

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

***“ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Α.Σ.”***

**ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΜΩΡΑΪΤΗ ΜΑΓΔΑΛΗΝΗ-ΕΙΡΗΝΗ
ΜΠΑΪΡΑΚΤΑΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ**

ΠΑΤΡΑ - 2013

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	9
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	9
1.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ	9
1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ-ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	10
1.4 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	11
1.4.1 ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗ ΧΩΡΑ	12
1.4.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ	13
1.4.3 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΥΤΗΣ.....	14
1.4.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	15
1.4.5 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	16
1.4.6 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΑΓΙΑΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ.....	17
1.4.7 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ ΜΟΝΟ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΤΗΝ ΑΦΟΡΟΥΝ.....	17
1.4.8 ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΒΕΒΑΙΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΙΘΑΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΤΗΝ ΑΦΟΡΟΥΝ.....	17
1.4.9 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ...	18
1.4.10 ΆΛΛΕΣ ΑΡΧΕΣ	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	22
2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	22
2.2 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ - FAIRVALUE.....	23
2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	32
3.1 ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	32
3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	33
3.2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	34
3.2.2 ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	35
3.2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	36
3.2.4 ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	37
3.2.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	41
3.3 1 ^η ΟΜΑΔΑ- ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	41
3.3.1 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	54
3.4 2 ^η ΟΜΑΔΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	55
3.4.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	56
3.4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ	57
3.4.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	60
3.5 3 ^η ΟΜΑΔΑ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ.....	63
3.5.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	65
3.5.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	66
3.5.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ	68

3.5.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	70
3.5.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ	71
3.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ.....	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	78
4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ	78
4.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΤΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	79
4.3 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ	80
4.4 ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ.....	81
4.5 ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	82
4.7 ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	94
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	95
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	101

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ένα πολύ σημαντικό κεφάλαιο της λογιστικής αλλά και των επιχειρηματικών οντοτήτων είναι η Αποτίμηση του Ενεργητικού με το Ε.Γ.Λ.Σ. Ο χαρακτήρας, η μορφή, η εξέλιξη και βεβαίως τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τις επιλογές που κάνει η τελευταία σχετικά με τα στοιχεία αυτά. Στο πρώτο μέρος της εργασίας αποτυπώνεται το γενικότερο πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργεί η αποτίμηση, εν προκειμένω στην ελληνική πραγματικότητα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο, και ο χειρισμός των λογαριασμών που εμπλέκονται στην γενικότερη λογιστική αντιμετώπιση τους. Η πρώτη εντύπωση που μπορεί να έχει κάποιος σχετικά με την αποτίμηση είναι ότι πρόκειται για κάτι αυστηρά προκαθορισμένο, χωρίς μεγάλα περιθώρια συζητήσεων, διαφωνιών, εναλλακτικών επιλογών και επιστημονικής έρευνας. Επιπλέον, δεδομένου του δυναμικού και παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος μέσα στο οποίο εξελίσσεται η επιχειρηματική δραστηριότητα και της ολοένα εντονότερης τάσης προς τη λογιστική εναρμόνηση, δεν μπορούμε να αγνοήσουμε όσα προβλέπουν οι διεθνείς φορείς της λογιστικής και της οικονομίας σχετικά με τη λογιστική και την αποτίμηση των στοιχείων, γενικότερα.

Τέλος, η εργασία αυτή ασχολείται και με την πρακτική και χειροπιαστή πτυχή των στοιχείων του ενεργητικού, στην προσπάθεια να συγκεντρώσει και συνοψίσει το ισχύον λογιστικό και νομοθετικό πλαίσιο, ώστε, με τον τρόπο αυτό, να παράσχει μια <<πανοραμική>> άποψη γύρω από τα συγκεκριμένα θέματα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται ο τρόπος που οι οικονομικές μονάδες αποτιμούν τα περιουσιακά τους στοιχεία μέσα από την ισχύουσα νομοθεσία στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια. Το Ενεργητικό μιας επιχείρησης αποτελείται από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τις μακροπρόθεσμες συμμετοχές, τα αποθέματα, τα διαθέσιμα και τις απαιτήσεις. Όλα αυτά τα στοιχεία αναλύονται διεξοδικά και παρουσιάζεται ο τρόπος που αυτά αποτιμώνται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις γενικές λογιστικές αρχές. Οι αποσβέσεις των παγίων είναι ένα ακόμα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης αναφοράς αλλά και οι προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων της οικονομικής μονάδας αφού έχουν σοβαρές επιπτώσεις στην διεξαγωγή του οικονομικού αποτελέσματος. Η λογιστική τυποποίηση φυσικά δεν αφορά μόνο την χώρα μας αλλά και την διεθνή κοινότητα. Με την παγκοσμιοποίηση είναι επιτακτική η ανάγκη υιοθέτησης από όλα τα κράτη και των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε αυτά κοινών κανόνων και αρχών για την ομαλή λειτουργία τους. Η ελληνική νομοθεσία διαφέρει αρκετά από όσα έχουν καθοριστεί με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και παρότι γίνονται προσπάθειες για την σύγκλισή τους υπάρχουν διαφορές.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα μιλήσουμε κυρίως για το λογιστικό σχέδιο και τις βασικές αρχές της λογιστικής. Ένα λογιστικό σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει το σχέδιο λογαριασμών, την ανάλυση των εννοιών που χρησιμοποιούνται, τη συνδεσμολογία των λογαριασμών, πώς προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής και υποδείγματα των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων. Η έκφραση των οικονομικών μεγθών μιας οικονομικής μονάδας γίνεται μέσω, των ανά πάσα στιγμή υπολοίπων, των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί για τις ανάγκες ενιαίας έκφρασης, απλούστευσης και δυνατότητας παρακολούθησης έπρεπε να έχουν κοινά χαρακτηριστικά, ενιαία για όλες τις οικονομικές μονάδες.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην Αρθρογραφία. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι απόψεις οικονομολόγων για ένα από τα πιο σοβαρά ζητήματα που οι επιχειρήσεις έχουν να αντιμετωπίσουν, την αποτίμηση των στοιχείων. Μετά την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην χώρα μας εξετάζονται πλέον, κατά κύριο λόγο, δύο έννοιες αυτή του ιστορικού κόστους από τη μία και της εύλογης αξίας από την άλλη. Επίσης θα γίνει αναφορά στις αποσβέσεις των παγίων τις οποίες υποχρεωτικά πρέπει να διενεργούν οι επιχειρήσεις.

Το τρίτο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας αναφέρεται στο ενεργητικό της επιχείρησης. Το ενεργητικό της επιχείρησης είναι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχει μια οικονομική μονάδα στην κατοχή της και τα εκμεταλλεύεται για να παράγει και να διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες και χωρίζεται στο κυκλοφορούν και μη. Το κυκλοφορούν Ενεργητικό αποτελείται από όλα εκείνα τα στοιχεία που προορίζονται να αναλωθούν, να ρευστοποιηθούν ή να πωληθούν άμεσα, και τα μετρητά. Αντίθετα τα στοιχεία της επιχείρησης που προορίζονται να μείνουν στην κατοχή της για διάστημα πέρα από το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης είναι τα στοιχεία του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού.

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα (Δ.Λ.Π.) είναι το τελευταίο κεφάλαιο αυτής της εργασίας. Τα Δ.Λ.Π. διαμορφώνονται και εκδίδονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

(IASB). Προσπαθούν να διαχωρίσουν την λογιστική από την φορολογία κάθε κράτους, όπως επίσης και η λογιστική να διέπεται από κοινούς κανόνες και αρχές σε διεθνές επίπεδο. Στην Ελλάδα οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 και τα Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από υπουργείο Έθνικής Οικονομίας. Οι ελληνικές εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο είναι υποχρεωμένες να φτιάχνουν λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ από το 2005. Τέλος, παρόλα αυτά υπάρχουν αρκετές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται να παρουσιαστεί ο τρόπος που οι οικονομικές μονάδες αποτιμούν τα περιουσιακά τους στοιχεία μέσα από την ισχύουσα νομοθεσία στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια. Η βάση για την λογιστική τυποποίηση τέθηκε με τη σύσταση το 1954 της επιτροπής για την συγκρότηση του ΕΓΛΣ, όπου μετά από αρκετές αποτυχημένες προσπάθειες το 1980 εκδόθηκε το πρώτο ΠΔ 1123, ενώ το 1989 συστάθηκε το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής στη χώρα για την αρτιότερη επιστημονική εφαρμογή του. Από το 1993 θεσπίστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των βασικών τμημάτων του ΕΓΛΣ για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

Ο λόγος ύπαρξης μιας λογιστικής τυποποίησης έγκειται στην ανάγκη μιας ενιαίας εμφάνισης της λογιστικής πληροφορίας και του προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος. Η ομοιομορφία μπορεί να επέλθει με την κωδικοποίηση, τους κανόνες και τις γενικές λογιστικές αρχές. Αρχές όπως αυτή του ιστορικού κόστους, της συντηρητικότητας, της διαχειριστικής περιόδου και της αυτοτέλειας των χρήσεων, της πάγιας χρησιμοποίησης των ίδιων λογιστικών μεθόδων, κ.λπ.

Στη συνέχεια αποτυπώνονται οι προσπάθειες αποσαφήνισης των εννοιών των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και των επισφαλών απαιτήσεων, διάφορων οικονομολόγων μέσα από την αρθρογραφία τους σε επίσημες εφημερίδες και ιστοσελίδες. Το φορολογικό πλαίσιο διαφοροποιείται κατά περιόδους σημαντικά δημιουργώντας την ανάγκη για αναφορά στις μεταβολές που έχουν πραγματοποιηθεί.

Το Ενεργητικό μιας επιχείρησης διαιρείται με υπο-ομάδες όπως τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είτε είναι υλικά είτε άυλα, τις μακροπρόθεσμες συμμετοχές, τα αποθέματα, τα διαθέσιμα και τις απαιτήσεις. Όλα αυτά τα στοιχεία αναλύονται διεξοδικά όπως ομαδοποιούνται σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, και παρουσιάζεται ο τρόπος που αυτά αποτιμώνται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις γενικές λογιστικές αρχές. Αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αλλά και των αποθεμάτων της επιχείρησης και

γενικότερα όλων των πόρων που έχει στην κατοχή της για την επίτευξη των λειτουργικών της στόχων. Οι αποσβέσεις των παγίων είναι ένα ακόμα θέμα που χρήζει ιδιαίτερης αναφοράς αλλά και οι αποσβέσεις (προβλέψεις) των επισφαλών απαιτήσεων της οικονομικής μονάδας αφού έχουν σοβαρές επιπτώσεις στην διεξαγωγή του οικονομικού αποτελέσματος.

Η λογιστική τυποποίηση φυσικά δεν είναι μια διεργασία που αφορά μόνο την χώρα μας αλλά και την διεθνή κοινότητα, έτσι υπάρχουν θεσπισμένοι φορείς που θέτουν αρχές για την λογιστική σε διεθνές επίπεδο. Με την παγκοσμιοποίηση είναι επιτακτική η ανάγκη υιοθέτησης από όλα τα κράτη και των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε αυτά κοινών κανόνων και αρχών για την ομαλή λειτουργία τους. Σήμερα η ελληνική νομοθεσία διαφέρει αρκετά από όσα έχουν καθοριστεί με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και παρότι γίνονται προσπάθειες για την σύγκλισή τους υπάρχουν διαφορές, ιδιαίτερα στην αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού, οι οποίες παρουσιάζονται στο τέλος της εργασίας.

Ενώ τα συμπεράσματα για την συγκεκριμένη μελέτη αποτυπώνονται εν κατακλείδι, μαζί με την προσπάθεια διατύπωσης προτάσεων που αποσκοπούν στην βελτίωση της ισχύουσας ελληνικής πραγματικότητας στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού των επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Με τον όρο «λογιστικό σχέδιο» περιγράφουμε την όλη λογιστική διαδικασία που ακολουθούμε. Ένα λογιστικό σχέδιο πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- το σχέδιο λογαριασμών
- την ανάλυση των εννοιών που χρησιμοποιούνται (τι ονομάζουμε πάγιο, τι απόσβεση, τι αποτίμηση κλπ)
- τη συνδεσμολογία των λογαριασμών (τι περιλαμβάνει ο κάθε λογαριασμός, πότε χρεώνεται, πότε πιστώνεται)
- πώς προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής
- υποδείγματα των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμό, λογαριασμό γεν. Εκμετάλλευσης, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης κερδών)

1.2 Η ΑΝΑΓΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η έκφραση των οικονομικών μεγεθών μιας οικονομικής μονάδας γίνεται μέσω, των ανά πάσα στιγμή υπολοίπων, των λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί για τις ανάγκες ενιαίας έκφρασης, απλούστευσης και δυνατότητας παρακολούθησης έπρεπε να έχουν κοινά χαρακτηριστικά, ενιαία για όλες τις οικονομικές μονάδες. Έτσι όταν λέμε δαπάνες μισθοδοσίας στην μια επιχείρηση να μην εννοούμε κάτι διαφορετικό από εκείνο που θα ονομάζαμε δαπάνες μισθοδοσίας σε μια άλλη παρόμοιας μορφής. Η τυποποίηση έπρεπε να πάρει και αριθμητική έκφραση.

Έτσι λοιπόν όταν λέμε κωδικός 60 να εννοούμε όλες τις δαπάνες μισθοδοσίας. Λογιστική τυποποίηση υπάρχει και είναι γνωστή στην απλογραφική μέθοδο παρακολούθησης του προϋπολογισμού,

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ-ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Το ενιαίο γενικό λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ) καθιερώθηκε σταδιακά και μετά από αρκετές μακρόχρονες προσπάθειες:

- I. το 1954 συστάθηκε η πρώτη επιτροπή για την συγκρότηση ΕΓΛΣ.
- II. το 1962 συστάθηκε η δεύτερη επιτροπή.
- III. Το 1967 συστάθηκε η Τρίτη επιτροπή και
- IV. Το 1972 συστάθηκε η τέταρτη, καμία από τις παραπάνω επιτροπές δεν ολοκλήρωσε το έργο της.

Το γεγονός που επιτάχυνε τις διαδικασίες για την συγκρότηση του ΕΓΛΣ ήταν η επικείμενη ένταξη της Ελλάδας στην ΕΟΚ. Έτσι το 1976 συστάθηκε η 5^η επιτροπή, η οποία ολοκλήρωσε το έργο της και το 1980 εκδόθηκε το ΠΔ 1123/80. Το ΠΔ αυτό περιείχε το βασικό μέρος του μετέπειτα ολοκληρωμένου ΕΓΛΣ.

Το 1123 ΠΔ ολοκληρώθηκε με τα ΠΔ 502/84 και 186/86.

Παραπέρα εξειδικεύσεις και ερμηνείες του ΕΓΛΣ έγιναν και γίνονται από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ), το οποίο συγκροτήθηκε το 1989 με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας. Το ΕΣΥΛ έχει την ευθύνη και την εποπτεία για την εφαρμογή του ΕΓΛΣ και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων.

Το ΕΓΛΣ στηρίχθηκε στο Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο θεωρήθηκε το αρτιότερο επιστημονικό, με το οποίο βέβαια έχει και αρκετές διαφορές πέραν των ομοιοτήτων.

Μετά την έκδοση του ΠΔ 1123/80 τα βήματα έγιναν για την εφαρμογή του ΕΓΛΣ ήταν τα εξής:

- Προαιρετική εφαρμογή κατά τις χρήσεις 1982-1986.
- Περιορισμένη υποχρεωτική εφαρμογή (όσον αφορά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων) από την χρήση 1987 και μετά.

- Πλήρης υποχρεωτική εφαρμογή από την χρήση 1991 για τις εταιρίες που ελέγχονται από το σώμα ορκωτών λογιστών.
- Από το 1993 υποχρεωτική εφαρμογή των βασικών τμημάτων του ΕΓΛΣ για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.
- Από το 1997 επέκταση των τμημάτων του ΕΓΛΣ για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

Για την εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης πρέπει να παρθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες των οικονομικών κλάδων του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα. Έτσι συγκροτήθηκαν τα παρακάτω λογιστικά σχέδια:

- Για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις (ΠΔ 148/84)
- Για τις τράπεζες (ΠΔ 384/92)
- Για τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (ΠΔ 80/97)
- Για τα ΝΠΔΔ (ΠΔ 205/98)
- Για τους Ο.Τ.Α. (ΠΔ 315/99)

1.4 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η ανάγκη για λογιστική πληροφόρηση απαιτεί τρόπο και ενιαία λογική εμφάνισης της λογιστικής πληροφορίας. Πρέπει όλοι να μιλάμε την ίδια γλώσσα και να απεικονίζουμε με τον ίδιο τρόπο την λογιστική πληροφορία. Έτσι λοιπόν έχουμε κωδικοποίηση, αφενός και αφετέρου ενιαίες λογιστικές αρχές για να μπορέσουμε να καλύψουμε την ομοιομορφία.

Όταν μιλάμε για αρχές της λογιστικής εννοούμε κάποια βασικά αξιώματα που δεχόμαστε για τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος. Οι αρχές αυτές δεν προκύπτουν μέσα από την μακρόχρονη θεωρητικοποιημένη εμπειρία λειτουργίας των οικονομικών μονάδων. Έχουν σα σκοπό να «θωρακίσουν» τον έλεγχο και να βοηθήσουν στην σωστή εφαρμογή του λογιστικού συστήματος. Ας τις δούμε αναλυτικά:

Ο κάθε οικονομικός οργανισμός καθ' όλη την διάρκεια της ύπαρξής του διανύει 3 φάσεις: σύσταση-λειτουργία-λύση.

1.4.1 ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗ ΧΩΡΑ

Για να μπορέσουμε να ξεκινήσουμε την αναφορά στις βασικές αρχές της λογιστικής, ας δούμε τι ορίζει το άρθρο 43 του Ν.2190/20:

«Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

- ∅ Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας.
- ∅ Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.
- ∅ Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα: σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή, λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού, - λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.
- ∅ Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή της πληρωμής τους.
- ∅ Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά.
- ∅ Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης».

Κοντά στις προηγούμενες αρχές πρέπει να προσθέσουμε:

- Την αρχή του δικαιολογητικού
- Την αρχή της μέτρησης και έκφρασης όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε ενιαίο νόμισμα.

Ας δούμε αναλυτικά τις παραπάνω αναφερόμενες αρχές:

Για τη λογιστική παρακολούθηση ξεκινάμε με την αποδοχή 2 βασικών και ουσιαστικών αρχών της λογιστικής: την αρχή της συντηρητικότητας και την αρχή της διαχειριστικής περιόδου.

1.4.2 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

Με την εφαρμογή αυτής της σημαντικής και θεμελιώδους αρχής επιδιώκεται να διαμορφώνονται τα αποτελέσματα και ο ισολογισμός με άξονα την εξασφάλιση της βιώσιμης οικονομικής λειτουργίας του. Με βάση την αρχή αυτή πρέπει να εμφανίζεται η οικονομική κατάσταση με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς, με τα μικρότερα κέρδη και την λιγότερο ευνοϊκή, για την οικονομική μονάδα εμφάνιση της περιουσιακής κατάστασης, με στόχο την εξασφάλιση της βιωσιμότητας. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός πρέπει:

I. Τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους ή στην τιμή κόστους και να αποτιμώνται στο τέλος της χρονιάς με την μικρότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας τους (κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού).

II. Στο τέλος της χρονιάς να γίνονται προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, έξοδα και ζημιές και πιο συγκεκριμένα να γίνονται προβλέψεις για:

- Υποτιμήσεις ενσωμάτων πάγιων στοιχείων
- Επισφαλείς απαιτήσεις
- Αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία για συνταξιοδότηση

- Για κάθε ζημιά ή έξοδο η πιθανότητα επέλευσης της οποίας εμφανίστηκε μέσα στην διάρκεια της χρονιάς ή και μετά από αυτήν και πάντως μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού

1.4.3 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΥΤΗΣ

Με την αρχή της διαχειριστικής περιόδου, δεχόμαστε ότι ανεξάρτητα εάν θεωρούμε την επιχείρηση σαν ένα οικονομικό οργανισμό που διαρκεί από την στιγμή της γέννησης του και μέχρι την λύση του, συντελώντας στην παροχή συνεχώς κοινωνικού έργου και υπηρεσιών στους κατοίκους, εν τούτοις για λόγους διαμόρφωσης περιοδικών αποτελεσμάτων και εξέτασης βραχυχρόνια της οικονομικής του πορείας και απόδοσης των οικονομικών του ξεχωρίζουμε την οικονομική διαχείριση σε ετήσια χρονικά συστήματα, τα οποία ονομάζουμε διαχειριστικές χρήσεις.

Η διαχειριστική περίοδος είναι ετήσια με την ύπαρξη μέχρι πρότινος, παράτασης του οικονομικού έτους κατά ένα μήνα για τα έσοδα και κατά 2 μήνες για τα έξοδα, αυτή η παράταση του οικονομικού έτους του λογιστικού δημιούργησε προβλήματα στο συσχετισμό λειτουργίας ανάμεσα στο απλό λογιστικό και στη διπλογραφική λογιστική μέθοδο. Ο όποιος διαχωρισμός υπάρχων ή μελλοντικός σε διαχειριστικές περιόδους είναι τεχνητός μιας και το συναλλακτικό κύκλωμα δεν σταματάει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Σαν συνέχεια της αρχής της διαχειριστικής περιόδου και όχι ξεκομμένα από αυτή έχουμε την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή και για λόγους προσδιορισμού του αποτελέσματος πρέπει να εξετάσουμε και να συσχετίσουμε τα έσοδα με τα έξοδα της χρονιάς. Για να γίνει αυτό πρέπει να απομονώσουμε και να αφαιρέσουμε από τα συνολικά έξοδα εκείνα τα οποία αφορούν άλλη χρήση και να προσθέσουμε σ' αυτά τα έξοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση αλλά συναλλακτικά θα εμφανιστούν σε επόμενη χρήση. Από δε τα έσοδα να αφαιρέσουμε εκείνα τα οποία αφορούν επόμενη χρήση και να

προσθέσουμε εκείνα που είναι δουλεμένα και ενώ συναλλακτικά θα εμφανιστούν σε επόμενη χρήση ουσιαστικά αφορούν την τρέχουσα. Αυτή την διαδικασία ονομάζουμε χρονική τακτοποίηση των εσόδων και των εξόδων. Σχηματικά εμφανίζονται στο παρακάτω σχήμα:

Έξοδα βιβλίων

Μείον

Προπληρωμένα έξοδα

Συν

Δεδουλεμένα έξοδα ή
προβλέψεις

και όσον αφορά τα έσοδα:

Έσοδα βιβλίων

Μείον

Προεισπραγμένα έσοδα

1.4.4 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μερικές φορές μπαίνει το ερώτημα: «έχει το δικαίωμα κάποιος να αποτιμήσει τα πάγια στοιχεία του σε τιμές μεγαλύτερες από την αξία κτήσης τους;» η απάντηση στο ερώτημα αυτό έχει σχέση με την αναφερόμενη αρχή η

οποία ορίζει πως για την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας πρέπει τα αγαθά να αποτιμώνται στις τιμές που αποκτήθηκαν.

Η εφαρμογή αυτής της αρχής έχει ένα σοβαρό στοιχείο αντικειμενικότητας και περιορισμού της αυθαιρεσίας στην διαμόρφωση της αξίας της αποτίμησης στο τέλος του χρόνου. Έτσι η επιχείρηση, σαν απάντηση στο ερώτημα, προαναφερόμενο πρέπει να αποτιμήσει σε τιμές αξίας κτήσης τα πάγια αγαθά του. Εάν η επιχείρηση αποτιμούσε σε τιμές ιστορικού κόστους και άλλος σε τιμές αυθαίρετες, τότε δημιουργείται σοβαρό πρόβλημα στην εξαγωγή συγκριτικών στοιχείων, αλλά και αντικειμενικής εμφάνισης της παρουσίας των Επιχειρήσεων.

Για την εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας πρέπει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης να καταχωρούνται στην τιμή της απόκτησης ή στην τιμή κόστους κατασκευής. Επιπλέον για την εφαρμογή της αρχής αυτής θα πρέπει και στο τέλος της χρήσης να αποτιμάμε τα περιουσιακά μας στοιχεία σε τιμές κτήσης ή σε τιμές τρέχουσας αξίας (εάν αυτές είναι μικρότερες). Εφαρμόζουμε δηλαδή τον κανόνα της αποτίμησης στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας κατά την απογραφή τέλους χρήσης (31/12).

Η εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους μας αποκρίνει από υποκειμενικότητες σε εκτιμήσεις και βοηθάει με την αντικειμενικότητα που διακρίνει η εκτίμηση βάσει συγκεκριμένης τιμής ιστορικού κόστους ή απόκτησης. Για τον λόγο αυτό εφαρμόζεται ότι δεν εμφανίζεται στις περισσότερες χώρες της Ευρώπης. Μειονέκτημα της αρχής αυτής είναι ότι δεν εμφανίζονται οι αλλαγές στις αξίες που πραγματοποιούνται σε περιόδους πληθωρισμού.

1.4.5 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η οποία είναι εμφανής για την επιχείρηση, θεωρούμε ότι η οικονομική μονάδα δεν έχει σκοπό να λυθεί αλλά αντίθετα θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Περισσότερο αυτή η υπόθεση

χρειάζεται για να μπορέσουμε να εξασφαλίσουμε τον ίδιο τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, διαφορετικά θα ήταν τα πράγματα στην περίπτωση που η επιχείρηση «διαλυόταν» οπότε η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα γίνει σε τιμές εκποίησης.

1.4.6 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΑΓΙΑΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

Είναι φανερή στην λογιστική η επίδραση που έχει π.χ. η αλλαγή μεθόδων αποτίμησης στο τελικό οικονομικό αποτέλεσμα της χρονιάς. Θα δούμε στην συνέχεια μερικές αρχές, που προκύπτουν από συνδυασμούς των δύο βασικών αρχών: της συντηρητικότητας και της διαχειριστικής περιόδου.

1.4.7 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ ΜΟΝΟ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΤΗΝ ΑΦΟΡΟΥΝ

Σύμφωνα με την αρχή αυτή καταχωρούμε σε κάθε χρήση εκείνα τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί και είναι βέβαια. Τα έσοδα που αφορούν την χρήση είναι τα βεβαιωμένα με βεβαιωτικούς καταλόγους έσοδα ή εκείνα από τις επιχορηγήσεις τα οποία εγγράφως μας έχουν γνωστοποιηθεί. Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορούμε να εγγράψουμε έσοδα τα οποία υποθέτουμε ότι θα γίνουν και αφορούν την χρήση την οποία κλείνουμε.

1.4.8 ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΚΑΘΕ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΒΕΒΑΙΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΙΘΑΝΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΥ ΤΗΝ ΑΦΟΡΟΥΝ

Σε αντίθεση με την προηγούμενη αρχή που εφαρμόζοντας την βασική αρχή της συντηρητικότητας απαγορεύει την δημιουργία προβλέψεων στα έσοδα, στα έξοδα επιβάλλεται η δημιουργία προβλέψεων με όλα τα πιθανά έξοδα που μπορεί να αφορούν την χρήση.

1.4.9 ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ

Για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει να συσχετίσουμε το έσοδο με το έξοδο. Για την ακρίβεια πρέπει να πάρουμε τα έσοδα και τα έξοδα και αφού τα τακτοποιήσουμε χρονικά να προσδιορίσουμε το αποτέλεσμα. Αυτός ο συσχετισμός εσόδων και εξόδων γίνεται σε 2 επίπεδα:

I. Πρώτο επίπεδο συσχετισμού: όταν αγοράζουμε ένα υλικό, το μετατρέπουμε σε αγαθό και μετά το πουλάμε. Με την ολοκλήρωση του κύκλου μπορούμε να έχουμε άμεσο συσχετισμό του εσόδου με το έξοδο που κάναμε για να το αποκτήσουμε.

Στο πρώτο αυτό επίπεδο συσχετισμού πρέπει να κάνουμε την παρακάτω διευκρίνιση: για να μπορέσει να συσχετισθεί, με το έσοδο, το έξοδο πρέπει να αναλωθεί (δηλαδή εάν αγοράσουμε υλικά και δεν τα αναλώσουμε για την παραγωγή του αγαθού που θα πουλήσουμε δεν μπορούμε να συσχετίσουμε αυτό το κόστος γιατί ακόμα δεν έχει αναλωθεί).

Έτσι λέμε πως ένα υλικό ξοδεύεται με την πώληση του αγαθού για το οποίο αναλώθηκε. Με τον συσχετισμό σε πρώτο επίπεδο προσδιορίζεται το μικτό αποτέλεσμα.

II. Δεύτερο επίπεδο συσχετισμού: εκτός από τα άμεσα έξοδα μία οικονομική μονάδα πραγματοποιεί και έμμεσα έξοδα. Στην περίπτωση αυτή τα έξοδα αυτά, τα οποία είναι κατά κύριο λόγο περιοδικά έξοδα, συσχετίζονται στο τέλος κάποιας περιόδου με τα έσοδα και ακολουθώντας διαδοχικά το πρώτο επίπεδο συσχετισμού προσδιορίζουν το καθαρό αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας.

1.4.10 ΆΛΛΕΣ ΑΡΧΕΣ

1. Η αρχή της χωριστής αποτίμησης ενεργητικού και παθητικού

Η αρχή αυτή, μας λέει πως πρέπει να εμφανίζουμε ξεχωριστά στον ισολογισμό τα στοιχεία του ενεργητικού και ξεχωριστά τα στοιχεία του παθητικού, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν την δυνατότητα συμψηφισμού. Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί η εμφάνιση των απαιτήσεων ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις (π.χ. ένας πελάτης ο οποίος μπορεί να είναι και προμηθευτής μας χρωστάει και του χρωστάμε, πρέπει η απαίτησή μας απέναντί του, να εμφανιστεί ξεχωριστά από την υποχρέωσή μας και να μην γίνει συμψηφισμός των δύο στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού).

2. Αρχή της συνέχειας των χρήσεων

Σε εφαρμογή αυτής της αρχής και θεωρώντας ότι η επιχείρηση δεν παύει να λειτουργεί πρέπει να συντάσσουμε τον ισολογισμό έναρξης με βάση τα στοιχεία του ισολογισμού λήξης της προηγούμενης χρονιάς.

3. Η αρχή του δικαιολογητικού

Με βάση την αρχή αυτή, θα πρέπει κάθε λογιστική εγγραφή να στηρίζεται σε κάποιο παραστατικό. Η ύπαρξη του παραστατικού έχει την βασική έννοια της δικαιολόγησης – απόδειξης της οικονομικής πράξης, ώστε σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύεται η λογιστική εγγραφή.

Για να λειτουργήσει η διπλογραφική μέθοδος τήρησης της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής., υιοθετούνται ορισμένες βασικές αρχές που έχουν να κάνουν τόσο με το πλαίσιο λειτουργίας του όσο και με την ανάπτυξη του σχεδίου των λογαριασμών (δηλ. της Γενικής Λογιστικής, της Αναλυτικής Λογιστικής). Παρόμοιες βασικές αρχές αναφέρονται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ. – Π.Δ. 1123/80), στο Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Κ.Λ.Σ. για τους Φ.Κ.Α. – Π.Δ. 80/97), στο Π.Δ. 205/98

«κλαδικό λογιστικό σχέδιο για τα ΝΠΔΔ» καθώς και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/92). Ας δούμε μερικά σημεία των αρχών αυτών:

1. Το σχέδιο των λογαριασμών βασίζεται στις εξής τρεις βασικές αρχές:
 - Την αρχή της αυτονομίας
 - Την αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων
 - της αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές
2. Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού (δικαιολογητικού) δηλαδή αποδεικτικών πραγματοποίησης του εξόδου, του εσόδου, της είσπραξης ή της πληρωμής, που προβλέπονται κατά περίπτωση.
3. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία:
 - Ο αύξων αριθμός του παραστατικού με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού
 - Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού
4. Οι λογαριασμοί της προτελευταίας βαθμίδα μπορούν να ενημερώνονται μόνο με τη συνολική κίνηση της χρέωσης και της πίστωσης των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών), υπό την προϋπόθεση ότι οι (περιληπτικοί) αυτοί λογαριασμοί θα ενημερώνονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι απόψεις οικονομολόγων για ένα από τα πιο σοβαρά ζητήματα που οι επιχειρήσεις έχουν να αντιμετωπίσουν, την αποτίμηση των στοιχείων. Μετά την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην χώρα μας εξετάζονται πλέον, κατά κύριο λόγο, δύο έννοιες αυτή του ιστορικού κόστους από τη μία και της εύλογης αξίας από την άλλη. Επίσης θα γίνει αναφορά στις αποσβέσεις των παγίων τις οποίες υποχρεωτικά πρέπει να διενεργούν οι επιχειρήσεις.

2.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Σύμφωνα με τον οικονομολόγο Κόντο Γεώργιο του οποίου το άρθρο δημοσιεύτηκε στην Καθημερινή στις 13 Αυγούστου του 2005, αναλύεται η έννοια του ιστορικού κόστους αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Η κύρια αρχή του ιστορικού κόστους

Στο ιστορικό κόστος η βασική αρχή έγκειται στο γεγονός ότι και τα στοιχεία του Ενεργητικού αλλά και τα στοιχεία του Παθητικού οφείλουν να αποτιμώνται στην αρχική τιμή κτήσης τους, αναγνωρίζοντας την απομείωση της αξίας τους όπου αυτό προβλέπεται¹. Για παράδειγμα αν κάποιος έχει ένα εμπόρευμα που έχει αγορασθεί 1000 ευρώ και η τρέχουσα αξία του είναι 700, η αποτίμηση πρέπει να γίνει στο ποσό των 700 προκειμένου να εμφανισθεί η απομείωση που έχει υποστεί η αξία του εμπορεύματος. Με βάση αυτό κάποιος μπορεί να πει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας. Εκτός από την ανωτέρω βασική αρχή, την έννοια του ιστορικού κόστους πλαισιώνουν ακόμη οι ακόλουθες αρχές

¹ Κόντος Γ, (2005), Μέθοδοι αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_2_13/08/2005_153323

Στο άρθρο που δημοσιεύτηκε τον Οκτώβριο του 2005 στο περιοδικό morax με τον τίτλο «Ιστορικό Κόστος και Εύλογη Αξία», συμπληρώνονται οι αρχές που πλαισιώνουν την παραπάνω αρχή, προσθέτοντας και τις εξής τρεις αρχές:

α. Αρχή της σύνεσης (conservatism or prudence).

Σύμφωνα με την αρχή της σύνεσης οι ζημίες που πραγματοποιούνται θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, πράγμα που δεν πρέπει να συμβαίνει στα κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν.

β. Η αρχή της πραγματοποιήσεως του αποτελέσματος (realization concept).

Η αρχή της πραγματοποιήσεως του αποτελέσματος αποτελεί μια αρχή συναφή με την προηγούμενη και που ορίζει πως τα κέρδη για αναγνωριστούν θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί και μόνο τότε.

γ. Η υπόθεση για σταθερή αξία του νομίσματος (the stable currency assumption).

Για την εφαρμογή της αποτίμησης στο ιστορικό κόστος θα πρέπει η επιχείρηση να δραστηριοποιείται σε χώρα με χαμηλά επίπεδα πληθωρισμού, αλλιώς ανακύπτουν σημαντικά προβλήματα και στην σύγκριση των μεγεθών που παρουσιάζονται και στην εφαρμογή κάποιων ειδικών κανόνων για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων².

2.2 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ – FAIR VALUE

Στο περιοδικό morax δίνεται ο ορισμός της εύλογης αξίας, όπως αυτή ορίζεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Έτσι για συναλλαγές που πραγματοποιούνται στα συνήθη δεδομένα της αγοράς, η εύλογη αξία αποτελεί το

² Morax εκδοσεις, (2005), Ιστορικό κόστος και Εύλογη αξία, <http://www.morax.gr/Article/%CE%99%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%9A%CF%8C%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%95%CF%8D%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B7-%CE%91%CE%BE%CE%AF%CE%B1>

ποσό όπου ένα στοιχείο που ανήκει στο Ενεργητικό να ανταλλάγει, μεταξύ μονάδων που διενεργούν πράξεις εκούσια και ενσυνείδητα.

Για να αποσαφηνιστεί η έννοια της εύλογης αξίας διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο διαπραγματεύεται σε μια αγορά η οποία είναι ενεργή και διαθέτει ρευστότητα (activeandliquid), τότε την εύλογη αξία προσεγγίζει η τιμή αγοράς του. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζεται η έννοια της ενεργούς αγοράς, στην οποία θα πρέπει να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - Να υπάρχει ομοιογένεια στα στοιχεία που διαπραγματεύονται σε αυτήν.
 - Να υπάρχουν ομαλές συνθήκες γιατί μόνο σε αυτές οι αγοραστές και οι πωλητές είναι πάντα πρόθυμοι.
 - Οι τιμές των στοιχείων είναι διαθέσιμες στο κοινό.
2. Στην περίπτωση όμως που στην αγορά δεν υπάρχουν τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, η εύλογη αξία θα πρέπει να υπολογίζεται με αξιοπιστία, η οποία αναφέρεται στις εξής περιπτώσεις:
 - Όταν ένα ομόλογο έχει αξιολογηθεί από ανεξάρτητο οίκο αξιολογήσεως, αλλά και οι αναμενόμενες χρηματοροές από το συγκεκριμένο ομόλογο είναι σε θέση να υπολογιστούν με τρόπο αξιόπιστο. Έτσι με την προεξόφληση των μελλοντικών ροών υπολογίζεται η εύλογη αξία, με χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου αυτό που εφαρμόζεται σε ανάλογες περιπτώσεις. Δηλαδή εξαρτάται από το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρονικό πλαίσιο που δίνεται για την προεξόφληση, το νόμισμα που θα γίνουν οι ροές, κ.λπ.
 - Ενώ όπου υπάρχουν μοντέλα για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν με αξιοπιστία (δηλαδή, τα δεδομένα πηγάζουν από ενεργές αγορές), θα πρέπει να χρησιμοποιείται αυτός ο τρόπος.
3. Τέλος η εύλογη αξία μπορεί να υπολογιστεί με οποιαδήποτε άλλη παραδεκτή μέθοδο, αρκεί η επιχείρηση που την χρησιμοποιεί να γνωστοποιεί αυτή αλλά και

τις υποθέσεις που εφαρμόσε στις διάφορες μεταβλητές για την αποτίμηση, (πχ επιτόκια, κλπ).

Στον υπολογισμό της εύλογης αξίας δεν θα πρέπει να συνυπολογίζονται αυτά που προκύπτουν από την πώληση κάποιου στοιχείου του Ενεργητικού ή από την διακανονισμό κάποιου στοιχείου του Παθητικού, (πχ οι φόροι ή έξοδα για δικηγόρους, κ.λπ).

Ως αναμενόμενο η νεοεισαχθείσα έννοια της εύλογης αξίας για την αποτίμηση των στοιχείων μιας επιχείρησης βρίσκεται σε αντιπαράθεση με την αποτίμηση στο ιστορικό κόστος, μέθοδος που εφαρμοζόταν από την δεκαετία του 1930. Έτσι ο Κόντος στο άρθρο που δημοσίευσε, παραθέτει τα πλεονεκτήματα της εύλογης αξίας αλλά και τα μειονεκτήματά της όπως διατυπώνονται από τους υποστηρικτές τις κάθε μεθόδου, τα οποία ακολουθούν.

2.2.1 Πλεονεκτήματα

Σύμφωνα με του υποστηρικτές της αποτίμησης στην εύλογη αξία παρουσιάζονται τα εξής πλεονεκτήματα:

1. Με την αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου στην εύλογη αξία μπορούν να προβλεφθούν καλύτερα οι μελλοντικές χρηματοροές, που θα προκύψουν από την κατοχή του συγκεκριμένου στοιχείου.
2. Η αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι πιο αξιόπιστο μέτρο αποτίμησης αφού οι πληροφορίες που διαθέτει πηγάζουν από την επιθυμία των πωλητών και αγοραστών τη συγκεκριμένη στιγμή δίνοντας τη συγκεκριμένη τιμή τη στιγμή της αποτίμησης.
3. Η μέθοδος αποτίμησης στην εύλογη αξία παρέχει περισσότερες και ουσιαστικότερες πληροφορίες αφού είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα από οποιαδήποτε άλλη μέθοδο αποτίμησης.
4. Η αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που αποτιμούνται στην εύλογη μπορούν να συγκριθούν πλήρως οποιαδήποτε στιγμή, αφού παρουσιάζουν την παρούσα

αξία των μελλοντικών χρηματοροών σύμφωνα με τα όσα ισχύουν στην αγορά τη δεδομένη στιγμή. Σε αντίθεση η αποτίμηση στο ιστορικό κόστος κτήσης δεν μπορεί να είναι συγκρίσιμη αφού ίδια χρηματοοικονομικά μέσα που αποκτήθηκαν σε διαφορετικές χρονικές στιγμές μπορούν να έχουν διαφορετικές αξίες κτήσης.

Η επίκριση του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση, στηρίζεται στα ακόλουθα επιχειρήματα:

- Οι επενδυτικές αποφάσεις των οικονομικών μονάδων δεν μπορούν να ληφθούν σε σωστή βάση με την μέθοδο αποτίμησης στο ιστορικό κόστος αφού παρά το γεγονός ότι μπορεί να αναγνωριστεί η απομείωση της αξίας του στοιχείου, η επιχείρηση το πράττει σε περιπτώσεις που αυτό ισχύει μόνιμα. Έτσι παρατίθεται το παράδειγμα επιχείρησης που ακολουθεί τις αρχές του ιστορικού κόστους και έχει αγοράσει μετοχές στην τιμή των 50.000 ευρώ, οι οποίες κάνουν σήμερα 30.000 ευρώ, θα διστάζει να τις πωλήσει με ζημία, έστω και αν θεωρεί ότι αυτό αποτελεί την καλύτερη επιλογή. Το επιχείρημα ότι και με το ιστορικό κόστος η επιχείρηση θα μπορούσε να προβεί σε αναγνώριση απομείωσης της αξίας των μετοχών δεν είναι ισχυρό, γιατί σε μία τέτοια περίπτωση η επιχείρηση θα ισχυρισθεί ότι η απομείωση της αξίας δεν έχει μόνιμο, αλλά προσωρινό χαρακτήρα.
- Με την εφαρμογή της μεθόδου του ιστορικού κόστους στοιχεία όπως τα περισσότερα παράγωγα εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως και όχι στον Ισολογισμό, αφού κατά την έκδοσή τους έχουν μηδενική αξία. Όμως οι ευμετάβλητες συνθήκες της αγοράς επιδρούν πάνω σε αυτά, είτε θετικά είτε αρνητικά, και οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αποτιμούν και να αναγνωρίζουν την όποια αξία τους. Έτσι οι οικονομικές μονάδες παρουσιάζουν στον Ισολογισμό τα πραγματικά τους μεγέθη και τα αποτελέσματα της κάθε χρήσης διεξάγονται πιο αντιπροσωπευτικά της πραγματικής κατάστασης.
- Οι οικονομικές μεταβλητές που ισχύουν στην αγορά (η τιμή του συναλλάγματος, τα επιτόκια, κλπ) επιδρούν σημαντικά στην αξία των χρηματοοικονομικών μέσων, που όμως με την χρήση της μεθόδου του ιστορικού κόστους αργούν πολύ να αναγνωριστούν, σε αντίθεση με την αποτίμηση με την εύλογη αξία.

Εν κατακλείδι, με την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία, η αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης αλλά και όσων την διοικούν επιτυγχάνεται καλύτερα. Επίσης όλο και περισσότερες επιχειρήσεις από τις πληροφορίες που αντλούν από την αποτίμηση των στοιχείων τους στην εύλογη αξία, μπορούν να διαχειρίζονται τους χρηματοοικονομικούς τους κινδύνους πιο ενεργά.

2.2.2 Μειονεκτήματα

Η σοβαρότερη επίκριση που δέχεται η μέθοδος της αποτίμησης στην εύλογη αξία είναι η συχνή και απότομη μεταβολή των αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων από τις διακυμάνσεις των αγορών που επιδρούν σημαντικά στην εύλογη αξία. Το επιχείρημα αυτό απορρίπτεται από τους υποστηρικτές της εύλογης αξίας, αφού δέχονται θετικά την μεγάλη μεταβλητότητα των αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων αν αντανακλούν τις πραγματικές συνθήκες της αγοράς ακόμα και αν διακατέχονται από αστάθεια και υψηλή μεταβλητότητα. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελέσει μία επιχείρηση η οποία αν έχει αγοράσει ομόλογα σταθερού επιτοκίου, πρέπει να γνωρίζει ότι η αξία των ομολόγων συνεχώς θα μεταβάλλεται, αντανακλώντας κάθε φορά τις μεταβολές στο επίπεδο των επιτοκίων. Αλλά και η διοίκηση της εταιρείας θα είναι, επίσης, συνεχώς υπεύθυνη, για την απόφασή της να αναλάβει και να διατηρεί ένα άνοιγμα στον επιτοκιακό κίνδυνο. Γιατί, αν δεν ήθελε να αναλάβει ένα τέτοιο κίνδυνο δεν θα αγόραζε ομόλογα σταθερού, αλλά μεταβλητού επιτοκίου ή θα αγόραζε ένα IRS, για να αντισταθμίσει τον επιτοκιακό κίνδυνο, μετατρέποντας τις ροές από σταθερές σε μεταβλητές.

Επίσης μια σημαντική επίκριση για την εύλογη αξία είναι πως στηρίζεται σε σενάρια και όχι σε πραγματικές συναλλαγές. Δηλαδή η αποτίμηση στηρίζεται σε υποθέσεις αποτελεσμάτων, δηλαδή τι θα γινόταν αν η επιχείρηση πωλούσε τη συγκεκριμένη στιγμή στη συγκεκριμένη τιμή και όχι βασισόμενη σε πραγματικά γεγονότα. Έτσι οι πληροφορίες που αντλούνται δεν μπορούν να οδηγήσουν σε σωστές οικονομικές αποφάσεις, μια και δεν βασίζονται στο προσόν της

συνάφειας. Ενώ οι υποστηρικτές της εύλογης αξίας θεωρούν τις πληροφορίες αξιόπιστες, όταν σε μια αποτελεσματική αγορά, οι τρέχουσες τιμές αντιπροσωπεύουν τις πραγματικές συναλλαγές των χρηματοοικονομικών μέσων και έχουν τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά.

2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Πολλοί θεωρητικοί προσπάθησαν κατά καιρούς να προσδιορίσουν του τι είναι απόσβεση. Γενικά η λέξη απόσβεση σημαίνει ελάττωση ενός προγράμματος και μάλιστα τμηματική. Σύμφωνα με τον Καραγιάννη Δ το 2005 η απόσβεση είναι ένα σύστημα λογιστικής, το οποίο αναφέρεται στο να διανέμει το κόστος ή άλλη βασική και ουσιαστική αξία των ενσώματων βασικών στοιχείων του ενεργητικού μείον την υπολειμματική αξία για την πιθανή χρήσιμη ζωή του στοιχείου κατά ένα συστηματικό και λογιστικό τρόπο και με την αναφορά της λέξης απόσβεσης εννοούμε την εξαγωγή, μείωση της αξίας λόγω φθοράς ή απαξίωσης³.

Ο όρος απόσβεση αναφέρετε στη λογιστική απεικόνιση της μείωσης ή εξάλειψης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, η οποία επέρχεται από τον χρόνο ή τη χρήση ή την αλλαγή της μόδας ή άλλης αιτίας. Η απόσβεση είναι η βαθμιαία ελάττωση της αξίας των παγίων ενεργητικού, οφειλομένη στην χρησιμοποίηση αυτών, ή την πάροδο του χρόνου ή σε επιστημονικές και τεχνικές προόδους. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα ή ασώματα, είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης και γενικά για την υποβοήθηση των λειτουργιών της.

Η αξία (κόστος) κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς συν τα έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασής τους. Η αξία τους όμως αυτή, υφίσταται βαθμιαία μείωση συνέπεια χρονικής και λειτουργικής φθοράς των παγίων. Η απόσβεση διαφέρει από τα περισσότερα έξοδα ότι δεν απαιτείται ταμειακή πληρωμή κατά το χρόνο καταχώρησης ή σε

³ Καραγιάννη Δ.,(2006),*Λογιστικά - Κοστολόγηση- Φοροτεχνικό, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο* - ΚΒΣ

κοντινό χρονικό διάστημα. Η καταχώρηση της απόσβεσης δεν έχει καμία επίδραση στο κυκλοφοριακό ενεργητικό ή στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Ωστόσο όταν τα αποσβεστέα στοιχεία φθαρούν, μία σημαντική ταμειακή εκροή πρέπει να γίνει για την αντικατάστασή τους⁴.

Η απόσβεση δεν αποτελεί ζημία για την επιχείρηση αλλά απαραίτητη παραγωγική δαπάνη και ενσωματώνεται στην τιμή των παραγόμενων προϊόντων. Η παρακολούθηση της φθοράς από την λογιστική γίνεται από τις αποσβέσεις στο τέλος κάθε χρήσης.

Στην φθορά του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνονται οι έκτακτες ζημιές ή η καταστροφή του παγίου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας ενός τυχαίου γεγονότος και ενσωματώνεται στην τιμή των παραγόμενων προϊόντων. Η παρακολούθηση της φθοράς από την λογιστική γίνεται από τις αποσβέσεις στο τέλος κάθε χρήσης. Στην φθορά του παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνονται οι έκτακτες ζημιές ή η καταστροφή του παγίου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας ενός τυχαίου γεγονότος.

Η βαθμιαία αυτή μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων λόγω λειτουργικής φθοράς, οικονομικής απαξίωσης ή απλής παρόδου του χρόνου, καλείται απόσβεση.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας κάθε παγίου στοιχείου. Αποτελούν στην ουσία δαπάνη, επομένως η διενέργειά τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών, οπότε πρέπει να διενεργούνται και σε ζημιογόνες χρήσεις των επιχειρήσεων.

Από λογιστικής πλευράς, οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος (βαρύνουν δηλαδή το λειτουργικό κόστος) με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογ/σμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99 των λογαριασμών παγίων.

⁴ Σταματόπουλου Δ.,(2002), *Δαπάνες Επιχειρήσεων- (Λογιστικές Διαφορές & Κύρος Βιβλίων*, ΚΒΣ

Σύμφωνα με τον οικονομολόγο Παπαγιάννη Νικόλαο και το άρθρο που δημοσίευσε στις 12 Απριλίου του 2006 αποσαφηνίζεται η έννοια των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παρουσιάζονται οι καθορισμένοι συντελεστές απόσβεσης, η υποχρεωτικότητά τους και τέλος η αξία των αποσβέσεων που μπορούν να διενεργηθούν.

Η έννοια της απόσβεσης

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα ή ασώματα, είναι απαραίτητα για την ανάπτυξη της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης. Στην αξία (κόστος) κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται η τιμή αγοράς συν τα έξοδα μεταφοράς και εγκατάστασής τους. Η αξία τους όμως αυτή, υφίσταται βαθμιαία μείωση λόγω της χρονικής και λειτουργικής φθοράς των παγίων, της οικονομικής απαξίωσης ή της απλής παρόδου του χρόνου, καλείται απόσβεση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης και αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας κάθε παγίου στοιχείου. Αποτελούν, δηλαδή, στην ουσία δαπάνη, επομένως η διενέργειά τους δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών, οπότε πρέπει να διενεργούνται και σε ζημιογόνες χρήσεις των επιχειρήσεων⁵.

Λογιστικά οι τακτικές αποσβέσεις, που υποχρεωτικά από τον νόμο, διενεργούνται σε κάθε λογιστική χρήση καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος" (βαρύνουν δηλαδή το λειτουργικό κόστος) με πίστωση των προβλεπόμενων από το σχέδιο αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99 των λογαριασμών παγίων.

Συντελεστές Απόσβεσης

⁵ Παπαγιάννης Ν., (2006), Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια – Συντελεστές - Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις, ανάκτηση στις 12-2-2012, από <http://www.reporter.gr/MONEY/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1/item/3270-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%AF%CF%89%CE%BD-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1->

Σύμφωνα με το Π.Δ.299/4-11-2003 καθορίζονται οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και κάθε άλλο θέμα που σχετίζεται με τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών, οι οποίες κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών. Το εν λόγω Προεδρικό Διάταγμα αφορά τις αποσβέσεις όλων των επιχειρήσεων (εμπορικές, μεταποιητικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές, επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ξενοδοχειακές κλπ.), τις γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα. Ενώ σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέξουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ αυτών, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων

Η διενέργεια αποσβέσεων, σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003, κάθε έτους για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών, οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Αν όμως διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν αποσβέσεις με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε. Για τις νεοϊδρυθείσες επιχειρήσεις, οι διατάξεις του ίδιου Π.Δ., ορίζουν ότι για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν τη διαχειριστική χρήση, εντός της οποίας άρχισαν την παραγωγική λειτουργία τους έχουν τις εξής δυνατότητες:

α) Είτε να μην πραγματοποιήσουν καθόλου αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους,

β) Είτε να πραγματοποιήσουν μεν αποσβέσεις, αλλά με το μισό συντελεστή από εκείνο που προβλέπεται, δηλαδή αν προβλέπεται για κάποιο πάγιο 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 με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό 4%. Τονίζεται ότι η επιλογή της μη διενέργειας ή της διενέργειας μειωμένων αποσβέσεων αφορά αφενός όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

3.1 ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Ενεργητικό⁶ είναι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων τα οποία έχει μια οικονομική μονάδα στην κατοχή της και τα εκμεταλλεύεται για να παράγει

⁶ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.43

και να διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες. Το Ενεργητικό μπορεί να διαιρεθεί σε δυο μεγάλες ομάδες, το κυκλοφορούν Ενεργητικό και στο μη κυκλοφορούν Ενεργητικό.

Το κυκλοφορούν Ενεργητικό αποτελείται από όλα εκείνα τα στοιχεία (πόρους που διαθέτει η οικονομική μονάδα) που προορίζονται να αναλωθούν, να ρευστοποιηθούν ή να πωληθούν άμεσα (ή εντός των δώδεκα επόμενων μηνών από τη λήξη παρούσας λογιστικής χρήσης), για την εξυπηρέτηση των ομαλών λειτουργικών διαδικασιών της επιχείρησης. Επίσης στοιχεία του κυκλοφορούντος Ενεργητικού είναι και τα μετρητά που έχει η επιχείρηση στην κατοχή της αλλά και όλα εκείνα που μπορούν να μετατραπούν σε μετρητά άμεσα, όπως χρεόγραφα, επιταγές, απαιτήσεις, καταθέσεις, κ.α.

Αντίθετα τα στοιχεία της επιχείρησης που προορίζονται να μείνουν στην κατοχή της για διάστημα πέρα από το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης είναι τα στοιχεία του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού. Το πιο σημαντικό μέρος του μη κυκλοφορούντος Ενεργητικού είναι τα πάγια μιας οικονομικής μονάδας και διακρίνονται σε ενσώματα όπως κτίρια, οικόπεδα, μεταφορικά μέσα και τα ασώματα όπως εμπορικά σήματα, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας κ.α.

Οι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την παρακολούθηση των παγίων στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας είναι οι λογαριασμοί αξιών. Λογαριασμοί αξιών⁷ ονομάζονται οι λογαριασμοί που παρακολουθούν τα υλικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού μιας επιχείρησης, τα οποία αποκτήθηκαν με σκοπό από την χρήση τους η επιχείρηση να αναμένει έσοδα. Οι λογαριασμοί αυτοί ομαδοποιούνται σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και παρακολουθούνται στην 1^η ομάδα του η οποία αναλύεται σε δέκα πρωτοβάθμιους λογαριασμούς.

3.2 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

⁷ Κοτίτσας-Θαλασσινός Μ.-Πολίτης Κ., (2000), Γενικές Αρχές Λογιστικής, Ο.Ε.Δ.Β., σελ. 130

3.2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Αποτίμηση⁸ των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας, είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι από τα πιο ουσιώδη ζητήματα στη λογιστική γιατί ο τρόπος αποτίμηση επιδρά στην σωστή απεικόνιση του Ισολογισμού αλλά και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης.

Για το λόγο αυτό έχουν, κατά καιρούς, θεσπιστεί διάφοροι κανόνες για την αποτίμηση, που αποσκοπούν να καλύψουν τις διάφορες συνθήκες που επικρατούν στην επιχείρηση και την αγορά, όπως:

- της τιμής κτήσεως, παραγωγής ή κατασκευής
- της τιμής ημέρας, τρέχουσας, επανακτήσεως, αναπαραγωγής ή ανακατασκευής
- της τιμής του πρότυπου κόστους
- της τιμής κεφαλοποίησης αξίας κ.α.

Ο ορθός προσδιορισμός της αξίας των περιουσιακών στοιχείων είναι πολύ σημαντικός, γιατί τυχόν λάθη έχουν επιπτώσεις⁹ που αναφέρονται:

- ∅ όταν τα περιουσιακά στοιχεία υπερεκτιμούνται τότε και τα αποτελέσματα χρήσης υπερεκτιμούνται και αυτά
- ∅ όταν τα περιουσιακά στοιχεία υποεκτιμούνται τότε υποεκτιμούνται και τα αποτελέσματα χρήσης

Τυχόν λάθος προσδιορισμός της αξίας των στοιχείων μιας επιχείρησης δεν επηρεάζει μόνο τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά αλλά και των επόμενων αφού η τελική απογραφή μιας χρήσης είναι η αρχική της επόμενης, οπότε τα λάθη μεταφέρονται και στις επόμενες χρήσεις.

⁸ Κοντάκος Γ.Α., (2001), Γενική Λογιστική, Έλλην, σελ.313

⁹ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.66

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, η οποία έπεται της καταμέτρησης και καταγραφής τους, πρέπει να γίνεται μέσα στην προθεσμία σύνταξης του Ισολογισμού.

3.2.2 ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μια από τις βασικές λογιστικές αρχές είναι η αρχή του ιστορικού κόστους, όπου σύμφωνα με αυτή το κόστος των πόρων μιας επιχείρησης πρέπει να απεικονίζεται στην τιμή στην οποία αποκτήθηκε. Έτσι τα περιουσιακά στοιχεία (αλλά και οι απαιτήσεις κι οι υποχρεώσεις) μιας επιχείρησης απεικονίζονται με τις λογιστικές εγγραφές στις τιμές κόστους κτήσης. Κόστος κτήσης¹⁰ είναι το συνολικό αντάλλαγμα της θυσίας για την απόκτηση ενός αγαθού ικανού να εκπληρώσει το σκοπό του.

Για να είναι εφικτή η διαχρονική σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας, αλλά και μεταξύ ομοειδών οικονομικών μονάδων, η αξία των αγαθών θα πρέπει να είναι ίδια καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της οικονομικής μονάδας. Ανεξάρτητα αν η αγορά έγινε με μετρητά, όπου η τιμή κτήσης θεωρητικά συμπίπτει με την τρέχουσα τιμή, ή με πίστωση όπου ίσως υπάρχουν διαφορές στις δύο τιμές, η καταγραφή των αγαθών γίνεται σύμφωνα με την αξία που αναγράφεται στα παραστατικά την χρονική στιγμή που αυτά αποκτώνται. Η αξία κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου¹¹ είναι η τιμή κτήσης του προσαυξημένη με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για επέκταση, προσθήκη ή βελτίωσή του ενώ από την τιμή αυτή αφαιρούνται οι αποσβέσεις.

Επέκταση ή προσθήκη¹² κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως ή τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση στον όγκο, το μέγεθος ή την ωφελιμότητά του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση, κατά κανόνα, δομικών

¹⁰ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ. 99

¹¹ Κοντάκος Γ.Α., (2001), Γενική Λογιστική, Έλλην, σελ.313

¹² Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ. 292

υλικών. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα. Ενώ βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου λέγεται κάθε μεταβολή που πραγματοποιείται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα την μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Αντίθετα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τη συντήρηση ή την επισκευή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θεωρούνται έξοδα, τα οποία δεν προσauξάνουν την αξία τους αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της 6^{ης} ομάδας.

Η απεικόνιση της αξίας των παγίων στις λογιστικές καταστάσεις καθ' όλη την διάρκεια της ύπαρξής τους, στην αξία κτήσης τους σε περιόδους πληθωρισμού κάνει αυτές τις καταστάσεις αναξιόπιστες και παραπλανητικές. Έτσι το Κράτος ανά διαστήματα είτε επιτρέπει είτε επιβάλλει την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης των παγίων με συγκεκριμένους συντελεστές αναπροσαρμογής που ορίζονται από νόμους.

3.2.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Η απόσβεση¹³ είναι η διαδικασία σύμφωνα με την οποία επιμερίζονται και κατανέμονται τα κόστη τα οποία προκύπτουν κατά την διάρκεια της χρήσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, μέσα στον χρόνο. Τέτοια κόστη μπορεί να είναι η φυσική φθορά ενός μηχανήματος ή κτιρίου, η απαξίωση ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή ή η κάποιου λογισμικού κτλ. Στη ουσία, απόσβεση είναι η εκτίμηση της απώλειας αξίας ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου είτε είναι υλικό είτε άυλο, προσδιορίζοντας την ωφέλιμη διάρκεια ζωής (το χρόνο που το πάγιο είναι παραγωγικό).

13

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CF%80%CF%8C%CF%83%CE%B2%CE%B5%CF%83%CE%B7_%28%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%29

Στον ισολογισμό η απόσβεση απεικονίζεται με τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή την αρχική τιμή μείον τις αποσβέσεις και δίπλα σε αυτές αναγράφεται η αναπόσβεστη αξία του παγίου. Ενώ στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, η απόσβεση καταγράφεται στις δαπάνες ως το συνολικό ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Με τον χρόνο, οι προοδευτικές αποσβέσεις θα έχουν καλύψει την αρχική (ή την κοντινή) αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος των αποσβέσεων, με συντελεστές που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία και αφορούν κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Η διενέργεια αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από νομοθετημένους ελάχιστους συντελεστές δεν επιτρέπεται καθώς επίσης και με μεγαλύτερους συντελεστές. Οι ετήσιες αποσβέσεις με τους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτικό να διενεργηθούν από όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα αν έχουν η όχι κέρδη τη χρήση. Για πάγια που αποκτώνται μέσα στη χρήση οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη στιγμή που αυτά αρχίζουν να χρησιμοποιούνται, στα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης που υπολείπονται μέχρι το τέλος της χρήσης.

Για την παροχή αναπτυξιακών κινήτρων σε επιχειρήσεις το κράτος νομοθετεί πρόσθετες αποσβέσεις οι οποίες δεν αφορούν το λειτουργικό κόστος αλλά καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

3.2.4 ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των επιχειρήσεων (εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών) είτε ασκούνται από φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, αλλά και για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, οι σχετικές διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ορίζουν κατώτερους και ανώτερους συντελεστές για την απόσβεση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η διενέργεια αποσβέσεων ανά έτος¹⁴ και με τα οριζόμενα από τον νόμο ποσοστά είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα

¹⁴ <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/126>

οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

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 μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται δεν γίνεται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Τα εργαλεία και τα ανταλλακτικά των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις αποσβένονται πλήρως (όλη η αξία τους) μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν πρώτη φορά. Σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της στ' περίπτωσης της 1^{ης} παραγράφου του άρθρου 31 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος όταν η αξία κτήσης των πάγιων στοιχείων είναι μέχρι 1.200 ευρώ μπορούν να αποσβεστούν πλήρως μέσα στη χρήση που αυτά τέθηκαν σε λειτουργία.

Οι τακτικές αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διενεργούνται υποχρεωτικά με την σταθερή μέθοδο, σύμφωνα με την οποία το ποσό¹⁵ της ετήσιας απόσβεσης είναι σταθερό και υπολογίζεται αν διαιρέσουμε την αποσβεστέα αξία του πάγιου στοιχείου με τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Η μέθοδος αυτή είναι απλή και εύκολη στον υπολογισμό της και ενδείκνυται όταν η παραγωγική ικανότητα του πάγιου παραμένει σταθερή από έτος σε έτος. Ενώ παρουσιάζει το μειονέκτημα ότι δεν λαμβάνεται υπόψη την ένταση λειτουργίας του πάγιου που διαφέρει από χρόνο σε χρόνο με αποτέλεσμα να έχει διαφορετική φθορά.

¹⁵ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.43

Εξαιρέση για την επιλογή μεθόδου απόσβεσης δίνεται σε βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις, για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτούν από 1.1.1998 σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΠΔ 100/1998, και μετά, όπου μπορούν να επιλέξουν και τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης¹⁶. Επιχειρήσεις που σχετίζονται με το φυσικό αέριο, την ηλεκτρική ενέργεια, καπνοβιομηχανίες, κονσερβοποιία, κ.α. Προϋπόθεση είναι τη μέθοδο που θα επιλέξουν να την εφαρμόσουν και τα επόμενα έτη.

Με την φθίνουσα μέθοδο οι κατώτεροι ή ανώτεροι συντελεστές των αποσβέσεων πολλαπλασιάζονται επί τρία και με τους συντελεστές αυτούς οι αποσβέσεις λογίζονται στην αναπόσβεστη αξία του πάγιου¹⁷. Τη χρήση που η αναπόσβεστη αξία του πάγιου, αφού αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που της αναλογούν, είναι μικρότερη από το δέκα τοις εκατό της αξίας κτήσης (ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας) τότε μπορεί να αποσβεστεί ολόκληρη η αναπόσβεστη αξία εντός της χρήσης.

Παραθέτονται παραδείγματα για τον υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση τις δυο παραδεκτές μεθόδους απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

- ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

¹⁶ Σγουρινάκης Ν., (2012), Οι ετήσιες αποσβέσεις του πάγιου εξοπλισμού, ανακτήθηκε στις 20/7/2012 από <http://www.epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/9203/%CE%9F%CE%B9-%CE%B5%CF%84%CE%AE%CF%83%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CF%80%CE%AC%CE%B3%CE%B9%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BE%CE%BF%CF%80%CE%BB%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CF%8D>

¹⁷ ΠΟΛ. 1184/25-6-1998, Κοινοποίηση του ΠΔ 100/1998 «Καθορισμός συντελεστών αποσβέσεων» ανακτήθηκε στις 15/5/2012 από <http://www.forin.gr/articles/article/2061/pol-1184-25-6-1998-koinopoihsh-tou-100-1998-proedrikou-diatagmatos-kathorismos-suntelestwn-aposbesewn?highlight=%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2%CE%B5%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82%20%CE%BC%CE%B5%20%CF%84%CE%B7%20%CF%86%CE%B8%CE%B9%CE%BD%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B1%20%CE%BC%CE%B5%CE%B8%CE%BF%CE%B4%CE%BF%20%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%B1%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%B3%CE%BC%CE%B1&dw=1>

Ένα μηχάνημα το οποίο είχε τιμή κτήσης 20.000€ και ο συντελεστής απόσβεσης που εφαρμόζεται στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι 20%, οι αποσβέσεις που θα πραγματοποιηθούν είναι:

ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
1	20.000,00	20%	4.000,00	4.000,00	16.000,00
2	20.000,00	20%	4.000,00	8.000,00	12.000,00
3	20.000,00	20%	4.000,00	12.000,00	8.000,00
4	20.000,00	20%	4.000,00	16.000,00	4.000,00
5	20.000,00	20%	4.000,00	20.000,00	-

Στην περίπτωση που το πάγιο συνεχίζει να χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία μετά την πάροδο των πέντε ετών και την ολοκλήρωση των αποσβέσεων, εμφανίζεται με την υπολειμματική αξία του 0,01€

- **ΦΘΙΝΟΥΣΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

Ένα μηχάνημα το οποίο αποκτήθηκε στην τιμή των 20.000€ και ο συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο είναι 15%, οι αποσβέσεις διενεργούνται ως ακολούθως:

Ο συντελεστής που θα εφαρμοστεί είναι 35%, διότι $15\% * 3 = 45\%$.

ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
1	20.000,00	45%	9.000,00	9.000,00	11.000,00
2	20.000,00	45%	4.950,00	13.950,00	6.050,00
3	20.000,00	45%	2.722,50	16.672,50	3.327,50
4	20.000,00	45%	1.497,38	18.169,88	1.830,13
5	20.000,00	45%	823,56	18.993,43	1.006,57
6	20.000,00	45%	452,96	19.446,39	553,61
7	20.000,00	45%	249,13	19.695,51	304,49
8	20.000,00	45%	137,02	19.832,53	167,47

Το έτος που αναπόσβεστη αξία του παγίου είναι μικρότερη από το 10% της τιμή κτήσης το πάγιο μπορεί να αποσβεστεί πλήρως. Έτσι $20.000 \cdot 10\% = 2.000$, άρα το πέμπτο έτος η επιχείρηση μπορεί να αποσβέσει πλήρως το μηχάνημα με αποσβέσεις 1.830,13€

3.2.5 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για τον λογαριασμό 16.00 Υπεραξία της επιχείρησης¹⁸ οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε εφ' άπαξ είτε μοιράζονται ισόποσα στο πολύ πέντε συνεχόμενες χρήσεις.

Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (λογαριασμός 16.01) αποσβένονται ισόποσα στα χρόνια της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, ενώ όταν έχουν προστατευμένη περιορισμένη διάρκεια από το νόμο αποσβένονται ισόποσα μέσα σε αυτό τον χρόνο.

Τα δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων (λογαριασμός 16.04) και τα λοιπά δικαιώματα (λογαριασμός 16.05) αποσβένονται στο χρόνο που καθορίζεται ότι θα χρησιμοποιηθεί με ετήσιες ισόποσες αποσβέσεις.

Στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10-16.19) οι αποσβέσεις διενεργούνται είτε εξ' ολοκλήρου το χρόνο της χρησιμοποίησής τους είτε σε πέντε χρήσεις με ισόποσες αποσβέσεις. Εξαιρούνται τα έξοδα μεταλλευτικών ερευνών (λογ. 6.11) που αποσβένονται είτε ολικά μέσα σε μια από τις τέσσερις επόμενες χρήσεις είτε τμηματικά σε αυτές τις χρήσεις, τα έξοδα επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (λογ. 16.12) εκπίπτουν την χρήση που πραγματοποιούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, ενώ αν αφορούν τον πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται ισόποσα σε τρία χρόνια.

3.3 1^η ΟΜΑΔΑ- ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

¹⁸ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.53

Στο πάγιο Ενεργητικό¹⁹ περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, αλλά και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Η ομάδα αυτή υποδιαιρείται στις εξής κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

Ενσώματα πάγια στοιχεία (λογ.10-15)

Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία (λογ.16.00-16.09)

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογ.16.10-16.90)

Συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις (λογ. 18.00-18.01)

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (18.02-18.16).

ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

Οποιαδήποτε έκταση γης ανήκει στην κυριότητα της οικονομικής μονάδας καταχωρείται σε αυτό τον λογαριασμό. Εκτάσεις όπως οικόπεδα, γήπεδα, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, φυτείες, κ.α. Οι εδαφικές εκτάσεις χωρίζονται σε αυτές που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, τα αγροτεμάχια κ.α., και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και γι' αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα, όπως τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους υπο-λογαριασμούς του 10 καταχωρώντας σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους που αφορά είτε την αξία αγοράς είτε την εκτίμηση της αξίας αν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος είτε την αξία η οποία προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως. Τα έξοδα που αφορούν την απόκτηση των εδαφικών εκτάσεων όπως φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

¹⁹ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ. 291

10.00 Γήπεδα- Οικόπεδα

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι εκτάσεις γης που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και στις οποίες έχουν ανεγερθεί ή κατασκευαστεί κτίρια ή άλλες εγκαταστάσεις τα οποία εξυπηρετούν τους σκοπούς της επιχείρησης. Έξοδα που αυξάνουν την αξία τους όπως εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις (εργασίες που δεν φθείρονται) καταχωρούνται σε αυτόν τον λογαριασμό.

Τα γήπεδα-οικόπεδα είναι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για αυτό το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Σε περιπτώσεις όμως που υπάρχει κίνδυνος να απαξιωθούν οικονομικά ή να υποτιμηθούν προβλέπεται ο σχηματισμός πρόβλεψης η οποία καταχωρείται. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη η οποία πιστώνει το λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

10.01 Ορυχεία

10.02 Μεταλλεία

10.03 Λατομεία

Στους λογαριασμούς 10.01 «ορυχεία», 10.02 «μεταλλεία» και 10.03 «λατομεία» παρακολουθούνται οι ιδιόκτητες εκτάσεις γης, από τις οποίες, με κατάλληλα τεχνικά μέσα, αντλείται ο υπόγειος ή επιφανειακός φυσικός πλούτος τους.

Οι λογαριασμοί αυτοί δημιουργούνται και καταχωρείται σε αυτούς:

1. η αξία κτήσης τους είτε αγοράστηκαν από την οικονομική μονάδα είτε αποκτήθηκαν με οποιοδήποτε άλλο νόμιμο τρόπο (όπως εισφορά σε είδος) και τους ανήκουν κατά πλήρη κυριότητα, τα οποία είναι ήδη χαρακτηρισμένα ως

- ορυχεία, μεταλλεία ή λατομεία και έχουν την σχετική άδεια από την αρμόδια αρχή.
2. με μεταφορά από τους αντίστοιχους λογαριασμούς, η αξία κτήσης γηπέδων – οικοπέδων που ήταν στην κυριότητα της οικονομικής μονάδας και χαρακτηρίστηκαν μεταγενέστερα ως ορυχεία, μεταλλεία ή λατομεία από την αρμόδια αρχή με έκδοση σχετικής άδειας εκμετάλλευσής τους. Η μεταφορά της αξίας τους γίνεται σε αυτό το λογαριασμό τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.
 3. με μεταφορά από τους λογαριασμούς 10.11,10.12 και 10.13 (στους οποίους είχε καταχωρηθεί η αξία κτήσης των ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων αντίστοιχα αλλά ήταν εκτός εκμετάλλευσης), η αξία κτήσης τους από τη στιγμή που αρχίζει η εκμετάλλευσή τους.

Έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου, μεταλλείου ή λατομείου παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τη σχετική νομοθεσία.

Όσα ορίζονται για τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία ισχύουν και για τις πετρελαιοπηγές, τις πηγές φυσικών αερίων, ιαματικών νερών κλπ.

16.04 Αγροί

16.05 Φυτείες

16.06 Δάση

Οι λογαριασμοί 10.04 «αγροί», 10.05 «φυτείες» και 10.06 «δάση» χρεώνονται με την αξία κτήσης των εκτάσεων γης που είτε καλλιεργούνται από την οικονομική μονάδα είτε εκμεταλλεύονται από αυτή με οποιοδήποτε άλλο φυσικό τρόπο.

Οι λογαριασμοί 10.10 ως 10.16 χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την παρακολούθηση των αντίστοιχων εδαφικών εκτάσεων που ανήκουν πλήρως στην κυριότητά της αλλά δεν χρησιμοποιούνται από αυτή για

την εξυπηρέτηση των αναγκών της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητάς της ούτε και για τις παρεπόμενες ασχολίες της.

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

Στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των αποσβεσμένων εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται αντίστοιχα η αξία των αποσβεσμένων Ορυχείων, μεταλλείων κλπ. Οι λογαριασμοί 10.99.00, 10.99.04, 10.99.10 και 10.99.14 δεν χρησιμοποιούνται αφού αναφέρονται σε οικόπεδα και αγρούς που εκμεταλλεύονται ή μη από την οικονομική μονάδα τα οποία δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις.

ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

Στο λογαριασμό αυτό και τους υπο-λογαριασμούς του καταχωρούνται:

1. η αξία κτήσης είτε πρόκειται για κόστος αγοράς, είτε η εκτίμηση όταν πρόκειται για εισφορά σε είδος ή για συγχώνευση,
2. για ιδιοκατασκευές καταχωρείται το κόστος κατασκευής το οποίο προκύπτει και μεταφέρεται από τον λογαριασμό 15.01 «κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα υπό εκτέλεση».

Φυσικά η αξία κτήσης προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την κτήση των κτιρίων και των λοιπών εγκαταστάσεων (όπως φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Όταν κατεδαφίζεται κτίριο, το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών

11.02 Λοιπά τεχνικά έργα

11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων

Όσα κτίρια κατασκευασμένα με δομικά υλικά ανήκουν στην οικονομική μονάδα και εξυπηρετούν τις δραστηριότητές της καταχωρείται η αξία τους λογαριασμούς 11.00. Κτίρια όπως κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες κλπ. Στους αντίστοιχους λογαριασμούς καταχωρούνται και οι πρόσθετες εγκαταστάσεις των κτιρίων όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες συνδέονται με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους δεν γίνεται να πραγματοποιηθεί εύκολα, χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Οι τεχνικές κατασκευές που τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον μόνιμα, για να εξυπηρετήσουν τις μεταφορές των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας καταχωρούνται στον λογαριασμό 11.01. τέτοια έργα μπορεί να είναι δρόμοι, λιμάνια, λίμνες, φράγματα, γέφυρες, αεροδρόμια, κ.α. Ενώ άλλα τεχνικά έργα που δεν εξυπηρετούν τις μεταφορές αλλά άλλους σκοπούς της επιχείρησης καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.02.

Ο λογαριασμός 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» χρησιμοποιείται για την καταχώρηση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την διαμόρφωση γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, με τις εξής δύο βασικές προϋποθέσεις:

α) οι δαπάνες αυτές δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και

β) οι διαμορφώσεις αυτές υπόκεινται σε φθορά και γι' αυτό να αποσβένονται.

11.07 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων

11.08 Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων

11.09 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων

11.10 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων

Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρείται αντίστοιχα το κόστος για την ανέγερση, διαμόρφωση, βελτίωση ή προσθήκη όσων προαναφέρθηκαν αλλά γίνονται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε κυριότητα τρίτων και η οικονομική μονάδα το δικαίωμα χρήσης τους για συγκεκριμένο χρόνο.

Τα κτίρια, τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα σε ακίνητα τρίτων, αλλά και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με τον καθορισμένο χρόνο της συμβατικής χρησιμοποιήσεώς τους, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο χρησιμοποιήσεώς τους δε θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται στα ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία.

11.14 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως

11.15 Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως

11.16 Λοιπά τεχνικά έργα εκτός εκμεταλλεύσεως

11.17 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως

11.21 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

11.22 Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

11.23 Λοιπά τεχνικά έργα σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

11.24 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν όπως οι προηγούμενοι και καταχωρούνται σε αυτούς τα έξοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα για κτίρια και εγκαταστάσεις αυτών και τεχνικά έργα, είτε γίνονται σε ιδιόκτητα ακίνητα είτε σε ακίνητα τρίτων αλλά δεν εξυπηρετούν τις παραγωγικές ανάγκες της κύριας δραστηριότητάς της ούτε τις παρεπόμενες ασχολίες της.

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 12, από τον 12.00 ως τον 12.09 καταχωρούνται με σειρά τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις, τα φορητά εργαλεία χειρός, εργαλεία, καλούπια – ιδιοσυσκευές, μηχανολογικά όργανα, λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, μηχανήματα σε ακίνητα τρίτων, τεχνικές εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός σε ακίνητα τρίτων. Ενώ στους λογαριασμούς 12.10 ως 12.19 τα αντίστοιχα μηχανήματα και εργαλεία τα οποία είναι στην κατοχή της οικονομικής μονάδας αλλά δεν χρησιμοποιούνται από αυτή για τις ανάγκες της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

Η αξία κτήσεως προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά. Ενώ η αποσβεσμένη αξία τους καταχωρείται στον δευτεροβάθμιο 12.99 και αναλύεται αντίστοιχα όπως παραπάνω. Σε περίπτωση καταστροφής πχ μηχανήματος το οποίο δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές».

ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Στους υπο-λογαριασμούς του 13 καταχωρείται η αξία κάθε είδους οχήματος το οποίο είναι στην κυριότητα της οικονομικής μονάδας και εξυπηρετούν τις ανάγκες για μετακινήσεις πχ προσωπικού ή για μεταφορές πχ εμπορευμάτων, α' υλών κλπ, είτε γίνονται μέσα στο χώρο της εκμετάλλευσης είτε έξω από αυτή. Τα οχήματα αυτά μπορεί να είναι αυτοκίνητα, φορτηγά ή λεωφορεία αλλά και σιδηροδρομικά οχήματα, πλωτά ή εναέρια μέσα κλπ.

ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

14.00 Έπιπλα

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλα τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εύκολο να αποχωριστούν από το κτίριο, και καλύπτουν τις ανάγκες, κατά κύριο λόγο, που προσωπικού της οικονομικής μονάδας. Οι υπο-λογαριασμοί αυτού αναλύονται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης και παρακολουθούν αντικείμενα όπως γραφεία, καρέκλες κλπ.

14.01 Σκεύη

Στο λογαριασμό «σκεύη» παρακολουθούνται όλα τα είδη που καλύπτουν τις ανάγκες εστίασεως (κυλικεία, εστιατόρια, κ.α.) της επιχείρησης, όπως ψύκτες νερού, ηλεκτρικοί φούρνοι, ψυγεία, σκεύη κουζίνας κλπ.

14.02 Μηχανές γραφείων

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση κάθε είδους μηχανικής μηχανής γραφείου, όπως γραφομηχανές, αριθμομηχανές κ.α.

14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα

Κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που προορίζονται για να καλύψουν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται σε αυτό το λογαριασμό. Τέτοια μηχανήματα μπορεί να είναι ηλεκτρονικές οθόνες, διατρητικές μηχανές, κ.α.

14.04 Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς

Όσα μέσα εξυπηρετούν αυτές τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας αλλά έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος καταχωρούνται σε αυτό το λογαριασμό, και αποσβένονται κανονικά σύμφωνα με τα όσα έχουν προαναφερθεί.

14.05 Επιστημονικά όργανα

Στους υπο-λογαριασμούς αυτού του λογαριασμού καταχωρούνται όλα τα φορητά μέσα που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες της επιχείρησης σε μετρήσεις, αναλύσεις και δοκιμές πάνω σε δυνάμεις, διάφορες μορφές ενέργειας και υλικά. Τέτοια όργανα και μέσα μπορεί να είναι ζυγοί ακριβείας, μετρητές ατμοχώρας υλικού σε κρούσεις, αποστακτήρες, αντιδραστήρες, συσκευές δημιουργίας κενού, κ.α.

14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση

Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται ιδίως από γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες οι οποίες έχουν ζώα που προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, όπως άλογα, βόδια για το όργωμα ή μεταφορές ή αγελάδες για το γάλα κλπ.

14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

Σε αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται όλα τα φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνίας της επιχείρησης όπως τηλεφωνικές συσκευές, συσκευές τέλεξ, τηλεφωνικά κέντρα, κ.α.

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ποσά τα οποία διαθέτει η οικονομική μονάδα για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων αλλά και ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά τέτοιων στοιχείων παρακολουθούνται στους υπο-λογαριασμούς του 15.

Στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα ιδιο-κατασκευάζει τα πάγια στοιχεία με ίδια μέσα, τότε το κόστος τους παρακολουθείται και προσδιορίζεται είτε στην ομάδα 9 με τους λογαριασμούς παραγωγής, είτε υπολογίζεται εξωλογιστικά αν η επιχείρηση δεν εφαρμόζει το σύστημα αναλυτικής λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό το κόστος χρεώνεται στους υπο-λογαριασμούς του 15 με πίστωση των αντίστοιχων υπο-λογαριασμών του 78.

Αν η ολοκλήρωση της κατασκευής του πάγιου γίνει μέσα στη χρήση την οποία ξεκίνησε τότε το κόστος κατασκευής μπορεί να καταχωρηθεί κατευθείαν στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων. Αν όμως η κατασκευή διαρκέσει πάνω από ένα έτος, τότε οι υπο-λογαριασμοί του 15 συνεχίζουν να χρεώνονται και να προσαυξάνονται με το κόστος κάθε χρήσης, έως την ολοκλήρωσή του και τότε το συνολικό κόστος κατασκευής του πάγιου μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων.

Στην περίπτωση που το πάγιο κατασκευάζεται από τρίτους με υλικά όμως που τους χορηγεί η επιχείρηση, τότε το κόστος προσδιορίζεται από την χρέωση στους υπο-λογαριασμούς του 15 της αξίας των υλικών που η οικονομική μονάδα αγοράζει για αυτό τον σκοπό και την αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Αν τα υλικά που προορίζονται για την κατασκευή του πάγιου έχουν καταχωρηθεί στην ομάδα 2, τότε πριν παραδοθούν στους τρίτους η αξία τους καταχωρείται πρώτα στη χρέωση των υπο-λογαριασμών του 15 με πίστωση των αντίστοιχων υπο-λογαριασμών του 78.

15.09 Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

Οι προκαταβολές που δίνει η οικονομική μονάδα για πάγια στοιχεία είτε σε κατασκευαστές είτε σε προμηθευτές υλικών για την κατασκευή είτε σε προμηθευτές έτοιμων πάγιων στοιχείων καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού αυτού. Μετά την έκδοση του τιμολογίου ή τον προσδιορισμό του κόστους πιστώνεται ο λογαριασμός με χρέωση είτε άλλων υπο-λογαριασμών του 15 είτε με χρέωση των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων.

Επίσης, για τις προκαταβολές παρέχεται η δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούνται και:

- στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» για αυτές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή έτοιμων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό
- στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων» για προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού.

Τα υπόλοιπα κάθε χρήσης, του λογαριασμού 15 και των υπο-λογαριασμών 32.00 και 50.08 εμφανίζονται στον Ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία ονομάζονται τα οικονομικά μεγέθη τα οποία είναι δυνατό να αποτιμηθούν χρηματικά και να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους είτε με την οικονομική μονάδα μαζί. Ανήκουν στα πάγια γιατί αποκτώνται για να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά πάνω από ένα έτος. Μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

1. τα δικαιώματα όπως πνευματική ιδιοκτησία, εμπορικά ή βιομηχανικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, κ.α.
2. τις πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως η πελατεία, η ειδίκευση στην παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών, η φήμη, έννοιες που είναι γνωστές όπως «υπεραξία» και «φήμη και πελατεία», οι οποίες προσδίδουν στην επιχείρηση μεγαλύτερη αξία.

ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί έξοδα που προορίζονται να την εξυπηρετούν για διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος όπως τα έξοδα για την ίδρυσή της αλλά και τα έξοδα για την επέκταση ή αναδιοργάνωσή της καταχωρούνται στους υπο-λογαριασμούς του 16. Επίσης καταχωρούνται έξοδα που γίνονται για έρευνα (όπως ορυχείων, μεταλλείων, κ.α.), διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών, έξοδα για την κτήση πάγιων που δεν προσαυξάνουν την αξία τους όπως φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά και αμοιβές δικηγόρων κλπ.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Στους λογαριασμούς 18.00 «συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» και 18.01 «συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις» καταχωρούνται οι μετοχές ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες εταιριών άλλης νομικής μορφής, που έχει στην κατοχή της η οικονομική μονάδα με σκοπό την άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Για τον λόγο αυτό η συμμετοχή της επιχείρησης σε αυτές τις εταιρίες θα πρέπει να υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου και η συμμετοχή της να έχει μεγαλύτερη διάρκεια από ένα έτος, δηλαδή να είναι μιας πάγιας μορφής επένδυση αν δεν ισχύουν οι δυο αυτές προϋποθέσεις τότε η συμμετοχή αυτή παρακολουθείται στα χρεόγραφα.

Οι καταχώρηση σε αυτούς τους λογαριασμούς γίνεται με την αξία κτήσης των συμμετοχών, δηλαδή το ποσό που καταβάλλεται:

1. στην εταιρία κατευθείαν όταν συγκροτείται το κεφάλαιό της
2. με την αγορά της συμμετοχής
3. αλλά και η ονομαστική αξία τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα από την νόμιμη αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της εκδότριας εταιρίας ή από κεφαλοποίησης των αποθεματικών της.

Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 «προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων». Οι συμμετοχές αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Όταν αποτιμώνται στην τρέχουσα τιμή, η τιμή αυτή θεωρείται τιμή κτήσης για την νέα χρήση. Για τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλους που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως τα οποία δεν είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, όπως τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου. Η τρέχουσα τιμή ορίζεται ως εξής:

- ✓ για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, είναι ο μέσος όρος, του τελευταίου μήνα της χρήσης, της επίσημης τιμής τους
- ✓ για τους μη εισηγμένους τίτλους

- για μετοχές ανώνυμων εταιριών, είναι η εσωτερική λογιστική αξία η οποία προκύπτει από τον τελευταίο δημοσιευμένο ισολογισμό
- για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, είναι ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης
- για τους λοιπούς τίτλους είναι η τιμή κτήσης

Στην περίπτωση που η τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης αυτή η διαφορά χρεώνεται στον λογαριασμό 64.11 «διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων». Ενώ για διαφορές από μη ανώνυμες εταιρίες η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (πλην ΑΕ) επιχειρήσεις».

Τέλος όταν ο τελευταίος δημοσιευμένος λογαριασμός στον οποίο έχει γίνει η αποτίμηση των μη εισηγμένων μετοχών ή συμμετοχών, δεν έχει ελεγχθεί από λογιστή όπως ορίζει ο νόμος, η οικονομική μονάδα που έχει στην κατοχή της αυτές τις συμμετοχές οφείλει να το μνημονεύει στο κάτω μέρος του ισολογισμού της.

3.3.1 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Ως μακροπρόθεσμες απαιτήσεις λογίζονται οι απαιτήσεις που έχει η οικονομική μονάδα και προθεσμία για την εξόφλησή τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις όπως απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά εταίρων, γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμα, οφειλόμενο κεφάλαιο, κλπ, απαιτήσεις που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18.02-18.14. Στην περίπτωση που κάποια απαίτηση από μακροπρόθεσμη, την κατάρτιση του ισολογισμού καταστεί βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς. Αντίστοιχα όταν κάποια απαίτηση γίνει επισφαλής μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της 3^{ης} ομάδας, των επισφαλών απαιτήσεων.

Ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται εκείνες που:

- υπάρχει σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής, δηλαδή μητρική έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου, άμεσα ή έμμεσα, της θυγατρικής,
- όταν μπορεί να διορίζει ή να παύει τα μέλη των οργάνων της θυγατρικής και
- όταν ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε αυτή, δηλαδή κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, πάνω από το 20% του κεφαλαίου της και ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της θυγατρικής.

3.4 2^η ΟΜΑΔΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Αποθέματα²⁰ είναι τα υλικά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, και

- ∅ προορίζονται να πωληθούν σύμφωνα με την συνηθισμένη πορεία των εργασιών της
- ∅ είναι στη διαδικασία της παραγωγής και θα πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή έτοιμων προϊόντων
- ∅ θα αναλωθούν για να παραχθούν έτοιμα προϊόντα ή για την παροχή υπηρεσιών
- ∅ θα αναλωθούν για την συντήρηση, επισκευή ή την καλή λειτουργία αλλά και ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
- ∅ θα χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των παραγόμενων προϊόντων ή εμπορευμάτων.

Έτσι οι υπο-λογαριασμοί που ανήκουν στην 2^η ομάδα είναι (20) εμπορεύματα, (21) προϊόντα έτοιμα και ημιτελή, (22) υποπροϊόντα και υπολείμματα, (23) παραγωγή σε εξέλιξη, (24) α' και βοηθητικές ύλες, (25) αναλώσιμα υλικά, (26) ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων και (28) είδη συσκευασίας. Τα αποθέματα που παρακολουθούνται σε αυτούς τους λογαριασμούς μπορούν να προέρχονται από:

- αγορά
- την απογραφή

²⁰ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.333

- ιδιοπαραγωγή
- εισφορά σε είδος
- δωρεά
- πιο σπάνια από ανταλλαγή.

Οι αγορές των αποθεμάτων παρακολουθούνται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, αλλά υποχρεωτικά πρέπει να διαχωρίζονται ανά είδος καθώς και από τα αρχικά και τελικά αποθέματα. Η καταχώρηση των αγορών των αποθεμάτων γίνεται στους οικείους υπο-λογαριασμούς με την τιμή κτήσης τους, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Η τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο, αφού μειωθούν οι εκπτώσεις. Ο Φ.Π.Α. δεν βαρύνει τα αποθέματα αλλά καταχωρείται ξεχωριστά με σκοπό να συμψηφιστεί με τον Φ.Π.Α. των πωλήσεων της οικονομικής μονάδας και η διαφορά να αποδοθεί στο δημόσιο. Ενώ τα ειδικά έξοδα, όπως οι δασμοί εισαγωγής, τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών καταχωρούνται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Στην περίπτωση που καταχωρηθούν σε λογαριασμό των εξόδων μεταφέρονται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων όπως επίσης μεταφέρονται και τα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στους υπο-λογαριασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

3.4.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Αποθέματα²¹ που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται κατά είδος στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Αποθέματα (πλην των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων) που προέρχονται από προϊόντα (έτοιμα ή σε κάποια φάση παραγωγής) της οικονομικής μονάδας αποτιμώνται κατά είδος στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή του ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

²¹ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.342

Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην τιμή που πιθανόν θα πωληθούν αφού αφαιρεθούν τα άμεσα έξοδα που αναμένονται να γίνουν για την πώληση. Με τον ίδιο τρόπο αποτιμώνται και τα υποπροϊόντα που προορίζονται για πώληση, ενώ αυτά που θα χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα αποτιμώνται στην τιμή που θα αγοράζονταν τα συγκεκριμένα είτε άλλα ισοδύναμης αξίας.

Για εμπορεύματα²² που χάνουν την αξία τους και αχρηστεύονται (λόγο παρέλευσης της μόδας), τα οποία ονομάζονται απαξιωθέντα εμπορεύματα, αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους μειωμένη από τα έξοδα πώλησης. Στην περίπτωση που αχρηστεύονται πλήρως τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς όμως αξία.

Όσες επιχειρήσεις εφαρμόζουν το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης μπορούν να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, αρκεί οι τυχόν αποκλίσεις μεταξύ αυτού και του ιστορικού κόστους να επιμεριστούν στα πωλημένα και τα απώλητα αποθέματα.

3.4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΗΣ

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέση σταθμική τιμή κτήσης υπολογίζεται σύμφωνα με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος έναρξης χρήσης + αξία αγορών της χρήσης στην τιμή αγοράς

Ποσότητα αποθέματος έναρξης χρήσης + ποσότητα που αγοράστηκε στη χρήση

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Ή ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Με τη μέθοδο αυτή έπεται από κάθε εισαγωγή αποθεμάτων υπολογίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου σύμφωνα με τον εξής τύπο:

²²

Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.86

Αξία προηγούμενου υπόλοιπου + αξία της νέας αγοράς στην τιμή κτήσης

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα της νέας αγοράς

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ F.I.F.O. (Firstin – firstout) – ΠΡΩΤΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι το απόθεμα που εξάγεται πρώτο είναι αυτό που εισήχθη πρώτο στην αποθήκη έτσι στην απογραφή τα αποθέματα αποτιμώνται σύμφωνα με τις τιμές των τελευταίων αγορών της χρήσης.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ L.I.F.O. (Lastin – firstout) – ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΠΡΩΤΗ ΕΞΑΓΩΓΗ

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι το απόθεμα που εξάγεται πρώτο είναι αυτό που εισήχθη τελευταίο στην αποθήκη, έτσι τα αποθέματα στη απογραφή τέλους αποτιμώνται σύμφωνα με τις πρώτες αγορές της χρήσης.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ

Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσης χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, την ελάχιστη ποσότητα που κρίνεται από την οικονομική μονάδα ως αναγκαία για την ομαλή λειτουργία της συνήθους δραστηριότητάς της και την ποσότητα που θα εξυπηρετήσει μελλοντικές της πωλήσεις. Η πρώτη ποσότητα, το βασικό απόθεμα, αποτιμάται στην αξία κτήσης του ενώ η δεύτερη ποσότητα εκάποια από τις παραπάνω μεθόδους. Αν η κατά είδος ποσότητα από χρήση σε χρήση δεν διαφοροποιείται σημαντικά τότε η επιχείρηση μπορεί να την αποτιμά στην τιμή κτήσης αφού θεωρείται ως βασικό απόθεμα.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατά είδος αλλά και κατά συγκεκριμένη αγορά, έτσι η κάθε πατίδα αγοράς ή παραγωγής παρακολουθείται ξεχωριστά και η αποτίμηση αυτών που μένουν στην απογραφή τέλους χρήσης γίνεται στην τιμή κτήσης.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η οικονομική μονάδα οφείλει να προσδιορίζει με πάγιο τρόπο την τιμή κτήσης με κάποια από τις παραδεγμένες μεθόδους, ενώ στην περίπτωση που επιθυμεί να αλλάξει μέθοδο(αλλαγή συνθηκών ή σοβαρή αιτία) οφείλει να το δηλώνει στις οικονομικές καταστάσεις, εναποθέτοντας τόσο τους λόγους που την οδήγησαν στην αλλαγή αλλά και την επίδραση αυτής της αλλαγής στην διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ

Ως τρέχουσα τιμή αγοράς ορίζεται η τιμή που θα μπορούσε η οικονομική μονάδα να προμηθευτεί το συγκεκριμένο αγαθό κάτω από κανονικές συνθήκες (από την συνήθη αγορά με τους συνήθεις όρους), την ημέρα που πραγματοποιείται η σύνταξη της απογραφής. Στον προσδιορισμό της τρέχουσας τιμής συνυπολογίζονται όλα τα στοιχεία του κόστους κτήσης ενώ δεν λαμβάνονται υπ' όψη γεγονότα που προκαλούν περιπτωσιακές και προσωρινές διακυμάνσεις των τιμών.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η αξία που υπολογίζεται ότι θα πωληθεί το απόθεμα κάτω από ομαλές συνθήκες προσαναυξημένη με τα έξοδα που υπολογίζονται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση αυτή.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Το ιστορικό κόστος παραγωγής είναι η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για την παραγωγή των αγαθών ώστε να φθάσουν στην κατάσταση που βρίσκονται στην απογραφή, δαπάνες για:

- i. Την τιμή κτήσης ή το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και των λοιπών υλικών που χρειάζονται για την παραγωγή των αγαθών
- ii. Τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, και

iii. Τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής, δηλαδή το κόστος κατεργασίας.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής προσδιορίζεται με μια από τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης.

3.4.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Συμπαράγωγα προϊόντα ονομάζονται αυτά που κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας παράγονται από την επεξεργασία της ίδιας πρώτης ύλης. Στα συμπαράγωγα προϊόντα το κόστος παραγωγής είναι ενιαίο και επιμερίζεται σε αυτά σύμφωνα με την αξία των καθαρών πωλήσεων, αφού μειωθεί από αυτά η αξία που αποτιμώνται τα πιθανά υποπροϊόντα και υπολείμματα.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Τα προϊόντα που διαφέρουν από τα κανονικά και θα πωληθούν σε χαμηλότερη τιμή από την κανονική, λόγω ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής ονομάζονται ελαττωματικά και αποτιμώνται ως εξής:

- Όταν το ελαττωματικό προϊόν θα πωληθεί ως έχει σε χαμηλότερη τιμή αποτιμάται στην πιθανή τιμή πώλησής του
- Όταν το ελαττωματικό προϊόν θα πωληθεί ως έχει αλλά με μικρή έκπτωση αποτιμάται όπως και το κανονικό προϊόν
- Όταν το ελαττωματικό προϊόν δεν μπορεί να πωληθεί με το ελάττωμά του και πρέπει να υποστεί περεταίρω επεξεργασία αποτιμάται στο συνολικό κόστος παραγωγής του
- Όταν το ελαττωματικό προϊόν δεν μπορεί να πωληθεί αλλά θα ξανά χρησιμοποιηθεί στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτη ύλη αποτιμάται στην τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά.

3.4.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΧΡΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Έστω η επιχείρηση ΚΑΠΠΑ που εμπορεύεται ενδύματα κατά τη διάρκεια της χρήσης του 2011 πραγματοποίησε τις ακόλουθες κινήσεις στο Α εμπόρευμα:

ΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ Α ΑΠΟ 01/01/2011-31/12/2011				
ΚΙΝΗΣΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	01/01/11	500	20,00	10.000,00
ΑΓΟΡΑ	28/01/11	100	21,00	2.100,00
ΑΓΟΡΑ	25/02/11	150	19,00	2.850,00
ΠΩΛΗΣΗ	01/03/11	50	28,00	1.400,00
ΑΓΟΡΑ	01/07/11	10	22,00	220,00
ΠΩΛΗΣΗ	02/09/11	200	29,00	5.800,00
ΑΓΟΡΑ	10/10/11	50	21,00	1.050,00
ΠΩΛΗΣΗ	31/12/11	100	28,00	2.800,00
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	31/12/2011	460	21*	9.660,00

Αν στο τέλος της χρήσης η ισχύουσα τρέχουσα τιμή αγοράς του συγκεκριμένου εμπορεύματος ήταν 21,00€ η αποτίμηση του με την χρήση διαφορετικών μεθόδων εύρεσης της τιμής κτήσης είναι:

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέση σταθμική τιμή κτήσης του εμπορεύματος είναι:

$$\frac{10.000 + 2.100 + 2.850 + 220 + 1.050}{500 + 100 + 150 + 10 + 50} = \frac{16.220,00}{810} = 20,02$$

Για την αποτίμηση του εμπορεύματος θα ληφθεί υπ' όψιν η χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τρέχουσας αξίας και της τιμής κτήσης του τελικού αποθέματος, δηλαδή 20,02€ αφού η τρέχουσα τιμή ήταν 21€ Έτσι η αποτίμηση του τελικού αποθέματος είναι:

$$460 \text{ μονάδες} * 20,02 = 9.209,20 \text{ €}$$

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

ΚΙΝΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ Α ΑΠΟ 01/01/2011-31/12/2011

					ΥΠΟΛΟΙΠΑ		
ΚΙΝΗΣΗ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ	ΜΟΝΑΔΕΣ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	01/01/11	500	20,00	10.000,00	500	20,00	10.000,00
ΑΓΟΡΑ	28/01/11	100	21,00	2.100,00	600	20,17	12.100,00
ΑΓΟΡΑ	25/02/11	150	19,00	2.850,00	750	19,93	14.950,00
ΠΩΛΗΣΗ	01/03/11	50	19,93	996,50	700	19,93	13.951,00
ΑΓΟΡΑ	01/07/11	10	22,00	220,00	710	19,96	14.171,00
ΠΩΛΗΣΗ	02/09/11	200	19,96	3.992,00	510	19,96	10.179,60
ΑΓΟΡΑ	10/10/11	50	21,00	1.050,00	560	20,05	11.229,60
ΠΩΛΗΣΗ	31/12/11	100	20,05	2.005,00	460	20,05	9.223,00

Έτσι με τη μέθοδο των διαδοχικών υπολοίπων, όπου το υπόλοιπο υπολογίζεται μετά από κάθε εισαγωγή και η αξία των πωλήσεων προκύπτει από την τιμή κτήσης, η αξία του τελικού αποθέματος είναι:

- Τιμή κτήσης: 460 μονάδες * 20,05 = 9.223,00
- Τρέχουσα τιμή αγοράς: 460 μονάδες * 21 = 9.660,00

Τελικά το τελικό απόθεμα αποτιμάται στην χαμηλότερη τιμή, δηλαδή αυτής της τιμής κτήσης.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ F.I.F.O.

Με τη συγκεκριμένη μέθοδο θεωρείται ότι τα αποθέματα τέλους προέρχονται από τις τελευταίες αγορές, η αξία κτήσης του τελικού αποθέματος με την μέθοδο αυτή είναι:

ΑΓΟΡΑ	10/10/11	50	21,00	1.050,00
ΑΓΟΡΑ	01/07/11	10	22,00	220,00
ΑΓΟΡΑ	25/02/11	150	19,00	2.850,00

ΑΓΟΡΑ	28/01/11	100	21,00	2.100,00
ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ	01/01/11	150	20,00	3.000,00
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ		460		9.220,00

Αυτή είναι και η αξία με την οποία θα αποτιμηθεί το τελικό απόθεμα αφού είναι χαμηλότερη από την αξία της τρέχουσας τιμής του αποθέματος.

Ø ΜΕΘΟΔΟΣ L.I.F.O.

Με τη συγκεκριμένη μέθοδο θεωρείται ότι τα αποθέματα τέλους προέρχονται από την απογραφή και τις πρώτες αγορές της χρήσης, κατά συνέπεια στο παράδειγμα το τελικό απόθεμα (450 μονάδες) προέρχεται από το αρχικό απόθεμα και υπολογίζεται:

$$460 \text{ μονάδες} * 20,00 = 9.200,00\text{€}$$

Αξία που θα ισχύσει στην απογραφή και αποτίμηση του αποθέματος αφού είναι χαμηλότερη από αυτή της τρέχουσας αγοράς.

3.5 3^η ΟΜΑΔΑ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Στην 3^η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Ως βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις²³ είναι οι απαιτήσεις που έχει η οικονομική μονάδα μέσα στο επόμενο έτος κλεισίματος του ισολογισμού. Διαθέσιμα είναι τα μετρητά και άλλες αξίες ή απαιτήσεις, οι οποίες είναι δυνατό να ρευστοποιηθούν άμεσα και με ασφάλεια. Μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως χρήμα σε οποιαδήποτε στιγμή

30 ΠΕΛΑΤΕΣ

Στο λογαριασμό των πελατών, η οικονομική μονάδα, καταχωρεί και παρακολουθεί τις απαιτήσεις που έχει από τους πελάτες της από την πώληση των

²³ Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.501

εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών της. Για λόγους ενιαίας παρακολούθησης η επιχείρηση καταχωρεί σε αυτόν τον λογαριασμό και υποχρεώσεις που έχει αυτή προς τους πελάτες της, πχ λόγο προκαταβολών.

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

Στο λογαριασμό 31 καταχωρούνται οι απαιτήσεις που έχει η οικονομική μονάδα από τρίτους, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων εις διαταγήν. Ο λογαριασμός θα πρέπει να αναλύεται με τέτοιο τρόπο που να γίνεται διαχωρισμός των γραμματίων σε ευρώ και γραμματίων σε Ξένο νόμισμα.

Ο εντοκισμός²⁴ των γραμματίων εισπρακτέων δεν είναι υποχρεωτικός, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζεται και στις επόμενες. Επίσης δεν επιτρέπεται να γίνεται μόνο σε ορισμένα γραμμάτια.

- ▼ Στην περίπτωση που οι τόκοι διαχωρίζονται από τα έσοδα από πωλήσεις τότε χρεώνεται οι υπο-λογαριασμοί του 31.00 «Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο» και πιστώνονται οι Πωλήσεις και είτε ο λογαριασμός 76.02 «Δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» για τόκους που αφορούν την χρήση, είτε ο λογαριασμός 31.06 «Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» για τόκους που είναι έσοδα επόμενης χρήσης. Στο τέλος κάθε χρήσεως, οι τόκοι των γραμματίων που έληξαν μέσα στη χρήση αυτή (γραμμάτια που εκδόθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις), καθώς και οι τόκοι των λοιπών γραμματίων (γραμμάτια που εκδόθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και λήγουν μετά το τέλος της χρήσεως), που αναλογούν στη χρονική περίοδο μέχρι τη λήξη της χρήσεως αυτής, μεταφέρονται από τον λογαριασμό 31.06 κατά περίπτωση, στο λογαριασμό 76.02.
- ▼ Όταν οι τόκοι δεν διαχωρίζονται αλλά περιλαμβάνονται στο τίμημα των πωλήσεων, τότε:
 - Ø Η δεν γίνεται εγγραφή διαχωρισμού των μη δεδουλευμένων τόκων

²⁴

Κοντάκος Γ. Αρ., (2001), Γενική Λογιστική, Εκδόσεις ΈΛΛΗΝ, σελ. 218

- Ø Η στο τέλος της χρήσης γίνεται εντοκισμός των άληκτων γραμματίων (με βάση το τραπεζικό επιτόκιο προεξοφλήσεως που ισχύει κατά την χρονολογία αυτή, προσαυξημένο κατά την τραπεζική προμήθεια) και χρεώνεται λογαριασμός των πωλήσεων πχ 70.97 «Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων». Ο εντοκισμός γίνεται για την χρονική περίοδο από την ημερομηνία κλεισίματος της χρήσης μέχρι την ημερομηνία που λήγει το γραμμάτιο. Στην περίπτωση που ο εκτοκισμός των άληκτων γραμματίων κατά κατηγορίες εσόδων (λογαριασμών 70, 71, 72 και 73) είναι αδύνατος ή δυσχερής, η κατανομή των μη δουλευμένων τόκων στις επιμέρους αυτές κατηγορίες γίνεται με βάση κριτήρια που επιλέγονται από την οικονομική μονάδα (π.χ. ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που διακανονίζονται με γραμμάτια).

3.2 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

Οι υπο-λογαριασμοί του 32 χρησιμοποιούνται προσωρινά για αγορές της οικονομικής μονάδας από το εξωτερικό. Η αξία κτήσης²⁵ των αγαθών, που καταχωρείται στο λογαριασμό, για τα αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό είναι η πραγματική συναλλαγματική αξία που υπολογίζεται από την Τράπεζα με την ισοτιμία που ισχύει την ημέρα του διακανονισμού. Με την ολοκλήρωση της εισαγωγής χρεώνονται οι ανάλογοι λογαριασμοί είτε των πάγιων είτε των κυκλοφορούντων αγαθών.

3.5.1 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Οι απαιτήσεις²⁶ της οικονομικής μονάδας που πρέπει να εισπραχθούν μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης που συντάσσεται ο Ισολογισμός ονομάζονται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, και καταχωρούνται στην 3^η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ.. Ως

²⁵ Φλώρος Αρ., (2003), Λογιστική και Πρακτική αντιμετώπιση του ΦΠΑ, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.159

²⁶ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.100

βραχυπρόθεσμες θεωρούνται και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που πρέπει να εισπραχθούν στο προαναφερθέν χρονικό διάστημα.

Οι απαιτήσεις, ανάλογα με την φερεγγυότητα των οφειλετών, μπορούν να διαχωριστούν σε:

Ασφαλούς είσπραξης είναι οι απαιτήσεις οι οποίες το χρόνο που συντάσσεται η απογραφή είναι σίγουρο ότι θα εισπραχθούν ολόκληρες.

Επισφαλείς είναι οι απαιτήσεις για τις οποίες υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις ότι οι οφειλέτες δεν θα αποπληρώσουν το συνολικό ποσό της οφειλής. Γεγονότα που μπορεί να οδηγήσουν την οικονομική μονάδα να χαρακτηρίσει τις οφειλές ως επισφαλείς είναι η μεγάλη καθυστέρηση πληρωμών του οφειλέτη, οι διαμαρτύρηση συναλλαγματικών του, οι ζημιογόνες χρήσεις, κλπ.

Ανεπίδεκτες είσπραξης κρίνονται οι απαιτήσεις που θεωρούνται ότι το ποσό της οφειλής δεν θα αποπληρωθεί όλο, βασισμένο σε γεγονότα, όπως η πτώχευση ή ο θάνατος του οφειλέτη που δεν αφήνει καθόλου περιουσία, κλπ, και μετά την άσκηση όλων των ένδικων μέσων δεν υπήρξε κανένα αποτέλεσμα.

Επίδικες είναι οι απαιτήσεις για την είσπραξη των οποίων η οικονομική μονάδα καταφεύγει στο δικαστήριο, χωρίς να γνωρίζει το τελικό ποσό που θα εκδικαστεί να εισπράξει. Το ποσό της απαίτησης το οποίο τελικά δεν εισπράττεται θεωρείται ως ανεπίδεκτο είσπραξης.

3.5.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Στα υπόλοιπα των πωλήσεων επί πιστώσει²⁷, δηλαδή των απαιτήσεων, η επιχείρηση αντιμετωπίζει τον κίνδυνο να μην εισπράξει μέρος αυτών λόγω αφερεγγυότητας αυτών. Για το λόγο αυτό η επιχείρηση σχηματίζει προβλέψεις για την απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, οι οποίες εκπίπτουν φορολογικά, δηλαδή μειώνουν τα κέρδη.

²⁷

<http://www.power-tax.gr/catalognews.asp?catid=2249>

Σύμφωνα με το ισχύον φορολογικό καθεστώς²⁸, και τις αλλαγές που επέφερε ο Ν.3296/2004, ο σχηματισμός που αναγνωρίζεται για έκπτωση υπολογίζεται με ποσοστό 0,5% επί των καθαρών πωλήσεων (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού αφαιρεθούν:

Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις των πωλήσεων.

Η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς το Δημόσιο, τους Δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας.

Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Μόνο για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην τηλεφωνία (κινητή και σταθερή), αποχέτευση και ύδρευση, παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό που μπορεί να σχηματιστεί ως πρόβλεψη υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των λιανικών ή χονδρικών πωλήσεων, αφού αφαιρεθούν οι πωλήσεις προς το Δημόσιο και τον ευρύτερο τομέα.

Το ποσό που προκύπτει συναθροίζεται με το ποσό που έχει προβλεφθεί τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης, χωρίς να υπολογίζονται τα χρεωστικά υπόλοιπα του Δημοσίου.

Η πρόβλεψη αυτή σχηματίζεται για απόσβεση ανεπίδεκτων εισπραξής απαιτήσεων και καταχωρείται στο λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Στην περίπτωση που μετά την εξάντληση όλων των ένδικων μέσων σε κάποια διαχειριστική χρήση, το ποσό των επισφαλών απαιτήσεων είναι μεγαλύτερο από αυτό που ορίζει το ποσοστό πρόβλεψης, το

²⁸ Ν.3296/2004, παράγραφος 9, άρθρα 3 & 4

επιπλέον ποσό μπορεί να αποσβεστεί στην συγκεκριμένη χρήση με οριστικές εγγραφές. Αντίθετα μετά το πέρας μιας πενταετίας αν το ποσό που έχει σχηματιστεί για την πρόβλεψη των επισφαλών απαιτήσεων δεν δικαιολογείται ως επισφαλές μεταφέρεται στην επόμενη διαχειριστική χρήση για να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

Οι πελάτες που διαγράφονται από την οικονομική μονάδα και δεν τους έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα και η οφειλή τους υπερβαίνει τα 1.000€ η επιχείρηση οφείλει να το γνωστοποιεί στην Δ.Ο.Υ. συντάσσοντας μια κατάσταση για όλους αυτούς τους πελάτες, με τα πλήρη στοιχεία τους και το διαγραφέν ποσό.

3.5.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ

Στην απογραφή τα γραμμάτια εισπρακτέα²⁹ καταχωρούνται στην ονομαστική τους αξία. Πρέπει όμως να αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους γιατί οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των άληκτων γραμματίων στο τέλος της χρήσης επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα χρήσης. Η παρούσα αξία τους βρίσκεται μετά την αφαίρεση από την ονομαστική αξία των μη δεδουλευμένων τόκων, οι οποίοι καταχωρούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς. Ο διαχωρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός αν όμως γίνει σε κάποια χρήση πρέπει να γίνεται πάγια για να συμβαδίζει με την αρχή της συνέπειας.

Οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα γραμμάτια εισπρακτέα αντιμετωπίζονται ως εξής:

Όταν υπάρχει διαχωρισμός των πωλήσεων από τους τόκους των γραμματίων

Οι τόκοι για τα γραμμάτια που εκδίδονται και λήγουν εντός της ίδιας χρήσης καταχωρούνται στο λογαριασμό 76.02 «δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων».

²⁹ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.112

Για τα γραμμάτια που δεν λήγουν την ίδια χρήση με αυτή που εκδόθηκαν, οι τόκοι που αναλογούν στην ίδια χρήση καταχωρούνται στο λογαριασμό 76.02, ενώ οι τόκοι που αναλογούν στη χρονική περίοδο μετά το τέλος της χρήσης καταχωρούνται στους αντίθετους λογαριασμούς 31.06 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» και 31.13 «μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν.» αντίστοιχα.

Στο τέλος της κάθε χρήσης οι τόκοι για τα γραμμάτια, που είχαν εκδοθεί σε προηγούμενες χρήσεις, και έληξαν μέσα στη χρήση ή οι τόκοι που αναλογούν στη χρήση για γραμμάτια που λήγουν σε επόμενες χρήσεις μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 31.06 και 31.13 στο λογαριασμό 76.02.

Όταν δεν υπάρχει διαχωρισμός των τόκων και αυτοί συμπεριλαμβάνονται στο τίμημα μαζί με τα έσοδα στους λογαριασμούς της 7^{ης} ομάδας, ο διαχωρισμός τους γίνεται ως εξής:

Όταν κλείνει η χρήση και τα γραμμάτια εισπρακτέα δεν έχουν λήξει και για το χρονικό διάστημα μέχρι της λήξης τους, εκτοκίζονται με βάση το τραπεζικό επιτόκιο προεξοφλήσεως, που ισχύει την συγκεκριμένη ημερομηνία, προσαυξημένα με την τραπεζική προμήθεια.

Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι χρεώνονται στους οικείους αντίθετους λογαριασμούς της 7^{ης} ομάδας (70.97, 71.97, 72.97 και 73.97) και πιστώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί των γραμματίων εισπρακτέων (31.06 ή 31.13).

Όταν δεν μπορεί ή είναι δύσκολο να γίνει η καταχώριση των μη δεδουλευμένων τόκων στις κατηγορίες των εσόδων, η κατανομή τους γίνεται με κριτήρια που επιλέγει η οικονομική μονάδα, όπως ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που διακανονίζονται με γραμμάτια.

Στο τέλος κάθε χρήσης αν οι μη δεδουλευμένοι τόκοι που προέκυψαν από τον εκτοκισμό των άληκτων γραμματίων είναι μικρότερης αξίας από αυτούς που εμφανίζονται στους αντίθετους λογαριασμούς των γραμματίων, η διαφορά μεταφέρεται στο λογαριασμό 76.02.

3.5.4 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Τα χρεόγραφα³⁰ καταχωρούνται στους υπο-λογαριασμούς του 34 στην αξία κτήσης τους ενώ τα ειδικά έξοδα³¹ της αγοράς τους (συμβολαιογραφικά, προμήθειες χρηματιστών, κλπ) καταχωρούνται στον λογαριασμό 64.10 «προμήθειες και λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων, χωρίς να προσαυξάνουν την τιμή κτήσης τους. Αποτιμώνται³² όπως και οι συμμετοχές, δηλαδή:

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του ν. 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και χρεόγραφα τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Τρέχουσα τιμή για τις μετοχές θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης, ενώ για τα αμοιβαία κεφάλαια ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

Οι μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε άλλες εταιρικές μορφές επιχειρήσεις αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους. Τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία τους όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν είναι εισηγμένα στο Χρηματιστήριο, αποτιμώνται στην κατά είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του

³⁰ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.119

³¹ Παπαδέας Β.Π., (2006-2007), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων,σελ.286

³² Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ., άρθρο 28, παράγραφος 5

ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

3.5.5 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις, υποχρεώσεις, διαθέσιμα ή λοιπά περιουσιακά στοιχεία, οπουδήποτε και αν βρίσκονται αυτά και εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, αποτιμώνται σε ευρώ. Ξένο νόμισμα³³ πλέον νοούνται τα νομίσματα εκτός της ζώνης του ευρώ και για την μετατροπή σε ευρώ λαμβάνεται υπ' όψιν το Δελτίο αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας που δημοσιεύει κάθε μέρα η Τράπεζα της Ελλάδας και εμφανίζει τις τιμές συναλλάγματος σε ευρώ.

Η αποτίμηση γίνεται μετά την μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ, για:

Απαιτήσεις, υποχρεώσεις και διαθέσιμα την ημέρα της απογραφής με βάση την επίσημη τιμή του

Χρεόγραφα, τίτλους και στοιχεία του πάγιου Ενεργητικού, πλην μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων, με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης, αγοράς, ιδιοκατασκευής ή παραγωγής.

3.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος παρουσιάζει στα άρθρα του 31 και 105 τις δαπάνες και τα έξοδα, που επιτηδευματίες και ΑΕ-ΕΠΕ αντίστοιχα, μπορούν να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους για να προσδιοριστεί το καθαρό φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημιά. Οι επιχειρήσεις³⁴ καταχωρούν στα βιβλία τους έξοδα τα οποία είναι μεν πραγματικά αλλά δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα. Τα έξοδα που δεν

³³ Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.123

³⁴ <http://www.taxnews.info/logistik-es-diafores/>

αναγνωρίζονται θεωρούνται από τον νομοθέτη ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, δεν θεωρούνται παραγωγικές δαπάνες και δεν συμβάλουν στην προώθηση των πωλήσεων.

Η διαφορά ανάμεσα στις δαπάνες που οι επιχειρήσεις καταχωρούν στα βιβλία τους και σε αυτές που αναγνωρίζει η φορολογία ονομάζονται «λογιστικές διαφορές» και προσθέτονται στα λογιστικά κέρδη της χρήσης ή αφαιρούνται από τη λογιστική ζημία. Μετά από αυτή τη διαδικασία προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα και έτσι γίνεται η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Για να μπορεί μια δαπάνη να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα θα πρέπει να βασίζεται σε κάποιες προϋποθέσεις στο σύνολό τους. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

1. Ο επιτηδευματίας να τηρεί ειλικρινή και επαρκή βιβλία.
2. Η δαπάνη - έξοδο να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 και 105 του Κ.Φ.Ε.).
3. Το αποτέλεσμα του επιτηδευματία να εξάγεται με λογιστικό τρόπο.
4. Η δαπάνη - έξοδο να στηρίζεται σε δικαιολογητικό, προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., ή σε άλλα δημόσια έγγραφα (άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.).
5. Η δαπάνη - έξοδο να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με τον προσήκοντα λογιστικό τρόπο.
6. Η δαπάνη - έξοδο να είναι παραγωγική, δηλαδή εν δυνάμει, να προσθέτει εισόδημα ή να συμβάλει στην δημιουργία εισοδήματος.
7. Η δαπάνη - έξοδο να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, να μην τελεί δηλαδή υπό αίρεση ή αναστολή.
8. Η δαπάνη - έξοδο να είναι δεδουλευμένη, να τηρείται συνεπώς, η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
9. Η δαπάνη να γίνεται χάριν της απόκτησης εισοδήματος, να σκοπεύει επομένως στην άμεση ή την μελλοντική αύξηση των εσόδων.
10. Η δαπάνη να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική).

Πέρα από τα έξοδα που δεν καλύπτουν όλες τις παραπάνω προϋποθέσεις και αποτελούν λογιστικές διαφορές, υπάρχουν και ορισμένες δαπάνες που

αναφέρονται από το φορολογικό νόμο και εντάσσονται στις λογιστικές διαφορές, όπως:

Η επιχείρηση που έχει ιδιοκτησία της επιβατικά αυτοκίνητα και χρησιμοποιεί, τα έξοδα που πραγματοποιεί για την λειτουργία, επισκευή και συντήρησή τους αλλά και τα μισθώματα και οι αποσβέσεις δεν εκπίπτουν ολικά. Το ποσό που μπορεί να αφαιρεθεί είναι ανάλογα με τον κυλινδρισμό του κινητήρα τους, έτσι για αυτοκίνητα μέχρι 1600 cc εκπίπτει το 70% των δαπανών, ενώ για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει το 35%.

Οι αποσβέσεις που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα με συντελεστή μεγαλύτερο από αυτό που ορίζει η φορολογική νομοθεσία δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα και προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό.

Οι δαπάνες (επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς και ασφάλειας) που πραγματοποιούνται για αγορά α' και β' υλών αλλά και εμπορεύσιμων αγαθών που διενεργούνται από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές), εταιρίες με έδρα σε κράτη με συνεργάσιμα ή με προνομιακό καθεστώς.

3.7 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΡΟΠΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων υπάρχουν βασικά δύο τρόποι, ο άμεσος και ο έμμεσος τρόπος. Ο Άμεσος τρόπος απόσβεσης γίνεται όταν χρεώνεται κάθε έτος ο λογαριασμός «αποσβέσεις» του οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου και θα πιστώνεται το περιουσιακό στοιχείο στο οποίο έχουν γίνει οι αποσβέσεις.

Στη συνέχεια ο λογαριασμός αποσβέσεις, ο οποίος είναι αποτελεσματικός θα μεταφερθεί για εξίσωση στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, ο δε λογαριασμός στον οποίο έχουν γίνει αποσβέσεις θα παρουσιαστεί κατά την έναρξη της νέας οικονομικής χρήσεως με το υπόλοιπο του. Αυτό θα επαναλαμβάνεται κάθε έτος μέχρι το περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης να εξισωθεί.

Αυτό σημαίνει ότι σ' αυτή την χρονική στιγμή έχει αποσβεστεί πλήρως το περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Εάν όμως το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται ακόμα στην επιχείρηση και χρησιμοποιείται ακόμα από αυτήν τότε η τελευταία απόσβεση γίνεται αλλά με 0,01 € λιγότερο από αυτό που έπρεπε να εξισωθεί ο λογαριασμός, έτσι ώστε ο λογαριασμός να μην εξισωθεί δεδομένου ότι το περιουσιακό στοιχείο ακόμη χρησιμοποιείται, από την επιχείρηση και να μας θυμίζει τι έχει αποσβεστεί πλήρως. Για παράδειγμα όταν μια επιχείρηση αγοράσει ένα μηχάνημα εκτυπωτική μηχανή και η πιθανή διάρκεια ζωής από τον κατασκευαστή είναι 5 έτη και η αξία του μηχανήματος είναι 100.000 Ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι $100.000 / 5 = 20.000$ ετησίως ή 20% της αξίας του.

Οι εγγραφές οι οποίες γίνονται μέχρι της τελικής απόσβεσης του μηχανήματος είναι οι εξής:

1ο έτος: Αρχική αξία - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία εις νέον
 100.000 - 20.000 -

80.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μηχάνηματα

000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το πρώτο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

2ο έτος: Υπόλοιπο-συντελεστή απόσβεσης- υπολειμματική αξία $80.000 - 20.000 =$

60.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων στο 2ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

3ο έτος: Υπόλοιπο-συντελεστή απόσβεσης-υπολειμματική αξία 60.000-20.000 -
40.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβέσεις Εκτυπωτικών Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπωτική Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 3ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000 Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

4ο έτος: Υπόλοιπο - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία 40.000 -
20.000 -20.000

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μηχανήματα 20.000

Εκτυπ. Μηχανή 20.000

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 4ο έτος

Αποτελέσματα χρήσεως 20.000

Αποσβέσεις μηχανημάτων 20.000

Αποσβ. Εκτυπ. Μηχανών 20.000

Μεταφορά αποσβέσεων στα αποτελέσματα χρήσης

5ο έτος: Υπόλοιπο - συντελεστή απόσβεσης - υπολειμματική αξία 20.000 -
19.999,99 -0,01

31/12

Αποσβέσεις μηχανημάτων 19.999,99

Αποσβέσεις Εκτυπ. Μηχανών 19.999,99

Μηχανήματα 19.999,99

Εκτυπ. Μηχανή 19.999,99

Υπολογισμός αποσβέσεων κατά το 5ο έτος

Ο συντελεστής πραγματικά είναιί 20.000 αλλά επειδή το περιουσιακό
στοιχείο συνεχίζει να χρησιμοποιείται τα παρουσιάζουμε με 0.01

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ		
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ		ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΗ
ΜΗΧΑΝΗ		
1° 20.000	-20.000	100.000 -20.000
2° 20.000	- 20.000	- 20.000

3° 20.000	- 20.000	- 20.000
4° 20.000	- 20.000	- 20.000
5° 19.999,99	-19.999,99	-19.999,99
99.999,99	99.999,99 100.000	99.999,99

Κατά τον Έμμεσο τρόπο δεν πιστώνεται απ' ευθείας ο λογαριασμός τον οποίο αφορούν οι αποσβέσεις αλλά δημιουργείται για το σκοπό αυτό ένας αντίθετος λογαριασμός κάθε αποσβενόμενου περιουσιακού στοιχείου που θα έχει μπροστά την χαρακτηριστική ένδειξη αποσβεσθέν και θα ακολουθεί το περιουσιακό στοιχείο που το αφορά. Έτσι στη χρέωση θα παραμείνει ο λογαριασμός «αποσβέσεις» του οποιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου και στην πίστωση τώρα θα χρησιμοποιήσουμε τον αντίθετο λογαριασμό του περιουσιακού στοιχείου που ονομάζεται Αποσβεσθέντα περιουσιακά στοιχεία.

Ο λογαριασμός αποσβέσεις όπως γνωρίζουμε είναι αποτελεσματικός και μεταφέρεται κάθε έτος προς εξίσωση στον περιληπτικότερο λογαριασμό « αποσβεσθέντα περιουσιακά στοιχεία» εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού ως αφαιρετικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου ή συνολικά στο παθητικό στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Και οι δύο τρόποι των αποσβέσεων καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα. Στην πράξη όμως ακολουθείται ο έμμεσος τρόπος γιατί μας δίνει την δυνατότητα να έχουμε την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου το ποσό της ετήσιας απόσβεσης και συνολικό αποσβεσθέν ποσό³⁵.

³⁵

Εμμανουήλ Η.,(2002), Ο Πανδέκτης του Λογιστή, ΣΑΚΕΛΛΗ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

Η παγκοσμιοποίηση έχει καταστήσει τις επιχειρήσεις «παγκόσμιες»³⁶ αφού δραστηριοποιούνται πλέον σε πολλές χώρες και επηρεάζουν πολλούς ανθρώπους που εξαρτώνται από αυτές, όπως ιδιοκτήτες, μέτοχους, πελάτες, προμηθευτές, εργαζόμενους, καταναλωτές, κλπ. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσπαθούν να διαχωρίσουν τη λογιστική από την φορολογία κάθε Κράτους, και η λογιστική να διέπεται από κοινούς κανόνες και αρχές, σε διεθνές επίπεδο, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) διαμορφώνονται και εκδίδονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Πάνω από 150 χώρες διαθέτουν εκπροσώπους στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η Ελλάδα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν έχουν πιο μεγάλη ισχύ από αυτή των τοπικών κανόνων, δηλαδή των εγχώριων κανονισμών της συγκεκριμένης χώρας. Κάποιες χώρες έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ ως τα εθνικά τους πρότυπα και σε χρηματιστήρια αρκετών χωρών αποδέχονται τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΛΠ, έστω και αν δεν έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα συνολικά³⁷.

Στην Ελλάδα, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 και τα λογιστικά πρότυπα εκδίδονται από υπουργείο Εθνικής Οικονομίας. Παρόλα αυτά οι ελληνικές εταιρίες που έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο είναι υποχρεωμένες να φτιάχνουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ αρχίζοντας από το οικονομικό έτος 2005.

³⁶ <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

³⁷ Καρδακάρης, Ν.,(2000),Ξενοδοχειακή Λογιστική, Ελευθερουδάκης, σελ 15-20

Επιπλέον πολλές εταιρίες, αν και δεν είναι υποχρεωμένες να ετοιμάσουν τις λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τις ετοιμάζουν σύμφωνα με αυτά διότι πολλές τράπεζες και πολλοί επενδυτές ζητούν τέτοιου είδους λογιστικές καταστάσεις.

Παρόλα αυτά υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Όσον αφορά τα έξοδα θα κάνουμε μια ανάλυση των πιο χαρακτηριστικών παραδειγμάτων του λογιστικού χειρισμού τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4.2 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΤΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Επιτροπή Διεθνών λογιστικών προτύπων-International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.)

Η επιτροπή από το 2002 λειτουργεί ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός και είναι υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων και φροντίζει σε συνεργασία με το Σώμα Διεθνών λογιστικών προτύπων για την δημιουργία και την εφαρμογή τους.

- Σώμα Διεθνών Λογιστικών προτύπων-International Accounting Standards Board (I.A.S.B.)

Η ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π. ανήκουν αποκλειστικά στη δικαιοδοσία του σώματος, του οποίου σκοποί είναι:

Η σύγκλιση των εθνικών προτύπων με τα διεθνή πρότυπα

Η προώθηση της χρήσης τους, και

Η ανάπτυξη υψηλής ποιότητας παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

- Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων-Standards Advisory Council (S.A.C.)

Η επιτροπή στοχεύει στην παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. για την ανάπτυξη των προτύπων και την πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

- Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- International Financial Reporting Internations Committee (I.F.R.I.C.)

Η επιτροπή στοχεύει στην ερμηνεία των προτύπων και την παροχή οδηγιών για θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα πρότυπα.

4.3 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ όπως καθορίζονται από το ΔΛΠ 1, είναι:

1. Η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης – Ισολογισμός

Η οικονομική μονάδα οφείλει κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού να παρουσιάζει τις πληροφορίες που περιέχονται σ' αυτόν, με τρόπο κατανοητό και να παραθέτει ουσιώδη πρόσθετα στοιχεία. Ο τρόπος που θα παρουσιάζονται οι πληροφορίες δεν είναι ρητώς καθορισμένος αλλά θα πρέπει να υιοθετεί τα ακόλουθα:

- Τον διαχωρισμό διαφορετικών περιουσιακών στοιχείων
 - Τον διαχωρισμό των κυκλοφορούντων και μη περιουσιακών στοιχείων, εκτός και αν η οικονομική μονάδα παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία που έχει την κατοχή της κατά σειρά ρευστότητας (πχ χρηματοπιστωτικά ιδρύματα).
 - Τον διαχωρισμό των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
2. Η Κατάσταση ενοποιημένων εισοδημάτων – Κατάσταση Αποτελεσμάτων
 3. Τον Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
 4. Η Κατάσταση των ταμειακών ροών, και
 5. Οι Σημειώσεις που αποτυπώνουν περιληπτικά τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές καθώς και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές, τους κανόνες και πολιτικές που διέπουν τα ΔΛΠ. Οι Λογιστικές Πολιτικές, για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι συγκεκριμένες αρχές, παραδοχές, κανόνες, βάσεις και πρακτικές οι οποίες εφαρμόζονται από την οικονομική μονάδα.

4.4 ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

Για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να ισχύουν κάποιες ουσιώδεις παραδοχές, όπως:

- Ακριβοδίκαια παρουσίαση της οικονομικής θέσης και συμμόρφωση με όσα ορίζουν τα ΔΠΧΑ.
- Η αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά την δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ένα έτους. Στην περίπτωση που η διοίκηση έχει σημαντικές αβεβαιότητες για την συνέχιση της δραστηριότητας οφείλει να το γνωστοποιεί στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς επίσης και τον λόγο που θεωρείται αυτό.
- Η αρχή των δεδουλευμένων, εσόδων και εξόδων, από την οποία εξαιρείται η κατάσταση των ταμειακών ροών.
- Η σημαντικότητα και η συγκέντρωση ορίζουν πως η οικονομική μονάδα ξεχωρίζει τα στοιχεία που έχουν διαφορετική φύση ή λειτουργία εκτός και αν είναι επουσιώδη.
- Τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, όπως επίσης και οι υποχρεώσεις αλλά και τα έσοδα και έξοδα δεν πρέπει να συμψηφίζονται.
- Την συχνότητα που παρουσιάζονται τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, η οποία είναι συνήθως ένα έτος, αλλά παρέχεται η δυνατότητα σε όποιες οικονομικές μονάδες το επιθυμούν να εφαρμόζουν άλλη χρονική περίοδο, αρκεί να γνωστοποιούν το λόγο.

- Τέλος ο τρόπος που τα στοιχεία εμφανίζονται και κατατάσσονται στις οικονομικές καταστάσεις από περίοδο σε περίοδο θα πρέπει να έχουν ομοιόμορφο χαρακτήρα.

4.5 ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα ο κανονισμός υιοθετήθηκε το 2002 με τον Ν.2992/2002.

Το 2004 με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004 τροποποιήθηκε ο Ν.2190/20 αποτυπώνοντας τον τρόπο που θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ στην χώρα μας και τους περιορισμούς τους αν έρχονται σε αντίθεση με τις φορολογικές διατάξεις του ΚΒΣ.

Με τον Ν.3460/2006 οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ αποτιμούν τα χρηματοοικονομικά τους μέσα με την εύλογη αξία.

Το 2006 με τον Ν.3487 καθιερώνονται οι κανόνες που πρέπει να διέπουν την σύνταξη των ενοποιημένων ισολογισμών σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Ο κανονισμός 1126/2008 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενσωματώνει σε ενιαίο κείμενο τα διάφορα διεθνή πρότυπα και καταργεί όλους τους προηγούμενους κανονισμούς, με στόχο να απλουστεύσει την κοινοτική νομοθεσία και να διασφαλίσει την διαφάνεια.

4.6 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι³⁸:

- Ø [ΔΛΠ 1](#): Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- Ø [ΔΛΠ 2](#): Αποθέματα
- Ø [ΔΛΠ 7](#): Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- Ø [ΔΛΠ 8](#): Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- Ø [ΔΛΠ 10](#): Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Ø [ΔΛΠ 11](#): Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- Ø [ΔΛΠ 12](#): Φόροι Εισοδήματος
- Ø [ΔΛΠ 14](#): Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- Ø [ΔΛΠ 16](#): Ενσώματα Πάγια
- Ø [ΔΛΠ 17](#): Μισθώσεις
- Ø [ΔΛΠ 18](#): Έσοδα
- Ø [ΔΛΠ 19](#): Παροχές σε Εργαζόμενους
- Ø [ΔΛΠ 26](#): Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- Ø [ΔΛΠ 20](#): Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- Ø [ΔΛΠ 21](#): Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- Ø [ΔΛΠ 23](#): Κόστος Δανεισμού
- Ø [ΔΛΠ 24](#): Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- Ø [ΔΛΠ 27](#): Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- Ø [ΔΛΠ 28](#): Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- Ø [ΔΛΠ 29](#): Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- Ø [ΔΛΠ 30](#): Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- Ø [ΔΛΠ 31](#): Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες

38

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE_%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1

- Ø [ΔΛΠ 32](#): Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- Ø [ΔΛΠ 33](#): Κέρδη ανά Μετοχή
- Ø [ΔΛΠ 34](#): Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- Ø [ΔΛΠ 36](#): Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- Ø [ΔΛΠ 37](#): Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- Ø [ΔΛΠ 38](#): Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- Ø [ΔΛΠ 40](#): Επενδύσεις σε Ακίνητα
- Ø [ΔΛΠ 41](#): Γεωργία

4.6.1 ΔΛΠ 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Το δεύτερο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο συντάχθηκε για να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων και του τρόπου που προσδιορίζεται το κόστος αυτών. Όσα αναφέρονται στο συγκεκριμένο Πρότυπο έχουν εφαρμογή σε όλα τα αποθέματα πλην³⁹:

Των έργων που τελούν υπό εκτέλεση έτσι όπως προσδιορίζονται από τις συμβάσεις κατασκευής

Των χρηματοοικονομικών μέσων

Όσων περιουσιακών στοιχείων έχουν σχέση με δραστηριότητες του αγροτικού τομέα

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων, που είναι το κόστος πωληθέντων, που πουλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.

Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα χρήσεως κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημιά. Το ποσό κάθε αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μία αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού

³⁹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2- Αποθέματα ανακτήθηκε στις 27/7/2012 από <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>

της υποτιμήσεως των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή, δηλαδή στα αποτελέσματα σε μείωση του κόστους των πωληθέντων (Καρδακάρη & Μέντη, 2004).

Το κόστος των αναλωμένων αποθεμάτων είναι δυνατό να έχει επιβαρυντική επίπτωση στο κόστος άλλων παραγόμενων περιουσιακών στοιχείων, όπως π.χ. το κόστος ίδια κατασκευαζόμενου πάγιου στοιχείου. Το κόστος των αποθεμάτων αυτών ενσωματώνεται στο κόστος του παγίου και αποσβένεται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Σύμφωνα με το Πρότυπο ως αποθέματα νοούνται:

Όσα περιουσιακά στοιχεία είναι στην κατοχή της επιχείρησης και προορίζονται να πωληθούν σύμφωνα με τις συνηθισμένες δραστηριότητές της

Όσα περιουσιακά στοιχεία είναι στο στάδιο της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν σύμφωνα με τις συνηθισμένες δραστηριότητες της επιχείρησης

Όσα περιουσιακά στοιχεία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως ύλες και υλικά για την παραγωγή προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων χρησιμοποιούνται δύο έννοιες, της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αφενός και της εύλογης αξίας αφετέρου. Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η τιμή πώλησης η οποία αναμένεται με βάση την ομαλή ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, αφού πρώτα αφαιρεθούν όλα τα έξοδα που εκτιμώνται ότι θα χρειαστούν για να γίνει η πώληση. Ενώ ως εύλογη αξία ορίζεται το ποσό που ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλάξει με προϋπόθεση τα μέρη που διενεργούν την συναλλαγή να λειτουργούν εκούσια, με γνώση της αγοράς και για την εξυπηρέτηση εμπορικών δραστηριοτήτων.

Στο κόστος των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνονται, πέρα από το κόστος αγοράς και μεταποίησης και όσες δαπάνες γίνονται για να αποκτήσουν τα αποθέματα την τελική τους κατάσταση.

Έτσι το κόστος αγοράς προσδιορίζεται από:

Την τιμή αγοράς.

Τους δασμούς που επιβάλλονται για την εισαγωγή των αποθεμάτων αλλά και όσων φόρων τα βαρύνουν και οι φορολογικές αρχές δεν θα επιστρέψουν στην επιχείρηση.

Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την μεταφορά και παράδοση των αποθεμάτων αλλά και όλων των λοιπών εξόδων που καταλογίζονται άμεσα σε αυτά.

Από το κόστος αγοράς αφαιρούνται οι εκπτώσεις και οι οποιεσδήποτε μειώσεις των τιμών απόκτησης αυτών.

Για τον προσδιορισμό του κόστους μεταποίησης συνυπολογίζονται οι ακόλουθες δαπάνες:

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται και σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων, όπως είναι τα άμεσα εργατικά έξοδα,

Σε αυτά προστίθονται τα σταθερά και μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής τα οποία επιμερίζονται στα αποθέματα.

Για τον επιμερισμό των σταθερών εξόδων υπολογίζεται η δυναμική του διαθέτει η επιχείρηση για την παραγωγή που μπορεί να πραγματοποιήσει κάτω από κανονικές συνθήκες συνυπολογίζοντας και παράγοντες όπως η εποχικότητα ή λειτουργίες συντήρησης, κλπ, και επιμερίζεται στις παραγόμενες μονάδες. Όσα έξοδα δεν επιμερίζονται στα αποθέματα αναγνωρίζονται ως έξοδα. Στην περίπτωση χαμηλότερης παραγωγής τα αποθέματα δεν επιβαρύνονται περαιτέρω από τα σταθερά έξοδα, ενώ αντίθετα σε αυξημένη παραγωγή το κόστος που καταλογίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται.

Τέλος τα λοιπά έξοδα που βαρύνουν τα αποθέματα και τελικά προσδιορίζουν το κόστος τους είναι όσα έξοδα πραγματοποιούνται για να φέρουν

τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους, όπως για παράδειγμα δαπάνες σχεδιασμού για την παραγωγή προϊόντων συγκεκριμένων πελατών.

Στα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος αποθεμάτων δεν συμπεριλαμβάνονται:

- Δαπάνη που θεωρείται αρκετά μεγαλύτερη από το κανονικό που μπορεί να αφορά την εργασία, την φύρα υλικών, κλπ.
- Το κόστος για την αποθήκευση των τελικών προϊόντων.
- Τα γενικά έξοδα διοίκησης που δεν αφορούν την μεταποίηση των αποθεμάτων.
- Το κόστος για την πώληση των αποθεμάτων.

Τέλος για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται για την παροχή υπηρεσιών συνυπολογίζονται μόνο οι άμεσες δαπάνες για την παραγωγή τους (τα συσχετιζόμενα επιμερισμένα γενικά έξοδα, και οι δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού).

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων είναι είτε αυτής της πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (FIFO), είτε αυτής του μέσου σταθμισμένου κόστους. Όμως η επιλογή κάποιας από τις δύο μεθόδους πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που έχουν την φύση και χρήση.

Παραθέτεται η σύγκριση των όσων ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τον τρόπο προσδιορισμού της τιμής κτήσης και της αποτίμησης των αποθεμάτων σε σχέση με τα αντίστοιχα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου⁴⁰.

⁴⁰ <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

- Οι μέθοδοι που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης των αποθεμάτων είναι ή η FIFO ή του Μέσου σταθμικού κόστους.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της καθαρής αξίας ρευστοποίησης και κόστους κτήσης.

Τα αποθέματα που παρουσιάζουν μεγάλη κυκλοφοριακή ταχύτητα και μεγάλο αριθμό μπορούν να αποτιμώνται με την μέθοδο των «Λιανικών Τιμών Πώλησης».

Για να είναι εφικτή η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης πρέπει η νέα μέθοδος να αποδίδει τα γεγονότα ορθότερα, αλλά και να αναφερθεί η επίπτωση που επιφέρει η μέθοδος στα αποτελέσματα.

- Όμοια και συγγενή είδη μπορούν να αποτιμηθούν συνολικά και ομαδοποιημένα.
- Στην περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω από το κόστος κτήσης, η διαφορά αυτή βαρύνει το κόστος πωληθέντων. Αν αργότερα η αξία ρευστοποίησης αυξηθεί η προγενέστερη διαφορά αντिलογίζεται.
- Στην περίπτωση που η αξία ρευστοποίησης των υλικών που κατέχονται για παραγωγή αποθεμάτων,

Ε.Γ.Λ.Σ.

Οποιαδήποτε παραδεγμένη μέθοδος για τον προσδιορισμό του κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης, τρέχουσας τιμής και καθαρής αξία ρευστοποίησης.

- Η μέθοδος των «Λιανικών Τιμών Πώλησης» δεν εφαρμόζεται σε καμία περίπτωση αποτίμησης αποθεμάτων.

Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων για την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης πρέπει να εγκριθεί από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.

- Για την αποτίμηση των αποθεμάτων δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση τους κατά όμοια ή συγγενή είδη.
- Όταν υποτιμώνται τα αποθέματα η αξία υποτίμησης γίνεται το κόστος κτήσης των αποθεμάτων.
- Σε όλα τα αποθέματα ο κανόνας που εφαρμόζεται για την αποτίμηση είναι αυτός της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής.

είναι χαμηλότερη της τιμής του κόστους
 κτήσης δεν εφαρμόζεται αν τα έτοιμα
 προϊόντα που θα παραχθούν από αυτά να
 πωληθούν ίσα ή πάνω από το κόστος
 κτήσης.

Παράδειγμα αποτίμησης των αποθεμάτων με τα ΔΛΠ και το ΕΓΛΣ.

ΑΠΟΘΕΜΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ	ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΓΛΣ	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΔΛΠ
Εμπόρευμα	120,00	100,00	110,00	100,00	110,00
Α΄ ύλη	50,00	65,00	70,00	50,00	50,00
Αναλώσιμο υλικό	10,00	8,00	11,00	8,00	10,00

4.6.2 ΔΛΠ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Η σύνταξη του συγκεκριμένου Προτύπου στοχεύει στην ομοιόμορφη λογιστική αντιμετώπιση από όλες τις οικονομικές μονάδες, σε σχέση με τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν να παρέχουν στους ενδιαφερόμενους τις απαραίτητες πληροφορίες γι' αυτά. Πληροφορίες που αφορούν τα είδη, την αξία τους, τις αποσβέσεις, κλπ⁴¹.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν χειρίζονται λογιστικά από αυτό το Πρότυπο είναι:

- Τα ενσώματα πάγια που κατέχονται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώληση
- Τα σχετιζόμενα με αγροτικές δραστηριότητες βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- Τα περιουσιακά στοιχεία που πηγάζουν από αξιολόγηση και εξερεύνηση
- Τα αποθέματα και δικαιώματα από μεταλλεύματα (πχ. φυσικό αέριο, πετρέλαιο, κλπ).

Οι κυριότερες έννοιες που σχετίζονται με τα ενσώματα πάγια στοιχεία και αναφέρονται στο συγκεκριμένο Πρότυπο είναι:

- Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η οποία ορίζεται ως το ποσό που αναγνωρίζεται μειωμένο από το σύνολο των πραγματοποιηθέντων αποσβέσεων και απομειώσεων.
- Το κόστος για την απόκτηση ή την κατασκευή του ενσώματου παγίου που καταβάλλεται είτε με την μορφή μετρητών, είτε με κάποιο ταμειακό ισοδύναμο, είτε με ανταλλαγή στοιχείου ίσης εύλογης αξίας.

⁴¹ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 Ενσώματα πάγια, ανακτήθηκε στις 28/7/2012 από <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7792>

- Το αποσβέσιμο ποσό το οποίο είναι το κόστος του πάγιου στοιχείου, μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας.
- Η απόσβεση που εκφράζει τον μερισμό του αποσβέσιμου ποσού με τρόπο συστηματικό ανάλογα με ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.
- Η εύλογη αξία ενός παγίου είναι το ποσό που το πάγιο θα μπορούσε να ανταλλαγεί.

Για να υπολογιστεί κάποιο κόστος στα ενσώματα πάγια στοιχεία, και όχι στα έξοδα, θα πρέπει να μπορεί επιμετρηθεί αξιόπιστα και να αναμένονται από αυτό οικονομικά οφέλη. Έτσι κόστη που αφορούν ανταλλακτικά παγίων ή λοιπά στοιχεία μπορούν να συνυπολογιστούν στην αξία του παγίου όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία περισσότερη από μια λογιστική χρήση. Έτσι το κόστος των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται από το αρχικό κόστος αλλά και το μεταγενέστερο. Επίσης κόστη που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για λόγους περιβαλλοντολογικούς ή ασφαλείας μπορούν να αναγνωριστούν ως πάγια στοιχεία αφού από αυτά αναμένονται έμμεσα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Στα ενσώματα πάγια στοιχεία τα κόστη που αναγνωρίζονται είναι:

- Η τιμή αγοράς του, προσαυξημένη με τους πιθανούς δασμούς εισαγωγής και λοιπών φόρων που δεν θα επιστραφούν στη οικονομική μονάδα, και μειωμένη από εκπτώσεις.
- Το κόστος εγκατάστασης και λειτουργίας του.
- Το κόστος απεγκατάστασης στην περίπτωση που η οικονομική μονάδα δεσμεύεται γι' αυτό.

Στην περίπτωση που η απόκτηση του πάγιου στοιχείου πραγματοποιείται με πίστωση μεγαλύτερης διάρκειας από τα συνήθη πιστωτικά όρια, η διαφορά από τα έξοδα αυτά δεν βαρύνουν την αξία του αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα τόκων. Στην περίπτωση ανταλλαγής ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, εν μέρει ή ολικά, αυτά κοστολογούνται στην εύλογη αξία τους με την προϋπόθεση να αυτή να μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα και η ανταλλαγή αυτή να γίνεται στα πλαίσια εμπορικής δραστηριότητας.

Για την απόσβεση της αξίας των ενσώματων παγίων η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει επαναπροσδιορίζεται κάθε οικονομική χρήση αν αλλάζει η ωφέλιμη ζωή του και τα οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, ώστε να συμβαδίζει ο ρυθμός ανάλωσής του με τον ρυθμό αναμενόμενων ωφελειών. Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις αποσβέσεις και να εφαρμόζονται σταθερά (εκτός και αν αλλάζει ο ρυθμός ωφελειών που αναμένονται από το πάγιο), είναι:

- Η σταθερή
- Του φθίνοντος υπολοίπου, και
- Της μονάδας παραγωγής.

Παράδειγμα λογιστικού χειρισμού των εξόδων για την κτήση ακινήτων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αλλά και τα ΔΛΠ⁴².

Έστω ότι επιχείρηση αγοράζει κτίριο αξίας 250.000€ του οποίου η αξία, σύμφωνα με το συμβόλαιο διαχωρίζεται σε 180.000 η αξία του κτιρίου και 70.000 η αξία του οικοπέδου. Τα συμβολαιογραφικά έξοδα που πλήρωσε η επιχείρηση για την συγκεκριμένη αγορά ήταν 10.000€

Η εγγραφές που θα γίνουν σύμφωνα με το ΕΓΛΣ είναι:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	70.000,00	
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα		
11	ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	180.000,00	
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	10.000,00	
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		260.000,00
38.00	Ταμείο		

Η εγγραφές που θα γίνουν σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
--	--	--------	---------

⁴² <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

10	ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	72.500,00
10.00	Γήπεδα - Οικόπεδα	
11	ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	187.500,00
11.00	Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	260.000,00
38.00	Ταμείο	

Παράδειγμα υπολογισμού των αποσβέσεων μηχανήματος με το ΕΓΛΣ αλλά και τα ΔΛΠ.

Έστω ότι την 1^η Ιανουαρίου του 2011 επιχείρηση αγοράζει μηχάνημα αξίας 30.000€ και ο συντελεστής που προβλέπεται για τη διενέργεια των αποσβέσεων είναι 20%. Το συγκεκριμένο μηχάνημα αναμένεται να χρησιμοποιηθεί στην επιχείρηση για τα αμέσως τέσσερα επόμενα έτη.

Αποσβέσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ (με τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεων).

ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
1	30.000,00	20%	6.000,00	6.000,00	24.000,00
2	30.000,00	20%	6.000,00	12.000,00	18.000,00
3	30.000,00	20%	6.000,00	18.000,00	12.000,00
4	30.000,00	20%	6.000,00	24.000,00	6.000,00
5	30.000,00	20%	6.000,00	30.000,00	0,00

Αποσβέσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ

ΕΤΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
1	30.000,00	25%	7.500,00	7.500,00	22.500,00
2	30.000,00	25%	7.500,00	15.000,00	15.000,00
3	30.000,00	25%	7.500,00	22.500,00	7.500,00
4	30.000,00	25%	7.500,00	30.000,00	0,00

4.7 ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία

Παρέχεται η δυνατότητα, υπό αυστηρές όμως προϋποθέσεις, να αναπροσαρμοστεί η αξία των άυλων πάγιων στην εύλογη αξία τους (την αξία πώλησης⁴³ τους, η οποία υπολογίζεται με πραγματογνώμονες ή με την μέθοδο της αναπροσαρμογής), με επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης

Τα έξοδα κτήσης των κινητοποιήσεων βαρύνουν πλέον το κόστος κτήσης του κάθε πάγιου στοιχείου και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο πάγιο

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή των πάγιων και όχι με σταθερούς συντελεστές

Οι επιχειρήσεις που πληρούν τον ορισμό της συνδεδεμένης επιχείρησης οφείλουν να ενοποιούν της οικονομικές καταστάσεις ανεξάρτητα το αντικείμενο της δραστηριότητά τους

Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές (leasing), ώστε οι χρηματοδοτικές να μπορούν να καταχωρούνται ως αγορές πάγιων από τον μισθωτή και ως πώληση για τον εκμισθωτή.

43

[Http://WWW.e-forologia.gr/eMagazine/magazine.aspx](http://WWW.e-forologia.gr/eMagazine/magazine.aspx)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Είναι γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα μιας χώρας είναι αλληλένδετο με την οικονομική της ανάπτυξη, αλλά δέχεται και επιρροές από το επίπεδο εκπαίδευσης, την τεχνολογική εξέλιξη και φυσικά τον βαθμό που το κράτος επεμβαίνει στην επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω της φορολογίας.

Η ανάγκη για τυποποίηση των λογιστικών εργασιών πηγάζει από την ανάγκη κοινής απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων, για την παροχή προς κάθε ενδιαφερόμενο αξιόπιστων πληροφοριών. Στην Ελλάδα η τυποποίηση της λογιστικής ξεκίνησε ανεπιτυχώς από το 1954, με την σύσταση της πρώτης επιτροπής για την συγκρότηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ενώ χρειάστηκαν είκοσι έξι χρόνια και τη σύσταση άλλων τεσσάρων επιτροπών για να ολοκληρωθεί το ΕΓΛΣ με την ψήφιση του ΠΔ 1123 το 1980. Ενώ η υποχρεωτική τήρηση του από τις επιχειρήσεις, σε όλη του την έκταση επιβλήθηκε το 1997.

Η παγκοσμιοποίηση έχει καταστήσει τις επιχειρήσεις παγκόσμιες, αφού δραστηριοποιούνται πολυεθνικά. Έτσι κρίθηκε απαραίτητο οι επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο να έχουν κοινό λογιστικό πλαίσιο για να επιτυγχάνεται καλύτερη σύγκριση και μεγαλύτερη αξιοπιστία. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στόχο έχουν να καθιερώσουν ομοιομορφία στην λογιστική και να την αποσυνδέσουν από το εκάστοτε εθνικό φορολογικό καθεστώς.

Από το 2005 στην Ελλάδα, με την υποχρεωτική (σε κάποιες επιχειρήσεις) ή προαιρετική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (λειτουργούν και τα δυο συστήματα), με την ψήφιση του Ν. 2190/02 υιοθετήθηκε ο κανονισμός των ΔΛΠ. Στην πάροδο του χρόνου ψηφίζονται νέοι νόμοι για την υιοθέτηση και εφαρμογή νέων ΔΛΠ στην χώρα μας. Τον γεγονός ότι δεν εφαρμόζονται στο σύνολο των επιχειρήσεων και του σύνθετου φορολογικού πλαισίου που εκάστοτε ισχύει στην χώρα και θέτει περιορισμούς για την εφαρμογή τους, δημιουργεί προβλήματα στις επιχειρήσεις τα οποία πρέπει να εξαλειφθούν για την αποτελεσματικότερη και καλύτερη λειτουργία τους.

Στην Ελλάδα η λογιστική ξεκίνησε από την ανάγκη των επιχειρήσεων να ανταποκριθούν στο εκάστοτε φορολογικό καθεστώς, μια και η λογιστική οριοθετείται

από αυστηρούς κανόνες και μεγάλες χρηματικές ποινές ανεξάρτητα αν η απόκλιση από τη νομοθεσία οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια-άγνοια. Η απλοποίηση της λογιστικής διαδικασίας και η ελαχιστοποίηση της φορολογική παρέμβαση στην επιστήμη της λογιστικής θα μπορούσαν να βελτιώσουν το λογιστικό τοπίο στην χώρα.

Η ανάλυση των αποθεμάτων παραδοσιακά αναφέρετε στη διατήρηση συγκεκριμένων ποσοτήτων προϊόντων, προκειμένου να καλύπτονται ουσιαστικά οι ανάγκες των πελατών, χωρίς να υπάρχει είτε ο κίνδυνος έλλειψης, είτε ο κίνδυνος παραμονής μεγάλης διάρκειας προϊόντων στην αποθήκη τα οποία δημιουργούν μεγάλο κόστος αποθήκευσης, αλλά και κίνδυνο να καταστραφούν ειδικά όταν είναι προϊόντα ειδικής ευαισθησίας όπως τα τρόφιμα, τα γαλακτοκομικά, τα φρούτα κ.λ.π⁴⁴. Το ύψος των αποθεμάτων επηρεάζει την ικανοποίηση του πελάτη αφού μία πιθανή έλλειψη δημιουργεί αρνητική εικόνα⁴⁵.

Συγκεκριμένα με βάση τους προαναφερόμενους συγγραφείς, το βασικό πρόβλημα είναι να επιτευχθεί η λεπτή ισορροπία ανάμεσα στη διατήρηση πάρα πολύ μεγάλων και πάρα πολύ μικρών αποθεμάτων. Η διατήρηση πολύ μεγάλων αποθεμάτων οδηγεί σε υψηλό κόστος αποθεματοποίησης και σε απαξίωση αποθέματος. Από την άλλη η διατήρηση πολύ μικρών αποθεμάτων μπορεί να οδηγήσει σε έλλειψη προϊόντων, σε δαπανηρές επείγουσες διαδικασίες παραγωγής και αποστολής και σε δυσαρέσκεια του πελάτη. Κατά τη λήψη αποφάσεων για το ύψος των αποθεμάτων, η διοίκηση της εταιρείας πρέπει να σταθμίσει το κόστος της διατήρησης μεγαλύτερων αποθεμάτων έναντι των πωλήσεων και κερδών και να βρει την χρυσή τομή.

Μέσα στη προηγούμενη δεκαετία οι λιανοπωλητές ανέπτυξαν διάφορα συστήματα μελέτης αποθεμάτων, όπως είναι το Just inTime καταφέρνοντας με αυτό τον τρόπο να μειώσουν το ύψος και το κόστος της αποθεματοποίησης. Τα συστήματα αυτά επιτρέπουν στους παραγωγούς και λιανοπωλητές να διατηρούν μικρά αποθέματα εξαρτημάτων ή εμπορευμάτων, τα οποία επαρκούν για λίγες μέρες και ανανεώνονται συνεχώς. Σημαίνουν ρόλο σε αυτό παίζουν και τα άμεσα συστήματα

⁴⁴ Campo K et al.,(2000), Towards Understanding Consumer Response to Stock-Outs, Journal of Retailing, Volume 76(2) pp. 219–242

⁴⁵ CorstenDandGruenT.,(2003),Desperately seeking shelf availability: an examination of the extent, the causes, and the efforts to address retail out-of-stock, pp.605-617

παράδοσης, τα οποία διατηρούν μικρό απόθεμα και επιτρέπουν την άμεση εισαγωγή και εξαγωγή του από την αποθήκη⁴⁶.

Το απόθεμα χωρίζεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με την χρήση του, το μέγεθος και την διάρκεια του. Παράλληλα αξίζει να σημειωθεί τι ανάλογα με τον τρόπο που δημιουργείται ένα απόθεμα καθορίζει και τα αίτια δημιουργίας ελλείψεων. Οι βασικοί τύποι αποθεμάτων είναι:

1. Το κυκλικό απόθεμα: Είναι το τμήμα του αποθέματος που καθορίζεται άμεσα από το μέγεθος της παραγγελίας. Το ύψος του κυκλικού αποθέματος εξαρτάται από τον χρόνο ανάμεσα σε δυο παραγγελίες. Για παράδειγμα, αν γίνεται μια παραγγελία κάθε μήνα, το ύψος του αποθέματος θα πρέπει να ισούται με τη μηνιαία ζήτηση. Όσο μεγαλύτερη είναι η χρονική περίοδος ανάμεσα σε δυο παραγγελίες τόσο μεγαλύτερο θα είναι το κυκλικό απόθεμα. Σε περίπτωση λαθεμένης αντίληψης της σχέσης του χρόνου στη συγκεκριμένη δράση δημιουργείται ένα κενό στην αποθήκη, το οποίο αναφέρεται στην αδυναμία κάλυψης παραγγελίας στο χρόνο που έχει ζητηθεί ή όταν ζητηθεί.
2. Απόθεμα ασφαλείας: Τα αποθέματα ασφαλείας είναι σημαντικά σε σχέση με τη χρήση τους όταν οι προμηθευτές δεν παραδίδουν την ζητούμενη ποσότητα στην προκαθορισμένη ημερομηνία σε αποδεκτή ποιότητα ή όταν τα αντικείμενα έχουν υποστεί ζημιές ή απαιτούν περαιτέρω διορθώσεις. Η διατήρηση αποθεμάτων ασφαλείας εξασφαλίζει την ομαλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας σε περίπτωση προβλημάτων ενώ στο λιανεμπόριο αποτρέπει την δυσαρέσκεια του αγοραστικού κοινού και την δημιουργία αρνητικής εικόνας. Για τη διατήρηση αποθεμάτων ασφαλείας, μία επιχείρηση κάνει μία παραγγελία νωρίτερα απ' ότι τη χρειάζεται.
3. Αποθέματα Αναμονής: Είναι τα αποθέματα που χρησιμοποιούνται επίσης και σε περιπτώσεις αβεβαιότητας σχετικά με την πρόσφορα ενός προϊόντος.
4. Αποθέματα κίνησης: Τα αποθέματα αυτά αποτελούν παραγγελίες που έχουν γίνει αλλά δεν έχουν παραληφθεί ακόμα. Μπορούν να υπολογιστούν ως η μέση ζήτηση κατά το χρόνο μεταξύ της παραλαβής δυο διαδοχικών παραγγελιών. Ουσιαστικά θεωρούνται απόθεμα αλλά μόνο στα χαρτιά.

⁴⁶ CorstenDandGruenT.,(2003),Desperately seeking shelf availability: an examination of the extent, the causes, and the efforts to address retail out-of-stock, pp.605-617

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, ένα από τα πιο σοβαρά ζητήματα στην λογιστική, με βάση το ΕΓΛΣ, βασίζεται σε κάποιες λογιστικές αρχές. Αρχές όπως του ιστορικού κόστους, της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, της πάγιας χρησιμοποίησης των ίδιων λογιστικών μεθόδων, κλπ. Η αποτίμηση τόσο των πάγιων στοιχείων όσο και των κυκλοφορούντων είναι πολύ σημαντικό να πραγματοποιείται ορθά από τις οικονομικές μονάδες, όχι μόνο για να απεικονίζουν την πραγματική θέση της αλλά και για να διεξάγουν σωστά αποτελέσματα.

Τα αποθέματα (πλην των υπολειμμάτων), αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τρέχουσας τιμής αγοράς και κόστους κτήσης ή κατασκευής. Για την αποτίμηση των αποθεμάτων των επιχειρήσεων μπορούν να εφαρμοστούν διάφοροι μέθοδοι για την εύρεση του κόστους κτήσης τους. Ενδεικτικά κάποιες από αυτές τις μεθόδους είναι του μέσου σταθμικού κόστους, της πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής, της τελευταίας εισαγωγής πρώτης εξαγωγής κλπ. Η μέθοδος η οποία είναι περισσότερη διαδεδομένη είναι αυτή του μέσου σταθμικού κόστους η οποία είναι αφενός εύκολη στην εφαρμογή της και αφετέρου μπορεί να εξομαλύνει ακραίες τιμές που ίσως ισχύουν στην αγορά.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους ή στο κόστος κατασκευής τους. Η αξία αυτή μπορεί να προσαυξηθεί με έξοδα που πραγματοποιούνται για βελτίωση, επέκταση ή προσθήκη τους. Η νομοθεσία προβλέπει την απομείωση της αξίας τους με την διενέργεια αποσβέσεων με συγκεκριμένους συντελεστές ανά είδος, για την κάλυψη της μείωσης της αξίας του είτε από λειτουργική φθορά, είτε από οικονομική απαξίωση, είτε από την χρονική φθορά. Επίσης η αξία κτήσης των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμοστεί με εφαρμογή ειδικών Νόμων. Από την ελληνική νομοθεσία η διενέργεια των αποσβέσεων γίνεται με την χρήση της σταθερή μεθόδου απόσβεσης ή σε κάποιες περιπτώσεις με την μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης.

Η αποτίμηση των συμμετοχών και ομολογιών οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ της τρέχουσας αξίας τους ή της τιμής κτήσης. Ως τρέχουσα αξία θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ενώ για τις

επιχειρήσεις που οι μετοχές τους δεν διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο η τρέχουσα αξία θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία τους.

Η αποτίμηση των απαιτήσεων, διαθεσίμων και λοιπών στοιχείων του Ενεργητικού που είναι εκφρασμένα σε ξένο νόμισμα γίνεται σε ευρώ, με βάση την επίσημη τιμή την ημέρα που διενεργείται η απογραφή.

Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στο κόστος των αποθεμάτων συνυπολογίζονται, πέρα από την τιμή αγοράς και τα έξοδα μετατροπής και οι λοιπές δαπάνες για να αποκτήσουν τα αποθέματα την τελικής τους μορφή. Η αποτίμησή τους γίνεται μεταξύ της χαμηλότερης τιμής της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και του κόστους και αποτιμώνται κατ' είδος ή κατά ομάδες με όμοια ή συγγενή είδη.

Η σημαντικότητα της αποτίμησης για το πλήθος των ενδιαφερόμενων μιας οικονομική μονάδας, αλλά και οι δυσκολίες που ανακύπτουν από το φορολογικό καθεστώς, καθιστούν την ανάγκη για απλοποίηση και ομοιογένεια επιτακτική. Οι επιχειρήσεις πλέον δραστηριοποιούνται σε ένα παγκόσμιο περιβάλλον και οφείλουν να είναι ανταγωνιστικές και ευέλικτες. Θα πρέπει το φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο που τις περιβάλλει να τις παρέχει την ευχέρεια να κινηθούν προς αυτό τον στόχο.

Για παράδειγμα οι επιχειρήσεις θα έπρεπε να είναι ελεύθερες να αναπροσαρμόζουν την αξία όλων των ενσώματων πάγιων στοιχείων τους (όχι μόνο των γηπέδων και κτιρίων) όποτε το κρίνουν απαραίτητο και όχι κάθε τέσσερα χρόνια με καθορισμένα από το νόμο ποσοστά. Η αξία των στοιχείων αυτών καθορίζεται από την αγορά και η πραγματική αξία τους συχνά διαφέρει από αυτή που καθορίζεται και παρουσιάζεται, εν τέλει, στην οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να τις καθιστά παραπλανητικές.

Οι αποσβέσεις διενεργούνται με συγκεκριμένα ποσοστά σε όλες τις ομοειδείς επιχειρήσεις, γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα της κάθε επιχείρησης ξεχωριστά. Η απαξίωση των πάγιων στοιχείων κάθε οικονομικής μονάδας είναι ένα πραγματικότητα που μπορεί να διαφέρει σημαντικά από

επιχείρηση σε επιχείρηση ανάλογα με το μέγεθος και τη δραστηριότητά της, και θα έπρεπε να κρίνεται από την κάθε μια το ύψος των αποσβέσεων που θα διενεργήσει.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στην Ελλάδα σήμερα γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τιμής αγοράς, γεγονός που μπορεί να μην συμβαδίζει με την πραγματικότητα αφού οι οικονομικές μεταβολές συντελούνται ραγδαία. Η υιοθέτηση των αρχών των ΔΛΠ στο συγκεκριμένο θέμα θα μπορούσε να θεωρηθεί ορθότερη, μια και η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της ρευστοποιήσιμης αξίας και της τιμής κτήσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>
2. http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%91%CF%80%CF%8C%CF%83%CE%B2%CE%B5%CF%83%CE%B7_%28%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE%29
3. <Http://WWW.e-forologia.gr/eMagazine/magazine.aspx>
4. <http://www.power-tax.gr/catalognews.asp?catid=2249>
5. <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/126>
6. <http://www.taxnews.info/logistikes-diafores/>
7. Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ε., (2001), Γενική Λογιστική, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.66
8. Γεωργουλοπούλου Μ.- Σακκελάρη Φ., Παρακολούθηση από φορολογικής και λογιστικής πλευράς των επισφαλών απαιτήσεων, ανάκτηση στις 13-2-2012 από <http://www.power-tax.gr/catalognews.asp?catid=2249>
9. Καούνης Π. Δ.,(2005), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.43
10. Κόδου Χ., (2007), Σχηματισμός πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, ανάκτηση στις 13-2-2012 από http://news.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_1_27/06/2007_232158
11. Κοντάκος Γ. Αρ., (2001), Γενική Λογιστική, Εκδόσεις ΈΛΛΗΝ, σελ. 218
12. Κοτίτσας-Θαλασσινός Μ.-Πολίτης Κ., (2000), Γενικές Αρχές Λογιστικής, Ο.Ε.Δ.Β., σελ. 130
13. Ν.3296/2004, παράγραφος 9, άρθρα 3 &4
14. Π.Δ.186/1992 Κ.Β.Σ., άρθρο 28, παράγραφος 5
15. Παπαγιάννης Ν., (2006), Αποσβέσεις Παγίων: Έννοια – Συντελεστές - Ορισμοί - Εξαιρετικές Περιπτώσεις, ανάκτηση στις 12-2-2012, από <http://www.reporter.gr/MONEY/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1/item/3270-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%83%CE%B2%CE%AD%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%AF%CF%89%CE%BD-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1->
16. Παπαδέας Β.Π., (2006-2007), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων,σελ.286
17. Φλώρος Αρ., (2003), Λογιστική και Πρακτική αντιμετώπιση του ΦΠΑ, Σύγχρονη Εκδοτική, σελ.159

