

**ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Ν.3190/1955 ΠΕΡΙ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΕΠΕ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ
ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4541/31-5-2018**

- Το κεφάλαιο της ΕΠΕ καθορίζεται από τους εταίρους χωρίς περιορισμό. Σχηματίζεται είτε από μετρητά, είτε από εισφορές σε είδος (εφόσον το εισφερόμενο στοιχείο αποτελεί περιουσιακό αγαθό το οποίο είναι δεκτικό χρηματικής αποτίμησης). (άρθρο 2)
- Τα εταιρικά μερίδια έχουν ονομαστική αξία ενός (1) τουλάχιστον ευρώ. Η ονομαστική αξία είναι ίση για όλα τα εταιρικά μερίδια. (άρθρο 2)
- Το καταστατικό της ΕΠΕ καταρτίζεται με **συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με πρότυπο καταστατικό**, εφόσον ακολουθείται πιστά και χωρίς καμία παρέκκλιση το αποκλειστικό περιεχόμενό του. (βλέπε πρότυπο καταστατικό ΕΠΕ από το ΓΕΜΗ). **Δηλαδή δεν είναι πια υποχρεωτική η παρουσία συμβολιογράφου στη σύσταση της ΕΠΕ.** (άρθρο 2)
- Η συνέλευση των εταίρων συγκαλείται υποχρεωτικά μία τουλάχιστον φορά κάθε έτος το αργότερο έως τη 10^η ημερολογιακή μέρα του 9^{ου} μήνα μετά τη λήξη της εταιρικής χρήσης. Αν η συνέλευση δεν συγκληθεί από τους διαχειριστές μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, η σύγκληση γίνεται από οποιονδήποτε εταίρο. (άρθρο 3)
- Οι διαχειριστές υποχρεούνται να τηρούν στην ελληνική γλώσσα ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα τα εξής: **α) το βιβλίο των εταίρων** όπου αναγράφονται όλα τα προσωπικά στοιχεία τους και τις εισφορές τους, **β) το βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων** στο οποίο καταγράφονται οι αποφάσεις που λαμβάνουν οι εταίροι, και **γ) το βιβλίο πρακτικών διαχείρισης** που καταγράφονται οι αποφάσεις των διαχειριστών. (άρθρο 4)
- **Η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου γίνεται μόνο με συμβολαιογραφικό έγγραφο.** (άρθρο 5)
- Αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας πέσει κάτω από το **½ του κεφαλαίου**, οι διαχειριστές υποχρεούνται να συγκαλέσουν τη συνέλευση των εταίρων για να αποφασίσει τη λήψη των αναγκαίων μέτρων. (άρθρο 7)
- Με την έναρξη της εκκαθάρισης οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό έναρξης εκκαθάρισης και δημοσιεύεται στο ΓΕΜΗ. Αν συνεχίζεται η εκκαθάριση, στο τέλος κάθε χρόνου συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις εκκαθάρισης. (άρθρο 7).
- Υπάρχει και μονοπρόσωπη ΕΠΕ.
- ΕΠΕ που έχουν αόριστη διάρκεια, θεωρείται πως με τον νέο αυτό νόμο έχουν ημερομηνία λήξης την 31/12/2021, οπότε αν δεν το επιθυμούν, θα πρέπει με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, να παραταθεί η ημερομηνία λήξης τους, διαφορετικά διαλύεται η ΕΠΕ. (άρθρο 12)
- **ΟΕ:** Η επωνυμία της ΟΕ σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε από το αντικείμενο της επιχείρησης είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις, στα ελληνικά ή στα λατινικά. Σε κάθε περίπτωση όμως πρέπει να περιέχονται οι λέξεις «Ομόρρυθμη Εταιρία» ή το ακρωνύμιο «Ο.Ε.». (λατινικά G.P., General Partnership) (άρθρο 10)
- **ΕΕ:** η επωνυμία της ΕΕ σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε από το αντικείμενο της επιχείρησης είτε από άλλες λεκτικές ενδείξεις, στα ελληνικά ή στα λατινικά. Σε κάθε περίπτωση όμως πρέπει να περιέχονται οι λέξεις «Ετερόρρυθμη Εταιρία» ή το ακρωνύμιο «Ε.Ε.». (λατινικά L.P., Limited Partnership) (άρθρο 10)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Στο τέλος της χρήσης, αφού πρώτα γίνουν οι λογιστικές εγγραφές προσαρμογής ή τακτοποίησης και συνταχθεί το **προσαρμοσμένο ή β' προσωρινό ισοζύγιο**, στη συνέχεια, γίνονται οι λογιστικές εγγραφές που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα χρήσης μέχρι και να διανεμηθεί αυτό. Αφού λοιπόν γίνουν και οι "εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος", συντάσσεται στη συνέχεια ένα άλλο ισοζύγιο που λέγεται "**οριστικό ισοζύγιο**". Τα υπόλοιπα του οριστικού ισοζυγίου είναι τα ποσά που αποτελούν την απογραφή και τον ισολογισμό της επιχείρησης.

Στη συνέχεια, αμέσως παρακάτω (σελ. 195) αναφέρονται οι γενικοί κανόνες που πρέπει ν' ακολουθούνται όταν διενεργούνται εγγραφές για να προσδιοριστούν τ' αποτελέσματα χρήσης, και μετά ακολουθούν διάφορα παραδείγματα στα οποία προσδιορίζονται τ' αποτελέσματα και συντάσσονται οι ισολογισμοί (είτε με λογιστικές εγγραφές, είτε χωρίς λογιστικές εγγραφές).

Θέμα: Προσαρμοσμένο και οριστικό ισοζύγιο

Το **προσαρμοσμένο ισοζύγιο** συντάσσεται μετά την απογραφή και τις λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης. Τα τελικά αποθέματα απεικονίζονται μόνο **στο οριστικό ισοζύγιο**, του οποίου τα ποσά συμφωνούν με εκείνα του ισολογισμού.

Λογιστικοί κανόνες για προσδιορισμό αποτελεσμάτων χρήσης (με βάση τα Ε.Λ.Π.)

- Οι εκπλώσεις αγορών και οι επιστροφές αγορών εξισώνονται και μεταφέρονται στις "Αγορές".
- Οι εκπλώσεις πωλήσεων και οι επιστροφές πωλήσεων εξισώνονται και μεταφέρονται στις "Πωλήσεις".
- **Πιστώνονται** τα αρχικά αποθέματα και οι αγορές της **ομάδας 2 (λογ. 20-27)** για να εξισωθούν, και **χρεώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01** "Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογ/σμών".
- **Χρεώνονται** τα τελικά αποθέματα της **ομάδας 2 (λογ. 20-27)** με τα ποσά τους που απεικονίζονται στην τελική απογραφή λήξης της χρήσης, και **πιστώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01.00** "Αποτελέσματα εκμετάλλευσης" (συγκέντρωση αποτελ. λογ/σμών).
- **Πιστώνονται** όλοι οι λογαριασμοί της **ομάδας 6 (λογ. 60-66)** με τα ποσά τους που έχουν στο τέλος της χρήσης για να εξισωθούν και **χρεώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01.00** "Αποτελέσματα εκμετάλλευσης" (συγκέντρωση αποτελ. λογ/σμών).
- **Χρεώνονται** όλοι οι λογαριασμοί της **ομάδας 7 (εκτός από λογ. 73, 75, 79)** με τα ποσά τους που έχουν στο τέλος της χρήσης για να εξισωθούν και **πιστώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01.00** "Αποτελέσματα εκμετάλλευσης".
- Στη συνέχεια, εξισώνεται ο λογ/σμός **82.01.00** "Αποτελέσματα εκμετάλλευσης" και μεταφέρεται στο λογ/σμό **82.01.00** "Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης", που είναι "**κέρδη**" ή "**ζημίες**", ανάλογα.
- Ο λογ/σμός **82.01.00** "Καθαρά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ/σμό **82.01.01** "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης".
- **Χρεώνονται** οι λογ/σμοί **82.01.02** "Εξοδα διοίκησης", **82.01.04** "Εξοδα διάθεσης", **82.01.08** "Εξοδα χρηματοοικονομικά" κτλ. (εκτός από τα "Εξοδα παραγωγής") με τα ποσά που απεικονίζονται οι λογ/σμοί αυτοί στο "φύλλο μερισμού" των εξόδων και **πιστώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01.01** "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης".
- **Χρεώνεται** ο λογ. **82.01.01** "Μικτά αποτ/τα εκμ/σης" και **πιστώνεται** ο λογ/σμός **82.01.10** "Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης" (λογ. 71, 72, 74).
- Ο λογ/σμός **82.01.01** "Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" εξισώνεται - **χρεωπιστώνεται** ανάλογα, αν είναι κέρδος ή ζημία και μεταφέρεται στο λογ/σμό **82.01.01** "Μικτά Κέρδη ή Ζημίες Εκμετάλλευσης".
- **Πιστώνονται** οι λογ/σμοί **82.01.02** "Εξοδα διοίκησης", **82.01.04** "Εξοδα διάθεσης" και **82.01.08** "Εξοδα χρημ/κά" για να εξισωθούν και **χρεώνεται** με το συνολικό τους ποσό ο λογ/σμός **82.01.89** "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης".
- Εξισώνεται ο λογ/σμός **82.01.10** "Άλλα έσοδα εκμ/σης" και μεταφέρεται στο λογ. **82.01.89** "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης".
- Εξισώνεται ο λογ/σμός **82.01.01** "Μικτά Κέρδη ή Ζημίες Εκμετάλλευσης" και μεταφέρεται στο λογ. **82.01.89** "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης".

- **Πιστώνονται** όλοι οι λογαριασμοί **67-69** με τα ποσά τους που έχουν στο τέλος της χρήσης για να εξισωθούν, και χρεώνεται ο λογ/σμός **82.01** "Εκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα". Στη συνέχεια, ο λογ/σμός **82.01** εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ. **82.01.89** "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης".
- **Χρεώνονται** οι λογ/σμοί **73, 75, 79** με τα ποσά τους που έχουν στο τέλος της χρήσης για να εξισωθούν, και **πιστώνεται** ο λογ. **82.01** "Εκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα". Στη συνέχεια, ο λογ/σμός **82.01** εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ. **82.01.89** "Καθαρά αποτελέσματα χρήσης".
- Εξισώνεται ο λογ/σμός **82.01.89** "Αποτελέσματα χρήσης" και μεταφέρεται στο λογ/σμό **82.01.90** "Καθαρά κέρδη χρήσης" ή στο λογ/σμό **82.01.91** "Καθαρές ζημίες χρήσης", ανάλογα.
- Ο λογ/σμός **82.01.91** "**Καθαρές ζημίες χρήσης**" εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ/σμό **82.03** "Καθαρή ζημία περιόδου" και στη συνέχεια, με **πίστωση** του λογ/σμού **82.03** "Καθαρή ζημία περιόδου" με το συνολικό του ποσό για να εξισωθεί, **χρεώνεται** ο λογ/σμός **49.02** "Υπόλοιπο ζημιών εις νέο".

Όταν προκύπτει λογ/σμός 82.01.90 "Καθαρά κέρδη χρήσης"
γίνονται οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

α) Λογιστικές εγγραφές με ημερομηνία 31.12

- **Χρεώνεται** ο λογ/σμός **82.01.90** "Καθαρά κέρδη χρήσης" με το ποσό του φόρου εισοδήματος και **πιστώνεται** με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός **54.01** "Φόρος εισοδήματος".
- Ο λογ/σμός **82.01.90** "Καθαρά κέρδη χρήσης" με το υπόλοιπο ποσό που του απομένει **χρεώνεται** για να εξισωθεί και **πιστώνεται** με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός **82.02** "Καθαρά κέρδη χρήσης".
- Στη συνέχεια, **χρεώνεται** ο λογ/σμός **82.02** "Καθαρά κέρδη χρήσης" για να εξισωθεί και **πιστώνεται** με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός **49.01** "Υπόλοιπο κερδών εις νέο".

β) Λογιστικές εγγραφές μέσα στην επόμενη χρήση

(π.χ. με ημερομηνία 30.6 του επόμενου έτους)

- **Χρεώνεται** ο λογ/σμός **49.01** "Υπόλοιπο κερδών εις νέο" για να εξισωθεί και **πιστώνονται** με τα αντίστοιχα ποσά που τους αναλογούν οι λογ/σμοί: **46.01** "Τακτικό αποθεματικό", **47** "Αφορολόγητα αποθεματικά", **48.02** "Εκτακτο αποθεματικό", **49.01** "Υπόλοιπο κερδών", **53** "Λοιπές υποχρεώσεις", κτλ.

ΣΗΜ.: Αν είναι **ατομική επιχείρηση** τα "κέρδη ή οι ζημίες προς διάθεση" μεταφέρονται στο κεφάλαιο ή παραμένουν ως υπόλοιπο κερδών εις νέο ή μεταφέρονται σε λογ/σμό αποθεματικού ή διανέμονται κλπ. (κατά την επιθυμία του επιχειρηματία).

ΕΙΔΙΚΟ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Ε.Λ.Π.

Στην περίπτωση που οι οντότητες εφαρμόζουν **υποχρεωτικά τα Ε.Λ.Π.**, τους παρέχεται η δυνατότητα (**προαιρετικά**) να υπολογίζουν και να απεικονίζουν στα λογιστικά τους βιβλία τους αναβαλλόμενους φόρους ως απαιτήσεις και υποχρεώσεις, να υπολογίζουν την εύλογη και ανακτήσιμη αξία, και να υπολογίζουν την απομείωση στα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Για να παρακολουθείται η λογιστική και η αναβαλλόμενη φορολογία, θα πρέπει να τηρούνται **δύο ειδών λογιστικά βιβλία**, τα λογιστικά και τα φορολογικά βιβλία, για να υπολογίζεται η εύλογη αξία κ.τ.λ.

Αναλυτικότερα:

Εύλογη αξία

-Είναι η **τιμή ανταλλαγής** ενός περιουσιακού στοιχείου ή **διακανονισμού** μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία της μέτρησης.

-Παρέχεται η δυνατότητα (**προαιρετικά**) στην οντότητα (επιχείρηση) να επιμετρά τα περιουσιακά της στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στην **εύλογη αξία** τους (άρθρο 24 παρ. 1 και 2 Ν. 4308/14, οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 37.3.2). Στην περίπτωση αυτή της εύλογης αξίας, προκύπτει η λογιστική και συγχρόνως η φορολογική βάση παρακολούθησης στα λογιστικά βιβλία.

-Οι **πολύ μικρές οντότητες** (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ., περ. (α), (β) και (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/14) **δεν επιτρέπεται να εφαρμόζουν την εύλογη αξία** (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 37.3.5).

-Πάνω στη διαφορά μεταξύ **πραγματικής και εύλογης αξίας** υπολογίζεται "**αναβαλλόμενος φόρος**".

Τα κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 26.4.1).

Απομείωση ενός πάγιου στοιχείου

Απομείωση σ' ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του είναι **μικρότερη** από τη λογιστική του αξία (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.3β.1). Ως **ανακτήσιμη αξία** παίρνεται η **μεγαλύτερη** αξία μεταξύ της παρούσας αξίας και της εύλογης αξίας (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 19.7.1).

Παραδείγματα απομείωσης και αναστροφής ενός πάγιου στοιχείου

Στις 31.12.2015 μία επιχείρηση αγόρασε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο (και συγκεκριμένα ένα "Μηχάνημα Α" αντί 10.000 ευρώ, με ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και με μηδενική υπολειμματική αξία (ποσοστό ετήσιας απόσβεσης 10%).

Στις 31.12.2019 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του μηχανήματος Α, καθόσον η ανακτήσιμη αξία του ήταν 3.000 ευρώ, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή. Στις 31.12.2021 η επιχείρηση εκτίμησε ότι, λόγω μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς, η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 5.100 ευρώ.

Ζητείται: Να γίνουν οι απαραίτητοι υπολογισμοί και οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές για την απομείωση και για την αναστροφή της απομείωσης του συγκεκριμένου μηχανήματος.

Λύση

α) Υπολογισμοί για την απομείωση και για την αναστροφή της απομείωσης του μηχανήματος Α

Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος Α με 31.12.2019 4.000 ευρώ

(αξία αγοράς 10.000 X 10% X 4 έτη = 4.000 ευρώ)

Αναπόσβεστη αξία με 31.12.2019 6.000 ευρώ

(αρχική αξία αγοράς 10.000 - σωρευμένες αποσβέσεις 4.000 = 6.000 ευρώ)

Λογιστική αξία μηχανήματος μετά την απομείωση με 31.12.2019 3.000 ευρώ

(αναπόσβεστη αξία 6.000 - ζημία απομείωσης 3.000 = 3.000 ευρώ)

Ετήσιες αποσβέσεις για τα έτη 2020 - 2021 1.000 ευρώ

(3.000 / 6 έτη που απομένουν = 500 ευρώ για το 2020

+ 500 ευρώ για το 2021 = 1.000 ευρώ)

Στις 31.12.2021 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι 2.000 ευρώ

(λογιστική αξία με 31.12.19 3.000

- αποσβέσεις 2020 και 2021 1.000 = 2.000 ευρώ)

Λογιστική αξία με 31.12.2021 αν δεν υπήρχε απομείωση 4.000 ευρώ

(10.000 - 10.000 X 10% X 6 έτη = 6.000 = 4.000 ευρώ < 5.100 ευρώ)

Λογιστική αξία με 31.12.2021 εφόσον υπήρχε απομείωση 2.000 ευρώ

(αρχική αξία 10.000 - αποσβέσεις μέχρι 31.12.2021

4.000 + 1.000 = 5.000 - απομείωση 3.000 = 2.000 ευρώ)

β) Λογιστικές εγγραφές για την απομείωση και για την αναστροφή της απομείωσης του μηχανήματος Α'

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.19 <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
61.01 Ζημία απομείωσης παγίων	3.000	
13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχαν. εξοπλ.		3.000

Απομείωση μηχανήματος Α' με 31.12.19

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.19 <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχαν. εξοπλ.	2.000	
76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης παγίων		2.000

Αναστροφή απομείωσης μηχανήματος Α' με 31.12.19

Λογιστική και φορολογική βάση παρακολούθησης

-Όταν εφαρμόζονται τα **Ε.Λ.Π.** στην περίπτωση που το **επιλέξει όμως η οντότητα**, τότε μπορούν να εφαρμόζονται δύο βάσεις (η λογιστική και η φορολογική βάση).

-Με τη μία βάση παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα και στη συνέχεια συγκεντρωτικά θα μεταφέρονται στην άλλη βάση (οποτεδήποτε και το αργότερο μέχρι τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων) (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 6.12 και 6.13).

Έννοια και λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας

-Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το Ν. 4308/14 σε **καθαρά προαιρετική βάση**, και τα ποσά του αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 23.3.6 και 23.3.7).

-**Οι οντότητες μπορούν (προαιρετικά)** να αναγνωρίσουν "**αναβαλλόμενο φόρο**" στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους και συγχρόνως να αναγνωρίσουν και όλες τις "**αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους**".

-Γενικά, υπολογίζεται πρώτα ο φόρος εισοδήματος πάνω στα πραγματικά κέρδη (λογιστικά κέρδη) καθώς επίσης και ο φόρος εισοδήματος πάνω στα φορολογητέα κέρδη. Στη συνέχεια, η διαφορά από τους φόρους αυτούς που προκύπτει ονομάζεται "**αναβαλλόμενος φόρος**", και η διαφορά μεταξύ πραγματικών (λογιστικών) κερδών και φορολογητέων κερδών ονομάζεται "**προσωρινές διαφορές**".

-**Αν τα πραγματικά (λογιστικά) κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα φορολογητέα κέρδη**, τότε η διαφορά του φόρου αυτού θεωρείται "**έξοδο**" για την οντότητα, ενώ **αν τα πραγματικά (λογιστικά) κέρδη είναι μικρότερα από τα φορολογητέα κέρδη**, τότε η διαφορά του φόρου αυτού θεωρείται ως "**έσοδο**" για την οντότητα.

-Στό τέλος της κάθε χρήσης οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επανεκτιμούνται με βάση τους νέους συντελεστές φόρου.

-Ο **αναβαλλόμενος φόρος ως "έξοδο" ή ως "έσοδο"** στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό **82.01** "Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών".

Παραδείγματα αναβαλλόμενου φόρου

1η περίπτωση: Όταν τα φορολογητέα κέρδη είναι μικρότερα από τα πραγματικά κέρδη

Δεδομένα: Με 31.12.16 πραγματοποιούνται από την εταιρία Α.Ε. "Α" φορολογητέα κέρδη 100.000 ευρώ και πραγματικά κέρδη 120.000 ευρώ.

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%.

Ζητείται: Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λύση

Φορολογητέα κέρδη $100.000 \times 29\% = 29.000$ ευρώ = τρέχον φόρος εισοδήματος
 Πραγματικά κέρδη $120.000 \times 29\% = 34.800$ ευρώ = φόρος πραγματικών κερδών
 Διαφορά φόρου -5.800 ευρώ = αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο)

Λογιστικές εγγραφές

————— 31.12.16 —————	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχον φόρος (έξοδο) περιόδου	29.000	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		29.000
————— 31.12.16 —————		
69 Φόρος εισοδήματος		
69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου	5.800	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.01 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		5.800

2η περίπτωση: Όταν τα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα πραγματικά κέρδη

Δεδομένα: Με 31.12.16 πραγματοποιούνται από την εταιρία Α.Ε. "Κ" φορολογητέα κέρδη 120.000 ευρώ και πραγματικά κέρδη 100.000 ευρώ.

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%.

Ζητείται: Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λύση

Φορολογητέα κέρδη $120.000 \times 29\% = 34.800$ ευρώ = τρέχον φόρος εισοδήματος
 Πραγματικά κέρδη $100.000 \times 29\% = -29.000$ ευρώ = φόρος πραγματικών κερδών
 Διαφορά φόρου 5.800 ευρώ = αναβαλλόμενος φόρος έσοδο

Λογιστικές εγγραφές

31.12.16	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχον φόρος (έξοδο) περιόδου	34.800	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		34.800
31.12.16		
39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού		
39.00 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού	5.800	
78 Φόρος εισοδήματος έσοδο		
78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο		5.800

3η περίπτωση: Η εταιρία "Α" αγόρασε στις 31.12.15 ένα μηχάνημα αξίας αγοράς 100.000 ευρώ. Το μηχάνημα αυτό έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 5 έτη, οπότε ο συντελεστής απόσβεσης είναι 20% ($100/5$ έτη = 20%).

Ο νόμιμος συντελεστής αποσβέσεων είναι 10%.

Τα φορολογητέα κέρδη του 2016 είναι 410.000 ευρώ και τα λογιστικά κέρδη 400.000 ευρώ (όταν τα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά κέρδη, τότε έχουμε "αναβαλλόμενος φόρος ενεργητικού").

Ζητείται: Η αναβαλλόμενη απαίτηση και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λύση

Φορολογητέα κέρδη	410.000 ευρώ
Πλέον: νόμιμες αποσβέσεις $100.000 \times 10\% =$	10.000 ευρώ
Μείον: αποσβέσεις ωφέλιμου χρόνου $100.000 \times 20\% =$	<u>-20.000 ευρώ</u>
Λογιστικά κέρδη	400.000 ευρώ

Φόρος στα φορολογητέα κέρδη 410.000 X 29% =	118.900 ευρώ
-Φόρος στα λογιστικά κέρδη 400.000 X 29% =	<u>-116.000 ευρώ</u>
Διαφορά στο φόρο (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση)	2.900 ευρώ

Λογιστικές εγγραφές

31.12.16	Χρέωση	Πίστωση
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχον φόρος (έξοδο) περιόδου	118.900	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		118.900
31.12.16		
39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού		
39.09 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού	2.900	
78 Φόρος εισοδήματος έσοδο		
78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο		2.900

4η περίπτωση: Η εταιρία "B" αγόρασε στις 31.12.15 ένα μηχάνημα αξίας αγοράς **300.000 ευρώ**. Το μηχάνημα αυτό έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής **20 έτη**, οπότε ο συντελεστής απόσβεσης είναι **5%** ($100/20 \text{ έτη} = 5\%$).

Ο νόμιμος συντελεστής απόσβεσης είναι **10%**.

Τα φορολογητέα κέρδη του 2016 είναι **385.000 ευρώ** και τα λογιστικά κέρδη **400.000 ευρώ** (όταν τα φορολογητέα κέρδη είναι **μικρότερα** από τα λογιστικά κέρδη, τότε έχουμε "**αναβαλλόμενους φόρους παθητικού**").

Ζητείται: Η αναβαλλόμενη υποχρέωση και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λύση

Φορολογητέα κέρδη	385.000 ευρώ
Πλέον: νόμιμες αποσβέσεις $300.000 \times 10\% =$	+30.000 ευρώ
Μειών: αποσβέσεις ωφέλιμου χρόνου $300.000 \times 5\% =$	<u>-15.000 ευρώ</u>
Λογιστικά κέρδη	400.000 ευρώ

Φόρος στα φορολογητέα κέρδη $385.000 \times 29\% =$	111.650 ευρώ
-Φόρος στα λογιστικά κέρδη $400.000 \times 29\% =$	<u>- 116.000 ευρώ</u>
Διαφορά στο φόρο (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση) =	-4.350 ευρώ

Λογιστικές εγγραφές

31.12.16	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχον φόρος (έξοδο) περιόδου	111.650	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		111.650
31.12.16		
69 Φόρος εισοδήματος		
69.02 Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου	4.350	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.01 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		4.350

Παράδειγμα με διαφορές αποσβέσεων από φορολογικό έλεγχο

-Για το φορολογικό έτος 2014 υπολογίσθηκαν αποσβέσεις για το κτήριο "Α" **130.000 ευρώ**.

-Ο φορολογικός έλεγχος, που διενεργήθηκε μέσα στο έτος 2016, υπολόγισε τις σωστές αποσβέσεις του 2014 που είναι **100.000 ευρώ** και για τη διαφορά των αποσβέσεων που είναι **30.000 ευρώ** υπολογίσθηκε φόρος **21.000 ευρώ**.

Ζητείται: να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

Λύση

31.12.16	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
12 Κτήρια - τεχνικά έργα	30.000	
69 Φόρος εισοδήματος		30.000
31.12.16		
69 Φόρος εισοδήματος	21.000	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		21.000
31.12.16		
69 Φόρος εισοδήματος	9.000	
82 Αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου		9.000
30.000 - 21.000 = 9.000 ευρώ		

Αυξάνουν τα κέρδη κατά **9.000 ευρώ**, αλλά **δεν φορολογείται** όμως το ποσό αυτό, διότι είναι μέρος του ποσού **30.000 ευρώ** που ήδη έχει φορολογηθεί.

Διάφορες διευκρινίσεις και επισημάνσεις για την λογιστική και αναβαλλόμενη φορολογία Ε.Λ.Π.

- Επιμέρους πάγια στοιχεία με διαφορετικό χρόνο ζωής

Όταν ένα πάγιο στοιχείο αποτελείται από περισσότερα επιμέρους πάγια με διαφορετικό χρόνο ζωής κτλ., τότε το κάθε επιμέρους πάγιο στοιχείο **παρακολουθείται χωριστά** (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.1.6).

- Δαπάνες συντήρησης και επισκευής μεγάλης αξίας

Όταν οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής είναι μεγάλης αξίας και **αυξάνουν τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου**, τότε οι δαπάνες αυτές μπορεί να θεωρηθούν και ως πάγιο στοιχείο (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.1.7 και 8).

- Δαπάνες για την εκκίνηση μιας οντότητας

Οι δαπάνες για την εκκίνηση μιας οντότητας, δηλαδή το κόστος έναρξης, τα νομικά κόστη, οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού, οι δαπάνες διαφήμισης, οι δαπάνες μετεγκατάστασης κτλ., θεωρούνται ως "**έξοδα**" (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.1.10).

- Τόκοι ιδιοπαραγόμενου παγίου στοιχείου

Το κόστος κτήσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιβαρυνθεί (όχι υποχρεωτικά) και με **τόκους** (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.2.1 και 18.2.4).

- Δαπάνες αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης παγίου

Όταν η οντότητα αγοράζει κάποιο πάγιο στοιχείο, τότε η αξία του παγίου αυτού στοιχείου προσαυξάνεται και με τις δαπάνες αποσυναρμολόγησης, αποκατάστασης κτλ. (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 18.1.4).

- Έξοδα από τον ιδρυτή

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν τη σύσταση της οντότητάς του, καταχωρούνται σε βιβλία του ιδρυτή και στα βιβλία της οντότητας, μετά φυσικά από την ίδρυσή της (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 3.2).

- Κόστος κτήσης αποθεμάτων

Ως "**κόστος κτήσης**" των αποθεμάτων θεωρείται και το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους, δηλαδή μέχρι να φθάσουν τα αποθέματα στην αποθήκη ή στο στάδιο επεξεργασίας για παραγωγή προϊόντων κτλ. (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 20.2.1).

- Κόστος αγοράς εμπορεύματος

Ο τύπος είναι:

Κόστος αγοράς εμπορεύματος = τιμή αγοράς + εισαγωγικοί δασμοί και άλλοι φόροι (εκτός του Φ.Π.Α.) + μεταφορικά (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 20.2.2).

- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Ο τύπος είναι:

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία = εκτιμώμενη τιμή διάθεσης - κόστος διάθεσης (δηλαδή, μείον μεταφορικά, προμήθειες πώλησης, έξοδα συσκευασίας κτλ.) (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 20.6.5).

- Φυτά για πώληση

Τα φυτά όταν φτάσουν σε επιθυμητή ηλικία πώλησης, δηλαδή όταν είναι έτοιμα προς πώληση, από εκεί και πέρα παύουν να επιβαρύνονται με περαιτέρω κόστος (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. π.20.3).

- Κόστος κτήσης φυτών

Ο τύπος είναι:

Κόστος κτήσης φυτών = κόστος αγοράς (κόστος βολβών, μοσχευμάτων ή έτοιμων νέων φυτών) + κόστος καλλιέργειας και ανάπτυξης (εργατικά, λιπάσματα, φυτοφάρμακα, άρδευση και λοιπές γενικές δαπάνες) + τόκοι (αν η περίοδος καλλιέργειας και ανάπτυξης είναι σημαντική) (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. π.20.10).

- Επιχορήγηση παγίου στοιχείου

-Αν το πάγιο στοιχείο **δεν αποσβένεται**, τότε το σύνολο της επιχορήγησης μόλις ολοκληρωθεί θα μεταφερθεί ως "**έσοδο**" της ίδιας χρήσης (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 23.1.4).

-Αν το πάγιο στοιχείο **αποσβένεται**, τότε από το λογαριασμό **58** μεταφέρονται οι αποσβέσεις στο λογαριασμό **71**.

- Κέρδη και ζημίες από πώληση ιδίων τίτλων

Τα κέρδη και οι ζημίες που προκύπτουν από πώληση ιδίων τίτλων πάνε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση (και όχι στην κατάσταση αποτελεσμάτων) (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 26.1.4).

- Άλογα ιπποδρόμου και καλλωπιστικά φυτά

Τα άλογα του ιπποδρόμου και τα καλλωπιστικά φυτά (επιχείρησης ψυχαγωγίας) επιμετρούνται στο κόστος κτήσης μείον τις αποσβέσεις και απομειώσεις και δεν θεωρούνται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, διότι δεν προορίζονται για αναπαραγωγή και ανάπτυξη, γήρανση κτλ. (δηλαδή, για βιολογικό μετασχηματισμό, οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 24.7.1).

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Ως "**βιολογικά περιουσιακά στοιχεία**" θεωρούνται τα ζώντα ζώα, τα φυτά - δένδρα, καθώς και τα σφαγμένα ζώα μιας κτηνοτροφικής μονάδας ή τα κομμένα δένδρα μιας φυτείας ή ο καρπός μιας αγροτικής εκμετάλλευσης κατά τη στιγμή της συγκομιδής (οπότε μετά τη συγκομιδή να θεωρούνται πλέον ως εμπόρευμα ή ως ά ύλη κτλ.).

- Αγαθά τρίτων

Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται μόνο **κατ' είδος και κατά ποσότητα** και φυσικά χωριστά ανά αποθηκευτικό χώρο (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 4.5.1).

- Συγκεντρωτική εγγραφή

Τα έσοδα και τα έξοδα μπορούν να καταχωρούνται με συγκεντρωτική εγγραφή (σε απλογραφικά και σε διπλογραφικά βιβλία), εφόσον όμως οι απαραίτητες πληροφορίες προκύπτουν από άλλα βοηθητικά βιβλία (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 5.7.3).

- Παράδοση αγαθών σε άλλον

Όταν, κατ' εντολήν του πελάτη, τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον, τότε πάνω στο

δελτίο αποστολής αναγράφονται και τα στοιχεία του παραλήπτη (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 5.8.5).

- Αγορά αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο

Όταν αγοράζονται αγαθά χωρίς αυτά να συνοδεύονται με παραστατικό, τότε ο αγοραστής εκδίδει τιμολόγιο αγοράς και στέλνει αντίγραφο στον πωλητή. Ανάλογα γίνεται και με τις επιστροφές, δηλαδή εκδίδεται άμεσα πιστωτικό τιμολόγιο και αντίγραφό του στέλνεται στον πωλητή (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15 παρ. 5.9.2, άρθρο 5 παρ. 6 Ν. 4308/14).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ
(αφορούν μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις)

1ο Παράδειγμα: Αφορά αποτίμηση στα αποθέματα

Στην εταιρία "ΒΗΤΑ" Α.Ε., με 31.12.17, αποτιμήθηκαν ορισμένα από τα αποθέματά της ως απαξιωμένα στην **καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** τους που υπολογίζεται στο ποσό **50.000 ευρώ**, σε αντίθεση με το ποσό **180.000 ευρώ** που θα αποτιμούνταν αν εφαρμόζονταν η **μέθοδος FIFO** που εφαρμόζεται κανονικά για όλα τα άλλα εμπορεύσιμα αγαθά της. Το ποσό **50.000 ευρώ** θεωρείται **απόθεμα λήξης** με 31.12.17.

Μέσα στο 2016, η επιχείρηση "ΒΗΤΑ" Α.Ε. συμφώνησε να πωλήσει (με συμφωνητικό) σε πελάτη της την ποσότητα αυτή με τα απαξιωμένα αγαθά στο ποσό **20.000 ευρώ**.

Ζητείται: Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές με 31.12.17 και με 31.12.18, αντίστοιχα:

Λύση

α) Με 31.12.17, με τη διαφορά **130.000 ευρώ** ($180.000 - 50.000 = 130.000$ ευρώ) και στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π.", γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.17 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68 Προβλέψεις		
68.50.20.000 Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων	130.000	
20 Εμπορεύματα		
20.06.00.000 Εμπορεύματα απογραφής στις αποθήκες		130.000
<u>Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων</u>		

β) Με τη διαφορά **30.000 ευρώ** ($50.000 - 20.000 = 30.000$ ευρώ), στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." και με ημερομηνία 31.12.18, γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.18 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
68 Προβλέψεις		
68.50.20.000 Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων	30.000	
20 Εμπορεύματα		
20.06.00.000 Εμπορεύματα απογραφής στις αποθήκες		30.000
<u>Ζημίες απομείωσης εμπορευμάτων</u>		

Αν στο συμφωνητικό πώλησης με τον πελάτη αναγράφονταν ως αξία πώλησης το ποσό **60.000 ευρώ** (αντί 20.000 ευρώ), τότε με τη διαφορά **10.000 ευρώ** ($60.000 - 50.000 = 10.000$ ευρώ) θα χρεώνονταν ο λογ. 20.06.00.000 και θα πιστώνονταν ο λογ/σμός 76.50.20.000 "Κέρδη από αναστροφή απομείωσης εμπορευμάτων".

2ο Παράδειγμα: Υπολογισμός των αποσβέσεων όταν αλλάζει ο ωφέλιμος χρόνος ζωής

Η εταιρία "ΑΣΤΗΡ" Α.Ε., στις αρχές του 2015 είχε αγοράσει μία μηχανολογική εγκατάσταση αντί του ποσού **1.200.000 ευρώ**. Με βάση τα Ε.Λ.Π. καθορίστηκε ως **ωφέλιμος χρόνος ζωής τα 40 έτη**, ως **υπολειμματική αξία τα 200.000 ευρώ** και ως μέθοδος απόσβεσης η "**σταθερή μέθοδος**".

Με 31.12.17, η "ΑΣΤΗΡ" Α.Ε. αναθεωρεί την εκτίμησή της και υπολογίζει ως "**ωφέλιμο χρόνο ζωής**" για τη μηχανολογική αυτή εγκατάσταση **μόνο 25 έτη** και ως υπολειμματική αξία **100.000 ευρώ**.

Με 31.12.18, γίνεται νέα επανεκτίμηση και υπολογίζεται ως **υπόλοιπος ωφέλιμος χρόνος ζωής** για τη μηχανολογική αυτή εγκατάσταση τα **20 έτη** και ως υπολειμματική αξία **50.000 ευρώ**.

Ζητείται: Να υπολογιστούν οι αποσβέσεις ανά έτος με βάση τα Ε.Λ.Π.

Λύση

Αποσβέσεις μέχρι 31.12.16

$$\frac{(\text{Αρχική αξία } 1.200.000 - \text{Υπολ. αξία } 200.000)}{40 \text{ έτη}} \times 2 \text{ έτη} = \mathbf{50.000 \text{ ευρώ}}$$

Αποσβέσεις χρήσης 2017

$$\frac{\text{Αρχική αξία } 1.200.000 - 50.000 \text{ αποσβέσεις μέχρι } 31.12.16 - 100.000 \text{ υπολ. αξία}}{25 \text{ έτη}} = \mathbf{42.000 \text{ ευρώ}}$$

Αποσβέσεις χρήσης 2018

$$\frac{\text{Αρχική αξία } 1.200.000 - 50.000 \text{ αποσβ. μέχρι } 2016 - 42.000 \text{ αποσβ. } 2017 - 50.000 \text{ υπολ. αξία}}{20 \text{ έτη}} = \mathbf{52.900 \text{ ευρώ}}$$

Για καθένα από τα υπόλοιπα 19 έτη θα υπολογίζονται αποσβέσεις **52.900 ευρώ**.

Προσοχή: Όπως φαίνεται και από τους πιο πάνω υπολογισμούς, με τις διαφορές που προκύπτουν από τις νέες εκτιμήσεις, **δεν γίνεται καμία αναπροσαρμογή στ' αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων**. Αλλά με τις διαφορές όμως αυτές επηρεάζονται οπωσδήποτε τ' αποτελέσματα στις χρήσεις εκείνες που έγιναν οι νέες εκτιμήσεις, καθώς και τ' αποτελέσματα που θα προκύψουν στις μελλοντικές χρήσεις.

3ο Παράδειγμα: Αναβολή φόρων από αναπροσαρμογή πάγιων στοιχείων που υπόκεινται σε απόσβεση

Η επιχείρηση "ΒΑΛΜΑΣ" Α.Ε. απέκτησε στις αρχές του 2016 μία κτηριακή εγκατάσταση αξίας **100.000 ευρώ**. Ο **συντελεστής απόσβεσης είναι π.χ. 20%** και ο ωφέλιμος χρόνος ζωής καθορίστηκε στα 8 έτη. **Υποθέτουμε**, ότι για τις ανάγκες του παραδείγματός μας, ο συντελεστής φόρου θα είναι **21%** για το έτος 2018 (ενώ για τα έτη 2016 και 2017 ο συντελεστής φόρου είναι **26%**).

Με 31.12.18, η επιχείρηση **επανεκτιμά** την εγκατάσταση αυτή (με βάση μελέτης ειδικού εκτιμητή, στο ποσό **85.000 ευρώ**).

Ζητείται: Να γίνουν οι απαραίτητες λογιστικές ενέργειες στα Ε.Λ.Π. με 31.12.18.

Λύση

α) Στις 31.12.18 και πριν ακόμα γίνει καμμία εγγραφή για τις αποσβέσεις, οι σχετικοί λογαριασμοί στα Ε.Λ.Π. εμφανίζονται ενημερωμένοι ως εξής:

12.00.00.010 Εγκατ./σεις κτηρίων	12.02.00.010 Σωρ. αποσβ. εγκατ. κτηρίων	59.50.00.012 Αναβαλ. φόροι κτηρίων
100.000	25.000 ⁽¹⁾	3.000 ⁽²⁾

(1) $100.000/8 \text{ έτη} \times 2 \text{ έτη} = 25.000 \text{ ευρώ αποσβέσεις}$

(2) $100.000 \times 20\% \times 2 \text{ έτη} = 40.000 - 25.000 = 15.000 \times 20\% = 3.000 \text{ ευρώ}$

β) Για την αναπροσαρμογή της αξίας της εγκατάστασης (λόγω **επανεκτίμησης** στο ποσό $100.000 - 15.000 = 85.000 \text{ ευρώ}$) γίνονται οι δύο παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.18 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
12 Κτήρια - τεχνικά έργα		
12.02.00.010 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων	25.000	
12 Κτήρια - τεχνικά έργα		
12.01.00.010 Εγκαταστάσεις κτηρίων		15.000
44 Διαφορές εύλογης αξίας		
44.50.00.012 Διαφορές αναπροσαρμογής κτηρίων		10.000
<u>Αναπροσαρμογή της αξίας της κτηριακής εγκατάστασης</u>		
44 Διαφορές εύλογης αξίας		
44.50.00.012 Διαφορές αναπροσαρμογής κτηρίων	2.100	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια		2.100
<u>10.000 X 21% συντ. φόρου = 2.100 ευρώ</u>		

γ) Οι αποσβέσεις για το έτος 2018 με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι: $85.000/6 \text{ έτη} = 14.166,67 \text{ ευρώ}$, ενώ οι φορολογικές αποσβέσεις είναι **20.000 ευρώ** ($100.000 \times 20\% = 20.000 \text{ ευρώ}$). Η διαφορά στις αποσβέσεις είναι **5.833,33 ευρώ** ($20.000 - 14.166,67 = 5.833,33 \text{ ευρώ}$).

502

Με το φόρο της διαφοράς των αποσβέσεων που είναι **1.225 ευρώ** ($5.833,33 \times 21\% = 1.225$ ευρώ), στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.18 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	1.225	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια		1.225
<u>Αναβαλλόμενος φόρος αποσβέσεων</u>		

Φυσικά, με το ποσό **14.166,67 ευρώ** των αποσβέσεων γίνεται η εγγραφή στα Ε.Λ.Π., και με το ποσό **20.000 ευρώ** των αποσβέσεων γίνεται η εγγραφή κανονικά στα βιβλία της φορολογικής λογιστικής κλπ.

4ο Παράδειγμα: αναστροφή της προσωρινής διαφοράς, όταν αλλάζει ο συντελεστής φόρου εισοδήματος

(Υποθέτουμε, ότι για τις ανάγκες του παραδείγματός μας, ο συντελεστής φόρου για το έτος 2017 είναι **26%** και για το έτος 2018 είναι **24%**)

Στα βιβλία της εταιρίας "Κ" το κτήριο "Α", που αποκτήθηκε από την "Κ", παρουσιάζεται καταχωρημένο με βάση τη φορολογική νομοθεσία και με βάση τα Ε.Λ.Π., με 31.12.17 και με 31.12.18, ως εξής:

<u>Ημερομηνία 31.12.17</u>		<u>Συντελεστής φόρου εισοδήματος 26%</u>	
<u>α) Με βάση τη φορολογική νομοθεσία</u>		<u>β) Με βάση τα Ε.Λ.Π.</u>	
12.01.00 Κτήριο "Α"	12.02.00 Σωρ.αποσβ.κτ. "Α"	12.01.00 Κτήριο "Α"	12.02.00 Σωρ.αποσβ. κτηρ. "Α"
2.000.000	1.200.000	2.000.000	1.000.000

<u>Ημερομηνία 31.12.18</u>		<u>Συντελεστής φόρου εισοδήματος 24%</u>	
<u>α) Με βάση τη φορολογική νομοθεσία</u>		<u>β) Με βάση τα Ε.Λ.Π.</u>	
12.01.00 Κτήριο "Α"	12.02.00 Σωρ.αποσβ. κτ. "Α"	12.01.00 Κτήριο "Α"	12.02.00 Σωρ.αποσβ. κτηρ. "Α"
2.000.000	1.300.000	2.000.000	1.200.000

Ζητείται: Επειδή ο φόρος εισοδήματος από **26%** (το 2017) μειώθηκε στο **24%** (το 2018), να γίνουν με 31.12.18 οι νόμιμες διεργασίες και οι λογιστικές εγγραφές που έχουν σχέση με το γεγονός αυτό της μείωσης του φόρου.

Λύση

α) Με 31.12.17 είχαν γίνει οι εξής υπολογισμοί:

Λογιστική αξία κτηρίου	2.000.000 - 1.000.000 =	1.000.000
Φορολογική βάση κτηρίου	2.000.000 - 1.200.000 =	<u>-800.000</u>
Προσωρινή διαφορά 2017		200.000

$200.000 \times 26\% = \mathbf{52.000 \text{ ευρώ}}$ = αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

Στα βιβλία που τηρούνται με βάση τα Ε.Λ.Π., το ποσό **52.000 ευρώ** απεικονίζεται από ημερομηνία 31.12.17 και μετά στην πίστωση του λογαριασμού 59.50.00.012, ως εξής:

59.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια	
	52.000

β) Με 31.12.18 γίνονται οι εξής υπολογισμοί:

Λογιστική αξία κτηρίου	$2.000.000 - 1.200.000 =$	800.000
Φορολογική βάση κτηρίου	$2.000.000 - 1.300.000 =$	-700.000
Προσωρινή διαφορά 2018		100.000

Οπότε έχουμε:

Προσωρινή διαφορά 2017	200.000
Προσωρινή διαφορά 2018	<u>100.000</u>
Συνολική προσωρινή διαφορά	300.000

Ο συντελεστής φόρου για τη χρήση 2018 είναι 24%.

Με τα δεδομένα αυτά, οι συνολικοί αναβαλλόμενοι φόροι υπολογίζονται ως εξής:

Αναβαλλόμενοι φόροι (συνολικά) = $300.000 \times 24\% =$ **72.000 ευρώ.**

Ο λογαριασμός λοιπόν 59.50.00.012 "Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια" θα πρέπει ν' απεικονίζεται από 31.12.18 και μετά, στα βιβλία που τηρούνται με βάση τα Ε.Λ.Π., με πιστωτικό υπόλοιπο 72.000 ευρώ (και όχι με το ποσό 52.000 ευρώ). Η λογιστική αυτή τακτοποίηση γίνεται με τη διαφορά **20.000 ευρώ** ($72.000 - 52.000 = 20.000$ ευρώ) στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π.", ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.18 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	20.000	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια		20.000
<u>Έξοδο από αναβαλλόμενους φόρους</u>		

Παρατήρηση

Αν οι συνολικοί αναβαλλόμενοι φόροι με 31.12.18 ήταν π.χ. **30.000 ευρώ** (αντί 72.000 ευρώ) δηλαδή λιγότεροι από το ποσό 52.000 ευρώ, τότε επειδή η διαφορά αυτή **22.000 ευρώ** ($52.000 - 30.000 = 22.000$ ευρώ) οφείλεται στη μείωση του συντελεστή φόρου, στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." θα γινόταν η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.18 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι από κτήρια	22.000	
78 Φόρος εισοδήματος έσοδο		
78.01.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος		22.000
<u>Αναστροφή προσωρινής διαφοράς</u>		

5ο Παράδειγμα: βελτίωση παγίου και αύξηση του ωφέλιμου χρόνου

Η εταιρία "ΚΑΠΑ" Α.Ε. εφαρμόζει από 1.1.15 και μετά τα Ε.Λ.Π. Η εταιρία αυτή αγοράζει στις 2.1.15 ένα ηλεκτρονικό μηχάνημα αντί **αξίας 1.000.000 ευρώ**. Ο ωφέλιμος χρόνος ζωής υπολογίζεται στα **10 έτη** και ο νόμιμος συντελεστής απόσβεσης είναι π.χ. **15%** ετησίως.

Στις 3.1.16 αγοράζεται **εξάρτημα αξίας 200.000 ευρώ** και με το εξάρτημα αυτό αυξάνει ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του μηχανήματος κατά **3 έτη** ακόμα. Ο συντελεστής φόρου είναι π.χ. **20%** για τη χρήση 2015 και **26%** για τη χρήση 2016.

Ζητείται: Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές για τις αποσβέσεις στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π., καθώς και οι λογιστικές εγγραφές για τους αναβαλλόμενους φόρους που αφορούν τις χρήσεις 2015 και 2016.

Λύση

1) Ενέργειες με 31.12.15

α) Αποσβέσεις και αναβαλλόμενοι φόροι (αφορούν το ηλεκτρονικό μηχάνημα)

Αποσβέσεις με τη φορολογική νομοθεσία ($1.000.000 \times 15\% = 150.000$ ευρώ)	150.000
Αποσβέσεις με βάση τα Ε.Λ.Π. ($1.000.000/10$ έτη = 100.000 ευρώ)	-100.000
Προσωρινή διαφορά	<u>50.000</u>

Αναβαλλόμενος φόρος = $50.000 \times 20\% = 10.000$ ευρώ

β) Λογιστικές εγγραφές για τις αποσβέσεις στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π.

Από τα βιβλία που τηρήθηκαν κανονικά, κατά τη διάρκεια της χρήσης, με βάση τη **φορολογική νομοθεσία** έγινε η εγγραφή για τις αποσβέσεις στις 31.12.15 με το ποσό **150.000 ευρώ** και μεταφέρθηκαν οι αντίστοιχες καρτέλες ενημερωμένες από τα βιβλία της φορολογικής νομοθεσίας στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π. ως εξής:

<u>13.01.00.00 Μηχ/τα απογραφής</u>	<u>66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>
1.000.000	150.000

<u>13.02.00.000 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων</u>
150.000

Οι αποσβέσεις με **βάση τα Ε.Λ.Π.** είναι **100.000 ευρώ**. Θα πρέπει λοιπόν στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." να γίνουν **δύο εγγραφές**, η μία ακυρωτική με χρέωση του λογ. 13.02 με το ποσό **150.000 ευρώ** και πίστωση του λογ/σμού 66.03 με το ίδιο ποσό και η άλλη (η σωστή εγγραφή) με χρέωση του λογ. 66.03 με το ποσό **100.000 ευρώ** και με πίστωση του λογ/σμού 13.02 με το ίδιο ποσό των **100.000 ευρώ**.

506

Αντί αυτών των δύο λογιστικών εγγραφών μπορεί να γίνει μία διορθωτική - ακυρωτική εγγραφή με το ποσό **50.000 ευρώ**, που είναι η προσωρινή διαφορά, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.15 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.00.000 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων	50.000	
66 Αποσβέσεις		
66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων		50.000
<u>Διορθωτική εγγραφή στις αποσβέσεις</u>		

γ) Λογιστική εγγραφή με τους αναβαλλόμενους φόρους στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π.

Ο αναβαλλόμενος φόρος είναι **10.000 ευρώ**. Με το ποσό αυτό στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.21.15 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	10.000	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.013 Αναβαλλόμενοι φόροι από μηχανήματα		10.000
<u>Διαφορά στο φόρο</u>		

Καθολικό με 31.12.15 στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π.

<u>13.01.00.000 Μηχανήματα</u>	<u>66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων</u>
1.000.000	150.000 50.000
	Υπόλοιπο 100.000
<u>13.02.00.000 Σωρ. αποσβ. μηχ.</u>	<u>59.50.00.013 Αναβαλλόμενοι φόροι από μηχαν.</u>
50.000 150.000	10.000
100.000 Υπόλοιπο	
<u>69.01.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος</u>	
10.000	

Οι λογαριασμοί 66.03 και 69.01 θα μεταφερθούν στην "ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ" και οι υπόλοιποι λογ/σμοί με τα υπόλοιπά τους στον "ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ".

2) Ενέργειες με 31.12.16

α) Αποσβέσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Αποσβέσεις με τη φορολογική νομοθεσία (1.000.000 X 15% = 150.000 ευρώ)	150.000,00
Αποσβέσεις με βάση τα Ε.Λ.Π. (1.000.000 - 100.000 αποσβ. + 200.000 εξάρτημα = 1.100.000 ευρώ 10 έτη - 1 έτος που πέρασε + 3 έτη παράταση = 12 έτη οπότε 1.100.000/12 = 91.666,67 αποσβέσεις)	<u>-91.666,67</u>
Προσωρινή διαφορά	58.333,33

Προσοχή: Αν δεν έπαιρνε παράταση 3 έτη ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του μηχανήματος λόγω του εξαρτήματος, τότε οι **αποσβέσεις** του 2016 με **βάση τα Ε.Λ.Π.** θα υπολογίζονταν ως εξής:
1.100.000/9 έτη που απομένουν = **122.222,22 ευρώ.**

Αναβαλλόμενος φόρος

Προσωρινή διαφορά έτους 2015	50.000,00
Προσωρινή διαφορά έτους 2016	<u>58.333,33</u>
Συνολική προσωρινή διαφορά	108.333,33

Ο συντελεστής φόρου είναι 26%, οπότε έχουμε:

Αναβαλλόμενος φόρος 108.333,33 X 26% = **28.166,67 ευρώ**

β) Λογιστικές εγγραφές για τις αποσβέσεις στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π.

Από τα βιβλία που τηρήθηκαν κανονικά με βάση τη φορολογική νομοθεσία, στις 31.12.16 έγινε η εγγραφή για τις αποσβέσεις με το ποσό 150.000 ευρώ και οι αντίστοιχες καρτέλες ενημερωμένες με τα ποσά του 2016 μεταφέρθηκαν στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π., ως εξής:

66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων	13.02.00.000 Σωρευμ. αποσβ. μηχ/των
150.000	150.000

Οι αποσβέσεις με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι **91.666,67 ευρώ.**

Στο "Ημερολόγιο Διαφορών με τα Ε.Λ.Π." και με τη διαφορά που είναι **58.333,33 ευρώ** (150.000 - 91.666,67 = 58.333,33 ευρώ) γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.16 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.00.000 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων	58.333,33	
66 Αποσβέσεις		
66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων		58.333,33
Διορθωτική εγγραφή στις αποσβέσεις		

γ) Λογιστική εγγραφή με τους αναβαλλόμενους φόρους (αφορούν το μηχάνημα)

Στα βιβλία με τα Ε.Λ.Π. παρουσιάζεται ο λογ/σμός με τους αναβαλλόμενους φόρους ενημερωμένος με 31.12.15, ως εξής:

59.50.00.013 Αναβαλλόμενοι φόροι από μηχανήματα	
	10.000

Οι συνολικά αναβαλλόμενοι φόροι είναι **28.166,67 ευρώ**. Με τη διαφορά που είναι **18.166,67 ευρώ** (28.166,67 - 10.000 = 18.166,67 ευρώ) στο ημερολόγιο διαφορών με τα Ε.Λ.Π. γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.16 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	18.166,67 ⁽¹⁾	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.00.013 Αναβαλλόμενοι φόροι από μηχανήματα		18.166,67
Διαφορά στο φόρο		

(1) Ο αναβαλλόμενος φόρος **18.166,67 ευρώ** του έτους 2016 υπολογίζεται και ως εξής:

Αναβαλλόμενος φόρος έτους 2016	$58.333,33 \times 26\% = 15.166,67$ ευρώ
-Αναστροφή αναβαλλόμεν. φόρου 2015	$50.000 \times (26\% - 20\%) = 3.000,00$ "
Σύνολο αναβαλλόμενου φόρου έτους 2016	18.166,67 ευρώ

Προσοχή: Αν ο αναβαλλόμενος φόρος ήταν με αρνητικό πρόσημο (π.χ. **-18.166,67 ευρώ, αντί 18.166,67 ευρώ**), τότε για το φόρο αυτό θα γινόταν η ίδια πιο πάνω λογιστική εγγραφή, αλλά με **αρνητικό όμως πρόσημο**.

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Παρακάτω περιγράφονται οι κατάλληλες λογιστικές μέθοδοι και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές σε περίπτωση χρηματοδοτικής ή λειτουργικής μίσθωσης. Υπάρχουν, δηλαδή, δύο είδη μισθώσεων, οι **χρηματοδοτικές** και οι **λειτουργικές**. Η κάθε μία από τις μισθώσεις αυτές λογιστικοποιείται με εντελώς διαφορετικό τρόπο τόσο στα βιβλία του εκμισθωτή, όσο και στα βιβλία του μισθωτή.

Αναλυτικότερα:

A. Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Μία μίσθωση ονομάζεται "**χρηματοδοτική μίσθωση**" όταν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Έτσι, για να χαρακτηριστεί μία μίσθωση ως χρηματοδοτική, θα πρέπει να υπάρχουν κυρίως οι παρακάτω **προϋποθέσεις** που είναι:

(α) Ο εκμισθωτής θα πρέπει να **μεταβιβάσει την κυριότητα** του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι να λήξει ο χρόνος της μίσθωσης.

(β) Ο μισθωτής **να έχει το δικαίωμα να αγοράσει** το περιουσιακό στοιχείο σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί, έτσι που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα της αγοράς θα ασκηθεί.

(γ) Η **διάρκεια της μίσθωσης** να εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, μολοντί ο τίτλος της κυριότητας δεν μεταβιβάζεται.

(δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης η **παρούσα αξία** των ελάχιστων μισθωμάτων να είναι περίπου ίδια με την **πραγματική αξία** του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

(ε) Αν ο μισθωτής μπορεί να **ακυρώσει τη μίσθωση**, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση να καλύπτονται από το μισθωτή.

(στ) **Κέρδη και ζημίες** από τη διακύμανση της πραγματικής αξίας του υπολοίπου να ανήκουν στο μισθωτή.

1. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του μισθωτή με βάση τα Ε.Λ.Π.

Ο **μισθωτής** καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία τη χρηματοδοτική μίσθωση στη **χρέωση** ως "περιουσιακό στοιχείο" (π.χ. θα χρεώνεται το λογ. 13 "μηχανήματα" κλπ.) και στην **πίστωση** ως "υποχρέωση" (π.χ. θα πιστώνεται το λογ. 50 "προμηθευτές" κλπ.) που θα είναι διασπασμένη η υποχρέωση αυτή σε βραχυπρόθεσμη και σε μακροπρόθεσμη υποχρέωση. Μπορεί όμως "και αυτό είναι και το καλύτερο" να πιστώνεται ένας και μόνο λογ/σμός, έστω ο λογ/σμός 59.50.01 "Υποχρεώσεις από μισθώσεις leasing" με ολόκληρο το ποσό.

Η εγγραφή αυτή της χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται με την **καθαρή αξία** του πάγιου στοιχείου, δηλαδή με το ποσό που είναι το **χαμηλότερο** μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου πάγιου στοιχείου και της παρούσας αξίας που εμφανίζουν τα ελάχιστα συνολικά μισθώματα. Στην **παρούσα αξία** από τα ελάχιστα μισθώματα,

συμπεριλαμβάνεται και το ποσό που θα πληρώσει ο μισθωτής, όταν επιθυμεί και εφόσον ασκήσει το δικαίωμα που έχει ν' αγοράσει το μισθωμένο αυτό πάγιο στοιχείο.

Στη συνέχεια, ο μισθωτής με το **χρεωλύσιο** χρεώνει το λογαριασμό της υποχρέωσης 59.50.01 (ή το λογ/σμό 50 αν είχε προηγηθεί η μεταφορά του ποσού από το λογ/σμό 59.50.01 στο λογ. 50) και με τους **τόκους** τα χρηματοοικονομικά έξοδα της χρήσης (λογ. 65).

Ο **μισθωτής** είναι αυτός που υπολογίζει **αποσβέσεις** πάνω στο μισθωμένο πάγιο στοιχείο και μπορεί να τις εκπίπτει νόμιμα από τα φορολογητέα έσοδα της ίδιας χρήσης. Οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο που υπολογίζονται οι αποσβέσεις και στα άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση. Δηλαδή, το πάγιο αποσβένεται με βάση την **ωφέλιμη ζωή του** και όταν προβλέπεται να μη μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή, τότε η απόσβεση γίνεται με το μικρότερο ποσό μεταξύ εκείνου της ωφέλιμης ζωής και εκείνου της διάρκειας της μίσθωσης.

2. Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του εκμισθωτή με βάση τα Ε.Λ.Π.

Στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή, στην αρχή όταν παραδίνεται το μισθωμένο πάγιο στοιχείο, με το συνολικό ποσό από τα τοκοχρεωλυτικά μισθώματα που θα εισπραχθούν και με την υπολειμματική αξία των εκμισθούμενων πάγιων στοιχείων θα χρεώνεται ο λογαριασμός 30.01.05 "Πελάτες - απαιτήσεις leasing" και συγχρόνως με το ίδιο συνολικό ποσό θα πιστώνεται ένας αντίθετος λογαριασμός του λογ/σμού 13.50 "Μηχανήματα σε τρίτους με leasing".

Στη συνέχεια, κάθε φορά που θα εισπράττονται τα μισθώματα αυτά και εφόσον προηγήθηκε η εγγραφή είσπραξης των μισθωμάτων αυτών στη λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία, στη λογιστική με βάση τα Ε.Λ.Π. θα **χρεώνεται** ο λογ/σμός 70.07 (της φορολογικής λογιστικής) με όλο το ποσό των μισθωμάτων και θα **πιστώνεται** ο λογ/σμός 30.01.05 (ή ο λογ. 30.01.01 αν είχε προηγηθεί η μεταφορά του ποσού από το λογ. 30.01.05 στο λογ. 30.01.01) με το χρεωλύσιο και ο λογ. 70.07 (της λογιστικής με τα Ε.Λ.Π.) με τους τόκους leasing.

Β. Λειτουργικές μισθώσεις

Μία μίσθωση χαρακτηρίζεται ως "**λειτουργική**", αν δεν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Δηλαδή, όσες μισθώσεις δεν είναι "χρηματοδοτικές" χαρακτηρίζονται αναγκαστικά ως "λειτουργικές μισθώσεις", όπως δηλαδή χαρακτηρίζονται σήμερα με τα Ε.Λ.Π. όλες οι μισθώσεις (βλέπε και σχετικά παραδείγματα στο βιβλίο "ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΩΝ Ε.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ" των καθ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ). Στις περιπτώσεις αυτές, τα μισθώματα που καταβάλλονται θεωρούνται για το μισθωτή ως "**έξοδα χρήσης**" που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης. Φυσικά, ως "**έξοδα**" θεωρούνται για το μισθωτή και τα ποσά που καταβάλλει για ασφάλιση και για συντήρηση του μισθωμένου πάγιου στοιχείου.

Αντίθετα, τα ποσά που **εισπράττει ο εκμισθωτής ως "μισθώματα"**, θεωρούνται γιαυτόν **έσοδα** της συγκεκριμένης χρήσης που αφορούν. Για τον εκμισθωτή **τα έξοδα**

που πραγματοποιεί και συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση θεωρούνται έσοδα της ίδιας χρήσης και μεταφέρονται και αυτά όπως και τα έσοδα στην "Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης", μπορεί όμως να αποσβένονται και κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης

Σε μία πράξη **πώλησης και επαναμίσθωσης**, ο **πωλητής** ενός περιουσιακού στοιχείου μισθώνει ο ίδιος το στοιχείο αυτό. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός ενός τέτοιου συνδυασμού πώλησης με επαναμίσθωση εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

Αν η **επαναμίσθωση** αποτελεί "**χρηματοδοτική μίσθωση**", τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η επιπλέον διαφορά του εσόδου από την πώληση του στοιχείου, σε σχέση με τη λογιστική του αξία. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως "**έσοδο επόμενων χρήσεων**" και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Αν η **επαναμίσθωση** αποτελεί "**λειτουργική μίσθωση**" και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε **πραγματικές αξίες**, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση, το τυχόν κέρδος ή η ζημία της οποίας, κανονικά, μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης.

Για **λειτουργικές μισθώσεις**, αν η πραγματική τιμή του στοιχείου, κατά το χρόνο μιας πράξης πώλησης με επαναμίσθωση, είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής και πραγματικής αξίας πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

Ορισμοί και διευκρινίσεις

α) Μίσθωση είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο.

β) Χρηματοδοτική μίσθωση είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση, ή μη, του τίτλου κυριότητας.

γ) Λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

δ) Μη ακυρωτέα μίσθωση είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

(α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,

(β) με την έγκριση του εκμισθωτή

(γ) εφόσον ο μισθωτής συνάψει μία νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή

(δ) με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει μέχρι ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

ε) Έναρξη της μίσθωσης είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης.

στ) Διάρκεια της μίσθωσης είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, ακόμα και σε κάθε παραπέρα περίοδο για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

ζ) Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Δεν περιλαμβάνονται τα ενδεχόμενα μισθώματα, οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης και οι φόροι που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και στη συνέχεια επιστρέφονται σε αυτόν.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1ο Παράδειγμα: απόκτηση μηχανήματος μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing

Η εταιρία "ΚΑΜΠΑΣ" Α.Ε. με ημερομηνία 31.12.16 απόκτησε μηχανήμα "Α" μέσω **χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing** από την εταιρία "ΑΤΤΙΚΟ" Α.Ε. Στο συμβόλαιο της χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγράφονται αναλυτικά τα εξής στοιχεία:

α. Διάρκεια μίσθωσης **3 έτη** (από 1.1.17 - 31.12.19).

β. Το μηχανήμα αυτό που αποκτάται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει αναλυτικά την εξής αξία (τιμολόγιο αγοράς από τον προμηθευτή του εκμισθωτή).

Αξία μηχανήματος	290.000 ευρώ
Άμεσα (ειδικά) έξοδα μισθωτικής συμφωνίας	4.000 ευρώ
Έξοδα εγκατάστασης του μηχανήματος	<u>6.000</u> ευρώ
Σύνολο αξίας χρηματοδοτικής μίσθωσης	300.000 ευρώ
Φ.Π.Α. 24%	<u>72.000</u> ευρώ
Σύνολο	372.000 ευρώ

γ. Τα ετήσια μισθώματα της **χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing)** εμφανίζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

Πίνακας leasing μηχανήματος συνολικής αξίας 300.000 ευρώ

Ημερομηνίες που καταβάλλονται τα μισθώματα	Τόκος ετήσιος	Χρεωλύσια ετήσια	Ετήσια τοκοχρεωλύσια (μισθώματα)
31.12.17	34.000	90.000	124.000
31.12.18	22.800	101.200	124.000
31.12.19	15.200	108.800	124.000
Σύνολα	72.000	300.000	372.000

Δηλαδή, κάθε χρόνο στις 31.12 θα καταβάλλεται το ετήσιο μίσθωμα που θα είναι **124.000 ευρώ**.

δ. Με τη λήξη της μίσθωσης το μηχανήμα θα παραδοθεί στο μισθωτή σχεδόν στη μηδενική αξία (π.χ. στο ποσό **100 ευρώ**).

ε. Το μηχανήμα, υπολογίζεται ότι θα έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής **10 έτη**.

στ. Ο νόμιμος συντελεστής απόσβεσης είναι π.χ. **12% ετησίως (υποθετικά)**.

Ζητείται: Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του μισθωτή και στα βιβλία του εκμισθωτή.

Λύση**A. ΕΤΑΙΡΙΑ ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε. (μισθωτής)****A1. Λογιστικές εγγραφές με βάση τη φορολογική νομοθεσία στα βιβλία του μισθωτή (ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.)**

α) Όταν ο **μισθωτής**, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία, κατά τη διάρκεια της χρήσης, σύμφωνα με τους κανόνες της **φορολογικής νομοθεσίας**, τότε με την υπογραφή της σύμβασης της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), στα λογιστικά του βιβλία και με το ποσό **1 ευρώ** (διότι είναι ένα το μηχάνημα) και με λογαριασμούς τάξης γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή (χωρίς να εμφανίζονται στον ισολογισμό, ΣΛΟΤ 1328/16):

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.16 <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		
04.02.00.000 Μηχάνημα "Α" με leasing	1	
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
08.02.00.000 ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε./μηχ. "Α" με leasing		1
<u>Μηχάνημα "Α" με leasing</u>		

β) Με 31.12.17 καταβάλλονται τα ενοίκια leasing στην εταιρία "ΑΤΤΙΚΟ" Α.Ε., που είναι 124.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 29.760 ευρώ, σύνολο 153.760 ευρώ. Με βάση το παραστατικό της ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. και στο αναλυτικό ημερολόγιο γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή (ίδια λογιστική εγγραφή γίνεται και με ημερομηνία **31.12.18** καθώς και με ημερομηνία **31.12.19**).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17 <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα		
64.05.01.100 Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχ. υποκ. στο Φ.Π.Α.	124.000	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02.02.224 Φ.Π.Α. δαπανών με 24%	29.760	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02.00.000 Λογαριασμός όψης Νο.....		153.760
<u>Μισθώματα leasing ως τιμολόγιο Νο</u>		

γ) Με **31.12.19** το μηχάνημα "Α" αποκτάται από την εταιρία "ΚΑΜΠΑΣ" Α.Ε. με πλήρη κυριότητα αντί του ποσού **100 ευρώ** πλέον Φ.Π.Α. (π.χ. με συντελεστή Φ.Π.Α. του 2019 έστω 24%) **24 ευρώ**, σύνολο **124 ευρώ**, μέσω τραπεζίτης. Η λογιστική εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.18 <u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.124 Αγορές μηχανημάτων με 24% ΦΠΑ	100	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02.02.124 Φ.Π.Α. αγορών παγίων στοιχείων με 24%	24	
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02.00.000 Λογαριασμός όψης Νο ...		124
<u>Αγορά μηχανήματος "Α" (από leasing)</u>		

δ) Με ημερομηνία 31.12.19, επειδή το μηχάνημα "Α" αποκτάται με πλήρη κυριότητα, οι λογαριασμοί τάξης (της σελ. 514) δεν έχουν πλέον θέση και αντιλογίζονται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.19 <u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u> <u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
08.02.00.000 ΑΤΤΙΚΟ/μηχ. "Α" με leasing	1	
04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		
04.02.00.000 Μηχάνημα "Α" με leasing		1
Αντιλογισμός λογ/σμών τάξης		

A2. Λογιστικές εγγραφές με βάση τα Ε.Λ.Π. στα βιβλία του μισθωτή

Όταν λοιπόν ο **μισθωτής**, κατά τη διάρκεια της χρήσης, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τους κανόνες της **φορολογικής νομοθεσίας** (περίπτωση που προτείνεται και από τους γράφοντες), τότε με ημερομηνία την (idia μέρα ή στο τέλος του συγκεκριμένου μήνα ή το αργότερο στο τέλος του ίδιου έτους, με **βάση τα Ε.Λ.Π.**, θα πρέπει να γίνουν οι αμέσως παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

α) Με την αξία του μηχανήματος γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 2.1.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.50.013 Μηχανήματα leasing απογραφής	300.000	
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.50.000 ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (leasing)		300.000
Αγορά μηχανήματος "Α" με leasing		

β) Τα μισθώματα leasing (124.000 ευρώ) καταβάλλονται, σύμφωνα με το μισθωτήριο συμβόλαιο, συνολικά για κάθε χρήση, στο τέλος του έτους.

Με βάση λοιπόν το παραστατικό στοιχείο που εκδίδει η εκμισθώτρια εταιρία "ΑΤΤΙΚΟ" Α.Ε., στα βιβλία του μισθωτή που είναι η εταιρία "ΚΑΜΠΑΣ" Α.Ε. γίνεται η εξής εγγραφή με 31.12.17 (idia εγγραφή γίνεται και με ημερομηνίες **31.12.18** και **31.12.19**).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
59 Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.50.50.000 ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (leasing)	90.000	
65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		
65.04.05.000 Τόκοι από μισθώσεις leasing	34.000	
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα		
64.05.01.100 Ενοίκια μίσθωσης leasing		124.000
Μεταφορά ενοικίων στα Ε.Λ.Π.		

γ) Υπολογίζονται οι **αποσβέσεις** στα βιβλία με **βάση τα Ε.Λ.Π.**, ως εξής: αξία μηχανήματος 300.000 ευρώ και ωφέλιμος χρόνος ζωής **10 έτη**, οπότε έχουμε: $300.000/10 \text{ έτη} = \mathbf{30.000 \text{ ευρώ ετήσιες αποσβέσεις}}$. Με το ποσό λοιπόν 30.000 ευρώ γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή με 31.12.17 (ίδια εγγραφή γίνεται και στις **31.12.18** καθώς και στις **31.12.19**).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.21.17 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66 Αποσβέσεις		
66.03.50.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων leasing	30.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.50.013 Σωρευμ. αποσβ. μηχ/των leasing		30.000
<u>Υπολογισμός αποσβέσεων με 31.12.17</u>		

δ) Όμοιες λογιστικές εγγραφές με εκείνες που έγιναν πιο πάνω (περιπτώσεις **β** και **γ**, σελ. 515, 516) για τη χρήση 2017 γίνονται και με 31.12.18 καθώς και με 31.12.19 για τις χρήσεις 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Όμως, με ημερομηνία **31.12.19**, επειδή το μηχάνημα "Α" αποκτάται με πλήρη κυριότητα, γίνονται με βάση τα Ε.Λ.Π. και οι παρακάτω δύο λογιστικές εγγραφές, μία με την αρχική αξία του μηχανήματος που είναι 300.000 ευρώ και μία άλλη με τις αποσβέσεις των 3 ετών 2017, 2018 και 2019 που είναι συνολικά $30.000 \times 3 = \mathbf{90.000 \text{ ευρώ}}$, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.19 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.00.000 Μηχανήματα απογραφής χωρίς νόμο	300.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.50.013 Μηχανήματα leasing απογραφής		300.000
<u>Μεταφορά λογ. 13.50 στο λογ. 13.00</u>		
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.50.013 Σωρευμ. αποσβ. μηχανημάτων leasing	90.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.00.000 Σωρευμ. αποσβέσεις μηχανημάτων		90.000
<u>Μεταφορά λογ. 13.02.50 στο λογ. 13.02.00</u>		

ε) Η εγγραφή **γ** (σελ. 516) που έγινε με ποσό αξίας **100 ευρώ** με βάση τη φορολογική νομοθεσία **δεν ακυρώνεται, διότι είναι ένα πραγματικό γεγονός με πραγματικά παραστατικά.**

B. ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε. (εκμισθωτής)**B1. Λογιστικές εγγραφές με βάση τη φορολογική νομοθεσία στα βιβλία του εκμισθωτή (ΑΤΤΙΚΟ Α.Ε.)**

α) Όταν ο **εκμισθωτής**, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία, κατά τη διάρκεια της χρήσης, με βάση τους κανόνες της **φορολογικής νομοθεσίας**, τότε με την αξία αγοράς του μηχανήματος αυτού με σκοπό την εκμίσθωσή του στη συνέχεια με το σύστημα leasing, προβαίνει στην αμέσως παρακάτω λογιστική εγγραφή ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.124	Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 24%	300.000	
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02.02.124	Φ.Π.Α. αγορών παγίων με 24%	72.000	
	50 Προμηθευτές		
	50.01.00.000 Προμηθευτής		372.000
<u>Ως τιμολόγιο Νο</u>			

β) Όταν στη συνέχεια υπογράφεται η σύμβαση της χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing και το μηχάνημα μεταφέρεται στις εγκαταστάσεις της εταιρίας ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε. που είναι ο μισθωτής, τότε για το ποσό **300.000 ευρώ**, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 2.1.17	<u>ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.113	Μηχάνηματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.	300.000	
	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
	13.01.01.100 Μηχάνηματα leasing σε τρίτους		300.000
<u>Μηχάνημα "Α" leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.</u>			

γ) Με ημερομηνία 31.12.17 υπολογίζονται οι αποσβέσεις με βάση τα έτη της σύμβασης, δηλαδή $300.000/3$ έτη = **100.000 ευρώ** ετήσιες αποσβέσεις (άρθρο 24 παρ. 4 Ν. 4172/13). Η λογιστική εγγραφή γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
66	Αποσβέσεις		
66.03.00.000	Αποσβέσεις μηχανημάτων	100.000	
	13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
	13.02.02.113 Σωρευμ. αποσβ. μηχανημάτων leasing		100.000
<u>Αποσβέσεις μηχανημάτων leasing 2017</u>			

δ) Με ημερομηνία 31.12.17, για να εισπραχθούν τα ενοίκια εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με ποσό 124.000 + Φ.Π.Α. 24% 29.760 ευρώ, σύνολο 153.760 ευρώ. Η σχετική εγγραφή, για το γεγονός αυτό, αν είναι μέσω τραπεζής, γίνεται ως εξής:

518

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.17 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02.00.000 Λογ/σμός όψης Νο ...	153.760	
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		
70.07.01.024 Έσοδα από μισθώματα leasing με 24%		124.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02.20.024 Φ.Π.Α. από μισθώματα leasing με 24%		29.760
<u>Μισθώματα leasing έτους 2017</u>		

ε) Με ημερομηνία 31.12.17, ο λογ/σμός 13.01.01.100 "Μηχανήματα leasing σε τρίτους" με το ποσό **300.000 ευρώ** χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 13.01.01.124 "Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 24%" με το ίδιο ποσό για να εξισωθεί και ο λογαριασμός αυτός, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.17 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.100 Μηχανήματα leasing σε τρίτους	300.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.024 Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 24%		300.000
<u>Αντιλογισμός και εξίσωση των λογ/σμών αυτών</u>		

στ) Ίδιες με τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, της περίπτωσης γ (σελ. 517) που αφορά τις επήσεις αποσβέσεις και της περίπτωσης δ (σελ. 518) που αφορά τα ενοίκια (μισθώματα leasing), γίνονται και με ημερομηνία **31.12.17** για τις αποσβέσεις και τα μισθώματα του έτους 2018, καθώς και με ημερομηνία **31.12.19** για τις αποσβέσεις και τα μισθώματα του έτους 2019.

ζ) Με ημερομηνία 31.12.19 τελειώνει η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης leasing και σύμφωνα με το σχετικό συμβόλαιο η εταιρία "ΚΑΜΠΑΣ" Α.Ε. αποκτά το μηχάνημα αυτό με πλήρη κυριότητα αντί τιμήματος **100 ευρώ**.

Η εταιρία λοιπόν "ΑΤΤΙΚΟ" Α.Ε. εκδίδει για την πώληση αυτή ένα τιμολόγιο με αξία **100 ευρώ** + Φ.Π.Α. (π.χ. 24% για τη χρήση 2019) **24 ευρώ**, σύνολο **124 ευρώ**. Η εγγραφή για το γεγονός αυτό, αν είναι μέσω τραπεζής, γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.19 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02.00.000 Λογαριασμός όψης Νο	124	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.224 Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 24%		100
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02.01.124 Φ.Π.Α. πωλήσεων παγίων με 24%		24
<u>Τιμολόγιο πώλησης Νο</u>		

η) Με ημερομηνία 31.12.19, όπως προκύπτει και από τις σχετικές λογιστικές εγγραφές των 3 ετών, ο λογαριασμός 13.02.02.113 "Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανημάτων leasing" παρουσιάζεται **πιστωμένος** με το συνολικό ποσό **300.000 ευρώ** (100.000 ετήσιες αποσβέσεις X 3 έτη = 300.000 ευρώ). Με ίδια ημερομηνία παρουσιάζεται με **πιστωτικό υπόλοιπο 100 ευρώ** και ο λογαριασμός 13.01.01.224 "Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 24%". Οι δύο αυτοί λογαριασμοί χρεώνονται για να εξισωθούν και πιστώνεται με το συνολικό τους ποσό ο λογαριασμός 13.01.01.113 "Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.", ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.19 <u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u> <u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.02.113 Σωρευμ. αποσβ. μηχανημάτων leasing	300.000	
13.01.01.224 Πωλήσεις μηχανημάτων leasing με 24%	100	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.113 Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.		300.100
<u>Μεταφορά λογ/σμών για τακτοποίηση</u>		

θ) Μετά και από την πιο πάνω λογιστική εγγραφή, ο λογαριασμός 13.01.01.113 "Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε." εμφανίζεται **χρεωμένος** με το ποσό **300.000 ευρώ** (από β εγγραφή, σελίδας 517) και **πιστωμένος** με το ποσό **300.100 ευρώ** (από η εγγραφή, σελίδας 519). Επειδή είναι μεγαλύτερο το ποσό της πίστωσης, η διαφορά **100 ευρώ** (300.100 - 300.000 = 100 ευρώ) θεωρείται κέρδος από πώληση μηχανήματος leasing. Με το ποσό **100 ευρώ** γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.19 <u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u> <u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.113 Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.	100	
75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		
75.01.02.001 Κέρδη από εκποίηση μηχανημάτων leasing		100
<u>Κέρδη από πώληση μηχανήματος "Α"</u>		

B2. Λογιστικές εγγραφές με βάση τα Ε.Λ.Π. στα βιβλία του εκμισθωτή "ΑΤΤΙΚΟ" Α.Ε.

α) Όταν παραδίνεται το μισθωμένο μηχανήμα στην εταιρία "ΚΑΜΠΑΣ" Α.Ε., γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 2.1.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ</u> <u>ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
30 Πελάτες		
30.01.05.000 Καμπάς Α.Ε. (leasing)	300.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.113 Μηχανήματα leasing στην ΚΑΜΠΑΣ Α.Ε.		300.000
<u>Ως χρηματοδοτική σύμβαση leasing No</u>		

β) Στις 31.12.17 εισπράττεται το **μίσθωμα leasing** του έτους 2017 που είναι συνολικά 124.000 ευρώ. Το ποσό αυτό απεικονίζεται στην πίστωση του λογ/σμού 70.07.01.024 "έσοδα από μισθώματα leasing με 24%" στην εγγραφή της σελίδας 518 που έγινε με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Το ποσό **124.000 ευρώ** αναλύεται σε τόκους **34.000 ευρώ** και σε χρεωλύσιο **90.000 ευρώ** (βλέπε πίνακα σελίδας 513). Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. ως "έσοδα" θεωρούνται μόνο οι τόκοι. Για το λόγο αυτό γίνεται η πιο κάτω λογιστική εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών		
70.07.01.024 Έσοδα από μισθώματα leasing με 24%	124.000	
30 Πελάτες		
30.01.05.000 Καμπάς Α.Ε. (leasing)		90.000
72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		
72.50.01.000 Έσοδα από τόκους leasing		34.000
<u>Εγγραφή τακτοποίησης εσόδων από τόκους</u>		

Ίδια με την πιο πάνω λογιστική εγγραφή (**β**) γίνεται και με ημερομηνία **31.12.18** καθώς και με **31.12.19**, φυσικά με διαφορετικά τα αντίστοιχα ποσά.

γ) Με 31.12.17, στη λογιστική με τα Ε.Λ.Π. **ακυρώνεται η εγγραφή για τις αποσβέσεις** που έγινε με βάση τη φορολογική νομοθεσία (βλέπε σελ. 517). Αυτό γίνεται διότι με βάση τα Ε.Λ.Π. εγγραφές για τις αποσβέσεις ενεργεί μόνο ο μισθωτής (και όχι ο εκμισθωτής). Η ακυρωτική λογιστική εγγραφή λοιπόν γίνεται ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.02.02.113 Σωρευμ. αποσβ. μηχανημάτων	100.000	
66 Αποσβέσεις		
66.03.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων		100.000
<u>Ακύρωση εγγραφής αποσβέσεων</u>		

Ίδια ακυρωτική λογιστική εγγραφή γίνεται και με ημερομηνία **31.12.18** καθώς και με ημερομηνία **31.12.19**.

δ) Με 31.12.17 γίνεται και η παρακάτω λογιστική εγγραφή για τακτοποίηση με το ποσό 300.000 ευρώ με χρέωση του λογαριασμού 13.01.01.100 και με πίστωση του λογαριασμού 13.01.01.124, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.17 <u>ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.100 Μηχανήματα leasing σε τρίτους	300.000	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός		
13.01.01.124 Αγορές μηχανημάτων για εκμίσθωση με 24%		300.000
<u>Τακτοποίηση αντιθέτων λογ/σμών</u>		