

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1 Η έννοια της επιχειρηματικής περιουσίας στη Λογιστική

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.

2 Ενεργητικό

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.

3 Παθητικό

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).

4 Λογιστική Διάκριση των Περιουσιακών στοιχείων

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 στα περιουσιακά στοιχεία κεφάλαια ανάλογα με την ταχύτητα κυκλοφορίας τους παρακολουθούνται στον ισολογισμό στον ίδιο περιληπτικό λογαριασμό και διακρίνονται βασικά ως εξής:

4.1 Πάγιο Ενεργητικό

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

- i. Προορίζονται να παραμένουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή και
- ii. Είναι δύσκολα ρευστοποιήσιμα

Η κυκλοφοριακή τους ταχύτητα συνήθως ακολουθεί το λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης, και είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του έτους. Το πάγιο ενεργητικό διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες :

4.2 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 λογισμός 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 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 πάγιου 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 καταβάλει 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.

¹ Ν. 2859/2000.

Τρόποι κτήσεως των παγίων στοιχείων. Λογιστικές εγγραφές:

i. Με μετρητά.

Η αξία των παγίων που αναγράφεται στο τιμολόγιο αγοράς ή στο συμβολαιογραφικό έγγραφο εξοφλείται με μετρητά. Παρατίθενται παράδειγμα και αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση X αγοράζει μηχανήματα αξίας 10.000€ με Φ.Π.Α 24% τοις μετρητοίς. Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης είναι :

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	10.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400,00 €	
38.00 Ταμείο		12.400,00 €

ii. Με πίστωση

Παράδειγμα:

Η επιχείρηση X αγοράζει μηχανήματα αξίας 10.000€ με Φ.Π.Α 24% με πίστωση. Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης είναι:

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	10.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400,00 €	
50.08 Προμηθευτές παγίων		12.400,00 €

iii. 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.

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.

	X	Π
10.00 Γήπεδα Οικόπεδα	100.000,00 €	
11.00 Κτίρια Εγκαταστάσεις Κτιρίων	400.000,00 €	
16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	50.000,00 €	
38.00 Ταμείο		50.000,00 €
50.08 Προμηθευτές παγίων		500.000,00 €

iv. Με πίστωση, προκαταβολές και διακανονισμό.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση X αγοράζει Η/Υ αξίας 20.000€ 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.

	X	Π
14.03 Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές	20.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	4.800,00 €	
38.00 Ταμείο (24.800 * 20%)		4.960,00 €
53.90 Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες (24.800 * 30%)		7.440,00 €
50.08 Προμηθευτές παγίων (24.800 * 20%)		4.960,00 €
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές) (24.800 * 30%)		7.440,00 €
	24.800,00 €	24.800,00 €

Στη συνέχεια λαμβάνουν χώρα τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα:

Η επιχείρηση εξοφλεί την ανοικτή πίστωση στον προμηθευτή.

	X	Π
50.08 Προμηθευτές παγίων	4.960,00 €	
38.00 Ταμείο		4.960,00 €

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

	X	Π
53.90 Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες	7.440,00 €	
38.03 Καταθέσεις		7.440,00 €

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

Εφαρμογή.

	X	Π
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ (συναλλαγματικές)	7.440,00 €	
31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα στο χαρτοφυλάκιο		7.440,00 €

Πραγματοποιείται αγορά παγίου με προκαταβολή σε προμηθευτή για αγορά μηχανημάτων 3.000€. Αξία μηχανημάτων 18.000€ συν 24% Φ.Π.Α. Κατά την παραλαβή εξοφλήθηκε ο προμηθευτής και πλήρωσε για έξοδα ακινητοποιήσεων 500€ με 24%.

	X	Π
15.09 Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων	3.000,00 €	
38.00 Ταμείο		3.000,00 €

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	18.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	4.320,00 €	
38.00 Ταμείο		19.320,00 €
15.09 Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων		3.000,00 €
	22.320,00 €	22.320,00 €

v. Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων.

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

1. Πρώτος τρόπος.

Η εγγραφή των εξόδων ακινητοποιήσεων που βαρύνουν το πάγιο, εμφανίζεται στα βιβλία σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, και απεικονίζεται παρακάτω:

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	500,00 €	
54.00	120,00 €	
38.00 Ταμείο		620,00 €

2. Δεύτερος τρόπος.

Αν δεν ακολουθήσουμε την αρχή του ιστορικού κόστους τότε η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

	X	Π
16.14 Έξοδα Κτήσεως ακινήτοποιήσεων	500,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	120,00 €	
38.00 Ταμείο		620,00 €

vi. Αγορά παγίου με προθεσμιακό διακανονισμό.

Εφαρμογή.

Αγοράζονται μηχανήματα αξίας 50.000 €, 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.

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	50.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	12.000,00 €	
65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων	600,00 €	
45.24 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπροθέσμων υποχρεώσεων	2.400,00 €	
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα (συναλλαγματικές)		12.500,00 €
45.19 Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)		50.000,00 €
38.00 Ταμείο		2.500,00 €
	65.000,00 €	65.000,00 €

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:

	X	Π
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα (συναλλαγματικές)	12.500,00 €	
38.00 Ταμείο		12.500,00 €
X		
Π		
65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	600,00 €	
45.24 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		600,00 €
X		
Π		
45.19 Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)	12.500,00 €	
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα (συναλλαγματικές)		12.500,00 €

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:

	X	Π
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα (συναλλαγματικές)	12.500,00 €	
38.00 Ταμείο		12.500,00 €
X		
Π		
65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	600,00 €	
45.24 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		600,00 €
X		
Π		
45.19 Μακροπρόθεσμα Γραμμάτια (συναλλαγματικές)	12.500,00 €	
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα (συναλλαγματικές)		12.500,00 €

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

vii. Αγορά παγίων με εκχώρηση χρεογράφων.

Εφαρμογή.

Η εταιρεία X αγοράζει φορτηγό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης αξίας 20.000 € και Φ.Π.Α 24% με μετοχές στο X.A.A κόστους για την εταιρεία 15.000€ και πραγματικής αξίας στο XAA 24.800€.

	X	Π
13.02 Μεταφορικά μέσα φορτηγά ιδιωτικής χρήσης	20.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	4.800,00 €	
34.00 Μετοχές εισηγμένες στο XAA		15.000,00 €
76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		9.800,00 €

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:

	X	Π
13.02 Μεταφορικά μέσα φορτηγά ιδιωτικής χρήσης	20.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	4.600,00 €	
34.00 Μετοχές εισηγμένες στο XAA		24.600,00 €
34.00 Μετοχές εισηγμένες στο XAA	9.600,00 €	
76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων		9.600,00 €

viii. Αγορά παγίου με ανταλλαγή με άλλο πάγιο

Εφαρμογή

Πραγματοποιείται η αγορά μηχανήματος 20.000 € με Φ.Π.Α 24% με μετρητά 10.000 € και ανταλλαγή μηχανήματος λογιστικής αξίας 8.000 €. Να γίνουν οι εγγραφές.

	X	Π
12.00.02 Μηχανήματα (Νέο)	20.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α	4.800,00 €	
38.00 Ταμείο		10.000,00 €
12.00.01 Μηχανήματα (Παλαιό)		11.935,48 €
54.00 Φ.Π.Α		2.864,52 €
	24.800,00 €	24.800,00 €

Άρα αφού το νέο αξίζει 24.800,00 και μετρητά είναι τα 10.000,00, το παλαιό πάγιο αποτιμάται στη διαφορά 14.800,00 με ΦΠΑ, θα κόψει τιμολόγιο για την ανταλλαγή του παγίου ίσο με 11.935,48 € και Φ.Π.Α 2.864,52. Η εγγραφή για το κέρδος από την ανταλλαγή του παγίου είναι η πιο κάτω:

	X	Π
12.00.01 Μηχανήματα (Παλαιό)	3.935,48 €	
81.03.21 Κέρδη από εκποίηση παγίων στοιχείων		3.935,48 €

ix. 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^ο λογιστικό γεγονός. Αγορά πρώτων υλών αξίας 30.000 ευρώ.

	X	Π
24.00 Αγορές Α υλών	30.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α.	7.200,00 €	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		37.200,00 €

2^ο λογιστικό γεγονός. Αγορά βοηθητικών υλών αξίας 5.000 ευρώ.

	X	Π
25.00 Αγορές βοηθητικών υλών	5.000,00 €	
54.00 Φ.Π.Α.	1.200,00 €	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		6.200,00 €

3^ο 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 αποτύπωσης λογισμού του τεκμαρτού εσόδου παρατίθεται παρακάτω :

	X	Π
12.00 Μηχανήματα	35.000,00 €	
78.00 Ίδιο παραγωγή παγίων		35.000,00 €

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.2.1 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 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 .

4.2.2 Προσδιοριστικοί παράγοντες αποσβέσεων

Με τη διενέργεια ετησίων αποσβέσεων επιδιώκουμε την κατανομή της αξίας του παγίου που πρόκειται να αποσβεστεί. 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.

Κατά την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, και σε απόλυτη αντιστοιχία με 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 . Στην πράξη η υπολειμματική αξία του παγίου είναι ασήμαντη (0,01 ευρώ), και υπάρχει για να δηλώνει την ύπαρξη του παγίου στοιχείου.

ii. Ωφέλιμη ζωή.

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

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.

4.2.3 Μέθοδοι Απόσβεσης

Οι κυριότερες μέθοδοι αποσβέσεως των παγίων στοιχείων είναι:

1. Οι στηριζόμενες στο χρόνο.
 - a. Μέθοδος του σταθερού ποσού ή σταθερή μέθοδος.
2. Οι στηριζόμενες στη λειτουργική ζωή του παγίου
 - a. Μέθοδος των ωρών λειτουργίας.
 - b. Μέθοδος των μονάδων παραγωγής.
3. Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόδοση του παγίου στοιχείου.
 - a. Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών ζωής του παγίου.
 - b. Φθίνουσα μέθοδος με σταθερό συντελεστή επί του αναπόσβεστου υπολοίπου.
 - c. Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί αναπόσβεστης αξίας.
 - d. Μέθοδος του διπλασίου ποσοστού επί αναπόσβεστης αξίας.
4. Μέθοδος της αύξουσας αποδόσεως.
 - a. Μέθοδος του σύνθετου τόκου (μέθοδοι : της ράντας και του τοκοχρεολυτικού κεφαλαίου).
 - 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.

4.2.3.1 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 ελεύθερο 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

² Π.Δ. 299/2003 (ΦΕΚ 255/2003 Α')

οποιοδήποτε ακέραιο 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:

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

Η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

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

Για κάθε πάγιο η επιχείρηση πρέπει να φτιάχνει τον πίνακα των αποσβέσεων παγίου.

(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

$(4) = 1/N$, $(6) = (3) - (5)$, $(7) = (4) * (6)$, $(8) = \text{Sum}(7)$, $(9) = (3) - (8)$

Εφαρμογή:

Μεταφορικό μέσο αξίας 11.000 € και υπολειμματικής αξίας 1.000 € αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο πίνακας των αποσβέσεων του θα είναι:

A/A	έτη	Κ.Κ	α	Υ.Α	Α.Α	Α	ΣΑ	Αν.Α
1	2010	11000	$1/N=0,2$	1000	10000	2000	2000	9000
2	2011	11000	$1/N=0,2$	1000	10000	2000	4000	7000
3	2012	11000	$1/N=0,2$	1000	10000	2000	6000	5000
4	2013	11000	$1/N=0,2$	1000	10000	2000	8000	3000
5	2014	11000	$1/N=0,2$	1000	10000	2000	10000	1000

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.

Αν το πάγιο αποκτήθηκε την 31/3/20XX, την πρώτη χρονιά θα είναι η απόσβεση ίση με:

Απόσβεση πρώτου έτους = $\alpha * 9/12 * \text{Αποσβεστέα Αξία}$, και

Κατά το τελευταίο έτος θα είναι:

Απόσβεση πρώτου έτους = $\alpha * 3/12 * \text{Αποσβεστέα Αξία}$,

4.2.3.2 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.

4.2.3.3 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.

4.2.3.4 Οι στηριζόμενες στη μειούμενη απόσβεση του παγίου στοιχείου.

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 :

$$\Sigma=1+2+3+4+5=15^3$$

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.

ii. Μέθοδος του σταθερού ποσού 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:

$$\alpha=1-(Y.A/K.K)^{1/N} (\approx 2*1/N)$$

³ Ο υπολογισμός του αθροίσματος γίνεται και με τον τύπο $n*(n+1)/2$

Εφαρμογή

ΚΚ	35.000		
ΥΑ	5.000	α=	15%
ΩΖ	12		

A/A	χρόνος απόσβεσης	Κόστος Κτήσης	Συντελεστής απόσβεσης	Υπολειμματική Αξία	Αποσβέσεις	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	1	35.000	15%	5.000	5.239	5.239	29.761
2	1	35.000	15%	5.000	4.455	9.694	25.306
3	1	35.000	15%	5.000	3.788	13.482	21.518
4	1	35.000	15%	5.000	3.221	16.703	18.297
5	1	35.000	15%	5.000	2.739	19.442	15.558
6	1	35.000	15%	5.000	2.329	21.771	13.229
7	1	35.000	15%	5.000	1.980	23.752	11.248
8	1	35.000	15%	5.000	1.684	25.435	9.565
9	1	35.000	15%	5.000	1.432	26.867	8.133
10	1	35.000	15%	5.000	1.217	28.085	6.915
11	1	35.000	15%	5.000	1.035	29.120	5.880
12	1	35.000	15%	5.000	880	30.000	5.000

Ο συντελεστής απόσβεσης εφαρμόζεται επί του κόστους κτήσης και το αναπόσβεστο υπόλοιπο ως η διαφορά του κόστους κτήσης από τις σωρευμένες αποσβέσεις. Μετά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου το αναπόσβεστο του υπόλοιπο ταυτίζεται με την υπολειμματική αξία.

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

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το πάγιο 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. Αν για παράδειγμα έχουμε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο με αξία κτήσης 1.000.000 ευρώ, υπολειμματική αξία 100.000 ευρώ και ωφέλιμη ζωή 4 χρόνια, τότε τα ετήσια ποσοστά αποσβέσεως έχουν ως εξής :

Ωφέλιμη ζωή	Ισοκατανομή αποσβεστέας αξίας	Παρούσα αξία με 8%	Ποσοστό % στο σύνολο της παρούσας αξίας
1	225.000	208.327	27,96
2	225.000	192.893	25,88
3	225.000	178.605	23,97
4	225.000	165.375	22,19
	900.000	745.200	100

Ο πίνακας αποσβέσεων για τα τέσσερα χρόνια ωφέλιμης ζωής είναι :

Έτος	Λογισμός ετήσιας απόσβεσης	Προοδευτική αποσβεσθείσα αξία	Συνολική αποσβεσθείσα αξία	Υπόλοιπο αναπόσβεστο
1	(900.000 X 27,96%)=251.640	251.640	251.640	748.360

2	(900.000 25,88%)=232.920	X	232.920	484.560	515.440
3	(900.000 23,97%)=215.730	X	215.730	700.290	299.710
4	(900.000 22,19%)=199.710	X	199.710	900.000	100.000

4.2.3.5 Μέθοδοι της αύξουσας απόδοσης.

Μέθοδος του χρεολυτικού κεφαλαίου. Για τον λογισμό αποσβέσεων σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή υπολογίζουμε το ποσό του χρεολυσίου ως διαφορά της δόσης που υπολογίζεται με τον ποιο κάτω τύπο από τους τόκους κάθε περιόδου:

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

Εφαρμογή

ΚΚ	21.000	Επιτόκιο	-
ΥΑ	1.000	10%	Δόση 3.749
ΩΖ	8		

A/A	Χρόνος απόσβεσης	Κόστος Κτήσης	Τόκος Αναπόσβεστης αξίας	Υπολειμματική Αξία	Αποσβεστέα αξία	Αποσβέσεις	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1	1	21.000	2.000,00	1.000	20.000	1.749	1.749	18.251
2	1	21.000	1.825,11	1.000	20.000	1.924	3.673	16.327
3	1	21.000	1.632,74	1.000	20.000	2.116	5.789	14.211
4	1	21.000	1.421,12	1.000	20.000	2.328	8.117	11.883
5	1	21.000	1.188,34	1.000	20.000	2.561	10.677	9.323
6	1	21.000	932,29	1.000	20.000	2.817	13.494	6.506
7	1	21.000	650,63	1.000	20.000	3.098	16.592	3.408
8	1	21.000	340,81	1.000	20.000	3.408	20.000	-

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.

4.2.3.6 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 υπάρχουν 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.

4.2.4 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:

A	B	Γ= A-B	Δ	E	ΣΤ=A+Δ	Z=B+E	H=ΣΤ-Z
Κόστος Κτήσης	Αποσβεσμένο	Αναπόσβεστο	Προσθήκες-Βελτιώσεις	Αποσβέσεις	Κόστος Κτήσης	Αποσβεσμένο	Αναπόσβεστο
31/12/20X X-1	31/12/20 XX-1	31/12/20 XX-1	31/12/20XX	31/12/2 0XX	31/12/20X X	31/12/20 XX	31/12/20 XX

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)

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	
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
ΜΕΘΟΛΟΣ ΣΤΑΘΕΡΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ		ΜΕΘΟΛΟΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΟΥ ΤΩΝ ΕΤΩΝ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ	
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	6,23%	ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	4
		ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΕΤΩΝ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ	78
		ΕΤΗ 12 11 10 9 8 7 6 5 4 3 2 1	9
ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	400.000	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	11,54%
		ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	230.000

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	24.940	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ	26.538
ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ	174.940	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	76.538
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ		ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ	
ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	40.000	ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	25.000
ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	5.000	ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	2.000
ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	8	ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ	5
ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ	10.000	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΕΠΙΠΛΑ	5.000
ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	35.000	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	23.000
ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΥΞΟΥΣΑ		ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΤΑΘΕΡΗ	
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 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ	14.061	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΩΝ ΕΠΙΠΛΩΝ	9.600

Ο πίνακας Παγίων έχει ως ακολούθως:

	Κόστος	Αποσβεσμέ	Αναπόσβεσ	Προσθήκες-	Αποσβέσ	Κόστος	Αποσβεσμ	Αναπόσβε
	Κτήσης	νο	το	Βελτιώσεις	εις	Κτήσης	ένο	στο
	31/12/20XX	31/12/20X	31/12/20X	31/12/20XX	31/12/20	31/12/20XX	31/12/20X	31/12/20X
	-1	X-1	X-1		XX		X	X
	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

4.2.5 Λογιστικές μέθοδοι διενέργειας αποσβέσεων

4.2.5.1 Άμεση μέθοδος

Με την άμεση μέθοδο πραγματοποιείται η εγγραφή:

X	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.

4.2.5.2 Έμμεση μέθοδος

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

X	Π
66.XX (Εξοδα απόσβεσης)	
	1X.99.XX (Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων)

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

Λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται για τον λογισμό αποσβέσεων.

66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων

66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεις - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

66.04 Αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού

66.05 Αποσβέσεις σώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως 66,99

Προϋπολογισμένες αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως (Λ.58.66)

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση των συσσωρευμένων αποσβέσεων ονομάζονται αποσβεσμένα πάγια (αποσβεσμένα κτίρια, αποσβεσμένα μηχανήματα κ.τ.λ.), και έχουν στο δευτεροβάθμιο κωδικό τον αριθμό 99, π.χ. 11.99 αποσβεσμένα κτίρια, 12.99 αποσβεσμένα μηχανήματα, κ.τ.λ.

Στα Δ.Λ.Π ως πιο δίκαιη μέθοδος απόσβεσης θεωρείται η φθίνουσα με τις δύο παραλλαγές, ενώ η αύξουσα έχει χρησιμοποιηθεί σε διαρκή αγαθά πολυτελείας.

4.2.6 Πώληση παγίων στοιχείων

Με τη πώληση ενός παγίου στοιχείου αντιλογίζονται έτσι ώστε να μηδενισθούν όλοι οι λογαριασμοί που το αφορούν (κόστος κτήσης και αποσβεσμένα), 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.

X	Π
38.00 Ταμείο 1X.99.XX Λογαριασμός Αποσβεσμένο Πάγιο, Αντίθετος Παγίων	1X.XX Λογαριασμός Παγίων 54.00 Φ.Π.Α επί τις τιμολογιακής αξίας
81.00 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ ή	81.01 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ

Η ανωτέρω εγγραφή μπορεί να σπάσει και σε επιμέρους εγγραφές.

4.2.7 Λογιστική Ακινήτων

Τα ακίνητα συγκαταλέγονται στα σημαντικότερα στοιχεία του Ισολογισμού των επιχειρήσεων, καθώς μέσω αυτών ασκείται η δραστηριότητά τους, ενώ υπό προϋποθέσεις μπορεί αυτά να αποτελούν χρηματοοικονομικό επενδυτικό εργαλείο επίτευξης υπεραξιών. Στο παρόν άρθρο εξετάζουμε όλους τους δυνατούς χειρισμούς επί των ακινήτων, από χρηματοοικονομικής πλευράς. Μέσα στο πλαίσιο της συνθέσεως χαρτοφυλακίων, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., αναλύοντας τις επιδράσεις που επιφέρουν στα κεφάλαια, στα αποτελέσματα και στην φορολογική επιβάρυνση των επιχειρήσεων. Κάθε ακίνητο μπορεί να ταξινομηθεί σε ένα από τα κάτωθι χαρτοφυλάκια με τους αντίστοιχους Οικονομικούς και Λογιστικούς χειρισμούς.

4.2.7.1 Χαρτοφυλάκιο Ίδιο 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).

Λογιστικά, η κτήση του Ακινήτου καταχωρείται με παραστατικό το Συμβόλαιο Αγοράς, ενώ πρέπει να διαχωριστεί η αξία της γης (οικοπέδου), για την οποία δεν θα πραγματοποιούνται αποσβέσεις από το συνολικό κόστος κτήσης. Έτσι η εγγραφή κτήσης έχει ως ακολούθως:

π.χ. Κόστος και έξοδα αγοράς ακινήτου € 1.000.000 εκ των οποίων το κόστος γης ανέρχεται στο ποσό των € 200.000

11... Κτίρια	800.000	
10... Οικόπεδα	200.000	
38.00 Ταμείο		1.000.000

Στο ΕΓΛΣ παρέχεται η δυνατότητα διαχωρισμού των εξόδων αγοράς ακινήτου στο λογαριασμό 16.14 έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων.

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. Η συνολική αποσβέσιμη αξία του ακινήτου προκύπτει μετά την αφαίρεση από το κόστος κτήσης της υπολειμματικής του αξίας στο τέλος της ωφέλιμης ζωής. Η εγγραφή της απόσβεσης έχει ως ακολούθως:

π.χ. για ωφέλιμη ζωή 20 έτη και υπολειμματική αξία € 300.000

υπολογίζεται ετήσια απόσβεση = (κόστος ακινήτου – υπολειμματική αξία) / έτη ωφέλιμη ζωής

66.01...	Αποσβέσεις κτιρίων	25.000	
11.99...	Αποσβεσμένο κτίριο		25.000

Φορολογικά οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδο και μειώνουν το φορολογικό βάρος.

Εφόσον το ακίνητο πουληθεί, πραγματοποιούνται οι κάτωθι εγγραφές:

π.χ. πώληση ακινήτου αξίας κτήσης € 800.000

αξία αναλογούντος οικοπέδου € 200.000 και σωρευμένες αποσβέσεις € 150.000

έναντι ποσού € 1.200.000

38.00	Ταμείο	1.200.000	
11.00	Κτίριο		800.000
10.00	Οικόπεδο		200.000
11.99	Αποσβεσμένο Κτίριο	150.000	
81.02.000	Κέρδη από Εκποίηση Ακινήτου		350.000

Τα κέρδη από πώληση ακινήτου φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

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 ίδιο χρησιμοποιούμενων 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 απευθείας στα κεφάλαια της επιχείρησης 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

10.00	Οικόπεδα	100.000 (300.000 – 200.000)	
11.00	Κτίρια – Εγκ/σεις Κτιρίων	350.000 (1.000.000– 800.000 + 150.000)	
41.07	Αποθεματικό από επανεκτίμηση ακινήτων		450.000

Σε περίπτωση πώλησης, το αποθεματικό προσαυξάνει τα κέρδη της επιχείρησης, δηλαδή πραγματοποιείται η εγγραφή.

π.χ. πώληση έναντι ποσού € 1.500.000

38.00 Ταμείο	1.500.000	
11.00 Κτίρια – Εγκ/σεις Κτιρίων		1.000.000
10.00 Οικόπεδα		300.000
11.99 Αποσβεσμένα Κτίρια	150.000	
41.07 Αποθεματικό από επανεκτίμηση ακινήτων	450.000	
81.03.00 Κέρδη από Εκποίηση Ακινήτου		800.000

Σημειώνεται ότι μετά την επανεκτίμηση οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται επί του νέου κόστους κτήσης του κτιρίου, αλλά το ετήσιο έξοδο παραμένει τελικά ίδιο με το αρχικό, λόγω του συμψηφισμού με τις αξίες που μεταφέρονται ετησίως στα αποτελέσματα από το σχετικό αποθεματικό.

Στα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, ο λογιστικός χειρισμός είναι διαφορετικός.

Φορολογικά παρέχεται η δυνατότητα επανεκτίμησης του ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2065. Η διαφορά στην αξία κτήσης καταχωρείται σε αποθεματικό, το οποίο μετά την φορολόγηση της υπεραξίας κεφαλαιοποιείται.

Ο λογιστικός και φορολογικός χειρισμός πραγματοποιείται ως ακολούθως:

Λογιστικός χειρισμός υπεραξίας ακινήτων σύμφωνα με το νόμο 2065/1992

Με βάση το νόμο 2065/1992 κεφάλαιο Γ «ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ» και συγκεκριμένα τα άρθρα 20 έως 27, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς. Ειδικά οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών υποχρεούνται να αναπροσαρμόσουν μόνο την αξία των ακινήτων, που ίδιο χρησιμοποιούν ή που έχουν εκμισθωμένα πάνω από δύο (2) χρόνια κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους.

Οι ειδικότεροι όροι όπως τα ποσοστά της αναπροσαρμογής για τα εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού ακίνητα ή τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας κλπ καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το άρθρο 11 του νόμου 1839/1989. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων πραγματοποιείται κάθε τέσσερα έτη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου διαχειριστικού έτους.

Ο λογιστικός χειρισμός της προκύπτουσας υπεραξίας με βάση τον ανωτέρω νόμο έχει ως ακολούθως :

Χρεώνονται οι αναλυτικοί τριτοβάθμιοι:

α) του λογαριασμού 10 Γήπεδα – Οικόπεδα (10.00.XXXX) με την υπεραξία που προκύπτει για τη γη,

β) του λογαριασμού 11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων, τεχνικών έργων (11.00.XXXX) με την υπεραξία των κτιρίων

και πιστώνονται οι λογαριασμοί:

α) 11.99.XXXX με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων

β) ο λογαριασμός αποθεματικά « 41.07 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ » με ειδικούς

1. 41.07.10XX Υπεραξία από αναπροσαρμογή Ν.2065 Γήπεδα – Οικόπεδα

2. 41.07.11XX Υπεραξία από αναπροσαρμογή Ν.2065 Κτίρια.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στο λογαριασμό 41.07.10XX πιστώνεται το ποσό της χρέωσης του λογαριασμού 10.00.XXXX, ενώ στον λογαριασμό 41.07.11XX πιστώνεται το ποσό που προκύπτει από τη διαφορά των λογαριασμών 11.00.XXXX – 11.99.XXXX.

Επίσης η λογιστική εγγραφή της υποχρέωσης του φόρου είναι

Χρέωση του λογαριασμού «88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ », με ειδικό τον λογαριασμό 88.09.XXXX Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, Φόρος από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065, σε πίστωση του αντίστοιχου λογαριασμού 54.09.XXXX φόροι πληρωτέοι με ειδικό Φόρος από υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων Ν. 2065.

Μετά τα ανωτέρω η προκύπτουσα υπεραξία δύναται ή να συμψηφιστεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42 Αποτελέσματα εις νέο, ή να κεφαλαιοποιηθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 2065/1992. Στην περίπτωση της ανώνυμης εταιρείας διανέμονται οι αντίστοιχες δωρεάν μετοχές, στους μετόχους.

Η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας έχει εξαντληθεί, με την προϋπόθεση α) να μην λυθεί η εταιρεία και β) να μη γίνει μείωση μετοχικού κεφαλαίου με σκοπό την διανομή στους μετόχους, για μία πενταετία.

Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (κυρίως τα βιομηχανοστάσια και οι αποθηκευτικοί χώροι) πολλές φορές επιχορηγούνται από αναπτυξιακούς νόμους (επιδοτήσεις, 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:

38.03.XXXX Λογαριασμός όψεως	100.000
41.10.XXXX Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	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:

41.10.XXXX Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	1.000
81.01.0005 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις Παγίων επενδύσεων	1.000

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.

Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα, 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 στο λογαριασμό Έσοδα επομένων χρήσεων.

41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	100.000
56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων	100.000

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.

56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων	10.000
74.03 Ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις	10.000

Αντιθέτως, οι επιχορηγήσεις που αφορούν στα αποθέματα των εδαφικών εκτάσεων μεταφέρονται ως έσοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε μείωση του σχετικού κόστους πωληθέντων, κατά την πώληση των εκτάσεων.

56.00 Έσοδα επομένων χρήσεων	25.000
75... Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης	25.000

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.

4.2.7.2 Χαρτοφυλάκιο Διαθεσίμων 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.

4.2.7.3 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, 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.

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:

23.01	Παραγωγή σε εξέλιξη	1.000		
	50.XX Προμηθευτές		1.000	
ή	38.00 Ταμείο		ή	1.000

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

21.00	Απόθεμα προϊόντων	250.000		
	23.XX Παραγωγή σε εξέλιξη		250.000	

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:

83.12	Υποαξία εμπορευμάτων	100.000		
	21.00 Απόθεμα προϊόντων		100.000	

Η προτεινόμενη εγγραφή στην πώληση είναι:

30.00	Πελάτες	500.000		
	71.XX Πωλήσεις Προϊόντων		500.000	

Το κόστος πωληθέντων μεταφέρεται συγκεντρωτικά στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου σε σχέση με την απογραφή αποθεμάτων. Η δε εγγραφή είναι:

80.00	Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης	250.000		
	21.00 Αποθέματα Προϊόντων		250.000	

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 του Φ.Π.Α.

4.2.7.4 Χαρτοφυλάκιο Επενδυτικών Ακινήτων

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό καταχωρούνται κατά κύριο λόγο ακίνητα, τα οποία μισθώνονται ή ακίνητα τα οποία η επιχείρηση κατέχει προσδοκώντας μακροπρόθεσμα την επίτευξη υπεραξιών. Οι εταιρείες που συνήθως κατέχουν μεγαλύτερα χαρτοφυλάκια επενδυτικών ακινήτων είναι οι Εταιρείες Επενδύσεων Ακινήτων. 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. Η μόνη πρόσθετη εγγραφή είναι αυτή της καταχώρησης των εσόδων από μισθώματα.

π.χ. μίσθωμα € 2.000

38.00 Ταμείο 2.000

75.05 Έσοδα μισθωμάτων 2.000

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των ακινήτων 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 συγκεκριμένα όσα προβλέπονται από το ΔΛΠ 16 για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και το ΔΛΠ 2, για αποτίμηση αποθεμάτων, ήτοι περιουσιακών στοιχείων, που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, ή που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση.

- ✓ 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 Προεξοφλούμενων Χρηματοοικονομικών Ροών.

Στη μεθοδολογία των Προεξοφλούμενων Χρηματοοικονομικών Ροών, το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι η απόδοση που θα μπορούσε να απαιτήσει ένας επενδυτής από την επένδυσή του. Το εν λόγω επιτόκιο θα χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της συνολικής παρούσας αξίας των προ φόρων εισοδημάτων από τη συγκεκριμένη επένδυση και το μέγεθος 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

Η αποζημίωση για τον επιχειρηματικό κίνδυνο δύναται να υπολογισθεί μέσω της εξής εξίσωσης:

$$K = F + P - (L)$$

Όπου:

K: είναι η αρχική απόδοση

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 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. 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:

10...	Οικόπεδα	100.000	
11...	Κτίρια	200.000	
81...	Κέρδη από υπεραξία ακινήτων		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:

38.00	Ταμείο	1.500.000	
10...	Οικόπεδα		300.000
11...	Κτίρια		1.000.000
81.03..	Κέρδη από πώληση ακινήτου		200.000

Φορολογικά διαφοροποιείται η φορολόγηση των εταιρειών επενδύσεων ακινήτων από τις λοιπές εταιρείες, όπου οι υπεραξίες και τα κέρδη από πώληση ακινήτων φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις. Κατά το χρόνο της πώλησης ισχύουν και οι διατάξεις του Ν. 2065, καθώς επίσης οφείλεται και φόρος κατοχής.

4.2.7.5 Χαρτοφυλάκιο Ακινήτων διαμέσου Leasing

Στο χαρτοφυλάκιο αυτό καταχωρούνται ακίνητα που χρησιμοποιεί η επιχείρηση αλλά η νομική κτήση κατέχεται από άλλο Νομικό ή Φυσικό Πρόσωπο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 17 περί Leasing, μία μίσθωση διακρίνεται σε λειτουργική (Operation Leasing) και χρηματοδοτική (Financial Leasing). Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν τα

ακίνητα που μισθώνει η επιχείρηση για χρονική διάρκεια μίσθωσης μικρότερη της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής του ακινήτου, μετά την παρέλευση της οποίας το ακίνητο παραμένει στον εκμισθωτή. Το μίσθιο καταχωρείται στα έξοδα της επιχείρησης με την εγγραφή π.χ. μίσθιο € 1.000 / μήνα:

62.XX	1.000	
38.00		1.000

Το ενοίκιο αναγνωρίζεται φορολογικά ως έξοδο, ενώ ενδέχεται να επιβαρύνεται από Φ.Π.Α. (εξαρτάται από το είδος της μίσθωσης).

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.

Η εταιρεία πραγματοποιεί την εγγραφή:

10...	Οικόπεδο	200.000	
11...	Κτίριο	800.000	
45...	Υποχρέωση Leasing		1.000.000

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:

65...	Τόκοι Leasing	1.000	
45...	Υποχρέωση Leasing		1.000

ενώ η πληρωμή της δόσης (τόκοι και χρεολύσιο) γίνεται με την εγγραφή:

45...	Υποχρέωση Leasing	1.500	
54.00	Φ.Π.Α.	360	
38.00			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 FV και τα μισθώματα K_j , όπου $j = 1 \dots m$ μισθώματα, τότε το επιτόκιο i βρίσκεται από τον τύπο:

$$\text{Υποχρέωση Leasing} = \text{Ετήσιο μισθώμα} \cdot \frac{1}{(1+i)^n}$$

Με το επιτόκιο υπολογίζεται ο τόκος του Leasing και γίνεται η αντίστοιχη εγγραφή στα έξοδα τόκων, ενώ το μισθώμα πληρώνεται από την υποχρέωση Leasing.

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.

5 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.

Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι ότι :

- ✓ Δεν έχουν φυσική υπόσταση
- ✓ Εξασφαλίζουν στον κάτοχό τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα
- ✓ Παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οφέλη
- ✓ Έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

Η βασική διαφορά των άυλων περιουσιακών στοιχείων, σε αντίθεση με τα έξοδα εγκατάστασης, είναι ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν οικονομικά αγαθά, έχουν χρηματική αξία, και είναι δυνατόν να είναι αντικείμενα συναλλαγής.

Παρά τις διαφορές που αναφέραμε, το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την παρακολούθησή τους στον ίδιο πρωτοβάθμιο λογαριασμό. Τα άυλα πάγια στοιχεία που δημιουργούνται από την επιχείρηση, καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα, και εφόσον τα έξοδα αυτά εκτιμάται ότι θα αποδώσουν στην επιχείρηση μακροπρόθεσμο οικονομικό όφελος. Δεν αποτιμώνται, και συνεπώς δεν καταγράφονται, τα άυλα πάγια που δημιουργούνται καθημερινά από τη δραστηριότητα της επιχείρησης εκτός των δαπανών εφεύρεσης νέων μεθόδων παραγωγής, οι οποίες εγγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης σαν κόστος κτήσης της εφεύρεσης.

5.1 Λογιστική παρακολούθηση των άυλων πάγιων στοιχείων.

Αξία κτήσεως. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των βιβλίων της επιχείρησης με την αξία κτήσης τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση λογιστικοποιούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα. Η απόσβεση των εξόδων γίνεται τμηματικά, και όχι εφάπαξ. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που

συνήθως συναντούνται στις εταιρείες που λειτουργούν με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας (τεχνογνωσία, φήμη και πελατεία, επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού) συνήθως προκύπτουν από εξαγορά ή συγχώνευση εταιρειών κι η εξεύρεσή τους είναι δυνατή εφόσον συντρέχουν παρακάτω προϋποθέσεις :

- ο Να είναι εφικτή η χρηματική τους αποτίμηση.
- ο Να σταθμιστεί η πραγματική αξία που έχουν τα περιουσιακά στοιχεία στην ιδρυόμενη εταιρεία σε συνάρτηση με το σκοπό της.

Να είναι δυνατή η εμφάνισή τους στον ισολογισμό.

Αποσβέσεις. Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αποσβένονται τμηματικά, γιατί η πραγματοποίησή τους εξυπηρετεί μακροπρόθεσμους σκοπούς επίτευξης του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης. Εξακολουθούν μετά την πλήρη απόσβεσή τους να εμφανίζονται στον ισολογισμό i) η αξία κτήσης τους, ii) το προοδευτικό σύνολο των αποσβέσεων, iii) το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Παραχώρηση χρήσης.

- ο Αν υπάρξει παραχώρηση χρήσης ενός άυλου παγίου στοιχείου, το κόστος κτήσης, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, και το αναπόσβεστο υπόλοιπο εξακολουθούν να εμφανίζονται στον ισολογισμό και να αποσβένονται όπως γινόταν μέχρι τη στιγμή της πώλησης, το έσοδο από την μεταβίβαση του παγίου στοιχείου εμφανίζεται στα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (75.03 έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις).
- ο Πώληση άυλου παγίου στοιχείου.
- ο Αν υπάρξει πώληση το έσοδο που προκύπτει (υπεραξία) φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% αφού από το έσοδο αφαιρέσουμε την αναπόσβεστη αξία κτήσης του παγίου.

Λογιστικές εγγραφές καταγραφής, αποσβέσεων και παραχώρησης χρήσης άυλου παγίου στοιχείου. Εφαρμογή.

Η επιχείρηση πουλάει δίπλωμα ευρεσιτεχνίας αξίας 1.000.000 ευρώ, το οποίο είχε αποκτήσει αντί του ποσού των 500.000 ευρώ, και οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί μέχρι σήμερα, ανέρχονται στο ποσό των 200.000 ευρώ.

Η επιχείρηση πριν τη μεταβίβαση οφείλει να καταθέσει στην αρμόδια οικονομικά εφορία δήλωση υπεραξίας. Το ποσό στο οποίο θα υπολογιστεί η υπεραξία είναι $[1.000.000 - (500.000 - 200.000)] \times 20\% = 140.000$ ευρώ.

Με την κατάθεση της δήλωσης στη Δ. Ο. Υ. θα διενεργηθεί η εξής εγγραφή:

	X	Π
33.13.11 Προκαταβλημένος και παρακρατούμενος φόρος από μεταβίβαση άυλων στοιχείων	140.000	
38.00 Ταμείο		140.000

Στη συνέχεια για να εμφανίσουμε την πώληση στα λογιστικά βιβλία διενεργούμε τις παρακάτω εγγραφές :

	X	Π
16.99.01 Αποσβεσμένο δίπλωμα ευρεσιτεχνίας	200.000	
16.00.01 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		200.000

	X	Π
38.00 Ταμείο	1.240.000	
16.00.01 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας		1.000.000
54.00.78.024 Φ.Π.Α. λοιπών εσόδων 24%		240.000

	X	Π
16.00. 01 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας	700.000	
81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και Λοιπών ασώματων ακινήτοποιήσεων		700.000

Στην επιχείρηση που προβαίνει στην αγορά του διπλώματος ευρεσιτεχνίας οι λογιστικές εγγραφές στο ημερολόγιο έχουν ως εξής:

	X	Π
16.00.01 Διπλώματα ευρεσιτεχνίας	1.240.000	
54.00.28.024 Φ.Π.Α. παγίων στοιχείων 24%		1.000.000
38.00 Ταμείο		240.000

5.2 Καθεστώς αποσβέσεων άυλων πάγιων στοιχείων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ο τρόπος αποσβέσεων των άυλων παγίων στοιχείων έχει ως εξής :

- ✓ Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.
- ✓ Η υπεραξία της επιχείρησης αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά σε περισσότερες χρήσεις, όχι όμως σε διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών.
- ✓ Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται ισόποσα μέσα στο χρόνο της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας.
- ✓ Τα υπόλοιπα ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, οπωσδήποτε μέσα στο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησή τους.

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές είναι:

66 Αποσβέσεις ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

66.XX Αποσβέσεις άυλων παγίων

- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις
- 16.99.XX Αποσβεσμένα άυλα πάγια

5.3 Λογιστική παρακολούθηση εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

5.3.1 Ορισμός εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι τα έξοδα που πραγματοποιούνται :

- ✓ Για την ίδρυση της επιχείρησης.
- ✓ Για την επέκταση της επιχείρησης.
- ✓ Για την αναδιοργάνωση της επιχείρησης.
- ✓ Για την απόκτηση παγίων στοιχείων.

5.3.2 Λογιστικός χειρισμός εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

Οι δαπάνες των επιχειρήσεων που συμβάλλουν στη δημιουργία πολυετών εσόδων, αποσβένονται σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων — εξόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή οι δαπάνες δεν πρέπει να αποσβένονται ολοσχερώς στη χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Συνεπώς καταγράφονται στην κατηγορία εξόδων πολυετούς αποσβέσεως και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού. Ξεχωριστά εμφανίζεται η αξία κτήσεως, οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, καθώς και το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

5.3.3 Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως.

Υπό λογαριασμοί του 16 που αφορούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

- 16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
 - 16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
 - 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών
 - 16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
 - 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
 - 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
 - Υποχρεωτική ανάπτυξη κατά πίστωση ή δάνειο
 - 16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
 - 16.17 Έξοδα αναδιοργανώσεως
 - 16.17.00 Λογισμικά προγράμματα Η/Υ (Γνωμ. 142/1948/1993)
 - 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
 - 16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
 -
 - 16.90 Έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως (Γνωμοδότηση. 260/2258/1995)
-

- 16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 16.99. 10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
- 11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- 12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών
- 13 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
- 14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
- 16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
- 17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως
- 18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκαταστάσεως της επιχειρήσεως
- 16.99.99

6 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ & ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σημαντικό τμήμα του ενεργητικού στις σημερινές επιχειρήσεις κατέχουν οι επενδύσεις σε μετοχές άλλων εταιρειών. Οι επενδύσεις αυτές αναλύονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες .

Ως βραχυπρόθεσμες χαρακτηρίζονται οι επενδύσεις σε μετοχές που καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό εφόσον έχουν εξής χαρακτηριστικά : α) οι μετοχές να είναι εύκολα ρευστοποιήσιμες, β) Η επιχείρηση να έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τις μετοχές όπως και τα υπόλοιπα στοιχεία που ανήκουν στο κεφάλαιο κίνησης της επιχείρησης.

Αν οι επενδύσεις σε μετοχές δεν εμφανίζουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά, τότε καταγράφονται στις μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις τις οποίες αναλύουμε παρακάτω:

6.1 Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.

Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις ονομάζονται οι τοποθετήσεις σε μετοχές Α.Ε, εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε, και εταιρικές μερίδες άλλων εταιρειών (Ο.Ε, Ε.Ε. κ.τ.λ.) τα οποία αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου των αποκτώμενων επιχειρήσεων, και ο σκοπός είναι η μακροπρόθεσμη κατοχή τους. Διακρίσεις των συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις:

6.1.1 Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει η σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.

Στην περίπτωση αυτή η μητρική εταιρεία κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό 51% της θυγατρικής επιχείρησης.

6.1.2 Επιχειρήσεις με συμμετοχή μεγαλύτερη του 10%, αλλά μη θυγατρική.

Στις εταιρείες αυτές η επιχείρηση έχει σημαντική συμμετοχή, με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διατήρηση του μετοχικού πακέτου το οποίο κατέχει δεν έχει όμως τον απόλυτο έλεγχο διαχείρισης όπως στην προηγούμενη περίπτωση.

6.1.3 Λογιστικές εγγραφές απόκτησης μετοχών συμμετοχικού χαρακτήρα.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση Α Α.Ε. αποκτά το 60% της μη εισηγμένης στο χρηματιστήριο επιχείρησης Β Α.Ε το κεφάλαιο της οποίας ανέρχεται σε 1.000.000 ευρώ. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

	X	Π
18.00 Μετοχές μη εισηγμένες, στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού	600.000	
38.00 Ταμείο		600.000

6.2 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Είναι οι απαιτήσεις της επιχείρησης των οποίων **η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως**. Οι υπόλοιπες απαιτήσεις είναι βραχυπρόθεσμες, και καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό της επιχείρησης. Παρατίθεται παράδειγμα διάκρισης μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων.

Εφαρμογή

Η επιχείρηση Α έναντι απαίτησης 100.000 Ευρώ από πελάτη λαμβάνει την 21/12/2011 γραμμάτια εισπρακτέα με ημερομηνίες λήξης : Ποσό 70.000 ευρώ λήγει στις 30/9/2012, ενώ ποσό 30.000 λήγει στις 15/1/2013. Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

	X	Π
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	70.000	
18.07 Γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ	30.000	
30.00 Πελάτες		100.000

Την 1/1/2012 η απαίτηση των γραμματίων πρέπει να μεταφερθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η λογιστική εγγραφή που η επιχείρηση πραγματοποιεί είναι:

	X	Π
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	30.000	
18.07 Γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ		30.000

6.3 Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση των συμμετοχών.

- 18.00. 00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 01 Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 02 Ανεξόφλητες μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
- 04 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού

- 05 Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 06 Ανεξόφλητες μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
- 08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
- 10 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εξωτερικού
- 11 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
- 12 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
- 13 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση
- 19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογαριασμός των 18.00.08-09)
- 18.00.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις
- 18.01. 00 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 01 Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 02 Ανεξόφλητες μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 03 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εσωτερικού
 - 04 Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 05 Μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 06 Ανεξόφλητες μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 07 Ανεξόφλητες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιριών εξωτερικού
 - 08 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εσωτερικού
 - 09 Συμμετοχές σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις εξωτερικού
 - 10 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εσωτερικού
 - 11 Προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιριών εξωτερικού
 - 12 Μετοχές σε τρίτους για εγγύηση
 -
 - 19 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις (αντίθετος λογαριασμοί των 18.01.08-09)
- 18.01.99 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές επιχειρήσεις

7 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

7.1 Ορισμός και έννοια των αποθεμάτων

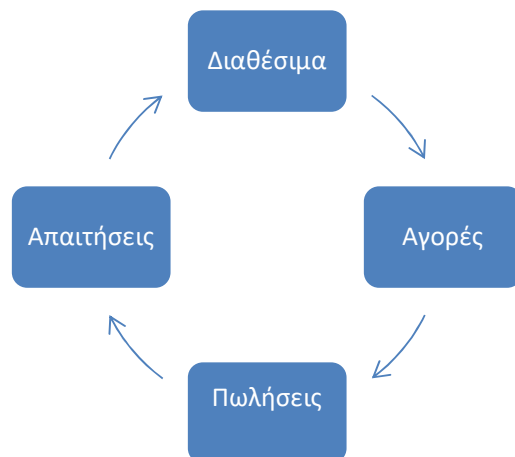
Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην επιχείρηση, τα οποία προορίζονται:

- i. Να πουληθούν αυτούσια από την επιχείρηση,
- ii. Να βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής, και να πωληθούν όταν μετασηματιστούν 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 μηχανουργείο), 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.

7.2 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.

7.3 Λογαριασμοί αποθεμάτων

Στη συνέχεια παρατίθενται οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

- 20 Εμπορεύματα
- 20.00 Αποθέματα απογραφής
- 20.01 Αγορές χρήσεως
- 20.99 Προϋπολογισμένες αγορές (Λ.58.20)
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη
- 24 Πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 25.00 Μικρά εργαλεία
- 25.01 Λιγνίτης
- 25.02 Πετρέλαιο
- 25.03 Μαζούτ
- 26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων
- 28 Είδη Συσκευασίας

7.4 Λειτουργία των λογαριασμών των αποθεμάτων.

Οι λογαριασμοί αποθεμάτων 20(εμπορεύματα), 24(πρώτες και βοηθητικές ύλες), 25 (Αναλώσιμα υλικά), 26(Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων), και 28 (Είδη συσκευασίας),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 γενικής εκμεταλλεύσεως, και χρεώνονται με πίστωση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με την αξία απογραφής αποθεμάτων τέλους χρήσης.

Το 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.

7.5 Λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών 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.

7.5.1 Απόκτηση αποθεμάτων επί πιστώσει.

Λογιστικές εγγραφές

20.01 Αγορές εμπορευμάτων

54.00 Φ.Π.Α.

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

Εφαρμογή.

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

	X	Π
20.00 Αγορές εμπορευμάτων	10.000	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		12.400

7.5.2 Απόκτηση αποθεμάτων με καταβολή μετρητών.

Λογιστικές εγγραφές

20.00 Αγορές εμπορευμάτων

54.00 Φ.Π.Α.

50.00 προμηθευτές εσωτερικού

50.00 προμηθευτές εσωτερικού

38.00 Ταμείο

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση X αγοράζει εμπορεύματα αξίας 10.000 € με Φ.Π.Α 24%, τοις μετρητοίς. Να γίνουν οι εγγραφές.

	X	Π
20.00 Αγορές εμπορευμάτων	10.000	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400	
50.00 προμηθευτές εσωτερικού		12.400
50.00 προμηθευτές εσωτερικού	12.400	
38.00 Ταμείο		12.400

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. Ο δεύτερος 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.

7.5.3 Απόκτηση αποθεμάτων με αποδοχή αξιόγραφου.

Εφαρμογή.

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

	X	Π
20.00 Αγορές εμπορευμάτων	20.000	
54.00 Φ.Π.Α.	4.800	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		24.800
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	24.800	
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα		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 οπισθογραφείται 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.

	X	Π
20.00 Αγορές εμπορευμάτων	30.000	
54.00 Φ.Π.Α.	7.200	
		37.200
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού		
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού	37.200	
31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους		15.000
53.90 Επιταγές πληρωτέες		22.200

Κατά την ημερομηνία λήξης των γραμματίων αυτών, και αφού διαπιστωθεί η πληρωμή του, τότε η επιχείρηση κάνει την εγγραφή:

31.04 Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους	15.000	
31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα		15.000

Έτσι κλείνει ο ενδιάμεσος 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 1/4/20X0 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
20.00 Αγορές εμπορευμάτων	9.000	
65.06 Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων	750 ⁴	
36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων	250 ⁵	
54.00 Φ.Π.Α.	2.160	
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού		12.160

Ο λογαριασμός 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

⁴ 1000*9/12=750

⁵ 1000-750=250

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 κάνει:

	X	Π
50.00 Προμηθευτές, εσωτερικού	12.160	
38.00 Ταμείο		12.160
65.06 Τόκοι βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων	250	
36.00 έξοδα επόμενων χρήσεων		250

7.5.4 Απόκτηση αποθεμάτων με ίδιο παραγωγή.

Αφορά διαδικασία μετασχηματισμού πρώτων και βοηθητικών υλών μεταποιητικών επιχειρήσεων. Όταν η παραγωγή προϊόντος ολοκληρώνεται, θα πρέπει να αποτυπωθεί η ολοκλήρωση της διαδικασίας με τις αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Παρατίθεται παράδειγμα απόκτησης πρώτων υλών και βοηθητικών υλών και μετασχηματισμού σε προϊόντα.

Εφαρμογή.

Η επιχείρηση αγοράζει με πίστωση πρώτες ύλες αξίας 10.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%, βοηθητικές ύλες αξίας 2.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%, και υλικά συσκευασίας 1.000 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24%. Η επιχείρηση μετασχηματίζει σε προϊόντα τα παραπάνω υλικά.

	X	Π
24.00 Αγορές πρώτων υλών	10.000	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400	
50.00 προμηθευτές εσωτερικού		12.400
24.02 Αγορές βοηθητικών υλών	2.000	
54.00 Φ.Π.Α.	480	
50.00 προμηθευτές εσωτερικού		2.480
28.00 Αγορές υλικών συσκευασίας	1.000	
54.00 Φ.Π.Α.	240	
50.00 προμηθευτές εσωτερικού		1.240
21.00 Έτοιμα προϊόντα	13.000	
24.00 Αγορές πρώτων υλών		10.000
24.02 Αγορές βοηθητικών υλών		2.000
28.00 Αγορές υλικών συσκευασίας		1.000

7.5.5 Απόκτηση αποθεμάτων με εισφορά σε είδος

Είναι απόκτηση αποθεμάτων που προέρχεται από εισφορές εταίρων, 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. Για κεφαλαιουχικές εταιρείες (Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, Ανώνυμες εταιρείες), δεν λαμβάνεται υπόψη η αποτίμηση από τους εταίρους, αλλά τα εισφερόμενα αγαθά αποτιμούνται από ειδική επιτροπή του υπουργείου εμπορίου ⁶

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 Εταίροι λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου	10.000	
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		10.000
20.05 Εισφορές εμπορευμάτων	10.000	
33.03 Εταίροι λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου		10.000

Εφαρμογή.

Εισφορά σε είδος σε εμπορική ανώνυμη εταιρεία . Τα εισφερόμενα αγαθά αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/1920 στο ποσό των 30.000 ευρώ.

	X	Π
33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου	30.000	
40.02 Οφειλόμενο. μετοχικό. κεφάλαιο. κοινών μετοχών		30.000
20.05 Εισφορές εμπορευμάτων	30.000	
33.03 Μέτοχοι λογαριασμός κάλυψης μετοχικού κεφαλαίου		30.000
40.02 Οφειλόμενο. μετοχικό. κεφάλαιο. κοινών μετοχών	30.000	
40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών		30.000

7.6 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

⁶ Επιτροπή του άρθρου 9 Ν. 2190/20 για ανώνυμες εταιρείες, άρθρο 5 Ν. 3190/1955.

εκμετάλλευσης και χρήσης της επιχείρησης. Στη διαδικασία προμήθειας αγαθών λαμβάνουν χώρα, για διάφορους λόγους, επιστροφές αγορών αγαθών, και εκπτώσεις αγορών.

7.6.1 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 30.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. Στο τμήμα προμηθειών της επιχείρησης Α διαπιστώνεται ότι λόγω υποδεέστερης ποιότητας δεν είναι επιθυμητά αγαθά αξίας 3.000 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
20.01 Αγορές εμπορευμάτων	30.000	
54.00 Φ.Π.Α.	7.200	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού.		37.200
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	3.720	
20.95 Επιστροφές αγορών		3.000
54.00 Φ.Π.Α		720

Ο λογαριασμός 20.95 λειτουργεί ως αντίθετος του λογαριασμού 20.01 αγορές εμπορευμάτων. Το άθροισμά τους (30.000-3.000=27.000) απεικονίζει το πραγματικό κόστος των αποκτηθέντων αγαθών.

Εφαρμογή.

Αγορά εμπορευμάτων με πίστωση εξαμήνου (800 €) και τιμή μετρητοίς 11.200 €. Στη συνέχεια διαπίστωσε ελαττωματικά εμπορεύματα και τα επέστρεψε στον προμηθευτή αξίας μετρητοίς 2.000 €. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

	X	Π
20.01 Αγορές εμπορευμάτων	11.200	
65.06 Τόκοι & έξοδα. Βραχυπροθέσμων. υποχρεώσεων	800	
54.00 Φ.Π.Α.	2.688	
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού		14.688
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού	2.623	
20.95 Επιστροφές αγορών		2.000
65.06 Τόκοι & έξοδα. Βραχυπροθέσμων. υποχρεώσεων		143 ⁷
54.00 Φ.Π.Α.		480
50.00 Προμηθευτές. εσωτερικού	11.927	
38.00 Ταμείο		11927

⁷ 2.000*800/11.200

7.6.2 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. 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 160.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% στο διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2011. 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 16.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%.

Οι λογιστική εγγραφή έκπτωσης της αξίας των αγαθών στο γενικό ημερολόγιο έχουν ως εξής :

	X	Π
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	19.840	
20.98 Εκπτώσεις αγορών		16.000
54.00 Φ.Π.Α.		3.840

Εφαρμογή.

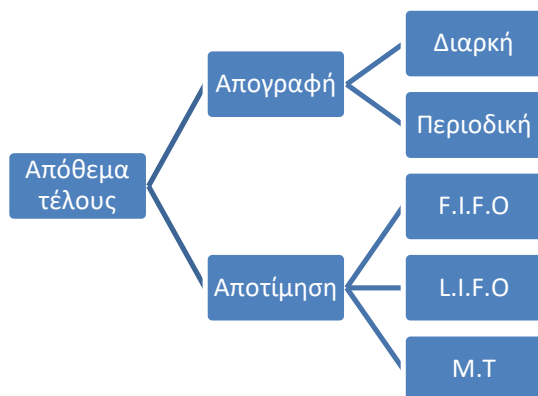
Σε αγορά εμπορευμάτων 80.000 € με 24% Φ.Π.Α παρέχεται έκπτωση 10% με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης .Στη συνέχεια εξοφλείται με μετρητά ο προμηθευτής.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

	X	Π
20.01 Αγορές εμπορευμάτων	80.000	
54.00 Φ.Π.Α.	19.200	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		99.200
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	9.920	
20.98 Εκπτώσεις αγορών		8.000
54.00 Φ.Π.Α.		1.920
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	89.280	
38.00 Ταμείο		89.280

7.7 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 υποχρεώσεις για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος είναι η σύνταξη περιοδικής απογραφής με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου . Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αποτιμά διαρκώς τα αποθέματά της εφαρμόζοντας διαρκή απογραφή. Σε κάποιες περιπτώσεις είναι υποχρεωμένη από το φορολογικό νόμο⁸ στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, όπου καθίσταται ευχερής η διαρκή αποτίμηση αγαθών. Τα αποθέματα (εκτός των υπολειμμάτων, των ελαττωματικών προϊόντων και υποπροϊόντων) αποτιμούνται 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 ίδιο παραγωγή 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 τα Δ.Λ.Π. η μείωση αξίας αποθεμάτων απαιτεί το σχηματισμό πρόβλεψης.

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

⁸ Όταν τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν ένα ποσό που σήμερα είναι 5.000.000 ευρώ.

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.

7.7.1 Μέθοδοι Αποτίμησης Αποθεμάτων

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. Οι μέθοδοι αυτοί αναπτύσσονται ως ακολούθως:

7.7.1.1 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 FIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής 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:

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΕΩΣ F.I.F.O

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ
Απογραφή	1.500	100,00 €	150.000,00 €						
αγορά	2.000	110,00 €	220.000,00 €						
πώληση				2.500					
				1.500	100,00 €	150.000,00 €			
				1.000	110,00 €	110.000,00 €	1.000,00	110,00 €	110.000,00 €
αγορά	3.000	115,00 €	345.000,00 €				3.000,00	115,00 €	345.000,00 €
πώληση				3.700					
				1.000	110,00 €	110.000,00 €	- 1.000,00	110,00 €	- 110.000,00 €
				2.700	115,00 €	310.500,00 €	- 2.700,00	115,00 €	- 310.500,00 €
							300,00	115,00 €	34.500,00 €
αγορά	3.500	120,00 €	420.000,00 €				3.500,00	120,00 €	420.000,00 €
πώληση				2.000					
				300	115,00 €	34.500,00 €	- 300,00	115,00 €	- 34.500,00 €
				1.700	120,00 €	204.000,00 €	- 1.700,00	120,00 €	- 204.000,00 €
							1.800,00	120,00 €	216.000,00 €

αγορά	1.200	125,00 €	150.000,00 €				1.200,00	125,00 €	150.000,00 €
πώληση				2.000					
				1.800	120,00 €	216.000,00 €	- 1.800,00	120,00 €	- 216.000,00 €
				200	125,00 €	25.000,00 €	- 200,00	125,00 €	- 25.000,00 €
							1.000,00	125,00 €	125.000,00 €
αγορά	1.500	130,00 €	195.000,00 €				1.500,00	130,00 €	195.000,00 €
πώληση				1.800					
				1.000	125,00 €	125.000,00 €	- 1.000,00	125,00 €	- 125.000,00 €
				800	130,00 €	104.000,00 €	- 800,00	130,00 €	- 104.000,00 €
							700,00	130,00 €	91.000,00 €
ΣΥΝΟΛΑ	12.700		1.480.000,00 €	12.000		1.389.000,00 €			

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.

7.7.1.2 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 LIFO με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής 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 LIFO:

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΟΥ ΤΗΣ ΣΕΙΡΑΣ ΕΞΑΝΤΛΗΣΕΩΣ L.I.F.O

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ
Απογραφή	1.500	100,00 €	150.000,00 €						
αγορά	2.000	110,00 €	220.000,00 €						
πώληση				2.500					
				2.000	110,00 €	220.000,00 €			
				500	100,00 €	50.000,00 €	1.000,00	100,00 €	100.000,00 €

αγορά	3.000	115,00 €	345.000,00 €				3.000,00	115,00 €	345.000,00 €
πώληση				3.700					
				3.000	115,00 €	345.000,00 €	- 3.000,00	115,00 €	- 345.000,00 €
				700	100,00 €	70.000,00 €	- 700,00	100,00 €	- 70.000,00 €
							300,00	100,00 €	30.000,00 €
αγορά	3.500	120,00 €	420.000,00 €				3.500,00	120,00 €	420.000,00 €
πώληση				2.000					
				2.000	120,00 €	240.000,00 €	- 2.000,00	120,00 €	- 240.000,00 €
							300,00	100,00 €	30.000,00 €
							1.500,00	120,00 €	180.000,00 €
αγορά	1.200	125,00 €	150.000,00 €				1.200,00	125,00 €	150.000,00 €
πώληση				2.000					
				1.200	125,00 €	150.000,00 €	- 1.200,00	125,00 €	- 150.000,00 €
				800	120,00 €	96.000,00 €	- 800,00	120,00 €	- 96.000,00 €
							300,00	100,00 €	30.000,00 €
							700,00	120,00 €	84.000,00 €
αγορά	1.500	130,00 €	195.000,00 €				1.500,00	130,00 €	195.000,00 €
πώληση				1.800					
				1.500	130,00 €	195.000,00 €	- 1.500,00	130,00 €	- 195.000,00 €
				300	120,00 €	36.000,00 €	- 300,00	120,00 €	- 36.000,00 €
							300,00	100,00 €	30.000,00 €
							400,00	120,00 €	48.000,00 €
ΣΥΝΟΛΑ	12.700		1.480.000,00 €	12.000		1.402.000,00 €	700,00		78.000,00 €

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.

7.7.1.3 Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους.

Η μέθοδος του σταθμικού μέσου όρου με την διαδικασία της περιοδικής αποτίμησης μέσω φυσικής απογραφής των αποθεμάτων έχει αναλυθεί στο εισαγωγικό τμήμα της λογιστικής 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 μεθόδου του σταθμικού μέσου κόστους:

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ			ΕΞΑΓΩΓΕΣ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΚΟΣΤ./ΜΟΝ	ΣΥΝ.ΚΟΣΤ
Απογραφή	1.500	100,00 €	150.000,00 €				1.500	100,00 €	150.000,00 €
αγορά	2.000	110,00 €	220.000,00 €				3.500	105,71 €	370.000,00 €
πώληση				2.500	105,71 €	264.285,71 €	1.000	105,71 €	105.714,29 €
αγορά	3.000	115,00 €	345.000,00 €				4.000	112,68 €	450.714,29 €
πώληση				3.700	112,68 €	416.910,71 €	300	112,68 €	33.803,57 €
αγορά	3.500	120,00 €	420.000,00 €				3.800	119,42 €	453.803,57 €
πώληση				2.000	119,42 €	238.843,98 €	1.800	119,42 €	214.959,59 €
αγορά	1.200	125,00 €	150.000,00 €				3.000	121,65 €	364.959,59 €
πώληση				2.000	121,65 €	243.306,39 €	1.000	121,65 €	121.653,20 €
αγορά	1.500	130,00 €	195.000,00 €				2.500	126,66 €	316.653,20 €
πώληση				1.800	126,66 €	227.990,30 €	700	126,66 €	88.662,89 €
ΣΥΝΟΛΑ	12.700		1.480.000,00 €	12.000		1.391.337,11 €			

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 υπολοίπου μας δίνει την ποσότητα, την τιμή αποτίμησης και την αξία - κόστος του αποθέματος τέλους της χρήσης.

7.7.1.4 Η μέθοδος του βασικού (σιδηρού) 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.

7.7.1.5 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.

7.7.1.6 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.

7.7.1.7 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.

7.7.1.8 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.

7.8 Κόστος Πωληθέντων ή αναλωμένων αποθεμάτων

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

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

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

8 Λογαριασμοί Εσόδων και έσοδα από Πωλήσεις

8.1 Ορισμοί και Διακρίσεις επί των Εσόδων

Διάκριση Εσόδων με βάση το βαθμό ομαλότητας

Τα έσοδα με κριτήριο το βαθμό ομαλότητας διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα.

- ✓ Ομαλά έσοδα είναι αυτά που προέρχονται από την κανονική, ομαλή και προγραμματισμένη δραστηριότητα της επιχείρησης.
- ✓ Ανώμαλα έσοδα είναι τα έσοδα που οφείλονται σε έκτακτα γεγονότα, ή μεταβολές της οικονομικής συγκυρίας, και τα οποία επιφέρουν έσοδα απρόβλεπτα, εκτός προϋπολογισμού, και συνήθως μικρής διάρκειας.

Διάκριση Εσόδων με βάση τη πηγή προέλευσής τους

Τα έσοδα με κριτήριο την πηγή προέλευσης διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα.

8.2 Οργανικά έσοδα

Τα οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση και η προέλευσή τους είναι τα έσοδα από τις προκαθορισμένες λειτουργίες της επιχείρησης, ενώ τα ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται αφενός από μη συνδεδεμένες από τη γενική εκμετάλλευση δραστηριότητες, και αφετέρου από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις . Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έσοδα που αν και έχουν σχέση με τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα και περιστασιακά γεγονότα. Αξιοσημείωτα για ανάλυση λόγω σημαντικότητας, αλλά και καθημερινής λογιστικής αντιμετώπισης και απεικόνισης είναι η κατηγορία των οργανικών εσόδων η οποία αναλύεται παρακάτω:

Οργανικά έσοδα χρήσεως, είναι τα έσοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως, και προέρχονται τόσο από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, όσο και από τις παρεπόμενες. Με τον όρο παρεπόμενη δραστηριότητα εννοούμε τη δραστηριότητα που σε μόνιμη βάση (όχι σε έκτακτη) συμπληρώνει την κύρια δραστηριότητα.

Στα οργανικά έσοδα παρακολουθούνται οι εξής κατηγορίες εσόδων :

- ✓ Τα έσοδα από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων ή υπηρεσιών που αποτελούν το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας (λογαριασμοί 70, 71, 72, και 73) .
- ✓ Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από άλλες αιτίες που έχουν σχέση με την δραστηριότητα των πωλήσεων (λογαριασμός 74).
- ✓ Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες (λογαριασμός 75).
- ✓ Τα έσοδα από ίδιο χρησιμοποίηση αποθεμάτων και αναλώσεις εξόδων για την ίδιο παραγωγή παγίων στοιχείων (λογαριασμός 78).

Για την καταχώρηση των οργανικών εσόδων, οι υπογραμμισμένοι υποχρεωτικοί λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται από το λογιστικό σχέδιο είναι :

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων των εσωτερικού

70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

70.99 Προϋπολογισμένες πωλήσεις εμπορευμάτων (Λ.58.70)

71 Πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων

- 71.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων (Λ.58.71)
- 72 Πωλήσει λοιπών αποθεμάτων και αχρήστου υλικού
- 72.00 Πωλήσεις αχρήστου υλικού
- 72.22 Πωλήσεις υποπροϊόντων και υπολειμάτων
- 72.24 Πωλήσεις πρώτων και βοηθητικών υλών -υλικών συσκευασίας
- 72.25 Πωλήσεις αναλωσιμων υλικών
- 72.26 Πωλήσεις ανταλλακτικών παγίων στοιχείων
- 72.28 Πωλήσεις ειδών συσκευασίας
- 72.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις λοιπων αποθεμάτων και άχρηστου υλικού (Λ.58.72)
- 73 Πωλήσεις υπηρεσιών
- 73.99 Προυπολογισμένες πωλήσεις υπηρεσιών (Λ58.73)

Η επιχείρηση επιλέγει σύμφωνα με τις ανάγκες της την ονοματολογία των υπολοίπων μη υπογραμμισμένων λογαριασμών. Ο συνήθης διαχωρισμός για φορολογικούς λόγους είναι σε πωλήσεις χονδρικές, πωλήσεις λιανικές, πωλήσεις (εξαγωγές) σε χώρες εκτός Ευρωπαϊκής ένωσης, πωλήσεις σε χώρες της Ε.Ε, κ.τ.λ.

8.3 Πωλήσεις

8.3.1 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) 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:

i. Πώληση με πίστωση και με μετρητά

Εφαρμογή.

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

	X	Π
30.00 Πελάτες εσωτερικού	12.400	
70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων		10.000
54.00 Φ.Π.Α.		2.400
38.00 Ταμείο	12.400	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		12.400

ii. Πώληση με αποδοχή αξιογράφων

Εφαρμογή.

Η εταιρία X πουλά εμπόρευμα με πίστωση (ενός έτους), με 4 τρίμηνα γραμμάτια. Το πρώτο γραμμάτιο είναι την 1/7. Κάθε γραμμάτιο έχει ποσό 6.000 € και η τιμή μετρητοίς είναι 18.000 € συν 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 $1.680 \cdot (100/124) = 1.354,84$. Το Φ.Π.Α. των τόκων είναι $1.354,84 \cdot 24\% = 325,16$. Από το ποσό των τόκων το $\frac{1}{4}$ αφορά έσοδο επόμενης χρήσης γιατί γίνεται δεδουλευμένο στην επόμενη χρήση. Άρα ποσό $1.354,84/4 = 338,71$ αφορά έσοδο της επόμενης χρήσης. Μετά την ανάλυση και την ταξινόμηση του εσόδου από τόκους η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής :

	X	Π
30.00 Πελάτες εσωτερικού	24.000	
70.00 πωλήσεις εμπορευμάτων		18.000,00
76.02 Δεδουλευμένοι Τόκοι γραμματίων εισπρακτέων.		1.016,13
56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		338,71
54.00 Φ.Π.Α.		4.645,16

Η εγγραφή εκχώρησης από τον πελάτη των γραμματίων εισπρακτέων στην επιχείρηση είναι :

	X	Π
31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα	24.000	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		24.000

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.

	X	Π
38.00 Ταμείο	6.000	
31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα		6.000

56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		338,71	
	76.02 Δεδουλευμένοι γραμματίων εισπρακτέων.	Τόκοι	338,71

iii. Πώληση με τιμολόγηση συναφούς εξόδου.

Εφαρμογή.

Η εμπορική επιχείρηση X πουλάει εμπορεύματα αξίας 20.000 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%. Με την έκδοση του τιμολογίου η επιχείρηση χρέωσε έξοδα αποστολής 600 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%.

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

	X	Π
30.00 Πελάτες εσωτερικού	25.544	
70.00 πωλήσεις εμπορευμάτων		20.000
75.10 ⁹ Εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών		600
54.00 ¹⁰ Φ.Π.Α		4.944

iv. Πωλήσεις στο εξωτερικού

Εφαρμογή.

Ο Αμερικανός πελάτης Α την 1/4/2019 προκειμένου να προβεί στην αγορά συσκευασμένου ελαιολάδου δίνει στην επιχείρηση X ποσό 10.000 \$. Στις 1/5 η επιχείρηση στέλνει εμπορεύματα αξίας 50.000 \$ και καταβάλλει ναύλο 2.000 \$, 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 1/4/2019</i>	X	Π
38.00 Ταμείο	8.300 ¹¹	
30.05 Προκαταβολές πελατών		8.300
<hr/>		
<i>Εγγραφές την 1/5/2019</i>		
30.01 Πελάτες εξωτερικού	42.000 ¹²	
71.00 Πωλήσεις προϊόντων		42.000
<hr/>		
64.00 Έξοδα μεταφορών	1.680 ¹³	
62.05 Ασφάλιστρα	1.000	
64.98 Έξοδα φορτοεκφόρτωσης	840 ¹⁴	
38.00 Ταμείο		3.520

⁹ Πρωτοβάθμιος λογαριασμός 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών.

¹⁰ Είναι δυνατή η περαιτέρω ανάπτυξη σε τριτοβάθμιους 54.00.70 ΦΠΑ πωλήσεων εμπ/των, και 54.00.75 ΦΠΑ εσόδων παρεπόμενων ασχολιών.

¹¹ 10.000*0,83=8.300.

¹² 50.000 * 0,84=42.000

¹³ 2.000 * 0,84 = 1.680

¹⁴ 1.000* 0,84=840.

<i>Εγγραφές την 1/7/2019</i>		
38.00 Ταμείο	34.000 ¹⁵	
30.05 Προκαταβολές πελατών	8.300	
30.01 Πελάτες εξωτερικού		42.000
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές		300 ¹⁶

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 παραδίνονται αυτόματα στον αγοραστή του άλλου κράτους μέλους εντός της Ε.Ε. Συνεπώς δεν υπάρχουν σε πωλήσεις εντός Ε.Ε. έξοδα πωλήσεων, εκτός μεταφορικών και ασφαλίστρων. 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 ασφαλίστρων 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

¹⁵ 40.000*0,85

¹⁶ (10.000*0,83)-(10.000*0,84)+(40.000*0,85)-(40.000*0,84).

¹⁷ Ν. 2859/2000.

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

8.3.2 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.

8.3.3 Εκπτώσεις Πωλήσεων

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. 24%. . Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

	X	Π
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	2.000	
54.00 Φ.Π.Α	480	
Πελάτες εσωτερικού		2.480

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

8.3.4 Επιστροφές 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. 24%, 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.

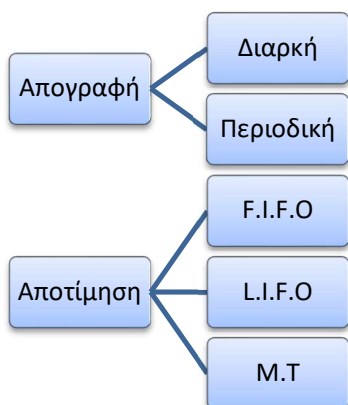
Έτσι για την προκαταβολή η επιχείρηση προβαίνει στην παρακάτω εγγραφή :

	X	Π
38.00 Ταμείο	10.000	
30.05 Προκαταβολές πελατών		10.000
30.00 Πελάτες εσωτερικού	52.000	
30.05 Προκαταβολές πελατών	10.000	
70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων		50.000
54.00 Φ.Π.Α.		12.000
70.95 Επιστροφές πωλήσεων	10.000	
54.00 Φ.Π.Α.	2.400	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		12.400
38.00 Ταμείο	39.600	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		39.600

¹⁹ Άρθρο 19 Ν. 2859/2000.

8.4 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 το μικτό κέρδος με τον τύπο :

Μεικτό 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 :

Move	Date	Q	P	V
Buy	12/20XX	1.000	10 €	10.000 €
Buy	11/20XX	1.500	10 €	15.000 €

Buy	10/20XX	2.000	11 €	22.000 €
Buy	09/20XX	1.000	12 €	12.000 €
Buy	08/20XX	1.000	13 €	13.000 €
Buy	07/20XX	1.000	14 €	14.000 €
Buy	06/20XX	1.000	15 €	15.000 €
Buy	05/20XX	1.000	13 €	13.000 €
Buy	04/20XX	1.000	11 €	11.000 €
		10.500		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 μεικτό 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 μεικτού κέρδους για την επιχείρηση.

		F.I.F.O	L.I.F.O	M.T
1	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	120.000	120.000	120.000
2	Κ.Π	65.500	71.000	78.000
3	Μ.Κ	54.500	49.000	42.000
4	ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΡΧΗΣ + ΑΓΟΡΕΣ	125.000	125.000	125.000
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 $500 \cdot 13 + 1.000 \cdot 14 + 1.000 \cdot 15 + 1.000 \cdot 13 + 1.000 \cdot 11 = 59.500$.
- ✓ L.I.F.O $2.500 \cdot 10 + 2.000 \cdot 11 = 47.000$.
- ✓ M.T $125.000 / 10.500 = 12, 12 \cdot 4.500 = 54.000$.

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.

8.5 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	
190.000	(1) 190.000	(3) 35.000	35.000
(5) 222.000			

20.00.01		20.00.03	
935.000	(2) 935.000	22.000	(4) 22.000

70.00.00		70.00.01	
(6) 1.100.000	1.100.000	105.000	(7) 105.000

70.00.02	
52.000	(8) 52.000

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^ο Στάδιο:

Μηδενίζουμε τους λογαριασμούς των αποθεμάτων:

	X	Π	
80.00	190.000		
20.00.00		190.000	(1)
80.00	935.000		
20.00.01		935.000	(2)
80.00	35.000		
20.00.02		35.000	(3)
80.00	22.000		
20.00.03		22.000	(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	220.000	
80.00		220.000 (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	110.000	
80.00		110.000 (6)
80.00	105.000	
70.00.01		105.000 (7)
80.00	52.000	
70.00.02		52.000 (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) 190.000	(3) 35.000
(2) 935.000	(4) 22.000
	(5) 220.000
(=) 848.000	
(7) 105.000	1.100.000
(8) 52.000	
	(=) 95.000

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.

9 Λογιστική των Χρεογράφων

Τα χρεόγραφα είναι τίτλοι κινητών χρηματοοικονομικών αξιών σταθερής ή μεταβλητής απόδοσης. Στα χρεόγραφα συμπεριλαμβάνονται όλοι σχεδόν οι τίτλοι τόσο της χρηματαγοράς (εκτός από τις απλές δανειακές συμβάσεις) όσο και της κεφαλαιαγοράς. Τα χρεόγραφα καλούνται και χρηματοοικονομικά μέσα (Financial Tools) και οι κύριες κατηγορίες τους είναι :

Τίτλοι Χρηματαγοράς όπως Ομόλογα Δημοσίου σταθερής ή μεταβλητής απόδοσης, Ομολογιακά δάνεια Δημοσίου, Έντοκα Γραμμάτια, Βραχυπρόθεσμοι Δανειακοί τίτλοι, Ομόλογα και Ομολογιακά δάνεια Ιδιωτικών Επιχειρήσεων μετατρέψιμα σε μετοχικούς τίτλους ή όχι κα. Βασικά χαρακτηριστικά των τίτλων χρηματαγοράς, εκτός από το φορέα της έκδοσής τους, είναι η διάρκεια (μακροπρόθεσμοι – βραχυπρόθεσμοι τίτλοι) , η απόδοση – επιτόκιο και το εάν αυτοί είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Τίτλοι Κεφαλαιαγοράς όπως Μετοχικοί τίτλοι επιχειρήσεων δηλαδή μετοχές ονομαστικές ή ανώνυμες, κοινές ή προνομιούχες, εισηγμένες ή μη κα. Οι Τίτλοι αυτοί είναι συνήθως μεταβλητής απόδοσης απαντώνται όμως και τίτλοι σταθερής κυρίως στις περιπτώσεις των προνομιούχων μετοχών.

Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Προϊόντα Τα χρηματοοικονομικά αυτά μέσα είναι σύνθετα προϊόντα μελλοντικής αγοράς πώλησης αξιών. Παράγωγα υπάρχουν επί συναλλάγματος, επί μετοχών, επί χρηματιστηριακών δεικτών, επί τιμών εμπορευμάτων και μικτά ή εξωτικά παράγωγα. Τα παράγωγα χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις ή για κερδοσκοπικούς λόγους ή για λόγους αντιστάθμισης κινδύνων (Hedging).

Η σταθερότητα ή μη ως προς την απόδοση εξαρτάται εάν ο τίτλος είναι συνδεδεμένος με αποδόσεις – επιτόκια τα οποία μεταβάλλονται αγοραία, πχ διατραπεζικά επιτόκια Ευρωζώνης ή Λονδίνου (Euribor , Libor), οπότε είναι μεταβλητής απόδοσης ή έχει σταθερή ονομαστική απόδοση οπότε καλείται σταθερής απόδοσης. Η πραγματική αξία ενός τίτλου μεταβάλλεται ανάλογα με τις αποδόσεις που ισχύουν στην αγορά έτσι οι μεταβλητής απόδοσης εμφανίζουν ως προς την αξία τους μικρότερη μεταβλητότητα (Volatility) σε σχέση με τους τίτλους σταθερής απόδοσης, λόγω ότι αυτοί συνδέονται με αγοραίους δείκτες- επιτόκια. Η αποτίμηση των χρεογράφων στη πραγματική τους αξία καλείται και αποτίμηση στη Δίκαιη ή Εύλογη Τιμή (Fair value) . Εύλογη τιμή στα ΔΠΧΠ είναι η αγοραία τιμή όταν υφίσταται οργανωμένη

χρηματιστηριακή αγορά με βάθος(πραγματοποιούνται σε αυτή πλήθος συναλλαγών) εάν όχι τότε αυτή είναι η τιμή που προκύπτει από τις γενικά παραδεκτές αρχές – μεθοδολογίες εκτιμήσεων η μέθοδος όμως εκτίμησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση πρέπει να ακολουθείται με συνέπεια²⁰.

9.1 Χρεόγραφα εμπορικού χαρτοφυλακίου (Trading Portfolio)

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει χρεόγραφα που αγοράστηκαν με σκοπό την επίτευξη κέρδους από βραχυπρόθεσμες μεταβολές των αγοραίων τιμών τους²¹

Όλα τα πραγματοποιηθέντα κέρδη/ ζημιές από την πώληση των χρεογράφων εμπορικού χαρτοφυλακίου, καθώς και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη/ ζημιές από την αποτίμησή τους στις εύλογες αξίες, συμπεριλαμβάνονται στα "Αποτελέσματα από χρεόγραφα εμπορικού χαρτοφυλακίου" στον πίνακα αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης²²

Οι αποδόσεις (Οι τόκοι ή τα μερίσματα) που προκύπτουν από τα χρεόγραφα που έχει κατατάξει η επιχείρηση στο εμπορικό της χαρτοφυλάκιο καταχωρούνται στα "Έσοδα από Τόκους" και στα "Έσοδα από Μερίσματα" αντίστοιχα στα αποτελέσματα της επιχείρησης ²³. Οι λογιστικές εγγραφές για τα χρεόγραφα του εμπορικού χαρτοφυλακίου έχουν ως ακολούθως:

Τεμάχια Αγοράς	100.000,00		
Τιμή κτήσης	10,00		
Αξία Κτήσης	1.000.000,00		
	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Αγορά			
	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο	1.000.000,00	
	Ταμείο		1.000.000,00
Μηνιαία Αποτίμηση – Τιμή Αποτίμησης	12,00		
	Πρόβλεψη Μεταβολής Τιμής Μετοχής	200.000,00	

²⁰ A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs),2007 issued by the International Accounting Standard Board IASC – International Accounting Standard 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” pp 875-912

²¹ A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs),2007 issued by the International Accounting Standard Board IASC – International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 9

²² International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 55.

²³ International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 55

	Έσοδα από αποτίμηση		200.000,00
Πώληση – Τιμή Πώλησης	15,00		
	Ταμείο	1.500.000,00	
	Πρόβλεψη Μεταβολής Τιμής Μετοχής μτχ ΑΒΓ		200.000,00
	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο – μτχ ΑΒΓ		1.000.000,00
	Έσοδα από πώληση		300.000,00
Μέρισμα	50.000,00		
	Απαιτήσεις	50.000,00	
	Έσοδα από μερίσματα		50.000,00
με την είσπραξη	Ταμείο	50.000,00	
	Απαιτήσεις		50.000,00

9.2 Χαρτοφυλάκιο Χρηματοπιστωτικών στοιχείων ενεργητικού αποτιμώμενων σε εύλογες αξίες μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης (Financial Assets at fair value through profit or loss)

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα χρεόγραφα ή χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία όταν αποκτήθηκαν η επιχείρηση τα κατηγοριοποίησε σε ειδικό χαρτοφυλάκιο ως αποτιμώμενα σε εύλογες αξίες μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης (συνήθως οι συμβάσεις ανταλλαγής στοιχείων ενεργητικού περιλαμβάνονται σε αυτό το χαρτοφυλάκιο)²⁴.

Μια επιχείρηση δεν μπορεί να κάνει μεταφορές χρεογράφων από και προς την κατηγορία του χαρτοφυλακίου αυτού (δεσμεύεται από το πώς το έχει ταξινομήσει αρχικά)²⁵

Τα χρηματοπιστωτικά μέσα που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία (τα έξοδα της συναλλαγής καταχωρούνται στα αποτελέσματα απευθείας) και στη συνέχεια αποτιμώνται σε εύλογες αξίες με βάση τις τρέχουσες τιμές.

Όλα τα πραγματοποιηθέντα κέρδη/ ζημιές από την πώληση των χρηματοπιστωτικών μέσων που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές από την αποτίμησή τους στις εύλογες αξίες,

²⁴ International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 9

²⁵ International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 50

συμπεριλαμβάνονται στα "Αποτελέσματα από χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώμενα σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσματικών λογαριασμών" στον πίνακα αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης 26.

Οι αγορές και οι πωλήσεις των χρηματοπιστωτικών μέσων που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ταξινομούνται στο χαρτοφυλάκιο αυτό κατά την ημερομηνία συναλλαγής, ημερομηνία κατά την οποία η εταιρία δεσμεύεται σε σχέση με το λογιστικό χειρισμό της αγοράς ή της πώλησης των χρεογράφων αυτών²⁷. Η εταιρία παύει να κατέχει τα χρεόγραφα ή τα χρηματοπιστωτικά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις από τη στιγμή που παύει να έχει τον έλεγχο των συμβατικών δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτά. Ο έλεγχος των δικαιωμάτων ενός χρηματοπιστωτικού στοιχείου παύει να υφίσταται όταν πωληθεί, λήξει ή διαγραφεί, ή όταν όλες οι ταμειακές ροές που σχετίζονται με αυτό μεταβιβαστούν σε ένα τρίτο μέρος 28.

Τα χρηματοπιστωτικά μέσα πρέπει να ταξινομούνται ως αποτιμώμενα σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσματικών λογαριασμών όταν:

- ✓ Συνδέονται με παράγωγα τα οποία έχουν ταξινομηθεί στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των διακυμάνσεων των αποτελεσμάτων – Κερδών ή Ζημιών της επιχείρησης,
- ✓ Η επιχείρηση θέλει να αποτιμώνται οι επενδύσεις της σε χρεόγραφα (μετοχές ή ομόλογα) σε εύλογες αξίες ενώ τα χρεόγραφα αυτά δεν πληρούν τα κριτήρια του εμπορικού χαρτοφυλακίου (βραχυπρόθεσμη κατοχή για κερδοσκοπία),
- ✓ Τα χρεόγραφα εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία επηρεάζουν σημαντικά τις ταμειακές του ροές .

Η λογιστική επί των χρεογράφων του χαρτοφυλακίου αυτού είναι ταυτόσημη με των χρεογράφων του εμπορικού χαρτοφυλακίου που είδαμε παραπάνω.

9.3 Διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο (Available for sale financial assets)

Το διαθέσιμο προς πώληση είναι το χαρτοφυλάκιο χρεογράφων για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει όταν τα αποκτά καθορισμένο χρονικό ορίζοντα αποδέσμευσης από την κατοχής τους. Τα χρεόγραφα αυτά μπορούν να ρευστοποιηθούν ανάλογα με τις ανάγκες ρευστότητας, τις μεταβολές των επιτοκίων ή των τιμών ή για οποιοδήποτε λόγο σε μια τυχαία (μη αρχικά προσδιορισμένη)

²⁶ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 55

²⁷ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 38

²⁸ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 17,18,20,23.

μελλοντική χρονική στιγμή (μακροπρόθεσμη ή βραχυπρόθεσμη). Η κατηγοριοποίηση χρεογράφων στο διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο δεν είναι δεσμευτική και συνεπώς επιτρέπεται η μεταγενέστερη αλλαγή κατηγοριοποίησης στο χαρτοφυλάκιο χρεογράφων με διαχρονική κατοχή ως τη λήξη τους.²⁹

Οι συνήθεις αγορές και πωλήσεις των χρεογράφων του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου καταχωρούνται με βάση την ημερομηνία της συναλλαγής, ημερομηνία κατά την οποία η εταιρία δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει τα χρεόγραφα³⁰.

Τα χρεόγραφα του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου με την κτήση τους καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων των εξόδων συναλλαγών) και μετέπειτα αποτιμώνται σε εύλογες αξίες με βάση τις τρέχουσες τιμές ή τις αξίες που προκύπτουν από μοντέλα αποτίμησης όπου τρέχουσες τιμές δεν είναι διαθέσιμες σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 3931.

Τα εξ αποτιμήσεως κέρδη ή ζημιές τα οποία προκύπτουν από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των χρεογράφων που κατατάσσονται στο διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο καταχωρούνται σε ειδικό αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια. Κατά την πώληση των χρεογράφων του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου τα αντίστοιχα συσσωρευμένα κέρδη/ ζημιές μεταφέρονται από το ειδικό αποθεματικό στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης³².

Τα χρεόγραφα του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου διαγράφονται από αυτό όταν παύει να είναι εφικτή-δυνατή η λήψη των ταμειακών ροών ή όταν η εταιρία έχει μεταφέρει κατά το μεγαλύτερο μέρος όλους τους κινδύνους και τα οφέλη από ένα χρεόγραφο μέσω σύμβασης σε τρίτους.

Η εταιρία πρέπει να εξετάζει κάθε φορά που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις εάν υπάρχουν ενδείξεις μόνιμης μείωσης της αξίας (σημαντικές ή παρατεταμένες μειώσεις της εύλογης αξίας) των χρεογράφων αυτών χρησιμοποιώντας διάφορα μοντέλα αποτίμησης.

Όταν υπάρχουν αντικειμενικές ενδείξεις ότι το διαθέσιμο προς πώληση στοιχείο ενεργητικού έχει υποστεί μόνιμη μείωση της αξίας του, τότε η συσσωρευμένη ζημιά που έχει καταχωρηθεί, διαχρονικά μέσω αποτιμήσεων, στα ίδια κεφάλαια μεταφέρεται στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Η ζημιά αυτή είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της τρέχουσας αξίας αφού αφαιρεθεί

²⁹ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 9

³⁰ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 38

³¹ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 43

³² International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 55

τυχόν ζημιά μόνιμης μείωσης που καταχωρήθηκε στα αποτελέσματα σε προηγούμενες περιόδους³³.

Η ζημιά από μόνιμη μείωση της αξίας των μετοχών του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου, που έχει καταχωρηθεί στα αποτελέσματα, δεν μπορεί να αντιστραφεί δηλαδή να αυξηθούν τα αποτελέσματα της επιχείρησης και η ζημιά να μεταφερθεί στο αποθεματικό στη καθαρή της θέση.

Η ζημιά μόνιμης μείωσης των ομολόγων του διαθέσιμου προς πώληση χαρτοφυλακίου μπορεί να αντιστραφεί από τα αποτελέσματα στην περίπτωση που η αύξηση της τρέχουσας αξίας του ομολόγου μπορεί να σχετισθεί αντικειμενικά με γεγονός που συνέβη μετά την καταχώρηση της μόνιμης μείωσης της αξίας του ομολόγου στα αποτελέσματα³⁴. Οι λογιστικές εγγραφές για τα χρεόγραφα διαθέσιμα προς πώληση έχουν ως ακολούθως:

Τεμάχια Αγοράς	100.000,00		
Τιμή κτήσης	10,00		
Αξία Κτήσης	1.000.000,00		
	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Αγορά			
	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο	1.000.000,00	
	Ταμείο		1.000.000,00
Μηνιαία Αποτίμηση – Τιμή αποτίμησης	12,00		
	Πρόβλεψη αποτίμησης	200.000,00	
	Αποθεματικό Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας χρεογράφων		200.000,00
Πώληση - Αποτίμηση με τιμή	11,00		
	Πρόβλεψη αποτίμησης		100.000,00
	Αποθεματικό Διαφοράς από αναπροσαρμογή αξίας χρεογράφων	100.000,00	
Πώληση			
	Ταμείο	1.100.000,00	
	Πρόβλεψη αποτίμησης		100.000,00
	Αποθεματικό Διαφοράς	100.000,00	

³³ International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 67,68.

³⁴ International Accounting Standard 39 “Financial Instruments : Recognition and Measurement ” pp 1803-2130 paragraph 69,70.

	από αναπροσαρμογή αξίας χρεογράφων		
	Μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο		1.000.000,00
	Κέρδη από πώληση		100.000,00
Μέρισμα	50.000,00		
	Απαιτήσεις	50.000,00	
	Έσοδα από μερίσματα		50.000,00
με την είσπραξη	Ταμείο	50.000,00	
	Απαιτήσεις		50.000,00

9.4 Χαρτοφυλάκιο χρεογράφων τα οποία η επιχείρηση προτίθεται να τα κρατήσει μέχρι τη λήξη τους (Financial Assets held to maturity) .

Το κατεχόμενο ως τη λήξη είναι το χαρτοφυλάκιο που η εταιρία έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να κρατήσει ως τη λήξη για όλα τα χρεόγραφα που τα απαρτίζουν. Τα χρεόγραφα που κατέχονται ως τη λήξη τους καταχωρούνται αρχικά στην εύλογη αξία (που εμπεριέχει και το κόστος συναλλαγών)³⁵. Στη συνέχεια, τα χρεόγραφα του κατεχόμενου ως τη λήξη χαρτοφυλακίου αποτιμώνται στο κόστος κτήσης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, μείον τις τυχόν συσσωρευμένες μόνιμες μειώσεις των αξιών τους³⁶.

Ένα στοιχείο του ενεργητικού έχει υποστεί μόνιμη μείωση της αξίας του, αν η λογιστική του αξία υπερβαίνει την ρευστοποιήσιμη αξία του. Το ποσό της μόνιμης μείωσης των στοιχείων ενεργητικού που καταχωρούνται στο κόστος κτήσης υπολογίζεται ως η διαφορά της λογιστικής αξίας του στοιχείου ενεργητικού και της παρούσας αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλημένων με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου ενεργητικού. Η μόνιμη μείωση της αξίας επιβαρύνει τα αποτελέσματα περιόδου³⁷.

Αν η εταιρία πουλήσει ή μεταφέρει μέρος των χρεογράφων του κατεχόμενου ως τη λήξη χαρτοφυλακίου πριν από τη λήξη τους, τότε το σύνολο του κατεχομένου έως τη λήξη χαρτοφυλακίου πρέπει να μεταφερθεί στο διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο (εκτός αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 39) και να αποτιμηθεί στην εύλογη αξία απεικονίζοντας το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει στο αποθεματικό του διαθέσιμου προς πώληση

³⁵ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 43.

³⁶ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 46.

³⁷ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 63.

χαρτοφυλακίου³⁸. Επίσης στην περίπτωση αυτή τα ΔΠΧΠ προβλέπουν ποινή απαγόρευσης στην κατηγοριοποίηση ενός στοιχείου ενεργητικού ως κατεχόμενο ως τη λήξη για τα επόμενα δύο έτη από την ημερομηνία μεταφοράς των χρεογράφων σε άλλο χαρτοφυλάκιο³⁹.

9.5 Συμμετοχές σε θυγατρικές (Investments in Subsidiaries)

Θυγατρικές εταιρίες είναι οι εταιρίες στις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί έλεγχο άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών εταιριών κατέχοντας άνω του 50% των δικαιωμάτων ψήφου⁴⁰. Για να καθοριστεί εάν μια μητρική εταιρία ασκεί έλεγχο σε μια θυγατρική εταιρεία, λαμβάνεται υπόψη η ύπαρξη και η επιρροή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που είναι άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα ⁴¹. Οι θυγατρικές εταιρίες ενοποιούνται με τη μέθοδο της πλήρους ενοποίησης από την ημερομηνία που αποκτάται ο έλεγχος και παύουν να ενοποιούνται κατά την ημερομηνία που η μητρική εταιρία δεν ασκεί πλέον τον έλεγχο. Στις θυγατρικές εταιρείες περιλαμβάνονται και οι εταιρείες ειδικού σκοπού στις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί έλεγχο.

Η λογιστική μέθοδος εξαγοράς (purchase method of accounting) χρησιμοποιείται για την λογιστικοποίηση των εξαγορών θυγατρικών της μητρικής εταιρίας. Το κόστος εξαγοράς ορίζεται ως το τίμημα που καταβλήθηκε μαζί με τα έξοδα που σχετίζονται άμεσα με την εξαγορά. Τα αναγνωριζόμενα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων, καθώς και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις της εξαγοραζόμενης εταιρείας, επιμετρώνται αρχικά σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Το μέρος του κόστους της εξαγοράς που υπερβαίνει την εύλογη αξία των αναλογούντων, στους μετόχους της μητρικής, ιδίων κεφαλαίων της εξαγοραζόμενης εταιρείας, καταχωρείται ως υπεραξία στα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Στην περίπτωση όπου το κόστος εξαγοράς είναι μικρότερο της εύλογης αξίας των αναλογούντων στους μετόχους της μητρικής εταιρίας ιδίων κεφαλαίων της εξαγοραζόμενης εταιρείας, τότε η διαφορά αναγνωρίζεται ως έσοδο απευθείας στα αποτελέσματα. Για τον καθορισμό της εύλογης αξίας των στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων,

³⁸ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 51.

³⁹ International Accounting Standard 39 "Financial Instruments : Recognition and Measurement " pp 1803-2130 paragraph 9.

⁴⁰ A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs),2007 issued by the International Accounting Standard Board IASC – International Accounting Standard 27 "Consolidated and Separate Financial Statements " pp 1297 – 1324 paragraph 4.

⁴¹ International Accounting Standard 27 "Consolidated and Separate Financial Statements " pp 1297 – 1324 paragraph 13.

καθώς και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων των πρωτοενοποιούμενων εταιρειών, χρησιμοποιείται η μέθοδος κατανομής του κόστους αγοράς (purchase price allocation method)⁴².

9.6 Συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες (Investments in Associates)

Συγγενείς είναι οι εταιρίες στις οποίες ένας επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (τουλάχιστον 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας⁴³) αλλά δεν ασκεί έλεγχο. Οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και αρχικά καταχωρούνται στον Ισολογισμό στο κόστος κτήσης. Η λογιστική αξία των συμμετοχών σε συγγενείς εταιρείες αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες περιλαμβάνουν την υπεραξία (μείον όποια μόνιμη μείωση της αξίας) που δημιουργήθηκε κατά την εξαγορά.

Το μερίδιο του επενδυτή στα -μετά την εξαγορά- κέρδη/ ζημιές συγγενών εταιρειών καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης και το μερίδιο στα μετά την εξαγορά αποθεματικά καταχωρείται στα αποθεματικά του επενδυτή. Οι σωρευτικές μεταβολές των αποθεματικών/ κερδών προσαρμόζονται στη λογιστική αξία της επένδυσης σε συγγενείς εταιρείες. Όταν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημιές μιας συγγενούς εταιρείας ισούται ή υπερβαίνει το ποσό της συμμετοχής του σε αυτήν, ο επενδυτής δεν καταχωρεί περαιτέρω ζημιές εκτός εάν έχει αναλάβει υποχρεώσεις ή έχει κάνει πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς⁴⁴.

Τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη από συναλλαγές μεταξύ των συγγενών εταιρειών και του επενδυτή απαλείφονται κατά το ποσοστό που κατέχει ο επενδυτής στις συγγενείς εταιρείες. Οι μη πραγματοποιηθείσες ζημιές απαλείφονται εκτός εάν η συναλλαγή παρέχει ένδειξη απομείωσης του μεταφερόμενου στοιχείου ενεργητικού. Για το σκοπό της ενοποίησης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης οι λογιστικές αρχές των συγγενών επιχειρήσεων πρέπει να συμβαδίζουν με αυτές που έχει

⁴² A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs), 2007 issued by the International Accounting Standard Board IASC – International Financial Reporting Standards 3 “Business Combinations” pp 271 – 398 paragraph 14, 24, 51, 56.

⁴³ ⁴³ A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs), 2007 issued by the International Accounting Standard Board IASC – International Accounting Standard 28 “Investments in Associates” pp 1325 – 1346 paragraph 6, 7

⁴⁴ International Accounting Standard 28 “Investments in Associates” pp 1325 – 1346 paragraph 11, 29, 31.

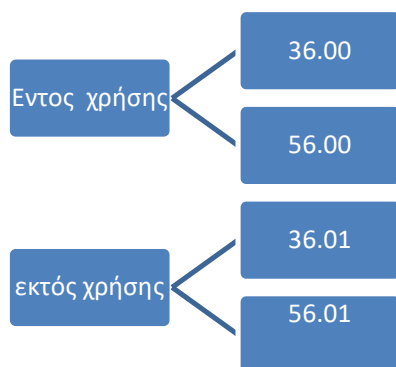
υιοθετήσει ο επενδυτής⁴⁵. Οι λογιστικές εγγραφές για χρεόγραφα επενδύσεων σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις έχουν ως ακολούθως:

Αξία Κτήσης	1.000.000,00		
	Περιγραφή Λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση
Αγορά (& αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	Θυγατρική ή Συγγενής Εταιρεία	1.000.000,00	
	Ταμείο		1.000.000,00
Μόνιμη μείωση Αξίας	100.000,00		
	Πρόβλεψη μείωσης αξίας συμμετοχής		100.000,00
	Ζημιά από μόνιμη μείωση αξίας συμμετοχής	100.000,00	
Πώληση	1.300.000,00		
	Ταμείο	1.300.000,00	
	Πρόβλεψη μείωσης αξίας συμμετοχής	100.000,00	
	Θυγατρική ή Συγγενής Εταιρεία		1.000.000,00
	Κέρδη από πώληση θυγατρικών ή συγγενών επιχειρήσεων		400.000,00
ΜΕΡΙΣΜΑ	50.000,00		
	Απαιτήσεις	50.000,00	
	Έσοδα από μερίσματα		50.000,00
με την είσπραξη	Ταμείο	50.000,00	
	Απαιτήσεις		50.000,00

⁴⁵ International Accounting Standard 28 "Investments in Associates" pp 1325 – 1346 paragraph 27.

10 Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού

Σύμφωνα με την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να καταγράφονται στη χρήση την οποία αφορούν και να βαρύνουν τα αποτελέσματα. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων δηλώνει ότι όταν τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν μια χρήση, πρέπει να καταγράφονται στα αποτελέσματα της χρήσης αυτής. Για το διαχωρισμό των εσόδων και εξόδων μεταξύ των δύο χρήσεων χρησιμοποιούνται στους μεταβατικούς ενεργητικού ο 36.00 (έξοδα επόμενων χρήσεων) και ο 36.01 (έσοδα χρήσεως εισπρακτέα), ενώ στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί 56.00 (έσοδα επόμενων χρήσεων) και 56.01 (έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα). Οι λογαριασμοί έσοδα και έξοδα επομένων χρήσεων χρησιμοποιούνται για καταβολές εσόδων-εξόδων που αφορούν χρονικό διάστημα επόμενης χρήσης από αυτή που έχει εκδοθεί το παραστατικό. Οι λογαριασμοί 36.01 έσοδα χρήσης εισπρακτέα και 56.01 έξοδα χρήσης πληρωτέα η είσπραξη των εσόδων και η πληρωμή των εξόδων γίνεται την επόμενη χρήση ενώ στην κλειόμενη χρήση έχουν καταστεί δεδουλευμένα.



Εφαρμογή

Η επιχείρηση πληρώνει ασφάλιστρα γενικής φύσης 2.000€ **την 1/10,το** ασφαλιστήριο σημείωμα καλύπτει την περίοδο μέχρι τη 31/3.

	X	Π
62.05	1.000	
36.00	1.000	2.000
38.00		
62.05	1.000	
36.00		1.000

(2021)

Εφαρμογή

Η εταιρία X εμπορίας επίπλων πραγματοποιεί πώληση για λογαριασμό τρίτων και εκκαθαρίζει την προμήθεια της κάθε εξάμηνο. Ο εκκαθαρισμός γίνεται 2 φορές το χρόνο στις 31/3 και 30/9. Οι πωλήσεις που αντιστοιχούν από 1/10 μέχρι 31/12 είναι 200.000€, ενώ το ποσοστό της προμήθειας είναι 4%. Να πραγματοποιήσετε την εγγραφή της δεδουλευμένης προμήθειας την 31/12, αν από 1/1 μέχρι 31/3 έγιναν άλλες 150.000€ πωλήσεις εμπορευμάτων τρίτων. Να πραγματοποιήσετε την εγγραφή της συνολικής προμήθειας μετά από την τιμολόγηση με Φ.Π.Α 24%.

Έτσι έχω $(200.000+150.000)*4\%$ που είναι από 1/1 μέχρι 31/3 και προσθέτω και το Φ.Π.Α .
Αφού εκκαθαρίζω 31/3 πιο πριν δεν λαμβάνει κάποιο ποσό.

	X	Π
36.01 (31/12/t προηγούμενη χρήση)	8.000	
75.02 (προμήθειες-μεσιτείες)		8.000
38.00 (Την 31/3/t+1)	17.360	
75.02		6.000
36.01		8.000
54.00		3.360

Στην λογιστική δεν ισχύει το ταμειακό γεγονός (cash flow) αλλά το δεδουλευμένο.

Εφαρμογή

Η επιχείρηση X παρέχει υπηρεσία προώθησης πωλήσεων στην επιχείρηση Ψ, με συμβόλαιο που έχουν υπογράψει μεταξύ τους. Προκαταβάλλοντας δυο φορές την 31/3 και 30/9 ποσό 10.000€ με Φ.Π.Α 24% (την 30/9 που εκκαθαρίζω για να εισπράξω, κόβω τιμολόγιο).

	X	Π
38.00	12.400	
75.02 (30/9)		5.000
56.00 (31/3)		5.000
54.00		2.400

Συνήθως την ημέρα που εκκαθαρίζω την υπηρεσία πραγματοποιώ την πληρωμή.

	X	Π
31/3/t+1		
56.00	5.000	
75.02		5.000

Εφαρμογή

Τον Φεβρουάριο παραλαμβάνει τον λογαριασμό της ΔΕΗ για το δίμηνο 1/12 έως 31/1 1.000€ με 6% Φ.Π.Α. Τι εγγραφή θα κάνει στην προηγούμενη και την στην επόμενη χρήση;

	X	Π
62.00	500	
56.01		500
62.00	500	
56.01	500	
54.00	60	
38.00		1.060

Υπάρχει ένας λογαριασμός 56.02 που λέγεται αγορές υπό τακτοποίηση. Συνήθως λειτουργεί με χρέωση του λογαριασμού 20.001 .

Ακόμα υπάρχει ο 56.03 εκπτώσεις επί πωλήσεων υπό διακανονισμό και λειτουργεί μόνο όταν δεν κόβεται οικείο παραστατικό για έκπτωση.

Ο 36.03 Εκπτώσεις επί αγορών χρήσεων με διακανονισμό είναι αντίστροφος του 56.03 .

11 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (για κινδύνους και βάρη)

11.1 Γενικές Προβλέψεις

Πρόβλεψη κατά το κλείσιμο ισολογισμού είναι η διενεργούμενη κράτηση ενός ορισμένου ποσού, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως) ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους), η οποία αποβλέπει στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων, υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού, ή αύξηση υποχρέωσης παθητικού.

Οι προβλέψεις αντιπροσωπεύουν αβέβαιο προς είσπραξη ποσό, το οποίο έχει πιθανότητες κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, άνω του 50% να μην εισπραχθεί. Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται για το σχηματισμό προβλέψεων εκμετάλλευσης είναι οι αναλυτικοί λογαριασμοί του λογαριασμού 68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης τους οποίους παραθέτουμε παρακάτω :

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

68.10 Προβλέψεις για υποτίμηση αξίας παγίων

68.11 Προβλέψεις για επισφάλειες

68.12 Προβλέψεις για κινδύνους και έκτακτα έξοδα

68.13 Προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

68.14 Προβλέψεις για συναλλαγματικές επί απαιτήσεων και χρεώσεων

68.15 Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές δανείων για πάγιες εγκαταστάσεις

Για την πραγματοποίηση εγγραφής πρόβλεψης χρεώνεται ο οικείος δευτεροβάθμιος λογαριασμός του λογαριασμού 68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης, σε πίστωση του αντίστοιχου δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44 Προβλέψεις .

Για την κατανόηση των όσων αναφέρθηκαν παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Την 31/12 η επιχείρηση μετά την πραγματοποίηση αναλογιστικής μελέτης για τον προσδιορισμό των κονδυλίων που απαιτούνται να αναγραφούν στον ισολογισμό ως προβλέψεις, πραγματοποιεί την εγγραφή πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ποσού 10.000€. Η εγγραφή πρόβλεψης είναι η εξής :

	X	Π
68.00	10.000	
44.00		10.000

Την επόμενη χρονιά το αντίστοιχο ποσό ανέρχεται σε 20.000€

	X	Π
68.00	20.000	
44.00		20.000

Στην επόμενη χρονιά απολύονται δύο εργαζόμενοι, για τους οποίους έχει κρατηθεί πρόβλεψη 1.500€ (1.000€ στον έναν και 500€ στον άλλο) ενώ τους καταβάλλεται ποσό 2.000€. Οι εγγραφές πληρωμής της αποζημίωσης έχουν ως εξής :

	X	Π
68.XX	500	
44.00	1.500	
53.XX		2.000
53.XX	2.000	
38.00		2.000

} Άμεση

Η εγγραφή χρησιμοποίησης των προβλέψεων όπου γίνεται χρήση των προβλέψεων που έχουν κρατηθεί και σχηματίζεται ταυτόχρονα η αναλογούσα για τη χρήση πρόβλεψη καλείται άμεση μέθοδος.

Με την έμμεση μέθοδο πρώτα σχηματίζουμε τις προβλέψεις και μετά πληρώνουμε την αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

	X	Π
68.00	500	
44.00		500
44.00	2.000	
53.XX		2.000
53.XX	2.000	
38.00		2.000

} Έμμεση

11.2 Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες

Ο πιο συνηθισμένος σχηματισμός πρόβλεψης των επιχειρήσεων είναι η πρόβλεψη για επισφαλής απαιτήσεις. Επισφαλής είναι ο πελάτης για τον οποίο υπάρχουν σαφείς ενδείξεις ότι η επιχείρηση θα απωλέσει μέρος ή το σύνολο της απαίτησής της. Επίδικος είναι ο πελάτης για τον οποίο η επιχείρηση έχει εξαντλήσει τα ένδικα μέσα, και η απώλεια του υπολοίπου θεωρείται σχεδόν βέβαιη. Η επιχείρηση πρέπει να τηρεί τους λογαριασμούς τόσο των επίδικων όσο και των επισφαλών, για να γνωρίζει το μέγεθος της πιθανολογούμενης ζημίας της.

Πρέπει να σημειωθεί ότι επισφάλεια μπορεί να προκύψει και σε οποιονδήποτε άλλο λογαριασμό απαιτήσεων.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις κρατούνται κατ' έτος σαν:

1. Σταθερό ποσοστό επί του τζίρου
2. Σαν σταθερό ποσοστό επί του υπολοίπου των απαιτήσεων
3. Με ισοσκελισμό όλων των επίδικων και επισφαλών απαιτήσεων (δηλαδή ότι ποσό έχει ο 30.97 και 30.99 ισόποσο πιστωτικό να έχει και 44.11).

4. Με χρήση ιστορικών στοιχείων για το ποσοστό της ετήσιας πρόσθετης επισφάλειας επί του συνόλου των απαιτήσεων

Η ιστορική επισφάλεια ονομάζεται default probability ενώ το υπόλοιπο ποσό λέγεται LGD (Loss Given Default).

Εφαρμογή.

Την 31/12 το υπόλοιπο στον λογαριασμό 30.97 είναι 110.000€ και του 44.11 90.000€. Επίσης ο λογιστής διαπιστώνει ότι άλλοι πελάτες με υπόλοιπο 10.000€ καθίστανται και αυτοί επισφαλείς. Οι οριστικά επισφαλείς πελάτες ανέρχονται σε 30.000€. Πολιτική της επιχείρησης είναι να διαγράψει τους οριστικά επισφαλείς, έτσι ώστε να τηρεί υπόλοιπο προβλέψεων όσες είναι και επισφάλειες. Να γίνουν οι εγγραφές των προβλέψεων.

	X	Π
30.97	10.000	
30.00		10.000
30.99	30.000	
30.97		30.000
44.11	30.000	
30.99		30.000
68.11	30.000	
44.11		30.000

	44.11	30.97	30.99
	90.000	110.000	
		10.000	
30.000	30.000	=120.000	30.000
	(=)90.000	(=)90.000	