

Τεχνικές Λογιστικής

ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΑ ΜΕΣΑ

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	2
1. Εισαγωγή.....	5
2. Η τεχνική της Διπλογραφίας, η Περιουσία και οι Υποχρεώσεις, οι Λογαριασμοί και η Ισοζύγιση.....	5
2.1 Η τεχνική της Διπλογραφίας.....	5
2.2 Η Περιουσία	5
2.3 Οι Λογαριασμοί	7
2.4 Η Ισοζύγιση	8
2.5 Λογιστικά Γεγονότα, Άρθρα, Παραστατικά, Βιβλία και Οικονομικές Καταστάσεις	10
2.6 Η Λογιστική Εργασία – Λογιστικό Κύκλωμα.....	34
3. Μη Νομισματικά Περιουσιακά Στοιχεία	35
3.1 Πάγιο ενεργητικό (Fixed Assets).....	35
3.2 Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Αποθέματα (Current Assets)	36
4. Ενσώματα πάγια στοιχεία	36
4.1 Τρόποι κτήσεως των παγίων στοιχείων.....	38
4.2 1η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, τοις μετρητοίς και με πίστωση.....	38
4.3 2 ^η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Διαχωρισμός της αξίας του οικοπέδου από το κτίριο. ...	39
4.4 3η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Με πίστωση, προκαταβολές και διακανονισμό.	40
4.5 4η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, με Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων.....	41
4.6 5η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, τα Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων.....	42
4.7 6η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, η Αγορά παγίου με προθεσμιακό διακανονισμό.....	43
4.8 7η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, η Αγορά παγίου με ανταλλαγή με άλλο πάγιο.....	46
4.9 8η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Ίδιο κατασκευή – Ίδιο παραγωγή.	47
5. Αποσβέσεις των παγίων στοιχείων (Depreciation – Amortization)	49
5.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία – παράγοντες μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων	49
5.2 Προσδιοριστικοί παράγοντες αποσβέσεων	50
5.3 Μέθοδοι απόσβεσης	51
5.4 Μέθοδος του σταθερού ποσού ή σταθερή μέθοδος.....	53
5.5 Περιπτώσεις εφάπαξ απόσβεσης	56
5.6 Αποσβέσεις στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του παγίου.....	56
5.7 Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόσβεση του παγίου στοιχείου. Φθίνουσες μέθοδοι αποσβέσεων.....	57
5.8 Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.....	59
5.9 Ειδικές μέθοδοι αποσβέσεων.....	60
5.10 Ανασκόπηση Μεθόδων Απόσβεσης	61
5.11 Εφαρμογή υπολογισμού με διάφορες μεθόδους αποσβέσεων, με χρήση αποκλειστικά στοιχείων από τα βιβλία μιας επιχείρησης.	62

5.12	Λογιστικές μέθοδοι διενέργειας αποσβέσεων	63
5.13	Πίνακας παγίων επιχειρήσεων	64
6.	Πώληση παγίων στοιχείων.....	64
7.	Τα Ακίνητα (Property Assets).....	66
7.1	Οι χρήσεις και ο προορισμός των ακινήτων και τα χαρτοφυλάκια ακινήτων.....	68
7.2	Λήψη Αποφάσεων και Διαχειριστική Λογιστική στα Ακίνητα	69
7.3	Χαρτοφυλάκιο ιδιο χρησιμοποιούμενων ακινήτων.....	74
7.4	Μεταβολή στην αξία των ακινήτων	79
7.5	Ακίνητα μέσω Επιχορηγήσεων.....	81
7.6	Χαρτοφυλάκιο διαθεσίμων προς πώληση ακινήτων	82
7.7	Χαρτοφυλάκιο ακινήτων ως στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού.....	83
7.8	Χαρτοφυλάκιο επενδυτικών ακινήτων	85
7.9	Χαρτοφυλάκιο ακινήτων διαμέσου Leasing	88
7.10	Έλεγχος Απομείωσης της αξία πάγιων στοιχείων	91
7.11	Υπολογισμός εύλογης αξίας πάγιου στοιχείου – Asset Fair Value	92
8.	Αποθέματα (Inventories).....	92
8.1	Ορισμός και έννοια των αποθεμάτων.....	92
8.2	Κύκλος αποθεμάτων	94
8.3	Λογαριασμοί αποθεμάτων και η λειτουργία τους	94
8.4	Κόστος Αποθεμάτων	96
8.5	Επιστροφές και εκπτώσεις αγορών	105
9.	Αποτίμηση αποθεμάτων.....	108
9.1	Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθεμάτων.....	109
9.2	Μέθοδος FIFO.....	110
9.3	Μέθοδος LIFO.....	113
9.4	Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.....	115
9.5	Η μέθοδος του βασικού (σιδηρούν) αποθέματος.	117
9.6	Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.....	117
9.7	Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.....	117
9.8	Αποτίμηση των κοινά παραγόμενων προϊόντων.	117
9.9	Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.	117
9.10	Κόστος Πωληθέντων ή αναλωμένων αποθεμάτων.....	118
9.11	Αποτίμηση μεταξύ των μεθόδων του LC και του NRV και Μελέτη περίπτωσης για κόστος αποθεμάτων.....	118
9.12	Λογιστικά πρότυπα για τα Αποθέματα	119
10.	Πωλήσεις.....	119
10.1	Λειτουργία των λογαριασμών πωλήσεων.....	119
10.2	Αποτίμηση των εμπορευμάτων και προσδιορισμός του Μεικτού Κέρδους.....	127

10.3	Εγγραφές τέλους χρήσης	129
------	------------------------------	-----

1. Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό του βιβλίου περιγράφονται και αναλύονται οι τεχνικές, μέθοδοι και εκτιμητικές πρακτικές που αναφέρονται και χρησιμοποιούνται από τη Λογιστική. Αρχικά ασχολούμαστε με την τεχνική της διπλογραφίας και την χρήση των «λογαριασμών» διαμέσου των οποίων συλλέγεται η αναγκαία χρηματοοικονομική πληροφόρηση για την επιχειρηματική λήψη αποφάσεων. Στη συνέχεια δίνουμε βαρύτητα στους λογαριασμούς για τα «μη-νομισματικά μεγέθη» που τους κατατάσσουμε σε δύο κατηγορίες αυτές των Παγίων περιουσιακών στοιχείων (fixed – Tangible – Intangible Assets, Depreciations & Amortizations of fixed Assets) με έμφαση στα ακίνητα (Property Assets) και αυτούς των αποθεμάτων (Inventories, Stock, Goods, Commodities, Direct and Indirect materials, Consumption Goods, Sales and Cost of Goods Sold). Στην προτελευταία ενότητα του παρόντος κεφαλαίου ασχολούμαστε με τα νομισματικά μεγέθη και τις χρηματοοικονομικές απαιτήσεις, υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικούς τίτλους χρέους, δάνεια (Claims, Accounts Receivables, Customers, Accounts Payable, Suppliers, Notes, Securities, Shares, Bonds, Long and Short term Loans, Interest Rates, Interest Income and Interest Expenses). Στην τελευταία ενότητα παραθέτουμε την μέτρηση της εύλογης αξίας καθώς και τον έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τα διεθνή (προσαρμόζονται και τα Ελληνικά) και τα Αμερικανικά Λογιστικά πρότυπα. Τέλος ως παραρτήματα παρέχονται το παλαιό λογιστικό σχέδιο με το ΠΔ 1123 και τα Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 με τις προτεινόμενες από αυτά μορφές για τις δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται προσπάθεια να κρατηθεί ο καθαρά τεχνικός του χαρακτήρας αναπτύσσοντας όλες τις αναγκαίες εκτιμητικές μεθόδους ανά ενότητα. Η χρήση των λογαριασμών γίνεται τόσο με τους νέους κωδικούς που προτείνονται από τα Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 όσο και με αυτούς του παλαιού Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ΕΓΛΣ με το ΠΔ 1123.

2. Η τεχνική της Διπλογραφίας, η Περιουσία και οι Υποχρεώσεις, οι Λογαριασμοί και η Ισοζύγιση.

2.1 Η τεχνική της Διπλογραφίας

Η τεχνική της διπλογραφίας αναπτύχθηκε ως αναγκαιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων από του Εμπόρους. Καταγράφηκε και δημοσιοποιήθηκε από τον Λούκα Μπαρτολομέο ντε Πατσιόλι (1447–1517) και στα Ιταλικά Luca Bartolomeo de Pacioli ή Paccioli ή Paciolo, στο βιβλίο του Summa de arithmetica, geometria, Proportioni et proportionalita (Βενετία 1494). Στο βιβλίο αυτό για πρώτη φορά αναφέρεται και δημοσιοποιείται η μέθοδος της διπλογραφίας (Χρεωστικές και Πιστωτικές Εγγραφές) που κατά την περίοδο της αναγέννησης χρησιμοποιούσαν οι Ενετοί έμποροι. Πρέπει επιπρόσθετα για την επιστημονική διασύνδεση να σημειωθεί και το ότι αυτός εκτός από «πατέρα της λογιστικής» ήταν δάσκαλος μαθηματικών και επιστήθιος φίλος του Λεονάρντο Ντα Βίντσι.

2.2 Η Περιουσία

Για την επίτευξη των στόχων της η επιχείρηση διαθέτει διάφορα οικονομικά αγαθά που καλούνται περιουσιακά στοιχεία. Από οικονομική άποψη περιουσία είναι το σύνολο των αγαθών που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, και στα οποία έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια της επιχείρησης. Από νομική άποψη περιουσία είναι το σύνολο των δικαιωμάτων του προσώπου που είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως. Με την έννοια αυτή στην περιουσία περιλαμβάνονται τόσο τα δικαιώματα, όσο και οι υποχρεώσεις του προσώπου. Δεν υπάρχει ομοφωνία μεταξύ των ερευνητών της Λογιστικής και της οικονομικής των επιχειρήσεων σχετικά με την έννοια της περιουσίας. Άλλοι ως περιουσία δέχονται τα στοιχεία τόσο του ενεργητικού, όσο και του παθητικού (ευρεία έννοια), και άλλοι δέχονται ότι περιουσιακά στοιχεία είναι μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού ενώ οι υποχρεώσεις (προς τρίτους και προς τους εταίρους-μετόχους) δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία.

Καθιερωμένη είναι η δεύτερη άποψη, σύμφωνα με την οποία περιουσιακά στοιχεία είναι τα στοιχεία του ενεργητικού, ενώ η καθαρή θέση και οι υποχρεώσεις δεν συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, αλλά είναι μεγέθη του ισολογισμού ή της περιουσιακής διάρθρωσης που ονομάζονται Υποχρεώσεις ή Παθητικό.

2.2.1 Ενεργητικό (Assets)

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών που είναι δυνατόν να αποτιμηθούν σε νομισματικές μονάδες, ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, και η επιχείρηση προσδοκά από τη χρήση τους μελλοντικά οφέλη. Σύμφωνα λοιπόν με τον ορισμό, για να αναγνωριστεί ως στοιχείο ενεργητικού ένα αγαθό, θα πρέπει να ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- i. Το στοιχείο να είναι οικονομικό αγαθό, να ικανοποιεί δηλαδή οικονομικές ανάγκες.
- ii. Να ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.
- iii. Από τη χρήση του η επιχείρηση να προσδοκά μελλοντικά οφέλη.
- iv. Να είναι δυνατή η χρηματική του αποτίμηση ώστε να είναι δυνατή η εμφάνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

2.2.2 Παθητικό (Liabilities)

Το παθητικό είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε :

α) υποχρεώσεις προς τρίτους, β) υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχείρησης.

Υποχρεώσεις προς τρίτους.

Είναι οι χρηματοοικονομικές οφειλές της επιχείρησης που θα εξοφληθούν από την εκχώρηση στοιχείων του ενεργητικού.

Καθαρή θέση.

Είναι η διαφορά μεταξύ ενεργητικού και των υποχρεώσεων προς τρίτους. Η καθαρή Θέση εκφράζει τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους φορείς (εταίρους μετόχους). Η υποχρέωση της επιχείρησης στους εταίρους της προέρχεται από την επιστροφή των χρημάτων που αυτοί έχουν βάλει

στην επιχείρηση όταν αυτή κλείσει αλλά και από τα τυχόν κέρδη της επιχείρησης που διαχρονικά αυτή έβγαλε για λογαριασμό των εταίρων της.

2.3 Οι Λογαριασμοί

Λογαριασμό μπορεί να αποτελέσει το οτιδήποτε παράγει πληροφορία αναγκαία για τη λήψη αποφάσεων από τους επιχειρηματίες. Η πληροφορία παρέχεται-συλλέγεται από διπλογραφικές εγγραφές, Χρεώσεις ή Πιστώσεις, των συμβάντων που αφορούν μια επιχείρηση που καλούνται «Λογιστικά Γεγονότα» και καταγράφονται στους λογαριασμούς. Η μορφή του λογαριασμού είναι η παρακάτω:

Μορφή Λογαριασμού	
Χρέωση	Πίστωση

Η πληροφορία παρέχεται-συλλέγεται και μπορεί να αποτελέσει μια Χρέωση ή μια Πίστωση, τα αθροίσματα των Χρεώσεων και των Πιστώσεων αλλά και ο συμψηφισμός του Αθροίσματος των Χρεώσεων με τις Πιστώσεις (Απόλυτη Τιμή [$\text{Αθροισμα Χρεώσεων} - \text{Αθροισμα Πιστώσεων}$]) που εξάγει το Χρεωστικό ή Πιστωτικό υπόλοιπο ενός λογαριασμού. Σημειώνεται ότι ανάλογα με το είδος του ένας λογαριασμός μπορεί να έχει χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο και ότι δεν υπάρχουν στην λογιστική τα πρόσημα ($\pm$) στους αριθμούς. Οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε λογαριασμούς Περιουσίας – Ενεργητικού, σε Υποχρεώσεων – Παθητικού και σε Καθαρής Περιουσίας – Καθαρής Θέσης – Ιδίων κεφαλαίων. Σε σχέση με τη Χρέωση και την Πίστωση αυτό έχει να κάνει σχέση και με την ισοζύγηση όπως θα δούμε παρακάτω αλλά γενικά η Χρέωση αποτελεί αύξηση κάθε μορφής - λογαριασμού περιουσίας και Πίστωση αύξηση κάθε μορφής - λογαριασμού υποχρεώσεων και αντίστροφα δηλαδή η Πίστωση αποτελεί μείωση κάθε μορφής - λογαριασμού περιουσίας και η Χρέωση μείωση κάθε μορφής - λογαριασμού υποχρεώσεων. Έτσι πάντα $X=P$ ισότητα την οποία αναλύουμε με την Ισοζύγηση.

Οι επιχειρήσεις θέλουν να έχουν πληροφόρηση για πολλά θέματα που αφορούν την δραστηριότητα τους ως εκ τούτου έχουν και ένα μεγάλο αριθμό λογαριασμών. Οι λογαριασμοί-μεταβλητές των επιχειρήσεων αποτελούν στην πράξη μια λίστα (chart of accounts) που καλείται λογιστικό σχέδιο εντός του οποίου οργανώνονται σε ομάδες λογαριασμών (group of accounts). Οι λογαριασμοί διαφοροποιούνται επίσης σε συγκεντρωτικούς και αναλυτικούς λογαριασμούς. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα και διαμορφώνουν το σύνολο των χρεώσεων, των πιστώσεων καθώς και τα υπόλοιπα τους. Στους συγκεντρωτικούς τα αθροίσματα των χρεώσεων, των πιστώσεων καθώς και τα υπόλοιπα τους προκύπτουν από τα αντίστοιχα αθροίσματα τις αμέσως

κατώτερης-αναλυτικότερης κατηγορίας λογαριασμών. Οι ανάπτυξη των κωδικών των λογαριασμών σε ένα λογιστικό σχέδιο ακολουθεί την δεκάβαθμη κλίμακα και έχει την παρακάτω μορφή:

Βαθμίδα Λογαριασμο ύ	Κωδικός Αριθμός λογαριασμού	Μέγιστοι Αριθμοί Ομάδων-Λογαριασμών
Ομάδα	D ₀ ή απλά D	1...9 Ανώτερος αριθμός 9
1ου Βαθμού	D ₀ D ₁ ή απλά DD	100 ανά Ομάδα
2ου Βαθμού	D ₀ D ₁ .D ₂ D ₂ ή απλά DD.DD	10.000 ανά Ομάδα και 100 ανά 1 ^{ου} Βαθμού
3ου Βαθμού	D ₀ D ₁ .D ₂ D ₂ .D ₃ D ₃ ή απλά DD.DD.DD	1.000.000 ανά Ομάδα και 10.000 ανά 1 ^{ου} Βαθμού και 100 ανά 2ου Βαθμού
4ου Βαθμού	D ₀ D ₁ .D ₂ D ₂ .D ₃ D ₃ .D ₄ D ₄ ή απλά DD.DD.DD.DD	100.000.000 ανά Ομάδα και 1.000.000 ανά 1 ^{ου} Βαθμού και 10.000 ανά 2ου Βαθμού και 100 ανά 3ου Βαθμού

*Ο δείκτης δείχνει τη
βαθμίδα λογαριασμού

* μέγιστος αριθμός λογαριασμών που μπορεί να υπάρξουν

Τέλος σημειώνουμε ότι τα αθροίσματα και τα υπόλοιπα των χρεώσεων και των πιστώσεων καθώς και τα υπόλοιπα μπορεί να είναι σε ποσότητες με διαφορετικές μονάδες μέτρησης (πχ τεμάχια ή κιλά ή KW ή...), τότε λέμε ότι ακολουθούμε Ποσοτική Λογιστική ή απλά Λογιστική. Όταν μετατρέπουμε όλους τους λογαριασμούς σε κοινή μονάδα μέτρησης αυτή δεν μπορεί να είναι άλλη από την νομισματική μονάδα της χώρας που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση (στην Ευρώπη το ευρώ €, στην Αμερική το δολάριο \$, στην Αγγλία η λίρα £, στην Ιαπωνία το γιεν ¥). Στην περίπτωση που οι λογαριασμοί τηρούνται σε διαφορετικά νομίσματα τότε αναπτύσσεται η Λογιστική Συναλλάγματος που απαιτεί την χρήση συναλλαγματικών ισοτιμιών για την τελική μετατροπή όλων των λογαριασμών στο Τοπικό Νόμισμα της Έδρας της Εταιρείας. Η νομισματική λογιστική καλείται και χρηματοοικονομική λογιστική.

2.4 Η Ισοζύγηση

Είναι λογικό-αυταπόδεικτο και αποτελεί ταυτοτική μαθηματική μορφή το ότι αν από την Περιουσία κάποιου ατόμου ή κάποιας επιχείρησης ή οντότητας γενικότερα αφαιρέσεις τις υποχρεώσεις της τότε υπολογίζεις την καθαρή της περιουσία. Σύμφωνα με τα παραπάνω

Περιουσία – Υποχρεώσεις = Καθαρή Περιουσία ή αντίστοιχα με την ορολογία της λογιστικής

Ενεργητικό (Ε) – Παθητικό(Π) = Καθαρή Θέση (ΚΘ) ή Ίδια Κεφάλαια και με χρήση συμβόλων

$E - \Pi = K\Theta \Leftrightarrow E = \Pi + K\Theta$. Η μορφή αυτή επιτρέπει την ισοζύγηση των διαφόρων ειδών λογαριασμών δηλαδή το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών ενεργητικού (περιουσίας) πρέπει να είναι ίσο με το άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών Παθητικού (Υποχρεώσεων) και Καθαρής Θέσης (Καθαρής περιουσίας). Η ταυτότητα αυτή καλείται και «Λογιστική Ισότητα ή Ταυτότητα». Αφού λοιπόν τα υπόλοιπα των λογαριασμών είναι ίσα συνεπάγεται και τα αθροίσματα των χρεώσεων και των πιστώσεων που τα βγάζουν πρέπει

να είναι ίσα άρα δεύτερη Ισοζύγισή $X=P$. Για να συμβαίνει όμως αυτό θα πρέπει η καθαρή θέση (καθαρή Περιουσία) για την επιχείρηση-οντότητα να έχει τον χαρακτήρα υποχρέωσης. Η υπέρβαση που πραγματοποιεί η διπλογραφία όπου ταυτίζεται με την πραγματικότητα στην περίπτωση εταιρείας όπου αυτή ανήκει σε περισσότερα από ένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, η καθαρή περιουσία της οντότητας ανήκει στους εταίρους ή μετόχους της, ανάλογα με την μορφή της, άρα αποτελεί μια υποχρέωση της οντότητας-εταιρείας προς αυτούς. Αυτό είναι ποιο ξεκάθαρο στην περίπτωση όπου μια εταιρεία – οντότητα διαλύεται – εκκαθαρίζεται τότε αφού πληρωθούν όλες οι άλλες υποχρεώσεις ότι περιουσιακό στοιχείο (συνήθως μετρητά) έχει απομείνει στην εταιρεία αυτή υποχρεούται (έχει υποχρέωση) να το αποδώσει στους εταίρους της. Για το λόγο αυτό πολλές φορές στη λογιστική θεωρείται ότι το Παθητικό περιλαμβάνει και την Καθαρή θέση και έτσι έχουμε $\text{Παθητικό} = \text{Υποχρεώσεις} + \text{Υποχρεώσεις στους Εταίρους (δηλαδή ΚΘ)}$ ή με συντομογραφία $\Pi = Y + K\Theta$ άρα και $E=\Pi$ άρα και $X=\Pi$. Οι ισότητες ή ταυτότητες αυτές αποτελούν εναλλακτικές μορφές της Λογιστικής Ισότητας ή Ταυτότητας.

Αναγκαία διαδικασία για τους εμπόρους ή τους επιχειρηματίες αλλά και για τον οποιοδήποτε ή τους οποιουσδήποτε δημιουργούν μια οντότητα – επιχείρηση είναι η επιμέτρηση του Αποτελέσματος από την επιχειρηματική δράση μέσα σε μια περίοδο, συνήθως ένα έτος ή μία επιχειρηματική- εταιρική «Οικονομική Χρήση». Με απλά λόγια αν έβγαλαν κέρδος ή είχαν ζημιά και αφού η καθαρή θέση είναι υποχρέωση ως προς τους επιχειρηματίες ή εταίρους, αντίστοιχα αν αύξησαν ή μείωσαν την ΚΘ. Το Κέρδος (Profit) και η Ζημία (Loss) προέρχονται από των συμψηφισμό των Εσόδων (Income) με τα Έξοδα (Expenses) μιας Περιόδου δηλαδή έχουμε $\text{Κέρδος} = \text{Έσοδα} - \text{Έξοδα} > 0$ ή $\text{Έσοδα} > \text{Έξοδα}$ και $\text{Ζημία} = \text{Έσοδα} - \text{Έξοδα} < 0$ ή $\text{Έσοδα} < \text{Έξοδα}$. Για την συλλογή της πληροφορίας για τα έσοδα και τα έξοδα η διπλογραφία αναπτύσσει ξεχωριστούς λογαριασμούς Εσόδων και Εξόδων που ισχύουν εντός μια περιόδου δηλαδή την 1/1 εκάστου ημερολογιακού έτους ξεκινούν με υπόλοιπο μηδέν (0) την 31/12 λαμβάνουν το μεγαλύτερο τους υπόλοιπο και τότε συμψηφίζονται μεταξύ τους για να βγάλουν τα κέρδη ή τις ζημίες και ξεκινούν με μηδέν το επόμενο έτος εκ νέου. Το παραπάνω θυμίζει ένα όργανο μέτρησης μιας επίδοσης και προσομοιάζουν οι λογαριασμοί αυτοί με τις μεταβλητές ροής στα μαθηματικά (Flow Variables). Οι λογαριασμοί, τώρα, που έχουν πάντα κάποιο υπόλοιπο ανεξαρτήτως περιόδου όσο αυτοί υπάρχουν προσομοιάζουν τις αποθεματικές μεταβλητές στα μαθηματικά (Stock Variables). Ένα παράδειγμα εκτός λογιστικής για τέτοιου τύπου λογαριασμούς-μεταβλητές είναι το ΑΕΠ να αποτελεί μια μεταβλητή ροής (Flow Variable) και μετρά την παραγωγή σε ένα χρόνο και με τον Εθνικό Πλούτο να αποτελεί αποθεματική μεταβλητή (Stock Variable).

Αναφέραμε ποιο πάνω ότι η Χρέωση αποτελεί αύξηση κάθε μορφής - λογαριασμού περιουσίας και η Πίστωση αύξηση κάθε μορφής - λογαριασμού υποχρεώσεων και αντίστροφα δηλαδή η Πίστωση αποτελεί μείωση κάθε μορφής - λογαριασμού περιουσίας και η Χρέωση μείωση κάθε μορφής -

λογαριασμού υποχρεώσεων. Οι λογαριασμοί εσόδων αποτελούν υπό-είδη της ΚΘ μέσα σε μια περίοδο ή μέσα στη χρήση με τους λογαριασμούς των εσόδων να αυξάνουν την υποχρέωση προς του Εταίρους ή την ΚΘ και τους λογαριασμούς των εξόδων να μειώνουν την υποχρέωση προς του Εταίρους ή την ΚΘ. Ακολουθώντας τη λογική αυτή :

1. Λογαριασμός Ενεργητικού ή περιουσίας Αυξάνεται με την Χρέωση Μειώνεται με την Πίστωση
2. Λογαριασμός Παθητικού ή υποχρέωσης Αυξάνεται με την Πίστωση Μειώνεται με την Χρέωση
3. Λογαριασμός Καθαρής Θέσης ή Ιδίων Κεφαλαίων ή καθαρής περιουσίας ή υποχρέωσης προς τους εταίρους ως υποχρέωση Αυξάνεται με την Πίστωση Μειώνεται με την Χρέωση
4. Λογαριασμός Εσόδων ή αύξηση της καθαρής περιουσίας ή αύξηση των Ιδίων κεφαλαίων ή αύξηση της υποχρέωσης προς τους εταίρους Αυξάνεται με την Πίστωση Μειώνεται με την Χρέωση.
5. Λογαριασμός Εξόδων ή μείωση της καθαρής περιουσίας ή μείωση των Ιδίων κεφαλαίων ή μείωση της υποχρέωσης προς τους εταίρους Αυξάνεται με την Χρέωση Μειώνεται με την Πίστωση.

Μια σχηματική απεικόνιση παρέχεται παρακάτω

Είδη Λογαριασμών	Χρέωση	Πίστωση
Λογαριασμοί Ενεργητικού - Περιουσίας	Αύξηση	Μείωση
Λογαριασμοί Παθητικού - Υποχρεώσεων	Μείωση	Αύξηση
Λογαριασμοί ΚΘ - καθαρής περιουσίας	Μείωση	Αύξηση
Λογαριασμοί Εσόδων - Αύξηση ΚΘ ή της υποχρέωσης στους μετόχους	Μείωση	Αύξηση
Λογαριασμοί Εξόδων - Μείωση ΚΘ ή της υποχρέωσης στους μετόχους	Αύξηση	Μείωση

Συνοψίζοντας ένα λογιστικό γεγονός μεταβάλλει τα υπόλοιπα των λογαριασμών μέσω των χρεώσεων και πιστώσεων άρα και τη λογιστική ισότητα ή ταυτότητα. Ένα λογιστικό γεγονός καταγράφεται με ένα «λογιστικό άρθρο» όπου ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί χρεώνονται και ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί πιστώνονται με το σύνολο των χρεώσεων να είναι ίσο με το σύνολο των πιστώσεων.

2.5 Λογιστικά Γεγονότα, Άρθρα, Παραστατικά, Βιβλία και Οικονομικές Καταστάσεις

2.5.1 Λογιστικά Γεγονότα, Άρθρα, Παραστατικά και Βιβλία

Όπως έχουμε δει τα λογιστικά γεγονότα καταγράφονται-αποτυπώνονται- καταχωρούνται με ένα λογιστικό άρθρο που μεταβάλλει τα υπόλοιπα των λογαριασμών, όπου ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί χρεώνονται και ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί πιστώνονται, αλλά τόσο σε ένα λογιστικό άρθρο όσο και στο σύνολο των λογαριασμών, παρά τις αλλαγές που επέρχονται σε αυτούς από τα λογιστικά γεγονότα, πάντα $X = \Pi$ ή $E = \Pi + K\Theta$ ή $E = \Pi + (K\Theta + \text{έσοδα} - \text{έξοδα})$ ή τελικά $E = \Pi + K\Theta + \text{Έσοδα} - \text{Έξοδα}$. Ο πατέρας της λογιστικής Πατσιόλι έγραψε το 1494 στο βιβλίο της γνωστοποίησης της διπλογραφίας ότι ο έμπορος ποτέ δεν πάει για ύπνο εάν πρώτα δεν έχει ισοσκελίσει τους λογαριασμούς του. Τα λογιστικά άρθρα μπορεί είναι ομόσημα ή αυξητικά ή

μειωτικά όταν οι κινήσεις-μεταβολές γίνονται σε λογαριασμούς από τις δύο μεριές της Λογιστικής Ταυτότητας και ετερόσημα όταν η μεταβολές που επιφέρει το λογιστικό γεγονός στους λογαριασμούς δηλαδή αύξηση και ταυτόχρονα μείωση μεταξύ των λογαριασμών του Ενεργητικού ή μεταξύ των λογαριασμών Παθητικού και Καθαρής Θέσης. Για τα παραπάνω παρέχουμε στους τον πιο κάτω πίνακες ξεχωριστά για τα ομόσημα και ξεχωριστά για τα ετερόσημα λογιστικά γεγονότα:

Ομόσημα Λογιστικά Γεγονότα ή Λογιστικά Άρθρα

Λογιστικό Γεγονός	Λογαριασμοί				
	Ενεργητικό ύ	Παθητικού	Καθαρής Θέσης		
			ίδια Κεφάλαι α	Έσοδ α	Έξοδα
Ομόσημο 1 Αγορά Περιουσιακού στοιχείου με πίστωση	+	+			
	X	Π			
Ομόσημο 2 Εξόφληση με μετρητά ενός προμηθευτή	-	-			
	Π	X			
Ομόσημο 3 Αύξηση Κεφαλαίου επιχείρησης με μετρητά	+		+		
	X		Π		
Ομόσημο 4 Πληρωμή μερίσματος με μετρητά ή επιστροφή κεφαλαίου	-		-		
	Π		X		
Ομόσημο 5 Πώληση Εμπορεύματος ή Υπηρεσιών με μετρητά	+			+	
	X			Π	
ή γενικά είσπραξη η απαίτηση για είσπραξη εσόδου	+			+	
	X			Π	
Ομόσημο 6 Πληρωμή εξόδου με μετρητά	-			-	
	Π			X	
ή γενικά πληρωμή η υποχρέωση για πληρωμή εξόδου	-				+
	Π				X

Ετερόσημα Λογιστικά Γεγονότα ή Λογιστικά Άρθρα

Λογιστικό Γεγονός	Λογαριασμοί				
	Ενεργητικό ύ	Παθητικού	Καθαρής Θέσης		
			ίδια Κεφάλαι α	Έσοδα	Έξοδα
Ετερόσημο 1 Αγορά Περιουσιακού στοιχείου με μετρητά ή άλλο περιουσιακό στοιχείο	+ και -				
	X και Π				
Ετερόσημο 2		+ και -			

Εξόφληση ενός προμηθευτή με λήψη δανείου ή με άλλης μορφής υποχρέωση πχ γραμμάτια ή επιταγές	Χ και Π	
Ετερόσημο 3 Μείωση Κεφαλαίου επιχείρησης με υποχρέωση επιστροφής χρημάτων στους εταίρους	+	-
	Π	Χ
Ετερόσημο 4 Κεφαλαιοποίηση Δανειακής Υποχρέωσης	-	+
	Χ	Π
Ετερόσημο 5 Πληρωμή εξόδου ή αμοιβών προσωπικού με πίστωση	+	-
	Π	Χ
ή γενικά υποχρέωση για πληρωμή εξόδου	+	+
	Π	Χ
Μικτό 1 Πώληση Εμπορεύματος με πίστωση- απαίτηση από πελάτη ή μετρητά και μείωση αποθεμάτων	+ και -	+
	Χ και Π	Π
με το κόστος πωληθέντων και εγγραφή κέρδους	+ και -	+
	Χ και Π	Π
		-
		Χ

Επισημαίνουμε ότι σε όλα τα παραπάνω λογιστικά γεγονότα ή άρθρα $X=Π$ ή Σύνολο $X=$ Σύνολο $Π$ όταν χρεώνονται ή/και πιστώνονται περισσότεροι από έναν λογαριασμοί. Πως αναγνωρίζουμε ότι έχει συμβεί ένα λογιστικό γεγονός. Παρά το ότι ο επιχειρηματίας και οι απασχολούμενοι με τη διοικητικό-λογιστική εργασία σε μια επιχείρηση γνωρίζουν ή πρέπει να γνωρίζουν υπάρχουν έγγραφα αλλά και λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που δηλώνουν την ύπαρξη ενός λογιστικού γεγονότος, αυτά καλούνται Παραστατικά. Παραστατικά είναι τα Τιμολόγια Πώλησης Δελτία Αποστολής, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, Εντάλματα Πληρωμών και Αποδείξεις Εισπράξεων, Αντίγραφα Τραπεζικών Λογαριασμών, Συμβόλαια, κλπ τα οποία η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να συλλέγει. Στις μέρες μας με την άνοδο της πληροφορικής και την θεσμοθέτηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών η συλλογή των παραστατικών αυτοματοποιείται. Πού όμως καταγράφονται – καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα – λογιστικά άρθρα ή τα Παραστατικά; Η καταχώρηση – καταγραφή των λογιστικών γεγονότων γίνεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Ποια είναι όμως τα λογιστικά βιβλία μια επιχείρησης όταν αυτή ακολουθεί τη διπλογραφική μέθοδο. Αυτά είναι το Ημερολόγιο, Το Καθολικό και Τα Ισοζύγια μιας επιχείρησης παλαιότερα και πριν την πρόοδο της πληροφορικής και με σκοπό την οργάνωση της λογιστικής εργασίας αυτά έσπαγαν σε πολλά επιμέρους Βιβλία. Το Ημερολόγιο σε ημερολόγια Εισπράξεων, Πληρωμών ή πιο συγκεντρωτικά Ταμείου όπου καταχωρούνταν τα ταμειακά άρθρα (αυτά όπου ένας από τους λογαριασμούς του άρθρου ήταν αυτός του Ταμείου) και τα ημερολόγια Αγορών, Πωλήσεων, Διαφόρων Πράξεων ή πιο συγκεντρωτικά Διαφόρων πράξεων (όπου καταχωρούνταν τα συμψηφιστικά άρθρα και δεν υπήρχε σε αυτά ο λογαριασμός Ταμείου). Το Καθολικό σε Αναλυτικό

Καθολικό ή Καρτέλες αναλυτικών λογαριασμών στα οποία εγγράφονταν -καταχωρούνταν τα λογιστικά άρθρα και τα συγκεντρωτικά καθολικά όπου καταχωρούνταν τα ποσά μετά από αθροίσεις των αναλυτικών στους συγκεντρωτικούς ανωτέρω - βάθμιους λογαριασμούς. Στις μέρες μας με τη πληροφορική αυτά αποτελούν παρελθόν. Όλα τα ανωτέρω και η μορφή των βιβλίων παρέχεται με την παρακάτω άσκηση για μια απλή εταιρεία παροχής υπηρεσιών την «Μελετητική Ι.Κ.Ε»

Άσκηση 1^η Λογιστική Με το Κλασικό Σύστημα

Ιδρύεται στις 15/3/2025 η «Μελετητική Ι.Κ.Ε» και μέχρι την 30/6/2025 έχουν συμβεί τα πιο κάτω λογιστικά Γεγονότα:

- ✓ 15/3/2025 Ιδρύεται η Εταιρεία με κεφάλαια σε μετρητά ποσού 10.000 ευρώ.
- ✓ 16/3/2025 Μισθώνει χώρο γραφείων και πληρώνει το ενοίκιο του πρώτου μήνα 500 ευρώ.
- ✓ 20/3/2025 Τιμολογεί τον πελάτη της Α για παροχή υπηρεσιών με ποσό 2.000 ευρώ.
- ✓ 31/3/2025 Πληρώνει τον συνεργάτη της με ποσό 1.000 ευρώ.
- ✓ 2/4/2025 Εισπράττει από τον Πελάτη Α το ποσό των 800 ευρώ.
- ✓ 3/4/2025 Τιμολογεί τον Πελάτη της Β για παροχή υπηρεσιών με ποσό 1.500 ευρώ.
- ✓ 3/4/2025 Την ίδια μέρα εισπράττει το σύνολο του ποσού από τον Πελάτη Β.
- ✓ 5/4/2025 Αγοράζει αναλώσιμα υλικά τοις μετρητοίς 300 ευρώ.
- ✓ 10/4/2025 Πληρώνει για αμοιβές προσωπικού 900 ευρώ.
- ✓ 11/5/2025 Πληρώνει το ενοίκιο ενός μήνα ακόμη.
- ✓ 5/6/2025 Εισπράττει από τον Πελάτη Α άλλα 300 ευρώ.
- ✓ 15/6/2025 Ανοίγει με κατάθεση 600 ευρώ λογαριασμό καταθέσεων στην Τράπεζα

Να καταχωρήσετε τα παραπάνω λογιστικά γεγονότα σύμφωνα με την διπλογραφική μέθοδο στα βιβλία Ημερολόγιο και Καθολικό της εταιρείας και να εκδώσετε το πρώτο της Ισοζύγιο.

Λύση

Μορφή Ημερολογίου Ενημέρωσή του με τα λογιστικά άρθρα καταγραφής εκάστου λογιστικού γεγονότος

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ / ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
TAMEIO	10.000		
	KΘ		10.000
Εγγραφή Κάλυψης και Καταβολής Κεφαλαίου		Ημερομηνία	15/3/2025
Η περιουσία της επιχείρησης από την μια πλευρά αυξάνει με μετρητά στο Ταμείο της και από την άλλη η επιχείρηση έχει υποχρέωση να γυρίσει τα λεφτά στους εταίρους της όταν θα κλείσει			
ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	500		
	TAMEIO		500
Καταβολή πρώτου ενοικίου		Ημερομηνία	16/3/2025

Τα έξοδα αυξάνονται στο λογαριασμό των μισθωμάτων με ταυτόχρονη μείωση του ενεργητικού στο Ταμείο που πλήρωσε		
ΠΕΛΑΤΕΣ	2.000	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		2.000
Τιμολόγηση Πελατών Τ.Π.Υ 1		Ημερομηνία 20/3/2025
Αυξάνονται τα έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών στη πίστωση και αυξάνεται και η περιουσία με την χρέωση λόγω της απαίτησης που έχει η επιχείρηση από τον πελάτη να πληρώσει		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.000	
ΤΑΜΕΙΟ		1.000
Πληρωμή Συνεργάτη		Ημερομηνία 31/3/2025
Αυξάνονται τα έξοδα των αμοιβών τρίτων και μειώνεται η περιουσία στο Ταμείο με την πληρωμή του συνεργάτη		
ΤΑΜΕΙΟ	800	
ΠΕΛΑΤΕΣ		800
Είσπραξη Ποσού Από Πελάτη		Ημερομηνία 2/4/2025
Αυξάνεται η Περιουσία με τα Μετρητά που εισπράττονται στο Ταμείο και παράλληλα μειώνεται η Περιουσία με την μείωση των απαιτήσεων από πελάτες που μας έχουν μερικώς εξοφλήσει		
ΠΕΛΑΤΕΣ	1.500	
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		1.500
Τιμολόγηση Πελατών Τ.Π.Υ 2		Ημερομηνία 3/4/2025
Αυξάνονται τα έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών στη πίστωση και αυξάνεται και η περιουσία με την χρέωση λόγω της απαίτησης που έχει η επιχείρηση από τον πελάτη να πληρώσει		
ΤΑΜΕΙΟ	1.500	
ΠΕΛΑΤΕΣ		1.500
Παροχή υπηρεσιών και είσπραξη τοις Μετρητοίς		Ημερομηνία 3/4/2025
Αυξάνεται η Περιουσία με τα Μετρητά που εισπράττονται στο Ταμείο και παράλληλα μειώνεται η Περιουσία με την μείωση των απαιτήσεων από πελάτες που μας έχουν ολικώς εξοφλήσει		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	300	
ΤΑΜΕΙΟ		300
Αγορά Αναλωσίμων Υλικών		Ημερομηνία 5/4/2025
Αυξάνονται τα έξοδα και μειώνεται η περιουσία στο Ταμείο με την πληρωμή των Αναλωσίμων Υλικών		
ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	900	
ΤΑΜΕΙΟ		900
Πληρωμή Αμοιβών Προσωπικού		Ημερομηνία 10/4/2025
Αυξάνονται τα έξοδα και μειώνεται η περιουσία στο Ταμείο με την πληρωμή των αμοιβών στο Προσωπικό		

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	500	
	TAMEIO	500
Πληρωμή ενοικίου δεύτερου μήνα		Ημερομηνία 11/5/2025
Τα έξοδα αυξάνονται στο λογαριασμό των μισθωμάτων με ταυτόχρονη μείωση του ενεργητικού στο Ταμείο που πλήρωσε		
TAMEIO	300	
	ΠΕΛΑΤΕΣ	300
Είσπραξη Ποσού Από Πελάτη		Ημερομηνία 5/6/2025
Αυξάνεται η Περιουσία με τα Μετρητά που εισπράττονται στο Ταμείο και παράλληλα μειώνεται η Περιουσία με την μείωση των απαιτήσεων από πελάτες που μας έχουν μερικώς εξοφλήσει		
ΚΤΘ	600	
	TAMEIO	600
κατάθεση και Άνοιγμα λογαριασμού στην Τράπεζα		Ημερομηνία 15/6/2025
Αυξάνεται η Περιουσία με την κατάθεση στην τράπεζα και μειώνεται η περιουσία στο Ταμείο της επιχείρησης		

Το παραπάνω αποτελεί μια τυπική μορφή του βιβλίου του Ημερολογίου χωρίς να περιλαμβάνονται οι αναλυτικές επεξηγήσεις παρά μόνο η αιτιολογία με την Ημερομηνία του Λογιστικού Γεγονότος. Όπως παρατηρούμε ανά λογιστικό άρθρο η Χ=Π.

Η ενημέρωση του βιβλίου του Καθολικού μπορεί να γίνει είτε από τα παραστατικά απευθείας είτε από το Ημερολόγιο. Παλαιά το αναλυτικό καθολικό – καρτέλες των λογαριασμών ενημερώνονταν από τα παραστατικά και αντιπαραβάλλονταν με το ημερολόγιο. Η τυπική μορφή του βιβλίου του καθολικού έχει ως ακολούθως:

ΚΑΘΟΛΙΚΟ					
TAMEIO		ΚΘ		ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	
10.000	500		10.000	500	
800	1.000			500	
1.500	300				
300	900				
	500				
	600				
12.600	3.800	-	10.000	1.000	-
ΠΕΛΑΤΕΣ		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
2.000	800		2.000	1.000	
1.500	1.500		1.500		
	300				
3.500	2.600	-	3.500	1.000	-
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ		ΚΤΘ	
300		900		600	
300	-	900	-	600	-

Όπως παρατηρούμε στο καθολικό και σε κάθε λογαριασμό καταχωρούνται οι Χρεώσεις ή οι Πιστώσεις δηλαδή οι αυξήσεις ή οι μειώσεις του ανάλογα με το ποιο είναι το είδος του. Το ταμείο, οι πελάτες και οι Καταθέσεις ΚΤΘ ως λογαριασμοί ενεργητικού αυξάνονται με την χρέωση μειώνονται με την πίστωση. Το ίδιο συμβαίνει με τους λογαριασμούς εξόδων που είναι αντίθετοι του Παθητικού και τις ΚΘ έτσι οι λογαριασμοί Μισθώματα Αμοιβές Τρίτων, Αμοιβές Προσωπικού και Διάφορα έξοδα ως λογαριασμοί εξόδων αυξάνονται με την χρέωση μειώνονται με την πίστωση. Τέλος οι λογαριασμοί παθητικού, ΚΘ και Εσόδων αυξάνονται με την πίστωση μειώνονται με την χρέωση και έτσι συμπεριφέρονται οι λογαριασμοί της ΚΘ και των Πωλήσεων Υπηρεσιών που είναι έσοδο.

Από το καθολικό κατασκευάζουμε το Ισοζύγιο των λογαριασμών που μας δίνει μια συγκεντρωτική εικόνα της κατάστασης της επιχείρησης μια τυπική μορφή ισοζυγίου δίνεται ακολούθως:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ				
ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Χ	Π	ΧΥ	ΠΥ
ΤΑΜΕΙΟ	12.600	3.800	8.800	-
ΚΘ	-	10.000	-	10.000
ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	1.000	-	1.000	-
ΠΕΛΑΤΕΣ	3.500	2.600	900	-
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	-	3.500	-	3.500
ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.000	-	1.000	-
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	300	-	300	-
ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	900	-	900	-
ΚΤΘ	600		600	
ΣΥΝΟΛΑ	19.900	19.900	13.500	13.500

Το οποίο το διαβάζουμε ως εξής: Στην εταιρεία από τότε που ιδρύθηκε μέχρι την 30/6/2025 το Ταμείο της αυξήθηκε κατά 12.600 ευρώ, μειώθηκε κατά 3.800 ευρώ και έχει την σήμερα την 30/6/2025 το ποσό των 8.800 ευρώ, ενώ έχει επίσης καταθέσεις στην Τράπεζα 600 ευρώ. Η εταιρεία έχει κεφάλαια 10.000 ευρώ από εισφορές των εταίρων της, πραγματοποίησε έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών 3.500 ευρώ και έξοδα Μισθώματα 1.000 ευρώ, Αμοιβές Τρίτων 1.000 ευρώ, Διάφορα έξοδα 300 ευρώ και Αμοιβές Προσωπικού 900 ευρώ δηλαδή σύνολο εξόδων 3.200 ευρώ και κέρδη έσοδα 3.500 μείον έξοδα 3.100 ευρώ ήτοι 300 ευρώ.

2.5.2 Οικονομικές Καταστάσεις

Από το Ισοζύγιο μπορούμε εύκολα να κατασκευάσουμε τις οικονομικές καταστάσεις οι πιο σημαντικές εκ των οποίων είναι:

- ✓ Ο Ισολογισμό ή Κατάσταση Οικονομικής Θέσης και περιλαμβάνει μόνο τους λογαριασμούς Ε,Π και ΚΘ είναι μια παράσταση της Λογιστικής Ισότητας ή ταυτότητας η οποία ισοσκελίζεται με την μεταφορά των κερδών στα κέρδη εις νέο στη ΚΘ. Από το παραπάνω Ισοζύγιο ο ισολογισμός είναι

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ + ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
------------	------------------------

TAMEIO	8.800	KΘ	10.000
ΠΕΛΑΤΕΣ	900	ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ	300
ΚΤΘ	600		
	<u>10.300</u>		<u>10.300</u>

- ✓ Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΚΑΧ) όπου εμφανίζονται τα έσοδα και τα έξοδα και ο συμψηφισμός τους

ΕΣΟΔΑ	Π	ΕΞΟΔΑ	Χ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	3.500	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	1.000
		ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	1.000
		ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ	300
		ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	900
	<u>3.500</u>		<u>3.200</u>
		ΚΕΡΔΗ	300
ΣΥΝΟΛΑ	<u>3.500</u>		<u>3.500</u>

Η μορφή των Οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 αλλά και η συσχέτιση λογιστικού σχεδίου με το παλαιό Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ΕΓΛΣ με το ΠΔ 1123 παρέχονται πιο κάτω. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι μεγαλύτερες σε αριθμό και ανάπτυξη Οικονομικές Καταστάσεις αναπτύσσονται ανάλογα με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας-οντότητας.

Κατηγορίες οντοτήτων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Ν. 4308/2014 και χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Κατηγορία οντότητας	Κριτήριο ενεργητικού	Κριτήριο απασχόλησης	Κριτήριο κύκλου εργασιών	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Πολύ μικρή	≤ 350.000€	≤ 10 άτομα	≤ 700.000€	Συνοπτικός Ισολογισμός
(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)				Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
				Προσάρτημα
Πολύ μικρή	Ετερόρρυθμες ή Ομόρρυθμες εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, Αστικές μη Κερδοσκοπικές κ.ά.		1.500.000 €	Κατάσταση αποτελεσμάτων
(νομικές μορφές όπου ισχύει μόνο το κριτήριο του κύκλου εργασιών)				
Μικρή	≤ 4.000.000€	≤ 50 άτομα	≤ 8.000.000€	Ισολογισμός

(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)				Κατάσταση Αποτελεσμάτων
				Προσάρτημα
Μεσαία	≤ 20.000.000	≤ 250	≤ 40.000.000	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)
(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)				Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)
				Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)
				Προσάρτημα (Σημειώσεις)
Μεγάλη	> 20.000.000	> 250	> 40.000.000	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)
(όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)				Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)
				Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)
				Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)
				Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Το λογιστικό σχέδιο των ΕΛΠ σε αντιπαράθεση με το ΕΓΛΣ που παρά του ότι δεν ισχύει εξακολουθεί να ακολουθείται από τις επιχειρήσεις έχει ως ακολούθως:

Συσχέτιση λογαριασμών ΕΛΠ με ΕΓΛΣ

Το παρόν παράρτημα Ε' δεν αποτελεί τμήμα του νόμου 4308/2014 το παραθέτουμε όπως είχε ενσωματωθεί στο σχέδιο νόμου που κατατέθηκε στη Βουλή. για ψηφιστη ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ Οι κωδικοί και οι τίτλοι λογαριασμών του παρόντος νόμου (πρώτη και δεύτερη στήλη) αντιστοιχίζονται στο βαθμό που είναι εφικτό με τους κωδικούς των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (δεύτερη στήλη).	
10	
10.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης: 10.00
10.02	Σωρευμένες απομειώσεις γης: 44.10
11	Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση
11.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) διαμορφώσεων γης: 11.03
11.02	Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 11.99.03
11.03	Σωρευμένες απομειώσεις διαμορφώσεων γης: 44.10
12	Κτήρια - τεχνικά έργα
12.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.00, 11.01, 11.03, 11.07, 11.08
12.02	Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 11.99.00, 11.99.01, 11.99.03, 11.99.07, 11.99.08
12.03	Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 44.10.
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός
13.01	Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.00, 12.01, 12.02, 12.03, 12.04, 12.05, 12.07, 12.08, 12.10, 12.11, 12.12, 12.13, 12.14, 12.15, 12.17, 12.18
13.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 12.99.00, 12.99.01, 12.99.02, 12.99.03, 12.99.04, 12.99.05, 12.99.07, 12.99.08, 12.99.10, 12.99.11, 12.99.12, 12.99.13, 12.99.14, 12.99.15, 12.99.17, 12.99.18
13.03	Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 44.10,
14	Μεταφορικά μέσα
14.01	Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων: 13.00, 13.01, 13.02, 13.03, 13.04, 13.05, 13.06, 13.10, 13.11, 13.12, 13.13, 13.14, 13.15, 13.16
14.02	Σωρευμένες αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 13.99.00, 13.99.01, 13.99.02, 13.99.03, 13.99.04, 13.99.05, 13.99.06, 13.99.10, 13.99.11, 13.99.12, 13.99.13, 13.99.14, 13.99.15, 13.99.16
14.03	Σωρευμένες απομειώσεις μεταφορικών μέσων: 44.10 ,
15	Λοιπός εξοπλισμός
15.01	Αξία κτήσης εξοπλισμού: 14.00, 14.01, 14.02, 14.03, 14.04, 14.05, 14.08, 14.10, 14.11, 14.12, 14.13, 14.14, 14.15, 14.18
15.02	Σωρευμένες αποσβέσεις εξοπλισμού: 14.99.00, 14.99.01, 14.99.02, 14.99.03, 14.99.04, 14.99.05, 14.99.08, 14.99.10, 14.99.11, 14.99.12, 14.99.13, 14.99.14, 14.99.15, 14.99.18
15.03	Σωρευμένες απομειώσεις εξοπλισμού: 44.10,
16	Επενδύσεις σε ακίνητα
16.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα: 10.10, 11.14, 11.15
16.02	Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 11.99.14, 11.99.15
16.03	Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 44.10,
17	Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
17.01	Ζώντα ζώα

17.01.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) ζώντων ζώων: 14.06, 14.16
17.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις ζώντων ζώων: 14.99.06, 14.99.16
17.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις ζώντων ζώων: 44.10,
17.02	Δένδρα και φυτά
17.02.01	Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) δένδρων και φυτών: 10.04, 10.05, 10.06
17.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δένδρων και φυτών: 10.99.04, 10.99.05, 10.99.06
17.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις δένδρων και φυτών: 44.10,
18	Άυλα
18.01	Δαπάνες ανάπτυξης
18.01.01	Αξία κτήσης δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.02	Σωρευμένες αποσβέσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.01.03	Σωρευμένες απομειώσεις δαπανών ανάπτυξης: Δεν υπάρχει
18.02	Υπεραξία
18.02.01	Αξία κτήσης υπεραξίας: 16.00,
18.02.02	Σωρευμένες αποσβέσεις υπεραξίας: 16.99.00,
18.02.03	Σωρευμένες απομειώσεις υπεραξίας: 44.10,
18.03	Λοιπά άυλα
18.03.01	Αξία κτήσης λοιπών άυλων: 16.01, 16.02, 16.05
18.03.02	Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων: 16.99.01, 16.99.02, 16.99.05
18.03.03	Σωρευμένες απομειώσεις λοιπών άυλων: 44.10,
Παρακολούθηση σε ξεχωριστό υπολογαριασμό του αντίστοιχου παγίου	
	: 15.01, 15.02, 15.0315.04
Σημείωση Ανάλυση παγίων παρέχεται στο σχετικό μητρώο, το οποίο έχει όλη την λεπτομερή πληροφόρηση για κάθε επιμέρους πάγιο (αξία κτήσης, ημερομηνία κτήσης, επιχορήγηση, προσθήκες, βελτιώσεις, αποσβέσεις, απομειώσεις, κέντρο κόστους, κλπ.), ώστε να παρέχεται η δυνατότητα ομαδοποίησης σχετικών πληροφοριών με διάφορους τρόπους και σε διάφορα επίπεδα.	
20	Εμπορεύματα: 20
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00
22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει

22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01
25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25
27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
30	Πελάτες
30.01	Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες
30.01.01	Πελάτες μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.98, 30.99
30.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει

30.01.03	Προκαταβολές μη συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.01.04	Απομείωση μη συνδεδεμένων πελατών: 44.11
30.02	Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες
30.02.01	Συνδεδεμένοι πελάτες - ονομαστικό ποσό: 30.00, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04, 30.97, 30.99
30.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι συνδεδεμένων πελατών: Δεν υπάρχει
30.02.03	Προκαταβολές συνδεδεμένων πελατών: 30.05
30.02.04	Απομείωση συνδεδεμένων πελατών: 44.11
31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες
31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.01.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.01.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11,
31.02	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
31.02.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.02.02	Μη δουλευμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.02.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11
32	Χορηγηθέντα δάνεια
32.01	Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες: 18.02, 18.03, 18.04, 18.05
32.02	Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση: 18.06, 33.01, 33.02, 33.07, 33.08, 33.09, 33.10
32.03	Λοιπά χορηγηθέντα δάνεια: 18.13, 18.14
32.04	Απομείωση χορηγηθέντων δανείων: 44.11
33	Λοιπές απαιτήσεις
33.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηγμένα: 36.01
33.01.01	Έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηγμένα - ονομαστικό ποσό
33.01.02	Απομείωση - έσοδα από πάσης φύσεως συμμετοχές εισηγμένα
33.02	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.02.01	Άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.02.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από συνδεδεμένες οντότητες
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 18.11, 33.13, 33.14, 33.17, 33.18, 33.19, 33.20, 33.21, 33.97, 33.98, 33.99 ΔΙΕΓΡΑΨΑ ΤΟΝ 18.12 ΟΦ. ΚΕΦΑΛΑΙΟ
33.03.01	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες - ονομαστικό ποσό
33.03.02	Απομείωση - άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες: 44.11
34	Επενδύσεις
34.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις
34.01.01	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - ονομαστική αξία: 18.15, 18.16
34.01.02	Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις - συμπληρωματικά ποσά: 18.15, 18.16
34.01.03	Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων: 44.11,

34.02	Διαθέσιμα για πώληση
34.02.01	Διαθέσιμα για πώληση: 18.01, 18.15, 18.16
34.02.02	Απομείωση διαθέσιμων για πώληση: 18.01.19, 44.11
34.03	Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: 34
35	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση: Δεν υπάρχει
35.01	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση εύλογης αξίας
35.02	Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση ταμειακών ροών
36	Συμμετοχές
36.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές
36.01.01	Συμμετοχές σε θυγατρικές: 18.00
36.01.02	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 18.00.19
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς
36.02.01	Συμμετοχές σε συγγενείς: 18.00
36.02.02	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 18.00.19
36.03	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
36.03.01	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 18.00
36.03.02	Απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 18.00.19
37	Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου
37.01	Προπληρωμένα έξοδα: 36.00
37.01.01	Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.01.02	Προπληρωμένα έξοδα σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου: 36.01
37.02.01	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
37.02.02	Δουλευμένα έσοδα περιόδου από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
38	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα: 38
38.01	Ταμείο: 38.00
38.02	Καταθέσεις όψεως: 38.03, 38.05
38.03	Καταθέσεις προθεσμίας: 38.04, 38.06
38.04	Λοιπά ταμειακά ισοδύναμα: 38.02
39	Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού: Δεν υπάρχει
40	Κεφάλαιο: 40.00, 40.01, 40.02, 40.03, 40.04, 40.05, 40.06, 40.07
41	Υπέρ το άρτιο: 41.00, 41.01
42	Καταθέσεις ιδιοκτητών: 43.00, 43.01, 43.02
43	Ίδιοι τίτλοι
43.01	Αξία κτήσης ίδιων τίτλων: 34.25
43.02	Αποτέλεσμα (κέρδος/ζημία) από τη διάθεση ίδιων τίτλων: 64.12.02, 76.04.02
44	Διαφορές εύλογης αξίας
44.01	Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων: 41.07
44.02	Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση: 41.06
44.03	Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών: Δεν υπάρχει
45	Συναλλαγματικές διαφορές: Δεν υπάρχει
46	Αποθεματικά νόμων και καταστατικού: 41.02, 41.03, 41.04, 41.05
47	Αφορολόγητα αποθεματικά: 41.08
48	Αποτελέσματα εις νέο: 42.00, 42.01, 42.02

50	Προμηθευτές
50.01	Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια
50.02	Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.00, 50.01, 50.02, 50.03, 50.04, 53.08, 50.08πάγια
50.03	Προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες
50.03.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.03.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.03.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04	Προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες
50.04.01	Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - συνδεδεμένες οντότητες: 15.09, 32.00, 50.08
50.04.02	Προκαταβολές σε προμηθευτές για αποθέματα - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
50.04.03	Λοιπές προκαταβολές σε προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες: 50.05
51	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων
51.01	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
51.02	Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - συνδεδεμένες οντότητες: 51, 45.19, 45.20, 45.21, 53.90
52	Τραπεζικά δάνεια
52.01	Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
52.02	Τραπεζικά δάνεια - συνδεδεμένες οντότητες: 45.00, 45.01, 45.02, 45.03, 45.10, 45.11, 45.12, 45.13
53	Λοιπές υποχρεώσεις
53.01	Δάνεια από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
53.02	Λοιπά δάνεια: Δεν υπάρχει
53.03	Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες: 53.00, 53.03
53.04	Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και Διευθυντικό Προσωπικό : 53.14
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα: 53.01, 53.02
53.06	Άλλες υποχρεώσεις: 53.04, 53.05, 53.06, 53.07
53.07	Άλλες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες οντότητες : 53.10, 53.11, 53.12, 53.13
54	Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη
54.01	Φόρος εισοδήματος πληρωτέος
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης: 54.07, 54.08
54.01.02	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας (αντίθετος): 33.13
54.01.03	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος): 33.13
54.02	Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)
54.02.01	ΦΠΑ εκροών: 54.00
54.02.02	ΦΠΑ εισροών: 54.00
54.02.03	Καταβληθείς ΦΠΑ: 54.00
54.03	Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων
54.03.01	Παρακρατούμενος φόρος από μισθωτή εργασία και συντάξεις: 54.03
54.03.02	Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 54.04

54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων: 54.09
54.03.04	Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος: 54.09
54.04	Τέλη χαρτοσήμου: 54.09
54.05	Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές: 54.05
55	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς
55.01	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ασφάλισης: 55.00, 55.01
55.02	Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς επικουρικής ασφάλισης: 55.02
56	Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων
56.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα: 56.01
56.01.01	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.01.02	Έξοδα χρήσεως δουλευμένα - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων: 56.00
56.02.01	Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
56.02.02	Έσοδα επόμενων χρήσεων - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
57	Προβλέψεις
57.01	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους: 44.00
57.02	Λοιπές προβλέψεις
57.02.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 44.09, 44.12, 44.13, 83.12, 83.13
57.02.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου: Δεν υπάρχει
57.02.05	Άλλες προβλέψεις: 44.09, 44.12, 44.13, , , 83.13
57.03	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
58	Κρατικές επιχορηγήσεις: 41.10
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού: Δεν υπάρχει
60	Παροχές σε εργαζόμενους
60.01	Μικτές αποδοχές: 60.00, 60.01
60.02	Εργοδοτικές εισφορές: 60.03, 60.04
60.03	Λοιπές παροχές: 60.02
60.04	Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό): 68.00
60.05	Παροχές σε εργαζόμενους συνδεδεμένων οντοτήτων : Δεν υπάρχει
61	Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων
61.01	Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 83.10
61.02	Απομείωση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 83.10
61.03	Απομείωση άυλων παγίων: 83.10
61.04	Απομείωση αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
61.05	Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων
61.05.01	Απομείωση πελατών: 83.11
61.05.02	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 68.11
61.05.03	Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 68.11
61.05.04	Απομείωση συμμετοχών σε θυγατρικές: 68.11
61.05.05	Απομείωση συμμετοχών σε συγγενείς: 68.11
61.05.06	Απομείωση συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 68.11
61.06	Απομείωση λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 68.09

61.07	Ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
61.07.01	Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: 64.11 εν μέρει μόνο
61.07.02	Ζημιές εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 64.12 εν μέρει μόνο
61.07.03	Ζημιές εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.13 εν μέρει μόνο
62	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές
62.01	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.00.04
62.01.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.01.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων
62.01.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού
62.02	Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.00.04
62.02.01	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων
62.02.02	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων
62.02.03	Χρεωστικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού
63	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
63.01	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.02	Ζημιές από διάθεση-απόσυρση άυλων πάγιων στοιχείων: 81.02.00, 81.02.01, 81.02.02, 81.02.03, 81.02.04, 81.02.05
63.03	Ζημιές από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 64.12
63.04	Ζημιές από διάθεση - απόσυρση περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64	Διάφορα λειτουργικά έξοδα:
64.01	Αμοιβές για υπηρεσίες: 62.06, 64.01, 64.03, 64.05, 64.09, 61.00, 61.01, 61.02, 61.03
64.01.01	Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.02	Ενέργεια: 62.00, 62.01
64.03	Ύδρευση: 62.02
64.04	Τηλεπικοινωνίες: 62.03
64.05	Ενοίκια: 62.04
64.05.01	Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.05.02	Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
64.06	Ασφάλιστρα: 62.05
64.07	Μεταφορικά: 64.00
64.08	Αναλώσιμα: 64.07, 64.08
64.09	Επισκευές και συντηρήσεις: 62.07
64.10	Διαφήμιση και προβολή: 64.02
64.11	Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος): 63.02, 63.03, 63.04, 63.05, 63.06, 63.98, 88.09
64.12	Λοιπά έξοδα: 81.00, 82.00
64.13	Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
65	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
65.01	Τόκοι τραπεζικών δανείων: 65.01.00, 65.01.01, 65.01.02, 65.01.03, 65.02, 65.03, 65.04, 65.05, 65.07, 65.08

65.02	Τόκοι δανείων από συνδεδεμένες οντότητες: 65.01.04, 65.01.05, 65.01.06
65.03	Τόκοι λοιπών δανείων: 65.00
65.04	Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων: 65.01.07, 65.01.08, 65.01.09, 65.01.10, 65.06
65.05	Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα: 65.10
66	Αποσβέσεις
66.01	Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης: 66.01.03, 66.01.24
66.02	Αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: 66.01
66.03	Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού: 66.02
66.04	Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων: 66.03
66.05	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού: 66.04
66.06	Αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα: 66.01
66.07	Αποσβέσεις πάγιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 66.04.16, 66.00.05, 66.00.06, 66.00.15, 66.00.16
66.08	Αποσβέσεις άυλων παγίων66.05
67	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές
67.01	Ζημιές φυσικών καταστροφών: 81.02
67.02	Ζημιές άλλων καταστροφών: 81.02
67.03	Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημιές: 81.00
67.04	Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές: 81.00, 82.00
67.05	Ασυνήθη έξοδα και ζημιές από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)
68.01	Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες: 68.09, 83.12, 83.13
68.02	Προβλέψεις για δοσμένες εγγυήσεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 68.09, 83.12, 83.13
68.04	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: 68.09, 83.12, 83.13
68.05	Άλλες προβλέψεις: 68.09, 83.12, 83.13
68.06	Προβλέψεις για συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
69	Φόρος εισοδήματος
69.01	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου: 63.00, 88.06, 88.08
69.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου: Δεν υπάρχει
69.03	Προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
70	Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών
70.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.01.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 70
70.02	Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.01	Πωλήσεις εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.02	Επιστροφές πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.02.03	Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.03	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71

70.03.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.03.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 71
70.04	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.01	Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.02	Επιστροφές πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.04.03	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων έτοιμων και ημιτελών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.05	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.05.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 72
70.06	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.01	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.02	Επιστροφές πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.06.03	Εκπτώσεις πωλήσεων λοιπών αποθεμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.07	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.07.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε μη συνδεδεμένες οντότητες: 73
70.08	Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.01	Πωλήσεις υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.02	Επιστροφές πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
70.08.03	Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
71	Λοιπά συνήθη έσοδα
71.01	Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων: 81.01.05
71.02	Επιχορηγήσεις τόκων: 74.05
71.03	Επιχορηγήσεις λοιπών εξόδων: 74.03
71.04	Άλλα λειτουργικά έσοδα: 74.00, 74.01, 74.02, 75.00, 75.01, 75.02, 75.03, 75.04, 75.05, 75.06, 75.07, 75.08, 75.10, 81.01, 81.03, 82.01
71.05	Άλλα λειτουργικά έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
72	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
72.01	Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: 76.03.04, 76.03.05, 76.03.06
72.02	Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων: 76.03.03
72.03	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα από συνδεδεμένες οντότητες: Δεν υπάρχει
72.04	Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων: 76.03.00, 76.03.01, 76.03.02
73	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
73.01	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό: 81.01.04
73.01.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού εμπορικών απαιτήσεων και υποχρ/σεων: 81.01.04
73.01.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού δανείων: 81.01.04

73.01.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές διακανονισμού λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
73.02	Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης: 81.01.04
73.02.01	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης εμπορικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων: 81.01.04
73.02.02	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης δανείων: 81.01.04
73.02.03	Πιστωτικές συν/τικές διαφορές επιμέτρησης λοιπών στοιχείων ισολογισμού: 81.01.04
74	Έσοδα συμμετοχών
74.01	Μερίσματα από συμμετοχές σε συγγενείς: 76.01
74.02	Μερίσματα από συμμετοχές σε θυγατρικές: 76.01
74.03	Μερίσματα από συμμετοχές σε κοινοπραξίες: 76.01
74.04	Μερίσματα από λοιπούς συμμετοχικούς τίτλους: 76.01
75	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
75.01	Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων: 81.03
75.02	Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων: 81.03
75.03	Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων: 76.04
75.04	Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων
76.01	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες: 84.00
76.02	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για δοσμένες εγγυήσεις: 84.00
76.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος: 84.00
76.04	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
76.05	Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων: 84.00
76.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών): 84.00.10
76.07	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: 84.00.10
76.08	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης άυλων παγίων: 84.00.10
76.09	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων: Δεν υπάρχει
76.10	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων
76.10.01	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης πελατών: 84.00
76.10.02	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων: 84.00
76.10.03	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων: 84.00
76.10.04	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε θυγατρικές: 84.00
76.10.05	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε συγγενείς: 84.00
76.10.06	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης συμμετοχών σε κοινοπραξίες: 84.00
76.11	Κέρδη από αναστροφή απομείωσης λοιπών περιουσιακών στοιχείων: 84.00
77	Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία
77.01	Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.02	Κέρδη εύλογης αξίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων: Δεν υπάρχει
77.03	Κέρδη εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων: Δεν υπάρχει
78	Φόρος εισοδήματος έσοδο
78.01	Τρέχων φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει

78.02	Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο: Δεν υπάρχει
78.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος: Δεν υπάρχει
79	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη : 81.01, 81.03, 82.01
79.00	Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από συνδεδεμένες οντότητες : Δεν υπάρχει
80	Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: 78
80.01	Παροχές σε εργαζόμενους σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.02	Αποσβέσεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.03	Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.04	Χρηματοοικονομικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
80.05	Προβλέψεις σε ιδιοπαραγωγή: Δεν υπάρχει
81	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων αυτοτελούς παρακολούθησης: 48
81.01	Χρεωστικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
81.02	Πιστωτικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί υποκαταστημάτων / κεντρικού: Δεν υπάρχει
82	Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους): 88.00
82.03	Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους): 88.01

Ο Ισολογισμός έχει την μορφή

Υπόδειγμα Β.1.1: Ισολογισμός - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος κτήσης)			
Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης			
	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X

Χρεωστικοί τίτλοι		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι		X	X
Λοιπά		X	X
Σύνολο		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων		X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα			
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα		X	X
Εμπορεύματα		X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Προκαταβολές για αποθέματα		X	X
Λοιπά αποθέματα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές			
Εμπορικές απαιτήσεις		X	X
Δουλεωμένα έσοδα περιόδου		X	X
Λοιπές απαιτήσεις		X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία		X	X
Προπληρωμένα έξοδα		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων		X	X
Σύνολο ενεργητικού		X	X
	Σημείωση	20X1	20X0
Καθαρή θέση			
Καταβλημένα κεφάλαια			
Κεφάλαιο		X	X
Υπέρ το άρτιο		X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών		X	X
Ίδιοι τίτλοι		X	X
Σύνολο		X	X
Διαφορές εύλογης αξίας		X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων		X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση		X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών		X	X
Σύνολο		X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο			
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού		X	X

Αφορολόγητα αποθεματικά		X	X
Αποτελέσματα εις νέο		X	X
Σύνολο		X	X
Συναλλαγματικές διαφορές		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης		X	X
Προβλέψεις			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους		X	X
Λοιπές προβλέψεις		X	X
Σύνολο		X	X
Υποχρεώσεις			
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Δάνεια		X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις		X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι		X	X
Σύνολο		X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια		X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων		X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις		X	X
Φόρος εισοδήματος		X	X
Λοιποί φόροι και τέλη		X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης		X	X
Λοιπές υποχρεώσεις		X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα		X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων		X	X
Σύνολο		X	X
Σύνολο υποχρεώσεων		X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων		X	X

Η κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης έχει τη μορφή

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις			
	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X

Κέρδη & ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

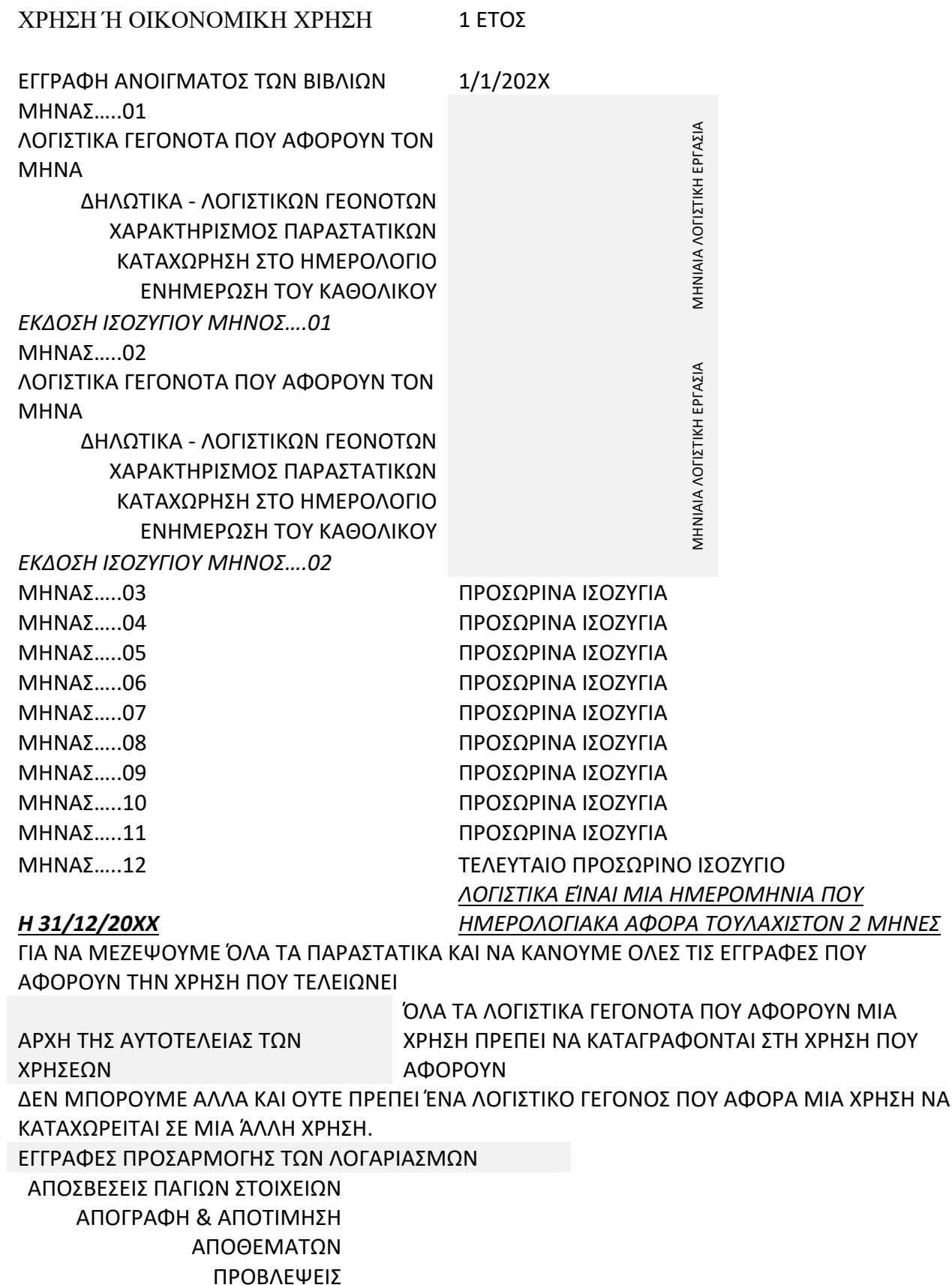
Επίσης προτείνεται και η μορφή

Υπόδειγμα Β.2.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις			
	Σημείωση	20X1	20X0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημίες		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημίες από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη & ζημίες από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις με τα ΕΛΠ παρέχονται στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου. Οι παραπάνω μορφές που έχουμε δώσει παρέχονται για να μπορέσουμε να συνεχίσουμε την ανάλυσή μας στις παρακάτω θεματικές ενότητες του παρόντος κεφαλαίου.

2.6 Η Λογιστική Εργασία – Λογιστικό Κύκλωμα

Η λογιστική εργασία που καλείται και λογιστικό κύκλωμα μπορεί να περιγραφεί με το πιο κάτω διάγραμμα :



ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ
ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΕΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

ΕΚΔΟΣΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟΥ Ή
ΠΡΟΣΗΡΜΟΣΜΕΝΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ 13ο ΙΣΟΖΥΓΙΟ
ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ
ΜΗΔΕΝΙΖΟΥΝ ΤΑ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΥΝ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΚΛΕΙΝΕΙ

ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΓΓΡΑΦΗ ΣΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΙΝΑΙ
Η ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΚΕΡΔΗ
ΕΙΣ ΝΕΟ

ΕΚΔΟΣΗ ΟΡΙΣΤΙΚΟΥ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ 14ο ΙΣΟΖΥΓΙΟ
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΖΩ ΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΟΡΙΣΤΙΚΟ
ΙΣΟΖΥΓΙΟ

Η ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΗΣ ΚΑΧ ΓΙΝΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΟΠΟΥ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΛΟΙΠΟ

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ 31/12/202Χ

ΜΙΑ ΜΕΓΑΛΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΟΠΟΥ ΟΛΟΙ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ ΚΑΙ
ΜΗΔΕΝΙΖΟΥΝ ΚΑΙ ΟΛΟΙ

ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΚΘ ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ ΚΑΙ ΜΗΔΕΝΙΖΟΥΝ

ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ 1/1/202Χ+1

ΜΙΑ ΜΕΓΑΛΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΟΠΟΥ ΟΛΟΙ ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ ΕΚ ΝΕΟΥ
ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΚΘ ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ ΕΚ ΝΕΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΥΠΟΛΟΙΠΑ

3. Μη Νομισματικά Περιουσιακά Στοιχεία

Για να λειτουργήσει η επιχείρηση απαιτούνται κεφάλαια, τα οποία τοποθετούνται σε περιουσιακά
στοιχεία με αποκλειστικό σκοπό την επανάκτηση τους προσαυξημένα με το αναλογούν κέρδος. Τα
επενδυμένα ποσά - κεφάλαια στα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ανάλογα με την ταχύτητα
κυκλοφορίας τους παρακολουθούνται στον ισολογισμό στον ίδιο περιληπτικό λογαριασμό και
διακρίνονται βασικά ως εξής:

3.1 Πάγιο ενεργητικό (Fixed Assets)

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα υλικά-ενσώματα (Tangible) και άυλα (intangible)
περιουσιακά στοιχεία τα οποία συνεισφέρουν με μακροπρόθεσμο χαρακτήρα στην εκμετάλλευση
της επιχείρησης και χαρακτηριστικά τους είναι ότι:

✓ Προορίζονται να παραμένουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή και

- ✓ Είναι δύσκολα ρευστοποιήσιμα

Η κυκλοφοριακή τους ταχύτητα συνήθως ακολουθεί το λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης, και είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του έτους.

3.2 Κυκλοφορούν Ενεργητικό – Αποθέματα (Current Assets)

Τα κύρια μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία σε μια επιχείρηση εκτός των Παγίων είναι τα Αποθέματα (Inventories) με τα οποία θα ασχοληθούμε με μεγάλη λεπτομέρεια στα κεφάλαια των αποθεμάτων αλλά και της κοστολόγησης.

Τα κύρια χαρακτηριστικά τους είναι ότι:

- ✓ Προορίζονται να παραμένουν στην μονάδα βραχυπρόθεσμα και με την ίδια περίπου μορφή, μέχρι να πωληθούν ή αναλωθούν ή μετασχηματισθούν και
- ✓ Είναι πιο εύκολα ρευστοποιήσιμα από τα Πάγια

Η κυκλοφοριακή τους ταχύτητα συνήθως ακολουθεί το λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης, και είναι οπωσδήποτε μικρότερη του έτους.

Τα αποθέματα διακρίνονται κύρια στα:

- ✓ Αποθέματα Εμπορευμάτων τα οποία αγοράζονται με αποκλειστικό σκοπό να πωληθούν
- ✓ Αποθέματα Πρώτων και Βοηθητικών Υλών που αγοράζονται για να αναλωθούν, καταναλωθούν, τροποποιηθούν, μέσω του παραγωγικού μετασχηματισμού τους σε προϊόντα
- ✓ Αποθέματα Προϊόντων, αγαθά που έχουν παραχθεί εντός μονάδας με αποκλειστικό σκοπό να πωληθούν

4. Ενσώματα πάγια στοιχεία

Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτώνται από την εταιρεία με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την εκπλήρωση των σκοπών της, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία διακρίνονται σε:

- i. Λειτουργικά και μη λειτουργικά. Λειτουργικά είναι τα στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για την λειτουργική της δραστηριότητα, ενώ μη λειτουργικά είναι τα στοιχεία που η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση της βασικής της επαγγελματικής δραστηριότητας, ούτε για παρεπόμενες ασχολίες της. Η κατοχή των παγίων στοιχείων από την επιχείρηση είναι για εισοδηματικούς σκοπούς (αποτελούν επενδυτική τοποθέτηση της επιχείρησης), ή τα προορίζονται για μεταπώληση. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, οι τίτλοι των οποίων είναι ίδιοι με τα λειτουργικά στοιχεία, συμπληρωμένοι με τις λέξεις « εκτός εκμετάλλευσης».
- ii. Υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση, (μηχανήματα, κτίρια, έπιπλα), σε υποκείμενα σε εξάντληση (μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία), και σε μη υποκείμενα σε απόσβεση ή εξάντληση (γήπεδα, οικόπεδα, αγροκτήματα).

Χαρακτηριστικά μεγέθη των ενσώματων παγίων στοιχείων:

- i. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου. Είναι το σύνολο των ετών που το πάγιο μπορεί, βάσει των προδιαγραφών του, να συνεισφέρει στην παραγωγική διαδικασία. Συμβολίζεται με ΩΖ (Useful life) ή με N.
- ii. Η υπολειμματική αξία του παγίου. Τη συμβολίζουμε με Υ.Α (Residual value) και είναι η αξία που μένει μετά τη χρήση του, και τη λήξη της ωφέλιμης ζωής του.
- iii. Η ημερομηνία κτήσης του παγίου. Συνήθως ταυτίζεται με την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του παγίου, και τη χρησιμοποίησή του στην παραγωγική διαδικασία. Από την παραπάνω ημερομηνία ξεκινά ο λογαριασμός των αποσβέσεων.
- iv. Οι δαπάνες προσθήκης και βελτίωσης των παγίων στοιχείων. Αποτελούν στοιχεία προσαύξησης της αξίας του παγίου. Οι βελτιώσεις είτε αυξάνουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου ή την υπολειμματική του αξία. Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), προσθήκη ή επέκταση κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης, ή τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους, ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα, δομικών υλικών, ενώ προσθήκη (ή επέκταση) μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι η προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και, κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου παγίου στοιχείου σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα είτε:

- i. Την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου, π.χ. ενώ οι προδιαγραφές του στοιχείου του προσδιορίζουν ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια, ύστερα από τη βελτίωση προβλέπεται ωφέλιμη ζωή 15 χρόνια.
- ii. Την αύξηση της παραγωγικότητας του στοιχείου, π.χ. ενώ οι προδιαγραφές του στοιχείου προσδιορίζουν π.χ. ημερήσια παραγωγικότητα 1.000 μονάδες προϊόντος μετά τη μεταβολή παράγονται 1.500 μονάδες.
- iii. Τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του, π.χ. ενώ το μηχάνημα δεν μπορούσε να λειτουργήσει περισσότερο από 15 ώρες το εικοσιτετράωρο, τώρα είναι δυνατή η λειτουργία του σε εικοσιτετράωρη βάση.

Το κόστος κτήσης των παγίων. (Αρχή ιστορικού κόστους).

Σύμφωνα με την εναρμονισμένη με το Ε.Γ.Λ.Σ. διάταξη του άρθρου 43 παράγραφος. 5 του Ν. 2190/1920, ως κόστος κτήσης παγίων ορίζεται το άθροισμα της τιμολογιακής αξίας του παγίου, προσαυξημένη με τα έξοδα αγοράς, και μειωμένη με τις σχετικές εκπτώσεις αγορών δηλαδή, η δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση για την απόκτηση και λειτουργία του.

Στην τιμή κτήσης σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη περιλαμβάνεται:

- i. Η τιμολογιακή αξία. (Αξία σχετικού τιμολογίου αγοράς, ή αν πρόκειται για ακίνητο η αναγραφόμενη στο συμβολαιογραφικό έγγραφο αξία).
- ii. Τα ειδικά έξοδα που προκύπτουν εξαιτίας της συγκεκριμένης αγοράς.
- iii. (Ασφάλιστρα, ναύλος δασμοί, και λοιπά έξοδα που πραγματοποιούνται μέχρι την εγκατάσταση του παγίου στον τόπο λειτουργίας του).
- iv. Το κόστος εγκατάστασης του στοιχείου, δηλαδή δαπάνες τοποθέτησης και συναρμολόγησης ώστε να είναι έτοιμο για λειτουργία.
- v. Ο μη εκπιπτόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α). Αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας που επιβάλλεται στα πάγια, που σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει το Φ.Π.Α.¹ αποτελεί ειδικό έξοδα αγοράς, ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται στα πάγια στοιχεία, επιχείρησης μη υποκείμενης στο φόρο. Έτσι το ποσό δεν αποτελεί Φ.Π.Α. εκπιπτόμενο, αλλά ειδικό έξοδο αγοράς.

4.1 Τρόποι κτήσεως των παγίων στοιχείων.

Οι τρόποι κτήσεως των παγίων στοιχείων είναι πολλοί και απαιτούν συγκεκριμένους λογιστικούς χειρισμούς, η παράθεση γίνεται με μια σειρά από εφαρμογές στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου. Παρατίθενται παραδείγματα και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές στα οποία οι εγγραφές γίνονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό σύμφωνα με τα ΕΛΠ για εξοικείωση με της μεταβολές που προέρχονται από αυτά και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ΔΠΧΑ έναντι των κωδικών με το ΕΓΛΣ που εξακολουθούν οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν.

Η αξία των παγίων που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς ή στο συμβολαιογραφικό έγγραφο ενώ τα λοιπά έξοδα με άλλα Τιμολόγια, οι τόκοι με διαφορά της τιμολογιακής αξίας με παραστατικά – χρηματόγραφα εξόφλησης των υποχρεώσεων που ανακύπτουν λόγω της αγοράς..

4.2 1η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, τοις μετρητοίς και με πίστωση

Η επιχείρηση Χ αγοράζει μηχανήματα αξίας 20.000€ με Φ.Π.Α 24%.

Τοις Μετρητοίς

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης είναι :

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		Χ	Π
13.01 / 12.00 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		20.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		4.800	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		24.800

Με πίστωση

¹ Ν. 2859/2000.

Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης είναι:

		X	Π
13.01 / 12.00 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		20.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		4.800	
	50.01 / 50.08 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές παγίων		24.800

4.3 2^η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Διαχωρισμός της αξίας του οικοπέδου από το κτίριο.

Όταν υπάρχει αγορά ακινήτου, λόγω της διαφοράς στον τρόπο αποσβέσεων, απαιτείται διαχωρισμός της αξίας του οικοπέδου, από την αξία του κτιρίου, καθώς και της δαπάνης των εξόδων κτήσης. Για την κατανόηση τους παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Η επιχείρηση X αγοράζει γραφεία στον 5^ο όροφο ενός εμπορικού κέντρου, αξίας 500.000€. Η αντιστοιχία της αξίας του οικοπέδου αντιπροσωπεύει το 20% και πληρώνεται 10% φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Ο φόρος μεταβίβασης καλύπτεται με μετρητά ενώ η αξία αγοράς του ακινήτου με πίστωση έναντι της κατασκευαστικής εταιρείας.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
10.01 / 10.00 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης / Γήπεδα Οικόπεδα		100.000	
12.01 / 11.00 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων / Κτίρια Εγκαταστάσεις Κτιρίων		400.000	
12.01 ή 64.01 / 16.14 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων ή Αμοιβές για υπηρεσίες / Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		50.000	
[Σημείωση]			
<u>Οι δαπάνες πολυετούς απόσβεσης έχουν καταργηθεί από τα ΕΛΠ λόγω προσαρμογής τους ΔΛΠ, οπότε τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (πχ Συμβολαιογραφικά,</u>			

<u>Μεσιτικά, Εκτιμήσεων) θα πρέπει να επιβαρύνουν πλέον ή το λογαριασμό του ακινήτου και να αποσβένονται μαζί του ή απευθείας στο λογαριασμό εξόδου «Αμοιβές για Υπηρεσίες»</u>			
	38.01 / 38.00 Ταμείο		50.000
	50.01 / 50.08 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές παγίων		500.000

4.4 3η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Με πίστωση, προκαταβολές και διακανονισμό.

Η επιχείρηση Χ αγοράζει Η/Υ αξίας 10.000€ με Φ.Π.Α 24% και διακανονίζει την πληρωμή ως εξής: 20% με μετρητά, 30% με επιταγή μεταχρονολογημένη, 20% με ανοικτή πίστωση και 30% με συναλλαγματικές.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
15.01 / 14.03 Αξία κτήσης εξοπλισμού / Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές		10.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		2.400	
	38.01 / 38.00 Ταμείο (12.400*20%)		2.480
	51.01 / 53.90 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες (12.400*30%)		3.720
	50.01 / 50.08 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές παγίων (12.400*20%)		2.480
	51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ		3.720

	(συναλλαγματικές) (12.400*30%)		
		12.400	24.400

Στη συνέχεια λαμβάνουν χώρα τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα:

Η επιχείρηση εξοφλεί την ανοικτή πίστωση στον προμηθευτή.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
50.01 / 50.08 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές παγίων		2.480	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		2.480

Η επιχείρηση διαπιστώνει από τον λογαριασμό της στην τράπεζα ότι έχει πληρωθεί η επιταγή.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
51.01 / 53.90 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		3.720	
	38.02 / 38.03 Καταθέσεις όψεως / Καταθέσεις		3.720

Η επιχείρηση ζητά από τον κομιστή των συναλλαγματικών να τις επιστρέψει και την ίδια στιγμή του εκχωρεί μετά από οπισθογράφιση γραμμάτια πελατείας της.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		3.720	
	31.01 / 31.00 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια εισπρακτέα στο χαρτοφυλάκιο		3.720

4.5 4η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, με Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων.

Πραγματοποιείται αγορά παγίου με προκαταβολή σε προμηθευτή για αγορά μηχανημάτων 5.000. Αξία μηχανημάτων 30.000 € συν 24% Φ.Π.Α. Κατά την παραλαβή εξοφλήθηκε ο προμηθευτής και πλήρωσε για έξοδα ακινητοποιήσεων 1.000 € με 24%.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
50.03 / 15.09 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων		5.000	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		5.000
13.01 / 12.00 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		30.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		7.200	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		32.200
	50.03 / 15.09 Προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων		5.000

4.6 5η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, τα Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων.

Για τη λογιστική καταγραφή των εξόδων ακινητοποίησης υπάρχουν τρεις τρόποι καταγραφής:

1. Πρώτος τρόπος.

Η εγγραφή των εξόδων ακινητοποιήσεων που βαρύνουν το πάγιο, και εμφανίζονται στα βιβλία σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, προσαυξάνοντας το κόστος του Παγίου

2. Δεύτερος τρόπος.

Δεν ακολουθήσουμε την αρχή του ιστορικού κόστους και χρησιμοποιήσουμε τις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης .

3. Τρίτος τρόπος.

Οι δαπάνες πολυετούς απόσβεσης έχουν καταργηθεί από τα ΕΛΠ λόγω προσαρμογής τους ΔΛΠ, οπότε τα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (πχ Συμβολαιογραφικά, Μεσιτικά, Εκτιμήσεων) θα πρέπει να επιβαρύνουν πλέον ή το λογαριασμό του ακινήτου και να αποσβένονται μαζί του σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους ή να εξοδοποιούνται απευθείας στο λογαριασμό εξόδου «Αμοιβές για Υπηρεσίες»

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
13.01 / 12.00 ή 64.01 / 16.14 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού ή Αμοιβές για υπηρεσίες / Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		1.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (1.000*24%)		240	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		1.240

4.7 6η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, η Αγορά παγίου με προθεσμιακό διακανονισμό.

Αγοράζονται μηχανήματα αξίας 50.000€ συν ΦΠΑ 24%, με καταβολή μετρητών 2.500 ευρώ, και με πέντε συναλλαγματικές με 12.500€ η καθεμία, με λήξη μια ανά έτος (η μια από τις συναλλαγματικές είναι βραχυπρόθεσμη). Η αγορά επιβαρύνεται με τόκους 600 € για κάθε μία συναλλαγματική.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
13.01 / 12.00 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		50.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (50.000*24%)		12.000	
65.04 / 65.01 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		600	
65.04 ή 37.01 / 45.24 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων ή Προπληρωμένα έξοδα / Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπροθέσμων υποχρεώσεων		2.400	
	51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		12.500
	51.01 / 45.19 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες		50.000

	οντότητες / Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)		
	38.01 / 38.00 Ταμείο		2.500
		65.000	65.000

Στον επόμενο χρόνο η πρώτη συναλλαγματική πληρώνεται ενώ οι τόκοι της δεύτερης μαζί με την δεύτερη συναλλαγματική γίνονται βραχυπρόθεσμες.

Οι εγγραφές στην δεύτερη χρονιά για την εξόφληση της πρώτης συναλλαγματικής έχουν ως ακολούθως:

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		12.500	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		12.500
65.04 / 65.01 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		600	
	65.04 ή 37.01 / 45.24 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων ή Προπληρωμένα έξοδα / Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπροθέσμων υποχρεώσεων		600
51.01 / 45.19 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)	.	12.500	
	51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		12.500

Στον επόμενο χρόνο η δεύτερη συναλλαγματική πληρώνεται ενώ οι τόκοι της τρίτης μαζί με την τρίτη συναλλαγματική γίνονται βραχυπρόθεσμες.

Οι εγγραφές στην τρίτη χρονιά για την εξόφληση της δεύτερης συναλλαγματικής έχουν ως ακολούθως:

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		12.500	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		12.500
65.04 / 65.01 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		600	
	65.04 ή 37.01 / 45.24 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων ή Προπληρωμένα έξοδα / Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπροθέσμων υποχρεώσεων		600
51.01 / 45.19 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)	.	12.500	
	51.01 / 51.00 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)		12.500

Οι λογιστικές εγγραφές κάθε έτους είναι ίδιες μέχρι και την εξόφληση του τελευταίου γραμματίου.

4.7.1 7η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, η Αγορά παγίων με εκχώρηση χρεογράφων.

Η εταιρεία X αγοράζει φορτηγό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης αξίας 40.000 € και Φ.Π.Α 24% με μετοχές στο Χ.Α.Α κόστους για την εταιρεία 35.000€ και πραγματικής αξίας στο ΧΑΑ 50.000€.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
14.01 / 13.02 Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων / Μεταφορικά μέσα φορτηγά ιδιωτικής χρήσης		40.000	

54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (40.000*24%)		9.600	
	34.03 / 34.00 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο / Μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ		35.000
	75.03 / 76.04 Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων / Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		14.600

Οι μετοχές έχουν κέρδος δυνητικό στο ΧΑΑ 15.000 (50.000 αξία - 35.000 κόστος) τελικά όμως εφόσον ανταλλάσσονται με το φορτηγό τα κέρδη που θα καταγράψει η επιχείρηση είναι 14.600 (40.000 το κόστος του φορτηγού + ΦΠΑ 9.600 – κόστος μετοχών). Τα κέρδη των μετοχών, γενικά οι χρηματιστηριακές συναλλαγές δεν έχουν Φ.Π.Α έχουν 0,3% που καταβάλλεται με τη συναλλαγή. Άλλος τρόπος είναι ο εξής:

ΕΛΠ/ΕΓΑΣ		X	Π
14.01 / 13.02 Αξία κτήσης μεταφορικών μέσων / Μεταφορικά μέσα φορτηγά ιδιωτικής χρήσης		40.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (40.000*24%)		9.600	
	34.03 / 34.00 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο / Μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ		49.600
34.03 / 34.00 Εμπορικό χαρτοφυλάκιο / Μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ		9.600	
	75.03 / 76.04 Κέρδη από διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων / Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		9.600

4.8 7η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, η Αγορά παγίου με ανταλλαγή με άλλο πάγιο
 Πραγματοποιείται η αγορά μηχανήματος 20.000 € με Φ.Π.Α 24% με μετρητά 10.000 € και ανταλλαγή μηχανήματος αξίας στα βιβλία 8.000 €. Να γίνουν οι εγγραφές.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		Χ	Π
13.01 / 12.00.02 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού Μηχανήματα (Νέο)		20.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		4.800	
	38.00 Ταμείο		10.000
	13.01 / 12.00.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού Μηχανήματα (Παλαιό) [(24.800 -10.000)/1,24]		11.935
	54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (11.935*24%)		2.865
		24.800	24.800

Άρα θα κόψει τιμολόγιο για την ανταλλαγή του παγίου ίσο με 11.935 € και Φ.Π.Α 2.865. Άρα έχει κέρδος $11.935 - 8.000 = 2.935$ €.

Η εγγραφή για το κέρδος από την ανταλλαγή του παγίου είναι η ποιο κάτω:

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		Χ	Π
13.01 / 12.00.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού Μηχανήματα (Παλαιό)		2.935	
	75.01 / 81.03.21 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων / Κέρδη από εκποίηση ενσώματων παγίων στοιχείων		2.935

4.9 8η Εφαρμογή κτήσης Παγίων, Ίδιο κατασκευή – Ίδιο παραγωγή.

Συχνά συναντάται στις παραγωγικές μονάδες το φαινόμενο της ίδιο κατασκευής παγίου στοιχείου. Με τη χρήση πρώτων και βοηθητικών υλών δεν παράγεται στην περίπτωση αυτή το προϊόν που παράγεται συνήθως προς μεταπώληση, αλλά ένα προϊόν που επιστρέφει στην παραγωγική διαδικασία, προκειμένου να συμβάλλει σε αυτή. Η επιχείρηση για να καταγράψει στα βιβλία της το λογιστικό γεγονός της απόκτησης του παγίου στοιχείου από ίδιο παραγωγή, προβαίνει σε αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Για την κατανόηση του τρόπου αποτύπωσης των λογιστικών γεγονότων ίδιο κατασκευής – ίδιο παραγωγής παγίων παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα.

Εφαρμογή.

Μηχανουργείο κατασκευάζει μηχάνημα για αναπαραγωγή λαμαρίνας . Το κόστος των πρώτων υλών ανέρχεται σε 30.000 ευρώ, των βοηθητικών σε 5.000 ευρώ. Οι λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται σε κάθε στάδιο κατασκευής είναι:

1° λογιστικό γεγονός. Αγορά πρώτων υλών αξίας 30.000 ευρώ.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
24.02 / 24.00 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης / Αγορές Α υλών		30.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (30.000*24%)		7.200	
	50.01 / 50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές εσωτερικού		37.200

2° λογιστικό γεγονός. Αγορά βοηθητικών υλών αξίας 5.000 ευρώ.

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ		X	Π
27.02 / 25.00 Λοιπά αποθέματα χρήσης / Αγορές βοηθητικών υλών		5.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (5.000*24%)		1.200	
	50.01 / 50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες / Προμηθευτές εσωτερικού		6.200

3° λογιστικό γεγονός. Ολοκλήρωση κατασκευής μηχανήματος αξίας 35.000 ευρώ.

Το κόστος αγοράς Α και Β υλών αξίας 35.000 ευρώ θα βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης . Επειδή δεν χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή προϊόντος δεν είναι λογιστικά σωστό το αποτέλεσμα χρήσης, γιατί βαρύνετε με 35.000 ευρώ που δεν χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή προϊόντος, αλλά στην παραγωγή παγίου. Για το σκοπό αυτό, με ποσό 35.000 ευρώ θα αυξηθούν τεκμαρτά τα έσοδα της επιχείρησης. Η λογιστική εγγραφή αποτύπωσής λογισμού του τεκμαρτού εσόδου παρατίθεται παρακάτω :

ΕΛΠ/ΕΓΛΣ	X	Π
----------	---	---

13.01 / 12.00 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού		35.000	
	80 / 78.00 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή / Ίδιοπαραγωγή παγίων		35.000

5. Αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων (Depreciation – Amortization)

5.1 Αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία – παράγοντες μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων

Απόσβεση είναι η μείωση της αξίας των παγίων που επέρχεται με την πάροδο του χρόνου. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου, και της οικονομικής απαξίωσής του. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Σκοπός της διενέργειας αποσβέσεων, είναι η επανείσπραξη της αγοραστικής δύναμης που επενδύθηκε στα πάγια, για την αντικατάσταση των παγίων στοιχείων που αποσβένονται, ώστε να έχει τη δυνατότητα επιχείρηση να αντικαταστήσει τα περιουσιακά στοιχεία, διατηρώντας τους ρυθμούς της παραγωγικής διαδικασίας. Αποσβέσιμα κατά το νόμο τα ΕΛΠ και το Ε.Γ.Λ.Σ. πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα ενσώματα ή άυλα στοιχεία που αποκτούνται από τη οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση, και έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, όχι μικρότερη από ένα έτος.

Οι παράγοντες που επιφέρουν μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων είναι:

- i. Φυσικοί παράγοντες:
 - a. χρονική φθορά,
 - b. Συνήθης λειτουργική φθορά : είναι η φθορά που επέρχεται στα πάγια στοιχεία εξαιτίας της λειτουργίας τους. Εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας του παγίου στοιχείου, αλλά και από τη συντήρησή του. Φθορά επίσης προκαλεί και η μη χρήση (εγκατάλειψη) του παγίου στοιχείου.
- ii. Οικονομικοί παράγοντες.
 - a. ιδιωτικοοικονομικοί παράγοντες (ανεπάρκεια μηχανήματος, αντικατάσταση χρησιμοποιούμενης πρώτης ύλης κ.τ.λ.),
 - b. κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες (οικονομική απαξίωση λόγω τεχνολογικής προόδου, αλλαγής μόδας κ.λπ.)

Όπως είναι ευκολονόητο, στις πιο πολλές περιπτώσεις κυρίως στα πάγια βιομηχανικών επιχειρήσεων, έχουμε ταυτόχρονη επίδραση όλων των παραπάνω παραγόντων .

5.2 Προσδιοριστικοί παράγοντες αποσβέσεων

Με τη διενέργεια ετησίων αποσβέσεων επιδιώκουμε την κατανομή της αξίας του παγίου που πρόκειται να αποσβεστεί. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες των αποσβέσεων πρέπει να αναφέρονται στις λογιστικές αρχές και πολιτικές μιας εταιρείας κατά την σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων. Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό της ετήσιας απόσβεσης είναι :

1. Το κόστος κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου,
2. Η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του στοιχείου,
3. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.

Από τη φορολογική νομοθεσία προσδιορίζεται ανά κατηγορία παγίου ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που αντιστοιχεί στην ωφέλιμη ζωή της κατηγορίας των προς απόσβεση παγίων.

Οι προσδιοριστικοί παράγοντες του ύψους των αποσβέσεων είναι:

i. Αποσβεστέα αξία (Amortized Cost)

Κατά την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, και σε απόλυτη αντιστοιχία με τα ΕΛΠ και το Ε.Γ.Λ.Σ. αποσβεστέα αξία είναι η αξία κτήσεως (ή το κόστος ιδιοκατασκευής) των παγίων στοιχείων προσαυξημένη με τις προσθήκες και τις βελτιώσεις, και μειωμένη με την υπολειμματική αξία του παγίου.

ii. Υπολειμματική Αξία (Residual Value)

Η έννοια της υπολειμματικής αξίας είναι σύνθετη ορίζεται ως η αξία αφού το πάγιο έχει αποσβεστεί πλήρως. Πολλές φορές ταυτίζεται με τις έννοιες Ποσό διάσωσης, ποσό διάθεσης, κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις παγίου περιουσιακού στοιχείου (Salvage amount, disposal amount, cost minus accumulated depreciation of a Fixed asset). Σύμφωνα με τη φορολογική πρακτική η υπολειμματική αξία του παγίου είναι ασήμαντη (0,01 ευρώ), και υπάρχει για να δηλώνει την ύπαρξη του παγίου στοιχείου.

iii. Ωφέλιμη ζωή. (Useful Life)

Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου είναι είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση, είτε ο αριθμός μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Ο προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους ακόλουθους παράγοντες:

1. Την αναμενόμενη χρησιμοποίηση του παγίου από την επιχείρηση. Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από παράγοντες εκμεταλλεύσεως, όπως το πρόγραμμα παραγωγής, επισκευών και συντήρησης, ο τρόπος συντήρησης, ή η αδράνεια του παγίου στοιχείου.

2. Την τεχνική απαξίωση που λαμβάνει υπόψη τη μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται από το πάγιο στοιχείο, νομικούς ή άλλους περιορισμούς στη χρήση του παγίου.

Η αποτύπωση των παραπάνω μπορεί να αποτυπωθεί ως εξής :

1. Αποσβεστέα Αξία= Κόστος κτήσης – Υπολειμματική αξία.
2. Σωρευμένες αποσβέσεις =Άθροισμα των ετήσιων αποσβέσεων ανά πάγιο.
3. Αναπόσβεστο υπόλοιπο = Αποσβεστέα αξία – Σωρευμένες αποσβέσεις ή από το κόστος κτήσης
Αναπόσβεστο υπόλοιπο = Κόστος Κτήσης – Σωρευμένες αποσβέσεις, σε αυτή την περίπτωση στο αναπόσβεστο υπόλοιπο περιλαμβάνεται και η υπολειμματική αξία.

Βασικοί κανόνες απόσβεσης παγίων στοιχείων

1. Το αποσβεστέο ποσό πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του.
2. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση.
3. Η δαπάνη απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.
4. Η απόσβεση πρέπει να γίνεται ακόμα και αν η τρέχουσα αξία του παγίου στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία.

5.3 Μέθοδοι απόσβεσης

Μια επιχείρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, στις λογιστικές της πολιτικές-αρχές (Accounting policies οι οποίες είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, συνθήκες, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μία οικονομική μονάδα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων) και τις εκτιμητικές της μεθόδους πρέπει να καταγράφει ποια μέθοδο απόσβεσης ακολουθεί. Αλλαγές στη μέθοδο απόσβεσης που έχει επιλεγεί δεν επιτρέπονται και αποτελούν λάθη στις λογιστικές αρχές και εκτιμητικές μεθόδους που επισύρουν επανέκδοση οικονομικών καταστάσεων (Restatement). Αλλαγή στις λογιστικές εκτιμήσεις (Accounting estimates) είναι μια προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων που σχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Οι κυριότερες μέθοδοι αποσβέσεως των παγίων στοιχείων είναι:

1. Οι στηριζόμενες στο χρόνο.
 - a. Μέθοδος του σταθερού ποσού ή σταθερή μέθοδος.(Fixed or Constant Method)
2. Οι στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του παγίου (production methods)
 - a. Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.
 - b. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

3. Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόδοση του παγίου στοιχείου.
 - a. Μέθοδος του αντιστρόφου του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του παγίου.(sum of year digits)
 - b. Φθίνουσα μέθοδος με σταθερό συντελεστή επί του αναπόσβεστου υπολοίπου.(decline method)
 - c. Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί αναπόσβεστης αξίας.
 - d. Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί αναπόσβεστης αξίας.
4. Μέθοδος της αύξουσας αποδόσεως.
 - a. Μέθοδος του σύνθετου τόκου (μέθοδοι : της ράντας και του τοκοχρεολυτικού κεφαλαίου).(sinking fund method)
 - b. Μέθοδος της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων.
5. Ειδικές μέθοδοι αποσβέσεων
 - a. Μέθοδος των αποθεμάτων.
 - b. Ομαδικό ή μικτό σύστημα αποθεμάτων.
6. Αποσβέσεις παγίων που υπόκεινται σε εξάντληση.
 - a. Μέθοδοι αποσβέσεως φυσικών πηγών.
 - b. Μέθοδος της φυσικής απογραφής.

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέχρι της 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1/1/1998, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο εκτός των εξαιρέσεων που αναφέρονται παρακάτω:

Για τα καινούργια μηχανήματα και τον καινούργιο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές αυτών επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε με τη σταθερή μέθοδο όπως προαναφέρθηκε, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο. Η επιλογή της σταθερής ή της φθίνουσας μεθόδου απόσβεσης, υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής της κατηγορίας, και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση. Δηλαδή οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις:

1. Δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια στοιχεία να επιλέξουν τη σταθερή μέθοδο, και για τα υπόλοιπα τη φθίνουσα, και
2. Εφόσον επιλέξουν μέθοδο απόσβεσης π.χ. φθίνουσα, αυτή τη μέθοδο θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των πάγιων περιουσιακών τους στοιχείων.

Επισημαίνεται ότι η επιλογή της σταθερής ή φθίνουσας μεθόδου, αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία, που αποκτούνται μετά την 1/1/2003 γιατί στα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν προγενέστερα, έχουν ήδη διενεργηθεί αποσβέσεις με τη σταθερή μέθοδο, και για αυτό δεν έχει εφαρμογή η επιλογή μεθόδου απόσβεσης που προβλέπεται από το ΠΔ. 299/2003.

Για την κατανόηση των παραπάνω παρατίθεται ανάλυση της κάθε μεθόδου με παραδείγματα εφαρμογής.

5.4 Μέθοδος του σταθερού ποσού ή σταθερή μέθοδος.

Σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο, η ετήσια απόσβεση προσδιορίζεται με τη διαίρεση της αποσβεστέας αξίας του παγίου στοιχείου, με τον αριθμό των ετών ζωής του παγίου. Στην πράξη για την εφαρμογή της ετήσιας απόσβεσης σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία², καθορίζονται οι κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων των εμπορικών επιχειρήσεων (μεταποιητικών, βιοτεχνιών, βιομηχανιών, ξενοδοχειακών κ.λπ.), των γεωργικών επιχειρήσεων και των προσώπων που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εν λόγω επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών.

Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 (άρθρο 5, παρ. 6) και του ΠΔ. 299/2003 καθιερώνεται κατώτερος και ανώτερος συντελεστής αποσβέσεως για κάθε πάγιο στοιχείο. Επίσης η χρησιμοποίηση του ενός από τους δύο συντελεστές, είναι στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης, όμως ο επιλεγόμενος συντελεστής πρέπει να ακολουθείται πάγια και στις επόμενες χρήσεις και να αφορά όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία.

Η επιλογή ενός κατώτερου ή του ανώτερου συντελεστή ή οποιουδήποτε ενδιάμεσου ακέραιου συντελεστή απόσβεσης υποχρεωτικά αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία, και είναι δεσμευτική μέχρι της πλήρους απόσβεσής τους. Δηλαδή οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες : α) δεν έχουν τη δυνατότητα για ορισμένα από τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία να επιλέξουν τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης και για τα υπόλοιπα τον ανώτερο ή οποιονδήποτε άλλον ενδιάμεσο ακέραιο συντελεστή και β) εφόσον επιλέξουν συντελεστή απόσβεσης, π.χ. τον κατώτερο, αυτόν θα χρησιμοποιούν μέχρι την πλήρη απόσβεση των συγκεκριμένων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο αν μια επιχείρηση κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/-31/12/XX επιλέξει για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της « X » κατηγορίας τον κατώτερο συντελεστή απόσβεσης, και σε κάποια επόμενη διαχειριστική περίοδο αποκτήσει πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν και αυτά στη « X » κατηγορία, για την απόσβεση των νέων παγίων της ίδιας κατηγορίας αυτής μπορεί να επιλέξει είτε στον κατώτερο είτε στον ανώτερο είτε κάποιον ενδιάμεσο ακέραιο μεταξύ αυτών συντελεστή απόσβεσης.

Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31/12/2004 και εφόσον υφίσταται αναπόσβεστη αξία αυτών, το συντελεστή απόσβεσης (ανώτερο ή κατώτερο ή οποιονδήποτε ακέραιο

² Π.Δ. 299/2003 (ΦΕΚ 255/2003 Α')

ενδιάμεσο αυτών) που χρησιμοποιήθηκε για τη διαχειριστική χρήση 2005 θα τον εφαρμόσουν υποχρεωτικά μέχρι πλήρους απόσβεσης της αξίας του παγίου.

Η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσμοθετημένους συντελεστές είναι υποχρεωτική (α' εδάφιο. της παραγράφου. 2 του άρθρου 1 του ΠΔ. 299/2003).

Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, ή η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιηθεί στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε.

Ειδικά για τις νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους, έχουν την εξής δυνατότητα : α) είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή β) να μην πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις γι' αυτά αλλά με συντελεστή το μισό εκείνου που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο κατώτερος συντελεστής απόσβεσης οκτώ τοις εκατό (8%) και ανώτερος δώδεκα τοις εκατό (12%) και η επιχείρηση επιλέξει τον κατώτερο συντελεστή, θα πρέπει να διενεργήσει αποσβέσεις γι' αυτό με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) (8%χ50%). Αν διενεργηθούν αποσβέσεις, αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε.

Ως νέες επιχειρήσεις θεωρούνται οι ακόλουθες:

1. Εκείνες που ιδρύονται από 1/1/2003 και μετά.
2. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την πιο πάνω ημερομηνία και των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από την 1/1/2003 και μετά εμπίπτει στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
3. Εκείνες που από 1/1/2003 ιδρύουν υποκαταστήματα.
4. Εκείνες που από 1/1/2003 ιδρύουν υποκαταστήματα των οποίων η διαχειριστική χρήση που αρχίζει από 1/1/2003 και μετά εμπίπτουν στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.
5. Εκείνες οι οποίες από 1/1/2003 και μετά ιδρύουν αυτοτελή κλάδο ή αρχίζουν την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκαταστήματα.
6. Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρύσει αυτοτελή κλάδο ή έχουν αρχίσει την άσκηση δραστηριότητας με αυτοτελή οργάνωση, χωρίς να ιδρύουν υποκατάστημα, πριν από την 1/1/2003 και των οποίων η

διαχειριστική χρήση που αρχίζει μετά την 1/1/2003 και μετά εμπίπτουν στις προαναφερόμενες τρεις (3) διαχειριστικές χρήσεις.

Τα ποσοστά απόσβεσης που καθορίζονται με το ΠΔ./ 299/2003 αφορούν ετήσια απόσβεση. Ειδικά για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

Σημειώνεται ότι, στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης ή λειτουργίας του παγίου, περιλαμβάνεται και ο μήνας που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε ή λειτούργησε το μήνα αυτό.

Τα περιουσιακά στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε για τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, είναι αυτά που έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης, και για το διάστημα αυτό δεν υπολογίζονται αποσβέσεις.

Το ποσό των ετησίων αποσβέσεων βρίσκεται με τον παρακάτω τύπο:

Απόσβεση = (Κόστος κτήσεως- υπολειμματική αξία) / ωφέλιμη ζωή.

Η ετήσια απόσβεση είναι ίδια για κάθε χρόνο.

Συντελεστής απόσβεσης δίδεται από τον τύπο:

$\alpha = 1/N$, όπου N = Τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής.

Η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

Ετήσια Απόσβεση = $\alpha \cdot (\text{Κόστος Κτήσης} - \text{Υπολειμματική αξία})$

Για κάθε πάγιο η επιχείρηση πρέπει να φτιάχνει τον πίνακα των αποσβέσεων παγίου. Μια τυπική μορφή του είναι η παρακάτω.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
A/A	Έτη	Κόστος Κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Υπολειμματική Αξία	Αποσβεστέα αξία	Αποσβέσεις	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστο υπόλοιπο
		Κ.Κ	α	Υ.Α	Α.Α	Α	Αποσβεσμένο πάγιο ΣΑ	Αν.Α

Όπου οι αντίστοιχες στήλες υπολογίζονται ως ακολούθως: η (4) = $1/N$, η (6) = (3) – (5), η (7) = (4) * (6), η (8) = Sum(7) και τέλος το αναπόσβεστο υπόλοιπο υπολογίζεται από το κόστος κτήσης (9) = (3) – (8) οπότε κατά το τελευταίο χρόνο απόσβεσης το υπόλοιπο πρέπει να ταυτίζεται με την υπολειμματική αξία ή από την αποσβέσιμο αξία (9) = (6) – (8) όπου το υπόλοιπο στον τελευταίο χρόνο πρέπει να είναι μηδέν.

Εφαρμογή:

Μεταφορικό μέσο αξίας 45.000 € και υπολειμματικής αξίας 5.000 € αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο σε πέντε έτη (όση και η ωφέλιμη ζωή του), τότε ο πίνακας των αποσβέσεων του θα είναι:

ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ								
ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ Α	ΚΚ	ΥΑ	ΑΠ.ΑΞΙΑ . (3)=(1)- (2)	Σα ή α . (4)= 1/ΩΖ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙ Σ . (5)= (4)*(3)	ΣΩΡΕΥΜΕΝΕ Σ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ . (6)= Σ (5)	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤ Η ΑΞΙΑ 1 . (7)=(1) -(6)	ΑΝΑΠΟΣΒ ΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 2 . (7)=(3) -(6)
1	45000	5000	40000	20,00%	8000	8000	37000	32000
2	45000	5000	40000	20,00%	8000	16000	29000	24000
3	45000	5000	40000	20,00%	8000	24000	21000	16000
4	45000	5000	40000	20,00%	8000	32000	13000	8000
5	45000	5000	40000	20,00%	8000	40000	5000	0

Ένας άλλος παράγοντας του επιδρά στις αποσβέσεις είναι η ημερομηνία αγοράς του παγίου. Ιδιαίτερα, για τον υπολογισμό της απόσβεσης της πρώτης και της τελευταίας χρήσης εκμετάλλευσης του παγίου ισχύει η αρχή των δωδεκατημορίων. Έτσι:

- ✓ Αν το πάγιο αποκτήθηκε την 31/3/20XX, την πρώτη χρονιά θα είναι η απόσβεση ίση με:
Απόσβεση πρώτου έτους = $\alpha \cdot 9/12 \cdot \text{Αποσβεστέα Αξία}$, και
- ✓ Κατά το τελευταίο έτος θα είναι: Απόσβεση πρώτου έτους = $\alpha \cdot 3/12 \cdot \text{Αποσβεστέα Αξία}$,

5.5 Περιπτώσεις εφάπαξ απόσβεσης

Τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες αποσβένονται εφάπαξ, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Σημειώνεται ότι η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων είναι υποχρεωτική και οι επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα να τα αποσβέσουν τμηματικά.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία η αξία κτήσης εκάστου των οποίων είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, δύναται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου, δηλαδή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), μέσα στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά, δηλαδή η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική, αλλά δυνητική. Η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο αυτής της κατηγορίας ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι η επιχείρηση μπορεί να αποσβέσει ένα πάγιο εφάπαξ, ενώ άλλο που αποκτήθηκε την ίδια χρονική περίοδο να αποσβεστεί τμηματικά.

5.6 Αποσβέσεις στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του παγίου

Στην κατηγορία αυτή έχουμε δύο υπό μεθόδους :

Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η υποκείμενη σε απόσβεση αξία παγίου διαιρείται με τις εκτιμώμενες ώρες ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου, και το αποτέλεσμα είναι η απόσβεση ανά ώρα λειτουργίας του παγίου. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης προκύπτει, αν πολλαπλασιάσουμε το αποτέλεσμα με τις ετήσιες ώρες λειτουργίας του παγίου που αποσβένουμε. Για παράδειγμα αν οι συνολικές ώρες

λειτουργίας ενός παγίου είναι 100.000, και οι ετήσιες ώρες λειτουργίας είναι 5.000 τότε το ποσό της ετήσιας απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής : ετήσια απόσβεση=(5.000/100.000) χ αποσβεστέα αξία.

Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

Κατά τη μέθοδο αυτή, διαιρούμε την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό μονάδων παραγωγής. Το αποτέλεσμα το πολλαπλασιάζουμε με τον αριθμό των ετησίων μονάδων παραγωγής, και βρίσκουμε την ετήσια απόσβεση.

5.7 Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόσβεση του παγίου στοιχείου. Φθίνουσες μέθοδοι αποσβέσεων.

Οι φθίνουσες μέθοδοι στηρίζονται στο γεγονός ότι τα καινούρια πάγια παρέχουν καλύτερες υπηρεσίες, και ότι μελλοντικά η απόδοσή τους θα έχει πτωτική τάση. Επιπλέον το ότι τα έξοδα συντήρησης των παγίων θα αυξάνουν με το πέρασμα του χρόνου, δικαιολογεί τη μείωση των αποσβέσεων, ώστε να είναι περίπου ίδιο το άθροισμα αποσβέσεων και εξόδων συντήρησης. Οι κυριότερες μέθοδοι μειούμενης αξίας των παγίων είναι :

i. Φθίνουσα μέθοδος του αντιστρόφου του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής.

Στη μέθοδο αυτή, προσθέτουμε τους αριθμούς του κάθε έτους ζωής του στοιχείου. Αν η ωφέλιμη ζωή είναι 5 έτη, τότε το άθροισμα είναι :

$\Sigma=1+2+3+4+5=15$, ο υπολογισμός του αθροίσματος γίνεται και με τον τύπο $\Sigma = \frac{n*(n+1)}{2}$ όπου n τα έτη της ωφέλιμης ζωής και για κάθε έτος t ο συντελεστής απόσβεσης μπορεί να υπολογισθεί από τον τύπο $\alpha = \frac{2*[n-(t-1)]}{n*(n+1)}$

Οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται με κλάσματα που όλα έχουν παρανομαστή το άθροισμα των ετών ζωής, και αριθμητή ένα από τα έτη ζωής. Λαμβάνονται με αντίστροφη σειρά, ώστε στο πρώτο έτος να αντιστοιχεί το μεγαλύτερο κλάσμα και στο τελευταίο το μικρότερο. Δηλαδή ο συντελεστής απόσβεσης το πρώτο έτος είναι: 5/15, το δεύτερο: 4/15, το τρίτο 3/15 κ.τ.λ. ο υπολογισμός του συντελεστή μπορεί να γίνει και με τον παραπάνω τύπο πχ για το δεύτερο όπου t=2 και n=5 τότε $\alpha=2*[5-(2-1)]/[5*(5+1)]=2*(5-1)/(5*6)=2*4/30=4/15$ όπως και με τον πιο πάνω παραστατικό υπολογισμό.

Για το μεταφορικό μέσο που υπολογίσαμε τις αποσβέσεις του με τη σταθερή μέθοδο παραπάνω ο πίνακας αποσβέσεων του με τη μέθοδο του αντιστρόφου των ετών της ωφέλιμης ζωής (sum of years digits) παρέχεται παρακάτω.

ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ								
ΗΜΕΡΟ ΜΗΝΙΑ	ΚΚ	ΥΑ	ΑΠ.ΑΞΙΑ	Σα ή α	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΣΩΡΕΥΜΕΝΕ Σ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣ ΤΗ ΑΞΙΑ 1	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 2
	. (1)	. (2)	. (3)=(1)-(2)	. (4)= D/Σ(D)	. (5)= (4)*(3)	. (6)= Σ (5)	. (7)=(1) -(6)	. (7)=(3) -(6)

1	45000	5000	40000	33,33%	13.333,33	13.333,33	31.666,67	26.666,67
2	45000	5000	40000	26,67%	10.666,67	24.000,00	21.000,00	16.000,00
3	45000	5000	40000	20,00%	8.000,00	32.000,00	13.000,00	8.000,00
4	45000	5000	40000	13,33%	5.333,33	37.333,33	7.666,67	2.666,67
5	45000	5000	40000	6,67%	2.666,67	40.000,00	5.000,00	-

ii. Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί του αναπόσβεστου υπολοίπου.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση ένα σταθερό ποσοστό που υπολογίζεται από τον τύπο:

$$\alpha = 1 - \sqrt[n]{\frac{YA}{KK}} \text{ ή } \alpha = 1 - (Y.A/K.K)^{1/N} (\approx 2 \cdot 1/N)$$

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής σημειώνουμε ότι ο συντελεστής απόσβεσης εφαρμόζεται επί του κόστους κτήσης κατά το πρώτο έτος και επί του αναπόσβεστου υπόλοιπου (διαφορά του κόστους κτήσης από τις σωρευμένες αποσβέσεις) της εκάστοτε προηγούμενης χρήσης για τα υπόλοιπα έτη. Μετά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου το αναπόσβεστο του υπόλοιπο πρέπει να ταυτίζεται με την υπολειμματική αξία.

Για το μεταφορικό μέσο που υπολογίσαμε τις αποσβέσεις του με τη σταθερή μέθοδο παραπάνω ο πίνακας αποσβέσεων του με τη μέθοδο του σταθερού συντελεστή επί του αναπόσβεστου υπολοίπου παρέχεται παρακάτω.

ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ								
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΚ	ΥΑ	ΑΠ.ΑΞΙΑ	Σα ή α	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ . (5)= (4)*(1) για το πρώτο χρόνο & (4) * (7) ⁻¹	ΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤ Η ΑΞΙΑ 1	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 2
	. (1)	. (2)	. (3)=(1)- (2)	. (4)= α		. (6)= Σ (5)	. (7)=(1) -(6)	. (7)=(3) -(6)
1	45000	5000	40000	35,56%	16.002,27	16.002,27	28.997,73	23.997,73
2	45000	5000	40000	35,56%	10.311,77	26.314,04	18.685,96	13.685,96
3	45000	5000	40000	35,56%	6.644,84	32.958,88	12.041,12	7.041,12
4	45000	5000	40000	35,56%	4.281,90	37.240,77	7.759,23	2.759,23
5	45000	5000	40000	35,56%	2.759,23	40.000,00	5.000,00	-

iii. Μέθοδος της του ποσοστού της παρούσας αξίας επί των ίσια κατανεμημένων αποσβέσεων.

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το πάγιο ακολουθεί τη διαχρονική αξία του χρήματος και προσφέρει υπηρεσίες, οι οποίες έχουν μικρότερη παρούσα αξία όσο ο χρόνος απομακρύνεται από την ημερομηνία κτήσης του παγίου, και συνεπώς οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες.

Πρακτικά υπολογίζουμε το συντελεστή απόσβεσης αφού κάνουμε αναγωγή σε παρούσα αξία την αποσβεστέα αξία του παγίου την οποία την έχουμε μοιράσει σε ίσα τμήματα όσα τα χρόνια της

ωφέλιμης ζωής. Ο συντελεστής απόσβεσης εξάγεται ως η διαίρεση της παρούσας αξίας της ίσης αποσβεστέας αξίας το σύνολο από τις παρούσες αξίας για όλα τα έτη δηλαδή στον παρακάτω πίνακα το 26% = 6.957/26.817. Τέλος οι αποσβέσεις προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό του συντελεστή επί την αποσβεστέα αξία.

Για το μεταφορικό μέσο που υπολογίσαμε τις αποσβέσεις του με τη σταθερή μέθοδο παραπάνω ο πίνακας αποσβέσεων του με τη μέθοδο του ποσοστού της παρούσας αξίας επί ίσα κατανεμημένων αποσβέσεων είναι:

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ				
ΗΜΕΡ ΟΜΗΝ ΙΑ	ΑΠ.Α ΞΙΑ/Ω Ζ	$pv(ΑΠ.ΑΞΙΑ/ΩΖ$; i)	$a=$ $pv(ΑΠ.ΑΞΙΑ/ΩΖ)/$ $\Sigma pv(ΑΠ.ΑΞΙΑ/ΩΖ)$	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
1	8000	6.957	26%	10.376
2	8000	6.049	23%	9.023
3	8000	5.260	20%	7.846
4	8000	4.574	17%	6.823
5	8000	3.977	15%	5.933
i=15%	40000	26.817	100%	40.000

5.8 Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης.

Μέθοδος του χρεολυτικού κεφαλαίου. Για τον λογισμό αποσβέσεων σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή υπολογίζουμε το ποσό του χρεολυσίου ως διαφορά της δόσης τοκοχρεολυτικού δανείου που υπολογίζεται με τον ποιο κάτω τύπο από τους τόκους κάθε περιόδου με το σύνολο των περιόδων να ισούται με την ωφέλιμη ζωή του παγίου:

$$A = PV / \left[\frac{(1+i)^n - 1}{i \cdot (1+i)^n} \right]$$

Για το μεταφορικό μέσο που υπολογίσαμε τις αποσβέσεις του με τη σταθερή μέθοδο παραπάνω ο πίνακας αποσβέσεων του με τη μέθοδο της αύξουσας απόσβεσης είναι:

ΚΚ 45000 ΩΖ 5
 ΥΑ 5000 Δόση=16.423,26
 i 30% ΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΑ ΤΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΝΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ								
ΗΜΕΡΟ ΜΗΝΙΑ	ΚΚ	ΥΑ	ΑΠ.ΑΞΙΑ	ΤΟΚΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΔΟΣΗ- ΤΟΚΟΣ= ΧΡΕΩΛΥΣΙΟ	ΣΩΡΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 1	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 2
	. (1)	(2)	. (3)=(1)-(2)			. (6)= Σ (5)	. (7)=(1) -(6)	. (7)=(3) -(6)
1	450 00	50 00	40000	12.000,00	4.423,26	4.423,26	40.576,74	35.576,74
2	450 00	50 00	40000	10.673,02	5.750,24	10.173,50	34.826,50	29.826,50
3	450 00	50 00	40000	8.947,95	7.475,31	17.648,82	27.351,18	22.351,18
4	450 00	50 00	40000	6.705,36	9.717,91	27.366,72	17.633,28	12.633,28
5	450 00	50 00	40000	3.789,98	12.633,28	40.000,00	5.000,00	-

Μέθοδος της αξίας των αποσυρόμενων και αντικαθιστάμενων στοιχείων.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αποσύρσεως και της αντικαταστάσεως των στοιχείων, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, δεν διενεργούνται αποσβέσεις, αλλά το αποσβεστέο κόστος (κόστος κτήσης μείον την υπολειμματική αξία) επιβαρύνει τα έξοδα το έτος της απόσυρσης ή της αντικατάστασής τους.

5.9 Ειδικές μέθοδοι αποσβέσεων.

Οι μέθοδοι που ανήκουν στην κατηγορία αυτή είναι:

i. Μέθοδος των αποθεμάτων.

Εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις με μεγάλο αριθμό ενσώματων παγίων και μικρού κατά μονάδα κόστος, (μικρά εργαλεία, εξοπλισμός εστιατορίων κ.τ.λ.). Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης προσδιορίζεται ύστερα από καταμέτρηση του αποθέματος. Το ποσό του αποθέματος τέλους χρήσης αφαιρείται από το χρεωστικό υπόλοιπο του οικείου λογαριασμού, και η διαφορά αποτελεί την ετήσια απόσβεση.

ii. Μέθοδος του σύνθετου συντελεστή απόσβεσης για ομάδα παγίων.

Πολλές φορές πολλά πάγια στοιχεία ενοποιούνται σε ένα. Σε αυτές τις περιπτώσεις ασκείται ένας συντελεστής απόσβεσης για το σύνολο (set) των παγίων. Ο υπολογισμός αποσβέσεων γίνεται με τον προσδιορισμό ενός συντελεστή επί του συνολικού κόστους κτήσης της κατηγορίας παγίων που υπάγονται σε απόσβεση. Η απόσβεση δεν υπολογίζεται στο κόστος κτήσης του κάθε παγίου στοιχείου, αλλά υπολογίζεται επί του συνολικού κόστους.

iii. Μέθοδος της φυσικής απογραφής.

Λέγεται και μέθοδος της αγοράς και βρίσκεται με την πραγματική αξία του παγίου, ενώ η απόσβεση ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ Κ.Κ στα βιβλία της επιχείρησης μείον την πραγματική αξία του παγίου. Η απόσβεση γίνεται μόνο προς τα κάτω. Δηλαδή το πάγιο μετά την απόσβεση προσαρμόζεται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στη κτήση και την τρέχουσα αξία.

Η διαδικασία κατά την οποία ένα στοιχείο περιουσίας ενεργητικού προσαρμόζεται στην χαμηλότερη πραγματική του αξία λέγεται στο Δ.Λ.Π έλεγχος απομείωσης περιουσιακών στοιχείου (impairment test) (Δ.Λ.Π 16).

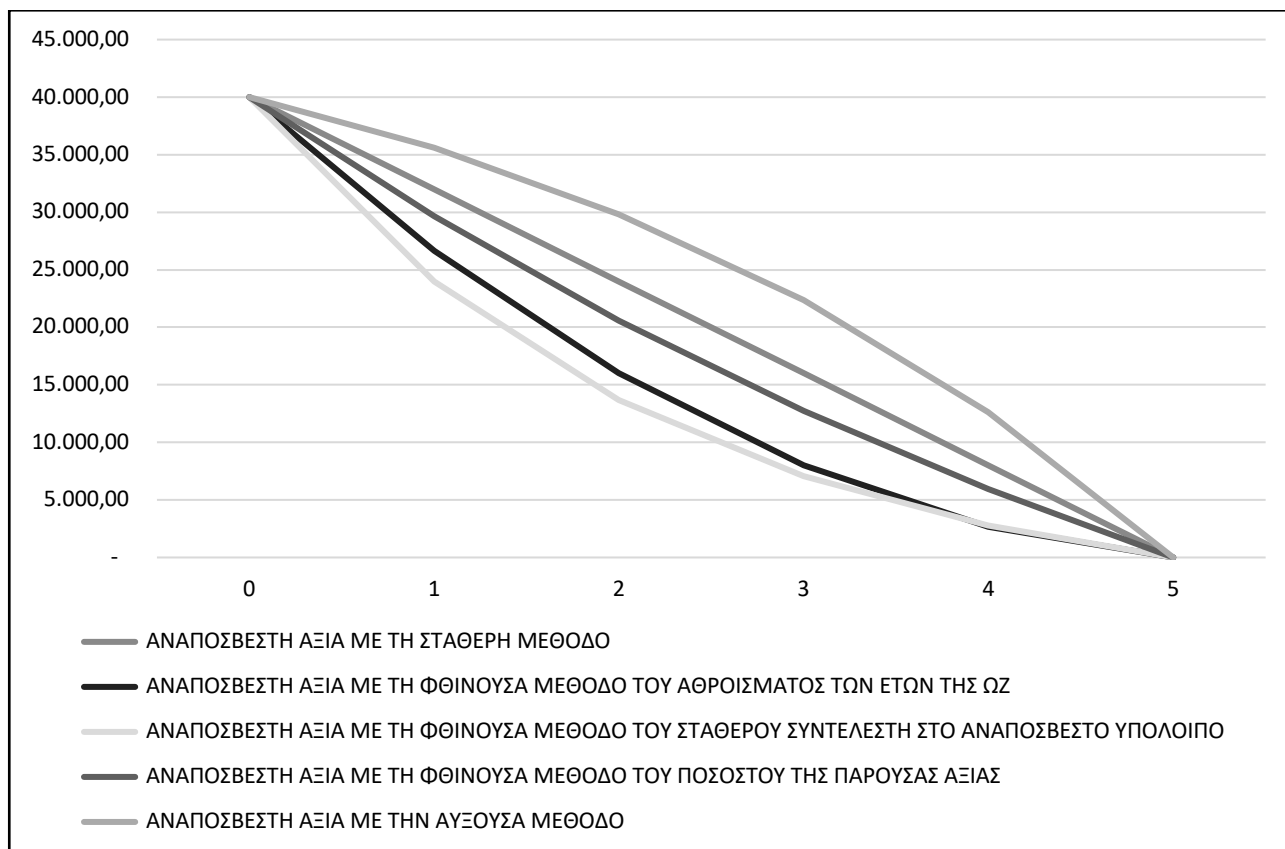
Η προσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου στην αγοραία του αξία (mark to market), δηλαδή και προς τα κάτω και προς τα πάνω καλείται αποτίμηση στην εύλογη αξία (fair value). Για τα πάγια επιτρέπεται και η αποτίμηση τους στην εύλογη αξία μόνο που το θετικό αποτέλεσμα συνθέτει αποθεματικό στα κεφάλαια.

5.10 Ανασκόπηση Μεθόδων Απόσβεσης

Για το μεταφορικό μέσο που υπολογίσαμε τις αποσβέσεις του με όλες τις μεθόδους πραγματοποιούμε ανασκόπηση και γραφική παράσταση της εξέλιξης της αποσβεστέας αξίας στα έτη της ωφέλιμης ζωής του παγίου:

ΕΤΟΣ ΩΖ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕ ΤΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΤΗΣ ΩΖ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΤΟ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕ ΤΗ ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΥΞΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟ
0	40.000,00	40.000,00	40.000,00	40.000,00	40.000,00
1	32.000,00	26.666,67	23.997,73	29.623,81	35.576,74
2	24.000,00	16.000,00	13.685,96	20.601,03	29.826,50
3	16.000,00	8.000,00	7.041,12	12.755,14	22.351,18
4	8.000,00	2.666,67	2.759,23	5.932,62	12.633,28
5	-	-	-	-	-

Παρατηρώντας τη γραφική παράσταση από τη σταθερή μέθοδο που έχει γραμμική μορφή οι φθίνουσες μέθοδοι ως γραφικές παραστάσεις είναι οι μη γραμμικές κάτω και αριστερά ενώ η αύξουσα είναι άνω και δεξιά.



Σημειώνουμε ότι η αύξουσα μέθοδο απόσβεσης δεν προτείνεται από τα ΔΠΧΑ. Στα ΔΠΧΑ ως πιο δίκαιη μέθοδο απόσβεσης θεωρείται η φθίνουσα με τις δύο παραλλαγές, ενώ η αύξουσα έχει χρησιμοποιηθεί σε διαρκή αγαθά πολυτελείας, συνήθως μεγάλης αξίας.

5.11 Εφαρμογή υπολογισμού με διάφορες μεθόδους αποσβέσεων, με χρήση αποκλειστικά στοιχείων από τα βιβλία μιας επιχείρησης.

Πραγματοποιώντας μια ανασκόπηση παρέχουμε μια εφαρμογή χρησιμοποιώντας στοιχεία από τα βιβλία μιας επιχείρησης και όχι μετά από κατασκευή των πινάκων αποσβέσεων των παγίων. Συνήθως η λογιστική εργασία τέλους χρήσης για τις αποσβέσεις προσομοιάζει την πιο κάτω εφαρμογή.

Ο λογιστής της επιχείρησης υπολογίζει τις αποσβέσεις και κατασκευάζει τον πίνακα παγίων (θεωρούμε ότι εφαρμόζονται διάφορες μέθοδοι αποσβέσεων. Και ότι οι προσθήκες βελτιώσεις έγιναν την 31/12/20XX και δεν επηρεάζουν τις αποσβέσεις)

<u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ</u>		<u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</u>	
ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	550.000	ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	250.000
ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	110.000	ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	20.000
ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	25	ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	12
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΚΤΙΡΙΟ	150.000	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	50.000
<u>ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΤΑΘΕΡΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ</u>		<u>ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΟΥ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ</u>	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	6,23%	ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	4
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	400.000	ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΕΤΩΝ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ	78
		ΕΤΗ 12 11 10 9 8 7 6 5 4 3 2 1	9
		ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	11,54%
		ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	230.000

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	24.940	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	26.538
ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΥ		ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΩΝ	
ΚΤΙΡΙΟΥ	174.940	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	76.538
<u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ</u>		<u>ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ</u>	
ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	40.000	ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	25.000
ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	5.000	ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	2.000
ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	8	ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	5
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ		ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΠΛΑ	5.000
ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	10.000	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	23.000
ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	35.000		
<u>ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΥΞΟΥΣΑ</u>		<u>ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΤΑΘΕΡΗ</u>	
ΔΟΣΗ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	6.561	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	20,00%
ΕΠΙΤΟΚΙΟ	10,00%		
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	25.000		
ΤΟΚΟΙ ΠΟΥ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ	2.500		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	4.061	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	4.600
ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΩΝ		ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΩΝ	
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	14.061	ΕΠΙΠΛΩΝ	9.600

5.12 Λογιστικές μέθοδοι διενέργειας αποσβέσεων

5.12.1 Άμεση μέθοδος

Με την άμεση μέθοδο πραγματοποιείται η εγγραφή:

Χ ΕΓΛΣ/ΕΛΠ

Π

66.XX(Εξοδα απόσβεσης)

1X.XX (Πάγιο στοιχείο)

Ενώ η καρτέλα του παγίου χρεώνεται με το κόστος κτήσεις τις προσθήκες και τις βελτιώσεις και πιστώνεται με τις ετήσιες αποσβέσεις και με την πώληση.

ΠΑΓΙΟ

Κόστος Κτήσης

Προσθήκες - Βελτιώσεις

Ετήσιες Αποσβέσεις

Πώληση

Άρα στην καρτέλα του παγίου με την άμεση μέθοδο το υπόλοιπο μας δείχνει πάντα την αναπόσβεστη αξία.

5.12.2 Έμμεση μέθοδος

Με την έμμεση μέθοδο τηρείται ξεχωριστός λογαριασμός για το αποσβεσμένο μέρος του παγίου.

66.XX (Εξοδα απόσβεσης)

1X.99 (Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων
ΕΓΛΣ)1X.02 (Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων
ΕΛΠ)

Ο λογαριασμός αποσβεσμένο πάγιο θα δίνει πάντα τις σωρευμένες αποσβέσεις, ενώ το αναπόσβεστο είναι η διαφορά του Κόστους Κτήσης από τη καρτέλα του παγίου – Σωρευμένες αποσβέσεις από την καρτέλα των αποσβεσμένων.

Η έμμεση μέθοδο είναι αυτή που χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση της καρτέλας του παγίου, λόγω αποτύπωσης αναλυτικότερων πληροφοριών, ενώ η άμεση μέθοδος δεν εφαρμόζεται ποτέ.

5.13 Πίνακας παγίων επιχειρήσεων

Οι επιχειρήσεις κατά το τέλος της χρήσης είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν πίνακα συμφωνίας παγίων. Ο πίνακας αυτός είναι μέρος του προσαρτήματος και έχει τη μορφή:

Πίνακας παγίων χρήσεως 20XX:

	Κόστος Κτήσης	Αποσβεσμένο	Αναπόσβεστο	Προσθήκες-Βελτιώσεις	Αποσβέσεις	Κόστος Κτήσης	Αποσβεσμένο	Αναπόσβεστο
	31/12/20XX-1	31/12/20XX-1	31/12/20XX-1	31/12/20XX	31/12/20XX	31/12/20XX	31/12/20XX	31/12/20XX
	A	B	Γ=A-B	Δ	E	ΣΤ=A+Δ	Z=B+E	H=ΣΤ-Z
ΚΤΙΡΙΑ	550.000	150.000	400.000	100.000	24.940	500.000	174.940	325.060
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	250.000	50.000	200.000	10.000	26.538	210.000	76.538	133.462
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	40.000	10.000	30.000	5.000	4.061	35.000	14.061	20.939
ΕΠΙΠΛΑ	25.000	5.000	20.000	3.000	4.600	23.000	9.600	13.400
Σύνολο Παγίων	865.000	215.000	650.000	118.000	60.139	768.000	275.139	492.861

6. Πώληση παγίων στοιχείων

Με τη πώληση ενός παγίου στοιχείου αντιλογίζονται έτσι ώστε να μηδενισθούν όλοι οι λογαριασμοί που το αφορούν (κόστος κτήσης και αποσβεσμένα ή Σωρευμένες αποσβέσεις), χρεώνονται τα ταμειακά διαθέσιμα με το προϊόν πώλησης, πιστώνεται ο Φ.Π.Α επί τις τιμολογιακής αξίας και η διαφορά της εγγραφής πιστώνεται ή χρεώνεται ως αποτέλεσμα Κέρδος ή Ζημία.

1X.99 /1X.02 Λογαριασμός Αποσβεσμένο Παγίο, Αντίθετος Παγίων, Σωρευμένες Αποσβέσεις

1X.XX Λογαριασμός Παγίων (κόστος κτήσης)

54.00 / 54.02 Φ.Π.Α επί τις τιμολογιακής αξίας

81.02 /63.01 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ ή Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων

81.03 / 75.01 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ / Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων

Η ανωτέρω εγγραφή μπορεί να σπάσει και σε επιμέρους εγγραφές. Στη συνέχεια παρέχουμε σχετική εφαρμογή.

Πραγματοποιείται πώληση μηχανήματος την 31/3/20XX έναντι ποσού 8.000 ευρώ συν ΦΠΑ 24%. Τα στοιχεία στα βιβλία της επιχείρησης έχουν ως ακολούθως το μηχάνημα είχε κόστος κτήσης 20.000 είχε ωφέλιμη ζωή 8 έτη, την ημερομηνία πώλησης ήταν το 5 έτος της ωφέλιμης ζωής του μηχανήματος και ο λογαριασμός σωρευμένες αποσβέσεις είχε ποσό 14.000 ευρώ με μέθοδο απόσβεσης του αθροίσματος των ετών της ωφέλιμης ζωής, να πραγματοποιήσετε την εγγραφή διάθεσης του Παγίου.

Κάθε διάθεση παγίου ακολουθεί τα παρακάτω στάδια:

Στάδιο 1° Συμπλήρωση των αποσβέσεων μέχρι την ημερομηνία διάθεσης

Ο συντελεστής απόσβεσης σύμφωνα με τη μέθοδο που ακολουθείται για τον 5 έτος δίδεται από τον τύπο $\alpha = \frac{2*[n-(t-1)]}{n*(n+1)} = 2*(8-4)/8*9=4/36=11,11\%$ άρα αποσβέσεις από 1/1/20XX-31/3/20XX τρεις

μήνες είναι $11,11\%*20.000*3/12=556$ και

Στάδιο 2° Εκκαθάριση λογαριασμού παγίου με τις σωρευμένες αποσβέσεις και προσδιορισμός του αποτελέσματος από την πώληση.

Κόστος κτήσεις παγίων 20.000 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 14.000 συν πρόσθετες πριν την πώληση 556 ποσό 14.556 ήτοι καθαρή αξία παγίου 5.444. Το μηχάνημα πωλείται 8.000 μείον 5.444 κέρδος από την πώληση 2.556. Τέλος ο ΦΠΑ είναι $8.000 * 24\%=1.920$ ευρώ και το ταμείο θα εισπράξει 8.000 ευρώ τίμημα αγοράς στο τιμολόγιο συν 1.920 ΦΠΑ ήτοι 9.920 ευρώ.

Οι λογιστικές εγγραφές δίδονται παρακάτω:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
66.XX (Εξόδα απόσβεσης)		556	

	1X.99 /1X.02 Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων, Σωρευμένες Αποσβέσεις		556
		X	Π
38.00 / 38.01 Ταμείο (8.000+ΦΠΑ) 1X.99 /1X.02 Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων, Σωρευμένες Αποσβέσεις		9.920 14.556	
	1X.XX Λογαριασμός Παγίων (κόστος κτήσης) 54.00 / 54.02 Φ.Π.Α επί τις τιμολογιακής αξίας (8.000*24%) 81.03 / 75.01 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ / Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων		20.000 1920 2.556

7. Τα Ακίνητα (Property Assets)

Τα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν τα σημαντικότερα στοιχεία του Ισολογισμού μιας εταιρείας, καθώς μέσω αυτών μια εταιρεία επιτυγχάνει την επιχειρηματική της λειτουργία και υπό προϋποθέσεις μπορούν να αποτελέσουν ένα χρηματοοικονομικό επενδυτικό εργαλείο για την επίτευξη υπεραξίας.

Σύμφωνα με τη μικροοικονομία, η περιουσία με την μορφή ενός ακινήτου ορίζεται ως ένα αγαθό ικανό να παρέχει μια σταθερή ροή υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες στέγασης ή μια πηγή ταμειακών ροών.

Τα ακίνητα είναι διαρκή καταναλωτικά αγαθά που κατέχονται είτε από νοικοκυριά για στεγαστικές ανάγκες είτε από επιχειρήσεις προκειμένου να εγκαταστήσουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες. Καθώς τα αγαθά διακινούνται στην αγορά, οι τιμές τους καθορίζονται από το νόμο της ζήτησης και της προσφοράς. Στις αγορές υπό ισορροπία, οι τρέχουσες αξίες πρέπει να αντικατοπτρίζουν τις παρούσες αξίες των περιουσιακών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τη χρονική αξία του χρήματος. Οποιαδήποτε μεταβολή από την αποτίμηση κάτω από τις παρούσες αξίες

δημιουργεί κίνητρα για μετακίνηση από το σημείο ισορροπίας και η κίνηση θα συνεχιστεί έως ότου όλες οι τρέχουσες αξίες αντικατοπτρίζουν τις παρούσες αξίες.

Ένα ακίνητο μπορεί να αποκτηθεί με διάφορους τρόπους. Η απλούστερη μέθοδος απόκτησης είναι η αγορά με μετρητά. Όταν δεν είναι διαθέσιμα όμως ταμειακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, η χρηματοδότηση τους μπορεί να επιτευχθεί μέσω συναλλαγών ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ16 π.χ. με άλλα Ενσώματα πάγια), μέσω δανεισμού (ΔΛΠ 23- Κόστος δανεισμού), μέσω επιχορηγήσεων (ΔΛΠ 20- Κρατικές επιχορηγήσεις). Η αγορά ακινήτου μπορεί επίσης να χρηματοδοτηθεί μέσω έκδοσης μετοχών κατά την ίδρυση εταιρείας ή με έκδοση νέου μετοχικού κεφαλαίου ή μέσω εξαγοράς ή συγχώνευσης άλλων εταιρειών, μπορεί επίσης να χρηματοδοτηθεί με την έκδοση εταιρικών ομολόγων. Η χρηματοδοτική ή η λειτουργική μίσθωση (Leasing) είναι επίσης ένας τρόπος χρηματοδότησης της αγοράς-απόκτησης ακινήτων. Η χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια διάσημη μέθοδος απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όταν δεν είναι δυνατή η απόκτηση τους μέσω μετρητών. Μια άλλη περίπτωση χρηματοδότησης απόκτησης πάγιου περιουσιακού στοιχείου αφορά την πώληση του και μίσθωση εκ νέου μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ η χρηματοδοτική μίσθωση ρυθμίζεται από το ΔΛΠ 17 και σύμφωνα με τις ελληνικές ΓΑΛΑ η χρηματοδοτική μίσθωση από το νόμο 1665/1986.

Στη χρηματοοικονομική αναγνωρίζουμε την οικονομική απόδοση του ακινήτου από την χρήση-κατανάλωση του ή του κεφαλαιακού κέρδους κατά την πώληση ή την αποτίμησή του που προκύπτει από την αύξηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Τα ακίνητα λοιπόν είναι διαρκή αγαθά τα οποία έχουν την πλέον μακροπρόθεσμη χρήση, καλύπτουν ανάγκες στέγασης ανθρώπων και δραστηριοτήτων. Ένα άλλο χαρακτηριστικό τους είναι ότι αποτελούν και επενδυτικά αγαθά με αποδόσεις μισθωτικές αλλά και υπεραξίας. Τέλος πρέπει να αναφερθεί ότι η αξία τους επηρεάζεται από πλήθος παραγόντων μακροοικονομικής και κοστολογικής φύσης. Η λογιστικά ακολουθούμε και τις δύο κύριες κατηγορίες καταγραφής και παρακολούθησης: Ακίνητα που τα παρακολουθούμε στο Ιστορικό Κόστος, δηλαδή με αποτίμηση, καταγραφή, εμφάνιση στο Αποσβέσιμο Κόστος με έλεγχο για ύπαρξη ή εμφάνιση υποαξίας (Accounting at Amortized Cost with Impairment Test), αλλά και

Ακίνητα που τα παρακολουθούμε στην εκάστοτε εύλογη αξία τους (Fair Value Accounting)

Τα ακίνητα καταγράφουν την μεταβολή της αξίας τους ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Income Statement) ή στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (OCI – Other Comprehensive Income) με την μισθωτική τους απόδοση (Rent) να καταγράφεται αποκλειστικά στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Income Statement).

Τα ακίνητα και οι επενδύσεις σε αυτά αποτελούν ένα ξεχωριστό χρηματοοικονομικό κλάδο αυτόν του Real Estate και η αξία τους προσδιορίζεται-εκτιμάται από ειδικούς ορκωτούς εκτιμητές (Chartered Surveyors).

Τέλος για την παρακολούθησή τους σχηματίζουμε χαρτοφυλάκια ακινήτων ανάλογα με τον προορισμό τους μέσα στην επιχείρηση στα οποία εφαρμόζονται ειδικές λογιστικές και διαχειριστικές τεχνικές στις οποίες αναφερόμαστε στη συνέχεια.

7.1 Οι χρήσεις και ο προορισμός των ακινήτων και τα χαρτοφυλάκια ακινήτων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται μόνο εάν είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (ΔΛΠ 16).

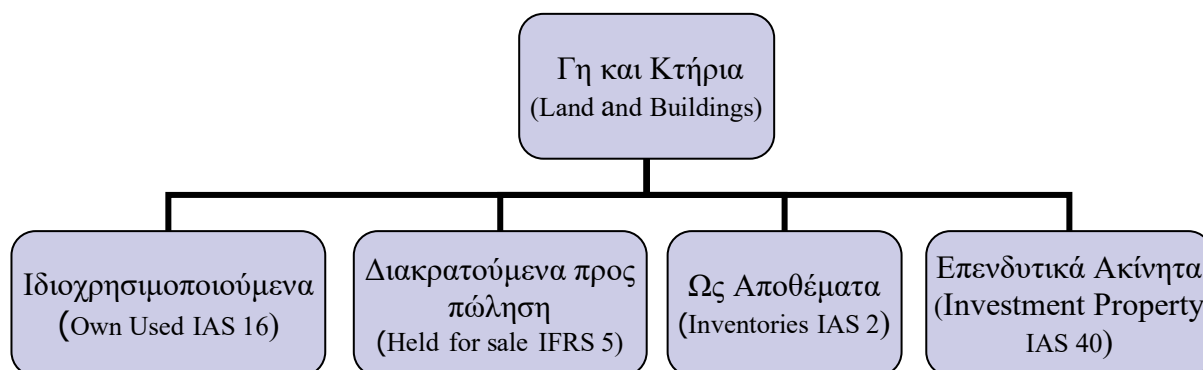
Τα λογιστικά θέματα σχετικά με τα ακίνητα μπορούν να ταξινομηθούν ως εξής:

- ✓ Αναγνώριση τους ως περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας (Recognition). Αυτή γίνεται με την εφαρμογή κριτηρίων για την αναγνώρισή τους, (criteria) και με την επιλογή του χρόνου αναγνώρισης (timing)
- ✓ Ταξινόμηση των ακινήτων ανάλογα με τον προορισμό τους σε χαρτοφυλάκια (Classification - use specification)
- ✓ Μέτρηση του κόστους ή της αξίας τους και εκτιμητικές μέθοδοι αποτίμησης (Measurement - cost definition, valuation method)
- ✓ Απόσβεση δηλαδή αν θα αποσβένονται ή όχι στην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους και με ποια μέθοδο (Depreciation or not -useful life, methods according to use)
- ✓ Απομείωση της αξίας τους και έλεγχος για την απομείωση (Impairment)
- ✓ Επανεκτίμηση και εύρεση της εύλογης αξίας τους στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους (Revaluation)
- ✓ Επιδράσεις των ακινήτων επί του Ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, με βάση τις λογιστικές πολιτικές που επιλέγουμε να χρησιμοποιήσουμε με πάγιο τρόπο για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με αυτά (Effects of accounting policies in firm's Profit & Loss and Shareholder's Equity)
- ✓ Ειδικά θέματα επί των ακινήτων όπως χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, κρατικές επιχορηγήσεις (Special issues: financial & operational Leasing, Government Grants)
- ✓ Επαναπροσδιορισμό όλων των παραπάνω από τη διοίκηση της επιχείρησης (Frequent re-assessments of all the above by the management of the firm).

Τα ακίνητα μπορούν να χρησιμοποιηθούν με πολλούς διαφορετικούς τρόπους προκειμένου να δημιουργηθούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την οικονομική οντότητα, όπως:

- ✓ Η συνεχιζόμενη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων από την επιχείρηση για λειτουργικούς σκοπούς
- ✓ Η κατασκευή και πώληση πάγιων στοιχείων ενεργητικού στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας
- ✓ Η μίσθωση παγίων περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να επωφεληθούν από μισθώματα
- ✓ Οι επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που πραγματοποιούνται για υπεραξία κεφαλαίου
- ✓ Η αγορά, η κατασκευή και η επακόλουθη πώληση σε ακίνητα που έχουν δικαιώματα προαίρεσης στις επιμέρους διαπραγματεύσεις ως εμπορική συναλλαγή (ακίνητα από αντιπαροχή).

Τα ΔΠΧΑ ταξινομούν το κάθε ακίνητο που κατέχουν ανάλογα με τον σκοπό χρήσης του στα διάφορα και διακριτά λογιστικά και διαχειριστικά χαρτοφυλάκια ακινήτων. Κάθε χαρτοφυλάκιο έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά και λογιστικούς χειρισμούς για κάθε είδος χρηματοοικονομικής συναλλαγής επί ακινήτων. Τα χαρτοφυλάκια και τα διεθνή πρότυπα που αφορούν το καθένα από αυτά παρουσιάζονται στο παρακάτω διάγραμμα:



7.2 Λήψη Αποφάσεων και Διαχειριστική Λογιστική στα Ακίνητα

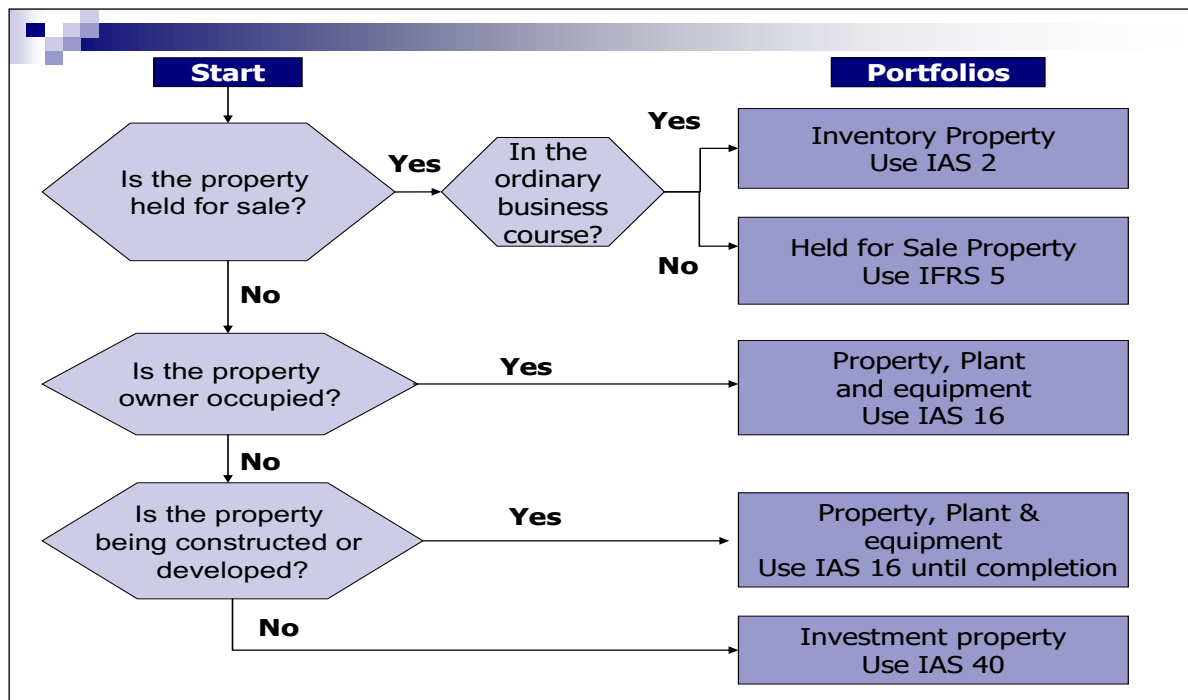
Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν ένα κεφάλαιο ή είναι τοποθετήσεις κεφαλαίων τις οποίες μπορούν να διαχειριστούν με οικονομικό και λογιστικό τρόπο οι επιχειρήσεις. Μέσω διαφόρων μεθόδων και λογιστικών πολιτικών, η διαχείριση μπορεί να αυξήσει ή να μειώσει τα λογιστικά αποτελέσματα στο εισόδημα της επιχείρησης καθώς και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση αποφασίζει να εμφανίζει και να μετρά τη δική της περιουσία σε ακίνητα στο αποσβέσιμο κόστος τους. Αυτό δείχνει σύνεση προκειμένου να αποφευχθούν διακυμάνσεις στα ίδια κεφάλαια των μετόχων, οι οποίες διαφορετικά θα επηρεάζονταν αν ακολουθούνταν το μοντέλο αναπροσαρμογής της αξίας της περιουσίας στις τρέχουσες, εύλογες και αγοραίες αξίες που την χρονική στιγμή που εκδίδονται οι οικονομικές καταστάσεις έχει η περιουσία σε ακίνητα.. Μια επιχείρηση που μεταφέρει την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων αναλαμβάνει τον κίνδυνο μείωσης των αξιών, η οποία θα επηρεάσει τα καθαρά

αποτελέσματα της επιχείρησης με ζημιές. Ως εκ τούτου, η απόφαση της λογιστικής πολιτικής κάθε χαρτοφυλακίου περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνεται από τη διοίκηση της επιχείρησης έχει μεγάλη σημασία.

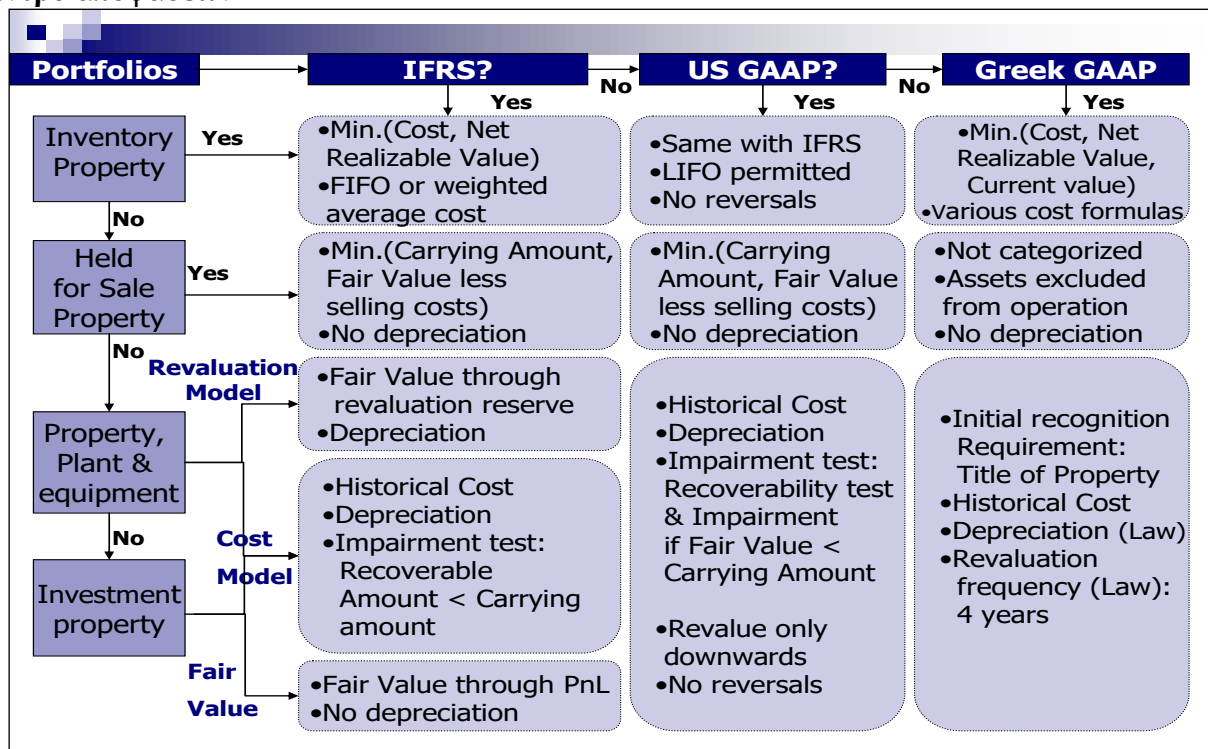
Προκειμένου να παρέχεται η πιο δίκαιη και αληθής παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, η διοίκηση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα: Την ορθή αντιστοίχιση των περιουσιακών στοιχείων στα κατάλληλα χαρτοφυλάκια περιουσιακών στοιχείων κατά την αρχική αναγνώριση (απόκτηση), την επιλογή λογιστικών πολιτικών και μεθόδων που θα μεγιστοποιήσουν την ποιότητα της πληροφόρησης για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και στις οποίες εφαρμόζεται περισσότερο η αρχή της «πραγματικής και ακριβοδίκαιης εικόνας». Μετά την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου αποτίμησης (κόστος ή εύλογη αξία), η διοίκηση θα πρέπει να διασφαλίζει ότι η αποτίμηση υπολογίζεται ως η πλέον αντικειμενική, ανεξάρτητη, χρησιμοποιώντας τις καταλληλότερες και επαληθεύσιμες υποθέσεις. Εναλλακτικά, εάν η διοίκηση της επιχείρησης εντοπίσει σφάλμα στην ταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε το περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναταξινομηθεί στο κατάλληλο χαρτοφυλάκιο. Οι λογιστικές μέθοδοι και ταξινομήσεις θα πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον ετησίως προκειμένου να αποφεύγεται η εσφαλμένη χρηματοοικονομική παρουσίαση.

Κατά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα πρέπει να ακολουθεί το πιο κάτω διάγραμμα αποφάσεων 1, προκειμένου να το κατατάξει στο κατάλληλο χαρτοφυλάκιο. Στη συνέχεια, η επιχείρηση πρέπει να αποφασίσει μια μέθοδο αποτίμησης, σύμφωνα με την οποία το περιουσιακό στοιχείο θα παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Το δέντρο αποφάσεων 2 δείχνει όλους τους πιθανούς λογιστικούς χειρισμούς για την αποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων των ΔΠΧΑ, GAAP ΗΠΑ και ελληνικών GAAP που σήμερα μετά την εναρμόνιση των ΕΛΠ με τα ΔΠΧΑ ταυτίζεται με τις λογιστικές αρχές των φορολογικών βιβλίων. Το διάγραμμα αποφάσεων 3 περιλαμβάνει την επίδραση στα κέρδη και τα ίδια κεφάλαια των λογιστικών επιλογών της επιχείρησης για κάθε χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων.

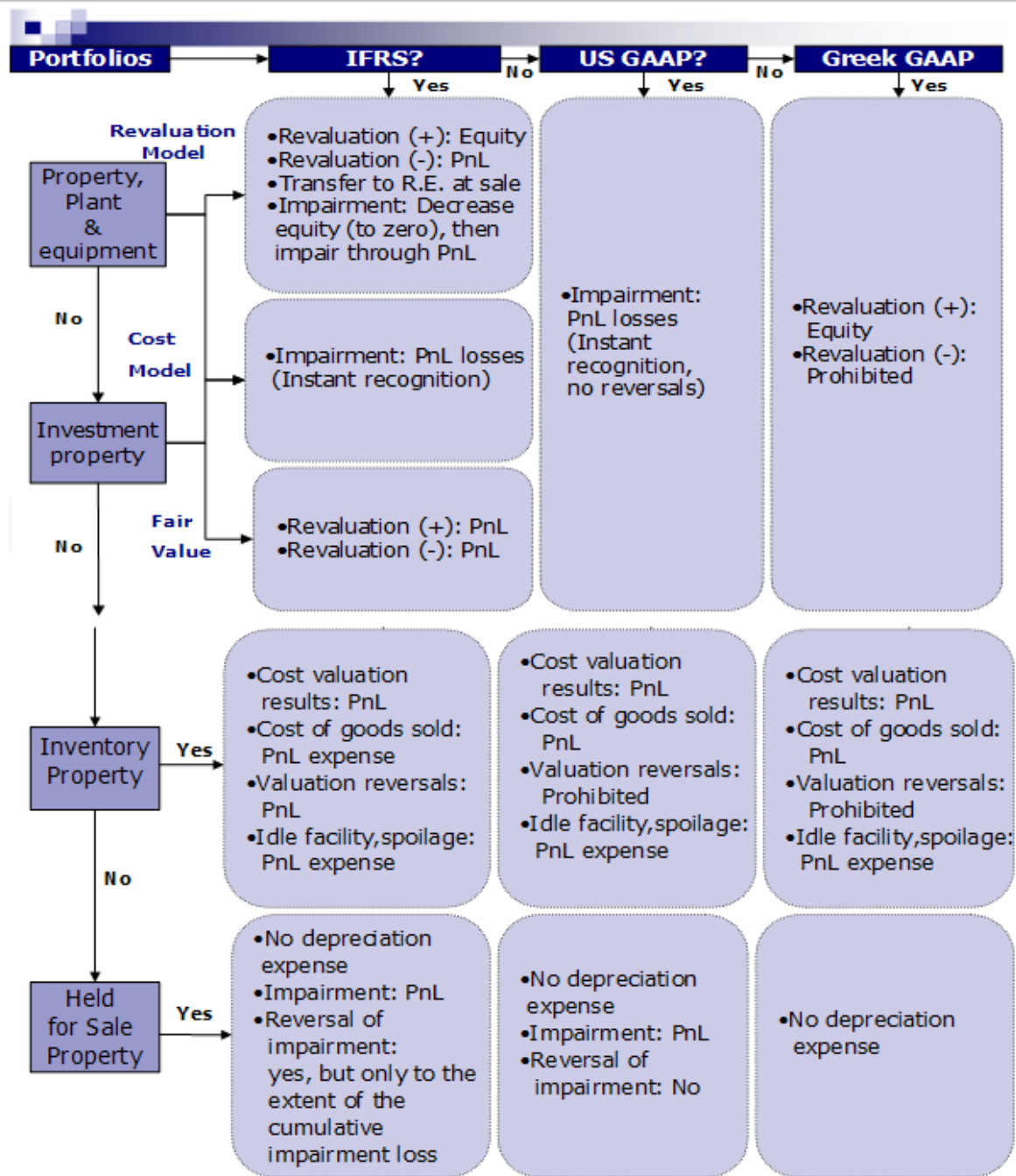
Δέντρο αποφάσεων 1



Δέντρο αποφάσεων 2



Δέντρο αποφάσεων 3



Η απόφαση σχετικά με την πρόθεση χρήσης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση εξαρτάται από τις βασικές μετρήσεις κερδοφορίας, αντίχρεωση και μέτρηση. Οι βασικοί δείκτες μέτρησης της κερδοφορίας των ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων και ειδικότερα των ακινήτων είναι:

- το μίσθωμα,
- το κόστος ευκαιρίας από τη μη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και
- οποιοδήποτε αναμενόμενο κέρδος που θα προκύψει από την αποτίμηση του ακινήτου στην «εύλογη» αξία. Η μέτρηση της κερδοφορίας αποτελεί τη βάση για τη δημιουργία μοντέλων

αποτίμησης ακινήτων (εισόδημα από ενοίκια, αξία χρήσης ακινήτου, «δίκαιες» παρατηρούμενες αγοραίες αξίες στην κτηματαγορά, καθώς και το κόστος κατασκευής ή επαναδημιουργίας).

Κατά την αρχική αναγνώριση, το κόστος του περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίστηκε είναι το ισοδύναμο των μετρητών που καταβλήθηκε για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, η τιμή αγοράς συνήθως περιέχει μια συμφωνία κατά την απόκτηση εμπορικών ακινήτων που μπορεί να επιφέρει κέρδος ή ζημιά από την αρχή (αυτό προκύπτει από το βαθμό της μοναδικότητας του κάθε ακινήτου). Η τιμή αγοράς μπορεί να περιέχει και ένα κέρδος αναπροσαρμογής που προκύπτει όταν αλλάζει η χρήση του ακινήτου από την χρήση του κατά την αγορά. Έτσι, η «γυμνή» καθαρή αξία πρέπει να αφαιρεθεί από οποιαδήποτε υπεραξία που συνδέεται με την τιμή αγοράς. Η κατανομή της τιμής αγοράς θα πρέπει να αναγνωρίζει :

1. τη γυμνή καθαρή αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ
2. οποιαδήποτε υπεραξία θα πρέπει να μεταφέρεται στο αποθεματικό ιδίων κεφαλαίων ως κέρδος από αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία.

Ως σημαντικό επενδυτικό και λογιστικό εργαλείο, το ακίνητο απαιτεί τόσο οικονομικές όσο και λογιστικές γνώσεις για να διαχειριστεί. Οι χρηματοοικονομικές γνώσεις είναι απαραίτητες προκειμένου η διοίκηση να εντοπίσει επενδύσεις σε ακίνητα που θα οδηγήσουν σε υπεραξίες για την επιχείρηση και οι λογιστικές γνώσεις αποτελούν το υπόβαθρο της κατάλληλης ταξινόμησης και επιμέτρησης των ακινήτων, ανάλογα με τον σκοπό χρήσης τους.

Όπως μελετήσαμε, τα λογιστικά πλαίσια των US GAAP, IFRS και Greek GAAP-Ελληνικά φορολογικά, διαφέρουν μεταξύ τους. Οι λογιστικές αρχές GAAP των ΗΠΑ και οι φορολογικές της Ελλάδας είναι πιο συνετές σε σύγκριση με τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ. Επίσης, οι GAAP των ΗΠΑ και της Ελλάδας βασίζονται σε κανόνες-ρυθμίσεις, ενώ τα ΔΠΧΑ και ΕΛΠ βασίζονται σε αρχές. Ως εκ τούτου, τα ΔΠΧΑ και πλέον και τα ΕΛΠ αφήνουν τις επιλογές αποφάσεων στη διοίκηση της επιχείρησης, ενώ οι GAAP των ΗΠΑ θέτουν επίσης όρια πάνω ή κάτω από τα οποία αλλάζουν οι μέθοδοι λογιστικού χειρισμού. Κατά την άποψή μας, τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ αποτελούν την πιο «δίκαιη» προσέγγιση, διότι παρέχουν την επιλογή της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων στην εύλογη αξία, αν και ο υπολογισμός της εύλογης αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι ένα δύσκολο ζήτημα που απαιτεί επαγγελματικές δεξιότητες.

Η πλήρης σύγκλιση των τριών λογιστικών πλαισίων που μελετήθηκαν σε ένα κοινό-παγκόσμιο πλαίσιο αποτελεί πρόκληση. Το πλαίσιο που προτείνουμε θα χρησιμοποιεί τις εύλογες αξίες, δηλαδή αξίες που θα προσομοιάζουν όσο το δυνατόν περισσότερο στην οικονομική πραγματικότητα κατά τις ημερομηνίες επιμέτρησης, ως αρχή λογιστικής αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ανεξάρτητα από τη χρήση τους και την κατηγοριοποίηση του χαρτοφυλακίου τους. Οι αναπροσαρμογές θα επηρεάζουν το ειδικό

αποθεματικό ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης μέσω της κατάστασης συνολικού εισοδήματος OCI, ως μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημία και θα ανακυκλώνονται στα κέρδη και τις ζημίες της επιχείρησης μόνο με ρευστοποίηση, απόσυρση ή ανταλλαγή του ακινήτου, π.χ. πώληση, διάθεση, καταστροφή. Ένα τέτοιο πλαίσιο εξαλείφει κάθε κίνητρο της διοίκησης να κατατάξει ακίνητα σε ορισμένα χαρτοφυλάκια και απαγορεύει την επιλογή μεταξύ της αποφυγής και της ανάληψης του κινδύνου επηρεασμού του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως κατά την επανεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων. Ως εκ τούτου, το κέρδος γίνεται πιο συνετό και ο ισολογισμός γίνεται πιο πραγματικός, έγκυρος, έγκαιρος και σχετικός, με αποτέλεσμα την ομοιομορφία της χρηματοοικονομικής λογιστικής και την όμοια καταγραφή των πάγιων ακινήτων με την επακόλουθη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων και χωρών.

7.3 Χαρτοφυλάκιο ιδιο χρησιμοποιούμενων ακινήτων

Σε αυτό ταξινομούνται ακίνητα, τα οποία η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βοηθητικά στοιχεία στην άσκηση της εκμετάλλευσής της (π.χ. βιομηχανοστάσια, αποθηκευτικοί χώροι, γραφειακοί χώροι κ.λπ.). Πρέπει να τονιστεί ότι, επί των ακινήτων αυτών ισχύει ότι η επιχείρηση έχει τόσο την οικονομική κυριότητά τους (την ουσιαστική και μακροπρόθεσμη χρήση τους), όσο και τη νομική κυριότητά τους (νομικό ιδιοκτησιακό καθεστώς – κτήση εμπράγματος δικαιώματος). Στην περίπτωση του Leasing καθώς και σε μακροπρόθεσμες μισθώσεις με ειδικά χαρακτηριστικά λογιστικά μπορεί να αναγνωρισθεί κυριότητα επί του ακινήτου με βάση την οικονομική αναγνώριση και την άποψη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την οποία η ουσία είναι πάνω από τους τύπους (substance over form).

Λογιστικά, η κτήση του Ακινήτου καταχωρείται με κατάλληλο παραστατικό όπως το Συμβόλαιο Αγοράς ή ενοχική σύμβαση, ενώ πρέπει να διαχωριστεί η αξία της γης (οικοπέδου), για την οποία δεν θα πραγματοποιούνται αποσβέσεις από το συνολικό κόστος κτήσης. Το ΕΓΛΣ παρέιχε τη δυνατότητα διαχωρισμού των εξόδων αγοράς ακινήτου στο λογαριασμό 16.14 έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ αυτό δεν προβλέπεται και τα έξοδα αυτά όπως είδαμε και πιο πάνω ή ενσωματώνονται στην αξία του κτιρίου και αποσβένονται με αυτό ή εξοδοποιούνται ολοσχερώς μέσα στη χρήση της αγοράς.

Καθώς το ακίνητο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, πρέπει να ελέγχεται για ενδεχόμενη απομείωση της αξίας του (impairment test), ενώ αποσβένεται με την φθίνουσα ή τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης ανάλογα με τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του ακολουθώντας την αρχή του αποσβέσιμου κόστους κτήσης του. Η συνολική αποσβέσιμη αξία του ακινήτου προκύπτει μετά την αφαίρεση από το κόστος κτήσης της υπολειμματικής του αξίας στο τέλος της ωφέλιμης ζωής. Φορολογικά οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο και μειώνουν το φορολογικό βάρος ενώ η αρχική δαπάνη της αγοράς του δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο στην κατηγορία ενσώματα πάγια της επιχείρησης.

Τέλος η από-αναγνώριση του ακινήτου γίνεται με την πώληση, όπου χρεώνεται τα ταμειακά διαθέσιμα ή σε άλλες μορφές νομισματικών περιουσιακών στοιχείων-απαιτήσεων με το τίμημα της πώλησης με πίστωση-αντιλογισμό της αγοράς, της αξίας του κτηρίου και του αναλογούντος οικοπέδου σε αυτό, χρέωση των μέχρι τότε σωρευμένων αποσβέσεων στον αντίθετο λογαριασμό ενεργητικού αποσβεσμένο κτίριο ή σωρευμένες αποσβέσεις και με πίστωση ή χρέωση με το αποτέλεσμα από την πώληση κέρδος ή ζημία αντίστοιχα. Οι αγοραπωλησίες ακινήτων δεν επιβαρύνονται συνήθως με ΦΠΑ (εξαιρούνται αλλά με φόρο μεταβίβασης ακινήτων

Έστω πώληση ακινήτου αξίας κτήσης € 800.000 με αξία αναλογούντος οικοπέδου € 200.000 και σωρευμένες αποσβέσεις € 150.000, έναντι ποσού € 1.200.000

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
38.00 / 38.01 Ταμείο		1.200.000	
11.99 / 12.02 Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων, Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων		150.000	
	10.00 / 10.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης		200.000
	11.00 / 12.01 Κτήρια / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων		800.000
	81.03 / 75.01 έκτακτα και ανόργανα έσοδα / Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων		350.000

Τα κέρδη από πώληση ακινήτου φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

7.3.1 Ακίνητα με βάση τα ΔΠΧΑ και Λογιστικός χειρισμός

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια. Κατά την αρχική αναγνώριση, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος. Το κόστος αγοράς περιλαμβάνει το ισοδύναμο της τιμής τοις μετρητοίς και κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα τόσο για τη μεταφορά του περιουσιακού στοιχείου για τη θέση και την κατάσταση που απαιτούνται για να λειτουργήσει με τον τρόπο που προσδοκά η διοίκηση της επιχείρησης, δηλαδή το κόστος προετοιμασίας, εγκατάστασης και συναρμολόγησης του/στο χώρο και τις επαγγελματικές αμοιβές που θα καταβληθούν (ΔΛΠ 16). Εξαίρεση γίνεται για περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από συναλλαγές ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις οποίες το

αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία όπως είδαμε σε προηγούμενη ενότητα γενικά για την κτήση παγίου με ανταλλαγή.

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα μπορούν να επιμετρηθούν είτε βάσει τον τρόπο μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους είτε βάσει της αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία. Σύμφωνα με το μοντέλο κόστους, τα περιουσιακά στοιχεία λογιστικοποιούνται στο κόστος τους μείον τυχόν συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης. Σύμφωνα με το μοντέλο αναπροσαρμογής, τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις επακόλουθες αποσβέσεις, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η εύλογη αξία να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Οι ανοδικές αναπροσαρμογές πιστώνονται σε αποθεματικό αναπροσαρμογής στα ίδια κεφαλαία, μέσω της κατάστασης συνολικού εισοδήματος και οι αρχικές αναπροσαρμογές προς τα κάτω αναγνωρίζονται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Το αποθεματικό αυτό αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθεί στα αδιανέμητα κέρδη μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης όταν αποχαρακτηρισθεί το ακίνητο (δηλαδή μέσω πώλησης ή διάθεσης του ακινήτου).

Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., τα περιουσιακά στοιχεία άρα και τα ακίνητα πρέπει να ελέγχονται για πιθανή απομείωση της αξίας τους (έλεγχος απομείωσης αξίας - ΔΛΠ 36) τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η απομείωση μπορεί να αποδεικνύεται είτε με ενδείξεις της αγοράς είτε με ενδείξεις που αφορούν συγκεκριμένα την επιχείρηση (trigger of impairment). Μια ένδειξη της αγοράς μπορεί να είναι η αύξηση των επιτοκίων ή των τιμών της αγοράς ακινήτων. Μια ένδειξη που αφορά ειδικά την επιχείρηση - γεγονός ενεργοποίησης απομείωσης - μπορεί να είναι πυρκαγιά καταστροφής ενός κτιρίου εργοστασίου ή ζήτημα ρευστότητας που οδηγεί σε επαναξιολόγηση της συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης. Η απομείωση αναγνωρίζεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του. Το ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της αξίας χρήσης (που προκύπτει από το μοντέλο προεξοφλημένων ταμειακών ροών) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του στην αγορά μείον τα έξοδα για τη ρευστοποίηση -διάθεση του ακινήτου. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους, τότε η ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα και στα ΕΛΠ προβλέπεται τόσο ειδικός αντίθετος λογαριασμός ενεργητικού 12.03 απομειώσεις κτηρίων καθώς και στα αποτελέσματα – έξοδα 61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών).

Εφαρμογή απομείωσης κτηρίου. Την 31/12/20XX ο ορκωτός εκτιμητής της εταιρείας Α αποτιμά κτήριο της εταιρείας στο ποσό του 1.000.000 ευρώ με αναλογία οικοπέδου στην αξία 200.000 ευρώ το κτήριο εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας με αξία οικοπέδου 250.000 ευρώ, κόστος κτήσης του κτηρίου 1.250.000 ευρώ και σωρευμένες αποσβέσεις για το κτήριο 350.000 ευρώ ήτοι αναπόσβεστη αξία κτηρίου 900.000 ευρώ και συνολική τρέχουσα αξία ακινήτου στα βιβλία 1.150.000 ευρώ (250.000 αξία οικόπεδο + 900.000 αναπόσβεστη αξία κτηρίου). Το Οικόπεδο έχει αποτιμηθεί

200.000 ευρώ άρα εμφανίζει απομείωση της αξίας του -50.000 ευρώ (200.000 αξία αποτίμησης μείον 250.000 αξία οικοπέδου στα βιβλία). Το Κτήριο έχει αποτιμηθεί 800.000 ευρώ (1.000.000 αξία αποτίμησης ακινήτου – μείον αξία αποτίμησης οικοπέδου $200.000 = 800.000$ ευρώ αξία αποτίμησης κτηρίου) άρα εμφανίζει απομείωση της αξίας του -100.000 ευρώ [800.000 αξία αποτίμησης μείον (αρχική αξία ή κόστος κτήσης κτηρίου στα βιβλία $1.250.000$ μείον 350.000 σωρευμένες αποσβέσεις $= 900.000$)]. Η εγγραφή απομείωσης στα βιβλία έχει ως ακολούθως:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών)		150.000	
	10.02 Σωρευμένες απομειώσεις γης: Λογ. 44.10 ΕΓΛΣ		50.000
	12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων - τεχνικών έργων: Λογ. 44.10 ΕΓΛΣ		100.000

Σύμφωνα με το μοντέλο αναπροσαρμογής, η απομείωση μειώνει το αποθεματικό αναπροσαρμογής δηλαδή με τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ επιτρέπεται η αντιστροφή της απομείωσης πρώτα από το αποθεματικό και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος OCI. Στην περίπτωση που το αποθεματικό αναπροσαρμογής που είχε σχηματιστεί στις προηγούμενες χρήσεις φτάσει στο μηδέν, οποιαδήποτε περαιτέρω ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως ζημία στην κατάσταση αποτελεσμάτων όπου και για αυτή τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ επιτρέπουν την αντιστροφή της με κέρδη από αποτίμηση στις επόμενες χρήσεις εάν υπάρξουν και μέχρι να συμπληρωθούν οι ζημιές από απομείωση που αναγνωρίστηκαν στην ΚΑΧ.

Καθώς τα περιουσιακά στοιχεία αυτού του χαρτοφυλακίου χρησιμοποιούνται από ίδιο, αποσβένονται συστηματικά σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή, προκειμένου να αντιστοιχίσουν το κόστος της περιόδου, το οποίο συνέβη προκειμένου να επιτραπεί στα οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, με το όφελος που ελήφθη. Το συνολικό αποσβέσιμο ποσό προκύπτει από την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας (εκτίμηση αξίας από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του) από το συνολικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η απόσβεση αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που συνέβη. Μια μέθοδος μεταβολής της απόσβεσης (δηλ. μέθοδος σταθερής γραμμής, μέθοδος φθίνοντος υπολοίπου, μέθοδος μονάδας παραγωγής κ.λπ.) αναγνωρίζεται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και αντιμετωπίζεται

σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και σφάλματα. Οι προσαρμογές αναγνωρίζονται στην τρέχουσα και μελλοντική περίοδο.

Τα ίδια χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία (κυρίως εργοστάσια και αποθήκες) χορηγούνται συχνά από την κυβέρνηση. Τα ΔΠΧΑ απαιτούν ειδική λογιστική μεταχείριση για τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Επιχορηγήσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις είναι κρατικές ενισχύσεις με τη μορφή μεταφορών πόρων σε μια οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με ορισμένες προϋποθέσεις που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας (ΔΛΠ 20).

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να αναγνωρίζονται έως ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που συνδέονται με αυτές και ότι οι επιχορηγήσεις θα ληφθούν. Δύο μέθοδοι παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις των επιχορηγήσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται αποδεκτές εναλλακτικές λύσεις: Η μία μέθοδος ορίζει την επιχορήγηση ως προ εισπραχθέν εισόδημα σε λογαριασμό υποχρέωσης προεισπραχθέντος εισοδήματος, το οποίο αναγνωρίζεται ως εισόδημα σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με την αρχή της αντιστοίχισης και το ΔΛΠ 20, οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα κατά τη διάρκεια των περιόδων που απαιτούνται για την αντιστοίχισή τους με τις σχετικές δαπάνες που προορίζονται να αντισταθμίσουν σε συστηματική βάση. Η άλλη μέθοδος αφαιρεί την επιχορήγηση για τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται ως εισόδημα καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου μέσω μειωμένης χρέωσης απόσβεσης. Οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με απογραφές γης λογιστικοποιούνται ως εισόδημα συνοδευόμενο από μείωση του σχετικού κόστους των αγαθών κατά την πώλησή τους.

Λογιστικός χειρισμός GAAP των ΗΠΑ

Κατά την αρχική αναγνώριση, το χρηματικό ποσό ή ισοδύναμο ποσό που καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε (ιστορικό κόστος ή έσοδα) θεωρείται συνήθως ότι προσεγγίζει την εύλογη αξία. Το κόστος περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που απαιτούνται για να καταστεί το περιουσιακό στοιχείο έτοιμο για την προβλεπόμενη χρήση. Στη συνέχεια, τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται με την υψηλότερη και βέλτιστη προϋπόθεση αποτίμησης χρήσης, η οποία μπορεί να είναι είτε «σε χρήση» είτε «σε αντάλλαγμα». Τα μακρόβια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται να χρησιμοποιηθούν αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος.

Σύμφωνα με τις GAAP των ΗΠΑ, τα μακρόβια περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να «διακρατηθούν και να χρησιμοποιηθούν» ελέγχονται για απομείωση αξίας (SFAS 144 Λογιστική για την απομείωση αξίας ή τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων μακράς διάρκειας). Ο έλεγχος απομείωσης αποτελείται από δύο στάδια: Τον έλεγχο της δυνατότητας ανάκτησης και τον έλεγχο

απομείωσης. Εάν το άθροισμα των «μη προεξοφλημένων» ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη χρήση και την ενδεχόμενη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η λογιστική αξία δεν είναι ανακτήσιμη και η ζημία απομείωσης του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μετρηθεί. Η ζημία απομείωσης ισούται με τη λογιστική αξία μείον την εύλογη αξία, εάν η εύλογη αξία είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία. Εάν αναγνωριστεί ζημία απομείωσης, η προσαρμοσμένη λογιστική αξία ενός μακρόβιου περιουσιακού στοιχείου θα αποτελεί τη νέα βάση κόστους του. Για αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο μακράς διάρκειας, η νέα βάση κόστους αποσβένεται κατά την εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Απαγορεύεται η αποκατάσταση μιας προηγουμένως αναγνωρισμένης ζημίας απομείωσης (FAS 144-15).

Σύμφωνα με τις GAAP των ΗΠΑ, μια αλλαγή στη μέθοδο απόσβεσης θεωρείται ως αλλαγή στη λογιστική πολιτική. Το σωρευτικό αποτέλεσμα αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του τρέχοντος έτους.

Όσον αφορά την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων μέσω επιχορηγήσεων, δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές από τα ΔΛΠ στην πράξη.

7.4 Μεταβολή στην αξία των ακινήτων

Στη διάρκεια του χρόνου και σύμφωνα με την οικονομική επιστήμη, οι αξίες μεταβάλλονται ως απόρροια των συνθηκών ζήτησης και προσφοράς αλλά και μέσω των αλλαγών του επιπέδου των τιμών, τα οποία επηρεάζουν τα διάφορα στοιχεία κόστους των ακινήτων.

Στα Δ.Π.Χ.Π. και σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 16, εναλλακτικά της τήρησης του ιστορικού κόστους, παρέχεται η δυνατότητα επανεκτίμησης των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους μέσω των γενικά παραδεκτών μεθόδων εκτίμησης αξίας των ακινήτων που πραγματοποιείται από τους Ορκωτούς Εκτιμητές ακινήτων. Η διαφορά ανάμεσα στο κόστος κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις από την εύλογη αξία καταχωρείται στα κεφάλαια της επιχείρησης διαμέσου της κατάστασης του συνολικού εισοδήματος και όχι στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και μετά πολλές φορές σε ειδικό αποθεματικό από «επανεκτίμηση ακινήτων».

π.χ. κόστος οικοπέδου € 200.000, κόστος κτιρίου € 800.000, συσσωρευμένες αποσβέσεις € 150.000, εύλογη αξία οικοπέδου € 300.000, εύλογη αξία κτιρίου € 1.000.000

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
10.00 / 10.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης (300.000 αποτίμηση – 200.000 αξία στα βιβλία)		100.000	
		350.000	

11.00 / 12.01 Κτήρια / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων (1.000.000 αποτίμηση + 150.000 σωρευμένες αποσβέσεις – 800.000 αξία - κόστος κτήσης στα βιβλία)			
	41.07 / 77.01 OCI 44.01 Αποθεματικό από επανεκτίμηση ακινήτων / Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων - Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων		450.000

Σε περίπτωση πώλησης, το αποθεματικό προσαυξάνει τα κέρδη της επιχείρησης στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, δηλαδή πραγματοποιείται η εγγραφή. π.χ. πώληση έναντι ποσού € 1.500.000

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
38.00 / 38.01 Ταμείο		1.500.000	
11.99 /12.02 Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων, Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων - τεχνικών έργων		150.000	
41.07 / 77.01 OCI 44.01 Αποθεματικό από επανεκτίμηση ακινήτων / Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων - Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων		450.000	
	10.00 / 10.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης		300.000
	11.00 / 12.01 Κτήρια / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων		1.000.000
	81.03 / 75.01 έκτακτα και ανόργανα έσοδα / Κέρδη		800.000

	από διάθεση ενσώματων παγίων		
--	------------------------------	--	--

Σημειώνεται ότι μετά την επανεκτίμηση οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται επί του νέου κόστους κτήσης του κτιρίου, αλλά το ετήσιο έξοδο της απόσβεσης παραμένει τελικά ίδιο με το αρχικό, λόγω του συμψηφισμού με τις αξίες που μεταφέρονται ετησίως στα αποτελέσματα από το σχετικό αποθεματικό (αποσβέσεις με την νέα αξία – αναλογία αποσβέσεων στο αποθεματικό). Στα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, ο λογιστικός χειρισμός είναι διαφορετικός με τις διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης να δημιουργούν αναβαλλόμενο φόρο (deferred tax).

7.5 Ακίνητα μέσω Επιχορηγήσεων

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (κυρίως τα βιομηχανοστάσια και οι αποθηκευτικοί χώροι) πολλές φορές επιχορηγούνται από αναπτυξιακούς νόμους (επιδότησεις, αυξημένοι συντελεστές αποσβέσεων, επιδοτήσεις επιτοκίων κλπ.). Στα Δ.Π.Χ.Π. υπάρχουν σχετικές διατάξεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 (Grants) για τον χειρισμό των επιδοτήσεων με κύρια διαφορά, από τις φορολογικές διατάξεις, την καταχώρησή τους είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του ακινήτου, είτε σε μεταβατικούς λογαριασμούς έναντι του αποθεματικού από τις επιχορηγήσεις αναπτυξιακών νόμων. Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων έχει ως ακολούθως:

Ο αναπτυξιακός νόμος 3299/2004, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα, δίνει την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επιδοτηθούν για νέες δραστηριότητες ή ακόμα και να βελτιώσουν τις υπάρχουσες εισάγοντας καινοτόμες τεχνολογίες, παραγωγικά πρότυπα, βελτιώσεις εγκαταστάσεων και δημιουργία νέων, οι οποίες προάγουν τον ανταγωνισμό, τη βελτίωση των παραγωγικών συνθηκών και την ποιότητα ζωής.

Όταν πραγματοποιηθεί η επιχορηγούμενη δαπάνη, στα φορολογικά βιβλία καταχωρείται στο λογαριασμό παγίων, ανάλογα το είδος της επένδυσης.

Όταν εισπραχθεί η επιχορήγηση καταχωρείται σε χρέωση ταμείου με πίστωση ειδικό αποθεματικό από επιχορηγήσεις παγίων στοιχείων, ήτοι:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
38.03 / 38.02 Καταθέσεις Όψεως		100.000	
	41.10 / 58 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων / Κρατικές επιχορηγήσεις		100.000

Το αποθεματικό παγίων επενδύσεων αποσβένεται κατά τις χρήσεις με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης που έχει και το επιχορηγούμενο πάγιο, η δε εγγραφή που πραγματοποιείται είναι η ακόλουθη:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
41.10 / 58 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων / Κρατικές επιχορηγήσεις		10.000	
	81.01.05 / 71.01 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις Παγίων επενδύσεων / Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων		100.000

Στα Δ.Π.Χ.Π. οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους όταν αναμένεται με βεβαιότητα ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί και η Εταιρεία θα συμμορφωθεί με όλους τους προβλεπόμενους όρους του αναπτυξιακού νόμου στον οποίο ζήτησε την υπαγωγή της.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα, ουσιαστικά είναι έσοδα για την επιχείρηση που αναβάλλονται και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, έτσι ώστε να αντιστοιχίζονται με τα έξοδα που προορίζονται να αποζημιώσουν.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., οι κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με την αγορά ενσώματων παγίων και εδαφικών εκτάσεων (αποθεμάτων), δεν εμφανίζονται στο αποθεματικό παγίων επενδύσεων αλλά συνήθως περιλαμβάνονται στις υποχρεώσεις και συγκεκριμένα στον ειδικό λογαριασμό 58..

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν ενσώματα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, τα οποία αποσβένονται, μεταφέρονται ως έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με την σταθερή μέθοδο σύμφωνα με την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και κατ' αντιστοιχία του σχετικού εξόδου απόσβεσης και στον ιδικό λογαριασμό 71.01.

Αντιθέτως, οι επιχορηγήσεις που αφορούν στα αποθέματα των εδαφικών εκτάσεων πχ οικόπεδα των βιομηχανικών περιοχών, μεταφέρονται ως έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε μείωση του σχετικού κόστους πωληθέντων, κατά την πώληση των εκτάσεων με χρήση του λογαριασμού 71.04 άλλα λειτουργικά έσοδα.

Για όλες τις διαφορές επί των λογαριασμών στα Λογιστικά – Δ.Π.Χ.Π. βιβλία της επιχείρησης με τους λογαριασμούς στα Λογιστικά – Φορολογικά βιβλία αυτής, αναβάλλεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 (Deferred Tax) η Φορολογία Εισοδήματος δημιουργώντας αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

7.6 Χαρτοφυλάκιο διαθέσιμων προς πώληση ακινήτων

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5, καταχωρούνται ακίνητα, τα οποία μία επιχείρηση έχει αποφασίσει να πουλήσει εντός 12 μηνών. Τα ακίνητα αυτά μεταφέρονται στο εν

λόγω χαρτοφυλάκιο στο κόστος, δεν αποτιμώνται και δεν αποσβένονται. Τα ακίνητα αυτά προσομοιάζουν με τα ακίνητα που βρίσκονται μόνιμα εκτός εκμετάλλευσης. Σε περίπτωση που δεν καταστεί εφικτή η πώληση ενός ακινήτου της κατηγορίας αυτής εντός 12 μηνών από την πρώτη καταχώρησή τους, θα πρέπει να δοθούν επαρκείς εξηγήσεις των λόγων που δεν επέτρεψαν την προσχεδιασμένη πώληση κατά τη διαδικασία ελέγχου της επιχείρησης από τους ορκωτούς ελεγκτές της.

7.7 Χαρτοφυλάκιο ακινήτων ως στοιχεία κυκλοφορούντος ενεργητικού

Ορισμένες επιχειρήσεις, όπως οι κατασκευαστικές ή οι εταιρείες του Real Estate με αναπτυξιακό χαρακτήρα καθώς και οι εταιρείες δημιουργίας βιομηχανικών περιοχών ή πάρκων έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή ακινήτων ή την αλλαγή χρήσης ακινήτων. Σε αυτές τις εταιρείες, για σκοπούς λογιστικών χειρισμών σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., εφαρμόζονται οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 2 περί αποθεμάτων. Τα ακίνητα κατασκευάζονται συνήθως μέσω της χρήσης του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη, σωρεύοντας όλο το κόστος της κατασκευαστικής περιόδου, ενώ στη συνέχεια μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεμάτων. Ο λογαριασμός 15 ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση ή η παρακολούθηση σε ξεχωριστό υπολογαριασμό του αντίστοιχου παγίου με τα ΕΛΠ, δεν φαίνεται να λειτουργεί για τα ακίνητα αυτού του χαρτοφυλακίου αλλά χρησιμοποιείται περισσότερο για κατασκευή ακινήτων, τα οποία στη συνέχεια ή θα αποτελέσουν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα ή επενδυτικά ακίνητα σε εταιρείες εκμετάλλευσης ακινήτων. Σε αυτό το χαρτοφυλάκιο τα ακίνητα προορίζονται για άμεση πώληση, όπως και τα αποθέματα εμπορευμάτων, σε αυτό το χαρτοφυλάκιο ακινήτων μπορούν να ενταχθούν εταιρείες οικιστικής, εμπορικής αλλά και βιομηχανικής ανάπτυξης (Land Developers, Industrial areas) .

Τα στοιχεία κόστους, η αγορά των οικοπέδων καθώς και όλες οι δαπάνες κατασκευής του ακινήτου καταχωρούνται στον λογαριασμό «παραγωγή σε εξέλιξη» με την κάτωθι εγγραφή:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
23.00/23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη		10.000	
	50.00/50.01 Προμηθευτές / Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες ή 38.00 / 38.01 Ταμείο		100.000

Μετά το πέρας της κατασκευαστικής περιόδου, τα ακίνητα μεταφέρονται στον λογαριασμό των αποθεμάτων προϊόντων.

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
----------	--	---	---

21.00 / 21.02 Απόθεμα προϊόντων / Παραγωγή χρήσης		100.000	
	23.00/23.01 Παραγωγή σε εξέλιξη		100.000

Τα αποθέματα ακινήτων ελέγχονται για απομείωση της αξίας τους σε όλο το χρονικό διάστημα που κατέχονται από την επιχείρηση. Σε περίπτωση υποαξίας πραγματοποιείται η εγγραφή:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
83.12 / 61.04 Υποαξία αποθεμάτων / Απομείωση αποθεμάτων		20.000	
	21.00 / 21.03 Απόθεμα προϊόντων / Απομείωση προϊόντων		20.000

Η προτεινόμενη εγγραφή στην πώληση είναι:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
30.00 / 30.01 Πελάτες / Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες		150.000	
	71.XX / 70.03 Πωλήσεις Προϊόντων / Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών (καθαρές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες		150.000

Το κόστος πωληθέντων μεταφέρεται συγκεντρωτικά στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με την απογραφή αποθεμάτων με τακτοποίηση και των αντιθέτων λογαριασμών των απομειώσεων. Η δε εγγραφή είναι:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
80.00 / 82.01 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης / Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών		80.000	
21.00 / 21.03 Απόθεμα προϊόντων / Απομείωση προϊόντων		20.000	
	21.00 / 21.02 Απόθεμα προϊόντων / Παραγωγή χρήσης		100.000

Φορολογικά και με την ψήφιση του σχετικού νομοσχεδίου για το Φ.Π.Α. επί των ακινήτων τόσο με την χρέωση της παραγωγής σε εξέλιξη με τις δαπάνες που έχουν Φ.Π.Α., όσο και κατά την εγγραφή

πώλησης προστίθεται στις εγγραφές ο λογαριασμός 54.00/54.02 του Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι παρά την ψήφιση του σχετικού νόμου η εφαρμογή του διαχρονικά αναστέλλεται ή εφαρμόζεται αποσπασματικά.

7.8 Χαρτοφυλάκιο επενδυτικών ακινήτων

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό καταχωρούνται κατά κύριο λόγο ακίνητα, τα οποία μισθώνονται ή ακίνητα τα οποία η επιχείρηση κατέχει προσδοκώντας μέσο - μακροπρόθεσμα την επίτευξη υπεραξιών. Οι εταιρείες που συνήθως κατέχουν μεγαλύτερα χαρτοφυλάκια επενδυτικών ακινήτων είναι οι Εταιρείες Επενδύσεων Ακινήτων ΑΕΕΑΠ (Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία). Μία επιχείρηση έχει τη δυνατότητα στο λογιστικό χειρισμό των επενδυτικών ακινήτων να ακολουθήσει είτε τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 40 και να απεικονίζει τα ακίνητα αυτά στην εύλογη αξία είτε του Δ.Λ.Π. 16, όπου η λογιστική αντιμετώπιση είναι ίδια με αυτήν των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και ταυτίζεται και με την φορολογική λογιστική απαίτηση. Στη δεύτερη περίπτωση η μόνη πρόσθετη εγγραφή είναι αυτή της καταχώρησης των εσόδων από μισθώματα.

π.χ. μίσθωμα € 2.000

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
38.00 / 38.01 Ταμείο		2.000	
	75.05 / 71.04 Έσοδα μισθωμάτων / Λοιπά συνήθη Έσοδα - Άλλα λειτουργικά έσοδα - Μισθώματα		2.000

Στη πρώτη περίπτωση είναι υποχρεωτικός ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των ακινήτων που γίνεται με τις κάτωθι μεθόδους σύμφωνα με τις οδηγίες του International Valuation Standards Committee σχετικά με την εκτίμηση ακινήτων για σκοπούς Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και πιο πρόσφατα από το ΔΠΧΑ 13 «Μέτρηση της εύλογης αξίας» μετά την θεσμοθέτησή του.

- ✓ Μέθοδος Συγκριτικών Στοιχείων και Κτηματαγοράς
- ✓ Μέθοδος Κεφαλαιοποίησης Εισοδήματος
- ✓ Μέθοδος Υπολειμματικού Κόστους Αντικατάστασης
- ✓ Μέθοδος Αξιοποίησης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 για τα επενδυτικά ακίνητα, η μεθοδολογία που εξετάζεται πρωτίστως στη διαδικασία εκτίμησης της εύλογης αξίας ακινήτων, είναι η Μέθοδος Συγκριτικών Στοιχείων ή Κτηματαγοράς.

Σε περιπτώσεις μισθωμένων, επενδυτικών ακινήτων, όπου δεν υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία ικανά σε αριθμό και συγκρίσιμα από άποψη μεγέθους, φυσικών και κατασκευαστικών χαρακτηριστικών, αλλά κυρίως μισθωτικών όρων, καταφεύγουμε σε άλλες, εναλλακτικές μεθοδολογικές προσεγγίσεις, όπως προσέγγιση των Προεξοφλουμένων Χρηματοοικονομικών Ροών από την αξία από την χρήση του. Στη μεθοδολογία των Προεξοφλουμένων Χρηματοοικονομικών Ροών, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι η απόδοση που θα μπορούσε να απαιτήσει ένας επενδυτής από την επένδυσή του το οποίο καλείται και κόστος κεφαλαίων. Το εν λόγω επιτόκιο θα χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της συνολικής παρούσας αξίας των προ φόρων εισοδημάτων από τη συγκεκριμένη επένδυση και το μέγεθος του σε μια πλήρη αλλά σχετικά απλή έκφραση υπολογίζεται ως εξής: $R = F + P$ Όπου:

R: είναι το απαιτούμενο προεξοφλητικό επιτόκιο

F: αποτελεί την απόδοση του 15ετούς ομολόγου του Δημοσίου

P: αποτελεί την αναμενόμενη αποζημίωση για τον επιχειρηματικό κίνδυνο, ο οποίος απορρέει από τη συγκεκριμένη επένδυση

Το προεξοφλητικό επιτόκιο που εμπεριέχει τον επιχειρηματικό κίνδυνο δύναται να υπολογισθεί μέσω της εξής εξίσωσης όταν υπάρχει και ετήσιος πραγματικός ρυθμός αύξησης των μισθωμάτων του ακινήτου : $R = F + P - (L)$ Όπου:

F: είναι η απόδοση του δεκαπενταετούς ομολόγου του Δημοσίου

P: είναι η αναμενόμενη αποζημίωση για τον επιχειρηματικό κίνδυνο

L: είναι ο ετήσιος πραγματικός ρυθμός αύξησης των μισθωμάτων του ακινήτου

Τα επιτόκια προεξόφλησης καθώς και η μεθοδολογία υπολογισμού τους εξετάζονται σε επόμενη ενότητα, αυτή της χρηματοοικονομικής.

Τα επενδυτικά ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40 αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Δεν αποσβένονται, κυρίως διότι η όποια απόσβεση εμπεριέχεται (μειωτικά) στον επαναυπολογισμό της εύλογης αξίας τους αυτό δεν αποτελεί οδηγία γιατί παρά το ότι η απομείωση και η απόσβεση εμπεριέχονται στην εύλογη αξία για σκοπούς πρόσθετης και πιο αναλυτικής πληροφόρησης αυτές μπορούν να υπολογίζονται και να καταχωρούνται σε διακριτούς λογαριασμούς. Στα ΕΛΠ υπάρχει για το χαρτοφυλάκιο αυτό διακριτός λογαριασμός ο 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα» με υπολογαριασμούς 16.01 Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα έναντι των λογαριασμών 10.10, 11.14, 11.15 του ΕΓΛΣ και 16.02 Σωρευμένες αποσβέσεις επενδύσεων σε ακίνητα έναντι των λογαριασμών 11.99.14, 11.99.15 του ΕΓΛΣ και 16.03 Σωρευμένες απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα έναντι του 44.10 με το ΕΓΛΣ, Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του κόστους του ακινήτου (ή της εύλογης αξίας της προηγούμενης περιόδου αποτίμησης) καταχωρείται στα αποτελέσματα της επιχείρησης π.χ. ακίνητο με υπόλοιπα κατά την 31/12/200X στους

λογαριασμούς 10 (€ 200.000) και 11 (€ 800.000) αποτιμάται την 31/12/200X+1 σε 10 (€ 300.000) και 11 (€ 1.000.000), τότε πραγματοποιείται η εγγραφή:

Για την Αγορά

Για την Αγορά		X	Π
10.00 / 16.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα		200.000	
11.00 / 16.01 Κτήρια / / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα		800.000	
	38.00 / 38.01 Ταμείο		1.000.000
Για την Αποτίμηση		X	Π
10.00 / 16.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα		100.000	
11.00 / 16.01 Κτήρια / / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) επενδύσεων σε ακίνητα		200.000	
	81.XX / 77.01 Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων / Κέρδη εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων - Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων		300.000

Επίσης, η επιχείρηση πραγματοποιεί και τις εγγραφές καταχώρησης των εσόδων από μισθώματα.

Σε περίπτωση πώλησης του ακινήτου γίνονται οι εγγραφές π.χ. πώληση έναντι ποσού € 1.500.000:

Για την Πώληση		X	Π
38.00 / 38.01 Ταμείο		1.500.000	
	10.00 / 16.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή		300.000

38.00 / 38.01 Ταμείο		1.000	
	75.05 / 71.04 Ενοίκια Κτιρίων / Άλλα λειτουργικά έσοδα		1.000

Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται ακίνητα, τα οποία κατά τη μισθωτική περίοδο πληρώνεται το μίσθιο ενώ τόσο το μέρος του οικοπέδου όσο και η υπολειμματική αξία του ακινήτου μεταβιβάζεται στον μισθωτή (σχετικές διατάξεις του Δ.Λ.Π. 17 περί διάρκεια, αξία, δικαίωμα αγοράς). Στην ίδια κατηγορία εντάσσονται και μακροπρόθεσμες (πέραν του συνήθους χρονικού διαστήματος) μισθώσεις (π.χ. στην Αγγλία αγοράζεται η χρήση των ακινήτων για 100 έτη). Στην περίπτωση αυτή, παρά το ότι δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα του ακινήτου από τα Δ.Λ.Π., θεωρείται χρηματοοικονομική μίσθωση. Φορολογικά στο έξοδο της μίσθωσης λογίζεται και Φ.Π.Α. όταν η μίσθωση γίνεται κυρίως από εταιρείες Leasing (Leasing ακινήτων). Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., τα ακίνητα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο για την εταιρεία που το μισθώνει, ενώ το χρεολύσιο της υποχρέωσης προς την εταιρεία Leasing αναγνωρίζεται ως υποχρέωση όπως ακριβώς τα δάνεια. Πιο αναλυτικά, Ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του, το περιουσιακό στοιχείο μέσω Leasing στο ενεργητικό και ως υποχρεώσεις τα ποσά που ισούνται, στην έναρξη της μίσθωσης, με την εύλογη αξία του μισθωμένου ακινήτου.

Από την άλλη πλευρά η εύλογη αξία του μισθωμένου ακινήτου εξισώνεται με την παρούσα αξία των καταβαλλόμενων διαχρονικά μελλοντικών μισθωμάτων και μέχρι τη λήξη της σύμβασης με τη χρήση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου και εφόσον αυτό δεν προσδιορίζεται από τον εκμισθωτή τότε υπολογίζεται τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης από το μισθωτή.

Οι καταβολές στον εκμισθωτή ή οι δόσεις του Leasing ή οι πληρωμές μίσθωσης αποτελούνται από τους τόκους εξόδων χρηματοδότησης και την απόσβεση του κεφαλαίου της υποχρέωσης (χρεολύσιο).

Το ακίνητο συμπεριφέρεται λογιστικά όπως και ένα αγοραζόμενο ακίνητο και μπορεί να ενταχθεί στα χαρτοφυλάκια που έχουμε αναφέρει παραπάνω σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ΔΛΠ και ΕΛΠ. Δηλαδή το ακίνητο αυτό αποσβένεται, ελέγχεται για απομείωση αλλά και αποτιμάται στην εύλογη αξία ανάλογα με το χαρτοφυλάκιο που θα ενταχθεί.

Κατά την υπογραφή της σύμβασης του Leasing εταιρεία – μισθωτής πραγματοποιεί την εγγραφή – συνήθως χρησιμοποιούνται λογαριασμοί εντός των Τραπεζικών δανείων θεωρώντας τις εταιρείες Leasing Πιστωτικά Ιδρύματα – καλό είναι να χρησιμοποιούνται διακριτοί λογαριασμού χαμηλότερου επιπέδου:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
----------	--	---	---

10.00 / 10.01 Οικόπεδα / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) γης		200.000	
11.00 / 12.01 Κτήρια / Μικτή αξία (κόστος ή αναπροσαρμοσμένη) κτηρίων - τεχνικών έργων		800.000	
	45.10 / 52.01 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Τραπεζών / Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες		450.000

Στη συνέχεια, εάν το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιείται αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ως ιδιοχρησιμοποιούμενο (αποσβένεται με έτη ωφέλιμης ζωής, κλπ.)

Η υποχρέωση προς την εταιρεία Leasing εκτοκίζεται ως χρηματοοικονομική πίστωση με το επιτόκιο του Leasing με την κάτωθι εγγραφή:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
65.01 ή 65.00 / 65.01 ή 65.03 Τόκοι τραπεζικών δανείων ή Τόκοι τραπεζικών δανείων – διακριτός για τη μίσθωση τριτοβάθμιος		1.000	
	45.10 / 52.01 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Τραπεζών / Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες		1.000

ενώ η πληρωμή της δόσης (τόκοι και χρεολύσιο) πχ 1.500 παρόμοια όπως τα δάνεια γίνεται με την εγγραφή:

ΕΓΛΣ/ΕΛΠ		X	Π
45.10 / 52.01 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις Τραπεζών / Τραπεζικά δάνεια - μη συνδεδεμένες οντότητες		1.500	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (1.500*24%)		360	
	38.00 / 38.01 Ταμείο		1.860

Ειδική περίπτωση αποτελεί η μακροπρόθεσμη μίσθωση με ορισμένα μισθώματα πέρα του συνήθους χρονικού διαστήματος από μη εταιρεία Leasing. Τότε το ακίνητο αναγνωρίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στην εύλογη αξία αποτιμώμενη με τους τρόπους που έχουν αναφερθεί στα επενδυτικά ακίνητα. Ως υποχρέωση Leasing αναγνωρίζεται το ίδιο ποσό, ενώ ως επιτόκιο χρηματοδοτικής μίσθωσης ορίζεται αυτό που προεξοφλεί τα μελλοντικά μισθώματα στο ποσό του Fair Value του ακινήτου.

Εάν την εύλογη αξία τη συμβολίζαμε με F_v και τα μισθώματα K_j , όπου $j = 1 \dots m$ μισθώματα, τότε το επιτόκιο i βρίσκεται από τον τύπο:

$$F_v = \sum_{j=1}^m \frac{K_j}{(1+i)^j}$$

Με το επιτόκιο υπολογίζεται ο τόκος του Leasing και γίνεται η αντίστοιχη εγγραφή στα έξοδα τόκων, ενώ το μίσθωμα πληρώνεται από την υποχρέωση Leasing σαν πληρωμή δόσης δανείου όπως παραπάνω αναλύοντας το μίσθωμα που πληρώνεται σε τόκους και χρεολύσιο.

Τέλος, σε περίπτωση που το ακίνητο έχει τον χαρακτήρα του επενδυτικού ακινήτου, ο λογιστικός χειρισμός γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως έχουμε αναφέρει για τα επενδυτικά ακίνητα και το ακίνητο αποτιμάται στην εύλογη αξία του ανά τακτά χρονικά διαστήματα επηρεάζοντας την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

7.10 Έλεγχος Απομείωσης της αξία πάγιων στοιχείων

Με βάση των IAS 36 τα πάγια στοιχεία της εταιρίας, δεν πρέπει να αποτιμώνται στα βιβλία σε τιμή μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη τους αξία (αγοραία αξία μείον έξοδα πώλησης ή την εύλογη αξία – fair value). Σε περίπτωση ένδειξης ότι η τιμή των παγίων είναι μεγαλύτερη της ανακτήσιμης αξίας πρέπει να πραγματοποιείται έλεγχος απομείωσης και το αντίθετο σε στοιχεία που έχει απομειωθεί η αξία τους. Ο έλεγχος απομείωσης της αξίας γίνεται σε όλα τα πάγια στοιχεία, εκτός από:

- ✓ Αποθέματα (βλέπε ΔΛΠ 2)
- ✓ Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργου (βλέπε ΔΛΠ 11)
- ✓ Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12)
- ✓ Περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19)
- ✓ Χρηματοοικονομικά περιουσιακών στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 39)
- ✓ Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 40)
- ✓ Γεωργικά περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 41)
- ✓ Περιουσιακά στοιχεία ασφαλιστικών συμβάσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 4)
- ✓ Μη κυκλοφορόντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση (βλέπε ΔΠΧΠ 5)

Ο υπολογισμός της απομείωσης της αξίας ενός παγίου, γίνεται χρησιμοποιώντας την καθαρή λογιστική αξία του ακινήτου (καθαρή αξία μετά από αφαίρεση αποσβέσεων και προηγούμενων απομειώσεων της αξίας του ακινήτου) ή την τρέχουσα αξία στα βιβλία της επιχείρησης current value μείον την υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής αγοραίας τιμής (τιμή αγοράς ή αξία πώλησης μείον έξοδα πώλησης) και της εύλογης αξίας χρήσης – Value in Use (αποτίμηση των μελλοντικών χρηματοροών από την χρήση του ακινήτου σε παρούσες αξίες). Το ποσό απομείωσης που προκύπτει αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης ζημία και στον ισολογισμό στα πάγια στοιχεία με την μεταβολή-μείωση της τρέχουσας αξίας τους. Σε περίπτωση ένδειξης αρνητικής απομείωσης σε πάγιο στο οποίο έχει γίνει στο παρελθόν απομείωση, πρέπει να γίνεται αντιστροφή ολόκληρης της απομείωσης ή ποσό ίσο με την διαφορά αλλά όχι πάνω από το συνολικό ποσό των διαχρονικών απομειώσεων που έχει κάνει η επιχείρηση. Στα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα αντιστροφή απομείωσης απαγορεύεται.

7.11 Υπολογισμός εύλογης αξίας πάγιου στοιχείου – Asset Fair Value

Εύλογη αξία ακινήτου είναι το άθροισμα των καθαρών μελλοντικών ροών (έσοδα- έξοδα) προεξοφλημένο σε παρούσες αξίες. Ως προεξοφλητικό επιτόκιο πρέπει να χρησιμοποιείται το σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου (WACC) που σχετίζεται με το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο. Αν δεν μπορεί να υπολογιστεί το μέσο κόστος κεφαλαίων για το συγκεκριμένο πάγιο, τότε μπορεί να χρησιμοποιηθούν τα παρακάτω ως προεξοφλητικά επιτόκια:

- Το κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης
- Το οριακό επιτόκιο δανεισμού της επιχείρησης
- Άλλα δανειακά επιτόκια της αγοράς

Ο τύπος υπολογισμού της εύλογης αξίας είναι ο παρακάτω:

$$DCF = \sum_{k=0}^n \frac{CF_k}{(1+r)^k}$$

DCF= Άθροισμα προεξοφλημένων ταμειακών ροών

CF= Ταμειακές ροές

r= επιτόκιο προεξόφλησης

k= έτη χρήσης παγίου στοιχείου ή χρόνος ζωής

8. Αποθέματα (Inventories)

8.1 Ορισμός και έννοια των αποθεμάτων

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία προορίζονται:

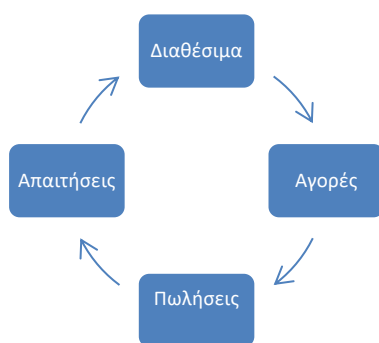
- i. Να πουληθούν αυτούσια από την επιχείρηση,
- ii. Να βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής, και να πωληθούν όταν μετασχηματιστούν σε έτοιμα προϊόντα,
- iii. Να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών,
- iv. Να αναλωθούν για τη συντήρηση, καλή λειτουργία, ή την επισκευή παγίων στοιχείων,
- v. Να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία των παραγόμενων ετοιμών προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για μεταπώληση.

Πιο συγκεκριμένα οι κατηγορίες αποθεμάτων είναι οι εξής :

1. Εμπορεύματα: Είναι υλικά που αγοράζονται για πουληθούν αυτούσια στην κατάσταση που αποκτήθηκαν.
2. Έτοιμα προϊόντα: Είναι αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται, συναρμολογούνται ή ανακατασκευάζονται από την επιχείρηση με σκοπό την πώληση.
3. Ημιτελή προϊόντα. Είναι τα υλικά αγαθά που έχουν υποστεί κατεργασία, αλλά δεν έχουν ακόμα μετασχηματιστεί σε τελικά προϊόντα.
4. Υποπροϊόντα. Είναι υλικά αγαθά; Που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα αλλά δεν έχουν τον ίδιο βαθμό σημαντικότητας. Ανάλογα με το αντικείμενο της επιχείρησης ή μεταπουλούνται αυτούσια (π.χ. υπολείμματα σιδήρου από μηχανουργείου), ή επαναχρησιμοποιούνται σαν πρώτη ύλη από την επιχείρηση (υπολείμματα πλαστικού που επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτη ύλη) .
5. Υπολείμματα. Είναι υλικά κατάλοιπα από την παραγωγή, κατά κανόνα άχρηστα για μεταπώληση ή επαναχρησιμοποίηση στην παραγωγή.
6. Παραγωγή σε εξέλιξη. Είναι πρώτες και βοηθητικές ύλες, οι οποίες κατά την απογραφή βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγής, χωρίς να έχουν υποστεί επεξεργασία.
7. Πρώτες και βοηθητικές ύλες: Είναι τα αγαθά που αγοράζονται για να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για βιομηχανική επεξεργασία, ή συναρμολόγηση, για την παραγωγή τελικών προϊόντων.
8. Αποθέματα υλικών και ειδών συσκευασίας: Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά για να συσκευάσει τα παραγόμενα προϊόντα, με σκοπό την ολοκλήρωση της παραγωγής, π.χ. συσκευασία γάλακτος, μπίρας, αναψυκτικών κ.λ.π.
9. Αναλώσιμα αγαθά: Είναι υλικά αγαθά που αποκτούνται για την εξασφάλιση των κυρίων και βοηθητικών υπηρεσιών της. Συνήθως είναι καύσιμη ύλη, ή μικρά εργαλεία.
10. Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων. Είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτά με προορισμό τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού.
11. Είδη συσκευασίας .Αφορά υλικά αγαθά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία προϊόντων ή εμπορευμάτων . Η παραγωγική ζωή των ειδών αυτών δεν

υπερβαίνει το έτος. Η αξία των αποσυρόμενων και αχρηστεμένων ειδών συσκευασίας βαρύνει τα έξοδα πωλήσεων. Τα είδη συσκευασίας που έχουν διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα έτος παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς του παγίου ενεργητικού, και υπόκεινται σε αποσβέσεις.

8.2 Κύκλος αποθεμάτων



Στο παραπάνω σχήμα απεικονίζεται ο κύκλος των αποθεμάτων. Η επιχείρηση έχοντας από την καταβολή του κεφαλαίου διαθέσιμα, προβαίνει στις αγορές αποθεμάτων τα οποία ανάλογα το αντικείμενο δραστηριότητάς τα μετασχηματίζει και πουλάει, ή τα πουλάει αυτούσια. Από τις πωλήσεις προκύπτουν απαιτήσεις, οι οποίες στο προσυμφωνημένο με τους πελάτες διάστημα, μετατρέπονται σε διαθέσιμα ολοκληρώνοντας έτσι τον κύκλο των αποθεμάτων, ο οποίος επαναλαμβάνεται σε ολόκληρο το διάστημα ζωής της επιχείρησης.

8.3 Λογαριασμοί αποθεμάτων και η λειτουργία τους

Στη συνέχεια παρατίθενται οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων στην πρώτη στήλη οι κωδικοί με τα ΕΛΠ και στην δεύτερη η ονοματολογία τους και ο αντίστοιχος κωδικός με ΕΓΛΣ.

20	Εμπορεύματα: 20
20.01	Εμπορεύματα έναρξης: 20.00
20.02	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης: 20.01
20.03	Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων: 20.98
20.04	Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.05	Απομείωση εμπορευμάτων: Δεν υπάρχει
20.06	Εμπορεύματα λήξης: 20.00
21	Προϊόντα: 21, 22
21.01	Προϊόντα έναρξης: 21.00
21.02	Παραγωγή χρήσης: Δεν υπάρχει
21.03	Απομείωση προϊόντων: Δεν υπάρχει
21.04	Προϊόντα λήξης: 21.00

22	Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)
22.01	Ζώντα ζώα: 14.06, 14.16, 14.99.06, 14.99.16
22.01.01	Ζώντα ζώα έναρξης: Δεν υπάρχει
22.01.02	Αγορές ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.03	Εκπτώσεις αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.04	Επιστροφές αγορών ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.05	Απομείωση ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας ζώντων ζώων: Δεν υπάρχει
22.01.07	Ζώντα ζώα λήξης: Δεν υπάρχει ,
22.02	Δένδρα και φυτά: 10.00, 10.05, 10.06
22.02.01	Δένδρα και φυτά έναρξης: Δεν υπάρχει
22.02.02	Αγορές δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.03	Εκπτώσεις αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.04	Επιστροφές αγορών δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.05	Απομείωση δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.06	Διαφορές επιμέτρησης εύλογης αξίας δένδρων και φυτών: Δεν υπάρχει
22.02.07	Δένδρα και φυτά λήξης: Δεν υπάρχει
23	Παραγωγή σε εξέλιξη : 23
23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης: 23.00
23.02	Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης: 23.00
24	Πρώτες ύλες και υλικά: 24
24.01	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης: 24.00
24.02	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης: 24.01
24.03	Εκπτώσεις αγορών πρώτων υλών και υλικών: 24.98
24.04	Επιστροφές αγορών πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.05	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών: Δεν υπάρχει
24.06	Αποθέματα λήξης πρώτων υλών και υλικών: 24.00
25	Υλικά συσκευασίας: 28
25.01	Υλικά συσκευασίας έναρξης: 28.00
25.02	Αγορές υλικών συσκευασίας: 28.01
25.03	Εκπτώσεις αγορών υλικών συσκευασίας: 28.98
25.04	Επιστροφές αγορών υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.05	Απομείωση υλικών συσκευασίας: Δεν υπάρχει
25.06	Υλικά συσκευασίας λήξης: 28.00
26	Ανταλλακτικά παγίων: 26
26.01	Ανταλλακτικά παγίων έναρξης: 26.00
26.02	Αγορές ανταλλακτικών παγίων: 26.01
26.03	Εκπτώσεις αγορών ανταλλακτικών παγίων: 26.98
26.04	Επιστροφές αγορών ανταλλακτικών παγίων: Δεν υπάρχει
26.05	Απομείωση ανταλλακτικών: Δεν υπάρχει
26.06	Ανταλλακτικά παγίων λήξης: 26.00
27	Λοιπά αποθέματα: 25
27.01	Λοιπά αποθέματα έναρξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03

27.02	Λοιπά αποθέματα λήξης: 25.00, 25.01, 25.02, 25.03
-------	---

Οι λογαριασμοί αποθεμάτων 20, 24, 25, 26, και 27, λειτουργούν κατά τη διάρκεια της χρήσης ως εξής :

- ✓ Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται οι χαμηλότερου βαθμού λογαριασμοί αποθεμάτων με την αξία των αποθεμάτων απογραφής που η επιχείρηση πραγματοποιεί της 31/12/ του προηγούμενου έτους.
- ✓ Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται οι χαμηλότερου βαθμού λογαριασμοί αποθεμάτων με τις αγορές χρήσης με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών.
- ✓ Κατά το τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί αποθεμάτων πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών: 80.00, 80.01, 80.02, 80.03, 86.00, 86.01, 86.02, 86.03, 86.99» και χρεώνονται με το αποθέματος τέλους (αξία απογραφής αποθεμάτων τέλους χρήσης) με πίστωση του ίδιου λογαριασμού. Μετά τον συμψηφισμό αυτό στο λογαριασμό 82.01 εμφανίζεται ως υπόλοιπο το «κόστος πωληθέντων αποθεμάτων».
- ✓ Μια πιο σύνθετη διαδικασία που ουσιαστικά καταλήγει στο παραπάνω αποτέλεσμα συμβαίνει για τους λογαριασμούς που αφορούν τον παραγωγικό μετασχηματισμό 21,23, 24 καθώς και για μέρος των λογαριασμών 25,26,27 αν αυτοί εμπεριέχουν έμμεσα υλικά στην παραγωγή προϊόντων. Την διαδικασία αυτή θα αναλύσουμε στη θεματική ενότητα της κοστολόγησης του παρόντος βιβλίου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, ο κόστος αγοράς των αποθεμάτων είναι το άθροισμα της τιμολογιακής αξίας των αποθεμάτων, προσαυξημένο με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Στα ειδικά έξοδα αγοράς περιλαμβάνονται τα άμεσα συνδεδεμένα με την αγορά έξοδα. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα σημαντικότερα από αυτά :

- ✓ Τα φορτωτικά έξοδα από την αποθήκη του προμηθευτή στο μεταφορικό μέσο.
- ✓ Τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή.
- ✓ Τα ασφάλιστρα.
- ✓ Τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή.
- ✓ Οι προμήθειες και οι μεσιτείες αγοράς.
- ✓ Τα δικαιώματα Ο.Λ.Π.

8.4 Κόστος Αποθεμάτων

Το απόθεμα ορίζεται ως “τα αγαθά που κατέχονται από την επιχείρηση σαν αποτέλεσμα παρελθοντικών γεγονότων από τα οποία προκύπτουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να χρηματοδοτήσουν την επιχείρηση.” Τα αποθέματα ορίζονται στην παράγραφο 2.6 του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 που αφορά τα αποθέματα σαν :

1. τα αντικείμενα που κρατούνται για πώληση στην κύρια εκμετάλλευση της επιχείρησης (εμπορεύματα και τελικά προϊόντα)
2. τα αντικείμενα της παραγωγικής διαδικασίας που είναι για πώληση στην κύρια εκμετάλλευση της επιχείρησης (παραγωγή σε εξέλιξη), και
3. τα υλικά και οι προμήθειες που καταναλώνονται στην παραγωγή

Η θεμελιώδης αρχή του IAS 2 είναι ότι τα αποθέματα εκτιμώνται ανάμεσα στο χαμηλότερο κόστος και στην καθαρή ανακτήσιμη αξία (net realizable value) NRV.

1. Η καθαρή ανακτήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά την κύρια εκμετάλλευση της επιχείρησης, μείων το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και τα εκτιμώμενα κόστη που είναι απαραίτητα για τη δημιουργία της πώλησης.³
2. Κάθε υποτίμηση της καθαρής ανακτήσιμης αξίας θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν δαπάνη την περίοδο που πραγματοποιείται η υποτίμηση.⁴
3. Κάθε αντιλογισμός θα πρέπει να αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων την περίοδο που πραγματοποιείται ο αντιλογισμός.⁵
4. Όταν τα αποθέματα πωλούνται, αναγνωρίζεται σαν έσοδο-πωλησεις ενώ σαν έξοδο αναγνωρίζεται το κόστος πωληθέντων.

Αυτά τα πρότυπα εφαρμόζονται σε όλα τα αποθέματα ,εκτός

1. παραγωγή σε εξέλιξη που προκύπτει από κατασκευαστικά συμβόλαια ,συμπεριλαμβανομένου άμεσα συσχετιζόμενα συμβόλαια υπηρεσιών⁶
2. χρηματοοικονομικά μέσα⁷, και
3. βιολογικά αντικείμενα σχετικά με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά την στιγμή της συγκομιδής

Αυτά τα πρότυπα δεν εφαρμόζονται στην μέτρηση των αποθεμάτων που κατέχονται από:

1. παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων ,γεωργική παραγωγή μετά από τη συγκομιδή, και προϊόντα μεταλλουργίας, στο βαθμό που αυτά μετρούνται στην καθαρή ανακτήσιμη αξία σύμφωνα με τις καθιερωμένες πρακτικές σε εκείνες τις βιομηχανίες. Καθώς αυτά τα αποθέματα μετρούνται στην καθαρή ανακτήσιμη αξία, αλλαγές σε αυτήν την αξία αναγνωρίζονται στο κέρδος η στη ζημιά την περίοδο της αλλαγής.

³ IAS 2.6

⁴ IAS 2.34

⁵ IAS 2.34

⁶ Βλέπε IAS 11 Construction Contracts

⁷ Βλ. IAS 32 Financial Instruments: Presentation και IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement)

2. διαμεσολαβητές έμποροι αγαθών που εκτιμούν τα αποθέματα τους στην εύλογη αξία μείων το κόστος της πώλησης. Καθώς αυτά τα αποθέματα εκτιμώνται στην εύλογη αξία μείων το κόστος πώλησης, αλλαγές στην εύλογη αξία μειούμενη κατά το κόστος πώλησης αναγνωρίζονται στο κέρδος ή τη ζημιά την περίοδο της αλλαγής.

Η Παρα.10 ορίζει ότι το κόστος πρέπει να συμπεριλαμβάνει

1. Κόστος αγοράς (συμπεριλαμβανομένων φόρους, μεταφορά, φόρτο-εκφορτωτικά) μείων τις εμπορικές εκπτώσεις που έχουν ληφθεί
2. Κόστος μετατροπής(συμπεριλαμβανομένου σταθερά και μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής) και
3. Άλλα κόστη που πραγματοποιήθηκαν φέρνοντας τα αποθέματα στην παρούσα τοποθεσία και κατάσταση.

Δεν προσθέτονται στο κόστος αποθεμάτων

1. Μη κανονική φύρα
2. Κόστος αποθήκευσης
3. Διοικητικά έξοδα μη σχετιζόμενα με την παραγωγή
4. Έξοδα πώλησης
5. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την πρόσφατη απόκτηση αποθεμάτων που έχουν τιμολογηθεί σε ξένο νόμισμα
6. Κόστος τόκων όταν τα αποθέματα αγοράζονται με διαφορετικούς όρους διακανονισμού.

Το IAS 2 επιτρέπει την ειδική αναγνώριση, του first-in first-out και μέσου σταθμικού όρου. Η μέθοδος last-in first-out, LIFO, δεν επιτρέπεται πλέον.

8.4.1 Τρόποι απόκτησης των αποθεμάτων

Τα αποθέματα μιας επιχείρησης μπορούν να αποκτηθούν με τους παρακάτω τρόπους:

1. Με καταβολή του αντιτίμου σε μετρητά.
2. Με πίστωση (βραχυπρόθεσμη).
3. Με ανταλλαγή
4. Με ίδιο παραγωγή .
5. Με εισφορά σε είδος

Οι πιο συνηθισμένοι τρόποι απόκτησης αποθεμάτων είναι οι τρεις πρώτοι τρόποι που προαναφέρθηκαν. Η απόκτηση αποθεμάτων με ίδιο παραγωγή αφορά μεταποιητικές επιχειρήσεις, ενώ η εισφορά σε είδος συνήθως συναντάται στην ίδρυση επιχείρησης . Για όλους τους παραπάνω τρόπους απόκτησης αποθεμάτων παραθέτουμε τις λογιστικές εγγραφές απόκτησης τους στο γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης, καθώς και αριθμητικά παραδείγματα.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Χ αγοράζει εμπορεύματα αξίας 10.000 € με Φ.Π.Α 24%, επί πιστώσει. Να γίνουν οι εγγραφές.

Απόκτηση Εμπορευμάτων με Πίστωση		Χ	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		10.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400

Καλό είναι στις λογιστικές εγγραφές της απόκτησης των εμπορευμάτων να γίνεται πρώτα η εγγραφή με την πίστωση από τον Προμηθευτή και μετά η οποία τακτοποίηση της υποχρέωσης προς αυτόν ακόμη αν και αυτή γίνεται στον ίδιο χρόνο. Αυτό γίνεται για να συλλέγει η επιχείρηση της αξία των εμπορευμάτων που αγόρασε από συγκεκριμένο προμηθευτή, πληροφορία που είναι σημαντικά επιβοηθητική στη διοίκηση και διαχείριση των αποθεμάτων.

Απόκτηση Εμπορευμάτων με Μετρητά		Χ	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		10.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		12.400

Επιπρόσθετα οι λόγοι λογιστικής εγγραφής της απόκτησης του αποθέματος με δύο εγγραφές είναι δύο. Ο πρώτος είναι φορολογικός, γιατί με τον τρόπο αυτό ενημερώνουμε την κατάσταση αγορών ανά προμηθευτή, που η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να καταθέσει στο ΚΕ.Π.Υ.Ο.(Κέντρο Πληροφορικής Υπουργείου Οικονομικών) στο τέλος κάθε χρήσης και στις μέρες μας άμεσα με το προηγμένο σύστημα mydata, που μετά από μια καλή λογιστική οργάνωση η φοροτεχνική εργασία αλλά και η συλλογή γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφορίας επιβληθείτε σημαντικά. Ο δεύτερος όπως αναφέραμε είναι διαχειριστικός γιατί έτσι ενημερώνεται η καρτέλα του προμηθευτή, και μας δίνει πληροφορίες για τις αγορές που η επιχείρηση πραγματοποίησε ανά προμηθευτή. Αν πραγματοποιούσαμε μια εγγραφή χωρίς να παρεμβάλουμε το λογαριασμό του προμηθευτή, μπορεί

να ήταν λογιστικά σωστό, όμως δεν θα είχαμε την πληροφόρηση που αναφέραμε. Την διαδικασία των δύο εγγραφών ακολουθούμε και για τους άλλους τρόπους απόκτησης εμπορευμάτων.

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων αξίας 20.000 € με Φ.Π.Α 24%, με γραμμάτια πληρωτέα. Να γίνουν οι εγγραφές.

Απόκτηση Εμπορευμάτων με γραμμάτια πληρωτέα		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		20.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		4.800	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		24.800
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		24.800	
	51.01 / 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες		24.800

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων αξίας 30.000 € με 24% Φ.Π.Α, με μεταβίβαση γραμματίων εισπρακτέων αξίας 15.000€. Τα υπόλοιπα καταβάλλονται με έκδοση μεταχρονολογημένης επιταγής.

Όταν για την αγορά αποθεμάτων οπισθογραφείτε αξιόγραφο, επιβάλλεται η επιχείρηση μέχρι την ημερομηνία λήξης να γνωρίζει το πως έχει προκύψει στο χαρτοφυλάκιο της, και σε ποιόν έχει εκχωρηθεί. Αν ο εκδότης του γραμματίου δεν το πληρώσει, οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει το αντίτιμο του γραμματίου στον προμηθευτή της, και μετά να ακολουθήσει τη νομική οδό για την είσπραξή του. Για το λόγο ότι επιβάλλεται να προκύπτει η πληροφορία από τα βιβλία της επιχείρησης ότι το αξιόγραφο οπισθογραφήθηκε, στη λογιστική εγγραφή μεταβίβασης του γραμματίου δεν πιστώνεται ο λογαριασμός 31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο, αλλά ο λογαριασμός 31.04 (γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους) ο οποίος λειτουργεί ως αντίθετος του λογαριασμού 31.00 γραμμάτια εισπρακτέα. Με το ΕΛΠ προτείνονται οι παρακάτω λογαριασμοί, χωρίς να υπάρχει ο λογαριασμός 31.04 του ΕΓΛΣ καλό είναι ο λογιστής της επιχείρησης να τον προβλέψει σε χαμηλοτεροβάθμιους λογαριασμούς.

31	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων
31.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες

31.01.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.01.02	Μη δουλεμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.01.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11,
31.02	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων - συνδεδεμένες οντότητες
31.02.01	Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό: 31.00, 31.01, 31.02, 31.03, 31.07, 31.08, 31.09, 31.10, 33.90, 33.91, 18.07, 18.08
31.02.02	Μη δουλεμένοι τόκοι αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 31.13, 18.09
31.02.03	Απομείωση αξιογράφων εμπορικών απαιτήσεων συνδεδεμένων οντοτήτων: 44.11

Η Λογιστική εγγραφή απόκτηση Εμπορευμάτων με εκχώρηση γραμματίων εισπρακτέων – γραμμάτια πελατείας δίδεται παρακάτω:

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (20.000*24%)		30.000 7.200	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		37.200
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		37.200	
	31.01.01 / 31.04 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό / Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους		37.200

Κατά την ημερομηνία λήξης των γραμματίων αυτών, και αφού διαπιστωθεί η πληρωμή του, τότε η επιχείρηση κάνει την εγγραφή έστω για γραμμάτια αξίας 10.000 ευρώ:

		X	Π
31.01.01 / 31.04 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό / Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους		10.000	

	31.01.01 / 31.00 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό / Γραμμάτια Εισπρακτέα		10.000
--	--	--	--------

Έτσι κλείνει ο ενδιαμέσος λογαριασμός πληροφόρησης 31.04 γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους, και εμφανίζεται η μείωση στο χαρτοφυλάκιο των γραμματίων εισπρακτέων.

Εφαρμογή.

Η εταιρεία αγόρασε εμπορεύματα με πίστωση ενός έτους την 1/4/20XX έναντι του ποσού 10.000 €, όταν η τιμή μετρητοίς είναι 9.000 € και Φ.Π.Α 24%. Να γίνει εγγραφή με διαχωρισμό των τόκων.

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		9.000	
65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		750	
37.01/36.00 Προπληρωμένα έξοδα / έξοδα επόμενων χρήσεων		250	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400

Ο λογαριασμός 37.01/36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων είναι λογαριασμός απαιτήσεων γιατί εμφανίζει την προπληρωμή εξόδου. Σύμφωνα με τη βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, το έξοδο που αφορά επόμενη χρήση θα πρέπει να μεταβάλει τα αποτελέσματα στη χρήση που θα καταστεί δεδουλευμένο. Γι αυτό σήμερα θα καταγραφεί στο λογαριασμό 36 Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού και την επόμενη χρήση ο μεταβατικός λογαριασμός θα κλείσει, με χρέωση του οικείου λογαριασμού εξόδου.

Την επόμενη χρήση ο λογιστής πρέπει να κάνει τις εγγραφές και κυρίως την 31/3/20XX+1 κάνει:

		X	Π
65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		250	

	37.01/36.00 Προπληρωμένα έξοδα / έξοδα επόμενων χρήσεων		250
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		12.400

Στη περίπτωση των Γραμματίων πληρωτέων στην παραπάνω περίπτωση η εγγραφή πρέπει να γίνει διαφορετικά γιατί τα γραμμάτια είναι νομισματικά μέσα και προβλέπεται λογαριασμός μη δεδουλευμένων τόκων.

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		9.000	
65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		750	
51.01.02 / 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες μη δεδουλευμένοι τόκοι		250	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400	
	51.01.01 / 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες – ονομαστικό ποσό		12.400

Και την επόμενη χρονιά

		X	Π
65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων		250	
	51.01.02 / 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων -		250

	μη συνδεδεμένες οντότητες μη δεδουλευμένοι τόκοι		
51.01.01 / 51 Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες – ονομαστικό ποσό		12.400	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		12.400

Μια ιδιαίτερη περίπτωση αλλά πολύ συχνά εμφανιζόμενη είναι η σύσταση εταιρείας όπου κάποιος από τους Εταίρους εισφέρει αποθέματα εμπορευμάτων. Πολλές φορές γίνεται και με ακίνητα με εισφορά ή πλήρη κυριότητα ή μόνο την επικαρπία για μια σειρά ετών, μόνο που η αξία υπολογίζεται από την παρούσα αξία των ωφελημάτων από τη χρήση του παγίου, ενώ στα αποθέματα από την αξία πώλησης μείνουν τα οποιαδήποτε έξοδα για την πώληση.

Η απόκτηση αυτή των αποθεμάτων προέρχεται από εισφορές εταίρων ουσιαστικά σε είδος και όχι με μετρητά, είτε κατά την ίδρυση της επιχείρησης, είτε όταν αυξάνεται το κεφάλαιο. Για τον υπολογισμό της αξίας, σε ατομικές επιχειρήσεις, και σε προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες), η αξία των εισφερόμενων αγαθών αποτιμάται από τους εταίρους ελεύθερα από διαπραγματεύση, με ένδειξη την τιμή τους στην αγορά. Για κεφαλαιουχικές εταιρείες (Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, Ανώνυμες εταιρείες), δεν λαμβάνεται υπόψη η αποτίμηση από τους εταίρους, αλλά τα εισφερόμενα αγαθά αποτιμώνται από ειδική επιτροπή του υπουργείου εμπορίου⁸ ή από ορκωτούς ελεγκτές ή ορκωτούς εκτιμητές όπως και τα ακίνητα.

Εφαρμογή.

Εισφορά σε είδος σε εμπορική ομόρρυθμη εταιρεία που αποτιμήθηκαν από κοινού από το σύνολο των εταίρων που συμμετέχουν στο ποσό των 10.000 ευρώ.

		X	Π
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες / Εταίροι λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου		10.000	
	40 / 40.06 Κεφάλαιο / Εταιρικό κεφάλαιο		10.000
20.02/20.05 Αγορές εμπορευμάτων / Εισφορές εμπορευμάτων		10.000	

⁸ Επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/20 για ανώνυμες εταιρείες, άρθρο 5 Ν. 3190/1955.

	33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες / Εταίροι λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου		12.400
--	--	--	--------

Σημειώνεται όταν κόβεται οικίο παραστατικό δηλαδή Τιμολόγιο αυτό συνοδεύεται από ΦΠΑ και ισοδυναμεί για την εταιρεία με μια ιδιόρρυθμη αγορά χωρίς την καταβολή μετρητών αλλά την δημιουργία μακροπρόθεσμης κεφαλαιακής υποχρέωσης όπου με την επόμενη πώληση των αποθεμάτων δημιουργούνται μετρητά για την εταιρεία.

8.5 Επιστροφές και εκπτώσεις αγορών

Στην καθημερινή ροή εργασιών της επιχείρησης, που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών προς εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης, η απόκτηση των αγαθών καταχωρείται με αντίστοιχες, όπως περιγράφηκε παραπάνω, εγγραφές προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης και χρήσης της επιχείρησης. Στη διαδικασία προμήθειας αγαθών λαμβάνουν χώρα, για διάφορους λόγους εκτός από αγορές, επιστροφές αγορών αγαθών, και εκπτώσεις αγορών τις οποίες αναλύουμε στη συνέχεια.

8.5.1 Επιστροφές αγορών

Οι επιστροφές αγορών λαμβάνουν χώρα λόγω αποστολής μεγαλύτερης ποσότητας αγαθών, ή λόγω ακαταλληλότητας των αγαθών που στάλθηκαν από τον προμηθευτή στην επιχείρηση. Για την διακίνηση της ποσότητας η επιχείρηση υποχρεούται στην έκδοση του παραστατικού διακίνησης αγαθών (δελτίο αποστολής), ενώ ο προμηθευτής υποχρεούται στην έκδοση παραστατικού μείωσης της τιμολογιακής αξίας των αγαθών (πιστωτικό τιμολόγιο).

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α αγόρασε από την επιχείρηση Β αγαθά αξίας 10.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. Στο τμήμα προμηθειών της επιχείρησης Α διαπιστώνεται ότι λόγω υποδεέστερης ποιότητας δεν είναι επιθυμητά αγαθά αξίας 1.000 ευρώ. Η επιχείρηση Α εκδίδοντας το σχετικό παραστατικό επιστρέφει τα αγαθά. Η επιχείρηση Β εκδίδει το παραστατικό μείωσης της αξίας των αγαθών. Οι λογιστικές εγγραφές απόκτησης και επιστροφής των αγαθών στο γενικό ημερολόγιο έχουν ως εξής:

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		10.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400

50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		1240	
	20.04 / 20.95 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (1.000*24%)		1000 240

Ο λογαριασμός 20.04/20.95 λειτουργεί ως αντίθετος του λογαριασμού 20.02/20.01 αγορές εμπορευμάτων. Το άθροισμά τους – Χρέωση μείον Πίστωση (10.000-1.000=9.000) απεικονίζει το πραγματικό κόστος των αποκτηθέντων αγαθών.

Εάν έχουν υπολογισθεί τόκοι στην πίστωση και πραγματοποιείται επιστροφή τότε οι εγγραφές ακολουθούν την παρακάτω εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων με πίστωση εξαμήνου 10.000€ και τιμή μετρητοίς 9.000 €. Στη συνέχεια διαπίστωσε ελαττωματικά εμπορεύματα και τα επέστρεψε στον προμηθευτή αξίας μετρητοίς 1.800 €. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων 65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		9.000 1000 2.400	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		2.480	
	20.04 / 20.95 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων 65.04/65.06 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων / Τόκοι βραχυπροθέσμων		1.800

	υποχρεώσεων (1.800/9.000 = 20% * Τόκοι 1.000) 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (2.000*24%)		200 480
--	---	--	--------------------

8.5.2 Εκπτώσεις αγορών

Έκπτωση αγορών είναι η μείωση της χρηματοοικονομικής αξίας της αγοράς του αγαθού. Αυτή πραγματοποιείται είτε λόγω συμφωνίας (λόγω υπέρβασης του προσυμφωνημένου ύψους ακαθαρίστων εσόδων), είτε λόγω λάθους (υψηλότερης αξίας) τιμολόγησης αλλά πολλές φορές για απλούς λόγους marketing από πλευράς του προμηθευτή ή μετά από διαπραγματευτικές πιέσεις του πελάτη και για να μην τον χάσει ως πελάτη αυτός. Αυτό στην μικροοικονομική λέγεται μονοψωνιακή δύναμη και είναι το αντίθετο της μονοπωλιακής δύναμης. Συνεπώς για την πραγματοποίησή της δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής, αφού δεν υπάρχει διακίνηση αγαθών. Η επιχείρηση που παρέχει την έκπτωση, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α αγόρασε από την επιχείρηση Β αγαθά αξίας 200.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% στο διάστημα από 1/1/202Χ έως 31/12/202Χ. Μεταξύ των δύο επιχειρήσεων υπάρχει συμφωνία χορήγησης έκπτωσης λόγω υπέρβασης ακαθαρίστων εσόδων από την επιχείρηση Β στην επιχείρηση Α ποσοστού 10% επί του συνόλου των αγορών. Η επιχείρηση Β προβαίνει στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου αξία (200.000*10%) 20.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%.

		Χ	Π
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		24.800	
	20.03 / 20.98 Εκπτώσεις αγορών εμπορευμάτων 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (1.000*24%)		20.000 4.800

Μια πιο ολοκληρωμένη εφαρμογή με αγορά έκπτωση και κατόπιν η εξόφληση του προμηθευτή, που είναι πιο συχνή περίπτωση, παρέχεται πιο κάτω.

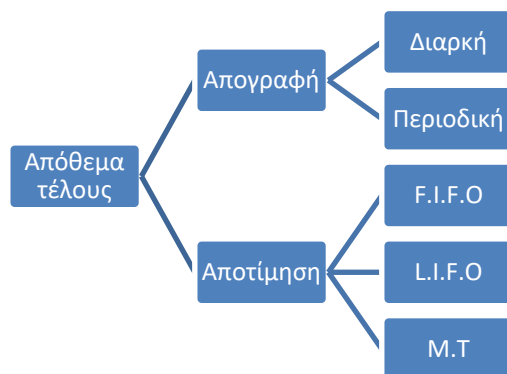
Σε αγορά εμπορευμάτων 100.000 € με 24% Φ.Π.Α παρέχεται έκπτωση 10% με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης. Στη συνέχεια εξοφλείται με μετρητά ο προμηθευτής.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

		X	Π
20.02/20.01 Αγορές εμπορευμάτων		100.000	
54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		24.000	
	50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		124.000
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες		12.400	
	20.04 / 20.95 Επιστροφές αγορών εμπορευμάτων 54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (1.000*24%)		10.000 2400
50.01/50.00 Προμηθευτές - μη συνδεδεμένες οντότητες (124.000 – 12.400 = 111.600)		111.600	
	38.01 / 38.00 Ταμείο		111.600

9. Αποτίμηση αποθεμάτων

Η επιχείρηση προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και χρήσης, προβαίνει σε απογραφή και αποτίμηση αποθεμάτων κατά την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Οι εναλλακτικές απογραφής και αποτίμησης αποθεμάτων σχηματικά εμφανίζονται παρακάτω :



Στις εργασίες μιας επιχείρησης για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος είναι η σύνταξη απογραφής για τα αποθέματα, με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η απογραφή μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους όπως φυσικό δηλαδή με φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων από συνεργείο στελεχών

της επιχείρησης ή με λογιστικό-υπολογιστικό τρόπο με μαθηματική καταμέτρηση των εισροών και εκροών στην αποθήκη ανά είδος αποθέματος, επίσης μπορεί να είναι τακτική ή περιοδική ή διαρκής υπολογιστική. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αποτιμά διαρκώς τα αποθέματά της εφαρμόζοντας διαρκή απογραφή. Σε κάποιες περιπτώσεις είναι υποχρεωμένη από το φορολογικό νόμο⁹ στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, όπου καθίσταται ευχερής η διαρκή αποτίμηση αγαθών. Τα αποθέματα (εκτός των υπολειμμάτων, των ελαττωματικών προϊόντων και υποπροϊόντων) υποτιμούνται χωριστά για κάθε είδος, στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους, και της τιμής στην οποία η επιχείρηση δύναται να τα αγοράσει (τρέχουσα τιμή αγοράς) ή να παράγει (τρέχουσα τιμή αναπαραγωγής), κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα αποθέματα του κάθε είδους στην κατάσταση που βρίσκονται την ημέρα αυτή.

Αν η τιμή στην οποία η επιχείρηση δύναται να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής τους, αλλά μεγαλύτερη από την τιμή ρευστοποίησης τους, τότε η αποτίμηση πρέπει να γίνει στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Δηλαδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποτελεί την ασφαλιστική δικλείδα, γιατί έτσι μόνο αποτρέπεται ο κίνδυνος να αποτιμηθούν τα από ίδιοπαραγωγή προερχόμενα αποθέματα σε μη πραγματική τιμή. Έτσι θα παραβιαζόταν η αρχή της συντηρητικότητας που απαιτεί η αποτίμηση να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή.

Σε περίπτωση υποτίμησης αποθεμάτων, τα σχετικά ποσά υποτίμησης καταχωρούνται άμεσα στην απογραφή, μειώνοντας τους λογαριασμούς των υποτιμημένων περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα όμως με το Δ.Λ.Π. 39 «έλεγχος απομείωσης» η μείωση αξίας αποθεμάτων απαιτεί το σχηματισμό πρόβλεψης σε αντίθετο λογαριασμό στα αποθέματα 20.05 «Απομείωση εμπορευμάτων» που επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα στην ΚΑΧ ως ζημιά απομείωσης αποθεμάτων 61.04 «Απομείωση αποθεμάτων».

Αξία κτήσης. Η αξία κτήσης των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορά (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, ανταλλακτικά και λοιπά αναλώσιμα υλικά) είναι η τιμολογιακή τους αξία, προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών κ.τ.λ.). Αξία κτήσης των αποθεμάτων που προέρχονται από ίδιο παραγωγή (έτοιμων, και ημιτελών προϊόντων, υποπροϊόντων, υπολειμμάτων) είναι το κόστος της παραγωγής τους, με εξαίρεση τα υπολείμματα όπου κόστος παραγωγής θεωρείται η πιθανή τιμή διάθεσής τους, μειωμένη με τα ειδικά έξοδα πώλησης. Αν τα υποπροϊόντα προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, τότε αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης.

9.1 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθεμάτων

⁹ Όταν τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν ένα ποσό που σήμερα είναι 5.000.000 ευρώ.

Η τιμή κτήσης των αποθεμάτων προσδιορίζεται από την εφαρμογή μίας από τις παραδεγμένες μεθόδους (μέσο σταθμικό κόστος, κυκλοφορούν μέσος όρος, F.I.F.O., L.I.F.O. κ.λπ. που εφαρμόζεται πάγια σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για τη συλλειτουργία των μεθόδων απογραφής με τις μεθόδους αποτίμησης εξετάζουμε το πιο κάτω παράδειγμα.

Έστω η καρτέλα του εμπορεύματος X για το έτος 20XX

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσότητα	Κόστος/Μονάδα	Συνολικό Κόστος	Ποσότητα Πωλήσεων
Jan-20	Απογραφή	3.000	100 €	300.000 €	
Mar-20	αγορά	4.000	110 €	440.000 €	
Apr-20	πώληση	-			5.000
May-20	αγορά	6.000	115 €	690.000 €	-
Jun-20	πώληση	-			7.400
Jul-20	αγορά	7.000	120 €	840.000 €	-
Aug-20	πώληση	-			4.000
Sep-20	αγορά	2.400	125 €	300.000 €	-
Oct-20	πώληση	-			4.000
Nov-20	αγορά	3.000	130 €	390.000 €	-
Dec-20	πώληση				3.600
Σύνολα		25.400	116,54 €	2.960.000 €	24.000
		Ποσότητα Αποθέμα Αρχής + Αγορές	Μέση Τιμή Κόστους	Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές	Συνολική Ποσότητα Πωλήσεων
					1.400
					Αποθέμα Τέλους Ποσότητα

Στην καρτέλα αυτή – τυπική μορφή λογαριασμού αποθεμάτων εμφανίζονται στις τρεις πρώτες στήλες τα αναλυτικά στοιχεία κτήσης του αποθέματος όπως αποθέματα αρχής με την απογραφή οι αγορές και οι πωλήσεις ανά ημερομηνία εντός της χρήσης και τα κοστολογικά στοιχεία των αγορών αξία και συνολικό κόστος για κάθε κτήση-αγορά αποθέματος. Η διαφορά μεταξύ των συνολικών ποσοτήτων αποθέματος αρχής συν αγορές μείον τη συνολική ποσότητα πωλήσεων μας δίνει την Ποσότητα του αποθέματος τέλους. Όταν δεν κρατάμε αναλυτικά στην καρτέλα του αποθέματος την πωλούμενη ποσότητα τότε η ποσότητα του αποθέματος τέλους χρήσης εξάγεται αποκλειστικά με φυσική απογραφή που πραγματοποιεί συνεργείο υπαλλήλων της επιχείρησης στις αρχές της επόμενης χρονιάς-χρήσης και πριν διαφοροποιηθούν τα αποθέματα από τις επερχόμενες νέες αγορές στην επόμενη χρήση.

Οι μέθοδοι αυτοί αναπτύσσονται ως ακολούθως:

9.2 Μέθοδος FIFO.

Η μέθοδος αυτή καλείται και μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή αυτό που εισέρχεται πρώτο στην αποθήκη εξέρχεται από αυτή πρώτο προς διάθεση ή

μετασχηματισμό. Η μέθοδος αυτή λέγεται επίσης «Μέθοδος του πρώτου εισαχθέντος – πρώτου εξαχθέντος» μέθοδος παρακολούθησης αποθήκης όπου το πρώτο εισαχθέν σε αυτή απόθεμα φεύγει από την αποθήκη πρώτο για να πουληθεί. Σημειώνεται ότι όταν ακολουθείτε η μέθοδος αυτή τα αποθέματα στην αποθήκη προέρχονται από αυτά που δεν έχουν προλάβει να πωληθούν δηλαδή προέρχονται από τις πλέον πρόσφατες κτήσεις-αγορές.

9.2.1 Μέθοδος FIFO Φυσική Περιοδική ή και Τακτική

Από τον παραπάνω πίνακα είναι σαφές ότι το απόθεμα τέλους προέρχεται από την πλέον πρόσφατη αγορά με κόστους ανά μονάδα τα 130 ευρώ άρα η αξία του αποθέματος τέλους της χρήσης αυτής άρα και του αποθέματος χρήσης της επόμενης ανέρχεται σε 1.400 μονάδες X 130 Ευρώ/μονάδα=182.000 ευρώ. Το κόστος δε πωληθέντων εμπορευμάτων προκύπτει από τον παρακάτω τύπο

Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους και είναι 2.778.000 €

Περιοδική Απογραφή με Αποτίμηση με FIFO	
Αξία Αποθέματος Τέλους = Σύνολο [Τελευταίων Αγορών (Κόστος / Μονάδα * Ποσότητα έως τη συμπλήρωση της Ποσότητας του Αποθέματος Τέλους)]	
	182.000 €
Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους	
	2.778.000 €

9.2.2 Μέθοδος FIFO Διαρκής Λογιστική ή Υπολογιστική

Η μέθοδος FIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων αναλύθηκε πιο πάνω και στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της FIFO για το παράδειγμά μας:

Διαρκής - Λογιστική - Μαθηματική - Υπολογιστική με μέθοδο της Σειράς Εξαντλήσεως των Αποθεμάτων - FIFO										
Ημ/ν ία	Αιτιολογία	Ποσότητα	Εισαγωγές Κόστος/Μ ονάδα	Σύνολο Κόστους	Ποσότητα	Εξαγωγές Κόστος/Μ ονάδα	Κόστος Πωληθέντων	Ποσότητα	Υπόλοιπο Κόστος/Μ ονάδα	Σύνολο Κόστους
Jan-20	Απογραφή	3.000	100 €	300.000 €				3.000	100 €	300.000 €
								7.000		740.000 €
Mar-20	αγορά	4.000	110 €	440.000 €				3.000	100 €	300.000 €
								4.000	110 €	440.000 €
Apr-20	πώληση	-		5.000	3000	100,00 €	300.000,00 €			

			2000	110,00 €	220.000,00 €	2.000	110 €	220.000 €
						<u>8.000</u>		<u>910.000 €</u>
May	αγορά	6.000	115 €	690.000 €		2.000	110 €	220.000 €
-20						6.000	115 €	690.000 €
			-					
Jun-	πώλησ							
20	η	-		<u>7.400</u>				
				2000	110,00 €	220.000,00 €		
				5400	115,00 €	621.000,00 €	600	115 €
								69.000 €
						<u>7.600</u>		<u>909.000 €</u>
Jul-	αγορά	7.000	120 €	840.000 €		600	115 €	69.000 €
20						7.000	120 €	840.000 €
Aug	πώλησ							
-20	η	-		<u>4.000</u>				
				600	115,00 €	69.000,00 €		
				3400	120,00 €	408.000,00 €	3.600	120 €
								432.000 €
						<u>6.000</u>		<u>732.000 €</u>
Sep	αγορά	2.400	125 €	300.000 €	-	3.600	120 €	432.000 €
-20						2.400	125 €	300.000 €
Oct-	πώλησ							
20	η	-		<u>4.000</u>				
				3600	120,00 €	432.000,00 €		
				400	125,00 €	50.000,00 €	2000	125 €
								250.000 €
						<u>5.000</u>		<u>640.000 €</u>
Nov	αγορά	3.000	130 €	390.000 €	-	2000	125 €	250.000 €
-20						3000	130 €	390.000 €
Dec	πώλησ							
-20	η			<u>3.600</u>				
				2000	125,00 €	250.000,00 €		
				1600	130,00 €	208.000,00 €	1400	130 €
								182.000 €
		25.400		2.960.00€			αποθεμα τελους Ποσότητα	αποθεμα τελους Κόστος/Μ ονάδα
					2.778.000€			αποθεμα τελους Αξία
		Ποσότητα Αποθέμα Αρχής + Αγορές	Μέση Τιμή Κόστους	Αξία Αποθέμα ος Αρχής + Αγορές	Συνολική Ποσότητα Πωλήσεων	Κόστος Πωληθέντων		

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται πρώτο το κόστος των παλαιότερων αγορών μέχρι την εξάντλησή τους κ.ο.κ. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων της χρήσης. Τέλος η τελευταία γραμμή

στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα την τιμή ή τις τιμές αποτίμησης και την αξία-κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

9.3 Μέθοδος LIFO.

Η μέθοδος αυτή καλείται και μέθοδος του αντιστρόφου της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή αυτό που εισέρχεται τελευταίο στην αποθήκη εξέρχεται από αυτή πρώτο προς διάθεση ή μετασχηματισμό. Η μέθοδος αυτή λέγεται επίσης «Μέθοδος του τελευταίου εισαχθέντος – πρώτου εξαχθέντος» μέθοδος παρακολούθησης αποθήκης όπου το τελευταίο εισαχθέν σε αυτή απόθεμα φεύγει από την αποθήκη πρώτο για να πουληθεί. Σημειώνεται ότι όταν ακολουθείτε η μέθοδος αυτή τα αποθέματα στην αποθήκη προέρχονται από τις αρχικές κτήσεις – αγορές και μπορεί και από τις μεταφορές των αποθεμάτων από χρήση σε χρήση δηλαδή προέρχονται από τις πλέον παλαιότερες κτήσεις-αγορές. Η ιδιορρυθμία της μεθόδου αυτής να κρατά τα παλαιότερα εμπορεύματα στην αποθήκη έχει οδηγήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης να μην την προτείνουν, παρά ταυτά εδώ την εξετάζουμε για καθαρά επιστημονικούς λόγους αναφοράς.

9.3.1 Μέθοδος LIFO Φυσική Περιοδική ή και Τακτική

Από τον παραπάνω πίνακα είναι σαφές ότι το απόθεμα τέλους προέρχεται από την πλέον παλαιότερη αγορά-κτήση με κόστους ανά μονάδα τα 100 ευρώ που έρχεται μέσω της απογραφής από την προηγούμενη χρήση άρα η αξία του αποθέματος τέλους της χρήσης αυτής άρα και του αποθέματος χρήσης της επόμενης ανέρχεται σε 1.400 μονάδες X 100 Ευρώ/μονάδα=140.000 ευρώ. Το κόστος δε πωληθέντων εμπορευμάτων προκύπτει από τον παρακάτω τύπο

Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους και είναι 2.820.000 €

Περιοδική Απογραφή με Αποτίμηση με LIFO	
Αξία Αποθέματος Τέλους = Σύνολο [Αρχικών Αγορών (Κόστος / Μονάδα * Ποσότητα έως τη συμπλήρωση της Ποσότητας του Αποθέματος Τέλους)]	
	140.000 €
Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους	
	2.820.000 €

9.3.2 Μέθοδος LIFO Διαρκής Λογιστική ή Υπολογιστική

Η μέθοδος LIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων αναλύθηκε παραπάνω ενώ στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο

τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της LIFO:

Διαρκής - Λογιστική - Μαθηματική - Υπολογιστική με μέθοδο του Αντιστρόφου της Σειράς Εξαντλήσεως των Αποθεμάτων - LIFO											
Ημ/ν ία	Αιτιολ ογία	Ποσότητα	Εισαγωγές Κόστος/Μ ονάδα	Σύνολο Κόστους	Ποσότητα	Εξαγωγές Κόστος/Μ ονάδα	Κόστος Πωληθέντων	Ποσότητα	Υπόλοιπο Κόστος/Μ ονάδα	Σύνολο Κόστους	
Jan- 20	Απογρ αφή	3.000	100 €	300.000 €				3.000	100 €	300.000 €	
								<u>7.000</u>		<u>740.000 €</u>	
Mar- 20	αγορά	4.000	110 €	440.000 €				3.000	100 €	300.000 €	
								4.000	110 €	440.000 €	
Apr- 20	πώλησ η	-		<u>5.000</u>	4000	110,00 €	440.000,00 €				
					1000	100,00 €	100.000,00 €	2.000	100 €	200.000 €	
								<u>8.000</u>		<u>890.000 €</u>	
May -20	αγορά	6.000	115 €	690.000 €	-			2.000	100 €	200.000 €	
								6.000	115 €	690.000 €	
Jun- 20	πώλησ η	-		<u>7.400</u>	6000	115,00 €	690.000,00 €				
					1400	100,00 €	140.000,00 €	600	100 €	60.000 €	
								<u>7.600</u>		<u>900.000 €</u>	
Jul- 20	αγορά	7.000	120 €	840.000 €				600	100 €	60.000 €	
					-			7.000	120 €	840.000 €	
Aug -20	πώλησ η	-		<u>4.000</u>	4000	120,00 €	480.000,00 €	600	100 €	60.000 €	
								3.000	120 €	360.000 €	
								<u>6.000</u>		<u>720.000 €</u>	
Sep- 20	αγορά	2.400	125 €	300.000 €	-			600	100 €	60.000 €	
								3.000	120 €	360.000 €	
								2.400	125 €	300.000 €	
Oct- 20	πώλησ η	-		<u>4.000</u>	2400	125,00 €	300.000,00 €	<u>2.000</u>		<u>228.000 €</u>	
					1600	120,00 €	192.000,00 €	600	100 €	60.000 €	
								1.400	120 €	168.000 €	
								<u>5.000</u>		<u>618.000 €</u>	
Nov -20	αγορά	3.000	130 €	390.000 €	-			600	100 €	60.000 €	
								1.400	120 €	168.000 €	
								3.000	130 €	390.000 €	

Dec-20	πώληση	3.600					
		3000	130,00 €	390.000,00 €	1.400		156.000 €
		600	120,00 €	72.000,00 €	600	100 €	60.000 €
					800	120 €	96.000 €
						αποθεμα τέλους Ποσότητα	αποθεμα τέλους Κόστος/Μονάδα
	25.400			2.804.000, €			αποθεμα τέλους Αξία
	Ποσότητα Αποθέμα Αρχής + Αγορές	Μέση Τιμή Κόστους	Αξία Αποθέμα τος Αρχής + Αγορές	Συνολική Ποσότητα Πωλήσεων	Κόστος Πωληθέντων		

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται πρώτο το κόστος των ποιο προσφάτων αγορών μέχρι την εξάντλησή τους κ.ο.κ. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων της χρήσης. Τέλος η τελευταία γραμμή στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα την τιμή ή τις τιμές αποτίμησης και την αξία-κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης. Στο παράδειγμά μας το κόστος του αποθέματος τέλους προέρχεται από δύο αγορές-κτήσης η μια από το αρχικό απόθεμα της απογραφής για 600 μονάδες και οι υπόλοιπες 800 από την αγορά με κόστος 120 ευρώ ανά μονάδα.

9.4 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.

Η μέθοδος αυτή καλείται μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου του κόστους ανά μονάδα, για την εύρεση της μέσης τιμής δείνουμε την αξία κτήσεων-αγορών των αποθεμάτων με την ποσότητα κτήσεως – αγορών των αποθεμάτων και ανά είδος αποθέματος. Δηλαδή $\Sigma(F_i \cdot X_i) / \Sigma F_i$ όπου F_i : ποσότητα αγοράς-κτήσης, X_i : Κόστος ανά μονάδα αγοράς-κτήσης αποθέματος.

9.4.1 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους Φυσική Περιοδική ή και Τακτική

Η μέση σταθμική τιμή διαμορφώθηκε στο παράδειγμά μας σε $2.960.000 / 25.400 = 116,54$ ευρώ ανά μονάδα εμπορεύματος άρα η αξία του αποθέματος τέλους της χρήσης αυτής άρα και του αποθέματος χρήσης της επόμενης ανέρχεται σε $1.400 \text{ μονάδες} \times 116,54 \text{ Ευρώ/μονάδα} = 163.150 \text{ €}$. Το κόστος δε πωληθέντων εμπορευμάτων προκύπτει από τον παρακάτω τύπο:

Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους και είναι 2.796.850 €

Σε σχέση με τις τιμές αποτίμησης της αξίας του αποθέματος τέλους αλλά και του κόστους πωληθέντων παρατηρούμε ότι με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου οι μετρήσεις βρίσκονται ανάμεσα στις μετρήσεις με FIFO και LIFO.

Περιοδική Απογραφή με Αποτίμηση με Μέση Τιμή	
Αξία Αποθέματος Τέλους = Μέσο Τιμή Κόστους * Αποθεμα Τέλους Ποσότητα	
	163.150 €
Κόστος Πωληθέντων = Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές - Αξία Αποθέματος Τέλους	
	2.796.850 €

9.4.2 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους Διαρκής Λογιστική ή Υπολογιστική

Στην παρούσα ενότητα θα ασχοληθούμε με την περίπτωση της διαρκούς απογραφής. Σύμφωνα με τη διαρκή απογραφή η επιχείρηση πρέπει να καταγράφει τόσο τις ποσότητες όσο και το κόστος κατ είδος αποθέματος. Ο λογαριασμός του κάθε ενός αποθέματος καλείται και καρτέλα αποθήκης και έχει τη μορφή στην περίπτωση της μεθόδου του σταθμικού μέσου κόστους:

Διαρκής - Λογιστική - Μαθηματική - Υπολογιστική με μέθοδο του Κινητού Μέσου Σταθμικού Όρου										
Ημ/ν ία	Αιτιολογία	Εισαγωγές			Εξαγωγές			Υπόλοιπο		
		Ποσότητα	Κόστος/Μονάδα	Σύνολο Κόστους	Ποσότητα	Κόστος/Μονάδα	Κόστος Πωληθέντων	Ποσότητα	Κόστος/Μονάδα	Σύνολο Κόστους
Jan-20	Απογραφή	3.000	100	300.000	-			3.000	100 €	300.000 €
Mar-20	αγορά	4.000	110	440.000	-			7.000	106 €	740.000 €
Apr-20	πώληση	-	-	-	5.000	106 €	528.571 €	2.000	106 €	211.429 €
May-20	αγορά	6.000	115	690.000	-			8.000	113 €	901.429 €
Jun-20	πώληση	-	-	-	7.400	113 €	833.821 €	600	113 €	67.607 €
Jul-20	αγορά	7.000	120	840.000	-			7.600	119 €	907.607 €
Aug-20	πώληση	-	-	-	4.000	119 €	477.688 €	3.600	119 €	429.919 €
Sep-20	αγορά	2.400	125	300.000	-			6.000	122 €	729.919 €
Oct-20	πώληση	-	-	-	4.000	122 €	486.613 €	2.000	122 €	243.306 €
Nov-20	αγορά	3.000	130	390.000	-			5.000	127 €	633.306 €
Dec-20	πώληση				3.600	127 €	455.981 €	1.400	127 €	177.326 €
	ΣΥΝΟΛΑ	25.400		2.960.000	24.000		2.782.674 €	αποθεμα τελους Ποσότητα	αποθεμα τελους Κόστος/Μονάδα	αποθεμα τελους Αξία
		Ποσότητα Απόθεμα Αρχής + Αγορές	Μέση Τιμή Κόστους	Αξία Αποθέματος Αρχής + Αγορές	Συνολική Ποσότητα Πωλήσεων		Κόστος Πωληθέντων			

Όπως παρατηρούμε κάθε φορά που πραγματοποιείται μια εκροή – εξαγωγή – πώληση μεταφέρεται με το μέσο κόστος ανά μονάδα της που έχει διαμορφωθεί στη στήλη του υπολοίπου μέχρι την χρονική στιγμή πριν την εκροή – εξαγωγή – πώληση. Στις εισαγωγές το άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα αποθέματα αρχής (πρώτη γραμμή του πίνακα) συν τις αγορές (υπόλοιπες γραμμές του πίνακα) της χρήσης σε ποσότητες και αξίες. Στις εξαγωγές το

άθροισμα της στήλης των ποσοτήτων και του συνολικού κόστους μας δίδουν τα πωλούμενα αποθέματα και το κόστος πωληθέντων της χρήσης. Τέλος η τελευταία γραμμή στις στήλες του υπόλοιπου μας δίδει την ποσότητα, την τιμή αποτίμησης και την αξία - κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

9.5 Η μέθοδος του βασικού (σιδηρούν) αποθέματος.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες :

- 1) Το βασικό απόθεμα, ή στοκ ασφαλείας, το οποίο είναι απαραίτητο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.
- 2) Το υπόλοιπο απόθεμα, που προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών της επιχείρησης.

Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αρχική τιμή κτήσης του, ενώ το υπόλοιπο απόθεμα αποτιμάται με μία από τις τρεις παραπάνω μεθόδους που προαναφέρθηκαν.

9.6 Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται, όχι μόνο κατ είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες, οι οποίες έχουν αυτοτέλεια στο κόστος. Κατά τη διαδικασία της αποτίμησης αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα με το χρόνο απόκτησής του.

9.7 Η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Αφορά μόνο της επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα πρότυπης κοστολόγησης. Οι επιχειρήσεις αυτές έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους. Οι αποκλίσεις που προκύπτουν ανάμεσα στο ιστορικό, και το πρότυπο κόστος πρέπει να κατανέμονται και στα πωληθέντα, και στα μένοντα αποθέματά τους.

9.8 Αποτίμηση των κοινά παραγόμενων προϊόντων.

Συμπαράγωγα είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της ίδιας πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια τη παραγωγικής διαδικασίας. Τα κοινά παραγόμενα προϊόντα έχουν ενιαίο κόστος παραγωγής, το οποίο μετά τη μείωση των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων κατανέμεται μεταξύ των παραγομένων προϊόντων με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πώλησης.

9.9 Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων.

Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, υπολείπονται ποιοτικά από τα κανονικά προϊόντα, και λόγω χαρακτηρισμού τους σε ελαττωματικά, διατίθενται σε τιμή μικρότερη της κανονικής που η επιχείρηση ορίζει. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι

αποτίμησης ελαττωματικών προϊόντων ανάλογα με την έκταση του ελαττώματος . Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω τρόποι :

- ✓ Στην πιθανή τιμή πώλησης τους, η οποία είναι σημαντικά μικρότερη από την κανονική, μειωμένη κατά τα άμεσα έξοδα πωλήσεως.
- ✓ Όπως τα κανονικά προϊόντα, όταν πρόκειται να διατεθούν με ελάττωμα με μικρή έκπτωση.
- ✓ Στο ιστορικό κόστος παραγωγής τους, όταν εισάγεται πάλι στην παραγωγική διαδικασία προκειμένου για την εξάλειψη του ελαττώματός τους. Τα πρόσθετα έξοδα της κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής.
- ✓ Στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά, όταν επανέρχεται στη διαδικασία παραγωγής ως πρώτη ύλη.

9.10 Κόστος Πωληθέντων ή αναλωμένων αποθεμάτων

Με την αποτίμηση της απογραφής είναι δυνατός ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων με βάση τον παρακάτω τύπο :

Κόστος Πωληθέντων = Αποθέμα αρχής + Αγορές – Εκπτώσεις αγορών – Επιστροφές αγορών – Αποθέμα τέλους.

Έτσι μετά την αποτίμηση των αποθεμάτων, και τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, έχουμε τη δυνατότητα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, και των αποτελεσμάτων χρήσης.

9.11 Αποτίμηση μεταξύ των μεθόδων του LC και του NRV και Μελέτη περίπτωσης για κόστος αποθεμάτων

Έστω απόθεμα με:

Κόστος: 100

Τιμή πωλήσεις (SP): 110

Πρόσθετο κόστος ολοκλήρωσης του αποθέματος: 10

Κόστος για την πώληση: 10% της Τιμής Πώλησης (SP)

Τότε:

NRV: $110 - 10 - 11 = 89$

Και η αποτίμηση γίνεται:

LC και NRV = 89

Η εμπορική εταιρία Α αγοράζει αποθέματα από διάφορες χώρες και τα πουλάει σε Ευρωπαϊκές χώρες.

Κατά τη διάρκεια του τρέχοντος έτους η εταιρία πραγματοποίησε τις ακόλουθες δαπάνες.

1. Εμπορικές εκπτώσεις για την αγορά

2. Έξοδα χειρισμού που σχετίζονται με τις εισαγωγές
3. Μισθοί του λογιστηρίου
4. Προμήθειες πωλήσεων που πληρώθηκαν στους αντιπροσώπους πωλήσεων
5. Κόστος εγγύησης μετά τις πωλήσεις
6. Δασμοί εισαγωγής
7. Κόστος αγορών (με βάση τα τιμολόγια των προμηθευτών)
8. Έξοδα φορτίου
9. Ασφάλεια των αγορών
10. Προμήθεια μεσιτείας που πληρώθηκε στους αντιπροσώπους

Η εταιρία Α ζητάει την γνώμη σας για το ποια κόστη επιτρέπονται από την IAS 2 για την ένταξη στο κόστος του αποθέματος.

Τα στοιχεία 1,2,6,7,8,9,10 επιτρέπονται από την IAS 2 για τον υπολογισμό του κόστους των αποθεμάτων. Οι μισθοί λογιστηρίου, οι προμήθειες πωλήσεων και τα κόστη εγγύησης μετά την πώληση δεν θεωρούνται κόστος του αποθέματος, ως εκ τούτου δεν επιτρέπονται από την IAS 2 για την ένταξη τους στο κόστος του αποθέματος.

9.12 Λογιστικά πρότυπα για τα Αποθέματα

Λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ για τα αποθέματα

FAS 151 Inventory costs—an amendment of ARB 43

ARB 43 Inventories

Λοιπά σχετικά πρότυπα των ΔΠΧΠ

IAS 11 Construction contracts

IAS 32 Financial instruments: presentation

IAS 39 Financial instruments: recognition and measurement

IAS 41 Agriculture

Ειδική Αναγνώριση

Για τα αποθέματα τα οποία δεν είναι συνήθως ανταλλάξιμα

Για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παράγονται και διαχωρίζονται για συγκεκριμένα έργα

10. Πωλήσεις

10.1 Λειτουργία των λογαριασμών πωλήσεων

Αξία με την οποία πιστώνονται οι λογαριασμοί των πωλήσεων. Ο λογαριασμός του πελάτη χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού που εκδίδεται δηλαδή με :

- ✓ Την αξία των πωλούμενων αγαθών που αναγράφεται στο παραστατικό πώλησης.

- ✓ Τα έξοδα αποστολής που βαρύνουν τον πελάτη και αναγράφονται σε ξεχωριστή στήλη του παραστατικού.
- ✓ Το Φ.Π.Α. ή οποιονδήποτε άλλο φόρο κατανάλωσης βαρύνεται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία ο πελάτης.
- ✓ Ο λογαριασμός πωλήσεων (70,71,72 με ΕΓΛΣ και ο 70 με ΕΛΠ) πιστώνεται με την τιμολογιακή αξία των πωλούμενων αγαθών, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Δεν πιστώνονται στους παραπάνω λογαριασμούς εσόδων :
- ✓ Η αξία του Φ.Π.Α. ο οποίος καταχωρείται σε πίστωση του λογαριασμού 54.00 «Φόρος προστιθέμενης αξίας».
- ✓ Οποιοσδήποτε φόρος, τέλος, εισφορά ή επιβάρυνση του πελάτη υπέρ του ελληνικού δημοσίου. Αυτά καταχωρούνται ανάλογα με τη φύση της επιβάρυνσης σε πίστωση του οικείου αναλυτικού λογαριασμού του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 54 «Υποχρεώσεις από φόρους τέλη».
- ✓ Τα έξοδα αποστολής, τα οποία βαρύνουν τον πελάτη και καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

Για τη λογιστική καταγραφή του εσόδου απαιτείται λοιπόν μόνο η τιμολόγηση του αγαθού ή της υπηρεσίας. Η ενημέρωση των λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7 του λογιστικού σχεδίου, δεν προϋποθέτει την εξόφληση των αγαθών, αλλά την παράδοση και την τιμολόγησή τους. Με την τιμολόγηση των αγαθών, και με στοιχείο εγγραφής το τιμολόγιο πώλησης, η επιχείρηση προχωράει στην καταγραφή του εσόδου. Για την κατανόηση των παραπάνω παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα:

Εφαρμογή, πώληση με πίστωση και με μετρητά, η κλασική εγγραφή πώλησης εμπορευμάτων .

Η εταιρία X πουλά εμπορεύματα μετρητοίς αξίας 10.000 € με 24% Φ.Π.Α. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

Απόκτηση Εμπορευμάτων με Μετρητά		X	Π
30.01/30.00 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες / Πελάτες εσωτερικού		12.400	
	70.01.01/70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες / Πωλήσεις εμπορευμάτων		10.000
	54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (10.000*24%)		2.400

38.01 / 38.00 Ταμείο		12.400	
	30.01/30.00 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες / Πελάτες εσωτερικού		12.400

Εφαρμογή, πώληση με αποδοχή προς εξόφληση γραμμάτια εισπρακτέα – πελατείας.

Η εταιρία Χ πουλά εμπόρευμα με πίστωση (ενός έτους), με 4 τρίμηνα γραμμάτια. Το πρώτο γραμμάτιο είναι την 30/6 τα άλλα 30/9, 31/12 και το τελευταίο την επόμενη χρήση στις 31/3. Κάθε γραμμάτιο έχει ποσό 6.000 € και η τιμή μετρητοίς είναι 18.000 € με Φ.Π.Α 24%. Να γίνουν οι εγγραφές.

Αφού η τιμή μετρητοίς είναι 18.000 πλέον 24% Φ.Π.Α. δηλαδή συνολική αξία 22.320 ευρώ, τότε η διαφορά των τόκων είναι 1.680 ευρώ. Στο ποσό αυτό εμπεριέχεται Φ.Π.Α. 24% . Η καθαρή αξία των τόκων είναι $1.680 * (100/124) = 1.355$. Το Φ.Π.Α. των τόκων είναι $1344 * 24\% = 325$. Έχει πραγματοποιηθεί μια στρογγυλοποίηση των ποσών. Από το ποσό των τόκων το $\frac{1}{4}$ αφορά έσοδο επόμενης χρήσης γιατί γίνεται δεδουλευμένο στην επόμενη χρήση. Άρα ποσό $1.355/4=339$ αφορά έσοδο της επόμενης χρήσης και 1016 την τρέχουσα χρήση. Μετά την ανάλυση και την ταξινόμηση του εσόδου από τόκους η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής :

Απόκτηση Εμπορευμάτων με Μετρητά		Χ	Π
30.01/30.00 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες / Πελάτες εσωτερικού		24.800	
	70.01.01/70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων (ονομαστικές) σε μη συνδεδεμένες οντότητες / Πωλήσεις εμπορευμάτων		18.000
	72.01/76.02 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: / Δεδουλευμένοι Τόκοι γραμματίων εισπρακτέων.		1016
	56.02.01/56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Έσοδα επόμενων χρήσεων		339
	54.02 / 54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)		4.645

	4.320(18.000*24%)+ΦΠΑ τόκων 325		
31.01.01/31.00 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό / Γραμμάτια εισπρακτέα		24.800	
	30.01/30.00 Πελάτες - μη συνδεδεμένες οντότητες / Πελάτες εσωτερικού		24.800

Στο επόμενο έτος με την είσπραξη του γραμματίου εκτός από την ταμειακή εγγραφή είσπραξης πρέπει να εγγραφεί το έσοδο των τόκων γραμματίων εισπρακτέων, και να λογιστεί από έσοδο που έχει προεισπραχθεί, σε έσοδο χρήσης δεδουλευμένο.

Απόκτηση Εμπορευμάτων με Μετρητά		X	Π
38.01 / 38.00 Ταμείο		6.000	
	31.01.01/31.00 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων μη συνδεδεμένων οντοτήτων - ονομαστικό ποσό / Γραμμάτια εισπρακτέα		6.000
56.02.01/56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων - μη συνδεδεμένες οντότητες / Έσοδα επόμενων χρήσεων		339	
	72.01/76.02 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων: / Δεδουλευμένοι Τόκοι γραμματίων εισπρακτέων		339

ι. Πώληση με τιμολόγηση συναφούς εξόδου.

Εφαρμογή.

Η εμπορική επιχείρηση Χ πουλάει εμπορεύματα αξίας 20.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%. Με την έκδοση του τιμολογίου η επιχείρηση χρέωσε έξοδα αποστολής 600 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%.

Οι εγγραφές που η επιχείρηση Χ πρέπει να πραγματοποιήσει στο γενικό ημερολόγιο είναι :

	X	Π
30.00 Πελάτες εσωτερικού	25.338	
70.00 πωλήσεις εμπορευμάτων		20.000
75.10 ¹⁰ Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών		600
54.00 ¹¹ Φ.Π.Α		4.738

ii. Πωλήσεις στο εξωτερικού

Εφαρμογή.

Ο Αμερικανός πελάτης Α την 1/4/2011 προκειμένου να προβεί στην αγορά συσκευασμένου ελαιολάδου δίνει στην επιχείρηση Χ ποσό 10.000 \$. Στις 1/5 η επιχείρηση στέλνει εμπορεύματα αξίας 50.000 \$ και καταβάλλει ναύλο 2.000 ευρώ, ασφάλιστρα 1.000 ευρώ, και φορτοεκφορτωτικά 1.000 \$. Το κόστος παράδοσης είναι συμφωνημένο στην έδρα του πελάτη. Ο πελάτης στις 1/7/ εξοφλεί την υποχρέωσή του.

Η τιμή αγοράς \$ στις 1/4/ ήταν 0,83, στις 1/5 0,84 και στις 1/7 0,85. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

<i>Εγγραφές την 1/4/2011</i>	X	Π
38.00 Ταμείο	8.300 ¹²	
30.05 Προκαταβολές πελατών		8.300
<i>Εγγραφές την 1/5/2011</i>		
30.01 Πελάτες εξωτερικού	42.000 ¹³	
71.00 Πωλήσεις προϊόντων		42.000
64.00 Έξοδα μεταφορών	1.680 ¹⁴	
62.05 Ασφάλιστρα	1.000	
64.98 Έξοδα φορτοεκφόρτωσης	840 ¹⁵	
38.00 Ταμείο		3.520
<i>Εγγραφές την 1/7/2011</i>		
38.00 Ταμείο	34.200	
30.05 Προκαταβολές πελατών	8.300	
30.01 Πελάτες εξωτερικού		42.000

¹⁰ Πρωτοβάθμιος λογαριασμός 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών.

¹¹ Είναι δυνατή η περεταίρω ανάπτυξη σε τριτοβάθμιους 54.00.70 ΦΠΑ πωλήσεων εμπ/των, και 54.00.75 ΦΠΑ εσόδων παρεπόμενων ασχολιών.

¹² 10.000*0,83=8.300.

¹³ 50.000 * 0,84=42.000

¹⁴ 2.000 * 0,84 = 1.680

¹⁵ 1.000* 0,84=840.

Για τις πωλήσεις που απευθύνονται σε πελάτες που η επιχείρησή τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ε.Ε. τα αγαθά από 1/1/1993 κυκλοφορούν ελεύθερα, χωρίς τελωνειακές παρεμβάσεις παραδίδονται αυτόματα στον αγοραστή του άλλου κράτους μέλους εντός της Ε.Ε. Συνεπώς δεν υπάρχουν σε πωλήσεις εντός Ε.Ε. έξοδα πωλήσεων, εκτός μεταφορικών και ασφαλίσεων. Στις πωλήσεις που πραγματοποιούνται εντός Ε.Ε. δεν υπάρχει χρέωση Φ.Π.Α. στην αξία των εμπορευμάτων, γιατί το Φ.Π.Α. καταβάλλεται στην χώρα τελικής κατανάλωσης του αγαθού.¹⁷ Για την κατανόηση αυτών παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα :

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α με αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή ειδών υπόδησης πουλάει σε πελάτη της στην Γερμανία, προϊόντα αξίας 30.000 ευρώ. Για τα μεταφορικά πληρώνει 500 ευρώ, και τα ασφάλιστρα κινδύνου 700 ευρώ τα οποία σύμφωνα με τη συμφωνία η χρέωσή τους ανήκει στον γερμανό πελάτη της. Ο πελάτης με την παραλαβή εξοφλεί με έμβασμα στο λογαριασμό όψεως της εταιρείας το αντίτιμο της αξίας των προϊόντων, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

Για την πληρωμή μεταφορικών και ασφαλίσεων οι εγγραφές έχουν ως εξής:

	X	Π
64.00 Έξοδα μεταφορών	500	
38.00 Ταμείο		500
62.05 Ασφάλιστρα	700	
38.00 Ταμείο		700
Για την πώληση των προϊόντων, καθώς και την τιμολόγηση των εξόδων μεταφοράς, και ασφάλισης η επιχείρηση πραγματοποιεί τις παρακάτω εγγραφές :		
30.01 Πελάτες εξωτερικού	31.200	
71.01 Πωλήσεις προϊόντων εξωτερικού		30.000
75.10 Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής		1.200 ¹⁸
Για τη λογιστική εγγραφή του εμβάσματος είναι :		
38.03 Καταθέσεις όψεως	31.200	
30.01 Πελάτες εξωτερικού		31.200

¹⁶ (50.000*0,85)-(50.000*0,84).

¹⁷ Ν. 2859/2000.

¹⁸ Έξοδα μεταφορών + ασφάλιστρα (700+500=1.200).

10.1.1 Εκπτώσεις πωλήσεων

Στην καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης, εμφανίζεται η ανάγκη μείωσης της αξίας των πωλούμενων αγαθών, λόγω χορήγησης έκπτωσης. Η επιχείρηση πραγματοποιεί εκπτώσεις για τους εξής λόγους:

1. Πραγματοποίηση εκπτώσεων λόγω λάθους τιμολόγησης. Προβλέπεται αν η αξία του τιμολογίου πώλησης είναι μεγαλύτερη από τη συμφωνημένη, να εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο πώλησης με τη διαφορά της τιμολογιακής αξίας με την συμφωνηθείσα αξία.
2. Πραγματοποίηση ταμειακών εκπτώσεων. Οι εκπτώσεις συνδέονται με τον τρόπο καταβολής του αντιτίμου της πώλησης που είναι οπωσδήποτε πιο άμεσος από τον προβλεπόμενο.
3. Εκπτώσεις λόγω υπέρβασης στόχου ακαθαρίστων εσόδων. Είναι σύνηθες η επιχείρηση να συμφωνεί με τους πελάτες της τη χορήγηση έκπτωσης λόγω επίτευξης του στόχου των πωλήσεων προς το συγκεκριμένο πελάτη. Π.χ. κίνητρο έκπτωσης ποσοστού 2% αν ο τζίρος από τη συγκεκριμένη επιχείρηση υπερβεί ένα ποσό π.χ. 30.000 ευρώ.
4. Για λόγους ανταγωνισμού. Ο ανταγωνισμός ακολουθεί την τακτική χορήγησης έκπτωσης και η επιχείρηση υποχρεώνεται και αυτή στη χορήγηση έκπτωσης.
5. Πιθανός λόγος χορήγησης έκπτωσης είναι και η αποφυγή επιστροφής ελαττωματικών εμπορευμάτων. Είναι βολικότερο και για τους δύο συναλλασσόμενους η πώληση των εμπορευμάτων σε χαμηλότερη τιμή, από τη διαδικασία επιστροφής ελαττωματικών προϊόντων.
6. Σε συμφωνητικά πωλήσεων μεταξύ επιχειρήσεων συνήθως περιλαμβάνεται η πρόβλεψη ρήτρας καταβολής χρηματικού προστίμου από πλευράς της πωλήτριας εταιρείας. Συναντάται σε πωλήσεις εποχιακών ειδών που ο χρόνος παραλαβής είναι εξαιρετικά σημαντικός για τη διάθεση προϊόντων. Αν η επιχείρηση καθυστερήσει την προμήθεια των αγαθών προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή ρήτρας, είναι προτιμότερη λύση η χορήγηση έκπτωσης από την προσφυγή του πελάτη στα νόμιμα για την κατάπτωση της ρήτρας.

Οι λογιστικοί τρόποι αντιμετώπισης της έκπτωσης που χορηγείται είναι δύο : α) Οι εκπτώσεις πωλήσεων καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των πωλήσεων. β) Αν η επιχείρηση επιθυμεί να εμφανίσει τις πωλήσεις σε ξεχωριστό λογαριασμό εκπτώσεων, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τους αντίθετους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται από το λογιστικό σχέδιο (70.98, 71.98, 72.98, 73.98).

Για την κατανόηση όσων προαναφέρθηκαν παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Εφαρμογή.

Παρέχεται έκπτωση 2% στις πωλήσεις προς την επιχείρηση Α η οποία έχει υπερβεί τον προκαθορισμένο στόχο αγορών . Το ποσό της συναλλαγής μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ανήλθε στα 100.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%. . Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

	X	Π
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	2.000	
54.00 Φ.Π.Α	460	
Πελάτες εσωτερικού		2.460

Παρατήρηση : Οι εκπτώσεις πωλήσεων λόγω κύκλου εργασιών, για να λαμβάνονται φορολογικά υπόψη, θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή τουλάχιστον τέσσερις μήνες πριν την πραγματοποίησή τους .¹⁹

10.1.2Επιστροφές πωλήσεων

Αποτελεί μετακίνηση των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του πελάτη προς τη επιχείρηση. Για τη διακίνηση των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της προς τις εγκαταστάσεις του προμηθευτή η αγοράστρια επιχείρηση υποχρεούται στην έκδοση παραστατικού συνοδευτικού διακίνησης (δελτίο αποστολής). Η επιχείρηση για να μειώσει την αξία των πωλήσεων λόγω της επιστροφής εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο. Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται στη χρέωση των οικείων λογαριασμών πωλήσεων. Αν η επιχείρηση επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία των επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τους δευτεροβάθμιους αντίθετους του λογαριασμού πωλήσεων 70.95, 71.95, 72.95, 73.95 Για την κατανόηση όσων αναφέρθηκαν παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα :

Εφαρμογή.

Ο πελάτης X δίνει προκαταβολή έναντι αγοράς εμπορευμάτων 10.000€. Στη συνέχεια η εταιρεία πουλάει εμπορεύματα αξίας 50.000€ πλέον Φ.Π.Α. 23%, με συμψηφισμό της προκαταβολής, και το υπόλοιπο του τιμήματος με πίστωση. Ο πελάτης μετά την παραλαβή των εμπορευμάτων διαπιστώνει ελαττωματικά εμπορεύματα αξίας 10.000€, πλέον Φ.Π.Α. 23%, τα οποία και επιστρέφονται στην επιχείρηση. Κατόπιν των παραπάνω ο πελάτης εξοφλεί την επιχείρηση.

Οι προκαταβολές των πελατών τηρούνται στον λογαριασμό 30.05, ο οποίος είναι αντίθετος λογαριασμός ενεργητικού.

Έτσι για την προκαταβολή η επιχείρηση προβαίνει στην παρακάτω εγγραφή :

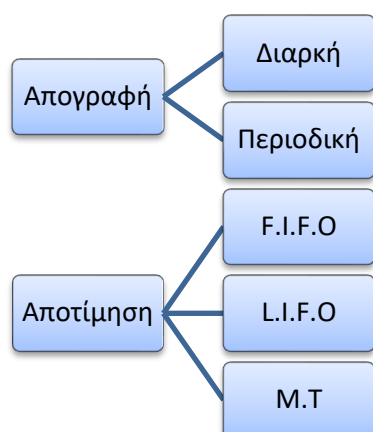
	X	Π
38.00 Ταμείο	10.000	
30.05 Προκαταβολές πελατών		10.000

¹⁹ Άρθρο 19 Ν. 2859/2000.

30.00 Πελάτες εσωτερικού	51.500	
30.05 Προκαταβολές πελατών	10.000	
70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων		50.000
54.00 Φ.Π.Α.		11.500
70.95 Επιστροφές πωλήσεων	10.000	
54.00 Φ.Π.Α.	2.300	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		12.300
38.00 Ταμείο	39.200	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		39.200

10.2 Αποτίμηση των εμπορευμάτων και προσδιορισμός του Μεικτού Κέρδους

Όπως είδαμε και ποιο πάνω η απογραφή και η αποτίμηση των εμπορευμάτων μπορεί να γίνει με κάποιο από τους συνδυασμούς του παρακάτω πίνακα.



Η επιχείρηση την ημερομηνία λήξης κάθε διαχειριστικού έτους είναι υποχρεωμένη να προβεί σε απογραφή εμπορευμάτων. Η περιοδική απογραφή, είναι η φυσική απογραφή-καταγραφή των εμπορευμάτων.

Η φυσική βάση της περιοδικής γίνεται, τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο και αν δεν πραγματοποιηθεί από τα λογιστικά βιβλία, δεν μπορούμε να εξάγουμε το κόστος πωληθέντων (Κ.Π), το μεικτό κέρδος (Μ.Κ) και το καθαρό κέρδος. Ο προσδιορισμός αυτός είναι αδύνατος χωρίς την πραγματοποίηση της απογραφής. Η επιχείρηση προαιρετικά είναι δυνατόν να ακολουθεί τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής για λόγους ενημέρωσής της. Έτσι οποιαδήποτε στιγμή, η επιχείρηση γνωρίζει το ύψος των αποθεμάτων, το κόστος πωληθέντων και το μεικτό κέρδος. Ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων γίνεται με τον παρακάτω τύπο :

Κόστος πωληθέντων = Απόθεμα αρχής + Αγορές χρήσης - Εκπτώσεις αγορών - Επιστροφές αγορών - Απόθεμα τέλους.

Μετά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων η επιχείρηση προσδιορίζει τι μικτό κέρδος με τον τύπο :

Μικτό κέρδος = Πωλήσεις-Επιστροφές πωλήσεων - Εκπτώσεις πωλήσεων - Κόστος πωληθέντων.

Εφαρμογή.

Για την κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε παράδειγμα σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση εμπορεύεται ένα μόνο είδος εμπορεύματος, και εφαρμόζει την περιοδική απογραφή. Η καρτέλα αγορών του μοναδικού εμπορεύματος κατά τη διάρκεια της χρήσης εμφανίζεται παρακάτω :

Q	P	V
1000	10	10.000
1500	10	15.000
2000	11	22.000
1000	12	12.000
1000	13	13.000
1000	14	14.000
1000	15	15.000
1000	13	13.000
1000	11	11.000
		125.000

Μετά τη διεξαγωγή της απογραφής την περιοδική απογραφή και την φυσική καταμέτρηση, έχουν μετρηθεί 4.500 εμπορευμάτων την 31/12. Οι πωλήσεις της εταιρίας ανέρχονται σε 120.000€. Θα προσδιορίσουμε το κόστος πωληθέντων, το μικτό κέρδος και η αξία του τελικού αποθέματος εμπορευμάτων, με τη χρήση των μεθόδων L.I.F.O, F.I.F.O, και M.T και να πραγματοποιηθούν οι εγγραφές προσδιορισμού του μικτού κέρδους για την επιχείρηση.

		F.I.F.O	L.I.F.O	M.T
1	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	120000	120000	120000
2	Κ.Π	65500	71000	78000
3	Μ.Κ	54500	49000	42000
4	ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΡΧΗΣ + ΑΓΟΡΕΣ	125000	125000	125000
5	ΑΠΟΘΕΜΑ ΤΕΛΟΥΣ	59.500	54.000	47.000

$$(2 = 4 - 5)$$

$$(3 = 1 - 2)$$

Η αποτίμηση των εμπορευμάτων με την κάθε μέθοδο είναι :

- ✓ F.I.F.O $500*13+1.000*14+1000*15+1.000*13+1.000*11=59.500.$
- ✓ L.I.F.O $2500*10+2000*11=47.000.$
- ✓ M.T $125000/10500=12, 12*4500=54.000.$

Με αντίστοιχο τόπο γίνεται και ο προσδιορισμός του μικτού κέρδους όταν ακολουθείται η διαρκής απογραφή μόνο που τότε δεν απαιτείται η διενέργεια φυσικής απογραφής για λογιστικούς λόγους παρά μόνο για λόγους συμφωνίας και με φυσικό τρόπο της ποσότητας των μενόντων αποθεμάτων ή αποθεμάτων τέλους.

10.3 Εγγραφές τέλους χρήσης

Οι εγγραφές υπολογισμού του κόστους πωληθέντων, του λογισμού των αποσβέσεων, και του προσδιορισμού μικτών, και καθαρών κερδών διενεργούνται στη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, εντός της από του νόμου προβλεπόμενης προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού.

Αναλυτικά οι ενέργειες που προβαίνει η επιχείρηση για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έχουν ως εξής :

1. Αποτίμηση εμπορευμάτων: Με τη χρήση της μεθόδου που η επιχείρηση έχει επιλέξει προσδιορίζεται το τελικό απόθεμα.
2. Μεταφέρουμε με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές το αρχικό απόθεμα, τις αγορές, εκπτώσεις και επιστροφές στη χρέωση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
3. Καταχωρούμε την εγγραφή της αποτίμησης των τελικών αποθεμάτων με χρέωση του λογαριασμού τελικά αποθέματα σε πίστωση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης . Μετά την εγγραφή αυτή το υπόλοιπο του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απεικονίζει το κόστος πωληθέντων.
4. Μεταφέρουμε το υπόλοιπο των λογαριασμών πωλήσεων στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές. Το υπόλοιπο του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης είναι το μικτό κέρδος.
5. Μεταφέρω τα έξοδα χρήσης σε αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 80 Γενική εκμετάλλευση αφού πρώτα τους κάνω μερισμό κατά λειτουργία. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80 τώρα δείχνει το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.
6. Μεταφέρουμε τους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 80 Γενική εκμετάλλευση στο λογαριασμό 86 Αποτελέσματα χρήσης. Μετά τη μεταφορά τώρα ο λογαριασμός 86 απεικονίζει τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.
7. Μεταφέρουμε επίσης με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές τα ανόργανα έσοδα και έξοδα των λογαριασμών 81, 82, 83, 84, και 85 στους αντίστοιχους αναλυτικούς λογαριασμούς του λογαριασμού 86 Αποτελέσματα χρήσης . Με την ολοκλήρωση της μεταφοράς το υπόλοιπο του

λογαριασμού 86 Αποτελέσματα χρήσης εμφανίζει το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) χρήσης.

8. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86, μεταφέρεται στο λογαριασμό 88 Αποτελέσματα προς διανομή, και πραγματοποιούνται οι λογιστικές εγγραφές διανομής του αποτελέσματος χρήσης, μαζί με τυχόν αδιανέμητα κέρδη, που η επιχείρηση αποφάσισε να διανείμει, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Χ εμφανίζει υπόλοιπα λογαριασμών τα κάτωθι ποσά:

20.00.00		20.00.02	
190000	(1) 190000	(3) 35000	35000
(5) 222000			
20.00.01		20.00.03	
935000	(2) 935000	22000	(4) 22000

70.00.00		70.00.01	
(6) 1100000	1100000	105000	(7) 105000

70.00.02	
52000	(8) 52000

Το απόθεμα τέλους αποτιμήθηκε στα 220.000 €.

1^ο Στάδιο:

Μέσω της διαδικασίας αποτίμησης, προσδιορίζεται το απόθεμα τέλους είτε το κόστος των μενόντων, όπου είναι το απόθεμα αρχής της επόμενης χρήσης.

2° Στάδιο:

Μηδενίζουμε τους λογαριασμούς των αποθεμάτων:

	X	Π	
80.00	190000		
20.00.00		190000	(1)
80.00	935000		
20.00.01		935000	(2)
20.00.02	35000		
80.00		35000	(3)
20.00.03	22000		
80.00		22000	(4)

3° Στάδιο:

Με αντισυμβαλλόμενο λογαριασμό το κόστος πωληθέντων, δημιουργώ υπόλοιπο στον λογαριασμό ίσο με την αξία της αποτίμησης των μενόντων εμπορευμάτων.

	X	Π	
20.00.00	222000		
80.00		222000	(5)

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 88.00 μετά τις παραπάνω εγγραφές ταυτίζεται με το κόστος πωληθέντων. Ο έλεγχος ότι υφίσταται και αριθμητική συμφωνία πρέπει να γίνεται.

4° Στάδιο:

Μηδενίζω τους λογαριασμούς των πωλήσεων μεταφέροντας τα υπόλοιπα τους στον 80.00.

	X	Π	
70.00.00	110000		
80.00		110000	(6)
80.00	105000		
70.00.01		105000	(7)
80.00	52000		
70.00.02		52000	(8)

5° Στάδιο:

Εάν έχω υπόλοιπο στον 80.00 αυτό είναι Μ.Κ (το πιστωτικό υπόλοιπο φανερώνει Μ.Κ ενώ το χρεωστικό υπόλοιπο Μ.Ζημιά) . Ο έλεγχος ότι υφίσταται και αριθμητική συμφωνία πρέπει να γίνεται.

88.00.00

(1) 190000	(3) 35000
(2) 935000	(4) 22000
	(5) 222000
(=) 846000	
(7) 105000	
(8) 52000	
	(=) 177000

Όλοι οι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων (ομάδας 6 και 7 δηλαδή) με κατάλληλες εγγραφές, μηδενίζονται μεταφέροντας τα υπόλοιπά τους στον 80.00.

6° Στάδιο:

Το υπόλοιπο 80.00 δίνει τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

7° Στάδιο:

Το υπόλοιπο του 80.00 και τα έκτακτα ανόργανα έσοδα και έξοδα και αποτελέσματα (81 και 82 δηλαδή) μεταφέρονται στον 86.00 (αποτελέσματα χρήσης). Ο 86.00 μεταφέρεται στον 88.00 αποτελέσματα προς διάθεση και ο λογαριασμός 88 μεταφέρεται στη συνέχεια στον 42.00 (κέρδη εις νέον) είτε στον 42.01 (ζημίες εις νέον).

Μετά το πέρας των εργασιών αυτών δεν υπάρχει υπόλοιπο στους λογαριασμούς των ομάδων 6 (οργανικά έξοδα), 7 (οργανικά έσοδα), και 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων). Με τα υπόλοιπα των ομάδων 1, 2, 3, 4, και 5 συντάσσεται ο ισολογισμός της επιχείρησης.