικά μέσα τρίτων,
5. στον 64.00.04 τοποθετούνται τα έξοδα εσωτερικής διακίνησης των υλικών-αγαθών της επιχείρησης, όταν η διακίνηση αυτών από την μια εγκατάσταση της επιχείρησης στην άλλη γίνεται με μέσα τρίτων.

2.2.5.2 64.01 « Έξοδα τρίτων »

Στο λογαριασμό 64.01 καταχωρούνται όλα τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται σε ένα ταξίδι, όπως εστιατόριο, ξενοδοχείο, εισιτήρια κ.τ.λ.

Όταν όμως οι λογαριασμοί των εξόδων ταξιδίων περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα εκείνων που καλύπτουν τα έξοδα κίνησης, διατροφής ή διανυκτέρευσης, τότε οι επιπλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στον 60.00.11«Αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοίκησης, ή στον 60.01.11«Αμοιβές εκτός έδρας» για το ημερομίσθιο προσωπικό.

2.2.5.3 64.02 « Έξοδα προβολής και διαφήμισης »

Στο λογαριασμό 64.02.04«Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών» τοποθετούνται τα έξοδα για τη συντήρηση και επισκευή των φωτεινών επιγραφών της επιχείρησης. Στην περίπτωση που υπάρχει μίσθωση δικαιωμάτων εγκατάστασης και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών, τα ενοίκια καταχωρούνται στον 62.04.08«Ενοίκια φωτεινών επιγραφών». Τα αρχικά έξοδα κατασκευής και εγκατάστασης των φωτεινών επιγραφών, σε περιπτώσεις απόσβεσης τους σε περισσότερες από μια χρήσεις, καταχωρούνται στον 14.09«Λοιπός εξοπλισμός».

Στο λογαριασμό 64.02.08«Έξοδα λόγω εγγύησης πωλήσεων» καταχωρούμε τα έξοδα τα οποία καταβάλλει η επιχείρηση στους πελάτες της με βάση τις εγγυήσεις που τους δίνονται για τα πουλημένα αγαθά. Εδώ επίσης γίνεται και η καταχώρηση των διαφορών από την ενεργοποίηση των εγγυήσεων προμηθευτών, δηλαδή οι διαφορές ανάμεσα στο κόστος αποκατάστασης, από την επιχείρηση, ζημιών πελατών της και ποσών καταβληθέντων από τους προμηθευτές της για

συμμετοχή τους στις ζημιές αυτές. Στη περίπτωση που τα καταβληθέντα ποσά από τους προμηθευτές είναι μεγαλύτερα από το κόστος αποκατάστασης, η διαφορά αυτά μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 74.98.03 «πιστωτικές διαφορές λογαριασμού 33.15 και 33.16».

Στο λογαριασμό 64.02.09 «Έξοδα αποστολής δειγμάτων» καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αποστολή, σε πελάτες ή υποψήφιους πελάτες, δειγμάτων από τα προς διάθεση αποθέματα. Η αξία των δειγμάτων καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 64.02.10 με πίστωση του 78.10.

Στο λογαριασμό 64.02.99 «Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης» καταχωρούνται όλα τα παρόμοια φύσεως έξοδα που δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία των λογαριασμών 64.02.00-64.02.98.

2.2.5.4 64.03 « Έξοδα εκθέσεων-επιδείξεων »

Στο λογαριασμό 64.03 καταχωρούνται τα έξοδα για την συμμετοχή σε εμπορικές εκθέσεις και άλλες, όπου εκθέτονται τα αγαθά της επιχείρησης που προορίζονται για πώληση, και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την έκθεση με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση.

2.2.5.5 64.04 « Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών »

Στον 64.04 τοποθετούνται τα ειδικά ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την προώθηση των εξαγωγών της και τα οποία αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες εκπιπτόμενες από την φορολογία εισοδήματος. Στον 64.06.02 καταχωρούνται οι συνηθισμένες δωρεές, ενώ οι δωρεές σημαντικής αξίας καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.05.

2.2.5.6 64.07 « Έντυπα και γραφική ύλη »

Στον 64.07.00. τοποθετούμε τα έξοδα για την εκτύπωση και αγορά εντύπων ενώ στον 64.07.01. τα έξοδα για υλικά τα οποία προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις, είτε μέσα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, είτε σε εγκαταστάσεις τρίτων. Ο 64.07.02. χρεώνεται με τα έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων που έγιναν από τρίτους, όμως τα υλικά προήλθαν από την ίδια την επιχείρηση και ο 64.07.03. με τα έξοδα για την αγορά γραφικής ύλης και για λοιπά υλικά γραφείου.

2.2.5.7 64.08 « Υλικά άμεσης ανάλωσης »

Στον 64.08 γίνεται η καταχώρηση εκείνων των διαφόρων υλικών τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων της 2^{ης} ομάδας είτε διότι είναι ασήμαντης αξίας, είτε διότι η κατανάλωση τους είναι άμεση και δηλαδή δεν τίθεται θέμα παρουσίασης αποθέματος στο τέλος της χρήσης.

2.2.5.8 64.10 « Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων »

Στον 64.10 τα κάθε είδους και μορφής έξοδα τα οποία πραγματοποιεί η επιχείρηση για την διαχείριση των συμμετοχών και των χρεογράφων της όπως τα έξοδα τα οποία κάνει για την αγορά τους ή την πώληση αυτών. Τέτοιου είδους έξοδα είναι τα έξοδα και οι προμήθειες που χορηγούνται στους χρηματιστές και οι αμοιβές των δικηγόρων.

2.2.5.9 64.11 « Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων »

Στον 64.11 καταχωρούνται οι όποιες διαφορές υπάρχουν ανάμεσα στη συνολική τιμή κτήσης των συμμετοχών και χρεογράφων και στη συνολική τους τρέχουσα τιμή. Από το 1994 και έπειτα χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 68.01 αντί του 64.11

2.2.5.10 64.12 « Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων »

Στον 64.12 καταχωρούμαι τις ζημιές που πραγματοποιούνται από την πώληση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

2.2.5.11 64.98 « Διάφορα έξοδα »

Στον 64.98 τοποθετούνται τα έξοδα εκείνα τα οποία δεν δυνάμεθα να παρακολουθήσουμε σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 64.

Στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς 64.98.03, 64.98.04, 64.98.05 καταχωρούνται τα καταβαλλόμενα έξοδα σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες καθώς και σε διάφορους τρίτους, όταν τα έξοδα αυτά δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, η καταχώρηση τους γίνεται μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στο λογαριασμό 61.

2.2.6 65 « Τόκοι και συναφή έξοδα »

Στο λογαριασμό 65 καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης.

Στους λογαριασμούς των τόκων οι οποίοι είναι οι 65.00 – 65.06 καταχωρούνται εκτός από τους τόκους, και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα όπως είναι το χαρτόσημο τόκων.

2.2.6.1 65.09 « Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου »

Στον 65.09 καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της επιχείρησης, επί πλέον του τόκου και των τοκομεριδίων τα οποία λαμβάνουν.

2.2.6.2 65.98 « Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα »

Στον 65.98 καταχωρούνται όλα εκείνα τα έξοδα τα οποία αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης και τα οποία δεν δύνανται να ενταχθούν σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 65. Εξαίρεση αποτελούν όσα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα της επιχείρησης και τα οποία τα καταχωρούμε στον υπολογαριασμό 64.10 « Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων ».

2.2.7. 66 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος »

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Με άλλα λόγια στο λογαριασμό αυτό καταχωρούμε τις τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την εκάστοτε νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, υπολογισμένες με μια από τις αναγνωρισμένες μεθόδους τις οποίες θα αναπτύξουμε αργότερα. Ο λογαριασμός 66 χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών αποσβέσεων της 1^{ης} ομάδας. Οι λογαριασμοί είναι οι ακόλουθοι : 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99. Οι αποσβέσεις οι οποίες δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης και οι οποίες λέγονται πρόσθετες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 « Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων », σε αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών της 1^{ης} ομάδας τους οποίους αναφέραμε προηγουμένως. Με το Ν.2601/98 καταργήθηκαν οι πρόσθετες αποσβέσεις.

2.2.8. 68 « Προβλέψεις εκμετάλλευσης »

Ο λογαριασμός 68 χρεώνεται με τις προβλέψεις τις οποίες διενεργεί η επιχείρηση κάθε χρόνο για κινδύνους εκμετάλλευσης και πιστώνεται αντιστοίχως ο λογαριασμός 44 « Προβλέψεις ».

2.2.9. 69 « Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων »

Ο λογαριασμός 69 μπορεί χρησιμοποιείται σαν ενδιάμεσος λογαριασμός με σκοπό την προσωρινή ομαδοποίηση των εξόδων, με την προϋπόθεση ότι στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός αυτός θα εξισωθεί, με την μεταφορά των ποσών του στους οικείους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων της 6^{ης} ομάδας. Η εξίσωση του λογαριασμού 69 πρέπει να γίνεται πάντα πριν από την μεταφορά των εξόδων της 6^{ης} ομάδας στο λογαριασμό 80 « Γενική εκμετάλλευση » και πάντοτε πριν την ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής όταν και αν αυτή υπάρχει και χρησιμοποιείται μέσα στην επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3 Λογιστικά παραδείγματα πάνω στους λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας

3.1. Γενικά για την ενότητα:

Στην ενότητα αυτή του συγγράμματος μας θα δούμε μερικά λογιστικά παραδείγματα στα οποία γίνεται χρήση των λογαριασμών της 6^{ης} ομάδας των οποίων την ανάλυση έχουμε κάνει στα προηγούμενα κεφάλαια του έργου.

Όπως πολλές φορές έχει αναφερθεί η 6^η ομάδα είναι μια από τις σημαντικότερες ομάδες λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και η κατανόηση της χρήσης της καθώς επίσης και του τρόπου λειτουργίας αποτελεί ίσως τον μεγαλύτερο πονοκέφαλο για εκείνον ο οποίος πρόκειται να ασχοληθεί με την λογιστική σαν επάγγελμα. Για τον εξής λόγο επιτάσσεται να γίνει μια παρουσίαση λογιστικών παραδειγμάτων στα οποία εμπλέκονται και λογαριασμοί της 6^{ης} ομάδας σε μία προσπάθεια να κάνουμε πιο κατανοητή την χρήση της και την λειτουργία της ακόμη και στον πιο ανίδεο αναγνώστη.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε πως καλή η θεωρία, αλλά η πράξη είναι αυτή που σε βγάζει από την αδιέξοδο στην οποία έχεις βρεθεί και να φθάσεις στο επιθυμημένο επίπεδο γνώσης. Είναι σαν το φως του ήλιου που σε οδηγεί με ασφάλεια έξω από την σκοτεινή σπηλιά, έξω στον πραγματικό κόσμο, εκεί που βρίσκεται η μοναδική αλήθεια.

3.2. Λογιστικά παραδείγματα:

3.2.1 Λογαριασμός 60 « Αμοιβές και έξοδα προσωπικού »

Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών που αφορούν τη μισθοδοτική κατάσταση

Κατά τη σύνταξη της μισθοδοτικής κατάστασης των υπαλλήλων του μήνα Οκτωβρίου, προέκυψαν τα εξής ποσοτικά στοιχεία:

Αμοιβές υπαλλήλων	10.000
-ΙΚΑ –ΤΕΑΜ ασφαλισμένων	-1.325
-Φ.Μ.Υ.	-600
-Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου ασφαλισμένου	-60
<hr/>	
Καθαρό πληρωτέο ποσό	8.015
-Προκαταβολή	-4.000
<hr/>	
Υπόλοιπο ποσό προς καταβολή	4.015

Τα ποσά με τα οποία βαρύνεται η επιχείρηση(ο εργοδότης) για την παραπάνω μισθοδοσία είναι:

ΙΚΑ-ΤΕΑΜ ασφαλισμένων	2.235
Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου ασφαλισμένου	60
<hr/>	
Σύνολο	2.295

Έχει επικρατήσει η συνήθεια στην επιχείρηση, οι υπάλληλοι να παίρνουν στη μέση περίπου του μήνα από μια προκαταβολή ίση με το μισό μηνιαίο του κάθε υπαλλήλου. Για την προκαταβολή αυτή που δόθηκε στις 16/10, ο λογιστής συντάσσει μια κατάσταση, γραμμένη ως εξής:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΜΗΝΟΣ ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ			
A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΑ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΥΠΟΓΡΑΦΗ
1	A. Αντωνίου	600	.....
2	B. Βασιλείου	925	.....
3	Γ. Γεωργίου	800	.....
4	Δ. Δημητρίου	1.000	.....
5	E. Ευθυμίου	675	.....
	ΣΥΝΟΛΟ	4.000	

Στις 31/10 που έγινε εξόφληση της μισθοδοσίας, ο A. Αντωνίου, που είχε ήδη εισπράξει ως προκαταβολή 600 ευρώ, δεν παρουσιάστηκε να εισπράξει το υπόλοιπο ποσό που έπρεπε να εισπράξει για το μήνα Οκτώβριο, δηλαδή 625 ευρώ ακόμη. Ο υπάλληλος αυτός πήρε στη συνέχεια, από το γιατρό του ΙΚΑ άδεια αναρρωτική ένα μήνα και ήρθε στην επιχείρηση στις 10/12, οπότε και εισέπραξε τα 625 ευρώ, καθώς και το ποσό που δικαιούταν για το μήνα Νοέμβριο, κατά τον οποίον βρισκόταν σε άδεια ασθένειας.

Ζητείται: Να γίνουν οι εγγραφές της μισθοδοσίας του Οκτωβρίου.

Λύση

Ενέργειες:

A) Στο τέλος του μήνα συντάσσεται η μισθοδοτική κατάσταση. Υπογράφουν στη μισθοδοτική κατάσταση οι υπάλληλοι και εισπράττουν το υπόλοιπο ποσό, που τους αναλογεί.

B) Με βάση τη μισθοδοτική κατάσταση, στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/10 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		
60.00.00 Τακτικές αποδοχές	10.000	
60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	2.235	
60.03.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας	60	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
33.00.00 Προκαταβολές υπαλλήλων		4.000
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.00.00 Απόδοση έμμισθου προσωπικού		4.015
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.03.00 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών		600
54.03.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών		120
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		
55.00.00. Λογ/σμός τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ		3.560
<u>Εκκαθάριση μισθοδοσίας Οκτωβρίου 200.....</u>		

Όπως είναι φανερό από την πιο πάνω λογιστική εγγραφή της μισθοδοσίας, οι υπάλληλοι δικαιούνται από την επιχείρηση άλλα 4.015 ευρώ.

Γ) Μέσα στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται και τα 625 ευρώ, που δεν ήρθε να εισπράξει ο A. Αντωνίου. Με το υπόλοιπο ποσό 3.390 ευρώ και με βάση τη μισθοδοτική κατάσταση, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/10 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.00.00 Απόδοση έμμισθου προσωπικού	3.390	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		3.390
<u>Εξόφληση μισθοδοτικής κατάστασης Οκτωβρίου 200...</u>		

Δ) Ο λογαριασμό 53 εμφανίζεται με ένα πιστωτικό υπόλοιπο 625 ευρώ το οποίο μέχρι και το τέλος του επόμενου μήνα πρέπει να εξισωθεί χρεώνοντας το σε πίστωση του 53.03.00.000 « Οφειλόμενες αμοιβές έμμισθου προσωπικού ».

3.2.2 Λογαριασμός 61 « Αμοιβές και έξοδα τρίτων »

Παράδειγμα καταβολής εξόδων παράστασης που το ύψος τους καθορίζεται πλήρως από το καταστατικό.

Το καταστατικό της εταιρείας «ΜΑΒΙΑ» Α.Ε. καθορίζει έξοδα παράστασης 400 ευρώ κάθε μήνα, για κάθε μέλος του διοικητικού συμβουλίου της. Έτσι στις 5/02 ο λογιστής της εταιρείας καταβάλλει στο μέλος του διοικητικού συμβουλίου Ζαφειρίου Γεώργιο το ποσό των εξόδων παράστασης που δικαιούται για το μήνα Ιανουάριο.

Ζητείται: Να γίνουν όλες οι λογιστικές ενέργειες, που αφορούν την καταβολή αυτή του εξόδου παράστασης, στο μέλος του Δ.Σ.

Λύση

Ενέργειες:

Α) Ο λογιστής της εταιρείας ΜΑΒΙΑ Α.Ε. για να καταβάλλει στο μέλος του Δ.Σ. Ζαφειρίου Γεώργιο τα έξοδα παράστασης που δικαιούται, βάσει του καταστατικού, εκδίδει ένα αθεώρητο ένταλμα πληρωμής, στο οποίο περιλαμβάνονται και τα εξής στοιχεία:

<u>ΕΝΤΑΛΜΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ</u>	
Έξοδα παράστασης μήνα Ιανουάριο 200....	400,00
-Χαρτόσημο (400 X 1,20 %)	-4,80
-Φόρος (400-4,8) X 35%	-138,32
Καθαρό πληρωτέο ποσό	256,88

Β) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων και στο ημερολόγιο ταμείου, με παραστατικό το πρωτότυπο από το ένταλμα πληρωμής, και με ποσό 256,88 ευρώ που καταβλήθηκε στο δικαιούχο, γίνονται οι εξής εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 5/02 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ		
61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ.	400	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ –ΤΕΛΗ		
54.09.01 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.		138,32
54.09.02 Χαρτόσημο & ΟΓΑ αμοιβών μελών Δ.Σ.		4,80
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		
53.08.00. Ζαφειρίου Γεώργιος		256,88
<u>Καταβολή εξόδων παράστασης στον Ζαφειρίου μήνα Ιανουαρίου, ως ένταλμα πληρωμής</u>		

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10/05 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.04.01 Ενοίκια κτιρίων απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α.	4.144	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		4.144
<u>Ενοίκια από 1/05 – 31/12.....</u>		

γ) Με το ποσό της τρίτης απόδειξης που αφορά τα ενοίκια από 1/01-30/04 του επόμενου έτους, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 10/05 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
36.00.00 Ενοίκια επόμενης χρήσης	2.072	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		2.072
<u>Ενοίκια από 1/01 -30/04 του επόμενου έτους</u>		

δ) Στις 31/12, ο λογαριασμός 62.04.01 θα πιστωθεί με το ποσό 4.144 ευρώ για να εξισωθεί και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 80.00.00 με το ίδιο ποσό. Η εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		
80.00.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης 200...	4.144	
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.04.01 Ενοίκια κτιρίων απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α.		4.144
<u>Μεταφορά ενοικίων στη γενική εκμετάλλευση</u>		

ε) Επόμενο έτος: Τα ενοίκια του χρονικού διαστήματος από 1/01 – 30/04 αξίας 2.072 ευρώ που είχαν καταβληθεί στις 10/05 του προηγούμενου έτους και εμφανίζονται στη χρέωση του 36.00.00, έχουν καταστεί πλέον δουλευμένη δαπάνη. Για το λόγο αυτό στο ημερολόγιο των διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 30/04 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		
62.04.01 Ενοίκια κτιρίων απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α.	2.072	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
36.00.00 Ενοίκια επόμενης χρήσης		2.072
<u>Δουλεωμένα ενοίκια από 1/01 – 30/04</u>		

3.2.4 Λογαριασμός 64 « Διάφορα έξοδα »

3.2.4.1 Παράδειγμα αγοράς τροφής για το σκύλο του εργοστασίου.

Η επιχείρηση πλήρωσε 59 ευρώ (50 ευρώ τροφή + 9 ευρώ Φ.Π.Α.=59 ευρώ) για να αγοράσει τροφή για ένα σκύλο, που τον χρησιμοποιεί για την φύλαξη των αντικειμένων της. Ο έμπορος τροφίμων για τα χρήματα που πήρε εκδίδει ένα τιμολόγιο – δελτίο αποστολής.

Ενέργειες: Στο ημερολόγιο ταμείου της επιχείρησης με βάση το τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20/06 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		
64.98.05 Έξοδα διαφόρων τρίτων εξαιρ. του Φ.Π.Α.	59	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		59
<u>Αγορά τροφής για το σκύλο ως Τ-ΔΑ Νο ...</u>		

3.2.4.2 Παράδειγμα διάθεσης δώρων μικρής αξίας (μέχρι 8,80 ευρώ) σε πελάτες ή στο κοινό με σκοπό την προβολή της επιχείρησης.

Η βιομηχανική επιχείρηση «ΜΙΛΤΟΣ» Α.Ε. που ασχολείται με την παραγωγή και εμπορία υποκαμίσων διαθέτει μια κουβέρτα, κόστους αγοράς 8,80 ευρώ, ως δώρο στον πελάτη της Αντωνίου Γεώργιο, με σκοπό την προβολή και διαφήμιση της επιχείρησης.

Ζητείται: Να γίνουν όλες οι λογιστικές ενέργειες που αφορούν τη δωρεά αυτή.

Λύση

Ενέργειες:

α) Η εταιρεία ΜΙΛΤΟΣ Α.Ε. για την αγορά της κουβέρτας καταβάλλει $8,80 + 8,80 \times 19\% = 1,67$ ευρώ Φ.Π.Α. σύνολο 10,47 ευρώ.

Με βάση το πρωτότυπο του τιμολογίου, με το οποίο έγινε η αγορά της κουβέρτας, στο ημερολόγιο ταμείου της εταιρείας ΜΙΛΤΟΣ Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20/05 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		
64.06.98 Λοιπές δωρεές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.	8,80	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		
54.00.02.019 Φ.Π.Α. δαπανών με 19%	1,67	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		10,47
<u>Τιμ. Νο.....</u>	<u>.....</u>	

β) Ο λογιστής της εταιρείας ΜΙΛΤΟΣ Α.Ε. για την αποστολή της κουβέρτας στον πελάτη Αντωνίου Γεώργιο, δεν εκδίδει κανένα φορολογικό στοιχείο, δηλαδή δεν εκδίδει δελτίο αποστολής ως συνοδευτικό στοιχείο.

3.2.5 Λογαριασμός 65 « Τόκοι και συναφή έξοδα »

3.2.5.1 Παράδειγμα καταχώρησης τόκων τραπεζικού δανείου

Η εταιρεία ZENIΘ Α.Ε. έχει συνάψει ένα μακροπρόθεσμο δάνειο πριν από δυο χρόνια, με επιτόκιο 20% ετησίως. Στην απογραφή με 31/12 του προηγούμενου έτους 2005, το δάνειο απεικονιζόταν στην πίστωση του λογαριασμού 45.10.00 «Δάνειο Ε.Τ.Ε. λογ. 4532» με ποσό 100.000 ευρώ. Το δάνειο αυτό εξοφλείται με εξαμηνιαίες τοκοχρεολυτικές δόσεις. Το τοκοχρεολύσιο για το πρώτο εξάμηνο της φετινής χρονιάς είναι 10.000 ευρώ. Από το ποσό αυτό τα 6.000 ευρώ είναι τόκοι και τα υπόλοιπα 4.000 ευρώ είναι το χρεολύσιο. Στο δεύτερο εξάμηνο, ενώ το τοκοχρεολύσιο παραμένει συνολικά το ίδιο δηλαδή 10.000 ευρώ, τα επί μέρους ποσά όμως έχουν αλλάξει, δηλαδή είναι τόκοι 5.500 ευρώ και χρεολύσιο 4.500 ευρώ. Το τοκοχρεολύσιο του α' εξαμήνου του έτους 2006 καταβλήθηκε κανονικά στις 2/07/2006, ενώ το τοκοχρεολύσιο του β' εξαμήνου δεν καταβλήθηκε μέχρι και την 31/12/2006, αλλά καταβλήθηκε στις 18/01 του επόμενου έτους, δηλαδή του 2007. Για το χρονικό διάστημα των 18 ημερών η τράπεζα υπολόγισε επί πλέον τόκους και προσαυξήσεις τόκων, συνολικά 650 ευρώ.

Ζητείται: Να γίνουν οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης ZENIΘ Α.Ε. που αναφέρονται στα πιο πάνω γεγονότα.

Λύση

Ενέργειες:

α) Ο λογιστής της ZENIΘ Α.Ε. παίρνει από την τράπεζα το έντυπο που υπολογίζονται οι τόκοι και το χρεολύσιο του πρώτου εξαμήνου καθώς και το γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που εισέπραξε τα 10.000 ευρώ.

Με βάση τα παραστατικά αυτά, στο ημερολόγιο ταμείου και με ημερομηνία 2/07/2006, ο λογιστής προβαίνει στην εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 2/07/06 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.01.00 Τόκοι & έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	6.000	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.10.00 Δάνειο Ε.Τ.Ε. λογ. 4532	4.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		10.000
<u>Εξόφληση τοκοχρεολυσίου α' εξαμήνου 2006</u>		

β) Στις 31/12/2006, επειδή τελειώνει η χρήση, θα πρέπει να εμφανιστεί στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης σε δάνεια. Η υποχρέωση, όμως, από το χρεολύσιο της δόσης που έληξε και το οποίο είναι 4.500 ευρώ θεωρείται βραχυπρόθεσμη υποχρέωση. Για το λόγο αυτό θα πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός 52 και όχι ο 45. Η εγγραφή, λοιπόν, για τους τόκους της δόσης του β' εξαμήνου που είναι 5.500 ευρώ και για το χρεολύσιο που είναι 4.500 ευρώ είναι η εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/06 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.01.00 Τόκοι & έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	5.500	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.10.00 Δάνειο Ε.Τ.Ε. λογ. 5432	4.500	
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΛΟΓ. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ		
52.00.00 Ε.Τ.Ε. λογ. 4532/λήξης τοκοχρεολυσίων		10.000
<u>Τοκοχρεολύσιο β' εξαμήνου 2006</u>		

γ) Οι τόκοι μεταφέρονται στη γενική εκμετάλλευση ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/06 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ		
80.00.00 Λογαριασμός εκμετάλλευσης χρήσης 2006	11.500	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.01.00 Τόκοι & έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		11.500
<u>Μεταφορά του λογ. 65 στο λογ. 80</u>		

δ) Στις 18/01 του επόμενου έτους 2007 γίνεται η εξόφληση του τοκοχρεολυσίου που είναι 10.000 ευρώ και καταβάλλονται επί πλέον άλλα 650 ευρώ για τόκους και προσαυξήσεις των 18 ημερών. Με αποδεικτικό στοιχείο το γραμμάτιο είσπραξης της Τράπεζας, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 18/01/07 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ / ΛΟΓ. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ		
52.00.00 Δάνειο Ε.Τ.Ε. λογ. 4532/λήξης τοκοχρεολυσίων	10.000	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		
65.01.00 Τόκοι & έξοδα τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	650	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00 Ταμείο επιχείρησης		10.650
<u>Εξόφληση τοκοχρεολυσίου β' εξαμήνου 2006 και προσαυξήσεις τόκων</u>		

3.2.6 Λογαριασμός 66 « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος ».

3.2.6.1 Παράδειγμα απόσβεσης παγίων στοιχείων που αποκτήθηκαν με επιχορήγηση του νόμου 2601/98.

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. ολοκλήρωσε το βιομηχανικό της συγκρότημα στις 31/02/06. Από 1/04/06 άρχισε να λειτουργεί κανονικά. Στις 31/12/06 εμφανίζονται στο καθολικό της οι εξής λογαριασμοί:

α) Χρεωμένοι

11.00.00 Κτιριακές εγκαταστάσεις απογραφής	1.000.000
12.00.00 Μηχανήματα απογραφής	600.000

β) Πιστωμένοι

41.10.00 Επιχορηγήσεις κτιρίων	300.000
41.10.01 Επιχορηγήσεις μηχανημάτων	180.000

Ο συντελεστής τακτικής απόσβεσης για τα κτίρια είναι 8% και για τα μηχανήματα 15% ετησίως.

Ζητείται: Να γίνουν οι εγγραφές υπολογισμού απόσβεσης με ημερομηνία 31/12/06.

Λύση

Ενέργειες:

α) Το εργοστάσιο άρχισε να λειτουργεί από 1/04/06. Κατά συνέπεια, θα υπολογισθούν αποσβέσεις για το χρονικό διάστημα από 1/04-31/12 δηλαδή για 9 μήνες. Οι συντελεστές λοιπόν 8% και 15% που αναφέρονται σε ετήσια βάση διαμορφώνονται ως εξής:

Συντελεστής απόσβεσης κτιρίων: $8\% \times 9/12 = 6\%$

Συντελεστής απόσβεσης μηχανημάτων: $15\% \times 9/12 = 11,25\%$

β) Η εγγραφή απόσβεσης για τα κτίρια και τα μηχανήματα γίνεται με τους αντίστοιχους συντελεστές 6% και 11,25% ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/06 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		
66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων	(1)60.000	
66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων	(2)67.500	
11 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		
11.99.00 Αποσβεσμένα κτίρια		60.000
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα		67.500
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων χρήσης 2006</u>		

(1) $1.000.000 \times 6\% = 60.000$ ευρώ

(2) $600.000 \times 11,25 = 67.500$ ευρώ

γ) Με τους ίδιους συντελεστές που θα υπολογίζονται κάθε φορά οι ετήσιες αποσβέσεις των παγίων στοιχείων θα υπολογίζονται αποσβέσεις και για τις αντίστοιχες επιχορηγήσεις του νόμου 2601/98. Έτσι, για τη χρήση 2006 και με συντελεστές απόσβεσης 6% και 11,25% αντίστοιχα, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/06 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		
41.10.10.000 Αποσβεσμένες επιχορηγήσεις κτιρίων	(1)18.000	
41.10.10.001 Αποσβεσμένες επιχορηγήσεις μηχανημάτων	(2)20.250	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		
81.01.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων		38.250

Υπολογισμός απόσβεσης επιχορηγήσεων 2006

- (1) $300.000 \times 6\% = \mathbf{18.000}$ ευρώ
 (2) $180.000 \times 11,25\% = \mathbf{20.250}$ ευρώ

δ) Στη συνέχεια ο λογαριασμός 81.01.05 εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.02.00 « Έκτακτα και ανόργανα έσοδα », ενώ ο λογαριασμός 66 εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.00.00 « Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης ».

3.2.7. Λογαριασμός 68 « Προβλέψεις εκμετάλλευσης ».**3.2.7.1 Παράδειγμα υπολογισμού πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.**

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. υπολογίζει πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία 8000 ευρώ. Οι εγγραφές θα είναι:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	8.000	
68.00. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.		
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		8.000
44.00. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.		

Ο λογαριασμός 68 θα μεταφερθεί στο λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης, ενώ ο 44 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό.

Αν την επόμενη χρήση καταβληθούν 5.000 ευρώ σε υπάλληλο για αποζημίωση λόγω εξόδου του από την υπηρεσία και κράτηση για φόρο και χαρτόσημο 450 και 50 ευρώ αντίστοιχα, οι εγγραφές θα είναι:

82 ΈΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	8.000	
82.00. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		
82.00.60 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		500
54.03 Φόροι- τέλη αμοιβών προσωπικού		
54.03.04 Φόρος αποζημιώσεων απολυόμενων (450)		
54.03.06 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αποζημιώσεων απολυόμενων		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		4.500
38.00 Ταμείο		
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	8.000	
44.00. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.		
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ		8.000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	(3.000)	
84.01 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	(5.000)	

Σε περίπτωση που η αποζημίωση ήταν πάνω από 8.000 ευρώ με τη διαφορά θα χρεωνόταν ο λογαριασμός 60.05 «Αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία».

ΕΝΟΤΗΤΑ 3^η**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4****4.1 Η ομάδα 6 από φορολογική άποψη****4.1.1 Γενικά:**

Από φορολογική άποψη αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθόριστα έσοδα της επιχειρήσεως ορισμένα μόνο από τα λογιστικά έξοδα. Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο από φορολογική άποψη πρέπει να συγκεντρώνει τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) Να είναι μεταξύ εκείνων που αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο

(β) Να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία. Το έξοδο πρέπει να πραγματοποιείται για το συμφέρον της επιχείρησης και όχι για το πρόσωπο του επιχειρηματία (π.χ. δεν αναγνωρίζονται τα νοσηλεία που αφορούν το πρόσωπο ή την οικογένεια του επιχειρηματία, ενώ αναγνωρίζονται οι εργοδοτικές εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση στους ασφαλιστικούς οργανισμούς για το προσωπικό της).

(γ) Να αφορά το εισόδημα και όχι το κεφάλαιο της επιχείρησης. Αναγνωρίζονται λ.χ. για έκπτωση τα έξοδα συντηρήσεως του μηχανήματος, ενώ τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση του μηχανήματος θεωρούνται δαπάνες κεφαλαίου και αποσβένονται τμηματικά.

δ) Να αναγραφεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Κατά το άρθρο 35 του ν.δ. 3323/1955 αναγνωρίζονται για έκπτωση μόνο τα έξοδα που αναγράφονται στα, θεωρημένα από την Εφορία, βιβλία που τηρεί η επιχείρηση.

(ε) Να στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15§ 2 του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977) «πάσα εγγραφή εις τα βιβλία αφορώσα συναλλαγήν ή ετέραν πράξιν του υπόχρεου δέον να δικαιολογείται δια στοιχείων αποδεικνυόντων ταύτη ».Τα έξοδα που δεν καλύπτονται με νομότυπα δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και συνιστούν λογιστικές διαφορές που προστίθενται στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως. Η παράλειψη εκδόσεως των νόμιμων αποδεικτικών στοιχείων δε συνιστά λόγο ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και συνεπώς δεν οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων (άρθρο 43 § 2ε του π.δ. 99/1977).Εξαιρέση της σχολιαζόμενης προϋποθέσεως αποτελούν τα μικροέξοδα και οι μικροδωρεές , τα οποία αναγνωρίζονται και χωρίς δικαιολογητικά.

(στ) Να αφορά τη χρήση από τα έσοδα της οποίας πρόκειται να εκπέσει. Η έκπτωση των εξόδων πρέπει να γίνεται από τα ακαθάριστα έσοδα στην παραγωγή των οποίων συνέβαλαν. Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα κέρδη τα έξοδα τα οποία σχετίζονται με έσοδα προγενέστερης ή μεταγενέστερης χρήσεως. Τα έξοδα εκπίπτουν από τα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία κατέστησαν δουλευμένα, ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν ή οφείλονται. Αλλά για να εκπέσει ένα έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει το ποσό αυτού να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο, δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία. Το έξοδο εκπίπτει από τα έσοδα της χρήσεως στην οποία κατέστη οριστικό και εκκαθαρισμένο, έστω κι αν πρόκειται για έξοδο προγενέστερης χρήσεως.

4.2 Φορολογική αναγνώριση των αμοιβών προσωπικού

Οι αμοιβές του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης, τακτικές αμοιβές, έκτακτες αμοιβές, επιδόματα, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις κλπ. καθώς και τα διάφορα έξοδα που πραγματοποιούνται από το προσωπικό της αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ως γενικά έξοδα. Θα πρέπει, όμως, οι απασχολούμενοι να προσφέρουν πραγματική υπηρεσία. Κατά συνέπεια, οι μισθοί που καταβάλλονται σε πρόσωπα που δεν παρέχουν υπηρεσίες στην επιχείρηση, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Επίσης, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά οι αμοιβές προσωπικού για τις οποίες δεν καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές στο ΙΚΑ ή σε άλλο ασφαλιστικό οργανισμό (εκτός αν οι εισφορές αυτές, καταβάλλονται βάσει νόμου, σε περισσότερες δόσεις, ή έχουν καθοριστεί και βεβαιωθεί από την υπηρεσία του ΙΚΑ).

Αν η επιχείρηση καταβάλλει σε εργάτη ή υπάλληλο το ποσό του φόρου εισοδήματος (Φ.Μ.Υ.) που παρακρατήθηκε από αυτόν, τότε το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε, θα προσαυξήσει την αμοιβή του εργαζόμενου, οπότε αυτός θα δηλώσει και θα φορολογηθεί για το ποσό της αμοιβής του προσαυξημένο και με το φόρο αυτό, ενώ η επιχείρηση δεν δικαιούται να εκπέσει το ποσό του φόρου αυτού από τα κέρδη της (άρθρο 8 παρ. 7 Ν. 1828/89, άρθρο 31 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Οι εισφορές που καταβάλλονται από τους εργοδότες για ομαδικές ασφαλίσεις Ζωής των εργατοϋπαλλήλων τους αναγνωρίζονται φορολογικά.

Οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση οικειοθελώς ή με βάση κάποια συμφωνία, προς όφελος του προσωπικού της, προσαυξάνουν κατά κανόνα τις αποδοχές των εργαζομένων και για το λόγο αυτό, προστίθενται στις λοιπές αποδοχές τους. Πολλές φορές, όμως, και κυρίως όταν τα ποσά είναι μικρά, δεν προσαυξάνουν τις αποδοχές των εργαζομένων. π.χ. το επίδομα κατοικίας ή αλλιώς το επίδομα ενοικίου θεωρείται ότι αυξάνει το μισθό, εκτός αν πρόκειται για κάλυψη στεγαστικών αναγκών εκτός έδρας του μισθωτού οπότε δεν θεωρείται μισθός αλλά εκπίπτει όμως ως δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη.

Άλλες, όμως, δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση για να βελτιωθούν οι συνθήκες διαβίωσης των εργατοϋπαλλήλων της θεωρούνται δαπάνες, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Τέτοιες δαπάνες είναι π.χ. τα συσσίτια, οι κατασκηνώσεις σε εξοχές, η ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη κλπ.. Δηλαδή, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα, τα ποσά που καταβάλλονται ως έξοδα για είδη ένδυσης, για ενοίκια κατοικιών με σκοπό τη στέγαση του προσωπικού κλπ. Τα έξοδα όμως για πρωινό φαγητό αν υπόκεινται σε εισφορές στο ΙΚΑ δεν εκπίπτουν φορολογικά. Τα έξοδα ψυχαγωγίας π.χ. τα έξοδα για παραθερισμό των τέκνων των εργαζομένων στην επιχείρηση εκπίπτουν ως φορολογικά αναγνωρίσιμη δαπάνη, τα έξοδα επιμόρφωσης του προσωπικού αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση, τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση του προσωπικού καθώς και τα έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Η δωρεάν παροχή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τροφίμων και ποτών εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε διάφορα ασφαλιστικά ταμεία ή σε διάφορες ασφαλιστικές εταιρίες για εξαγορά προϋπηρεσίας ασφάλισης του προσωπικού της θεωρούνται ως δαπάνες παραγωγικές και φορολογικά αναγνωρίσιμες.

Τα διάφορα δάνεια και οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό της επιχείρησης, αν χαριστούν, δεν θεωρούνται δαπάνη, φορολογικά αναγνωρίσιμη. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων σε ελεύθερους επαγγελματίες για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον η καταβολή των δαπανών αυτών αποδεικνύεται από τα προβλεπόμενα παραστατικά του Κ.Β.Σ. Τα πιο πάνω παραστατικά στοιχεία είναι δυνατόν να εκδίδονται είτε στο όνομα των υπαλλήλων που καταβάλλουν τις δαπάνες, είτε στο όνομα του εργοδότη τους για λογαριασμό του οποίου ενεργούν. Και στις δύο περιπτώσεις αυτά τα στοιχεία παραδίδονται στην επιχείρηση. Όταν τα παραπάνω στοιχεία εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης τότε αυτή εκδίδει μια απλή απόδειξη ή ένταλμα πληρωμής για την καταβολή των σχετικών ποσών στους δικαιούχους, ενώ όταν αυτά εκδίδονται στο όνομα των υπαλλήλων, τότε η επιχείρηση εκδίδει με βάση αυτά απόδειξη δαπάνης της παρ. 1 του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. Τα στοιχεία που εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνονται και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις στο τέλος του έτους, εφόσον φυσικά ανήκουν στις κατηγορίες των δαπανών εκείνων που προβλέπονται από το άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. Η αναγνώριση φορολογικά των εξόδων αυτών καθώς επίσης και η παραγωγικότητα και το ύψος αυτών που πρέπει να αναγνωριστούν είναι θέμα πραγματικό και διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Τα ποσά που καταβάλλονται για την εκπαίδευση του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού στην αλλοδαπή, για το συμφέρον της επιχείρησης, δηλαδή όταν τα πρόσωπα αυτά αναλαμβάνουν την υποχρέωση ν' απασχοληθούν στην ίδια επιχείρηση, μόλις επιστρέψουν από την εκπαίδευση, θεωρούνται δαπάνη παραγωγική και φορολογικά αναγνωρίσιμη από το νόμο. Το ίδιο, φυσικά, γίνεται και όταν η εκπαίδευση γίνεται στο εσωτερικό της χώρας.

Οι εργοδοτικές εισφορές θεωρούνται δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη από το νόμο. Αν, όμως, η επιχείρηση καταβάλλει οικειοθελώς για χάρη των εργαζομένων και την εισφορά στα διάφορα ταμεία που έπρεπε να την παρακρατήσει από αυτούς, τότε τα ποσά αυτά θεωρούνται προσαύξηση των μισθών τους και εκπίπτουν επίσης από τα κέρδη της επιχείρησης, ως δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους εργατοϋπαλλήλους όταν αποχωρούν από την επιχείρηση για συνταξιοδότηση ή όταν απολύονται, αναγνωρίζονται φορολογικά ως παραγωγική δαπάνη. Επίσης, το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται στους απολυθέντες και είναι πάνω από εκείνο του Ν. 2112/20 θεωρείται παραγωγική δαπάνη, φορολογικά αναγνωρίσιμη.

Οι μισθοί και οι πάσης φύσης απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους ή στα μέλη τους από ης αντίστοιχες Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές εταιρίες, κοινωνίες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και από ης κοινοπραξίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Μόνο οι εργοδοτικές εισφορές των μισθών αυτών αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν ως δαπάνη.

Οι προκαταβολές έναντι αποδοχών του τρέχοντος μήνα δεν θεωρούνται δάνεια, εφόσον στο τέλος του μήνα γίνει ο σχετικός συμψηφισμός με τις αποδοχές του μήνα. Οι πάνω όμως από ένα μήνα προκαταβολές θεωρούνται δάνεια, για τα οποία δάνεια γίνεται παρακράτηση φόρου πάνω στους τόκους όταν αυτοί καταβάλλονται ή πιστώνονται και όταν δεν καταβάλλονται τόκοι δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Επίσης, για τους τόκους που τυχόν εισπράττονται εκδίδεται συνήθως

μια απλή απόδειξη όχι τιμολόγιο, αλλά φορολογείται όμως η επιχείρηση για το ποσό των τεκμαρτών τόκων και όχι των ολιγότερων που τυχόν εισπράττονται. Οι τεκμαρτοί τόκοι (που υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο της τρίμηνης διάρκειας των έντοκων γραμματίων) δεν είναι υποχρεωτικό να καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης διότι δεν αποτελούν πραγματική συναλλαγή, αλλά δηλώνονται όμως στη δήλωση για να αναμορφώσουν τα αποτελέσματα και να φορολογηθούν.

4.3 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 61. «Αμοιβές και έξοδα τρίτων »

Οι αμοιβές και έξοδα τρίτων αναγνωρίζονται φορολογικά, ως δαπάνες εκμετάλλευσης και εκπίπτουν κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκμετάλλευσής της. Οι δικηγορικές όμως αμοιβές και τα δικαστικά έξοδα, που αφορούν προσωπικές υποθέσεις των φορολογούμενων ή των μελών της εταιρίας, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία πράγματι καταβάλλονται. Στις περιπτώσεις, που η καταβολή των δικαιωμάτων στους αλλοδαπούς δικαιούχους πραγματοποιείται μέσα στο χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού, τα σχετικά ποσά των δικαιωμάτων καταχωρούνται στο ημερολόγιο και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης που αφορά ο ισολογισμός αυτός. Τα παραπάνω δικαιώματα και οι αποζημιώσεις, με εξαίρεση τα πνευματικά δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν εκπίπτουν όταν καταβάλλονται: α) από τη θυγατρική στη μητρική επιχείρηση, β) από τα υποκατάστημα αλλοδαπής στο κεντρικό, κ γ) από επιχείρηση ημεδαπή ή αλλοδαπή που ανήκει στον ίδιο όμιλο.

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται σε 3 χρόνια.

4.3.1 Αμοιβές και έξοδα μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μπορεί να αμείβονται από την Α.Ε. με ποσά, που αποτελούν κέρδη της χρήσης, με μισθό ή και με άλλο τρόπο. Μπορούν επίσης να εισπράττουν διάφορα ποσά, ως έξοδα παράστασης κλπ.

4.3.1.1 Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου, με τη μορφή ποσοστών πάνω στα κέρδη της χρήσης (άρθρο 24 Ν. 2190/20)

Από τα κέρδη της κάθε χρήσης που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου 25% για τα κέρδη χρήσης 2007, αν οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο που αναλογεί στο σύνολο των φορολογητέων κερδών της Α.Ε. και των κρατήσεων α) για τακτικό αποθεματικό που είναι τουλάχιστον το 5% των κερδών και υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει το 1/3 του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου και β) για διανομή α' μερίσματος υπέρ των μετόχων, που είναι ίσο τουλάχιστον με το 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, από το υπόλοιπο ποσό ένα ποσοστό κερδών μπορεί να διανέμεται και στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, με τη μορφή ποσοστών επί των κερδών. Οι αμοιβές αυτές με τη μορφή ποσοστών επί των κερδών προτείνονται από το διοικητικό συμβούλιο, κατά τη διανομή των κερδών και καταβάλλονται στους δικαιούχους, μετά από την έγκριση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Το ύψος των αμοιβών αυτών που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου εξαρτάται από το ύψος των καθαρών κερδών καθώς, επίσης, και από το ύψος του τακτικού αποθεματικού και του α' μερίσματος. Ίδιος τρόπος διανομής κερδών, φορολογίας και λογιστικών εγγραφών με εκείνον των μελών του Δ.Σ., ισχύει και για τους διευθυντές και διαχειριστές, όταν τα πρόσωπα αυτά αμείβονται με ποσοστά επί των κερδών. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ο λογιστής να γνωρίζει και τα εξής: α) Όταν η εταιρία προσλαμβάνει κάποιο πρόσωπο ως διευθυντή ή διαχειριστή της θα πρέπει να γίνει σύμβαση εργασίας, που θα καθορίζεται σ' αυτήν και ο τρόπος αμοιβής του. β) Η αμοιβή του διευθυντή ή του διαχειριστή μπορεί να καθοριστεί και σε ποσοστά επί των κερδών. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να υπάρχει ρητή διάταξη του καταστατικού, που να ορίζει ότι "από το υπόλοιπο των κερδών μετά το φόρο, τη διανομή του α' μερίσματος και της παρακράτησης για τακτικό αποθεματικό, ποσοστό % θα διανέμεται στον διευθυντή ως αμοιβή. Αν δεν υπάρχει στο καταστατικό τέτοια διάταξη, θα πρέπει πρώτα να γίνει τροποποίηση του σχετικού άρθρου του καταστατικού περί διανομής των κερδών και μετά να μοιραστούν κέρδη με τον τρόπο αυτό στους διευθυντές της.

Για τα παραπάνω ποσοστά από τα κέρδη που εισπράττουν οι διευθυντές και οι διαχειριστές δεν ασφαρίζονται στο ΙΚΑ, διότι τα ποσά αυτά θεωρούνται εισοδήματα από κινητές αξίες. Τα ίδια όμως πρόσωπα μπορούν να ασφαίζονται στο ΙΚΑ για άλλες αποδοχές που εισπράττουν από την Α.Ε., οι οποίες προέρχονται από σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, που έχουν συνάψει με την Α.Ε.

4.3.1.2 Υποβολή καταστάσεων στη Δ.Ο.Υ. για τις αμοιβές του Δ.Σ. (άρθρο 20 του Κ.Β.Σ.)

Για τα ποσά που εισπράττουν τα μέλη του Δ.Σ. με οποιαδήποτε μορφή (διανεμόμενο κέρδος, έξοδα παράστασης, μισθοί ή αμοιβές εκτός μισθού κλπ.), η Α.Ε. υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. καταστάσεις μέχρι 25 Μαΐου κάθε χρόνο. Οι καταστάσεις αυτές πρέπει να φέρουν την εξής γραμμογράφηση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Όνοματεπώνυμο	Επάγγελμα	Α.Φ.Μ	Διεύθυνση	Είδος και αριθμός στοιχείου	Καθαρή αξία αμοιβής
.....
.....
.....

α) Χαρτόσημο αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου

Οι αμοιβές που καταβάλλονται από τις Α.Ε. σε οποιονδήποτε που συμμετέχει στη διοίκηση ή τη διεύθυνση της εταιρίας, ποσοστά κερδών, έξοδα παράστασης κλπ., υπόκεινται σε Χαρτόσημο και ΟΓΑ 1,20%. Το Χαρτόσημο αυτό βαρύνει το μέλος του Δ.Σ. (εκτός αν έχει γίνει διαφορετική συμφωνία) και αποδίδεται στο δημόσιο μέσα σε δύο μήνες από την ημερομηνία της τακτικής γενικής συνέλευσης. Αν π.χ. στις 30 Ιουνίου η Γ.Σ. μέχρι 30 Αυγούστου αποδίδεται το Χαρτόσημο και όχι 31 Αυγούστου. Αν η 30 Αυγούστου είναι Σάββατο ή Κυριακή, τότε το Χαρτόσημο αυτό καταβάλλεται μέχρι τις 29 Αυγούστου δηλαδή μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα πριν από τις 30 Αυγούστου.

β) Έξοδα παράστασης που καθορίζονται από το καταστατικό

Η Α.Ε. καταβάλλει, συνήθως, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ένα πάγιο ποσό, κατά συνεδρίαση, που ονομάζεται "έξοδο παράστασης". Συνήθως, το ύψος των εξόδων αυτών καθορίζεται πλήρως από το καταστατικό της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται έγκριση του ποσού αυτού, κατά την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση. Μπορεί όμως το ύψος των εξόδων αυτών να καθορίζεται από το Δ.Σ. υπό την αίρεση όμως της έγκρισης των ποσών αυτών από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων.

Όταν λοιπόν καταβάλλονται τέτοια έξοδα παράστασης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, ο λογιστής της επιχείρησης εκδίδει αποδείξεις πληρωμών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. και προβαίνει σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% για τα έξοδα παράστασης του έτους 2007, αν οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο και χαρτόσημο με συντελεστή 1,20%. Πρώτα υπολογίζεται το χαρτόσημο 1,20% το οποίο αφαιρείται από τα έξοδα παράστασης και το υπόλοιπο φορολογείται με συντελεστή 25% .

Το χαρτόσημο 1,20% που υπολογίζεται πάνω στα έξοδα παράστασης αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 5 μέρες από την καταβολή των εξόδων παράστασης. ο φόρος καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα στο πρώτο 15νήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα. Υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. και συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Τα έξοδα παράστασης που καθορίζονται από το καταστατικό, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, ανεξάρτητα αν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές). Τα υπερβολικά όμως έξοδα παράστασης μπορεί να περιορισθούν και από το δικαστήριο, αν αυτό ζητηθεί με απόφαση των μετόχων, που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου της επιχείρησης. Μέχρι 25 Μαΐου του επόμενου έτους υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. συγκεντρωτική κατάσταση εις τριπλούν για τα έξοδα παράστασης, που καταβλήθηκαν στα μέλη του Δ.Σ. κατά το προηγούμενο έτος. Η κατάσταση αυτή είναι όμοια με την συγκεντρωτική κατάσταση που υποβάλλεται για τις αμοιβές του Δ.Σ.

γ) Έξοδα παράστασης που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς να προβλέπονται από το καταστατικό

Τα έξοδα παράστασης που δεν ορίζονται από το καταστατικό καταβάλλονται, συνήθως, κατά τη διάρκεια της χρήσης στα μέλη του Δ.Σ., με απόφαση του ίδιου του Δ.Σ. Η καταβολή των εξόδων αυτών γίνεται, συνήθως, κατά μήνα ή κατά συνεδρίαση και στη συνέχεια, μετά τη λήξη της χρήσης, εγκρίνονται από την τακτική γενική συνέλευση (άρθρο 24 παρ. 2 Ν. 2190/20). Αν η τακτική γενική συνέλευση δεν εγκρίνει τις παραπάνω αμοιβές, τότε τα μέλη του Δ.Σ. που τις εισέπραξαν, οφείλουν να τις επιστρέψουν στην επιχείρηση. Τα υπερβολικά έξοδα παράστασης μπορεί να ελεγχθούν από τον δικαστή, σε περίπτωση που το ζητήσουν με απόφασή τους μέτοχοι που εκπροσωπούν, τουλάχιστον, το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου.

Φορολογικά αναγνωρίζονται τα έξοδα παράστασης κατά τη χρήση που καταβάλλονται και όχι κατά τη χρήση που εγκρίνονται από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

δ) Αμοιβές εκτός μισθού ή παροχές χωρίς αντάλλαγμα που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ.

Πολλές φορές, με απόφαση του Δ.Σ, καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ "αμοιβές εκτός μισθού" ή "παροχές άνευ ανταλλάγματος" υπό την αίρεση, φυσικά, της έγκρισης των ποσών αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Τα ποσά αυτά παρακολουθούνται στη χρέωση του λογαριασμού 61.01.00.002 "Εκτός μισθού αμοιβές μελών Δ.Σ" ή στο λογαριασμό 61.01.00.003 "Λοιπές αμοιβές μελών Δ.Σ.", ανάλογα.

Τέτοια ποσά είναι: π.χ. η καταβολή από την Α.Ε. φόρων που βαρύνουν προσωπικά τα μέλη του Δ.Σ, η αγορά Ι.Χ. αυτοκινήτου στ' όνομα κάποιου μέλους του Δ.Σ, η δωρεάν διάθεση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών στα μέλη του Δ.Σ, η καταβολή ενοικίου, τηλεφώνου κλπ. της κατοικίας των μελών του Δ.Σ, η αγορά εισιτηρίου ταξιδιών αναψυχής των μελών του Δ.Σ., η αγορά της βενζίνης και της συντήρησης των Ι.Χ. αυτοκινήτων των μελών του Δ.Σ, η καταβολή των ασφαλιστρών ζωής των μελών του Δ.Σ και των οικογενειών τους κλπ.

Οι "εκτός μισθού αμοιβές" που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ, θεωρούνται "εισόδημα από κινητές αξίες" για τα πρόσωπα που τις εισπράττουν και γίνεται πάνω σ' αυτές η παρακράτηση του φόρου 25% και του χαρτοσήμου 1,20% από την Α.Ε., κατά τον ίδιο τρόπο που γίνεται και με τα έξοδα παράστασης. Ενώ οι "εκτός μισθού αμοιβές" που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ αναγνωρίζονται ως δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον αποτελούν ποσά, που

καταβάλλονται στα μέλη, για υπηρεσίες που προσέφεραν στην επιχείρηση και είναι πέρα από όσες υποχρεούνται να προσφέρουν, με την ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ. Δηλαδή οι "εκτός μισθού αμοιβές" όταν καταβάλλονται για πρόσθετες υπηρεσίες που δεν προβλέπονται από το νόμο ή το καταστατικό, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη.

4.3.1.3 Παρακράτηση και απόδοση του φόρου

Από τις "εκτός μισθού αμοιβές" και τις "παροχές άνευ ανταλλάγματος" που καταβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα - μέλη του Δ.Σ., οι ανώνυμες εταιρίες παρακρατούν χαρτόσημο 1,20% και φόρο 25% για τις εκτός μισθού αμοιβές του έτους 2007, όταν οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο) που υπολογίζεται πάνω στο ακαθάριστο ποσό μείον το χαρτόσημο. Με την παρακράτηση του φόρου 25% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα αυτά.

Η παρακράτηση και η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται μέσα στα χρονικά περιθώρια που γίνεται και η παρακράτηση και απόδοση του φόρου από τα έξοδα παράστασης. Δηλαδή, αν η καταβολή της εκτός μισθού αμοιβής πραγματοποιήθηκε μέσα στο μήνα Ιανουάριο, τότε ο φόρος 25% καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου του ίδιου έτους.

Οι "καθαρές αμοιβές εκτός μισθού" και οι "καθαρές παροχές άνευ ανταλλάγματος", δηλαδή οι παροχές αυτές που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου 25% και του χαρτοσήμου 1,20% αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών γι' αυτούς που αποκτούν τα ποσά αυτά για κάλυψη του "πόθεν έσχες" και δεν φορολογούνται στο όνομα τους. Διότι με την παρακράτηση του φόρου 25% που έγινε από την Α.Ε., εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και δεν φορολογούνται ξανά τα εισοδήματα αυτά. Δηλαδή, οι καθαρές αμοιβές και οι παροχές του έτους 2005 εγκρίνονται από την τακτική Γ.Σ. του έτους 2006 και δηλώνονται χωρίς να φορολογηθούν ξανά με την ατομική δήλωση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. στις αρχές του 2007 για τα εισοδήματα του 2006.

4.3.1.4 Υπολογισμός και απόδοση χαρτοσήμου

Οι "εκτός μισθού αμοιβές" και οι "παροχές άνευ ανταλλάγματος χαρτοσημαίνονται με ποσοστό 1,20%. Το χαρτόσημο αυτό αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ., μέσα σε 5 μέρες από την ημέρα καταβολής της αμοιβής εκτός μισθού ή της παροχής άνευ ανταλλάγματος. Δηλαδή, αν η αμοιβή εκτός μισθού καταβληθεί στις 5.2, τότε η απόδοση του χαρτοσήμου γίνεται μέχρι τις 10.2, όπως ακριβώς γίνεται και η απόδοση του χαρτοσήμου στα έξοδα παράστασης.

α) Οι παροχές του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν. 2238/94 που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. ή στους διευθυντές κλπ. χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, παρόλο που φορολογούνται με συντελεστή φόρου 25% και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά δεν υπόκεινται όμως και σε παρακράτηση χαρτοσήμου 1,20%.

β) Η οικειοθελής αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη του Δ.Σ. όταν αποχωρούν από την Α. Ε. διότι νόμιμα δεν δικαιούνται αποζημίωση φορολογείται ως δωρεά, διότι καταβάλλεται χωρίς νόμιμη υποχρέωση και ο φόρος αυτός καταβάλλεται από τον δωρεοδόχο - μέλος του Δ.Σ. πριν από την καταβολή σ' αυτόν της οικειοθελούς αποζημίωσης (άρθρα 1 και 38 Ν.Δ. 118/73). Αναγνωρίζεται όμως φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η οικειοθελώς αποζημίωση που καταβάλλεται, μετά από έγκριση της Γ.Σ., στα μέλη του Δ.Σ. που αποχωρούν από την υπηρεσία τους και καταχωρούνται στο λογ. 61.98 "Λοιπές αμοιβές τρίτων". Η οικειοθελής αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη του Δ.Σ. που αποχωρούν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

ε) Αμοιβές μελών Δ.Σ. με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, όταν για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ είναι ασφαλισμένα με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη στο ΙΚΑ

Τα μέλη του Δ.Σ, όταν προσφέρουν στην επιχείρηση και άλλες υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που είναι υποχρεωμένα να προσφέρουν λόγω της ιδιότητάς τους ως μέλη της διοίκησης της Α.Ε., αμείβονται χωριστά για τις υπηρεσίες τους αυτές π.χ. ως λογιστές, τεχνικοί υπάλληλοι κλπ..

Στις περιπτώσεις αυτές, προσφέρουν τις επί πλέον υπηρεσίες τους με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας και με μηνιαίο μισθό. Οι αμοιβές αυτές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ για να αναγνωρισθούν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε., θα πρέπει να έχει δοθεί, πριν από τη σύμβαση, σχετική άδεια ή εντολή από τη γενική συνέλευση. Δηλαδή θα πρέπει πρώτα να αποφασίσει η Γ.Σ. και να εγκρίνει την πρόσληψη μελών του Δ.Σ. ως υπαλλήλους της, πριν από τη σύναψη της σύμβασης εργασίας και να καθορίζει απαραίτητα το ανώτατο όριο καταβαλλόμενου μισθού, για κάθε σύμβαση χωριστά.

Ο μισθός που θα καθορίζεται από το Δ.Σ. και θα καταβάλλεται σε κάθε μέλος χωριστά, μπορεί να φτάσει μέχρι το ανώτατο όριο που καθόρισε η Γ.Σ. Δηλαδή το Δ.Σ. μπορεί ν' αυξάνει τους μισθούς του Δ.Σ, μέχρι να φτάσουν το ανώτατο όριο που καθόρισε η Γ.Σ., χωρίς την έγκρισή της. Για να αυξηθούν όμως οι μισθοί του Δ.Σ πάνω από το ανώτατο όριο που καθόρισε η Γ.Σ., θα πρέπει και πάλι να συνέλθει η Γ.Σ των μετόχων και να προεγκρίνει τους μισθούς αυτούς ή και να καθορίσει νέα ανώτατα όρια μισθών. Φυσικά, για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι μισθοί που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ, θα πρέπει να έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες εισφορές στο ΙΚΑ.

Όταν ένας που είναι ήδη υπάλληλος στην Α. Ε., γίνει στη συνέχεια μέλος του Δ.Σ., δεν απαιτείται προέγκριση από τη Γ.Σ για τη συνέχιση της υπαλληλικής του ιδιότητας, χρειάζεται όμως προέγκριση για την τυχόν μεταγενέστερη αύξηση του μισθού του, γιατί αλλιώς δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Οι πιο πάνω μισθοί των μελών του Δ.Σ. της Α.Ε. θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκεινται κανονικά στις κρατήσεις ΙΚΑ, Επικουρικών ταμείων, Φ.Μ.Υ. και Χαρτόσημοι, όπως ακριβώς υπόκεινται και οι αμοιβές των υπολοίπων μισθωτών της επιχείρησης. Οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ για να θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θα πρέπει τα μέλη του Δ.Σ., παράλληλα με την ασφάλεια που έχουν στο Τ.Α.Ε ή Τ.Ε.Β.Ε ή σε οποιοδήποτε άλλο ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, να είναι με δήλωση επιλογής ασφαλισμένα με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη και στο ΙΚΑ, και να μην είναι ασφαλισμένα στο ΙΚΑ μόνο για ιατροφαρμακευτική κάλυψη. Γιατί, αν δεν είναι ασφαλισμένα τα μέλη του Δ.Σ. με πλήρη ασφάλιση στο ΙΚΑ και όχι μόνο με ιατροφαρμακευτική ασφάλιση ή αν δεν είναι ασφαλισμένα καθόλου στο ΙΚΑ, τότε οι μισθοί που παίρνουν από την επιχείρηση για τις εργασίες τους αυτές θεωρούνται εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις. Σε πολλές περιπτώσεις όμως οι μισθοί αυτοί αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον φυσικά αναγνωρίζονται ως παραγωγικές δαπάνες κλπ.

Τα μέλη του Δ.Σ, οι πρόεδροι και οι διευθύνοντες σύμβουλοι καθώς και οι διοικητές και γενικοί διευθυντές, όταν απασχολούνται στην επιχείρηση με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας δικαιούνται δώρα Πάσχα και Χριστουγέννων καθώς και αποζημίωση, όταν γίνει σ' αυτούς καταγγελία της σύμβασης εργασίας από την Α.Ε. Αντίθετα, δεν δικαιούνται αμοιβή για ώρες ιδιόρρυθμης υπερωρίας, υπερωρίας, νυκτερινής ή Κυριακάτικης απασχόλησης, ούτε άδεια και επίδομα άδειας και αμοιβής εκτός έδρας απασχόλησης.

στ) Αμοιβές μελών Δ.Σ. με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, όταν κατά το χρόνο παροχής της εργασίας, για τις αμοιβές αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα στο ΤΕΒΕ ή στο ΓΑΕ ή σε οποιοδήποτε άλλο ταμείο εκτός του ΙΚΑ ή όταν είναι ασφαλισμένα και στο ΙΚΑ αλλά μόνο για ιατροφαρμακευτική κάλυψη και όχι με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη στο ΙΚΑ

Για να προσληφθούν μέλη του Δ.Σ ως μισθωτοί υπάλληλοι στην ίδια Α. Ε. που είναι και μέλη του Δ.Σ, θα πρέπει η Γ.Σ. να προεγκρίνει την σύμβαση εργασίας και μετά να γίνει η πρόσληψή τους ως μισθωτοί υπάλληλοι στην ίδια αυτή επιχείρηση. Επίσης θα πρέπει η Γ.Σ να προκαθορίσει και το ανώτατο όριο του μισθού που δικαιούνται να πάρουν τα μέλη αυτά του Δ.Σ από την επιχείρηση. Το Δ.Σ μπορεί να καθορίζει το ύψος του μισθού των μελών του Δ.Σ αλλά μέχρι το ανώτατο όριο που καθόρισε η Γ.Σ της Α.Ε. Για να καταβληθεί μισθός πάνω από το ανώτατο αυτό όριο, θα πρέπει και πάλι να γίνει προέγκριση από τη Γ.Σ.

Οι αποδοχές αυτές για τα μέλη του Δ.Σ θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Για το λόγο αυτό γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% που εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου, στις περιπτώσεις που οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, για τη χρήση 2001 είναι 37,5% και για τις χρήσεις 2002 και μετά γίνεται 35%. Από το 2007 γίνεται 25%. Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή των μισθών και αποδίδεται μέσα στο πρώτο 20ήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου, Ιανουαρίου για το φόρο που παρακρατήθηκε κατά το προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του μέλους του Δ.Σ. για τους μισθούς αυτούς που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια, τα μέλη του Δ.Σ δεν δικαιούνται να φορολογηθούν για τα ποσά των μισθών αυτών με βάση τη γενική κλίμακα ούτε και να συμψηφίσουν τον φόρο 25% που παρακρατήθηκε.

Επίσης, οι αποδοχές αυτές χαρτοσημαίνονται με ποσοστό 1,20%. Το ποσοστό 35% , ανάλογα, εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Για το λόγο αυτό, τα μέλη του Δ.Σ που ο μισθός αυτών θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, θα πρέπει κατά την καταβολή των μηνιαίων ασφαλιστικών τους εισφορών να ζητούν από τον Ασφαλιστικό Οργανισμό σχετική απόδειξη καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών.

Τις αποδείξεις των μηνιαίων εισφορών, καθώς και την πρωτότυπη βεβαίωση που εκδίδει στο τέλος του χρόνου ο Ασφαλιστικός Οργανισμός για το συνολικό ποσό των εισφορών που κατέβαλε στο έτος αυτό ο ασφαλισμένος θα παραδίδουν τα μέλη του Δ.Σ στην Α.Ε., προκειμένου να εξευρεθεί το ποσό πάνω στο οποίο θα υπολογισθεί ο φόρος που θα πρέπει να παρακρατηθεί. Οι παραπάνω βεβαιώσεις καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών καθώς και η παραπάνω σχετική βεβαίωση θα πρέπει να φυλάγονται από την Α.Ε. ως αποδεικτικά στοιχεία για την παρακράτηση του φόρου 25% από την Α.Ε.

Όταν το μέλος του Δ.Σ. δεν είναι ασφαλισμένο στο ΙΚΑ αλλά στο ΤΕΒΕ ή σε άλλο Ταμείο ή είναι ασφαλισμένο στο ΙΚΑ αλλά μόνο για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, τότε για το ποσό της δαπάνης αυτής χρεώνεται και πάλι ο λογ. 60.00 "Αμοιβές έμμισθου προσωπικού", αλλά για τις εισφορές όμως που δεν είναι του ΙΚΑ πιστώνεται ο λογαριασμός 55.01 "Λοιπά ταμεία κύριας ασφάλισης". Οι αποδοχές των μελών του Δ.Σ αναγνωρίζονται ως δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και στην περίπτωση αυτή που δεν υπόκεινται σε εισφορές στο ΙΚΑ, εφόσον όμως καταβάλλονται οι αποδοχές αυτές για υπηρεσίες που προσφέρουν πέρα από όσες υποχρεούνται να παρέχουν, λόγω της ιδιότητάς τους ως μέλη του Δ.Σ. βάσει του Ν. 2190/20 και του καταστατικού και εφόσον φυσικά συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις όπως παραγωγικότητα της δαπάνης, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κλπ..

Όταν απολυθεί κάποιο μέλος του Δ.Σ. που απασχολείται και ως μισθωτός στην επιχείρηση, δικαιούται κανονικά την αποζημίωση του, όπως και οι άλλοι μισθωτοί υπάλληλοι της επιχείρησης. Για να καταβληθεί αποζημίωση, σε περίπτωση απόλυσης, μεγαλύτερη από τη νόμιμη, θα πρέπει να προηγηθεί γενική συνέλευση των μετόχων, για να αποφασίσει την καταβολή αποζημίωσης πάνω από τη νόμιμη. Επίσης, τα μέλη του Δ.Σ., οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διοικητές και οι γενικοί διευθυντές δικαιούνται δώρα Πάσχα και Χριστουγέννων κανονικά, όπως και οι υπόλοιποι απασχολούμενοι μισθωτοί στην επιχείρηση. Δεν δικαιούνται όμως αμοιβή για ώρες ιδίorrhυθμης υπερωρίας, υπερωρίας, νυκτερινής και Κυριακάτικης απασχόλησης, άδεια και επίδομα άδειας καθώς και αμοιβή για εκτός έδρας απασχόλησης.

Στην περίπτωση, που η σύμβαση της εργασίας μεταξύ του μέλους του Δ.Σ. και της εταιρίας δεν είχε προεγκριθεί από τη Γ.Σ., τότε απολύεται το μέλος του Δ.Σ. χωρίς να υποχρεούται η επιχείρηση να καταβάλλει αποζημίωση σ' αυτό. Ενώ Όταν ελεύθεροι επαγγελματίες συμμετέχουν στο Δ.Σ. της Α.Ε. και προσφέρουν υπηρεσίες στην εταιρία, πέραν της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., αμοιβόμενοι για τις υπηρεσίες αυτές με πάγια αντιμισθία ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, τότε για την αμοιβή τους αυτή εκδίδουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών και η αμοιβή αυτή θεωρείται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα οπότε γίνεται παρακράτηση φόρου 20%. Για τους δικηγόρους, η πάγια αντιμισθία θεωρείται πάντοτε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, οπότε δεν εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών, ανεξάρτητα αν ο δικηγόρος είναι συγχρόνως και μέλος του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρίας. Τα μέλη του Δ.Σ. ασφαλίζονται μόνο στο Ταμείο Εμπόρων και όχι στο ΙΚΑ όταν έχουν συμμετοχή στο Μ. Κ. με ποσοστό τουλάχιστον 3% και η Α. Ε. είναι εμπορική ή μόνο στο ΤΕΒΕ και όχι στο ΙΚΑ εφόσον έχουν συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο τουλάχιστον κατά 5% και η Α.Ε. είναι βιοτεχνική κλπ.. Όταν κάποιο μέλος του Δ.Σ. που ήταν και μισθωτός στη συνέχεια απολυθεί, τότε δικαιούται την αποζημίωση του απολυμένου μισθωτού. Η νόμιμη αποζημίωση φορολογείται κανονικά καθώς και με χαρτόσημο 1,20% όπως γίνεται και με τους άλλους μισθωτούς που απολύονται, ενώ το επιπλέον ποσό της αποζημίωσης (χρειάζεται πάντα προέγκριση της Γ.Σ., άρθρο 23α Ν. 2190/20, αλλιώς δεν αναγνωρίζεται φορολογικά) φορολογείται ως δωρεά και χωρίς χαρτόσημο.

4.3.1.5 Αμοιβή διαχειριστού που είναι και εταίρος της Ε.Π.Ε.

Πολλές φορές οι Ε.Π.Ε. καταβάλλουν στους διαχειριστές - εταίρους τους και μισθούς. Οι μισθοί αυτοί δεν υπόκεινται σε εισφορές στο ΙΚΑ, διότι οι διαχειριστές - εταίροι δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία. Για το λόγο αυτό, όταν καταβάλλονται μισθοί στους διαχειριστές που είναι συγχρόνως και εταίροι, με τα ποσά αυτά των μισθών χρεώνεται ο λογ. 61.01.00.002 "Αμοιβές διαχειριστών εταίρων" και όχι ο λογ. 60.00 "Αμοιβές έμμισθου προσωπικού".

Οι παραπάνω μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές, που λαμβάνουν οι διαχειριστές - εταίροι από την Ε. Π. Ε., δεν φορολογούνται στο όνομα αυτών που τους εισπράττουν, αλλά ούτε και θεωρούνται έξοδα που να μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Δηλαδή, οι μισθοί αυτοί, στο τέλος της χρήσης, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό, για να προσδιοριστούν έτσι τα φορολογητέα κέρδη της Ε.Π.Ε. Οι μισθοί αυτοί θεωρείται ότι καταβάλλονται έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής, διότι ο σκοπός για τον οποίο παρέχονται είναι ο ίδιος με εκείνον της επιχειρηματικής αμοιβής. Για το λόγο αυτό, η Ε.Π.Ε., όταν καταβάλλει τέτοιους μισθούς, υποχρεούται να καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. φόρο με ποσοστό 20% πλέον χαρτόσημο 1,20%. Δηλαδή, τα ποσά αυτά του φόρου και του χαρτόσημου δεν θα τα παρακρατήσει η Ε.Π.Ε. από τους μισθούς των διαχειριστών - εταίρων, αλλά θα τα καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ως προκαταβολή φόρου έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής. Ο φόρος αυτός με ποσοστό 20% και το χαρτόσημο 1,20% καταβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. μετά τη λήξη του κάθε διμήνου και μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα, δηλαδή μαζί στην ίδια δήλωση με το Φ.Μ.Υ. και το χαρτόσημο

των μισθωτών υπηρεσιών. Κατά την καταβολή του φόρου και του χαρτόσημου αυτού, χρεώνονται ο λογ. 33.13.12. "Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής" και ο λογ. 33.13.13.000 "Προκαταβολή χαρτόσημου επιχειρηματικής αμοιβής" με πίστωση του λογ. 38.00.00. "Ταμείο επιχείρησης".

Μετά τη λήξη της χρήσης και μέχρι 31.3 του επόμενου έτους, εγκρίνεται ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε. από τη γενική συνέλευση των εταίρων. Τότε, πάνω στην επιχειρηματική αμοιβή που έχει εγκριθεί από τη γενική συνέλευση των εταίρων γίνεται υπολογισμός φόρου 20% και χαρτόσημου 1,20%. Από το φόρο αυτό και το χαρτόσημο που υπολογίζονται πάνω στην επιχειρηματική αμοιβή, αφαιρούνται τα ποσά του προκαταβλητέου φόρου και του χαρτόσημου που τυχόν είχαν καταβληθεί στη Δ.Ο.Υ. κατά τη διάρκεια της χρήσης για τους μισθούς που καταβλήθηκαν στους διαχειριστές - εταίρους και το υπόλοιπο καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ή επιστρέφεται στην επιχείρηση με βάση τη σχετική δήλωση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από το μήνα της έγκρισης του ισολογισμού από τη Γ.Σ. των εταίρων, δηλαδή μέχρι 15 Απριλίου αν η έγκριση έγινε μέσα στο μήνα Μάρτιο κλπ..

Με το φόρο της επιχειρηματικής αμοιβής πιστώνεται ο λογ. 54.09.00.013 "Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής" και με το χαρτόσημο ο λογ. 54.09.00.015 "Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής" με χρέωση όσον αφορά το φόρο τους επί μέρους διαχειριστές - εταίρους που απεικονίζονται αναλυτικά στο λογαριασμό 33.07 "Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων" και με το ποσό του χαρτόσημου χρεώνεται ο λογ. 63.98.03.000 "Χαρτόσημο κερδών". Στη συνέχεια, οι λογαριασμοί 33.13.012 και 33.13.013 πιστώνονται με τα ποσά του φόρου και του χαρτόσημου με τα οποία και είχαν χρεωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης για να εξισωθούν και χρεώνονται με τα ίδια ποσά οι αντίστοιχοι επί μέρους λογαριασμοί 54.09.00.013 και 54.09.00.015. Το υπόλοιπο που απομένει μετά την παραπάνω εγγραφή στους λογαριασμούς 54.09.00.013 και 54.09.00.015 αν είναι χρεωστικό επιστρέφεται από τη Δ.Ο.Υ. στην Ε.Π.Ε, ενώ αν είναι πιστωτικό καταβάλλεται εφάπαξ από την Ε.Π.Ε στη Δ.Ο.Υ. μαζί με τη δήλωση της επιχειρηματικής αμοιβής που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα στις πρώτες 15 μέρες του επόμενου μήνα από το μήνα εκείνο που έγινε η έγκριση του ισολογισμού.

Οι επιμέρους λογαριασμοί του λογ. 33.07 εμφανίζουν τον κάθε διαχειριστή - εταίρο χρεωμένο με το ποσό του φόρου 20% που έχει παρακρατηθεί για την επιχειρηματική αμοιβή. Το φόρο αυτό οφείλουν οι διαχειριστές - εταίροι να τον καταβάλουν στην Ε.Π.Ε, διότι αυτοί τον καρπώνονται λόγω συμψηφισμού του ποσού αυτού με το φόρο της ατομικής τους δήλωσης. Πρόβλημα υπάρχει μόνο στην περίπτωση εκείνη που η επιχειρηματική αμοιβή δεν καταβάλλεται πραγματικά στους διαχειριστές εταίρους αλλά δηλώνεται από αυτούς μόνο για φορολογικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, αν προκύψουν φόροι στις ατομικές τους δηλώσεις μεγαλύτεροι από εκείνους που καταβλήθηκαν με το συντελεστή 20%, τότε θα πρέπει η επιπλέον αυτή διαφορά φόρου να καταβληθεί στους διαχειριστές - εταίρους από τους άλλους εταίρους κατά το ποσοστό φυσικά της αναλογίας τους. Το θέμα αυτό είναι πραγματικό και λύνεται μεταξύ των εταίρων και μπορεί η παραπάνω διαφορά να βαρύνει αποκλειστικά τους διαχειριστές - εταίρους οι οποίοι και ωφελούνται από το "πόθεν έσχες".

Οι μισθοί που καταβάλλονται σε εταίρους Ε.Π.Ε. δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Για το λόγο αυτό, όταν καταβάλλονται τέτοιοι μισθοί, στο τέλος της χρήσης, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών. Οι μισθοί αυτοί δεν δηλώνονται ούτε και φορολογούνται στο όνομα των εταίρων και κατά συνέπεια, στους μισθούς αυτούς δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου. Αν όμως οι μισθοί ή οι απολαβές των εταίρων υπόκεινται υποχρεωτικά από το νόμο σε ασφαλιστικές εισφορές, τότε οι αντίστοιχες εργοδοτικές εισφορές αναγνωρίζονται ως γενικά έξοδα που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν προστίθενται ως λογιστικές διαφορές για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

4.3.1.6 Αμοιβή διαχειριστού που δεν είναι εταίρος της Ε.Π.Ε.

Ο διαχειριστής της Ε.Π.Ε., όταν αυτός δεν είναι εταίρος, μπορεί να αμείβεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, ή με ποσοστά από τις πωλήσεις ή και με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Όταν ο τρόπος αμοιβής του διαχειριστή γίνεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, τότε ο διαχειριστής θεωρείται και μισθωτός, οπότε οι αποδοχές του υπόκεινται κανονικά στις κρατήσεις Ι ΚΑ. Στην περίπτωση αυτή ο διαχειριστής δικαιούται δώρα Πάσχα και Χριστουγέννων καθώς επίσης και αποζημίωση όταν απολυθεί. Επίσης, όταν δεν είναι πρόσωπο της εμπιστοσύνης και της διεύθυνσης, δικαιούται κανονική άδεια, επίδομα άδειας, αμοιβή λόγω ιδιόρρυθμης υπερωρίας, υπερωριακής απασχόλησης, νυκτερινής και Κυριακάτικης απασχόλησης καθώς και αμοιβή εκτός έδρας.

Για να αναγνωρισθεί ο μισθός του διαχειριστή που δεν είναι εταίρος ως δαπάνη και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα, θα πρέπει να είναι πραγματική και παραγωγική η εργασία που προσφέρει ο διαχειριστής στην Ε.Π.Ε. και να έχουν καταβληθεί οι εισφορές στο ΙΚΑ, που αναλογούν στους μισθούς του διαχειριστή. Επίσης θα πρέπει να έχει προεγκριθεί ο μισθός από τη συνέλευση των εταίρων, η οποία ορίζει οπωσδήποτε και το ποσό της αμοιβής. Οι αμοιβές που καταβάλλονται στον διαχειριστή μη εταίρο θεωρούνται ως δαπάνες από μισθωτές υπηρεσίες, λογαριασμός 60 "αμοιβές και έξοδα προσωπικού". Για το λόγο αυτό, η παρακράτηση ΙΚΑ καθώς και η παρακράτηση του Φ.Μ.Υ. και του χαρτοσήμου γίνονται ακριβώς, όπως γίνονται και με τους άλλους μισθωτούς της εταιρίας. Αν ο διαχειριστής που δεν είναι εταίρος, προσφέρει τις υπηρεσίες του στην Ε.Π.Ε. χωρίς να συνδέεται με αυτήν με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή χωρίς να είναι υπάλληλος στην Ε. Π. Ε., αλλά ούτε και να ασκεί ελεύθεριο επάγγελμα, τότε οι αμοιβές που λαμβάνει από την Ε.Π.Ε. ως διαχειριστής της, θεωρούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94. Στην περίπτωση αυτή, οι αμοιβές του διαχειριστή υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% από την Ε.Π.Ε. και σε χαρτόσημο 3,60%. Για την καταβολή της αμοιβής αυτής, η επιχείρηση εκδίδει αθεώρητη απόδειξη, ένταλμα πληρωμής, του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. και τη δηλώνει στο τέλος της χρήσης στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

4.4 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 62. « Παροχές τρίτων »

Οι παροχές τρίτων θεωρούνται φορολογικά αναγνωρίσιμες δαπάνες και εκπίπτουν κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμετάλλευσης.

Ειδικότερα:

Το ενοίκιο που καταβάλλει η επιχείρηση για ακίνητο που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα που πραγματοποιεί για επισκευή και συντήρηση του ακινήτου αυτού. Επίσης, οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση για την ανακαίνιση, διαρρύθμιση και βελτίωση του ακινήτου που ενοικιάζει από τρίτους και το χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της, αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν και όχι τμηματικά από τα έσοδα περισσότερων χρήσεων, εκτός αν συμφωνήθηκε στην οικεία σύμβαση μίσθωσης οι δαπάνες ανακαίνισης να αποτελούν μίσθωμα περισσότερων χρήσεων, οπότε εκπίπτουν τμηματικά και ισόποσα από τα έσοδα περισσότερων χρήσεων όχι όμως και πέραν των 5 ετών.

4.4.1 Τεκμαρτό ενοίκιο (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της ένα ακίνητο που είναι ιδιοκτησίας της, παρατηρούμε τα εξής: Αν πρόκειται για εταιρία Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κλπ., η εταιρία αυτή δεν είναι υποχρεωμένη να δηλώσει το τεκμαρτό ενοίκιο στα λογιστικά της βιβλία. Αν όμως δηλώσει το τεκμαρτό ενοίκιο ως έξοδο, που θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, τότε θα το δηλώσει και ως τεκμαρτό έσοδο που θα αναγνωρίζεται φορολογικά. Στην περίπτωση αυτή, θα χρεώσει το λογ. 62 με ειδικό τεταρτοβάθμιο λογαριασμό "τεκμαρτό ενοίκιο" και θα πιστώσει το λογ. 78 με ειδικό τριτοβάθμιο λογαριασμό "τεκμαρτό ενοίκιο". Αν πρόκειται για ατομική επιχείρηση, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ιδιοκτησίας του επιχειρηματία, θεωρείται ως δαπάνη της επιχείρησης όπως και το ενοίκιο που καταβάλλεται σε τρίτους, μόνο στις περιπτώσεις που το τεκμαρτό αυτό ενοίκιο συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα από οικοδομές και φορολογείται στο όνομα του επιχειρηματία και_εφόσον φυσικά το ακίνητο αυτό χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή, χρεώνεται ο τεταρτοβάθμιος του λογαριασμού 62 με ονομασία λογαριασμού "τεκμαρτό

ενοίκιο απαλλασσόμενο του Φ.Π.Α." και πιστώνεται ο λογ. 53.14 με τεταρτοβάθμιο λογαριασμό τον ατομικό λογαριασμό του επιχειρηματία. Το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, αποθηκών και οικοπέδων που χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση υλών και προϊόντων δεν φορολογείται, γιατί δεν θεωρείται ως εισόδημα από ακίνητα. Σε περίπτωση εισφοράς της χρήσης ακινήτου από εταίρο σε Ο.Ε. και Ε.Ε. έναντι αύξησης των ποσοστών του στα κέρδη της εταιρίας, το τεκμαρτό ενοίκιο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δαπάνη της εταιρίας, καθότι το ακίνητο αυτό δεν είναι ιδιοκτησίας της.

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση για να προστατεύσει την περιουσία της από τους οποιουσδήποτε επερχόμενους κινδύνους που την διατρέχουν αναγνωρίζονται

φορολογικά ως δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Τα ασφάλιστρα όμως που καταβάλλει η επιχείρηση για να προστατεύσει τη Ζωή των εταίρων της δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη της εταιρίας, αλλά αναγνωρίζεται ως αφορολόγητο ποσό του εταίρου που δηλώνεται στην ατομική του δήλωση. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από την επιχείρηση για ομαδική ασφάλιση των εργατοϋπαλλήλων της αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη. Στην ομαδική ασφάλιση περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται είτε ως αποζημίωση σε περίπτωση που επέρχεται κίνδυνος, είτε ως εφάπαξ ποσού για σύνταξη στο συνταξιοδοτούμενο προσωπικό που έχει ασφαλισθεί. Το εκπιπτόμενο ποσό από τα ασφάλιστρα αυτά για κάθε εργαζόμενο δεν μπορεί να υπερβαίνει ετησίως το 5% των ακαθάριστων αποδοχών του και το ανώτερο μέχρι 440,20 ευρώ.

Τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρία λόγω διακοπής της ασφάλισης Ζωής για ορισμένα πρόσωπα πριν από τη συνταξιοδότησή τους π.χ. λόγω αποχώρησης, απόλυσης κλπ αποτελούν ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης ξένων ακινήτων που χρησιμοποιούνται με ενοίκιο από την επιχείρηση αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μέσα στη χρήση και πραγματοποιήθηκαν. Οι δαπάνες όμως που αφορούν βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε καμία περίπτωση πέραν των 5 ετών. Επίσης, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης οικοδομών που ανήκουν σε Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ. και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών αναγνωρίζονται φορολογικά στο σύνολό τους και εκπίπτουν κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης. Στην ατομική όμως επιχείρηση, όσον αφορά τις δαπάνες επισκευής και συντήρησης οικοδομών που ανήκουν σ' αυτήν και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της παρατηρούνται τα εξής:

Ο επιχειρηματίας δηλώνει το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν σ' αυτόν και χρησιμοποιούνται από την επιχείρησή του. Από το δηλωμένο αυτό ενοίκιο εκπίπτει ποσοστό 10% για αποσβέσεις και ένα πρόσθετο ποσοστό μέχρι 15% του ακαθάριστου

ενοικίου για ασφάλιστρα, έξοδα συντήρησης και επισκευής κλπ. όταν πρόκειται για κατοικίες ή 5% και 5% αντίστοιχα όταν πρόκειται για γραφεία, καταστήματα κλπ. Για την έκπτωση όμως του πρόσθετου αυτού ποσοστού 15% και 5% αντίστοιχα δηλαδή για ασφάλιστρα, συντηρήσεις κλπ. απαιτείται να προσκομισθούν μαζί με την ατομική δήλωση και τα πρωτότυπα των αντίστοιχων παραστατικών όπως συμβολαίων, τιμολογίων κλπ. Κατά συνέπεια, από τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των ακινήτων αυτών, δεν καταχωρούνται στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης, ποσά τόσα όσα μπορούν να καλύψουν το αντίστοιχο 15 % ή 5 % επί των τεκμαρτών ενοικίων που δηλώνονται με την ατομική δήλωση και τα υπόλοιπα από τα έξοδα αυτά της συντήρησης των ακινήτων μπορούν να καταχωρούνται στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης και να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. Αυτός ο τρόπος της μη καταχώρησης όλων των εξόδων στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης από τη μια περίπτωση ωφελεί όταν τηρούνται βιβλία α' ή β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή όταν υπάρχει κίνδυνος τα βιβλία της γ' κατηγορίας ν' απορριφθούν. Προτιμότερο όμως είναι, κατά τη γνώμη μου, να καταχωρούνται στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης όλες εκείνες οι δαπάνες που έχουν Φ.Π.Α., διότι, στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση έχει και ένα πρόσθετο όφελος λόγω έκπτωσης του Φ.Π.Α. δαπανών.

Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα βιομηχανοστάσια καθώς και στα παραρτήματα και εξαρτήματά τους όπως τις αποθήκες κλπ. αναγνωρίζονται φορολογικά και εκπίπτουν ,στο σύνολό τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα έξοδα επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε επιχειρήσεις, που δεν λειτουργούν για διάφορους λόγους αναγνωρίζονται φορολογικά. Στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης οικοδομών περιλαμβάνονται συνήθως Οι δαπάνες για εργασίες επισκευής και συντήρησης ηλεκτρικής και υδραυλικής εγκατάστασης, εγκατάστασης κεντρικής θέρμανσης καθώς και η αγορά ηλεκτρολογικού υλικού, υδραυλικών ειδών, ειδών υγιεινής και σωμάτων καλοριφέρ, οι δαπάνες για εργασίες ελαιοχρωματιστών και η αγορά κάθε είδους χρωμάτων και βοηθητικών υλικών, όπως λινέλαιο, νέφτι, στόκος, γυαλόχαρτο κλπ. οι παραπάνω όμως δαπάνες όταν αυτές αφορούν την αρχική εγκατάσταση ενσωματώνονται στην εγκατάσταση και δεν θεωρούνται ως δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Στα ηλεκτρολογικά υλικά δεν περιλαμβάνονται τα φωτιστικά, πολύφωτα, λαμπατέρ κλπ. και στα είδη υγιεινής δεν περιλαμβάνονται τα πλακάκια δαπέδου και τοίχου, οι καθρέπτες μπάνιου και γενικά τα αξεσουάρ μπάνιων. Όταν υπάρχουν κοινόχρηστοι χώροι, τότε ο επιμερισμός των δαπανών των κοινόχρηστων αυτών χώρων στους ιδιοκτήτες των Οριζόντιων ιδιοκτησιών γίνεται από τον διαχειριστή της πολυκατοικίας, ο οποίος στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους εκδίδει βεβαιώσεις με βάση τα πρωτότυπα δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ. τα οποία συγκεντρώνει κατά την υποβολή των δαπανών.

4.5 Φορολογικός χειρισμός του λογ/σμού 63 «Φόροι – Τέλη»

Οι φόροι που βαρύνουν αποκλειστικά την επιχείρηση, αναγνωρίζονται φορολογικά σε αντίθεση με τους φόρους που βαρύνουν τους εταίρους ή τους μετόχους τους τρίτους οι οποίοι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη. Ειδικότερα:

Ο φόρος εισοδήματος των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε., ο Φ.Μ.Υ. των μισθωτών της επιχείρησης, ο φόρος των ελεύθερων επαγγελματιών, ο Φ.Π.Α., ο προκαταβλητέος φόρος, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα προς το Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη. Οι φόροι και τέλη υπέρ τρίτων (τέλη κυκλοφορίας, οι δημοτικοί φόροι και τέλη, τα χαρτόσημα μισθωμάτων κλπ.), ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων κλπ. αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες. Ο φόρος αναγνωρίζεται και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία καταβλήθηκαν. Πάντως, τα ποσά που καταβάλλουν διάφορες επιχειρήσεις σε μεγάλα καταστήματα τροφίμων και λοιπών ειδών για την τοποθέτηση των προϊόντων τους σε εμφανή θέση δεν υπόκεινται στο τέλος διαφήμισης υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων. Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά οι κάθε είδους φόροι που καταβάλλονται από την επιχείρηση και βαρύνουν τρίτους.

4.6 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 64. « Διάφορα έξοδα »

Τα διάφορα έξοδα που καταβάλλονται από την επιχείρηση είτε οικειοθελώς είτε από νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες και εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα έσοδα της επιχείρησης. Από τα έξοδα κίνησης, συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και απόσβεσης των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης και μικτής χρήσης όπως το station wagon που ανήκουν στην εταιρία ή που μισθώνονται από τρίτους, καθώς επίσης και τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω παραχώρησης της χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων ι.χ. και εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη το 60% των εξόδων αυτών, εφόσον το επιβατικό αυτοκίνητο είναι κυλινδρισμού μέχρι 1.400 κυβικά και το 25% για τα επιβατικά αυτοκίνητα με κυλινδρισμό πάνω από 1.400 κυβικά. Στις περιπτώσεις αυτές, το υπόλοιπο μέρος της δαπάνης προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της ίδιας χρήσης. Ο παραπάνω περιορισμός δεν ισχύει για ι.χ. λεωφορεία και φορτηγά αυτοκίνητα. Από τις δαπάνες για συντήρηση, λειτουργία, επισκευή, κυκλοφορία και απόσβεση των ι.χ. επιβατικών αυτοκινήτων των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και από τα μισθώματα των ΙΧΕ αυτοκινήτων που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης είτε ελληνικές ή ξένες, που τα χρησιμοποιούν για τις ανάγκες τους, εκπίπτει ποσοστό 25%, το οποίο δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσοστό 3 % του δηλωμένου ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Για τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση για τη μίσθωση ΙΧΕ αυτοκινήτων εκτός Leasing, καθώς και για τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών δεν ισχύουν οι παραπάνω περιορισμοί. Στις περιπτώσεις αυτές αναγνωρίζεται φορολογικά το 100% της δαπάνης αυτής, ως εκπιπόμενο ποσό από τα

ακαθάριστα έσοδα της χρήσης. Τα έξοδα κίνησης των αυτοκινήτων υπαλλήλων της εταιρίας, φέρουν τον χαρακτήρα της κατ' αποκοπή αποζημίωσης έναντι δαπανών για υπηρεσία που έχει αναληφθεί και εφόσον το ύψος της δεν υπερβαίνει το κατά την κοινή πείρα εύλογο μέτρο, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και δεν θεωρείται ως προσάυξηση των αποδοχών των υπαλλήλων αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει οι υπάλληλοι να προσκομίζουν στην εταιρία τα πρωτότυπα των τιμολογίων και των άλλων νόμιμων στοιχείων του Κ.Β.Σ. που καλύπτουν τα έξοδα αυτά της κίνησής τους. Αν δεν μπορούν να προσκομίσουν τέτοια στοιχεία, τότε εκδίδεται από την εταιρία μια απόδειξη αθεώρητη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. Όταν εκδίδεται απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. επικολλάται πάνω στην απόδειξη αυτή και χαρτόσημο 1,20% στο ποσό των εξόδων αυτών που δεν καλύπτονται από άλλα φορολογικά στοιχεία. Στις περιπτώσεις αυτές, όταν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και εφόσον πρόκειται για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται τακτικά, προηγείται απόφαση του Δ.Σ. ή των διαχειριστών που καθορίζει τον τρόπο υπολογισμού τους.

Τα έξοδα ταξιδίων υπαλλήλων ή διαχειριστών κλπ., αναγνωρίζονται ως δαπάνη, κατά το ποσό που είναι εύλογο και ανάλογο με τη φύση και τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που αναγνωρίζεται φορολογικά και εκπίπτει ως δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση του ποσού αυτού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και επίσης θα πρέπει να είναι καταχωρημένα σε ιδιαίτερο λογαριασμό. Επίσης, αν τα ποσά που διαθέτει η επιχείρηση για δωρεές ή χορηγίες προς συγκεκριμένο δωρεοδόχο αθλητικό σωματείο, εκκλησία κλπ., εκτός από το δημόσιο που εξαιρείται υπερβαίνουν μέσα στην ίδια χρήση και συγκεκριμένα για το έτος 2001 τα 2.934,70 ευρώ τα οποία ίσως αλλάξουν λόγω στρογγυλοποίησης, τότε, για να αναγνωριστούν τα ποσά αυτά ως δαπάνη, θα πρέπει η επιχείρηση να παρακρατήσει φόρο 10% στο επιπλέον των 2.934,70 ευρώ, ποσό. π.χ. αν το ποσό συνολικά για το έτος 2001 5.282,47 ευρώ, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αποδώσει φόρο στο δημόσιο 234,78 ευρώ μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης από την επιχείρηση και το υπόλοιπο ποσό που είναι 5.047,69 ευρώ θα το καταβάλλει η επιχείρηση στον δωρεοδόχο, αθλητικό σωματείο, εκκλησία κλπ.

Τα έξοδα διαφήμισης και προβολής αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη της επιχείρησης, εφόσον καταβληθεί το δημοτικό τέλος στις περιοχές που επιβάλλεται, καθώς και το αγγελιόσημο κλπ., αλλιώς δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη. Τα έξοδα διαφήμισης εκπίπτουν μέσα στη χρήση που εκδίδεται το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. στοιχείο και δεν μπορούν να κατανεμηθούν και να επιβαρύνουν περισσότερες χρήσεις.

Εδώ θα επισημάνουμε μόνο ότι για τα ποσά που λαμβάνουν οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διαχειριστές, οι νόμιμοι εκπρόσωποι κλπ. από τις εταιρίες για την κάλυψη ειδικών δαπανών εξαγωγών, θα πρέπει να εκδίδεται μια απλή απόδειξη δαπανών του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. Στην απόδειξη αυτή θα αναγράφεται και η ένδειξη "για την κάλυψη ειδικών δαπανών εξαγωγών" ή "για την κάλυψη παροχής υπηρεσιών στην

αλλοδαπή", κατά περίπτωση.

4.7 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 65. « Τόκοι και συναφή έξοδα »

Οι τόκοι των δανείων, οι τόκοι υπερημερίας και οι προσαυξήσεις τόκων των δανείων, που έχουν συναφθεί για τις ανάγκες της επιχείρησης, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες της χρήσης που κατέστησαν δουλεμένες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Ενώ οι τόκοι υπερημερίας και οι προσαυξήσεις που καταβάλλονται στο Δημόσιο και στο ΙΚΑ δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνες και κατά συνέπεια δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών. Επίσης, οι τόκοι δανείων για αγορά ακινήτου, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από το εισόδημα επιχείρησης εκμίσθωσης ακινήτων, εκπίπτει όμως από το εισόδημα Δ κατηγορίας εμπορικών επιχειρήσεων όταν η επιχείρηση είναι μικτή. Τόκοι για τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και τόκοι μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

4.8 Φορολογικός χειρισμός του λογ. 66. « Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος »

Σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, χρησιμοποιούνται παραγωγικά από αυτήν και έχουν ωφέλιμη διάρκεια Ζωής, μεγαλύτερη από ένα χρόνο.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται πάνω στην τιμή κτήσης ή πάνω στην τιμή που προκύπτει μετά από προσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Οι νόμιμες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση το ποσοστό που ορίζει ο νόμος, αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη, ενώ οι επί πλέον αποσβέσεις που τυχόν έχουν υπολογισθεί δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη και για το λόγο αυτό, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη χρήσης, για να προσδιοριστούν τα κέρδη που πρέπει να φορολογηθούν.

Επίσης, θα πρέπει να γνωρίζουν οι λογιστές ότι από τις αποσβέσεις, οι τακτικές, δηλαδή, οι υποχρεωτικές αποσβέσεις καταχωρούνται στο λογ. 66 και κοστολογούνται, ενώ οι πρόσθετες αποσβέσεις, δηλαδή οι αποσβέσεις που προβλέπονται από διάφορους αναπτυξιακούς νόμους, καταχωρούνται στο λογ. 85 και δεν κοστολογούνται αλλά μεταφέρονται εξ' ολοκλήρου στα αποτελέσματα χρήσης.

Για το περιουσιακό στοιχείο που δεν χρησιμοποιείται, δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. Επίσης, για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.97 και μετά, οι τακτικές αποσβέσεις είναι υποχρεωτικές. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις που δεν θα ενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών χάνουν το δικαίωμα να ενεργήσουν τις αποσβέσεις αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις. Για τους ισολογισμούς όμως που έχουν κλείσει στο χρονικό διάστημα από 31.12.92 - 30.12.97 οι τακτικές αποσβέσεις

ΕΝΟΤΗΤΑ 4^η

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.Γενικά:

Στο πέμπτο μέρος θα γίνει μια εκτενής παρουσίαση των αποσβέσεων που αποτελούν ίσως την σημαντικότερη ομάδα των εξόδων. Θα επεκτείνουμε τους ορίζοντες μας γύρω από τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, τις μεθόδους χρήσης τους, την σημαντικότητα τους για την επιχείρηση και θα αναφέρουμε επίσης και τις νομοθεσίες στις οποίες υπόκειται.

5.1. Αποσβέσεις

5.1.1 Έννοια και ορισμός των αποσβέσεων.

Ο πάγιος εξοπλισμός των επιχειρήσεων, συντελεί στην παραγωγή των προϊόντων, με τις υπηρεσίες που παρέχει η λειτουργία του στη διαδρομή του χρόνου. Μια λειτουργία, που από τη μεριά του προϊόντος συλλαμβάνεται ως νέες ιδιότητες που αποχτάει το προϊόν αυτό, ενώ από την μεριά των παγίων σαν φθορά τους, σαν μείωση της ποσοτικής ή και ποιοτικής απόδοσης τους, Συνεπώς ο πάγιος εξοπλισμός συντελεί στο κόστος, με την αξία αυτών των υπηρεσιών, που καταναλώνονται είτε για να παραχθεί μια συγκεκριμένη ποσότητα από προϊόντα ανεξάρτητα από το χρόνο που χρειάστηκε αυτή η παραγωγή, είτε για την παραγωγή μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, ανεξάρτητα από την ποσότητα αυτής της παραγωγής (ανάλογα με την κοστολογική μέθοδο που ακολουθείται, αν δηλαδή υπολογίζεται κόστος κατά ένα ειδικό προϊόν, π.χ. ένα πλοίο ή μια παρτίδα προϊόντων ειδικών προδιαγραφών, είτε προκειμένου για τα προϊόντα της τυποποιημένης παραγωγής, για την ποσότητα που παράγεται στη μονάδα του χρόνου). Αναφορικά με τη φύση της απόσβεσης, παρατηρούμε τα εξής. Η επιχείρηση αγοράζει ένα πάγιο στοιχείο, αναγκαίο για την παραγωγή του προϊόντος της, πριν από την έναρξη της παραγωγής της και το χρησιμοποιεί για μια μακριά χρονική περίοδο, αντλώντας τμηματικά τις υπηρεσίες του για την πραγματοποίηση της παραγωγής αυτής. Η επιχείρηση δηλ. αγοράζοντας ένα πάγιο πραγματοποιεί ένα συσσωρευμένο, πολυετές, μελλοντικό έξοδο. Αργότερα, κατά το χρόνο διεξαγωγής της παραγωγής, το μέρος της αξίας του παγίου, που καλύπτει αυτή την τμηματική φθορά, το οποίο εκφράζεται με την απόσβεση, θα απομονωθεί σε κάθε χρήση σαν ετήσιο έξοδο της χρήσης και θα καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 λογαριασμός 66, σαν έξοδο κατ' είδος της χρήσης αυτής.

Επισημαίνεται ότι το έξοδο αυτό, όταν προσδιορίζεται, έχει ήδη γίνει δαπάνη, επειδή σαν παραγωγική υπηρεσία των παγίων, έχει ήδη ενσωματωθεί στο έργο που έχει παραχθεί. Συνεπώς το έξοδο αυτό, όπως όλες οι άλλες ανάλογες υπηρεσίες θα θεωρηθεί σύγχρονα ισόποση δαπάνη κόστους παραγωγής του ανάλογου έργου και τελικά των προϊόντων. Παρατηρούμε λοιπόν, ότι η διαδικασία αυτή είναι πανομοιότυπη με τη διαδικασία απόκτησης και ανάλωσης, οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας. Βασικό για τον υπολογισμό της απόσβεσης, είναι το ζήτημα, αν το συνολικό ποσό της απόσβεσης θα υπολογιστεί, με βάση το χρόνο που λειτούργησε το πάγιο ή με βάση την παραγωγή που πραγματοποίησε. Αν η απόσβεση υπολογιστεί με μια από της χρονικές μεθόδους, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα και σαν παρονομαστή το σύνολο των ετών που προβλέπεται να διαρκέσει συνολικά η παραγωγική λειτουργία του παγίου.

Η απόσβεση δηλ. υπολογίζεται στην περίπτωση αυτή, σε συνάρτηση με το χρόνο λειτουργίας του παγίου ανεξάρτητα από την ποσότητα της παραγωγής που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' αυτό το χρονικό διάστημα.

Αν η απόσβεση υπολογιστεί με την ποσοτική μέθοδο, που θα δούμε παρακάτω, το ετήσιο κομμάτι της φθοράς του παγίου προσδιορίζεται με βάση το κλάσμα που έχει αριθμητή τη μονάδα (που σημαίνει μια μονάδα από το προϊόν ή μια ώρα πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου) και παρονομαστή το σύνολο των μονάδων του προϊόντος ή το συνολικό χρόνο πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας που το πάγιο θα πραγματοποιήσει σ' όλη τη διάρκεια της «ωφέλιμης ζωής του». Η απόσβεση δηλαδή, στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται σε συνάρτηση με την ποσότητα της παραγωγής του παγίου μέσα στη χρήση. Εντούτοις τα ζητήματα αυτά θα αναλυθούν διεξοδικά παρακάτω. Η απόσβεση είναι ένα έξοδο καθαρά υπολογιστικό, ως προς το μέγεθος του. Υπολογιστικό τόσο σε ποσότητα, το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου που «αναλώνεται» σε κάθε χρήση για την αντίστοιχη παραγωγή, ο συντελεστής της απόσβεσης του παγίου δηλ., όσο και σε αξία προσδιορισμός της αξίας κτίσης του παγίου σαν βάσης για την εφαρμογή του συντελεστή και τον προσδιορισμό του ποσού της απόσβεσης. Έτσι, το ποσό της απόσβεσης που σαν έξοδο της χρήσης εγγράφεται στους ανάλογους λογαριασμούς των αποσβέσεων για τις «τακτικές» Λογαριασμός Νο 66 και για τις «πρόσθετες» Λογαριασμός Νο 8, δεν προέρχεται από αγορά, όπως τα άλλα έξοδα, αλλά από υπολογισμό.

5.1.2 Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

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

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες). Η διευκρίνιση που παρέχεται στην παρένθεση, ναι είναι σωστή, αλλά δεν ξεκαθαρίζει την έννοια του υπολογισμού της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου με βάση το έργο που παράγει Γι' αυτό την ξεκαθαρίζουμε εμείς. Πρόκειται για τον προσδιορισμό της απόσβεσης που βαρύνει την κάθε μονάδα έργου που παράγεται από το πάγιο. Για να προσδιοριστεί η απόσβεση αυτή, λογαριάζεται η ποσότητα σε αριθμό μονάδων του προϊόντος ή του έργου όπως συγκολλήσεις, κοψίματα, τονο-χιλιόμετρα μεταφοράς, κλπ. που θα παραγάγει το πάγιο σ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας του (συνήθως με βάση τις τεχνικές του προδιαγραφές, που ορίζουν την απόδοση του στη μονάδα του χρόνου) και με τον αριθμό αυτό διαιρείται η αποσβεστέα αξία του παγίου. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν λογαριάζεται ένα ποσό απόσβεσης σε ετήσια βάση που το ποσό αυτό μοιράζεται πάνω στην παραγωγή, αλλά το συνολικό ποσό της απόσβεσης για την επιχειρηματική χρήση, προκύπτει με πολλαπλασιασμό της απόσβεσης ανά μονάδα έργου ή προϊόντος, με τον αριθμό των μονάδων αυτών που παράχθηκαν μέσα στην περίοδο αυτή.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

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

Ο Μ. Ε. Γεωργιάδης ορίζει ότι: Λογιστικώς, απόσβεση είναι η δια λογιστικής εγγραφής αναγνώρισης της βεβαίας και επελθούσης ήδη ελαττώσεως της αξίας του παγίου ενεργητικού, δηλαδή κτήσεως ή αναπόσβεστης υπολοίπου.

Κατά το Αμερικανικό Ινστιτούτο Λογιστών «Λογιστική απόσβεση είναι ένα σύστημα που βοηθάει να κατανοηθεί το κόστος ή η αξία των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εις τα έτη της προϋπολογιζόμενης ωφέλιμης ζωής τους με τρόπο συστηματικό και λογικό».

Ο Δ. Β. Παπαγεωργίου, ορίζει την απόσβεση σαν το ποσόν εκείνο της Παγίας περιουσίας όπερ δια της παραγωγικής διαδικασίας υπεισέρχεται εις το κόστος του προϊόντος και αποτελεί στοιχείο αυτού.

5.1.3. Βασικά αίτια των αποσβέσεων

Τα βασικά αίτια που προκαλούν τις αποσβέσεις, μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες.

Είναι πρώτο η φθορά που επέρχεται στα πάγια, βασικά και κύρια από την παραγωγική χρησιμοποίησή τους, αλλά και, με βραδύτερους βέβαια ρυθμούς, από την αδράνεια τους. Είναι βέβαια αυτονόητο, αλλά το επισημάναμε και παραπάνω, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, παρέχοντας τις παραγωγικές τους υπηρεσίες φθείρονται και μάλιστα μ' ένα ρυθμό που είναι ευθεία συνάρτηση του ρυθμού της παραγωγικής τους απασχόλησης. Όσο εντονότερη είναι η παραγωγική λειτουργία του παγίου, τόσο εντονότερος είναι και ο ρυθμός της φθοράς του. Και είναι βέβαια αλήθεια ότι η φθορά τους αυτή αντιμετωπίζεται με την συντήρηση που τους γίνεται, αλλά όμως η συντήρηση αυτή δεν είναι τεχνολογικά δυνατό να αποκαταστήσει ολόκληρη τη φθορά που παθαίνει το πάγιο. Πάντα κάτι μένει που δεν αποκατασταίνεται. Αυτή λοιπόν η βαθμιαία φθορά από τη χρήση των παγίων σιγά-σιγά, με την πάροδο του χρόνου συσσωρεύεται και φθάνει κάποτε να καταστήσει το πάγιο άχρηστο. Αυτό, δεν σημαίνει βέβαια ότι δεν συνεπάγεται επίσης φθορά σ' ορισμένα πάγια η αδράνεια τους. Είναι γνωστό ότι, αν ένα μηχάνημα ή ένα αυτοκίνητο παραμείνουν για πολύ καιρό εκτός λειτουργίας, θα χρειαστούν εκτεταμένη επισκευή για να ξαναμπούν σε κανονική λειτουργία, ενώ αν μείνουν σε αδράνεια για ένα χρονικό διάστημα οριακό, μπορεί ακόμη και να γίνουν τελείως άχρηστα.

Η φθορά συνεπώς, είναι ένα πρώτο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται οι αποσβέσεις.

Δεύτερο αίτιο που λειτουργεί στην ίδια κατεύθυνση, είναι η τεχνολογική απαξίωση των παγίων. Η απαξίωση αυτή, έχει πολλές εκφράσεις. Εκφράζεται πρώτο, με την αδυναμία των παγίων να κατασκευάσουν τα νέα προϊόντα που ολοένα μπαίνουν στην αγορά, με ιδιότητες νέες. Εκφράζεται δεύτερο, με τη μείωση της σχετικής παραγωγικότητας του παγίου. Συγκεκριμένα, τα αντίστοιχα πάγια της νέας τεχνολογίας, είναι ολοένα παραγωγικότερα, με συνέπεια η σχέση της παραγωγικότητας του παγίου με τα ανάλογα νέα να γίνεται ολοένα δυσμενέστερη. Τέλος η τεχνολογική απαξίωση του παγίου, εκφράζεται με την αδυναμία της επιχείρησης, να εφαρμόσει τις περισσότερες σύγχρονες μεθόδους παραγωγής, οι οποίες ταιριάζουν με τα πιο σύγχρονα κάθε φορά παραγωγικά μέσα.

Η τεχνολογική απαξίωση συνεπώς, είναι ένα δεύτερο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

Τρίτο αίτιο που προκαλεί την ανάγκη της απόσβεσης, είναι η οικονομική απαξίωση των παγίων. Η απαξίωση αυτή, είναι βασικά και κύρια συνέπεια των δύο προηγούμενων αιτιών: της φθοράς και της τεχνολογικής απαξίωσης. Πράγματι, τόσο η φθορά, όσο και η τεχνολογική απαξίωση, επειδή συνεπάγονται μείωση της παραγωγικότητας, μείωση της ποιότητας, εφαρμογή παλιότερων μεθόδων παραγωγής κυρίως, συνεπάγονται παραπέρα την αύξηση του κόστους παραγωγής των προϊόντων και φυσικά μια ανάλογη μείωση του κέρδους. Και είναι βέβαια αλήθεια, ότι η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται τη μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων και μ' αυτό τον τρόπο ανάλογη μείωση του κόστους, όμως η μείωση αυτή αντισταθμίζει, μόνο ένα μικρό μέρος από τη ζημία που προκαλεί η αντιοικονομική λειτουργία των παγίων. Συνεπώς, η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούργιας τεχνολογίας, είναι με οικονομικά κριτήρια ένα αίτημα επιτακτικό.

Είναι βέβαια αυτονόητο, αλλά το επισημάναμε και παραπάνω, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, παρέχοντας τις παραγωγικές τους υπηρεσίες φθείρονται και μάλιστα μ' ένα ρυθμό που είναι ευθεία συνάρτηση του ρυθμού της παραγωγικής τους απασχόλησης. Όσο εντονότερη είναι η παραγωγική λειτουργία του παγίου, τόσο εντονότερος είναι και ο ρυθμός της φθοράς του. Και είναι βέβαια αλήθεια ότι η φθορά τους αυτή αντιμετωπίζεται με την συντήρηση που τους γίνεται, αλλ' όμως η συντήρηση αυτή δεν είναι τεχνολογικά δυνατό να αποκαταστήσει ολόκληρη τη φθορά που παθαίνει το πάγιο. Πάντα κάτι μένει που δεν αποκατασταίνεται αυτή λοιπόν η βαθμιαία φθορά από τη χρήση των παγίων σιγά-σιγά, με την πάροδο του χρόνου συσσωρεύεται και φθάνει κάποτε να καταστήσει το πάγιο άχρηστο. Αυτό, δεν σημαίνει βέβαια ότι δεν συνεπάγεται επίσης φθορά σ' ορισμένα πάγια η αδράνεια τους. Είναι γνωστό ότι, αν π.χ. ένα μηχάνημα ή ένα αυτοκίνητο παραμείνουν για πολύ καιρό εκτός λειτουργίας, θα χρειαστούν εκτεταμένη επισκευή για να ξαναμπούν σε κανονική λειτουργία, ενώ αν μείνουν σε αδράνεια για ένα χρονικό διάστημα οριακό, μπορεί ακόμη και να γίνουν τελείως άχρηστα. Και είναι βέβαια αλήθεια, ότι η μακροχρόνια χρήση των παγίων συνεπάγεται τη μείωση της δαπάνης των αποσβέσεων και μ' αυτό τον τρόπο ανάλογη μείωση του κόστους, όμως η μείωση αυτή αντισταθμίζει, μόνο ένα μικρό μέρος από τη ζημία που προκαλεί η αντιοικονομική λειτουργία των παγίων. Συνεπώς, η έγκαιρη αντικατάσταση των παγίων με καινούργιας τεχνολογίας, είναι με οικονομικά κριτήρια ένα αίτημα επιτακτικό.

Η τεχνολογική απαξίωση συνεπώς, είναι ένα δεύτερο αίτιο για να υπολογίζονται και να συσσωρεύονται αποσβέσεις.

5.1.4. Σκοποί διενέργειας των αποσβέσεων

5.1.4.1. Η συσσώρευση της αξίας του παγίου

Από την ανάλυση στην παράγραφο που προηγήθηκε αμέσως παραπάνω, φάνηκε ότι σε κάποιο χρονικό σημείο λειτουργίας της επιχείρησης, ειδικό για καθένα πάγιο ξεχωριστά, η χρήση του κάθε παγίου γίνεται αντιοικονομική και συνεπώς η οικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβάλλει να αντικατασταθεί το πάγιο εκείνο, μ' ένα ανάλογο καινούργιο. Όμως το κάθε πάγιο αντιπροσωπεύει μια μεγάλη συνήθως αξία, που όσο προχωρούμε στον ιστορικό χρόνο και η τεχνολογία εξελίσσεται, η αξία αυτή γίνεται ολοένα μεγαλύτερη. Χρειάζεται συνεπώς σ' αυτό το χρονικό σημείο και προκειμένου να αντικατασταθεί το σχετικό πάγιο στοιχείο ένα χρηματικό ποσό, που θα είναι ίσο με την αξία του παγίου που μπήκε σε κατάσταση «εκτός λειτουργίας».

Η επιχείρηση συνεπώς, είναι υποχρεωμένη από τους νόμους της λειτουργίας της, στο χρονικό αυτό σημείο να έχει συσσωρεύσει το ποσό που είναι αναγκαίο για να αποκτήσει το καινούργιο πάγιο. Γεννιέται συνεπώς το ερώτημα από πού η επιχείρηση θα αντλήσει το ποσό αυτό. Από την άλλη μεριά είναι δεδομένο ότι η ανάγκη να αντικατασταθεί το πάγιο, πρόκυψε σαν συνέπεια από την παραγωγική του λειτουργία, από την οποία όμως παράχθηκαν τα προϊόντα στο κόστος των οποίων προστέθηκε και η βαθμιαία απαξίωση του παγίου αυτού, με τη μορφή και το μηχανισμό της απόσβεσης. Η επιχείρηση μ' άλλα λόγια, προβλέποντας την απαξίωση του παγίου, πρόσθετε την αξία της τμηματικής φθοράς του παγίου που προκαλούνταν από την παραγωγική του λειτουργία, στο κόστος των προϊόντων που προκύπτανε από τη λειτουργία αυτή και έτσι συσσωρεύσε το ποσό που στο τέλος της παραγωγικής σταδιοδρομίας του παγίου, είναι αναγκαίο για την αντικατάστασή του.

Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα, ότι σκοπός της διενέργειας των αποσβέσεων είναι να συσσωρευτεί βαθμιαία και τμηματικά, με μέτρο τη βαθμιαία απαξίωση του παγίου, η αξία του. Με τον τρόπο αυτό θα συσσωρευτεί το ποσό που θα πρέπει να είναι διαθέσιμο στο χρονικό σημείο που το πάγιο θα καταλήξει να είναι αντιοικονομικό, ώστε το ποσό αυτό να δοθεί για να αγοραστεί το καινούργιο πάγιο. Έτσι εξηγείται και ο μηχανισμός της απόσβεσης. Η επιχείρηση δηλαδή, με το μηχανισμό της απόσβεσης, επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων της το οποίο αφαιρεί από τα αντίστοιχα έσοδα και έτσι μοιράζοντας στον επιχειρηματία το υπόλοιπο, μοιράζει κάθε χρήση ένα ποσό μικρότερο κατά την απόσβεση, την οποία συσσωρεύει και σχηματίζει την αξία των παγίων που πρέπει να αντικατασταθούν κάθε φορά.

Δεν πρέπει βέβαια, να γίνει η παρανόηση, ότι δήθεν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις διατηρούνται μέσα στην επιχειρηματική περιουσία με τη μορφή των μετρητών. Οι αποσβέσεις σαν στοιχείο του παθητικού ασχέτως αν εμφανίζονται λογιστικά με αντίθετους λογαριασμούς αφαιρετικά από το Ενεργητικό του Ισολογισμού, αποτελούν μια μορφή των κεφαλαίων που διαθέτει η επιχείρηση και συνεπώς χρηματοδοτούν το σύνολο του ενεργητικού της. Πρέπει να επισημάνουμε ότι η απόσβεση καλύπτει την ομαλή φθορά που επέρχεται στα πάγια από τη χρήση τους σύμφωνα με τον προορισμό τους, την παραγωγική τους απασχόληση. Είναι φανερό, ότι η απόσβεση δεν καλύπτει και δεν είναι δυνατό να καλύψει την αξία ενός παγίου που καταστρέφεται. Και δεν καλύπτει την αξία αυτή, ούτε ποσοτικά, ούτε χρονικά. Η καταστροφή ενός παγίου είναι ζήτημα απρόβλεπτο και συνεπάγεται την απώλεια μιας αξίας ίσης με όση από την αξία του παγίου δεν είχε αποσβεστεί. Πρόκειται καθαρά για μια ζημία, που είναι ίση με το μέρος από την αξία του παγίου που δεν είχε αποσβεστεί και στο χρονικό σημείο που πρόκυψε η καταστροφή του παγίου. Η ζημία αυτή συνεπώς, δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης, γιατί δεν βρίσκεται εκεί ενσωματωμένη στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, αλλά αφαιρείται κατευθείαν από το μικτό κέρδος.

5.1.4.2. Η ενίσχυση της τάσης για επενδύσεις

Όπως έγινε αντιληπτό, η παραπάνω ανάλυση αφορά τις αποσβέσεις που κατατείνουν να συσσωρευτεί η αξία του παγίου, προκειμένου το σχετικό κεφάλαιο να είναι διαθέσιμο για την αντικατάστασή του παγίου. Είναι οι αποσβέσεις αυτές που προσδιορίζονται με τον όρο «τακτικές αποσβέσεις». Εκτός όμως από τις αποσβέσεις αυτές η νομοθεσία παραχωρεί στις επιχειρήσεις το δικαίωμα να πραγματοποιούν αποσβέσεις μεγαλύτερου ποσού από εκείνο που δικαιολογεί η προβλεπόμενη σε ορισμένο χρόνο απαξίωση των παγίων. Η πολιτεία παρέχει το δικαίωμα αυτό στις επιχειρήσεις προκειμένου με τις μεγαλύτερες αυτές αποσβέσεις να μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη τους και συνεπώς να καταβάλουν μικρότερο φόρο.¹⁴ Το μέτρο αυτό, αποτελεί κίνητρο προς τις επιχειρήσεις, προκειμένου να πραγματοποιούν επενδύσεις, που προκαλούν αύξηση της συνολικής εθνικής παραγωγής αλλά και της παραγωγικότητας. Επειδή οι επενδύσεις πραγματοποιούνται σε πάγια της σύγχρονης κάθε φορά τεχνολογίας.

Οι αποσβέσεις αυτές, όπως είναι φανερό, δεν ανταποκρίνονται στην ομαλή απαξίωση των παγίων συνεχία της παραγωγικής τους δράσης με την οποία άλλωστε δεν συνδέονται, και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα έσοδα των οποίων φυσικά την πραγματοποίηση δεν έχουν συμβάλλει, αλλά αφαιρούνται από το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Εδώ συνεπώς εντοπίζεται ένας δεύτερος σκοπός της διενέργειας των πρόσθετων αποσβέσεων και είναι αυτός ο σκοπός, η παρακίνηση των επιχειρήσεων για νέες επενδύσεις, με συνέπεια την αύξηση της εθνικής παραγωγής, της παραγωγικότητας και της απασχόλησης.

5.1.4.3. Το ακριβές κόστος

Είπαμε ότι, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, συντελούν στην παραγωγή με την παροχή των υπηρεσιών που παράγει η λειτουργία τους, ανάλογα με τα τεχνικά τους δεδομένα. Και είπαμε ακόμη ότι οι υπηρεσίες αυτές «συλλαμβάνονται» από τη μεριά των παγίων σαν φθορά τους, σαν ποσοτική και ποιοτική μείωση της παραγωγικής τους δυναμικότητας και από την πλευρά του προϊόντος σαν νέες ιδιότητες του. Η απόσβεση συνεπώς, που αποτελεί την αξία αυτής της φθοράς των παγίων, αποτελεί συγχρόνως και το κόστος για την απόκτηση από τα προϊόντα της νέας ιδιότητας που τους προστέθηκε. Είναι συνεπώς φανερό ότι η απόσβεση αποτελεί στοιχείο του κόστους της παραγωγής, γεγονός άλλωστε που γίνεται χωρίς αμφισβήτηση δεκτό από το σύνολο των συγγραφέων. Τρίτο σκοπό της απόσβεσης συνεπώς, αποτελεί η επιδίωξη να προσδιοριστεί ένα κόστος με ακρίβεια.

5.1.4.4 Η ακριβής διαμόρφωση και εμφάνιση της περιουσίας

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω στον πρώτο σκοπό της απόσβεσης, η απόσβεση είναι μια διαδικασία, με την οποία λογαριάζεται η βαθμιαία μείωση της αξίας των παγίων και συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο, που θα χρηματοδοτήσει την αντικατάσταση του παγίου κατά το χρόνο της τελικής φθοράς του.

Την οικονομική αυτή διαδικασία μετασχηματισμού της επιχειρηματικής περιουσίας, την εκφράζει η Λογιστική, με τη λογιστική αποτύπωση της διαδικασίας των αποσβέσεων. Με τη λογιστική αυτή αποτύπωση σε κάθε επιχειρηματική χρήση, αφαιρείται από τα πάγια, η τεκμαρτή φθορά τους όπως λογαριάστηκε με τη σχετική απόσβεση. Συγκεκριμένα, Οι αποσβέσεις που συσσωρεύονται στη διαδρομή των χρήσεων, αποτυπώνονται λογιστικά σ' ένα αντίθετο λογαριασμό με πιστωτικό υπόλοιπο. Ένα λογαριασμό του παθητικού δηλ, χωρίς να έχει σημασία το γεγονός, ότι ο λογαριασμός αυτός καταχωρείται σαν αντίθετος του ενεργητικού. Σημασία έχει το γεγονός ότι ο λογαριασμός αυτός δείχνει τη μείωση της αξίας του στοιχείου του ενεργητικού «πάγια» και παράλληλα μια πηγή κεφαλαίων που χρηματοδοτεί το λοιπό ενεργητικό. Η λογιστική αυτή αποτύπωση συνεπώς, δείχνει μια αφανή, και υπολογιστική περιουσιακή μεταβολή πραγματική εντούτοις, και αποκατασταίνει έτσι Την πραγματική εικόνα της επιχειρηματικής περιουσίας.

Σκοπό συνεπώς της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, αποτελεί η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας. Είναι φανερό ότι, χωρίς τη διαδικασία της λογιστικής απεικόνισης της απόσβεσης, τα μεν πάγια περιουσιακά στοιχεία θα είχαν μέχρι το χρόνο της οριστικής αδράνειας τους την αρχική αξία κτήσης, ενώ παράλληλα δεν θα είχε αποτυπωθεί το κεφάλαιο που συσσωρεύτηκε για την αντικατάστασή τους.

5.1.5 Προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων

Τρεις είναι οι προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων: Πρώτο παράγοντα αποτελεί η παραδοχή για τη χρονική διάρκεια της χρήσης του παγίου σε αριθμό επιχειρηματικών χρήσεων ή η συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου σε παραγωγικό χρόνο ή ποσότητα έργου, ανάλογα με το είδος της μεθόδου χρονική ή ποσοτική που χρησιμοποιείται. Η παραδοχή αυτή θα μας δώσει το κλάσμα. Αν εκτιμάται ότι το πάγιο θα λειτουργήσει για 20 χρήσεις, η απόσβεση για κάθε χρήση θα είναι: $1/20$ ή αλλιώς το ποσοστό $1/20 = 0,05$ ή 5% από την αξία του παγίου, που πρέπει να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής σε κάθε επιχειρηματική χρήση. Θα μας δώσει δηλ. το συντελεστή της απόσβεσης.

Δεύτερο παράγοντα αποτελεί η αποσβεστέα αξία του παγίου η οποία έχει τη θέση του αριθμητή του κλάσματος απ' αυτό που θα προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από τη χρήση του παγίου.

Τρίτο παράγοντα αποτελεί η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης. Ο παράγοντας αυτός, προσδιορίζει το συγκεκριμένο κάθε φορά αριθμητή και παρονομαστή που θα μπει στο παραπάνω κλάσμα, προκειμένου να προκύψει το ποσό της ετήσιας επιβάρυνσης από τη χρήση του παγίου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Η μέθοδος δηλαδή εκφράζει τις παραδοχές που έχουν γίνει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση στον ορισμό του αριθμητή και του παρονομαστή του κλάσματος της απόσβεσης. Μ' άλλα λόγια ποια αξία θα δεχθούμε σαν αριθμητή και ποιο μέγεθος σαν παρονομαστή. π.χ. αν στη θέση του αριθμητή θα μπει η αξία κτήσης του παγίου ή η αναπόσβεστη (μέθοδος της σταθερής ή της φθίνουσας απόσβεσης) ή αν στον παρονομαστή θα μπει ο χρόνος λειτουργίας ή πραγματικής παραγωγής του παγίου (χρονική ή ποσοτική μέθοδος), κλπ. Θα εξετάσουμε παρακάτω τον καθένα από τους όρους αυτούς, σαν παράγοντες που καθορίζουν το ποσό της απόσβεσης που εκπίπτει από τα αντίστοιχα έσοδα.

5.1.5.1 Ο συντελεστής της απόσβεσης

Όπως είπαμε λοιπόν, η κάθε χρήση πρέπει να επιβαρυνθεί με το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου, που αναλογεί στο αποτέλεσμα της. γεννιέται συνεπώς σαν κύριο ζήτημα να προσδιοριστεί με κάθε δυνατή ακρίβεια αυτό το κλάσμα.

Υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για να υπολογιστεί αυτό το κλάσμα. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει μεθόδους χρονικές και η άλλη, μεθόδους ποσοτικές. Οι χρονικές στηρίζουν τον υπολογισμό της απόσβεσης στο χρόνο που διανύθηκε, ενώ οι ποσοτικές στο έργο που παράχθηκε. Και οι δύο κατηγορίες μεθόδων, χρησιμοποιούν ένα συντελεστή X% απόσβεσης, που τον εφαρμόζουν πάνω στην αξία του παγίου και προσδιορίζουν έτσι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Οι χρονικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στα χρόνια λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα, με βάση αυτές τις μεθόδους η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται με το συντελεστή:

$$\frac{\text{1 (Κοστολογική περίοδος ή χρήση).....}}{\text{Προβλεπόμενες κοστολογικές περιόδους ή χρήσεις λειτουργίας παγίου}}$$

Αντίθετα, οι ποσοτικές μέθοδοι χρησιμοποιούν ένα συντελεστή που στηρίζεται στο έργο που παράγεται, με τεκμήριο, είτε το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου μέσα στη χρήση, είτε την ποσότητα του έργου που παράχθηκε μέσα σ' αυτήν.

Με βάση λοιπόν τις ποσοτικές μεθόδους, ο σχετικός συντελεστής διαμορφώνεται όπως παρακάτω:

1 (ώρα παραγωγικής λειτουργίας)

προβλεπόμενες συνολικά, ώρες παραγωγικής λειτουργίας

ή

1 (μονάδα έργου).....

Προβλεπόμενες να παραχθούν συνολικά, μονάδες

Μπορεί να υποστηριχθεί ότι για επιχειρήσεις με σταθερή σε κάθε χρήση (ή κοστολογική περίοδο) παραγωγική απασχόληση, θεωρητικά και οι δύο κατηγορίες δίνουν την ίδια επιβάρυνση. Εντούτοις, για κυμαινόμενη παραγωγική απασχόληση, είτε από χρήση σε χρήση, είτε από κοστολογική περίοδο σ' άλλη, ακριβέστερα αποτελέσματα δίνουν οι ποσοτικές μέθοδοι Μολονότι βέβαια, λόγω της πρακτικής ευκολίας που παρουσιάζουν, στην πράξη χρησιμοποιούνται πιο πολύ οι χρονικές μέθοδοι. Έτσι λοιπόν, ο συντελεστής της απόσβεσης, δείχνει την ποσότητα, το κλάσμα από τη συνολική αξία του παγίου, που πρέπει να λογαριαστεί αρχικά σαν έξοδο και στη συνέχεια σαν δαπάνη για την πραγματοποίηση μιας συγκεκριμένης ποσότητας παραγωγής, ποσοτικές μέθοδοι, είτε της οποιασδήποτε ποσότητας παραγωγής που πραγματοποιήθηκε μέσα σε μια χρονική περίοδο, χρονικές μέθοδοι.

Είναι φανερό, πως σε κάθε περίπτωση, με οποιοδήποτε τρόπο δηλαδή κι' αν υπολογιστεί ο συντελεστής αυτός, παρέχει πάντως ένα δεδομένο πολύ σχετικό και κατά προσέγγιση. Αυτό οφείλεται σε κάθε περίπτωση, στην ανακρίβεια του παρονομαστή του κλάσματος. Πράγματι, είτε πρόκειται για τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, για το συνολικό χρόνο της λειτουργίας του δηλ., είτε πρόκειται για τη συνολική παραγωγική απασχόληση ή το συνολικό έργο που θα παραγάγει, όλα τα ποσά αυτά στηρίζονται σε εκτιμήσεις και συνεπώς δεν είναι ακριβή. Έτσι λοιπόν ο συντελεστής της απόσβεσης είναι σε κάθε περίπτωση ένα μέγεθος σχετικό και οδηγεί σε μια ανακρίβεια στον προσδιορισμό του συνολικού ποσού της απόσβεσης που πρέπει να βαρύνει μια παραγωγή. Αποδεχόμαστε εντούτοις την ανακρίβεια αυτή, επειδή δεν έχουμε καλύτερο τρόπο υπολογισμού.

5.1.5.2 Η «Αξία Κτήσης» των πάγιων περιουσιακών στοιχείων»

Η αρχική αξία κτήσης

Όπως είναι γνωστό, η αξία των παγίων αποτελεί τη βάση του υπολογισμού της απόσβεσης, επειδή είναι η αξία που πρέπει να αποσβεστεί συνολικά, μέχρι το χρόνο που υπολογίζεται ότι θα πρέπει να αντικατασταθεί το καθένα πάγιο. Αποτελεί μ' άλλα λόγια την αξία που σε κάθε περίπτωση, το κλάσμα της που θα προσδιορίζεται με βάση τον κατάλληλο συντελεστή, θα αφαιρείται από το αποτέλεσμα και θα συσσωρεύεται σαν κεφάλαιο.

Σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων γίνεται δεκτή, βασικά από τη νομοθεσία όπως θα δούμε παρακάτω, η αξία κτήσης των παγίων. Με το δεδομένο όμως ότι τα πάγια διατηρούνται και λειτουργούν στην επιχείρηση για πολλά χρόνια, η αξία κτήσης απέχει χρονικά από την κάθε χρήση υπολογισμού των αποσβέσεων και με δεδομένη την αυξητική τάση των τιμών, είναι πάντοτε πολύ χαμηλότερη από την κάθε φορά τρέχουσα αξία των παγίων, σαν αξία αντικατάστασης τους.

Συνεπώς, έστω κι' αν ο συντελεστής της απόσβεσης ήταν απόλυτα ακριβής, το γεγονός ότι εφαρμόζεται πάνω σε μια αξία κτήσης χαμηλότερη από την τρέχουσα αξία του παγίου,

συνεπάγεται τον υπολογισμό σε κάθε χρήση, απόσβεσης ποσού χαμηλότερου από το οικονομικά σωστό. Μ' αυτό το δεδομένο, το συνολικό ποσό που θα έχει συσσωρευτεί στο χρόνο αντικατάστασης του παγίου, θα υπολείπεται από την αξία που θα έχει τότε το ανάλογο πάγιο. Αντίθετα, η απόσβεση θα έπρεπε να υπολογίζεται όχι μόνον στην τρέχουσα αξία των παγίων, αλλά σε μια ψηλότερη, επειδή κατά το μελλοντικό χρόνο που θα συμβεί η αντικατάσταση του κάθε παγίου, η αξία του τότε θα είναι μεγαλύτερη από την κάθε φορά τρέχουσα.

Γεννιέται εντούτοις το ερώτημα, ποια είναι αυτή η αξία κτήσης. Το ζήτημα δεν είναι θεωρητικό, αλλά απόλυτα πρακτικό και γι' αυτό η απάντηση θα αναζητηθεί στη φορολογική και τη λογιστική νομοθεσία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι: Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατάστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος όπως η αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα. Εξάλλου, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει για την αξία των παγίων που υπόκειται σε απόσβεση, τα παρακάτω:

Οι αποσβέσεις διενεργούνται. επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων ... ». Ουσιαστική απόσταση δεν διαπιστώνεται ανάμεσα στους δύο αυτούς προσδιορισμούς. Πάντως η σχετική φορολογική νομοθεσία είναι ισχυρότερη και συνεπώς σαν «αξία κτήσης» που είναι για απόσβεση, πρέπει να γίνει δεκτή αυτή που ορίζεται από τη νομοθεσία αυτή. Άλλωστε δεν είναι δυνατό να αποσβεστεί η αξία του παγίου χωρίς τις προσθήκες και τις βελτιώσεις που έχουν ενσωματωθεί σ' αυτό.

5.1.5.3 Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων

Με τις παραπάνω διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ έγιναν δεκτές αξίες κτήσης σαν βάση για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, εκτός από την αξία αγοράς ή το ιστορικό κόστος παραγωγής του παγίου, επίσης οι: «αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως». Ας εξετάσουμε συνεπώς, αυτές τις δύο αξίες.

Είπαμε αμέσως παραπάνω, ότι οι αποσβέσεις που λογαριάζονται και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και ανάλογα το οικονομικό αποτέλεσμα της κάθε χρήσης, είναι μικρότερες από τις οικονομικά σωστές, εξαιτίας και της αξίας κτήσης του παγίου πάνω στην οποία υπολογίζονται. Το γεγονός αυτό έχει δύο αρνητικές για την επιχείρηση συνέπειες. Πρώτο ότι το αποτέλεσμα σε κάθε χρήση είναι μεγαλύτερο από το οικονομικά σωστό και επειδή μοιράζεται, αποδυναμώνει οικονομικά την επιχείρηση. Και δεύτερο ότι αυτή η αποδυνάμωση εμφανίζεται με τη μορφή μιας συσσωρευμένης απόσβεσης που είναι μικρότερη από την αναγκαία για να αγοραστεί και να αντικατασταθεί το ίδιο πάγιο.

Οι αρνητικές αυτές συνέπειες οδήγησαν στη διαδικασία αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων, είτε από προαίρεση της επιχείρησης, είτε συνήθως, από νομοθετική υποχρέωση της. Πρόκειται για μια διαδικασία εφ' άπαξ ή περιοδική, με βάση την οποία αυξάνεται η αξία των αναπόσβεστων παγίων. Η αύξηση αυτής της αξίας των παγίων, δεν γίνεται άμεσα, αλλά έμμεσα, με την αύξηση με βάση ένα συντελεστή και των δύο όρων που προσδιορίζουν την αξία των παγίων, δηλαδή τόσο της αξίας κτήσης του παγίου, όσο και των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Αυξάνονται δηλαδή με τον ίδιο συντελεστή και η αξία του παγίου και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις. Με τον τρόπο αυτό, αναπροσαρμόζεται η αξία του παγίου στατικά, η αναπόσβεστη δηλαδή αξία, αλλά και δυναμικά, επειδή με την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης, θα υπολογίζονται μεγαλύτερες αποσβέσεις εφεξής. Οι αναπροσαρμογές

πραγματοποιούνται συνήθως από νομοθετική επιταγή που αφορά βέβαια όλες τις επιχειρήσεις, που σημαίνει ότι η αναπροσαρμογή έγινε μια διαδικασία γενική. Παλιότερα αυτή επιβαλλόταν εκτάκτως, ενώ τα τελευταία χρόνια καθιερώθηκε η αυτόματη αναπροσαρμογή των παγίων σε τακτά χρονικά διαστήματα και έτσι η αναπροσαρμογή έγινε μια διαδικασία τακτική. Αυτά για την αναπροσαρμογή της αξία κτήσης που επιβλήθηκε από το νόμο.

Εξάλλου, καθόσον αφορά στην «αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως», παρατηρούμε ότι, προκειμένου να γίνει συγχώνευση επιχειρήσεων, οπότε εισφέρεται ολόκληρη η περιουσία της επιχείρησης, μια αρμόδια κρατική επιτροπή, αποτιμάει τις περιουσίες των επιχειρήσεων που συγχωνεύονται στην πραγματική τους αξία. Έτσι λοιπόν, με την αποτίμηση αυτή προκύπτει η πραγματική αξία των παγίων, που από τότε και μετά αποτελεί την «αξία κτήσης» που πάνω σ' αυτήν υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

5.2 Η μέθοδος σαν παράγοντας της απόσβεσης

Η μέθοδος αποτελεί ένα από τους βασικούς παράγοντες της απόσβεσης, επειδή ρυθμίζει το ποσό της απόσβεσης στη διαδρομή του χρόνου. Προσδιορίζει μ' άλλα λόγια, τον τρόπο με τον οποίο θα μοιραστεί σε καθεμιά και σ' όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η χρησιμοποίηση του παγίου, η συνολική αποσβεστέα αξία.

Στη διαδικασία αυτή, η μέθοδος και προκειμένου να προσδιοριστεί αυτή η κατανομή, επηρεάζει άλλοτε τον συντελεστή και άλλοτε την αξία σαν βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Με τα δεδομένα αυτά διαμορφώθηκαν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και ειδικότερα:

Η μέθοδος του ποσοτικού υπολογισμού της απόσβεσης με δύο παραλλαγές: η μία παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου ενώ η άλλη παραλλαγή χρησιμοποιεί σαν συντελεστή αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα τις μονάδες του έργου που παράγει το πάγιο.

Η δέσμη των μεθόδων του χρονικού υπολογισμού της απόσβεσης που χρησιμοποιούν σαν συντελεστή απόσβεσης αυτόν που σχηματίζεται με παράγοντα το χρόνο που το πάγιο βρίσκεται όχι σε παραγωγική λειτουργία, αλλά σε συνθήκες παραγωγικής λειτουργίας. Η τελευταία αυτή ομάδα, περιλαμβάνει, όπως είναι γνωστό τρεις μεθόδους για να υπολογιστεί το ποσό της απόσβεσης στη μονάδα του χρόνου: τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα σταθερό ποσό απόσβεσης, τη μέθοδο της αύξουσας που επιβαρύνει τη κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης και τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης που επιβαρύνει την κάθε χρήση μ' ένα ολοένα μικρότερο ποσό απόσβεσης.

5.3. Μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων

Όπως είπαμε παραπάνω, υπάρχουν δύο κατηγορίες μεθόδων για τον υπολογισμό των αποσβέσεων. Η μία περιλαμβάνει μια μόνο μέθοδο, τη μέθοδο του ποσοτικού προσδιορισμού και η άλλη τις τρεις μεθόδους του χρονικού προσδιορισμού της απόσβεσης.

Τις μεθόδους αυτές θα διερευνήσουμε στις παραγράφους που ακολουθούν.

5.3.1 Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού

Με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται στη βάση της μονάδας του έργου ή της μονάδας του χρόνου της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου. Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι ποσότητες από τις δύο αυτές μονάδες.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι: για τον αριθμητή, ο αριθμός των μονάδων του έργου, που παράχθηκαν ή των μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, μέσα στη χρονική περίοδο υπολογισμού και για τον παρονομαστή, ο αριθμός των μονάδων του έργου που το πάγιο θα παραγάγει ή ο συνολικός αριθμός μονάδων χρόνου πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου, σ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Έτσι λοιπόν το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει στη μια παραλλαγή από τον τύπο:

$$\text{Αξία παγίου } X \frac{\text{μονάδες έργου κρίσιμης περιόδου} \dots}{\text{Συνολικές μονάδες έργου ωφέλιμης ζωής}}$$

Και στην άλλη παραλλαγή από τον τύπο:

$$\text{Αξία παγίου } X \frac{\text{μονάδες χρόνου παραγωγικής λειτουργίας κρίσιμης περιόδου}}{\text{Συνολικές μονάδες χρόνου παραγωγικής λειτουργίας ωφέλιμης ζωής}}$$

Με τη μέθοδο αυτή συνεπώς, το συνολικό ποσό της απόσβεσης είναι άμεση και ευθεία συνέπεια του αριθμού των μονάδων του έργου που παράγεται ή του παραγωγικού χρόνου λειτουργίας του παγίου, κάθε φορά. Αυτό συνεπάγεται μια επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος με μεγάλη ακρίβεια, επειδή η επιβάρυνση αυτή στηρίζεται στις μονάδες του έργου που το προϊόν δέχεται ή του παραγωγικού χρόνου λειτουργίας του παγίου που το προϊόν απαιτεί. Και βέβαια το ακριβές κόστος σημαίνει παραπέρα και απόλυτα ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Το πλεονέκτημα αυτό, απέναντι στις χρονικές μεθόδους υπολογισμού της απόσβεσης, αναδειχνεται σε κυρίαρχο, στις επιχειρήσεις που προσδιορίζουν βραχύχρονα οικονομικά αποτελέσματα. Στις περιπτώσεις αυτές, η χρήση των χρονικών μεθόδων, παρέχει ίση επιβάρυνση κατά περίοδο ανεξάρτητα από την παραγωγή της κάθε βραδύτερης περιόδου. Με τον τρόπο αυτό το κόστος ανά μονάδα προϊόντος διακυμαίνεται, κατά περίοδο, χωρίς να υπάρχει οικονομική δικαιολογία! Αντίθετα, η μέθοδος παρουσιάζει τη δυσκολία, ότι πρέπει να είναι γνωστές και να χρησιμοποιούνται κοστολογικά, οι μονάδες του έργου ή παραγωγικού χρόνου από το κάθε πάγιο, που εμπεριέχονται σε κάθε μονάδα προϊόντος που παράγεται.

5.3.2 Οι μέθοδοι του χρονικού προσδιορισμού

Όπως είπαμε παραπάνω, στην κατηγορία των μεθόδων χρονικού προσδιορισμού περιλαμβάνονται τρεις μέθοδοι για να υπολογιστούν οι αποσβέσεις:

- η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης,
- η μέθοδος της φθίνουσας και
- η μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.

Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούν σαν μέτρο υπολογισμού της απόσβεσης, το χρόνο κατά τον οποίο το πάγιο βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση (όχι σε λειτουργία, αλλά) σε κατάσταση λειτουργίας, σε σχέση με το συνολικό τέτοιο χρόνο, σ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Οι δύο όροι του κλάσματος εδώ είναι μονάδες χρόνου λειτουργίας του παγίου.

Συγκεκριμένα τα δύο αυτά ποσά είναι: για τον αριθμητή, η χρήση ή ο αριθμός των μικρότερων χρονικών μονάδων (μήνες, τρίμηνα, κλπ.), αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα και για τον παρονομαστή, ο συνολικός αριθμός των χρήσεων ή των μικρότερων χρονικών μονάδων τις οποίες υπολογίζεται ότι περιλαμβάνει η «ωφέλιμη ζωή» του παγίου. Έτσι λοιπόν, το νομισματικό μέγεθος της απόσβεσης προκύπτει από τον τύπο:

Αξία παγίου X _____ κρίσιμη μονάδα χρόνου.....
 Σύνολο ιδίων μονάδων χρόνου ωφέλιμης ζωής

Με τη μέθοδο αυτή συνεπώς, το συνολικό ποσό της απόσβεσης είναι άμεση και ευθεία συνέπεια του αριθμού των μονάδων χρόνου που το πάγιο θα βρίσκεται σε κατάσταση λειτουργίας. Αυτό συνεπάγεται μια επιβάρυνση του κόστους του προϊόντος άνιση κατά περίοδο, επειδή το ποσό της απόσβεσης ίσο για κάθε περίοδο, μοιράζεται στις μονάδες των προϊόντων που παράχθηκαν μέσα στην περίοδο, που ασφαλώς δεν είναι ίσες σ' όλες τις περιόδους. Και εφόσον η κοστολογική περίοδος συμπίπτει με τη χρήση, τότε το μειονέκτημα εξαφανίζεται επειδή υπολογίζεται ενιαίο κόστος για όλες τις μονάδες του προϊόντος της ετήσιας παραγωγής. Το αντίθετο ισχύει για τις περιπτώσεις όπου υπολογίζεται βραχύχρονο οικονομικό αποτέλεσμα. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιβάρυνση της κάθε ίσης χρονικής περιόδου (π.χ. μήνα, 3μήνου, κλπ.) με ίσο ποσό απόσβεσης, συνεπάγεται αδικαιολόγητη διακύμανση της δαπάνης της απόσβεσης ανά μονάδα προϊόντος. Το βασικό μειονέκτημα των χρονικών μεθόδων, είναι ότι για τον υπολογισμό της απόσβεσης χρησιμοποιείται ο χρόνος που το πάγιο βρίσκεται απλά, σε συνθήκες λειτουργίας και δεν χρησιμοποιείται ο χρόνος της πραγματικής παραγωγικής λειτουργίας του παγίου. Αν χρησιμοποιούνταν αυτός ο τελευταίος χρόνος και με δεδομένο ότι ο χρόνος αυτός είναι ευθεία συνάρτηση των μονάδων του έργου που δέχεται η μονάδα του κάθε προϊόντος, η επιβάρυνση του από την απόσβεση θα ήταν απόλυτα ακριβής και ίση με την επιβάρυνση που υπολογίζεται με βάση την ποσοτική μέθοδο.

Για καθεμιά από τις μεθόδους αυτές παρατηρούμε τα παρακάτω:

5.3.2.1 Η μέθοδος της «Σταθερής Απόσβεσης»

Με βάση τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, εφαρμόζεται ένας σταθερός από χρήση σε χρήση συντελεστής πάνω στην επίσης σταθερή «αξία κτήσης» του παγίου, και αποδίδει σε κάθε χρήση ένα σταθερό ποσό απόσβεσης. Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

5.3.2.2 Η μέθοδος της «Αύξουσας Απόσβεσης»

Η αύξουσα απόσβεση προκύπτει από τη χρήση, πάνω στη σταθερή αρχική αξία (κτήσης) του παγίου, ενός συντελεστή που προοδευτικά μεγαλώνει κι' έτσι προκύπτει κάθε χρόνο μεγαλύτερο ποσό απόσβεσης.

Για την καλύτερη κατανόηση της μεθόδου, παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα:

Αξία Παγίου	Συντελ. Απόσβ.	Ποσό Αύξουσας Απόσβεσης	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
100.000,00	5%	5.000,00	5.000,00	95.000,00
100.000,00	6%	6.000,00	11.000,00	89.000,00
100.000,00	7%	7.000,00	18.000,00	82.000,00
100.000,00	8%	8.000,00	26.000,00	74.000,00

5.3.2.3 Η μέθοδος της «Φθίνουσας Απόσβεσης»

Με βάση τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης, εφαρμόζεται και σ' αυτή την περίπτωση ένας σταθερός συντελεστής, όπως και στη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, αλλά τώρα πάνω σε μια φθίνουσα αξία. Σε μια αξία που κάθε χρόνο μειώνεται. Η αξία αυτή είναι κάθε φορά, σε κάθε χρήση, η αρχική αξία του παγίου, μειωμένη όμως κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις.

Είναι δηλαδή η κάθε φορά αναπόσβεστη αξία του παγίου. Συνεπώς, ενώ στην περίπτωση της σταθερής απόσβεσης, ο σταθερός συντελεστής εφαρμόζεται πάνω στην ίδια (σταθερή) κάθε χρόνο «αξία κτήσης» του παγίου και αποδίδει ένα σταθερό κάθε χρόνο ποσό, στην περίπτωση της φθίνουσας απόδοσης, ο σταθερός συντελεστής εφαρμόζεται πάνω σε μια αξία παγίων που κάθε χρόνο μειώνεται, εξαιτίας της μείωσης της σταθερής αρχικής αξίας των παγίων, με ης συσσωρευμένες αποσβέσεις που ολοένα αυξάνονται, και έτσι προκύπτει κάθε χρόνο ένα μικρότερο ποσό απόσβεσης.

5.3.3 Κριτική αξιολόγηση των μεθόδων

Σχετικά με τη σημασία της μεθόδου για τον οικονομικά ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων και τη διαμόρφωση ενός αποτελέσματος που θα είναι οικονομικά ακριβές, παρατηρούμε ότι προκειμένου να προκύψει ένα ακριβές κατά το δυνατόν οικονομικό αποτέλεσμα, που είναι φυσικά το ζητούμενο, η καθεμιά κατηγορία, δηλαδή τόσο η μέθοδος ποσοτικού υπολογισμού, όσο και οι μέθοδοι χρονικού υπολογισμού, πρέπει να συνδεθούν με τον τρόπο καταλογισμού της δαπάνης των αποσβέσεων εις βάρος του αποτελέσματος. Αυτό σημαίνει ότι η απόσβεση που προκύπτει από τη μέθοδο του ποσοτικού υπολογισμού που υπολογίζει την απόσβεση με βάση τις μονάδες παραγωγής, την προσδιορίζει σαν αυστηρά μεταβλητή δαπάνη και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η απόσβεση πρέπει να καταλογιστεί στο κόστος των προϊόντων, με απώτερη συνέπεια το αποτέλεσμα να επιβαρύνεται με το ποσό της απόσβεσης που περιέχεται στο κόστος των πουλημένων. Αντίθετα, η απόσβεση που προκύπτει από τις μεθόδους του χρονικού υπολογισμού έχει τα χαρακτηριστικά της σταθερής δαπάνης και συνεπώς πρέπει να καταλογίζεται στο σύνολο της εις βάρος του αποτελέσματος, Δυστυχώς η ελληνική νομοθεσία, ενώ προβλέπει τον υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση μεθόδους χρονικού υπολογισμού, άλλοτε της σταθερής και τώρα της φθίνουσας απόσβεσης, προβλέπει εντούτοις τον καταλογισμό της στο κόστος παραγωγής, με συνέπεια την άνιση επιβάρυνση του κόστους ανά μονάδα, ανάλογα με την ποσότητα της παραγωγής της χρονικής περιόδου σ' αυτήν που αφορά η απόσβεση. Μια πολιτική, που οι αρνητικές συνέπειες της εμφανίζονται κυρίως στα βραχύχρονα αποτελέσματα επιχειρήσεων με προϊόντα με εποχικές διακυμάνσεις. Καθόσον αφορά στην αξιολόγηση καθεμιάς από τις μεθόδους χρονικού υπολογισμού, παρατηρούμε τα παρακάτω.

Η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης έχει δύο πλεονεκτήματα: Πρώτο ότι η απόσβεση υπολογίζεται μ' ένα τρόπο απλό και δεύτερο ότι επιβαρύνει το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης μ' ένα μάλλον σταθερό ποσό. Έχει όμως το μειονέκτημα, ότι η σταθερή επιβάρυνση από τη δαπάνη της απόσβεσης, που συνεπάγεται, δεν αντιστοιχεί διαχρονικά στην απόδοση του παγίου, η οποία από χρόνο σε χρόνο ελαττώνεται, επειδή ολοένα μειώνεται από τη χρήση και η παραγωγικότητα του. Συνεπώς η επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος με το ίδιο ποσό στη διαδρομή των χρήσεων μέχρι την πλήρη αχρήστευση του παγίου, δεν είναι ουσιαστικά ακριβής από οικονομική άποψη, επειδή επιβαρύνει σταθερά με το ίδιο ποσό ένα οικονομικό αποτέλεσμα που όσο εξαρτάται από την απόδοση του παγίου, ολοένα γίνεται μικρότερο. Αλλά και από φορολογική άποψη η σταθερή επιβάρυνση του οικονομικού αποτελέσματος που συνεπάγεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, παρουσιάζει μειονέκτημα. Έγκειται το μειονέκτημα αυτό, ότι συνεπάγεται την ίδια φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης για το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα στη διαδρομή των χρήσεων, μολονότι κατά τις πρώτες χρήσεις της λειτουργίας του παγίου, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυξημένα βάρη, από τις υποχρεώσεις των δανείων που πραγματοποίησε για την αγορά του παγίου.

Υποστηρίζεται ότι αυτά τα μειονεκτήματα αντιμετωπίζονται με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης. Θυμίζουμε ότι σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απόσβεση της κάθε χρήσης, υπολογίζεται πάνω στην αναπόσβεστη αξία που έχουν τα πάγια κατά τη λήξη της χρήσης

εκείνης. Με τον τρόπο αυτό, από οικονομική άποψη, η απόσβεση συμβαδίζει με την ολοένα μειούμενη απόδοση του παγίου και συνεπώς θεωρητικά τουλάχιστον με το αποτέλεσμα που παράγεται απ' αυτό και από φορολογική άποψη, επιτρέπει να γίνουν μεγαλύτερες αποσβέσεις και συνεπώς να προκύψει μικρότερο εισόδημα για φορολόγηση, στις πρώτες χρήσεις μετά την επένδυση, που η επιχείρηση έχει τα βάρη από τα δάνεια γι' αυτήν. Μετά την παραπάνω ανάλυση γίνεται φανερό ότι η μέθοδος είναι το κλειδί ή η «κλειδα μερισμού» μ' αυτό που καθορίζεται πως θα κατανεμηθεί η συνολική απόσβεση του παγίου, σ' όλες τις χρήσεις που θα διαρκέσει η ζωή του.

5.4. Αποσβέσεις για χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους.

Είναι αυτονόητο, ότι η απόσβεση, επειδή συνδέεται με την παραγωγική χρήση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από την οποία προκύπτουν τα προϊόντα, συνδέεται έμμεσα με το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Όμως οι τρεις αυτοί παράγοντες, δηλ. η χρήση των παγίων, η ποσότητα των προϊόντων και το οικονομικό αποτέλεσμα, συνδέονται άμεσα με το χρόνο σαν διάρκεια. Συνεπώς ο χρόνος και καθορίζει και συνδέει αυτούς τους παράγοντες. Με το δεδομένο εξάλλου ότι η ετήσια απόσβεση ανταποκρίνεται στην ετήσια παραγωγή και συνεπώς στο ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα, όταν το αποτέλεσμα αυτό και η παραγωγή αντιστοιχούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο από ένα έτος, τότε και το ποσό της ετήσιας απόσβεσης προσαρμόζεται ανάλογα.

5.4.1. Χρόνος έναρξης υπολογισμού των αποσβέσεων - Χρήσεις μικρότερες ή μεγαλύτερες του έτους

Η χρονική προσαρμογή της απόσβεσης εντούτοις, δεν αφορά τα πάγια στοιχεία σαν σύνολο, αλλά το καθένα ξεχωριστά. Έτσι, αν η επιχειρηματική χρήση διάρκεσε ένα έτος και ένα συγκεκριμένο πάγιο λειτούργησε, αλλά όχι σ' όλη τη διάρκεια αυτού του έτους, τότε η απόσβεση αυτού του παγίου που θα βαρύνει το αποτέλεσμα, δεν θα είναι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης του, αλλά ένα ποσό ανάλογο με τη χρονική διάρκεια της λειτουργίας του συγκεκριμένου παγίου μέσα στη χρήση. Γεννιέται συνεπώς το ζήτημα, να προσδιοριστεί ο χρόνος έναρξης υπολογισμού της απόσβεσης, σ' όλες τις περιπτώσεις, που ένα πάγιο δεν λειτούργησε από την αρχή του έτους αλλά αργότερα. Είναι αυτονόητο λοιπόν, ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις ο υπολογισμός της απόσβεσης αρχίζει από την αρχή του χρόνου που λειτούργησε το πάγιο. Τι ακριβώς όμως σημαίνει λειτούργησε; Θεωρείται ότι το πάγιο λειτούργησε και συνεπώς ορίζεται η αφετηρία της απόσβεσης του, στο χρονικό σημείο που άρχισε η παραγωγή του παγίου, να είναι σύμφωνη με τα ποσοτικά και ποιοτικά δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών του. Το Ε.Γ.Λ.Σ. πάνω στο ζήτημα αυτό, ορίζει τα παρακάτω:

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Τα παραπάνω εντούτοις δεν σημαίνουν ότι από τη στιγμή που ένα πάγιο μια φορά μπήκε σε λειτουργία, από τότε και συνεχώς υπολογίζονται γι' αυτό το πάγιο αποσβέσεις ανελλιπώς. Ισχύει πάντοτε ο κανόνας, ότι η απόσβεση συνδέεται στενά με το χρόνο της κανονικής λειτουργίας του παγίου. Πάνω στο ζήτημα αυτό, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει τα παρακάτω:

Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με

μειωμένους συντελεστές. Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.» Καταλήγουμε συνεπώς στο συμπέρασμα ότι αν η χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου, η συνολική απόσβεση θα υπολογιστεί σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες λειτουργίας του παγίου. Το ίδιο φυσικά θα ισχύσει κατ' αναλογία και στην περίπτωση επιχειρηματικής χρήσης μεγαλύτερης του δωδεκαμήνου.¹⁹ Και στην περίπτωση αυτή θα υπολογιστεί απόσβεση για δωδέκατα περισσότερα από δώδεκα, τόσα όσοι είναι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης.

5.4.2. Οι αποσβέσεις στα βραχύχρονα αποτελέσματα

Με τα δεδομένα πρώτο, ότι η απόσβεση συνδέεται με την παραγωγική λειτουργία του παγίου και δεύτερο, ότι είναι στοιχείο του κόστους αυτής της παραγωγής, θεωρείται αυτονόητο ότι στην περίπτωση που προσδιορίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα, τα αποτελέσματα αυτά πρέπει να επιβαρυνθούν με τις ανάλογες αποσβέσεις. Γεννιόνται από εδώ δύο ζητήματα. Το ζήτημα, πρώτο, για το ποσό των αποσβέσεων που θεωρείται ανάλογο με το κάθε φορά βραχύχρονο αποτέλεσμα. Και το ζήτημα, δεύτερο, για το λογιστικό χειρισμό αυτού του ποσού.

Σχετικά με το πρώτο ζήτημα, σε μια πρώτη προσέγγιση φαίνεται να είναι απλό, επειδή έχουμε αποδεχθεί ότι το ποσό της απόσβεσης είναι ανάλογο με το χρόνο λειτουργίας του παγίου. Η παραδοχή αυτή συνεπάγεται στην περίπτωση των βραχύχρονων αποτελεσμάτων, ότι το ποσό της απόσβεσης θα είναι το ανάλογο κλάσμα του ποσού της ετήσιας απόσβεσης. Μ' άλλα λόγια, η ανάλογη απόσβεση θα είναι τόσα δωδέκατα της ετήσιας, όσοι και οι μήνες που περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα του βραχύχρονου αποτελέσματος. Αυτό εντούτοις σε πολλές περιπτώσεις στην πράξη, θα οδηγούσε σε ανακριβή βραχύχρονα αποτελέσματα. Η συνέπεια αυτή οφείλεται στο γεγονός, ότι συχνά η κατανομή της ετήσιας παραγωγής στους μήνες, όχι μόνο δεν είναι ισομερής, αλλά και παρουσιάζει συχνά έντονες διακυμάνσεις, όπως π.χ. στην περίπτωση των επιχειρήσεων με εποχικά προϊόντα. Αυτό συνεπάγεται μια δυσανάλογη επιβάρυνση του αποτελέσματος από μήνα σε μήνα και μια διακύμανση του αδικαιολόγητη από τα πράγματα, που συσκοτίζει τα συμπεράσματα από τη διερεύνηση αυτού του αποτελέσματος. Δεν είναι όμως μόνο οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα με εποχικό χαρακτήρα οι μόνες που διατρέχουν αυτό τον κίνδυνο. Ο κίνδυνος μπορεί να παρουσιαστεί σε κάθε επιχείρηση, όταν από λόγους απρόβλεπτους υπάρξει μια περιστασιακή έντονη διακύμανση στην παραγωγή. Τέλος, συχνά παρατηρούνται διακυμάνσεις, είτε προβλεπόμενες είτε απρόοπτες, που δεν είναι έντονες και ενδεχόμενα δεν επισημαίνονται, που όμως συνεπάγονται άنيση επιβάρυνση του αποτελέσματος με αποσβέσεις.

Για να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά αυτές οι συνέπειες, προτείνεται η επιβάρυνση των βραχύχρονων αποτελεσμάτων με αποσβέσεις να συνδέεται με την παραγωγή της σχετικής βραχύχρονης περιόδου και να μην είναι κλάσματα των ετήσιων ανάλογα με το χρόνο. Προτείνονται για το σκοπό αυτό δύο κριτήρια, από τα οποία η επιχείρηση μπορεί να διαλέξει το περισσότερο πρόσφορο. Τα κριτήρια της ποσότητας παραγωγής της βραχύχρονης περιόδου ή της αξίας της ίδιας παραγωγής. Για το σκοπό αυτό, το ποσό της ετήσιας απόσβεσης που έχει υπολογιστεί σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες που εφαρμόζει η επιχείρηση, θα διαιρεθεί με την προβλεπόμενη ή την προκαθορισμένη από το πρόγραμμα ετήσια παραγωγή (με το κριτήριο της ποσότητας ή της αξίας που έχει επιλεγεί και θα προσδιοριστεί η απόσβεση ανά μονάδα παραγωγής. Με το στοιχείο αυτό, θα πολλαπλασιάζονται οι μονάδες της παραγωγής της κάθε βραχύχρονης περιόδου και θα προκύπτει η επιβάρυνση από τις αποσβέσεις με αρκετή ακρίβεια,

Η ακρίβεια αυτή δεν θα είναι βέβαια τόση, ώστε στο τέλος του δωδεκατου μήνα να έχουν συσσωρευτεί ακριβώς τα ποσά των ετήσιων αποσβέσεων. Για να αποφύγουμε συνεπώς μεγάλες αποκλίσεις στο τέλος της χρήσης, σκόπιμο είναι να παρακολουθείται στο τέλος της κάθε βραχύχρονης περιόδου, η σχέση ανάμεσα στο ποσό της συσσωρευμένης απόσβεσης και το αντίστοιχο χρονικό κλάσμα από το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Με τον τρόπο αυτό θα

μπορεί να γίνεται μια συνεχής από περίοδο σε περίοδο προσαρμογή των ποσών των βραχύχρονων αποσβέσεων, ώστε το τελευταίο βραχύχρονο αποτέλεσμα, να επιβαρυνθεί με το υπόλοιπο ποσό των αποσβέσεων εκείνο που οδηγεί στο συνολικό ετήσιο, ακριβώς. Το δεύτερο ζήτημα αφορά στο λογιστικό χειρισμό που τυγχάνουν οι αποσβέσεις οι οποίες με τη σειρά τους βαρύνουν τα βραχύχρονα αποτελέσματα της επιχείρησης. Παρατηρούμε ότι, σε κάθε περίπτωση, είτε δηλ. η επιχείρηση τηρεί την Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης είτε όχι, θα εφαρμοστούν οι σχετικοί κανόνες που προβλέπονται αντίστοιχα για την κάθε περίπτωση από το Ε.Γ.Α.Σ. Οι αποσβέσεις δηλ. θα ακολουθήσουν τους κανόνες που διέπουν το λογισμό όλων των εξόδων εις βάρος του βραχύχρονου αποτελέσματος. Ειδικότερα, αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα στα πλαίσια της Αναλυτικής Λογιστικής, τότε αντίστοιχα με τη χρέωση του σχετικού κοστολογικού λογαριασμού θα πιστωθεί ο αντίθετος λογαριασμός 90.06 οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Λογισμένα. Αν υπολογίζονται βραχύχρονα αποτελέσματα στα πλαίσια της Γενικής Λογιστικής, θα πιστωθεί ο λογαριασμός 58.06 Προϋπολογισμένες Αποσβέσεις Εκμεταλλεύσεως.

5.5. Η λογιστική των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

5.5.1 Τρόποι απεικόνισης των αποσβέσεων

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι μια καθαρά μαθηματική διαδικασία, που παρέχει το ποσό κατ' αυτό που με τα παραδεκτά τεκμήρια, μειώθηκε η αξία των παγίων στοιχείων μέσα σε μια επιχειρηματική χρήση.

Όπως είπαμε όμως, οι σκοποί που εξυπηρετούνται με τις αποσβέσεις είναι: η ακριβής εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και η συσσώρευση του κεφαλαίου για την αντικατάσταση του φθαρμένου πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης. Αυτές οι οικονομικές διαδικασίες όμως, όλες, αποτελούν επίσης λογιστικά γεγονότα, που σημαίνει ότι απεικονίζονται λογιστικά. Για να εξυπηρετηθούν συνεπώς οι σκοποί των αποσβέσεων, είναι ανάγκη οι αποσβέσεις να αποτυπώνονται και να παρακολουθούνται λογιστικά. Αυτό σημαίνει ότι οι αποσβέσεις θα παρασταθούν με λογιστικές εγγραφές και θα παρακολουθούνται επίσης, με κατάλληλους λογαριασμούς.

Οι δύο βασικές μέθοδοι για την παρακολούθηση των αποσβέσεων, είναι οι μέθοδος των άμεσων και εκείνη των έμμεσων αποσβέσεων. Με βάση την πρώτη μέθοδο, τα ποσά των αποσβέσεων, σαν μειωτικά της αξίας των παγίων στοιχείων, που είναι στοιχεία του ενεργητικού, φέρονται σε μείωση των παγίων με πίστωση των ανάλογων λογαριασμών. Με τον τρόπο αυτό, από τους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων, εμφανίζεται μόνο το υπόλοιπο της αξίας του παγίου, σε κάθε χρονικό σημείο. Υποστηρίξαμε εντούτοις, ότι το ποσό της τμηματικής απόσβεσης είναι ένα ποσό υπολογιστικό, που στηρίζεται σε τεκμήρια και εκτιμήσεις. Η οριστική πίστωση του παγίου συνεπώς με ένα ποσό υπολογιστικό, θα είχε τη συνέπεια να παρουσιάζεται ένα υπόλοιπο του παγίου για την ακρίβεια του οποίου θα δικαιολογούταν κάθε επιφύλαξη. Με τον τρόπο αυτό όμως, αναιρείται ο σκοπός της ακριβούς εμφάνισης της αξίας της επιχειρηματικής περιουσίας, που είναι από τους βασικούς της διενέργειας των αποσβέσεων.

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το ζήτημα, δημιουργήθηκε η δεύτερη μέθοδος, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του παγίου που επισημαίνεται με την τμηματική απόσβεση, επειδή δεν είναι ένα αναμφισβήτητο ποσό, δεν καταχωρείται στην πίστωση του ανάλογου λογαριασμού του παγίου, αλλά καταχωρείται στην πίστωση ενός αντίθετου λογαριασμού. Με τον τρόπο αυτό εμφανίζονται σε κάθε χρονικό σημείο δύο κρίσιμα ποσά: η αρχική αξία του

παγίου και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις που μειώνουν αυτή την αξία ανάλογα. Με τον τρόπο αυτό, ο αναγνώστης του ισολογισμού μπορεί με δικά του κριτήρια να συμπεράνει αυτή που θεωρεί σαν πραγματική αξία του παγίου στο ανάλογο χρονικό σημείο. Για τον ίδιο λόγο άλλωστε, και όταν ολοκληρωθεί η συνολική απόσβεση του παγίου, οπότε κατά τους κανόνες της λογιστικής μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του ανάλογου παγίου, το ποσό της απόσβεσης αυτής μειώνεται κατά 1 εκατοστό του ευρώ και έτσι το πάγιο εμφανίζεται πάντοτε στον ισολογισμό με το ενδεικτικό αυτό υπόλοιπο ώστε να δηλώνεται ότι το πάγιο εξακολουθεί να υπάρχει και να λειτουργεί, μολονότι έχει ολοσχερώς αποσβεστεί και συνεπώς ότι εκεί, μολονότι δεν μπορούμε να την εκτιμήσουμε, υπάρχει όμως μια αξία.

Για τους λόγους αυτούς, επικράτησε στην πράξη και καθιερώθηκε νομοθετικά, ο τρόπος της έμμεσης λογιστικής εμφάνισης των αποσβέσεων, της εμφάνισης τους δηλ. με αντίθετους λογαριασμούς του ενεργητικού. Ζήτημα γεννιέται τώρα, μόνο σχετικά με το πεδίο του Ισολογισμού, σ' αυτό που θα εμφανιστεί η απόσβεση, σ' αυτό δηλαδή που θα καταταχθούν οι αντίθετοι λογαριασμοί των αποσβέσεων. Όπως είναι γνωστό, οι αντίθετοι λογαριασμοί, στον Ισολογισμό μπορούν να εμφανιστούν με δύο τρόπους: α) στο πεδίο του Ισολογισμού σ' αυτό που ανήκουν σύμφωνα με το υπόλοιπο τους, δηλ. οι αντίθετοι του Ενεργητικού με πιστωτικό υπόλοιπο στο Παθητικό και οι αντίθετοι του Παθητικού με χρεωστικό υπόλοιπο, αντίστοιχα στο Ενεργητικό ή β) αφαιρετικά στο πεδίο των λογαριασμών όπου ανήκει ο κύριος λογαριασμός, δηλ. ο αντίθετος του Ενεργητικού αφαιρετικά σ' αυτό το πεδίο και αντίστοιχα ο αντίθετος του Παθητικού. Η δεύτερη λύση είναι σαφώς προτιμότερη, επειδή πρώτο, δεν διογκώνει αδικαιολόγητα τα συνολικά αθροίσματα του Ισολογισμού και δεύτερο επειδή ο συσχετισμός του αντίθετου με τον αντίστοιχο κύριο που συμπληρώνει, είναι άμεσος και πιο σαφής.

Τα παραπάνω αναπτύχθηκαν προκειμένου να παρουσιαστούν οι λύσεις που είναι αποδεκτές με κριτήριο τη λογιστική δεοντολογία. Εντούτοις, από την άποψη της λογιστικής πρακτικής, τα ζητήματα αυτά έχουν αντιμετωπιστεί και επιλυθεί από το Ε.Γ.Α.Σ., που περιλαμβάνει ανάλογες σχετικές ρυθμίσεις, τις οποίες παρέχουμε αμέσως παρακάτω.

5.5.2. Η λογιστική οργάνωση των αποσβέσεων από το Ε.Γ.Α.Σ.

Το Ε.Γ.Α.Σ. για την παρακολούθηση των αποσβέσεων που συσσωρεύονται κάθε χρήση, έχει δημιουργήσει δευτεροβάθμιους αντίθετους λογαριασμούς, μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίου.

Η λύση αυτή είναι απόλυτα εσφαλμένη από άποψη, τόσο επιστημονική, όσο και πρακτική. Από άποψη επιστημονική επειδή αποτελεί παραβίαση βασικών λογιστικών αρχών. Είναι τελείως απαράδεκτο ένας πρωτοβάθμιος λογαριασμός ουσίας, ο λογαριασμός της αξίας κτήσης του παγίου, να περιλαμβάνει ένα δευτεροβάθμιο αντίθετο λογαριασμό.

Από άποψη πρακτική, επειδή συσκοτίζονται οι πληροφορίες που θα έπρεπε να παρέχονται από τους ανάλογους λογαριασμούς. Συγκεκριμένα με τη λύση αυτή δεν προκύπτουν αμέσως τα δύο βασικά μεγέθη που προσδιορίζουν την τρέχουσα αξία του παγίου, αρχική αξία - αποσβέσεις ξεχωριστά, αλλά εμφανίζεται το υπόλοιπο τους, στο επίπεδο του κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού παγίου σαν αναπόσβεστη αξία του. Και ανάλογα, το σύνολο των λογαριασμών της ομάδας παρέχει σαν μοναδική πληροφορία, το υπόλοιπο της αξίας του συνόλου των παγίων στοιχείων και όχι όπως θα έπρεπε και θα μπορούσε, τη συνολική αξία κτήσης και τις συνολικές αποσβέσεις των παγίων. Ενώ εξάλλου, δημιουργεί την εσφαλμένη εντύπωση ότι οι αποσβέσεις αποτελούν πίστωση παγίου. Επισημαίνεται συνεπώς, ότι η λύση που παρέχει το Ε.Γ.Α.Σ βαρύνεται με ουσιαστικές πληροφοριακές ανεπάρκειες. Σύγχρονα όμως, αποτελεί και παραβίαση βασικών λογιστικών αρχών και κανόνων. Η σωστή λύση, που δεν επιτρέπεται όμως από το σχέδιο, είναι να δημιουργείται μέσα στην ομάδα των παγίων ξεχωριστός πρωτοβάθμι-

ος αντίθετος λογαριασμός για τις αποσβέσεις, με δευτεροβάθμιους αντίστοιχους με τους πρωτοβάθμιους των παγίων. Με τον τρόπο αυτό ο κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός παγίου, θα έδειχνε την αρχική αξία κτήσεως της ανάλογης κατηγορίας παγίων, ο ανάλογος πρωτοβάθμιος αντίθετος, το σύνολο των συσσωρευμένων αποσβέσεων και ολόκληρη η ομάδα το σύνολο της αξίας κτήσεως όλων των παγίων, το σύνολο των αποσβέσεων, και το σύνολο των αναπόσβεστων αξιών. Στη διαδικασία υπολογισμού των αποσβέσεων και λογισμού τους σαν εξόδου, μπλέκονται τέσσερις κατηγορίες λογαριασμών, α) οι λογαριασμοί με την αξία κτήσεως των παγίων, οι λογαριασμοί δηλ της κάθε κατηγορίας παγίων, που παρακολουθούν την αξία τους που αποτελεί τη βάση υπολογισμού των αποσβέσεων και που με τις αποσβέσεις μειώνεται, δηλ. οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 10- 14 της Ομάδας 1, β) οι λογαριασμοί των συσσωρευμένων αποσβέσεων, οι λογαριασμοί δηλ. που παρακολουθούν τη μείωση της αξίας των παγίων που συσσωρεύεται στη διαδρομή του χρόνου, που είναι δευτεροβάθμιοι μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό παγίων, με χαρακτηριστικό κωδικό αριθμό 10.99-14.99 και που αναλύονται στον τρίτο βαθμό στην ίδια ακριβώς ανάλυση με τους δευτεροβάθμιους των παγίων του ίδιου πρωτοβάθμιου, γ) οι λογαριασμοί των αποσβέσεων της χρήσεως σαν εξόδου κατ' είδος, και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 66 που δέχεται τη χρέωση από της τακτικές αποσβέσεις στους δευτεροβάθμιους 66.00-66.05 που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων δ) οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων εκτός εκμεταλλεύσεως και συγκεκριμένα ο λογαριασμός 85 που δέχεται τη χρέωση από τις πρόσθετες αποσβέσεις στους δευτεροβάθμιους 85.00-85.05 που είναι ακριβώς αντίστοιχοι με τους αμέσως παραπάνω δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των συσσωρευμένων αποσβέσεων που λειτουργούν μέσα στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς των παγίων.

5.5.3. Λογιστικός χειρισμός των αποσβέσεων σαν εξόδου

Το Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέπει σαν βασικές κατευθύνσεις στο λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99 Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος, δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως. Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα, προκειμένου να προσδιορίσει το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα, δεν κάνει χρήση των αρχών του πέμπτου μέρους, οι αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επί μέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες επιταχυνόμενες αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως, λογαριασμός 86.03.

Η Γενική Λογιστική, με βάση τους κανόνες που αναπτύχθηκαν παραπάνω, προσδιορίζει ης συνολικές αποσβέσεις κατά κατηγορία, τακτικές και πρόσθετες, για κάθε πάγιο και για το σύνολο τους και χειρίζεται λογιστικά τις τακτικές σαν έξοδο κατ' είδος, χρεώνοντας τον ανάλογο λογαριασμό εξόδου:

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΠΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

και τις πρόσθετες σαν δαπάνη που βαρύνει το αποτέλεσμα και χρεώνει συνεπώς τον ανάλογο λογαριασμό αποτελέσματος:

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΠΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

ενώ εξάλλου, με το σύνολο των δύο παραπάνω χρεώσεων για κάθε πάγιο και για όλα τα πάγια, πιστώνει φυσικά το δευτεροβάθμιο αντίθετο λογαριασμό αποσβέσεων του ανάλογου πάγιου στοιχείου, δηλ. ένα από τους λογαριασμούς Νο 10.99-14.99, γιατί φυσικά, το άθροισμα των αποσβέσεων και των δύο κατηγοριών αποτελεί τη συνολική μείωση της αξίας του ανάλογου παγίου.

Παραθέτουμε παρακάτω τους λογαριασμούς των αποσβέσεων της Ομάδας 6, ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑ Τ' ΕΙΔΟΣ, όπου χρεώνονται οι τακτικές αποσβέσεις, ακολούθως τους λογαριασμούς αποσβέσεων της Ομάδας 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, όπου χρεώνονται οι πρόσθετες αποσβέσεις και τέλος τους αντίθετους λογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των Παγίων της Ομάδας 1 ΠΑΓΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ, όπου πιστώνονται οι συνολικές, τακτικές και έκτακτες αποσβέσεις, προκειμένου να καταδειχθεί η μεταξύ τους σχέση και αντιστοιχία κατά περίπτωση.

Οι λογαριασμοί αυτοί, και των τριών κατηγοριών, είναι μεταξύ τους αντίστοιχοι, όχι μόνο ως προς το είδος της απόσβεσης που ο καθένας τους περιλαμβάνει (π.χ. αποσβέσεις επίπλων) αλλά και ως προς το βαθμό, το επίπεδο του λογαριασμού.

Για τη χρέωση των τακτικών αποσβέσεων σαν εξόδου κατ' είδος λειτουργούν οι παρακάτω λογαριασμοί:

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκ/σεων κτιρίων - τεχνικών έργων 66.02 Αποσβέσεις μηχαν/των - τεχν. εγκ/σεων λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

Για τη χρέωση των πρόσθετων αποσβέσεων σαν δαπάνης του εκτός εκμεταλλεύσεως αποτελέσματος, λειτουργούν οι παρακάτω λογαριασμοί:

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

85.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

85.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκ/σεων κτιρίων- τεχνικών έργων

85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων - τεχν. εγκα/σεων- λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

85.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

85.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Τέλος, για την πίστωση των αποσβέσεων και των δύο παραπάνω κατηγοριών, λειτουργούν οι αντίθετοι λογαριασμοί των παγίων, όπου συσσωρεύονται οι αποσβέσεις των παγίων της κάθε χρήσης και δείχνουν με το υπόλοιπο τους, το σύνολο των αποσβέσεων που αφορά τα πάγια του ανάλογου πρωτοβάθμιου λογαριασμού. Των αποσβέσεων δηλ., που έχουν συσσωρευτεί μέχρι το χρονικό σημείο που δείχνει το υπόλοιπο του λογαριασμού

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκ/σεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

12. 99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Προκειμένου να καταδείξουμε τις λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων με συγκεκριμένο παράδειγμα, δεχόμαστε: α) τις τακτικές αποσβέσεις της 4^{ης} χρήσης με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης από τον παραπάνω πίνακα όπου τις επισημαίνουμε με έντονους χαρακτήρες, β) αποσβέσεις κίνητρα ποσού €2.500.Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές είναι οι παρακάτω. Πρώτη διατυπώνεται η εγγραφή λογισμού των τακτικών αποσβέσεων.

66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	4.286,90
66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκ/σεων κτιρίων – τεχνικών έργων (650)	
66.02 Αποσβέσεις μηχαν/των - τεχν. εγκ/σεων λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού (1.680)	
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων (1.786,90)	
66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού (170)	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ - ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκ/σεις κτιρίων - Τεχνικά έργα (650)	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	
12. 99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός (1680)	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς (1786,90)	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός (170)	

Με την παραπάνω εγγραφή, η Γενική Λογιστική λογίζει τις τακτικές αποσβέσεις της χρήσης, σαν οργανικό έξοδο της εκμετάλλευσης, που θα βαρύνει το κόστος των επιχειρηματικών λειτουργιών. Από εδώ και πέρα η κοστολόγηση θα μερίσει τις αποσβέσεις αυτές σαν δαπάνη, ακολουθώντας την κοστολογική μεθοδολογία.

Ακολουθεί η εγγραφή λογισμού των πρόσθετων αποσβέσεων - κινήτρων.

85 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	2.500
85.01 Αποσβέσεις κτιρίων - Εγκαταστάσεων κτιρίων- Τεχνικών έργων . (650)	
85.02 Αποσβέσεις μηχαν!των - Τεχν. Εγκ/στάσεων- Λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού. (1.680)	
85.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού. (170)	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	650
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝ. ΕΓΚ/ΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.680
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα - Τεχν, Εγκ/στάσεις Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	170
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	

Λογισμός πρόσθετων αποσβέσεων - κινήτρων Ν.Ι για τη χρήση 200Χ

5.5.4. Οι αποσβέσεις κατά την πώληση ή καταστροφή του παγίου

Όπως φάνηκε από την προηγούμενη ανάλυση, η απόσβεση αποτελεί ισόποση μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων. Μια μείωση όμως που εμφανίζεται σε αντίθετο λογαριασμό ξεχωριστό από εκείνον που περιέχει την (αρχική) αξία του παγίου.

Συνεπώς, σε περίπτωση πώλησης του παγίου, η απόσβεση προσανξάνει το τυχόν θετικό ή μειώνει το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα. Την τελευταία αυτή συνέπεια, συνεπάγεται φυσικά και στην περίπτωση καταστροφής του παγίου, οπότε η απόσβεση μειώνει τη φαινομενική ζημία που κατ' αρχήν φαίνεται ίση με την αρχική αξία του παγίου που δείχνει ο σχετικός λογαριασμός του παγίου.

Βέβαια, επειδή η μείωση της αξίας του παγίου, είναι ένα οικονομικό γεγονός που πρέπει να διατυπωθεί λογιστικά, η μείωση της αρχικής αξίας του παγίου που πουλιέται ή καταστρέφεται, πρέπει να γίνει με τρόπο λογιστικό. Αυτό τον τρόπο θα εξετάσουμε αμέσως παρακάτω, χωριστά για την περίπτωση της πώλησης όπου υπάρχει έσοδο και χωριστά για την καταστροφή όπου η συνολική αξία του παγίου αποτελεί ζημία.

5.5.5. Οι αποσβέσεις κατά την πώληση του παγίου

Στην περίπτωση της πώλησης ενός παγίου στοιχείου της περιουσίας, το Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέπει τη δημιουργία ενός «λογαριασμού κυκλοφορίας», μέσα στον οποίο εντάσσονται σαν στοιχείο του και οι αποσβέσεις του παγίου που πουλιέται. Επειδή το περιεχόμενο του λογαριασμού αυτού διαφέρει κατά περίπτωση παγίου ακινήτου (γηπέδου - κτιρίου) και λοιπών ενσώματων παγίων, θα εξετάσουμε παρακάτω χωριστά την κάθε περίπτωση απ' αυτές.

Α. Πώληση ακινήτου

Ορίζει λοιπόν το Σχέδιο, τα παρακάτω:

Σε περίπτωση εκποίησης ακινήτου ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του κτιρίου ή του τεχνικού έργου καταχωρείται το τίμημα πώλησεως του πωλητηρίου συμβολαίου και στη χρέωση του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως.

β. Στη χρέωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται η αξία κτήσεως του αντίστοιχου γηπέδου ή άλλης εδαφικής εκτάσεως και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων διαμορφώσεως του γηπέδου (δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 11.03 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 11.99.03). Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη για υποτίμηση του πωλούμενου γηπέδου (από το λογαριασμό 44.10).

γ. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και στη χρέωση του μεταφέρεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων κτήσεως του ακινήτου δηλαδή το υπόλοιπο του λογαριασμού 16. 14 που προκύπτει μετά τη μεταφορά στο λογαριασμό αυτό των αποσβέσεων του λογαριασμού 16.99.14.

δ. Το αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με τις παραπάνω ρυθμίσεις, στην περίπτωση που θα πωληθεί ένα ακίνητο, θα γίνουν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	XXXX
38.00. Ταμείο	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX
11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων	
Πίστωση του λογαριασμού παγίου με το τίμημα πώλησης	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX
11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	XXXX
38.00. Ταμείο	
Χρέωση του λογαριασμού του ακινήτου με τα έξοδα πώλησεως	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX
11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων	

Μεταφορά των αποσβέσεων στο λογαριασμό του ακινήτου λόγω πώλησης

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ XXXX
 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις
 16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ XXXX
 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Μεταφορά των αποσβεσμένων εξόδων κτήσης των ακινήτων που πωλήθηκαν

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-
 ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ XXXX
 11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ XXXX
 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Μεταφορά των αναπόσβεστων εξόδων κτήσης των ακινήτων που πωλήθηκαν

Β. Πώληση λοιπών ενσώματων παγίων

Πιο απλές είναι οι εγγραφές που σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Σχεδίου γίνονται στην περίπτωση πώλησης παγίων περιουσιακών στοιχείων των λογαριασμών 12, 13, και 14, όπου δεν υπάρχουν «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» του Νόμου 16.14.

Οι σχετικές ρυθμίσεις του Σχεδίου για τις περιπτώσεις αυτές, είναι οι παρακάτω. Σε περίπτωση πώλησεως μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής:

α. Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος, καταχωρείται το τίμημα πώλησεως και στη χρέωση του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησεως. β. Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση και γ. Το αποτέλεσμα.

Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες των υπολογαριασμών του 13 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται για το λογαριασμό 12. Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες των υπολογαριασμών του 14 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται για το λογαριασμό 12.

Με βάση τις ρυθμίσεις αυτές, οι σχετικές εγγραφές που προβλέπονται να γίνουν στην περίπτωση αυτή είναι οι παρακάτω:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ XXXX
 38.00. Ταμείο

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ-
 ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ XXXX

12.00. Μηχανήματα

ή

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ XXXX

13.00. Αυτοκίνητα

ή

14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ XXXX

14.00. Έπιπλα

Πίστωση του λογαριασμού του παγίου με το τίμημα της πώλησης

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.00. Μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.00. Αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.00. Έπιπλα	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	XXXX
38.00. Ταμείο	

Χρέωση του λογαριασμού του παγίου με τα έξοδα πώλησης

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.99. Αποσβεσμένα μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.99. Αποσβεσμένα αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.99. Αποσβεσμένα έπιπλα	

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.00. Μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.00. Αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.00. Έπιπλα	

Μεταφορά των αποσβέσεων στους κύριους λογαριασμούς των παγίων λόγω πώλησης

5.5.6. Οι αποσβέσεις κατά την καταστροφή ή την απώλεια του παγίου

Οι ρυθμίσεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την τύχη του παγίου και των αποσβέσεων του, σε περίπτωση που το πάγιο πάψει να λειτουργεί σαν τέτοιο, επειδή αχρηστεύτηκε, καταστράφηκε, κλάπηκε και πάντως σαν αξία έπαψε να υπάρχει στην περιουσία της επιχείρησης, χωρίς να υπάρξει ανάλογο οικονομικό αντιστάθμισμα, οι ρυθμίσεις λοιπόν γι' αυτές τις περιπτώσεις, είναι οι παρακάτω:

Σε περίπτωση κατεδαφίσεως κτιρίου, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Τα έξοδα κατεδαφίσεως παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου

κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του. Οι αποζημιώσεις που τυχόν καταβάλλονται σε μισθωτές του υπό κατεδάφιση παλαιού κτιρίου προσαυξάνουν το κόστος ανεγέρσεως του νέου.

Σύμφωνα συνεπώς με τη ρύθμιση αυτή, θα γίνουν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX	
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων Τεχνικά έργα		
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		XXXX
11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων		

Μεταφορά των αποσβέσεων στο Λογαριασμό του παγίου, λόγω κατεδάφισης.

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	XXXX	
16.19. Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης		

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ		XXXX
11.00. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων		

Μεταφορά της αναπόσβεστης αξίας του κτιρίου, λόγω κατεδάφισης.

Για τυχόν έξοδα κατεδάφισης θα γίνει η παρακάτω εγγραφή:

11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX	
11.03.Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		XXXX
38.00. Ταμείο		

Έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου

Στην περίπτωση καταβολής αποζημίωσης στους ενοικιαστές του κτιρίου που κατεδαφίστηκε γίνεται η εξής εγγραφή:

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΈΞΟΔΑ	XXXX	
64.00. Διάφορα έξοδα		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		XXXX
38.00. Ταμείο		

Καταβολή αποζημιώσεων στους μισθωτές του κτιρίου που κατεδαφίστηκε.

Αν επακολουθήσει οικοδόμηση νέου κτιρίου στην οικοδομή που προέκυψε από την κατεδάφιση, θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ...	XXXX
15.01. Κτίρια- Εγκατ/σεις κτιρίων	
11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	XXXX
11.03.Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων	

Επιβαρύνσεις του νέου κτιρίου από τα έξοδα αυτού που κατεδαφίστηκε.

Σε περίπτωση αχρηστεύσεως ή καταστροφής π.χ. μηχανημάτων τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές». Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες των υπολογαριασμών του 13 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο για το λογαριασμό. Σχετικά με τη λειτουργία και άλλες λεπτομέρειες των υπολογαριασμών του 14 ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο για το λογαριασμό 12. Με βάση τις διατάξεις αυτές, οι σχετικές ρυθμίσεις ισχύουν για όλους τους λοιπούς λογαριασμούς ενσώματων πάγιων στοιχείων και συνεπάγονται τις παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.99. Αποσβεσμένα μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.99. Αποσβεσμένα αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.99. Αποσβεσμένα έπιπλα	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.00. Μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.00. Αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.00. Έπιπλα	

Μεταφορά των αποσβέσεων στους λογαριασμούς παγίων, λόγω καταστροφής

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	XXXX
81.02. Έκτακτες ζημιές	
81.02.09. Λοιπές έκτακτες ζημιές	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.99. Αποσβεσμένα μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.99. Αποσβεσμένα αυτοκίνητα	
ή	

14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.99. Αποσβεσμένα έπιπλα	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤ/ΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
12.00. Μηχανήματα	
ή	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	XXXX
13.00. Αυτοκίνητα	
ή	
14 ΕΠΙΠΛΑ Κ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	XXXX
14.00. Έπιπλα	

Μεταφορά της αναπόσβεστης αξίας, λόγω καταστροφής

5.6. Οι αποσβέσεις κατά τη νομοθεσία

Η απόσβεση σαν δαπάνη έχει δύο βασικά χαρακτηριστικά. Πρώτο, αποτελεί ένα σημαντικό μέγεθος συνήθως, που συνεπώς επηρεάζει σημαντικά το αποτέλεσμα της επιχείρησης. Δεύτερο, στηρίζεται πάντοτε σε εκτιμήσεις και παραδοχές (συνολική διάρκεια λειτουργίας του παγίου, περιεχόμενο και εξέλιξη της «τιμής κτήσεως», οικονομικά ορθή και δίκαιη μέθοδος, κ.λπ.). Ο συνδυασμός αυτών των στοιχείων εμφανίζει την απόσβεση σαν μια βασική δαπάνη που θα επέτρεπε στην επιχείρηση να διαμορφώνει τα αποτελέσματα της μέσα σε πλατιά πλαίσια και να προσδιορίζει έτσι η ίδια σε μεγάλο βαθμό τη φορολογική της υποχρέωση κάθε φορά. Εξαιτίας αυτών των λόγων, το Κράτος παρεμβαίνει και θεσπίζει κανόνες που ορίζουν και τους τρεις όρους που διαμορφώνουν το ποσό της απόσβεσης, δηλ. και το συντελεστή και την «αξία κτήσεως» και τη μέθοδο υπολογισμού της απόσβεσης.

Πρωτεύον σκοπός των σχετικών νομοθετικών διατάξεων, είναι να υπολογίζονται οι αποσβέσεις με κοινούς συντελεστές απ' όλες τις επιχειρήσεις ή πάντως κλάδους επιχειρήσεων, ώστε να προκύπτουν συγκρίσιμα οικονομικά αποτελέσματα, διεπιχειρηματικά και διαχρονικά. Ο δεύτερος σκοπός των σχετικών διατάξεων ορίζει πως πρέπει να υπολογίζονται από το σύνολο των επιχειρήσεων, συντελεστές σωστοί φορολογικά και οικονομικά, ώστε από τη μια μεριά να προκύπτει για τις επιχειρήσεις δίκαιη φορολογική επιβάρυνση και από την άλλη να μην υστερεί η αναγκαία συσσώρευση του κεφαλαίου που θα επιτρέψει την αντικατάσταση, αλλά και την αναβάθμιση του συσσωρευμένου παραγωγικού εξοπλισμού της χώρας.

5.6.1. Προσδιορισμός των συντελεστών

Όπως έχουμε πει στα προηγούμενα, ο συντελεστής της απόσβεσης, αποτελεί τον ένα από τους τρεις προσδιοριστικούς της παράγοντες. Συνεπώς, είναι εύλογο ο παράγοντας αυτός να καθορίζεται νομοθετικά, προκειμένου να υπολογίζεται η «σωστή» απόσβεση, όπως αυτή προσδιορίστηκε στην εισαγωγή αυτής της παραγράφου.

Η νομοθεσία δεν ορίζει τους συντελεστές των αποσβέσεων που θα εφαρμόσει η καθεμιά επιχείρηση. Ορίζει ανώτατους συντελεστές, μέχρι τους οποίους η κάθε επιχείρηση μπορεί να επιλέξει αυτόν που θεωρεί οικονομικά τον πιο ακριβή. Τα ανώτατα αυτά όρια των συντελεστών αποσβέσεων, ορίζονται κατά καιρούς από προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται σε εκτέλεση των ειδικών διατάξεων του φορολογικού Νόμου. Το νομικό αυτό σχήμα, παρέχει την αναγκαία ευελιξία στη Διοίκηση, να προβαίνει σε συχνές αναπροσαρμογές των συντελεστών, ανάλογα με τις εξελίξεις στην τεχνολογία και την οικονομία.

Ο νόμος που ισχύει σήμερα, επαναλαμβάνει τις σχετικές πάγιες διατάξεις, και προβλέπει την παρακάτω ρύθμιση πάνω στο ζήτημα αυτό. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά. Από την άλλη μεριά, το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τα παρακάτω σχετικά με τους συντελεστές των αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων. Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

Εξάλλου, από το διάταγμα που ισχύει σήμερα, προβλέπεται ένα πλήθος από κανονικούς συντελεστές αποσβέσεων, καθένας από τους οποίους καλύπτει είτε ένα είδος πάγιου στοιχείου (οικοδομές, μηχανήματα, μέσα μεταφοράς, κλπ.), είτε και ένα είδος επιχείρησης από την οποία τα ανάλογα πάγια χρησιμοποιούνται.

Καθόσον όμως αφορά τους εξαιρετικούς συντελεστές με γενικότερη ισχύ, οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν ότι ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τα εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τα εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση. Επίσης η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων, που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 6.000 ευρώ δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.

Τέλος επισημαίνεται ότι ο νόμος προβλέπει και περιορισμό στο συνολικό ποσό των αποσβέσεων που μπορούν να υπολογιστούν για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο και συγκεκριμένα λέει ότι οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, κατά τα καθοριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του παρόντος. Ο νόμος συνεπώς ορίζει σαν ανώτατο ποσό συνολικής απόσβεσης του κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, την αξία του παγίου αυτού, όπως προσδιορίζεται σαν αποσβέσιμη αξία.

5.6.2. Προσδιορισμός της μεθόδου της απόσβεσης και της αξίας των παγίων

Όμως ο Νόμος ρυθμίζει επίσης και τους άλλους δύο βασικούς προσδιοριστικούς παράγοντες των αποσβέσεων, δηλ τη μέθοδο και την αξία-βάση υπολογισμού. Καθόσον αφορά στη μέθοδο, ο νόμος ορίζει ότι γενικά και κατ' αρχήν, ισχύει η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, με εξαίρεση ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, στις οποίες παρέχει το δικαίωμα να επιλέξουν ανάμεσα στις μεθόδους της σταθερής και της φθίνουσας απόσβεσης.

Συγκεκριμένα οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν τα παρακάτω:

1. Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31. 12. 1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1. 1. 1998 και μετά, με την επιφύλαξη των αναφερόμενων στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

2. Για τα καινούργια μηχανήματα και λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1. 1. 1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με πι σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Βλέπουμε λοιπόν, ότι η πρώτη παράγραφος περιέχει γενική διάταξη που αφορά όλες χωρίς εξαίρεση τις επιχειρήσεις και επιβάλλει οι αποσβέσεις να υπολογίζονται με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Η επόμενη παράγραφος όμως, παρέχει στις επιχειρήσεις «μετασχηματισμού» και ειδικά και μόνο για τον τεχνικό εξοπλισμό της παραγωγής, την ευχέρεια επιλογής μεθόδου ανάμεσα στις μεθόδους της σταθερής και της φθίνουσας απόσβεσης. Αυτά, καθόσον αφορά στη μέθοδο της απόσβεσης. Καθόσον αφορά στον τρίτο παράγοντα προσδιορισμού των αποσβέσεων, τον παράγοντα : αξία του παγίου, ο νόμος προβλέπει τα παρακάτω:

3. Οι κατά τις μεθόδους αυτές διενεργούμενες τακτικές αποσβέσεις υπολογίζονται με την εφαρμογή των προβλεπόμενων με το παρόν διάταγμα συντελεστών επί της εκατό σε ευρώ αξίας κτήσης των παγίων' περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, προσαυξημένης με ης δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας τους, όπως η αξία αυτή εξευρίσκεται σύμφωνα με ης ισχύουσες, κάθε φορά, σχετικές διατάξεις.

Μολονότι οι παραπάνω διατάξεις είναι σαφείς, επισημαίνουμε ότι η αξία πάνω στην οποία πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος κατάλληλος συντελεστής, είναι η «αξία κτήσης» που έχει το πάγιο κατά το χρόνο υπολογισμού των αποσβέσεων, όπως η αξία αυτή έχει διαμορφωθεί στη διαδρομή του χρόνου που χρησιμοποιείται το πάγιο, από την αρχική αξία απόκτησης του παγίου, προσαυξημένη με τις προσθήκες και τις βελτιώσεις όπως αυτές προσδιορίζονται από τις σχετικές διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. και τις αναπροσαρμογές που έγιναν σύμφωνα με το νόμο.

5.6.3. Υποχρέωση λογισμού αποσβέσεων

Ο Ν. 2238/94 προβλέπει σχετικά με την έκπτωση των αποσβέσεων από το φορολογητέο εισόδημα των επιχειρήσεων, τα παρακάτω.

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές λογιστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Εξάλλου, σύμφωνα με το διάταγμα που, σ' εκτέλεση του νόμου έχει εκδοθεί και ορίζει του συντελεστές των αποσβέσεων που ισχύουν και τα ποσοστά αποσβέσεων της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων ορίζονται κατά της επόμενες διατάξεις του παρόντος. Επίσης διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα δια του παρόντος ποσοστά είναι υποχρεωτική. Προκύπτει συνεπώς ότι, πρώτο, από τα έσοδα των επιχειρήσεων και προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα τους, εκπίπτουν οι αποσβέσεις που γίνονται με τους συντελεστές που προβλέπονται από το σχετικό διάταγμα και δεύτερο, ότι η

διενέργεια αποσβέσεων, από τη χρονολογία του διατάγματος, είναι υποχρεωτική.

5.6.4. Γενικά πρακτικά συμπεράσματα - επισημάνσεις

1. Από καθαρά οικονομική άποψη, η επιχείρηση επιβάλλεται να λογίζει πάντοτε αποσβέσεις εις βάρος του αποτελέσματος της χρήσης, επειδή η απόσβεση είναι η δαπάνη από τις παραγωγικές υπηρεσίες των παγίων που πρέπει να καταλογιστεί στο κόστος λειτουργίας της επιχείρησης, όπως ακριβώς στο κόστος αυτό καταλογίζεται η δαπάνη για την οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία που αναλώθηκε.

2. Από φορολογική άποψη, επίσης επιβάλλεται η υποχρέωση να διενεργούνται αποσβέσεις σε κάθε χρήση.

3. Αν η επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις, το ετήσιο ποσό τους δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή του ανώτατου συντελεστή ο οποίος προβλέπεται από το Προεδρικό Διάταγμα που ισχύει κάθε φορά.

4. Οι τακτικές φορολογικές αποσβέσεις, διενεργούνται με τη μέθοδο είτε της σταθερής, είτε της φθίνουσας απόσβεσης, κατά περίπτωση, όπως προβλέπεται από το ίδιο διάταγμα.

5. Οι τακτικές αποσβέσεις (καταχωρούνται στο λογαριασμό 66. θεωρούνται οργανικό και ομαλό έξοδο και βαρύνουν, με κατάλληλο μερισμό, το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης μειώνοντας το κέρδος εκμετάλλευσης. Οι αποσβέσεις-κίνητρα καταχωρούνται στο λογαριασμό 85. δεν θεωρούνται οργανικό έξοδο και βαρύνουν τα αποτελέσματα εκτός εκμετάλλευσης.

6. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις είναι κατ' ανώτατο όριο ίσες με την αξία κτήσης του παγίου, μειωμένη κατά ένα λεπτό του ΕΥΡΩ.

7. Οι αποσβέσεις απεικονίζονται με την έμμεση μέθοδο, που σημαίνει ότι λογιστικά δεν μειώνουν την αξία του παγίου στην πίστωση του λογαριασμού της αξίας κτήσης, αλλά συσσωρεύονται σε αντίθετους, κατά πάγιο, λογαριασμούς.

8. Αν το πάγιο λειτουργήσει για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο (πρώτη χρήση λειτουργίας της επιχείρησης) ή μικρότερο (κατά τη χρήση της απόκτησης του, καθώς και την πρώτη ή τελευταία χρήση της επιχείρησης), από τους δώδεκα μήνες, εις βάρος του αποτελέσματος της χρήσης λογίζονται τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6. Προβλέψεις

6.1. Η έννοια της πρόβλεψης

Με τον όρο πρόβλεψη εννοούμε πρώτο, τη διαδικασία με την οποία σχηματίζεται ένα χρηματικό ποσό της καθαρής θέσης της επιχείρησης, που είναι ειδικά διαθέσιμο για να καλυφθεί συγκεκριμένη πιθανολογούμενη μελλοντική ζημία. Εννοούμε όμως επίσης, δεύτερο, και το ποσό που σχηματίζεται με την παραπάνω διαδικασία.

Η πρόβλεψη σχηματίζεται πάντοτε εις βάρος και μείωση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης, με οποιοδήποτε τρόπο, με οποιοδήποτε λογιστικό χειρισμό και αν γίνεται αυτή η μείωση. Είτε δηλαδή, όπως θα δούμε παρακάτω, η μείωση επιτυγχάνεται με την αύξηση του κόστους της παραγωγής μέσα από το λογαριασμό της εκμετάλλευσης, είτε με μείωση του μικτού κέρδους, μέσα από το λογαριασμό του αποτελέσματος της χρήσης. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση κατά το κλείσιμο του ετήσιου ισολογισμού της προβλέπει ότι ορισμένοι ευαίσθητοι παράγοντες που συνδέονται με τη λειτουργία π.χ. προσωπικό ή την περιουσία της π.χ. υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα μπορεί να προκαλέσουν μειώσεις της περιουσίας, ζημίες δηλαδή, σε επόμενες χρήσεις. Ζημίες εντούτοις, άγνωστου ποσού και χρόνου επέλευσης. Για να αντιμετωπίσει λοιπόν τις ζημίες αυτές και για λόγους που ανάγονται στην «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων», επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης που «ευθύνεται» για την προβλεπόμενη ζημία και σχηματίζει την πρόβλεψη που θα καλύψει τη ζημία κατά τη χρήση που αυτή θα επέλθει, χρήση όμως που δεν ευθύνεται για τη ζημία που συνέβηκε σ' αυτήν.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.: Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησεως ή και τα δύο.

6.2. Η φύση της πρόβλεψης

Η πρόβλεψη λοιπόν, μέχρι που να επέλθει η ζημία που για την κάλυψη της σχηματίζεται, είναι ένα ποσό που κατ' αυτό μειώθηκε το αποτέλεσμα της επιχείρησης, κατά τη χρήση που σχηματίστηκε η πρόβλεψη. Μέχρι που να χρησιμοποιηθεί συνεπώς, και έτσι να επέλθει η μείωση της περιουσίας, το ποσό που έχει σχηματιστεί ανήκει, με τους περιορισμούς του φυσικά, στον επιχειρηματία, ο οποίος κατ' αρχήν πήρε την απόφαση σχηματισμού του και στον οποίο ανήκει βέβαια και το υπόλοιπο αποτέλεσμα. Εξάλλου, στο χρόνο που θα επέλθει η ζημία, αν αυτή είναι μικρότερη από την πρόβλεψη, τότε το ποσό της πρόβλεψης που περίσσεψε, αυξάνει το αποτέλεσμα της χρήσης εκείνης, αποτέλεσμα που περιέρχεται στον επιχειρηματία. Τέλος, στο χρόνο που συντάσσεται ο ισολογισμός της επιχείρησης, δεν υπάρχει αξίωση τρίτου, για το ποσό της πρόβλεψης ή μέρος του. Τα χαρακτηριστικά αυτά της πρόβλεψης, δείχνουν καθαρά, χωρίς καμιά αμφιβολία, ότι η πρόβλεψη είναι ένα στοιχείο της Καθαρής Θέσης της επιχείρησης.

Δυστυχώς, το Ε.Γ.Α.Σ., που αναβίωσε την ξεχασμένη αυτή διαδικασία, την πρόβλεψη, εμφανίζεται αμήχανο στην κατάταξη της στο παθητικό της επιχείρησης. Συγκεκριμένα στο σχέδιο ισολογισμού που το Ε.Γ.Α.Σ. επιβάλλει για δημοσίευση, οι προβλέψεις θεωρούνται ανάμεσα στην Καθαρή Θέση και το Πραγματικό Παθητικό σαν χωριστή κατηγορία, άγνωστη βέβαια στη Λογιστική και αφήνεται η ευθύνη για την ουσιαστική της κατάταξη, σ' αυτόν που θα προσπαθήσει να αξιοποιήσει τα στοιχεία του ισολογισμού για τη μελέτη της επιχείρησης.

6.3 Τα αίτια και τα είδη της πρόβλεψης κατά το Ε.Γ.Α.Σ.

Σύμφωνα με τη λογική του Σχεδίου, ευαίσθητοι παράγοντες που μπορεί να προκαλέσουν μελλοντική ζημία, υπάρχουν και λειτουργούν και μέσα στο χώρο της εκμετάλλευσης, αλλά και έξω από το χώρο αυτό. Χαρακτηριστικοί τέτοιοι παράγοντες, είναι από το χώρο της εκμετάλλευσης, όσοι ανάγονται στο προσωπικό και από το χώρο τον εκτός εκμετάλλευσης όσοι ανάγονται στην επιχειρηματική δραστηριότητα που βρίσκεται πέρα από την εκμετάλλευση. Ανάλογα λοιπόν με τον τομέα επιχειρηματικής δράσης όπου διαπιστώνεται ο ζημιογόνος παράγοντας, σχηματίζονται, η πρόβλεψη για την εκμετάλλευση και η πρόβλεψη για την επιχειρηματική δράση την εκτός εκμετάλλευσης. Έτσι λοιπόν το Ε.Γ.Α.Σ. όρισε τις προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, που η ανάγκη να σχηματιστούν προέρχεται από τους παράγοντες της εκμετάλλευσης και ο σχηματισμός τους βαρύνει την εκμετάλλευση και άρα το κόστος παραγωγής της επιχείρησης. Και τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που η ανάγκη για το σχηματισμό τους προέρχεται από παράγοντες έξω από την εκμετάλλευση και ο σχηματισμός τους βαρύνει κατευθείαν το αποτέλεσμα της χρήσης. Μ' άλλα λόγια οι προβλέψεις της πρώτης κατηγορίας συντελούν στη διαμόρφωση του μικτού κέρδους εκμετάλλευσης, ενώ της δεύτερης κατηγορίας εκπίπτουν από το διαμορφωμένο μικτό κέρδος εκμετάλλευσης. Τελικά δηλαδή, οι πρώτες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού της εκμετάλλευσης και οι δεύτερες στη χρέωση του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης.

Το Ε.Γ.Α.Σ. επιβάλλει αυτές τις δύο κατηγορίες προβλέψεις, με τους τίτλους: προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους. Αντίστοιχα λοιπόν, όρισε και δύο πεδία λογαριασμών όπου καταλογίζονται οι προβλέψεις. Το πεδίο των λογαριασμών όπου παρακολουθούνται τα οικονομικά στοιχεία που βαρύνουν το κόστος παραγωγής, που σημαίνει τους λογαριασμούς της ομάδας 6 όπου παρακολουθούνται τα οργανικά έξοδα κατ' είδος. Και τους λογαριασμούς της ομάδας 8 όπου παρακολουθούνται τα στοιχεία που βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης.

6.4 Γενικοί κανόνες που διέπουν τις προβλέψεις κατά το Ε.Γ.Α.Σ.

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

α. Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

β. Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους έκτακτες ζημίες και έξοδα, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση ης προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α. Ε, οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός. εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα. Καθώς επίσης οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γ' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματιστεί, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

6.5 Η λογιστική οργάνωση των προβλέψεων από το Ε.Γ.Α.Σ.

6.5.1 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Σχετικά με την κατάταξη των προβλέψεων αυτής της κατηγορίας στην ομάδα λογαριασμών 6 το Σχέδιο παρέχει την παρακάτω επεξήγηση - δικαιολογία. Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6. Καθόσον αφορά στη λογιστική οργάνωση αυτής της κατηγορίας των προβλέψεων, από το Σχέδιο προβλέπονται οι παρακάτω λογαριασμοί για τις προβλέψεις της εκμετάλλευσης: για τη χρέωση της σχετικής επιβάρυνσης:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις :για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Εξάλλου, για τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση της σχετικής πρόβλεψης που σχηματίζεται με τη χρέωση των παραπάνω λογαριασμών, χρησιμοποιούνται οι ακόλουθοι πιστούμενοι λογαριασμοί αντίστοιχα:

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Σχετικά με το περιεχόμενο και τη λειτουργία αυτών των λογαριασμών, το Σχέδιο προβλέπει τα παρακάτω:

6.5.1.1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σύμφωνα με το Σχέδιο: Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν τα ακόλουθα: Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων λογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00 - 44.09.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, με εξαίρεση τη ζημία από εκποίηση συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες, για τα οποία έξοδα είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6. Μετά από κάθε καταχώρηση εξόδων αυτής της μορφής, από τις σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 44 και πίστωση του

λογαριασμού 78.05 «χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεως τους, δηλαδή, στο λογαριασμό 78.05 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη ή ίση με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Προκειμένου να ξεκαθαριστούν οι διατάξεις αυτές, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα.

Δεδομένα:

Η επιχείρηση απασχολεί τρεις υπαλλήλους που σε περίπτωση αποχώρησης τους από την υπηρεσία, δικαιούνται ο καθένας την 31.12.200Α, τα παρακάτω ποσά:

Ο Α δικαιούται 2.500
 Ο Β » 4.000
 Ο Γ » 3.500 = 10000

Σύμφωνα λοιπόν με τις παραπάνω διατάξεις, οι διάφορες κατά περίπτωση λογιστικές εγγραφές, είναι αυτές που ακολουθούν:

Την 31.12.200Α η επιχείρηση σχηματίζει τη σχετική πρόβλεψη, όπως παρακάτω:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	10000
68.00 Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	10000
44.00 Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	

Σχηματισμός πρόβλεψης την 31.12.200Α

Την 31.12.200Β δικαιούνται ο καθένας, τα παρακάτω ποσά:

Ο Α δικαιούται 3.000,00
 Ο Β » 4.800
 Ο Γ » 4.200 = 12.000

Συνεπώς, η επιχείρηση αναπροσαρμόζει τη σχετική πρόβλεψη σύμφωνα με τη μεταβολή των όρων, που συνέβηκε μέσα στην επόμενη από το σχηματισμό της χρήση, με την παρακάτω εγγραφή:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	2000
68.00 προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	2000
44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	

Αναπροσαρμογή πρόβλεψης την 31.12.200Β

Κατά τη χρήση 200Γ: την 30.6 απολύεται από την επιχείρηση ο υπάλληλος Β και του πληρώνεται αποζημίωση € 5.300,00, ενώ στο τέλος της ίδιας χρήσης, οι δύο άλλοι υπάλληλοι δικαιούνται ο καθένας τα παρακάτω ποσά:

Ο Α δικαιούται 3.600 και
Ο Γ » 5.040

Η επιχείρηση, σύμφωνα με τα παραπάνω γεγονότα, την 30.6.200Γ και από αιτία την απόλυση του υπαλλήλου Γ, πραγματοποιεί τις παρακάτω εγγραφές:

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5300
60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία	
60.05.00 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία. έμμισθου προσωπικού	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	5300
38.00 Ταμείο	

Καταβολή αποζημίωσης στον υπάλληλο Γ που απολύθηκε

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	5300
44.11 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	
78 ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ Κ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	5300
78.05 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης	
78.05.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	

Μεταφορά της σχηματισμένης πρόβλεψης, λόγω πραγματοποίησης της απόλυσης

6.5.1.2 Προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών σε λοιπές, πλην Α.Ε. επιχειρήσεις

Καθόσον αφορά στην πρόβλεψη αυτής της κατηγορίας, οι σχετικές διατάξεις, προβλέπουν ότι οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε. οικονομικές μονάδες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19 με χρέωση του λογαριασμού 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις. Σε περίπτωση πωλήσεως συμμετοχών, το τίμημα καταχωρείται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του 18.00 ή 18.01 στον οποίο μεταφέρεται η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη, όταν πρόκειται για συμμετοχές σε λοιπές πλην των Α Ε επιχειρήσεις, το αποτέλεσμα δε που προκύπτει καταχωρείται στο λογαριασμό 64. 12.00 ή 64.12.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για ζημία, και στο λογαριασμό 76.04.00 ή 76.04.01, κατά περίπτωση, αν πρόκειται για κέρδος.

Προκειμένου να ξεκαθαριστούν οι διατάξεις αυτές, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα.

Δεδομένα του παραδείγματος:

Η επιχείρηση κατέχει συμμετοχή στην επιχείρηση «X», αξίας την 31. 12.200Α, € 14.000,00 και σε κάθε χρήση, πραγματοποιεί πρόβλεψη ίση με το 5% της αξίας των συμμετοχών που κατέχει. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, την 31.12.200Β, η επιχείρηση πραγματοποιεί τις παρακάτω εγγραφές:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ 700

68.01 προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών
σε λοιπές πλην Α. Ε. επιχειρήσεις

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

700 18.00. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.01.09. Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών
σε λοιπές

Σχηματισμός πρόβλεψης για τη χρήση 1.1 - 31.12.200Β

Από τις σχετικές διατάξεις του Σχεδίου προκύπτει ότι η πρόβλεψη αυτή συσσωρεύεται στη διαδρομή των χρήσεων και μόνο κατά το χρόνο της πώλησης, η συσσωρευμένη πρόβλεψη για τις συμμετοχές που πωλούνται, μεταφέρεται στην πίστωση των λογαριασμών που εικονίζουν την αξία, με βάση την τελευταία αποτίμηση, των συμμετοχών αυτών στους λογαριασμούς 18.00.09 ή 18.01.09.

Έτσι λοιπόν, στην περίπτωση που έχουμε πώληση, θα πραγματοποιηθεί η σχετική εγγραφή έτσι ώστε να κλείσει η σχετική αυτή πρόβλεψη την οποία είχαμε διενεργήσει προηγουμένως .

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟ-
ΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

XXX

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.00.19 Προβλ. για υποτιμ. συμμετοχών σε λοιπές.....

ή

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

18.01.19 Προβλ. για υποτιμ. συμμετοχών σε λοιπές

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟ-
ΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

XXX

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

18.00.09 Προβλ.για υποτιμ. συμμετοχών σε λοιπές

ή

18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

18.01.09 Προβλ.για υποτιμ. συμμετοχών σε λοιπές

Μεταφορά της πρόβλεψης λόγω πώλησης

Οι λογαριασμοί αυτών των προβλέψεων 18.00.19 και 18.01.19), χαρακτηρίζονται από το Σχέδιο σαν αντίθετοι λογαριασμοί των 18.00.09 και 18.01.09 αντίστοιχα, που καλύπτουν κίνδυνο να προκύψει μειωμένη αξία των συμμετοχών αυτών όταν θα αποτιμηθούν οριστικά και αντικειμενικά. Ο κίνδυνος αυτός προέρχεται από την επισφαλή αποτίμηση των συμμετοχών αυτών, λόγω έλλειψης επαρκών και ασφαλών στοιχείων για τις επιχειρήσεις όπου η συμμετοχή.

6.5.2. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Όπως είπαμε και στην εισαγωγή παραπάνω, οι προβλέψεις αυτής της κατηγορίας, σχηματίζονται εις βάρος του αποτελέσματος της χρήσης, με μείωση δηλ. του μικτού κέρδους και λογιστικά με χρέωση τελικά του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης. Στη διάρκεια της χρήσης και πριν οδηγηθούν σ' αυτό τον τελευταίο προορισμό τους, χρεώνονται σε ανάλογους κατά κατηγορία δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, του πρωτοβάθμιου αποτελεσματικού λογαριασμού 83. Σχετικά με τη λειτουργία του λογαριασμού αυτού, το σχέδιο διατυπώνει τις εξής παρακάτω παρατηρήσεις:

1. Ο λογαριασμός 83 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.405 για το λογαριασμό 44 «προβλέψεις».

2. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τα υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 83 μεταφέρονται στον υπολογαριασμό 86.02.10 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» έτσι ώστε ο λογαριασμός 83 να εξισώνεται.

6.5.2.1. Προβλέψεις απαξίωσης ή υποτίμησης γηπέδων

Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν τα ακόλουθα: Οι προβλέψεις για απαξιώσεις και υποτιμήσεις της αξίας των γηπέδων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων» και πίστωση του λογαριασμού 44.10. Σε περίπτωση εκποίησης γηπέδου, για το οποίο είχε προηγηθεί ο σχηματισμός προβλέψεως, η τελευταία, μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.10 στην πίστωση του λογαριασμού του γηπέδου που εκποιείται. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, προκειμένου να σχηματιστεί ή να αυξηθεί η ήδη σχηματισμένη πρόβλεψη, γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	XXX
83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	XXX
44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων	
Σχηματισμός (ή αύξηση) της σχετικής πρόβλεψης για τη χρήση 200X	

Η πρόβλεψη αυτή, σύμφωνα με το Σχέδιο: προσαρμοζόμενη στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί συσσωρεύεται μέχρι την πώληση του γηπέδου, οπότε, σε εκείνο το χρονικό σημείο μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού της ομάδας 1 του γηπέδου. Συνεπώς στην περίπτωση της πώλησης και μόνο τότε, γίνεται η παρακάτω εγγραφή.

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	XXX
44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων	
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	XXX
10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα	

Μεταφορά της σχηματισμένης πρόβλεψης, λόγω πώλησης.

6.5.2.2. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων είναι η μόνη γνήσια πρόβλεψη. Πράγματι, είναι βέβαιο γιατί είναι στατιστικά δεδομένο, ότι κάποιες από τις απαιτήσεις της επιχείρησης από τους πελάτες της, αγοραστές των προϊόντων ή υπηρεσιών που πουλάει, θα γίνουν τελικά για ένα στάδιο επισφαλείς και τελικά θα καταλήξουν ανεπίδεκτες είσπραξης. Συνεπώς, σε κάθε ισολογισμό, τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα των πελατών δεν είναι σίγουρο ότι θα εισπραχθούν όλα, από όλους τους πελάτες και για το πραγματικό ποσό από τον καθένα. Εξάλλου, είναι άγνωστο ποιοι πελάτες ειδικά είναι επισφαλείς, κάποιιοι μπορεί να γίνουν και αργότερα και για ποιο ποσό. Μ' αυτά τα δεδομένα και για λόγους που ανάγονται στην ελικρίνεια του ισολογισμού και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων», από το αποτέλεσμα της κάθε χρήσης αφαιρείται ένα ποσό προκειμένου να αντιμετωπίζονται κάθε φορά όλες οι περιπτώσεις υπολοίπων που δεν εισπράττονται.

Καθόσον αφορά ειδικότερα το λογιστικό χειρισμό της πρόβλεψης αυτής, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, στο εδάφιο ε της ι5 της παραγράφου 2.2.405. προβλέπει τα ακόλουθα: Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.11 «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» και πίστωση του λογαριασμού 44.11. Ο λογαριασμός 44.11 χρεώνεται με το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως με πίστωση του λογαριασμού της οικίας απαιτήσεως, όποτε αυτή χαρακτηρίζεται, δια το σύνολο ή μέρος, ανεπίδεκτη εισπράξεως. Το υπόλοιπο της απαιτήσεως, που τυχόν μένει ακάλυπτο, μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.06 «ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις.»

Με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, είναι αυτές που ακολουθούν, σ' ένα παράδειγμα εφαρμογής.

Στο τέλος της πρώτης χρήσης, για τη σύσταση σχετικής πρόβλεψης. Η ίδια φυσικά εγγραφή ισχύει και στις επόμενες χρήσεις για την αύξηση της πρόβλεψης.

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	1.500
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.500
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
Σχηματισμός πρόβλεψης	

Στο τέλος της τρίτης χρήσης, έχουν συσσωρευτεί στο λογαριασμό 44.11, προβλέψεις συνολικού ποσού 4.500,00, ενώ με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, έχουν καταστεί ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις συνολικού ποσού:

- στη μία υποθετική περίπτωση €4.100,00
- στην άλλη υποθετική περίπτωση €5.000,00

Στην πρώτη περίπτωση, μεταφέρεται στον προσωπικό λογαριασμό από όπου η απαίτηση, ποσό ίσο με το ανεπίδεκτο είσπραξης, με την παρακάτω εγγραφή:

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	4.100
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.100
33.99 Λοιποί χρεώστες επίδικοι	

Μεταφορά της σχετικής πρόβλεψης και κλείσιμο της απαίτησης

Όπου λοιπόν, από τη σχηματισμένη πρόβλεψη περίσσεψε ποσό (4.500,00 - 4.100,00 =) € 400,00. Το σχέδιο δεν προβλέπει αυτή την περίπτωση, εντούτοις από τη ρύθμιση όπου λοιπόν, από τη σχηματισμένη πρόβλεψη περίσσεψε ποσό (4.500,00 - 4.100,00 =) €400,00. Το σχέδιο δεν προβλέπει αυτή την περίπτωση, εντούτοις από τη ρύθμιση ίδιας περίπτωσης σε άλλο είδος πρόβλεψης και την ύπαρξη σχετικού λογαριασμού, συνάγεται ότι πρέπει να γίνει η παρακάτω εγγραφή:

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	400
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	400
84.00 Έσοδα από αρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	

Μεταφορά πλεονάσματος από την πρόβλεψη

Στη δεύτερη περίπτωση, όπου η συσσωρευμένη πρόβλεψη είναι ανεπαρκής να καλύψει τη σχετική απαίτηση, θα γίνουν οι παρακάτω εγγραφές:

α) για τη μεταφορά της πρόβλεψης

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	4.100
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.100
33.99 Διάφοροι χρεώστες επίδικοι	

Μεταφορά της σχετικής πρόβλεψης και Μερική κάλυψη της απαίτησης

β) για την αντιμετώπιση του ακάλυπτου από την πρόβλεψη υπολοίπου της απαίτησης (5.000,00 - 4.100,00 =) €900

81. ΕΚΤΑΚΤΑ Κ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	900
81.02. Έκτακτες ζημιές	
81.02.06 Ζημιές από ανεπίδεκτες εισπραξής απαιτήσεις	
33. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	900
33.99. Λοιποί χρεώστες επίδικοι	

Μεταφορά τελικής ζημιάς από ακάλυπτη ανεπίδεκτη εισπραξής απαίτηση.

6.5.2.3. Προβλέψεις για: εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, έξοδα προηγούμενων χρήσεων, λοιπές έκτακτες προβλέψεις

Σχετικά με τις παραπάνω κατηγορίες προβλέψεων, το Σχέδιο περιλαμβάνει τις παρακάτω διατάξεις, στο εδάφιο στ' της ίδιας περίπτωσης 5, της ίδιας παραγρ. 2.2.405.

Οι προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα, για έξοδα προηγούμενων χρήσεων, καθώς και οι λοιπές έκτακτες προβλέψεις, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, σχηματίζονται με χρέωση αντίστοιχα των λογαριασμών 83.12 «προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα», 83. 13 «προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων» και 83.98 «λοιπές έκτακτες προβλέψεις», και πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών, 44. 12, 44. 13 και 44.98. Οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις επόμενες χρήσεις, για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις, καταχωρούνται κανονικά στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 και 82. Μετά από κάθε καταχώρηση ζημίας ή εξόδων αυτής της μορφής, από τις μη σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 44 και πίστωση του λογαριασμού 84.01 «έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», τα ποσά των προβλέψεων που είχαν σχηματιστεί για τις ζημίες και τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν. Η μεταφορά των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο καλύψεως τους, δηλαδή στο λογαριασμό 84.01 μεταφέρεται ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη από τα έξοδα ή τις ζημίες που ήδη πραγματοποιήθηκαν, αλλιώς μεταφέρεται ποσό ίσο με τις ζημίες ή τα έξοδα που ήδη πραγματοποιήθηκαν.

Η σχετική λογιστική διαδικασία που περιγράφεται από τις παραπάνω διατάξεις, πραγματοποιείται με τις εγγραφές που ακολουθούν.

α) για τη σύσταση ή την αύξηση σχηματισμένης ήδη πρόβλεψης θα γίνει εγγραφή του παρακάτω τύπου:

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ	1.000
83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	
ή	
83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
ή	
83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.000
44.12 προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	
ή	
44.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
ή	
44.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις	

Σύσταση (ή αναπροσαρμογή) σχετικής πρόβλεψης

β) όταν επέλθει ζημία μεγαλύτερη από τη σχηματισμένη πρόβλεψη, έστω €1.350

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	1.350
81.02 Έκτακτες ζημίες	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	1.350
20.00.....	
Καταστροφή εμπορευμάτων....	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.000
44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛ. ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	
1.000	
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
Μεταφορά σχηματισμένης πρόβλεψης	

γ) όταν επέλθει ζημία μικρότερη από τη σχηματισμένη πρόβλεψη, έστω €950

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ	950
81.02 Έκτακτες ζημίες	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	950
20.00	
Καταστροφή εμπορευμάτων...	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	950
44.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛ. ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	950
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
Μεταφορά σχηματισμένης πρόβλεψης.	

