

ΕΠΙΛΟΓΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΩΝ ΓΙΑ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑ ΣΤΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ.

ΑΠΟ ΤΟ ΒΙΒΛΙΟ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ 5^η
Ε.ΜΠΑΤΣΙΝΙΛΑ – Κ.ΠΑΤΑΤΟΥΚΑ, Εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗ 2017.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΓΕΝΙΚΑ (ΑΡΘΡΑ 18 ΕΩΣ 28 ΚΑΙ 37)

Εισαγωγή-Έννοια

Οι οντότητες μπορούν να εφαρμόσουν μία από τις δύο βασικές επιλογές για την επιμέτρηση (αποτίμηση) των περιουσιακών τους στοιχείων:

- α) είτε να αποτιμήσουν στο «**ιστορικό κόστος**»,
- β) είτε να αποτιμήσουν σε «**εύλογες αξίες**».

Το «ιστορικό κόστος» είναι το βασικό μοντέλο επιμέτρησης (αποτίμησης)

1. Τα άρθρα του κεφαλαίου αυτού αναφέρονται στο (ανακτήσιμο) ιστορικό κόστος ως βάση επιμέτρησης, με εξαίρεση το άρθρο 24 που αναφέρεται στη χρήση εύλογων αξιών για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Η αναφορά στο «ανακτήσιμο» κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο.
2. Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το νόμο για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας ΕΕ/34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητες στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους. Πρώτον, το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δεύτερον, το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.
3. Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσεως και την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσεως και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα. Συνεπώς, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία ΕΕ/34/2013, στη λογιστική του κόστους κτήσεως (ιστορικού κόστους):

- α) Δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων.
- β) Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως τα ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για τις πλείστες των περιπτώσεων, από τη μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων.
- γ) Έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κ.λπ.), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.

Η χρήση «εύλογων αξιών» είναι προαιρετική σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4308/2014

Βασικά σημεία επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία:

1. Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι αντίστοιχα η τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν στην αγορά υπό κανονικές συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

2. Σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013, τα κράτη-μέλη έχουν υποχρέωση να εισάγουν στο εσωτερικό τους δίκαιο, ρυθμίσεις που είτε επιβάλλουν είτε επιτρέπουν τη χρήση των εύλογων αξιών για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Στο πνεύμα και το γράμμα της Οδηγίας, το άρθρο 24 εισάγει τη δυνατότητα χρήσης εύλογων αξιών αυστηρά σε προαιρετική βάση, ως εναλλακτικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους, κατά την ελεύθερη επιλογή της υποκείμενης οντότητας, με απόφαση της διοίκησης.

3. Όταν γίνεται χρήση της εύλογης αξίας για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα υποχρεωτικά χρησιμοποιεί το υπόδειγμα ισολογισμού Β.1.2 του παραρτήματος Β (το υπόδειγμα Β.1.1 χρησιμοποιείται για το ιστορικό κόστος).

4. Τα επιλέξιμα στοιχεία για επιμέτρηση στην εύλογη αξία αφορούν στα εξής κονδύλια του ισολογισμού:

α) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

β) Επενδυτικά ακίνητα.

γ) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, πάγια ή αποθέματα.

δ) Αποθέματα εμπορευμάτων (μόνο για αποθέματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών).

ε) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

στ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου.

ζ) Παράγωγα για αντιστάθμιση.

5. Όταν η επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει εύλογες αξίες σε ένα ή περισσότερα κατά την κρίση της κονδύλια από τα ανωτέρω, αυτές εφαρμόζονται υποχρεωτικά στο σύνολο των επιμέρους στοιχείων του/(των) κονδυλίου/(ων) του ισολογισμού. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται να γίνεται επιλεκτική εφαρμογή των εύλογων αξιών σε μερικά μόνο από αυτά τα στοιχεία του/(των) κονδυλίου/(ων).

. Θεωρείται, ότι όλα τα στοιχεία κάθε κονδυλίου του ισολογισμού που είναι επιλέξιμα για επιμέτρηση στην εύλογη αξία είναι παρόμοιας φύσης.

7. Η επιμέτρηση ενός στοιχείου στην εύλογη αξία γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία του στοιχείου αυτού (περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) δύναται να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό και μόνο, επιμετρείται με τη μέθοδο του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Άρθρο 18 του Ν. 4308/ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014-Ε.Λ.Π.

Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

1. Εννοιολογικά και ερμηνευτικά θέματα του άρθρου 18 του νόμου

1.1 Ορισμοί

• **Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (Fixed assets):**

Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

• **Βελτίωση παγίου (improvement of a fixed asset):**

Είναι μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης ή και της οικονομικής ζωής ενός παγίου ή και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

• **Επισκευή παγίου περιουσιακού στοιχείου (repair of fixed assets):**

Είναι μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

• **Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών (Acquisition cost or purchase price of assets and services):**

Είναι το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, πλέον δαπάνες αγοράς και μείον οποιαδήποτε μείωση του κόστους.

Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Σε αυτό συμπεριλαμβάνονται:

-Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου.

-Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό (δυννητική εφαρμογή).

• **Απόσβεση (Depreciation, amortization):**

Είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

• **Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life):**

Είναι η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

• **Αποσβέσιμο κόστος ή ποσό- πάγια περιουσιακά στοιχεία (amortized or depreciable cost or amount- fixed assets):**

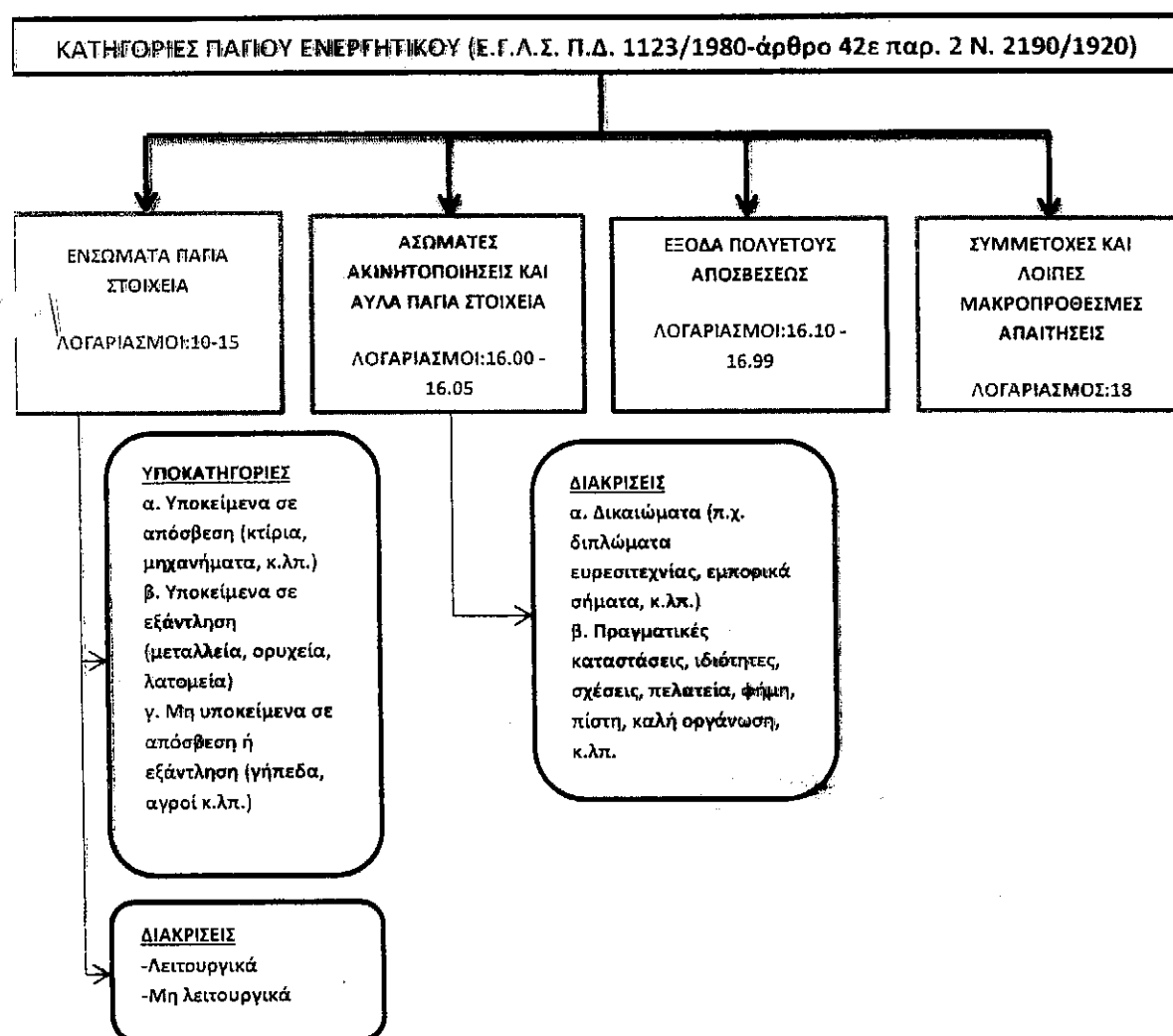
Είναι το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετρείται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

1.2 Ενσώματα πάγια στοιχεία

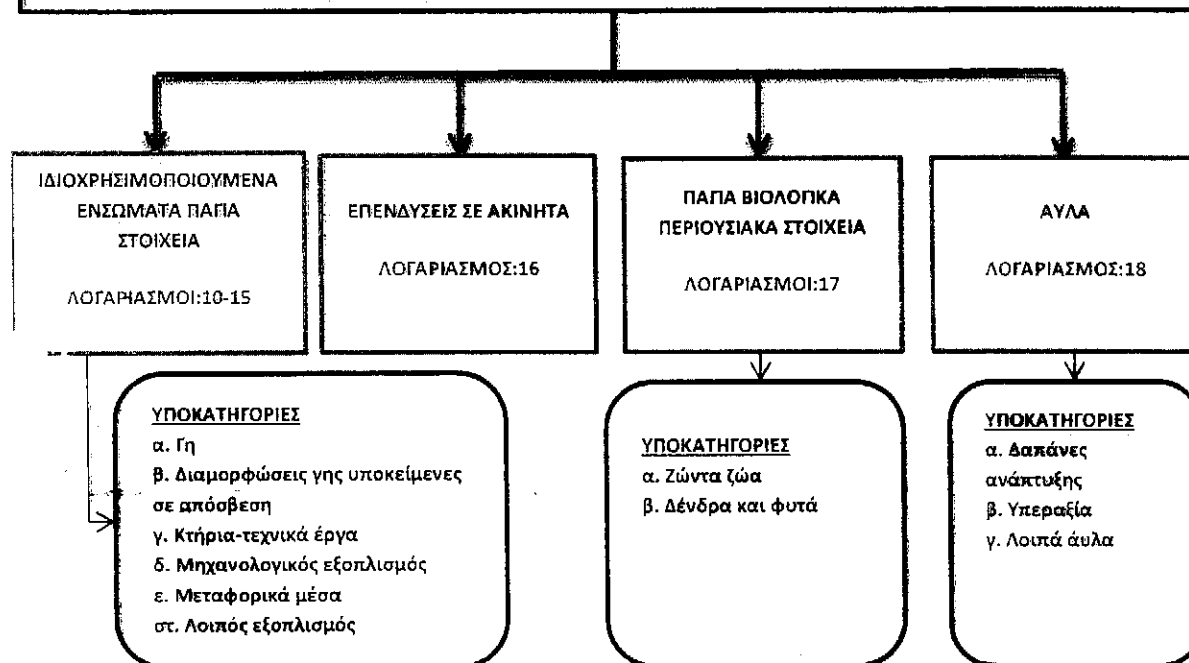
Τι περιλαμβάνουν:

- Ακίνητα,
- Μηχανολογικός εξοπλισμός,
- Λοιπός εξοπλισμός,
- Επενδύσεις σε ακίνητα,
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και,
- Λοιπά ενσώματα στοιχεία.

Οι δυο πιο κάτω πίνακες αντιδιαστέλλουν την κατηγοριοποίηση των παγίων μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ. και των ΕΛΠ:



**ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ (ΠΑΓΙΩΝ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Άρθρο 18 Ν. 4308/ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014 ΕΛΠ)**



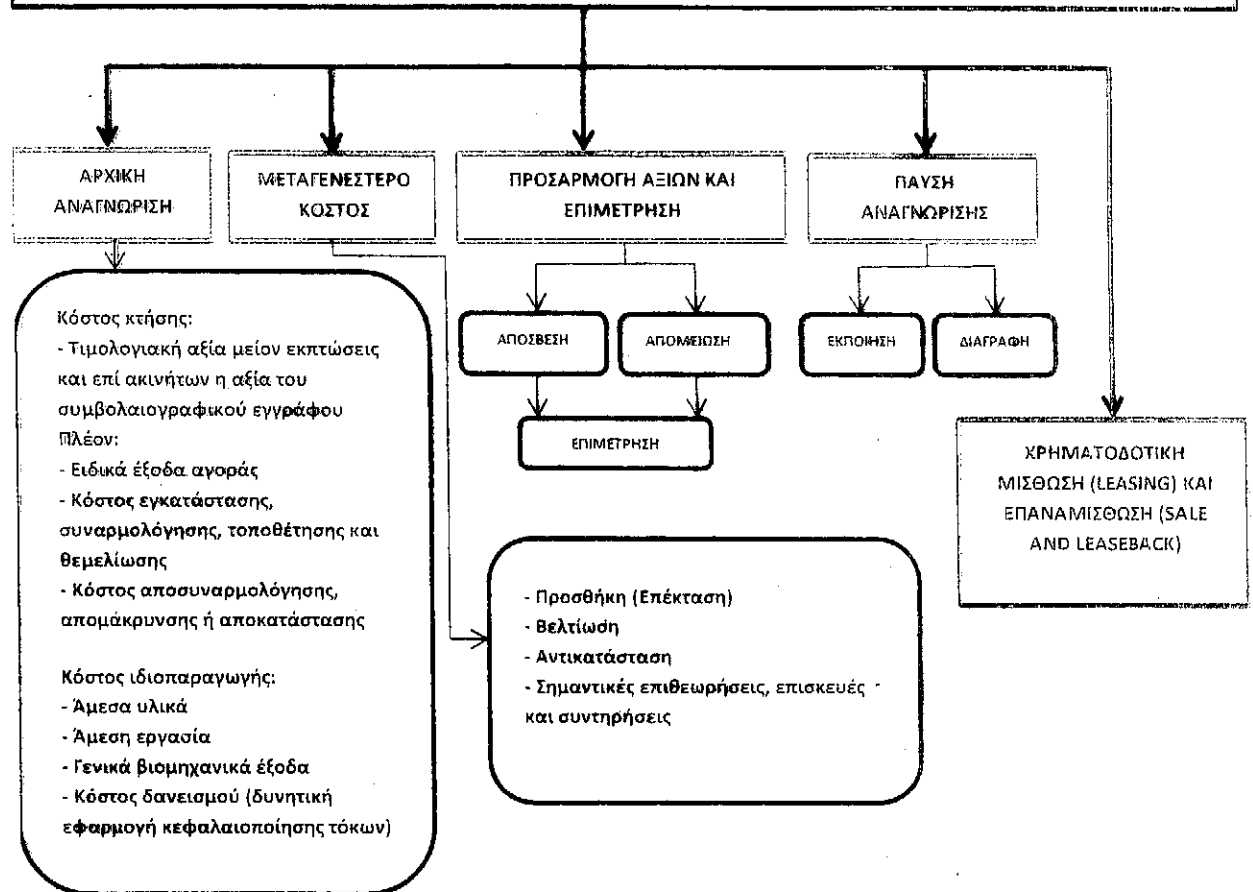
Σημειώσεις:

α. Τα έξοδα των ιδιοπαραγόμενων παγίων παρακολουθούνται στον αντίθετο λογαριασμό 80 «Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή».

β. Τα υπό κατασκευή πάγια παρακολουθούνται σε υπολογαριασμό κάθε λογαριασμού παγίου.

γ. Οι προκαταβολές σε προμηθευτές για μη κυκλοφορούντα στοιχεία σε μη συνδεδεμένες και συνδεδεμένες οντότητες παρακολουθούνται στους αντιθέτους λογαριασμούς 50.03.01 και 50.04.01 αντίστοιχα.

ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΥΛΩΝ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ (ΠΑΓΙΩΝ) ΣΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ ΤΟΥΣ (Άρθρο 18 Ν. 4308/ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014 ΕΛΠ)



Το κόστος κτήσης των παγίων παρακολουθείται λογιστικά ως:

- Απόκτηση με αγορά (τοίς μετρητοίς και επί πιστώσει)
- Απόκτηση με εισφορά σε είδος
- Απόκτηση με δωρεά
- Απόκτηση έναντι συνολικού τιμήματος
- Απόκτηση με ανταλλαγή άλλου παγίου, μετοχών ή χρεογράφων ή αντιπαροχή οικοπέδου
- Απόκτηση με έκδοση ιδίων τίτλων

Η επιμέτρηση γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος.

Αποσβέσιμο κόστος (Amortized or Depreciable cost): Το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο επιμετρείται στην αρχική αναγνώριση, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις.

Απομείωση (Impairment): Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount): Το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το άμεσο κόστος πώλησης, ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας παραγωγής χρηματορρών) και της αξίας χρήσης αυτού.

Αξία χρήσης (Value in use): Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματορρών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

ΣΥΓΚΡΙΝΟΝΤΑΙ

**1. Η Λογιστική Αξία
(Carrying Value)
και**

**2. Η Ανακτήσιμη αξία
(Recoverable Amount)**

Εφόσον η λογιστική αξία
είναι μεγαλύτερη από την
ανακτήσιμη, ως ανακτήσιμη
λαμβάνεται η μεγαλύτερη
μεταξύ των:

1. Αξία
πώλησης
μείον κόστη
(Fair value
less cost to
sell)

2. Αξία Χρήσης
(Value in Use)

1.10 Αναστροφή των ζημιών απομείωσης

- Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν λήγουν να υφίστανται και,
- η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί η ζημία απομείωσης.

1.11 Επιμέτρηση Ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία (σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 5)

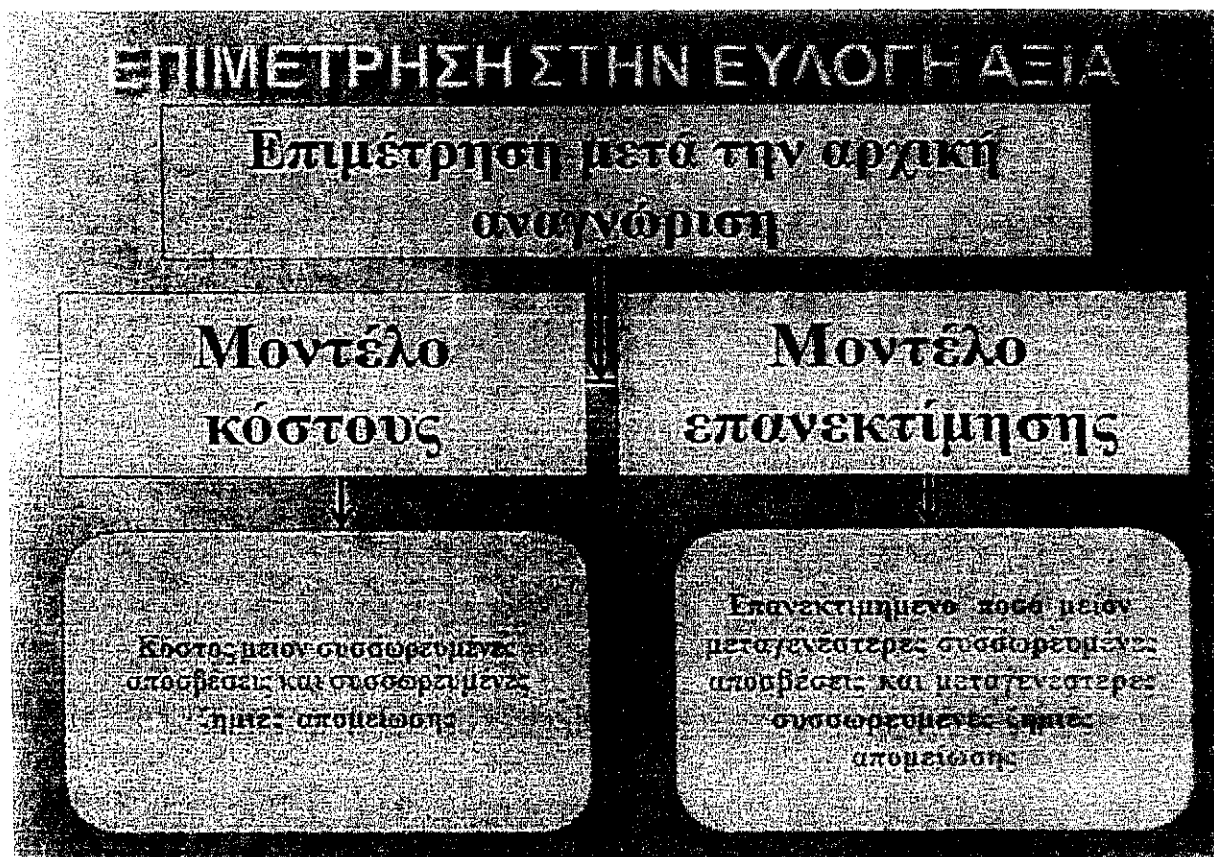
- Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετράται σε εύλογη αξία, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου, επιμετρώνται στην εύλογη αξία.
- Επανεκτιμώνται τουλάχιστον ανά τετραετία (και όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία τους διαφέρει σημαντικά από την εύλογη).
- Η εύλογη αξία εκτιμάται από επαγγελματία εκτιμητή. Η επιμέτρηση, γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- Η διαφορά αναπροσαρμογής:

- εφόσον είναι θετική (κέρδος) αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν ως διαφορά στην καθαρή θέση (αποθεματικό επανεκτίμησης) στην περίοδο που προκύπτει.
- αν είναι αρνητική αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (αν στο παρελθόν υπήρξε θετική διαφορά η οποία αναγνωρίστηκε στην καθαρή θέση, η ζημία συμψηφίζει την αναπροσαρμογή που εμφανίζεται στην καθαρή θέση και το ακάλυπτο ποσό, αν υπάρχει, αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα).
- Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, είτε σταδιακά καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή, είτε την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.
- Η απόσβεση υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

1.12 Πλεονάσμα Αναπροσαρμογής Ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

- Μπορεί να μεταφερθεί απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται ή,
- μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.
- Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η σχηματικά



ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΒΗΜΑ 1)

ΧΡΕΩΣΗ

Πάγιο στοιχείο
ενεργητικού

ΠΙΣΤΩΣΗ

Υποχρέωση-
Χρηματοδοτική
πρόσβαση

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΒΗΜΑ 1)

ΧΡΕΩΣΗ

Μακροπρόθεσμες
απαιτήσεις

ΠΙΣΤΩΣΗ

Προμηθευτές
πάγιου
εξοπλισμού
leasing

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ ΒΗΜΑ 2)

ΧΡΕΩΣΗ

Πελάτες leasing
(Διαθέσιμα)

ΠΙΣΤΩΣΗ

α) Μακροπρόθεσμες
απαιτήσεις (χρεώσεις)
β) Έσοδα από τόκους
leasing

1.26 Γνωμ. του Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1626 ΕΞ 19.10.2015-Λογιστικός χειρισμός σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου

Επιπρόσθετα και σχετικά με το λογιστικό χειρισμό σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου, παρατίθεται η Γνωμ. του Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1626 ΕΞ 19.10.2015, η οποία έχει ως εξής:

«Αθήνα, 19.10.2015

Αριθ. Πρωτ.:1626 ΕΞ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Ν.Π.Δ.Δ. (ΕΛΤΕ)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΘΕΜΑ: «ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ».

Ερώτημα

Ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία το 2007 πώλησε και επαναμίσθωσε ακίνητο σε εταιρία leasing. Η

ΕΠΙΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ (Sale and leaseback)

Στην ουσία η εταιρεία δεν πωλεί το στοιχείο αλλά δανειοδοτείται. Δεν καταχωρίζεται πώληση, αλλά ταυτόχρονη χρηματοδοτική μίσθωση.

Στην περίοδο που γίνεται
η συναλλαγή αυτή
καταχωρίζεται δάνειο

Κατά τη διάρκεια της
συμφωνίας οι πληρωμές
χωρίζονται σε αποπληρωμή
κεφαλαίου και
χρηματοοικονομικό έξοδο

ΧΡΕΩΣΗ:
Χρηματικά
Διαθέσιμα

ΠΙΣΤΩΣΗ:
Υποχρέωση

ΧΡΕΩΣΗ:
Υποχρέωση
και
Χρηματοοικονομικό
έξοδο

ΠΙΣΤΩΣΗ:
Χρηματοοικονομικά
Διαθέσιμα

1.3 Αρχική αναγνώριση

- Τα στοιχεία αυτά **αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης**.
- Περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:
 - Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων,
 - Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και,
 - Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν υπάρχει σχετική υποχρέωση.
- Το **κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου** περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας (πρώτες ύλες, εργασία, σταθερά και μεταβλητά έξοδα που σχετίζονται άμεσα, **τόκους εντόκων υποχρεώσεων ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής**).

1.4 Κεφαλαιοποίηση τόκων δανεισμού

Ειδικός δανεισμός

- Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικά για το σκοπό την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις (ειδικός δανεισμός), το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση θα προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο για το δανεισμό αυτό.

Γενικός δανεισμός

- Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια που προέρχονται από γενικό δανεισμό και τα χρησιμοποιεί για το σκοπό την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης

- Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης μπορεί να λαμβάνεται ο **σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού**, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.

Ποιά είναι η ημερομηνία έναρξης για την κεφαλαιοποίηση

Η ημερομηνία έναρξης για την κεφαλαιοποίηση είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις για πρώτη φορά:

- πραγματοποιεί επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,
- επιβιβάζεται με κόστος δανεισμού και,
- αναλαμβάνει δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Πότε πρέπει να αναστέλλεται η κεφαλαιοποίηση

- Μια οικονομική οντότητα αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού κατά τη διάρκεια παρατεταμένων περιόδων κατά τις οποίες διακόπτει την ενεργό ανάπτυξη ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

1.5 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

- Τα ενσώματα πάγια μεταγενέστερα επιμετρώνται **στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως** (αποσβέσεις μείον τυχόν ζημίες απομείωσης).
- Δύνανται να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης **στην εύλογη αξία τους τα:**
- Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα,
- Επενδύσεις σε ακίνητα και,
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

1.6 Απόσβεση

- Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση.
- Η απόσβεση αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση και **υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του,**
- Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης μεταξύ της **αθερής μεθόδου, φθίνουσας μεθόδου και μεθόδου των παραγόμενων μονάδων,**
- Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση (εκτός βελτιώσεων με ωφέλιμη ζωή),
- Πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση δεν αποσβένονται (έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα).

1.7 Απομείωση

- Απομείωση (Impairment) είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.
- Ζημίες απομείωσης προκύπτουν, όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία,
- Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο, όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα,
- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις απομείωσης.

8 Ενδείξεις απομείωσης

- Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- Δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,
- Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς και,
- Απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

1.9 Ανακτήσιμη αξία

- **Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount):** Το **μεγαλύτερο ποσό** μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το άμεσο κόστος πώλησης, ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας παραγωγής χρηματοοροών) και της αξίας χρήσης αυτού.
- **Μονάδα παραγωγής χρηματοοροών (cash generating unit):** Η μικρότερη εντοπίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές ροές οι οποίες είναι κατά βάση ανεξάρτητες από τις ταμειακές ροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

- **Αξία χρήσης (Value in use):** Η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της).
- **Εύλογη αξία (Fair value):** Είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.
- **Εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης**
- **Μπορεί να προκύπτει:**
 - από μία δεσμευτική συμφωνία για πώληση,
 - αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία για πώληση από την τιμή του περιουσιακού στοιχείου σε μια ενεργό αγορά,
 - αν δεν υπάρχει τίποτα από τα δύο από πρόσφατες συναλλαγές του ή των στοιχείων αυτών στην αγορά
- **Τα κόστη πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι τα:**
 - νομικά έξοδα,
 - χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών,
 - έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και,
 - άμεσα κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης.
- **Δεν είναι αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του.** Αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.
- **Αν δεν μπορεί να εκτιμηθεί η εύλογη αξία** ενός περιουσιακού στοιχείου (είτε γιατί δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά είτε γιατί δεν είναι εμπορεύσιμο ή για άλλους λόγους) τότε μπορεί να χρησιμοποιηθεί η αξία χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.
- **Για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση** πρέπει να χρησιμοποιηθεί η εύλογη αξία μείον κόστη πώλησης ως ανακτήσιμο ποσό δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεσή του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.
- **Ακολουθεί διαγραμματική παρουσίαση της απομείωσης και ανακτήσιμης αξίας:**

1.13 Επενδυτικά ακίνητα (investment property)

• Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι **ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση** και προορίζονται είτε για εκμίσθωση είτε για **αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους** είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας (βλ. αναλυτική ανάπτυξη του θέματος στο κεφάλαιο Θ).

1.14 Επιμέτρηση των Επενδύσεων σε ακίνητα στην εύλογη αξία

- Επανεκτιμώνται **τουλάχιστον ανά διετία** και σε κάθε περίπτωση, όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν, ότι η λογιστική αξία τους διαφέρει σημαντικά από την εύλογη.
- Η εύλογη αξία εκτιμάται από επαγγελματία εκτιμητή.
- Οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
- Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

1.15 Επιμέτρηση των Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (**biological assets**): Ζώντα ζώα ή φυτά.
- Επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους **μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους** σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.
- Οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
- Όταν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

1.16 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Ορισμοί:

Περιουσιακό στοιχείο

Ένας πόρος που ελέγχεται (**control**) από μία οικονομική οντότητα και από τον οποίο **μελλοντικά οικονομικά οφέλη (feature economic benefits)** αναμένεται να εισρεύσουν.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο

Εξατομικευμένο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο δεν έχει υλική μορφή.

• Συνήθεις κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας,
- άδειες,
- γνώσεις αγοράς,
- εμπορικά σήματα και επιστημονικές ή τεχνικές γνώσεις.

• Παραδείγματα άυλων στοιχείων:

- Λογισμικό,
- άδειες ευρεσιτεχνίας,
- συγγραφικά δικαιώματα,
- κινηματογραφικές ταινίες,
- άδειες αλιείας,
- εισαγωγικές ποσοστώσεις,
- παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων,

- σχέσεις πελατών ή προμηθευτών,
- εμπιστοσύνη πελατών,
- μερίδια αγοράς,
- δικαιώματα έρευνας αγοράς,
- πελατολόγια (αγορά πελατειακής βάσης) κ.λπ.

1.16.1 Γνωμ. του Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 2551 ΕΞ 16.12.2015-Αγορά πελατειακής βάσης

Ειδικά για την αγορά πελατειακής βάσης και την κατάταξή της στα άυλα περιουσιακά στοιχεία παρατίθεται η σχετική Γνωμ. του Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 2551 ΕΞ 16.12.2015, η οποία έχει ως εξής:
Αθήνα, 16.12.2015

Αριθ. Πρωτ.:2551 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ και ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. (ΕΛΤΕ)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 2551/2015

ΘΕΜΑ: «ΑΓΟΡΑ ΠΕΛΑΤΕΙΑΚΗΣ ΒΑΣΗΣ-ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ »

Ερώτημα

Ένας πελάτης μας που έχει κατάστημα XXX αγοράζει τη πελατειακή βάση ενός άλλου dealer της XXX (αυτός δεν έχει κατάστημα, είναι επιχείρηση Call Center).

Η αγορά αυτή συνίσταται στο ότι μεταφέρονται όλες οι τηλεφωνικές γραμμές ως βάση δεδομένων από τον έναν στον άλλον (με τη συναίνεση της XXX, αφού σε αυτή ανήκουν πραγματικά), άρα τα ποσοστά του αερόχρονου (αυτά τα πληρώνει η XXX με αυτοτιμολόγηση κάθε μήνα στον πελάτη μας) θα τα εισπράττει πλέον ο δικός μας πελάτης.

Το ερώτημα είναι κατά πόσο αυτή η συναλλαγή συνιστά απόκτηση ασώματης ακινητοποίησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ ή απλά αποτελεί έξοδο της επιχείρησης.

Απάντηση

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η πελατειακή βάση αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης του και στη συνέχεια επιμετράται στο κόστος κτήσης μείον απόσβεση και απομείωση, βάσει των αρχών του νόμου».

1.17 Υπεραξία (Goodwill)

• Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνεται και η υπεραξία

• Υπεραξία: Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων.

Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας.

Αρνητική υπεραξία συνήθως υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας.

Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται:

- Δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης,
- δαπάνες εκπαίδευσης,
- δαπάνες διαφήμισης και/ή προώθησης,
- δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας και,
- τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη της οντότητας.

- **Λειτουργική μίσθωση (operating lease):** Μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

1.23 Ενδείξεις χρηματοδοτικής μίσθωσης

- Η κυριότητα μεταφέρεται στη λήξη της μίσθωσης,
- ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε χαμηλή τιμή,
- η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής,
- η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων είναι περίπου ίση της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στην έναρξη της μίσθωσης και,
- τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί.

1.24 Μισθωτής (λογιστική αποτύπωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης)

- Αρχική αναγνώριση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου στο κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει, εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια.

Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

- Το πάγιο που αναγνωρίστηκε αντιμετωπίζεται όπως τα λοιπά πάγια της οντότητας (γίνεται δηλαδή κανονικά ο λογισμός αποσβέσεων).

Η σχηματικά

Παρ. 18.1.9

Οι δαπάνες ανάπτυξης αντιμετωπίζονται ως (άυλο) πάγιο όταν πληρούνται όλες οι αναφερόμενες προϋποθέσεις στην περίπτωση (δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 18, ώστε να διασφαλίζεται ότι το σχετικό ποσό είναι ανακτήσιμο.

Παρ. 18.1.10

Δεν θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν προκύπτουν, τα κατωτέρω κονδύλια:

α) Οι δαπάνες για τη δημιουργία και εκκίνηση μιας οντότητας, που περιλαμβάνουν νομικά κόστη και κόστη γραμματειακής υποστήριξης που αναλαμβάνονται κατά την ίδρυση μιας οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης (κόστη προ της έναρξης), δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (κόστη προ της λειτουργίας).

β) Οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού.

γ) Οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης,

Οι δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

Παρ. 18.1.11

Χαρακτηριστικά παραδείγματα λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το λογισμικό, τα εμπορικά σήματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας (πατέντες), τα δικαιώματα χρήσης, οι άδειες λειτουργίας, ή το κόστος απόκτησης ποδοσφαιριστών ή άλλων επαγγελματιών αθλητών.

Παρ. 18.1.12

Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα-ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις). Συγκεκριμένα:

α) Τα πάγια στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία.

μ) Τα πάγια στοιχεία με τεκμηριωμένα απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή [(not limited) κατά την Οδηγία 34/2013] δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Όλα τα πάγια στοιχεία και ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη ή απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει προκύψει απομείωση και η απομείωση αυτή είναι μόνιμη, δηλαδή δεν προβλέπεται κατά το χρόνο που έχει προκύψει ότι θα αναστραφεί.

2.1.1 Παράδειγμα αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερο κόστος ενσώματων παγίων στοιχείων

Την 2.1.20Χ0 η οντότητα «Χ», με βάση τη σύνταξη σχετικού συμβολαιογραφικού εγγράφου, ολοκλήρωσε την απόκτηση ενός οικοδομημένου ακινήτου στη Θήβα Βοιωτίας του οποίου το κόστος αρχικής αναγνώρισης διακανονίστηκε με επιταγή και αναλύεται ως εξής:

- Οικόπεδο: € 100.000

- Κτήριο : € 200.000 (ωφέλιμη οικονομική ζωή 20 έτη)

- Ειδικά έξοδα αγοράς κτηρίου:

• Για φόρο μεταβίβασης : € 33.000

- Για συμβολαιογραφικά : € 6.000
- Για μεσιτικά : € 15.000
- Για αμοιβές μελετητών και δικηγόρων : € 9.000 € 63.000

Την 30.6.20Χ0 εξόφλησε με επιταγή «δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδου» οι οποίες αναλύονται ως εξής:

- Έξοδα διαμορφώσεως οικοπέδου:

- Για εκβραχισμούς-ισοπεδώσεις : € 2.000
- Για περιμάνδρωση του οικοπέδου : € 3.000 (ωφέλιμη οικονομική ζωή 12 έτη)

Την 31.7.20Χ0 εξόφλησε με επιταγή μεταγενέστερες δαπάνες του κτηρίου οι οποίες ολοκληρώθηκαν την ημερομηνία αυτή και αναλύονται ως εξής:

- Μεταγενέστερες από την αρχική αναγνώριση δαπάνες κτηρίου:

- Δαπάνες προσθηκών : € 20.000
- Δαπάνες βελτιώσεων : € 10.000
- Δαπάνες συντήρησης και επισκευής : € 5.000 € 35.000

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής χαρακτηρίζονται ως συνήθειες και επαναλαμβανόμενες.

Οι δαπάνες προσθηκών αφορούν τη δημιουργία ενός νέου αποθηκευτικού χώρου με χρήση σιδήρου για τις κολώνες και γαλβανιζέ λαμαρίνας για τη στέγη, ο οποίος θα αποσυναρμολογηθεί στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του. Υπολογίζεται ωφέλιμη οικονομική ζωή της αποθήκης 10 έτη, εκτιμώμενο ποσό που θα απαιτηθεί μελλοντικά για την αποσυναρμολόγηση της αποθήκης €8.000 και μέσο επιτόκιο κλάδου 4%.

Την 30.11.20Χ0 έλαβε το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ποσού €1.000 που αφορά το κόστος της ετήσιας επιθεώρησης από ειδικό μηχανικό για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων των σιδερένιων υποστυλωμάτων της αποθήκης, το οποίο οφείλεται.

Την 31.12.20Χ0 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του κτηρίου η οποία προήλθε από διάβρωση του ακινήτου λόγω πλημμυρών, καθόσον η ανακτήσιμη αξία του προσδιορίστηκε στο ποσό των €170.000. Δεν συντρέχει περίπτωση ασφαλιστικής αποζημιώσεως.

Για τα ανωτέρω αποσβέσιμα πάγια στοιχεία δεν αναγνωρίζεται υπολειμματική αξία, ενώ για διευκόλυνση κατά την επίλυση δεν υπολογίζεται ΦΠΑ στις πιο πάνω συναλλακτικές πράξεις.

Ζητούνται οι ημερολογιακές εγγραφές που προκύπτουν από τα πιο πάνω λογιστικά γεγονότα από την 1.1.20Χ0 έως την 31.12.20Χ0.

Ανάλυση-Απάντηση

α) Το οικόπεδο (Γη) και το κόστος εκβραχισμών-ισοπεδώσεων του οικοπέδου, ως μεταγενέστερες δαπάνες επέκτασής του, έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή κατά την Οδηγία 34/2013 και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

β) Τα ειδικά έξοδα αγοράς συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της αρχικής αναγνώρισης, αφού στο κόστος αυτό συμπεριλαμβάνεται κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Επειδή το ακίνητο αποτελείται από τα συστατικά στοιχεία του οικοπέδου και του κτιρίου, κάθε ένα εκ των οποίων έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική οικονομική ωφέλιμη ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία, τα ειδικά έξοδα κτήσεως των €63.000 θα επιμερισθούν ανάλογα με την αξία του οικοπέδου και του κτιρίου που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο ως εξής:

βα) ειδικά έξοδα αγοράς οικοπέδου: $(63.000 \times 100.000) : 300.000 = €21.000$ και,

ββ) ειδικά έξοδα αγοράς κτηρίου: $(63.000 \times 200.000) : 300.000 = €42.000$.

γ) Η περιμάνδρωση θεωρείται συστατικό του οικοπέδου και παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο μητρώο παγίων βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account).

δ) Με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης, το αρχικό κόστος κτήσης της αποθήκης θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account).

ε) Για τον υπολογισμό του ποσού απομείωσης του κτηρίου (δηλαδή, το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του κτηρίου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του) ακολουθούνται τα εξής βήματα:

1. Υπολογισμός λογιστικής αξίας

Κόστος κτήσεως κτηρίου:

- Αρχική αναγνώριση: $(200.000 + 42.000) = 242.000$

- Μεταγενέστερο κόστος: 10.000 252.000

Μείον αποσβέσεις:

- $(242.000 : 20)$ 12.100

- $(10.000 : 20) \times 5/12$ 208 12.308 239.692

2. Μείον ανακτήσιμη αξία: 170.000

3. Απομείωση κτηρίου 69.692

στ) Η προσαύξηση της αξίας της αποθήκης κατά την αρχική αναγνώριση με δαπάνες αποσυναρμολόγησης προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά και αναγνωρίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη (υποχρέωση) στον ισολογισμό, ως εξής:

Από τον πίνακα των οικονομικών μαθηματικών η παρούσα αξία της μιας νομισματικής μονάδας υπολογίζεται από τον τύπο: Παρούσα αξία ενός ευρώ $= 1/(1+i)^t = 1/(1+0,04)^{10} = 0,6756$ και η παρούσα αξία των €8.000 ισούται: €8.000 $\times 0,6756 = €5.405$.

Λογιστικές εγγραφές:

.....02-01-20X0.....

10 Γη

10.01 Μικτή αξία γης

10.01.00 Οικοδομημένο οικόπεδο Θήβας Βοιωτίας 121.000

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Κτήριο Θήβας Βοιωτίας 242.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 363.000

Απόκτηση και εξόφληση οικοδομημένου ακινήτου ως συμβολαιογραφικό έγγραφο Νο...

.....30-06-20X0.....

10 Γη

10.01 Μικτή αξία γης

10.01.00 Οικοδομημένο οικοπέδο Θήβας Βοιωτίας 2.000

11 Διαμορφώσεις γης υποκειμένες σε απόσβεση

11.01 Μικτή αξία διαμορφώσεων γης

11.01.00 Περιμάνδρωση οικοδομημένου ακινήτου Θήβας Βοιωτίας 3.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 5.000

Κεφαλαιοποίηση και εξόφληση δαπανών εκβραχισμού και περιμάνδρωσης οικοπέδου

.....31-07-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Κτήριο Θήβας Βοιωτίας 10.000

12.01.01 Αποθήκη κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 20.000

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

64.09 Επισκευές και συντηρήσεις 5.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 35.000

Λογισμός και εξόφληση μεταγενέστερων δαπανών κτηρίου και αποθήκης Θήβας Βοιωτίας

.....31-07-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.01 Αποθήκη κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 5.405

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.05 Άλλες προβλέψεις 5.405

Λογισμός κόστους αποσυρμολόγησης αποθηκευτικού χώρου

.....30-11-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.01 Αποθήκη κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 1.000

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεδεμένες οντότητες 1.000

T.II.Y No... επιθεωρητή «X»

.....31-12-20X0.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων

61.01.00 Απομείωση κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 69.692

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

12.03.00 Κτήριο Θήβας Βοιωτίας 69.692

Λογισμός απομείωσης κτηρίου Θήβας Βοιωτίας

.....31-12-20X0.....

66 Αποσβέσεις

66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

66.01.00 Αποσβέσεις περιμάνδρωσης ακινήτου Θήβας Βοιωτίας

(3.000:12) χ 6/12 125

66.02 Αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

66.02.00 Αποσβέσεις κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 12.308

(242.000 :20) + (10.000:20) χ 5/12

66.02.01 Αποσβέσεις αποθήκης κτηρίου Θήβας Βοιωτίας

(20.000:10) χ 5/12 + (5.405:10) χ 5/12 + (1.000:10) χ 1/12 1.067

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

11.02 Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

11.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις περιμάνδρωσης ακινήτου Θήβας Βοιωτίας 125

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

12.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 12.308

12.02.01 Σωρευμένες αποσβέσεις αποθήκης κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 1.067

Λογισμός αποσβέσεων κτηριακού συγκροτήματος Θήβας Βοιωτίας

2.4 Κόστος κτήσης ιδιοπαραγόμενου παγίου

Παρ. 18.2.1

Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Σημειώνεται ότι η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με τόκους είναι δυνητική επιλογή κατά την κρίση της οντότητας, δηλαδή δεν επιβάλλεται από το νόμο. Προϋπόθεση συνυπολογισμού τόκων στο κόστος κτήσης είναι ότι οι τόκοι αφορούν (είναι δουλευμένοι) στην κατασκευαστική περίοδο και προέρχονται από πραγματικές έντοκες υποχρεώσεις, όπως τα δάνεια.

Παρ. 18.2.4

Δεν υπάρχει εννοιολογική διαφορά σε ότι αφορά το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με τα μη βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια. Δηλαδή, το κόστος ιδιοπαραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει στην κατάσταση λειτουργίας για τη χρήση που προορίζεται, όπως ισχύει και για τα μη βιολογικά. Παρακάτω παρέχεται ένα σχετικά απλό παράδειγμα παραγωγής ζωικού βιολογικού παγίου (αγελάδες γαλακτοπαραγωγής).

2.4.1 Γνωμ. ΣΛΟΤ αριθ. πρωτ.: 1332 ΕΞ 27.7.2015-Δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου, καθώς και οι εργασίες καθαιρέσεων και εκσκαφών που προηγούνται της κατασκευής

Σχετικά με το θέμα παρατίθεται η Γνωμ. ΣΛΟΤ αριθ. πρωτ.: 1332 ΕΞ 27.7.2015 η οποία έχει ως εξής:
«Θέμα: Λογιστική μεταχείριση δαπάνης που αφορά στην κατασκευή παγίου

Ερώτημα

1. Σχετικά με το ανωτέρω θέμα παρακαλούμε να παρέχετε διευκρινίσεις στην Υπηρεσία μας για τα εξής:

- α) Το εάν οι δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου καθώς και οι εργασίες καθαιρέσεων και εκσκαφών που προηγούνται της κατασκευής αυτού ενσωματώνονται στην αξία του ακινήτου,
- β) Στην περίπτωση καταφατικής απάντησης παρακαλούμε να διευκρινίσετε το χρονικό σημείο που πραγματοποιείται η ενσωμάτωση αυτή,
- γ) Επηρεάζεται η απάντηση στα σημεία (α) και (β) στην περίπτωση που μετά την πραγματοποίηση των ανωτέρω δαπανών αναστέλλεται προσωρινά ή μόνιμα η κατασκευή του ακινήτου;
- δ) Εάν η λογιστική αντιμετώπιση που προτείνεται για τα σημεία (α) και (β) διαφοροποιείται για τις διαχειριστικές περιόδους από το 2008 έως και σήμερα.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ η έκπτωση του φόρου των δαπανών ή απόκτησης επενδυτικών αγαθών παρέχεται εφάπαξ για τη διαχειριστική περίοδο που πραγματοποιούνται και κατά το μέρος που τα αυτά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (άρθρο 30).

Επομένως ειδικά για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης που παρασχέθηκε κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών και υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους (άρθρα 30 και 33). Επίσης εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός και περιορισμός του πιστωτικού υπολοίπου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 33).

3. Από τα ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ η φορολογική αντιμετώπιση του δικαιώματος έκπτωσης των εισφορών διαφοροποιείται ανάλογα με το εάν πρόκειται για δαπάνη ή επενδυτικό αγαθό. Στο πλαίσιο αυτό είναι σημαντικό να αποσαφηνιστεί εάν οι δαπάνες

που αναφέρονται στο σημείο 1 (α), πρέπει να αντιμετωπίζονται φορολογικά για σκοπούς ΦΠΑ ως δαπάνες ή ως επενδυτικά αγαθά.

4. Επισημαίνεται τέλος ότι, σύμφωνα με τον Κώδικα ΦΠΑ:

α) Ως αγαθά επένδυσης, που εξομοιώνονται με τα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης, θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση καθώς και τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

β) Ως παράδοση ακινήτων θεωρείται η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα εάν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Στις εργασίες αυτές συμπεριλαμβάνονται τόσο οι εκσκαφές όσο και οι κατεδαφίσεις.

Απάντηση

Σχετικά με το ερώτημα 1

Με βάση τη γενική αρχή του κόστους κτήσης, οι δαπάνες μελετών για αδειοδότηση ακινήτου καθώς και οι εργασίες καθαιρέσεων και εκσκαφών που προηγούνται της κατασκευής αυτού, είναι προαπαιτούμενες για την κατασκευή του και συνεπώς προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του. Η αρχή αυτή έχει εφαρμογή τόσο μέχρι την 31.12.2014, ημερομηνία λήξης εφαρμογής του ΕΓΛΣ, όσο και από την 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Ν. 4308/2014.

Η παρακολούθηση του κόστους κτήσεως ενός ακινήτου και συνεπώς και των προαναφερόμενων δαπανών, γίνεται μέσω του λογαριασμού με ΚΑΛ 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές», στον οποίο καταχωρούνται, κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου. Όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή και το πάγιο είναι έτοιμο προς χρήση, γίνεται μεταφορά του συνολικού κόστους κτήσεως από το λογαριασμό 15, τόσο στο λογαριασμό με ΚΑΛ 11, όσο και στο μητρώο παγίων, προκειμένου να αρχίσει η διενέργεια των αποσβέσεων.

Η παύση των εργασιών κατασκευής ενός παγίου, είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση. Σε περίπτωση μόνιμης παύσης των εργασιών, δηλαδή λήψης απόφασης για μη ολοκλήρωση του παγίου, γίνεται μεταφορά του κόστους από το λογαριασμό ΚΑΛ 15 στο λογαριασμό οικοπέδα (ΚΑΛ 10), την αξία του οποίου προσαυξάνει, αν μπορεί να ανακτηθεί μελλοντικά, είτε μέσω μελλοντικής επανεκκίνησης των εργασιών, είτε μέσω πώλησης του οικοπέδου. Αν δεν αναμένεται ανάκτησή του, το κόστος κτήσης των εν λόγω δαπανών μεταφέρεται ως έξοδο στα αποτελέσματα, κατά την οριστική παύση των εργασιών.

Σχετικά με τα ερωτήματα 2 έως και 4

Το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα επί φορολογικών θεμάτων.

2.4.2 Παραδείγματα υπολογισμού κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενου παγίου

Παράδειγμα 1

Το τμήμα βελτιώσεων και συντηρήσεων εγκαταστάσεων της βιομηχανικής μονάδας «ΚΑΠΑ Α.Ε.Β.Ε.», ολοκλήρωσε το έργο της πλακόστρωσης του περιβάλλοντος χώρου του βιομηχανοστασίου το οποίο ετέθη σε λειτουργία την 30.11.20Χ0 και αυθημερόν συνέταξε και έστειλε στο λογιστήριο της εταιρείας την «κοστολόγηση του έργου της πλακόστρωσης» η οποία αναλύεται ως εξής:

- Οικοδομικά υλικά (τσιμέντα, πλάκες δαπέδου, κ.λπ.) αξίας κτήσεως €10.000. Τα υλικά αυτά είχαν παραληφτεί από τον αποθηκάριο και λογιστικοποιήθηκαν από το λογιστήριο της επιχείρησης στις 15.10.20Χ0.
- Αμοιβές σε εταιρεία μελετών τεχνικών έργων €6.000 και,
- Αμοιβές εργολάβων €20.000. Στις αμοιβές εργολάβων παρακρατήθηκε φόρος 3%, ενώ για τις καταβαλλόμενες αμοιβές σε εταιρείες μελετών δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το έγγραφο Υπ. Οικ. 1123927/10906/1995.

Τα παραστατικά που αφορούν τις αμοιβές λογιστικοποιήθηκαν επίσης την 15.10.20Χ0.

Σε όλες τις συναλλακτικές πράξεις πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ υπολογίζεται αυτός με συντελεστή 23%.

Η ωφέλιμη οικονομική ζωή της πλακόστρωσης εκτιμήθηκε για 10 έτη.

Για την πλακόστρωση δεν αναγνωρίζεται υπολειμματική αξία.

Ζητούνται οι ημερολογιακές εγγραφές που προκύπτουν από τα πιο πάνω λογιστικά γεγονότα από την 15.10.20Χ0 έως την 31.12.20Χ0 συμπεριλαμβανομένων και των εγγραφών κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως.

Ανάλυση-Απάντηση

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου, ενσώματου ή βιολογικού, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. Έτσι, το κόστος της πλακόστρωσης θα περιλαμβάνει το σύνολο του κόστους των υλικών και υπηρεσιών που απαιτήθηκαν για να φθάσει αυτή την 30.11.20Χ0 σε ετοιμότητα και έναρξη λειτουργίας, ήτοι:

- Οικοδομικά υλικά : € 10.000
- Αμοιβές εταιρείας μελετητών : € 6.000
- Αμοιβές εργολάβων : € 20.000 € 36.000

β) Ο λογισμός απόσβεσης της πλακόστρωσης αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμη για χρήση για την οποία προορίζεται με βάση δωδεκατημόριο, ήτοι: $(€36.000:10) \times 1/12 = €300$

Λογιστικές εγγραφές:

.....15-10-20Χ0.....

27 Λοιπά αποθέματα

27.02 Αγορές λοιπών αποθεμάτων

27.02.00 Οικοδομικά υλικά για ιδιοπαραγωγή 10.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 2.300

50 Προμηθευτές

50.01 Προμηθευτές-μη συνδεδεμένες οντότητες

50.01.00 Προμηθευτής χχ 12.300

Αγορά οικοδομικών υλικών ως τιμ. Προμηθευτή χχ Νο....

.....15-10-20Χ0.....

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες-μη συνδεδεμένες οντότητες

64.01.01.00 Αμοιβές εταιρείας μελετητών 6.000

64.01.01.01 Αμοιβές εργολάβων 20.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (€26.000 χ 23%) 5.980

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.02 Φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα (€20.000 Χ 3%) 600

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεδεμένες οντότητες

53.06.00 Εταιρεία μελετών τεχνικών έργων... 7.380

53.06.01 Εργολάβος χχ...{(€20.000 χ 1,23) - 3% χ €20.000} 24.000

Λογισμός ληφθεισών υπηρεσιών ως Τ.Π.Υ. Νο.. εταιρείας μελετών τεχνικών έργων και εργολάβου χχ

.....30-11-20X0.....

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

11.01 Μικτή αξία γης

11.01.00 Πλακόστρωση χώρου βιομηχανοστασίου 10.000

27 Λοιπά αποθέματα

27.90 Κόστος ανάλωσης λοιπών αποθεμάτων

27.90.00 Κόστος ανάλωσης οικοδομικών υλικών για ιδιοπαραγωγή 10.000

Μεταφορά κόστους ανάλωσης οικοδομικών υλικών σε ιδιοπαραγωγή

.....30-11-20X0.....

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

11.01 Μικτή αξία γης

11.01.00 Πλακόστρωση χώρου βιομηχανοστασίου 26.000

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

80.03 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή 26.000

Μεταφορά κόστους υπηρεσιών σε ιδιοπαραγωγή

.....31-12-20X0.....

66 Αποσβέσεις

66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

66.01.00 Αποσβέσεις πλακόστρωσης χώρου βιομηχανοστασίου 300

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση

11.02 Σωρευμένες αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

11.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις πλακόστρωσης (36.000:10) χ 1/12 300

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων πλακόστρωσης περιβάλλοντος χώρου βιομηχανοστασίου

.....31-12-20X0.....

27 Λοιπά αποθέματα

27.90 Κόστος ανάλωσης λοιπών αποθεμάτων

27.90.00 Κόστος ανάλωσης οικοδομικών υλικών για ιδιοπαραγωγή 10.000

27 Λοιπά αποθέματα

27.02 Αγορές λοιπών αποθεμάτων

27.02.00 Οικοδομικά υλικά για ιδιοπαραγωγή 10.000

Εξίσωση υπολογαριασμών αναλωθέντων οικοδομικών υλικών

2.7.1 Παραδείγματα απομείωσης παγίων

Παράδειγμα 1 απομείωσης. Συσχέτιση Λογιστικής Αξίας, Αξίας Χρήσης και Εύλογης Αξίας

Η βιομηχανική οντότητα «ΑΛΦΑ Α.Β.Ε.Ε.» καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους. Την 31.12.20X0 υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης του βιομηχανοστασίου της του οποίου η λογιστική αξία είναι €3.000.000. Οι αρμόδιοι επιτελείς της οντότητας προσδιόρισαν την Αξία Χρήσης του βιομηχανοστασίου σε €3.200.000 και την Εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης σε €2.600.000.

Ζητείται, εάν η οντότητα πρέπει να εγγράψει στα βιβλία της ζημία απομείωσης και αν ναι με ποίο ποσό;

Απάντηση

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 3.β1, απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία. Στο παράδειγμα η ανακτήσιμη αξία του βιομηχανοστασίου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της Αξίας Χρήσης €3.200.000 και της Εύλογης αξίας μείον τα κόστη πώλησης σε €2.600.000.

Συνεπώς, η αξία του βιομηχανοστασίου δεν είναι απομειωμένη, οπότε και δεν εγγράφεται ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της «ΑΛΦΑ Α.Β.Ε.Ε.».

Παράδειγμα 2 απομείωσης και αναστροφής

Την 1η Ιανουαρίου 20X1 μια επιχείρηση αγόρασε πάγιο (μηχάνημα) αντί 10.000 ευρώ, με ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (ποσοστό ετήσιας απόσβεσης 10%). Την 31η Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του παγίου καθόσον η ανακτήσιμη αξία του ήταν 3.000, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η επιχείρηση εκτίμησε ότι, λόγω μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς, η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανερχόταν στο ποσό των 5.100 ευρώ.

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση-Λύση

1. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 είναι 4.000 και η αναπόσβεστη αξία του 6.000.
2. Με δεδομένο ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.000, υφίσταται ζημία απομείωσης ποσού 3.000 και συνεπώς η λογιστική αξία το παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 (6.000-3.000). Δηλαδή αποσβέσεις $1.000 \times 4 = 4.000$ και $10.000 - 4.000 = 6.000$.
3. Εφεξής (από το έτος 20X5), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 500 ($3.000 / 6 = 500$).
4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).
5. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 (αξία κτήσης 10.000 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000).

6. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση (2.000).

7. Δεν επιτρέπεται, δηλαδή να γίνει η αναστροφή απομείωσης για μεγαλύτερο ποσό (αντί €2.000 να γίνει €3.100), έστω και αν η ανακτήσιμη αξία την 31 Δεκεμβρίου 20X6 ήταν €5.100, μεγαλύτερη από τη λογιστική για €1.100 (ανακτήσιμη €5.100-λογιστική €4.000).

Δηλαδή, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά από μια αναστροφή απομείωσης, θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, το οποίο όμως δεν θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωρισθεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο, σε προηγούμενα έτη.

Σημείωση

Η μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου λόγω απομείωσης, παρακολουθείται μέσω αντίθετου λογαριασμού.

Λογιστικές εγγραφές:

.....31-12-20X4.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών) 3.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού 3.000

Απομείωση μηχανήματος... επειδή η ανακτήσιμη αξία του κατέστη μικρότερη από την λογιστική του αξία

.....31-12-20X6.....

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού 2.000

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών) 2.000

Αναστροφή απομείωσης μηχανήματος... ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση (2.000).

Παράδειγμα 3 απομείωσης και υπολογισμός της Αξίας Χρήσης

Στο τέλος της χρήσης του 20X0, οι αρμόδιοι επιτελείς της οντότητας «Χ», διαπίστωσαν ενδείξεις απομείωσης του κτιριακού της συγκροτήματος λόγω σημαντικών μεταβολών που επήλθαν στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της. Το κτίριο στο τέλος του 20X0 εμφανίζεται με αναπόσβεστο ιστορικό κόστος (λογιστική αξία) €2.500.000, υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή 5 ετών και από μόνο του συνιστά μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (Μ.Δ.Τ.Ρ.).

Με βάση τις βέλτιστες εκτιμήσεις των επιτελών της οντότητας οι καθαρές ταμειακές ροές από το κτίριο για την επόμενη πενταετία έχουν ως εξής:

20X1 €400.000, 20X2 €350.000, 20X3 €300.000, 20X4 €250.000 και 20X5 €887.000.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αντιπροσωπεύει ένα προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τρέχουσες αγοραίες εκτιμήσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος, αλλά και των ειδικών κινδύνων των συναφών προς τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στον κλάδο που δραστηριοποιείται η οντότητα είναι 10%.

Ένα όμορο και όμοιο κτιριακό συγκρότημα πωλήθηκε πρόσφατα αντί €1.500.000.

Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%. **Ζητούνται:**

- α) Ποία είναι η Αξία Χρήσης του κτιρίου;
- β) Ποίο είναι το ανακτήσιμο ποσό του κτιρίου;
- γ) Πρέπει να αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης για το κτίριο;
- δ) Εάν πρέπει να αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης, ποία θα είναι η εγγραφή, λαμβανομένου υπόψη ότι οποιαδήποτε ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά;

Απάντηση

α) Η αξία χρήσης του κτιρίου είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμειακών ροών της επόμενης πενταετίας προεξοφλημένες με επιτόκιο 10%, οι οποίες υπολογίζονται από τον τύπο των οικονομικών μαθηματικών $PV = 1/(1+k)^t$, ως εξής:

$$20X5: 887.000 \times 0.6209 = 550.738$$

$$20X4: 250.000 \times 0.6830 = 170.750$$

$$20X3: 300.000 \times 0.7513 = 225.390$$

$$20X2: 350.000 \times 0.8264 = 289.240$$

$$20X1: 400.000 \times 0.9091 = \underline{363.640}$$

Σύνολο **1.599.758**

Η ανακτήσιμη αξία του κτιρίου είναι η αξία χρήσης €1.599.758, αφού είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία των €1.500.000.

γ) Πρέπει να αναγνωρισθεί ζημία απομείωσης για το κτίριο €900.242, αφού η ανακτήσιμη αξία του (Αξία Χρήσης €1.599.758) είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία €2.500.000.

δ) Λογιστικές εγγραφές

.....**31-12-20X0**.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών) 900.242

12 Κτίρια-τεχνικά έργα

12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτιρίων-τεχνικών έργων

900.242

Απομείωση κτιρίου... επειδή η ανακτήσιμη αξία του κατέστη μικρότερη από την λογιστική του αξία

.....31-12-20X0.....

39 Αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού (Απαίτηση)

39.00 Αναβαλλόμενος φόρος από ζημία απομείωσης παγίων 234.063

78 Φόρος εισοδήματος έσοδο

78.02 Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο 234.063

Λογισμός αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων από ζημία απομείωσης κτιρίου..., ως άρθρο 23 παρ. 3 του

Ν. 4308/2014.

2.8 Παρ. 4. Παύση αναγνώρισης παγίων

- α) Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.
- β) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
- γ) Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τον παρόντα νόμο.

2.8.1 Παράδειγμα παύσης αναγνώρισης παγίου (εκποίηση ή διαγραφή)

Την 1η Ιανουαρίου 20X1 μια επιχείρηση αγόρασε πάγιο (μηχάνημα) αντί 10.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23%, με ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (ποσοστό ετήσιας απόσβεσης 10%). Η συναλλακτική αυτή πράξη διακανονίστηκε με επιταγή ημέρας. Την 31η Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση εκτίμησε ότι υπάρχει μόνιμη απομείωση του παγίου καθόσον η ανακτήσιμη αξία του ήταν 3.000, χωρίς να μεταβληθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 οι αρμόδιοι επιτελείς της οντότητας εκτίμησαν ότι, λόγω μεταβολών στις συνθήκες της αγοράς, η ανακτήσιμη αξία του παγίου ανερχόταν στο ποσό των 5.100 ευρώ. Την 31 Δεκεμβρίου 20X8 αποφασίστηκε η εκποίηση του μηχανήματος αντί του ποσού των €5.000 πλέον ΦΠΑ 23%, όπου και εισπράχτηκε το ποσό αυτό με επιταγή ημέρας.

Ζητείται να γίνουν όλες οι ημερολογιακές εγγραφές από το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης του μηχανήματος μέχρι το χρόνο της παύσης αναγνώρισής του λόγω εκποίησης.

Ανάλυση-Λύση

1. Οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 είναι 4.000 και η αναπόσβεστη αξία του 6.000.
2. Με δεδομένο ότι η ανακτήσιμη αξία του παγίου την 31η Δεκεμβρίου 20X4 εκτιμήθηκε στο ποσό των 3.000, υφίσταται ζημία απομείωσης ποσού 3.000 και συνεπώς η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 (6.000-3.000). Η μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου λόγω απομείωσης, παρακολουθείται μέσω αντίθετου λογαριασμού.
3. Εφεξής (από το έτος 20X5), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 500 ($3.000 / 6 = 500$).
4. Την 31 Δεκεμβρίου 20X6 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 (3.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X5 και 20X6).
5. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6, αν δεν είχε γίνει απομείωση, η λογιστική αξία του παγίου θα ανερχόταν στο ποσό των 4.000 (αξία κτήσης 10.000 μείον σωρευμένες αποσβέσεις 6.000).
6. Την 31η Δεκεμβρίου 20X6 προκύπτει αναστροφή απομείωσης για ποσό 2.000 που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση (2.000). Δεν επιτρέπεται, δηλαδή να γίνει η

αναστροφή απομείωσης για μεγαλύτερο ποσό (αντί €2.000 να γίνει €3.100), έστω και αν η ανακτήσιμη αξία την 31 Δεκεμβρίου 20X6 ήταν €5.100, μεγαλύτερη από τη λογιστική για €1.100 (ανακτήσιμη €5.100-λογιστική €4.000).

7. Εφεξής (από το έτος 20X7), οι ετήσιες αποσβέσεις ανέρχονται στο ποσό των 1.000 ($4.000 / 4 = 1.000$).

8. Την 31 Δεκεμβρίου 20X8 η λογιστική αξία του παγίου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 (4.000 μείον οι αποσβέσεις των ετών 20X7 και 20X8).

9. Με την εκποίηση του μηχανήματος την 31 Δεκεμβρίου 20X8 προκύπτει κέρδος €3.000 (Τίμημα πώλησης €5.000-λογιστική αξία μηχανήματος €2.000) το οποίο περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης 20X8.

Λογιστικές εγγραφές:

.....1-1-20X1.....	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού	
13.01.00 Μηχάνημα...	10.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	
54.02.02 ΦΠΑ εισροών (10.000 x 23%)	2.300
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	12.300
Απόκτηση μηχανήματος ως τ/γιο Νο...	
.....31-12-20X1.....	
66 Αποσβέσεις	
66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	
66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€10.000:10 έτη)	1.000
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	
13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος...	1.000
Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος...	
.....31-12-20X2.....	
66 Αποσβέσεις	
66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	
66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€10.000:10 έτη)	1.000
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	
13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος...	1.000
Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος	

.....31-12-20X3.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€10.000:10 έτη) 1.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 1.000

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X4.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€10.000:10 έτη) 1.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 1.000

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X4.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών) 3.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού 3.000

Απομείωση μηχανήματος... επειδή η ανακτήσιμη αξία του κατέστη μικρότερη από την λογιστική του αξία

.....31-12-20X5.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€3.000:6 έτη) 500

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 500

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X6.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€3.000:6 έτη) 500

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 500

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X6.....

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού 2.000

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

76.06 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης ενσώματων παγίων (πλην βιολογικών) 2.000

Αναστροφή απομείωσης μηχανήματος... ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας που θα είχε την ημερομηνία αυτή το πάγιο εάν δεν είχε γίνει απομείωση (4.000) και της λογιστικής αξίας που έχει την ίδια ημερομηνία μετά τη απομείωση (2.000)

.....31-12-20X7.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€4.000:4 έτη) 1.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 1.000

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X8.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος...(€4.000:4 έτη) 1.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 1.000

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος

.....31-12-20X8.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 6.150

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 7.000

13.03 Σωρευμένες απομειώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού 1.000

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.01.00 Μηχάνημα... 10.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.01 ΦΠΑ εκροών (5.000 χ 23%) 1.150

75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων 3.000

Εκποίηση μηχανήματος ως τ/γιο Νο...

2.9.1 Παράδειγμα χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του μισθωτή και εκμισθωτή

Η επιχείρηση Α αποκτά ακίνητο με χρηματοδοτική μίσθωση από την εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων Β. Η αξία του ακινήτου μετρητοίς ανέρχεται σε 1.200.000 ευρώ. Τα μισθώματα που θα πληρωθούν από την Α στα 10 χρόνια που θα διαρκέσει η σύμβαση μίσθωσης, έχουν ως εξής: προκαταβολή 200.000 ευρώ, εννέα ετήσια μισθώματα των 100.000 στην επέτειο της μίσθωσης και 400.000 ευρώ στη λήξη της μίσθωσης κατά την οποία και θα μεταβιβαστεί η κυριότητα του ακινήτου στην Α. Η Α κατέβαλλε απευθείας σε μηχανικό και δικηγόρο το ποσό των 30.000 ευρώ μετρητοίς για διάφορους ελέγχους σχετικά με το εν λόγω ακίνητο. Η αξία των 1.200.000 ευρώ του ακινήτου κατά την σύναψη της μίσθωσης διαχωρίστηκε σε αξία οικοπέδου 400.000 ευρώ και κτηρίου 800.000 ευρώ. Η Α κατά την ημερομηνία σύναψης της μίσθωσης και παραλαβής του ακινήτου καταχωρεί στο λογαριασμό των οικοπέδων το ποσό των $400.000 + [30.000 \times (400.000 / 1.200.000)] = 410.000$ ευρώ, στο λογαριασμό των κτηρίων το ποσό των $800.000 + (30.000 - 10.000) = 820.000$ ευρώ, υποχρέωση προς τον εκμισθωτή 1.000.000 ευρώ, και σε μείωση του ταμείου 230.000 ευρώ (προκαταβολή 200.000 ευρώ και 30.000 ευρώ αμοιβή μηχανικού).

Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Οικόπεδο	410.000	
Κτίριο	820.000	
Ταμιακά διαθέσιμα		230.000
Υποχρέωση προς εκμισθωτή (εταιρεία Leasing)		1.000.000

Η εξόφληση του κεφαλαίου, οι τόκοι και το υπόλοιπο της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή αναμορφώνονται με βάση τον πίνακα στον οποίο έχει υπολογισθεί το πραγματικό επιτόκιο μίσθωσης (IRR-Interest Rate of Return) 4,232097% σύμφωνα με την φόρμουλα (πίνακα) που ακολουθεί.

Η Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου (Effective interest method), είναι η μέθοδος που καθορίζει το πώς θα γίνει η κατανομή των εσόδων και εξόδων από τόκους, που προκύπτουν από τα τοκοφόρα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων, αντίστοιχα. Δηλαδή, αναζητείται η παρούσα αξία των αναμενόμενων χρηματοροών, για την υπολειπόμενη ζωή του χρηματοοικονομικού μέσου, χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το πραγματικό επιτόκιο.

Εάν:

C_t = net cash inflow during the period t = αναμενόμενες χρηματοροές σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο,

C_0 = total initial investment costs = Συνολικό αρχικό κόστος επένδυσης ή δανείου κ.λπ.,

r = discount rate = πραγματικό επιτόκιο,

t = number of time periods = αριθμός ετών εξυπηρέτησης του χρηματοοικονομικού μέσου και,

NPV = net present value = καθαρή παρούσα αξία

Η φόρμουλα που υπολογίζει την παρούσα αξία των αναμενόμενων χρηματοροών διατυπώνεται ως εξής:

$$NPV = \sum_{t=1}^T \frac{C_t}{(1+r)^t} - C_0$$

Πίνακας υπολογισμού του πραγματικού επιτοκίου

Κεφάλαιο	
Εξοδα	1.000.000,00
Υπόλοιπο κεφαλαίου	0,00
	1.000.000,00
Επιτόκιο	0,00
Πραγματικό επιτόκιο	4,232097%
Διάρκεια δανείου	10
Υπόλοιπο κεφαλαίου	
Τοκοχρεολύσιο 1	-1.000.000,00
Τοκοχρεολύσιο 2	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 3	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 4	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 5	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 6	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 7	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 8	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 9	100.000,00
Τοκοχρεολύσιο 10	100.000,00
Σύνολο	400.000,00
	1.300.000,00

Με βάση το υπολογισμένο πραγματικό επιτόκιο 4,232097% καταρτίζεται ο ακόλουθος πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης:

Πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης

Ημερομηνίες	Αρχικό κεφάλαιο	Μίσθωμα	Τόκοι με το επιτόκιο της μίσθωσης 4,232097%	Χρεωλύσιο	Υπόλοιπο κεφαλαίου
30.06.200X	1.000.000				
30.06.200X+1		100.000,00	42.320,97	57.679,03	942.320,97
30.06.200X+2		100.000,00	39.879,94	60.120,06	882.200,91
30.06.200X+3		100.000,00	37.335,60	62.664,40	819.536,51
30.06.200X+4		100.000,00	34.683,58	65.316,42	754.220,09
30.06.200X+5		100.000,00	31.919,33	68.080,67	686.139,41
30.06.200X+6		100.000,00	29.038,09	70.961,91	615.177,50
30.06.200X+7		100.000,00	26.034,91	73.965,09	541.212,41
30.06.200X+8		100.000,00	22.904,63	77.095,37	464.117,04
30.06.200X+9		100.000,00	19.641,88	80.358,12	383.758,93
30.06.200X+10		400.000,00	16.241,07	383.758,93	0,00
		1.300.000,00	300.000,00	1.000.000,00	

Εγγραφές μισθωτή, με την υπόθεση ότι αποσβένει το κτήριο με συντελεστή 4% ετησίως.

31.12.200X					
Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)				16.400,00	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων					16.400,00
		(820.000*4%/2)			
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα				21.160,49	
Τόκοι πληρωτέοι					21.160,49
		(42.320,97/2)			
1.06.200X+1					
Τόκοι πληρωτέοι				21.160,49	
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα				21.160,48	
Υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης				57.679,03	
Ταμειακά διαθέσιμα					100.000,00
31.12.200X+1					
Αποσβέσεις κτηρίων (έξοδο)				32.800,00	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων					32.800,00
		(820.000*4%)			
Τόκοι χρηματοδοτικών μισθώσεων-έξοδα				19.939,97	
Τόκοι πληρωτέοι					19.939,97
		(39.879,94/2)			

Εγγραφές εκμισθωτή, με την υπόθεση ότι αγόρασε μετρητοίς το ακίνητο για τον μισθωτή.

30.06.200X					
Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση			1.000.000,00		
Ταμειακά διαθέσιμα				1.000.000,00	
31.12.200X					
Τόκοι εισπρακτέοι			21.160,49		
Πιστωτικοί τόκοι				21.160,49	
		(42.320,97/2)			
30.06.200X+1					
Ταμειακά διαθέσιμα			100.000,00		
Τόκοι εισπρακτέοι				21.160,49	
Πιστωτικοί τόκοι				21.160,48	
Απαίτηση από χρηματοοικονομική μίσθωση				57.679,03	
31.12.200X+1					
Τόκοι εισπρακτέοι			19.939,97		
Πιστωτικοί τόκοι		(39.879,94/2)		19.939,97	

Παρ. 18.5.5

Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζει αρχικά απαίτηση από τον μισθωτή (χορηγηθέν δάνειο) με ποσό που ισούται με την «καθαρή επένδυση στη μίσθωση». Η «καθαρή επένδυση στη μίσθωση» είναι στην πράξη, και για την πλειοψηφία των περιπτώσεων, το ποσό του κεφαλαίου που επί της ουσίας ο εκμισθωτής δανείζει τον μισθωτή. Σε απόλυτους όρους, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων της μίσθωσης με το προκύπτον τιτόκιο της μίσθωσης. Διευκρινίζεται ότι για τη διενέργεια των υπολογισμών, στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται τυχόν έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει τον μισθωτή. Μετά την αρχική αναγνώριση, η απαίτηση αντιμετωπίζεται ως τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το εισπραττόμενο ενοίκιο αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση απαίτησης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έσοδο). Στο παράδειγμα της παραγράφου 18.5.4 ανωτέρω, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι το ποσό του 1.000.000 ευρώ, το οποίο μηδενίζεται στη λήξη της μίσθωσης δεδομένου ότι δεν υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή (ο μισθωτής θα καταβάλλει το σύνολο της μικτής επένδυσης 1.300.000). Στην περίπτωση που υπάρχει μη εγγυημένη υπολειμματική αξία από τον μισθωτή, η καθαρή επένδυση στη μίσθωση καταλείπει στη λήξη της υπόλοιπο για τον εκμισθωτή. Δηλαδή, ως μη εγγυημένη υπολειμματική αξία θεωρείται το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου στοιχείου, η καταβολή του οποίου δεν έχει αναληφθεί από τον μισθωτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

Άρθρο 20 του Ν. 4308/ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014-Ε.Λ.Π.

Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

1. Εννοιολογικά και ερμηνευτικά θέματα του άρθρου 20 του νόμου

1.1 Αρχική αναγνώριση αποθεμάτων

- Αναγνωρίζονται αρχικά **στο κόστος κτήσης**.
- Το **κόστος κτήσης περιλαμβάνει** το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

1.2 Κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας

- **Προσδιορίζεται** με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.
- Περιλαμβάνει:
 - Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα,
 - μία αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα (στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής),
 - τόκους εντόκων υποχρεώσεων περιόδου, όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους.
- **Δεν περιλαμβάνει** κόστη διανομής και διοίκησης.

1.3 Μεταγενέστερη επιμέτρηση

- Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται **στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας**.
- **Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value)** είναι η τρέχουσα τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της πώλησης.
- **Εμπορεύματα των οποίων οι τιμές διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους, με τις διαφορές αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στην περίοδο (άρθρο 24 παρ. 8).**

1.4 Προσδιορισμός κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος

- Μέθοδος «Πρώτο Εισαχθέν-Πρώτο Εξαχθέν» (**FIFO**).
- Μέθοδος του **μέσου σταθμικού όρου**.
- Μέθοδο του **εξατομικευμένου κόστους**.
- Άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο.
- Η μέθοδος «Τελευταίο Εισαχθέν-Πρώτο Εξαχθέν» (**LIFO**) **δεν επιτρέπεται**.
- Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.
- Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές μπορούν να καταχωριστούν στα έξοδα.

1.5 ΣΛΟΤ αριθ. πρωτ.: 667 ΕΞ 18.6.2015-Αγορά οικοπέδων

Σύμφωνα με την Γνωμ. ΣΛΟΤ 667/18/6.2015, τα ακίνητα που αποκτώνται με σκοπό την εμπορία ή την κατασκευή κτιρίων επί αυτών και στη συνέχεια εμπορία, θεωρούνται αποθέματα. Η σχετική Γνωμάτευση έχει ως εξής:

«Αθήνα, 18.06.2015

Αριθ. Πρωτ.:667ΕΞ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. (ΕΛΤΕ)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΘΕΜΑ: «ΑΓΟΡΑ ΟΙΚΟΠΕΔΩΝ»

Ερώτημα

ΕΠΕ με αντικείμενο εργασιών κατασκευή και πώληση οικοδομών, ερωτά:

- α) τα αγροτεμάχια που αγόρασε αρχικά σε ποίο λογαριασμό θα μπουν στην απογραφή και πώς θα εμφανισθούν στον ισολογισμό και,
- β) εάν ισχύει η γνωμοδότηση 1874/1993 που εξομοιώνονται με τις πρώτες ύλες των βιομηχανικών επιχειρήσεων (λογαριασμός 24 του Γεν. Λογ. Σχεδίου).

Απάντηση

Με βάση το Ν. 4308/2014 με ισχύ από 01.01.2015 τα ακίνητα που αποκτώνται με σκοπό την εμπορία ή την κατασκευή κτιρίων επί αυτών και στη συνέχεια εμπορία, θεωρούνται αποθέματα και συνεπώς αναγνωρίζονται κατά την απόκτηση και επιμετρώνται (αποτιμώνται) μεταγενέστερα, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου».

1.6 ΣΛΟΤ αριθ. πρωτ.: 2447 ΕΞ 7.12.2015-Χειρισμός ελαττωματικού αποθέματος

Σύμφωνα με την Γνωμ. ΣΛΟΤ 2447/7.12.2015, παρέχονται οδηγίες για την αποτίμηση των ελαττωματικών αποθεμάτων η οποία έχει ως εξής:

«Αθήνα, 07.12.2015

Αριθ. Πρωτ.:2447 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ και ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. (ΕΛΤΕ)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 2447/2015

ΘΕΜΑ: « ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΤΤΩΜΑΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΛΠ »

Ερώτημα

Εταιρεία (μικρή οντότητα) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, έχει στην απογραφή τέλους χρήσης 2015 μεγάλο αριθμό εμπορευμάτων (9/10 αυτών) που είναι ελαττωματικά και δεν πρόκειται να πωληθούν ή θα πωληθούν σε τιμή πολύ κάτω του κόστους.

Θέλουμε η μειωμένη αξία της αποθήκης να αποτυπωθεί στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2015 και το ερώτημα είναι ποιος τρόπος είναι ο ενδεδειγμένος σύμφωνα και με τα Ε.Λ.Π. που ισχύουν από φέτος.

- Θα πρέπει η απομείωση να γίνει με μειωμένες τις αξίες των εμπορευμάτων στην Κατάσταση Απογραφής, συνεπώς τα Μικτά Αποτελέσματα του Ισολογισμού θα είναι αρνητικά; ή
- Θα γίνει με Λογιστικές Εγγραφές Ισολογισμού (Χρέωση λογ.81.02 Έκτακτες Ζημιές και Πίστωση λογ. 20.00 ή κάποιου άλλου), ώστε να αποτυπωθεί η ζημιά στα έκτακτα και ανόργανα έξοδα του Ισολογισμού;
- Θα πρέπει να γίνει κάποια ειδική αναφορά στο Προσάρτημα του Ισολογισμού;

Απάντηση

Οι απαντήσεις του ερωτήματος ρυθμίζονται αναλυτικά και πλήρως από:

- (α) το άρθρο 20 παράγραφος 6 του νόμου 4308/2014,
- (β) τις παραγράφους 20.6.2 έως 20.6.5 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014 και,
- (γ) το άρθρο 29 του ν. 4308/2014, που καθορίζει τις παρεχόμενες στο προσάρτημα πληροφορίες.

2. Ερμηνευτικό και επεξηγηματικό κείμενο κατά παράγραφο του άρθρου 20, για την ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νόμου, όπως δόθηκε από τη Λογιστική οδηγία που εξέδωσε την 16.10.2015 η ΕΛΤΕ και ανάπτυξη πρακτικών εφαρμογών κατά θεματική ενότητα

2.1 Ερμηνεία κατά παράγραφο του άρθρου 20

Παρ. 20.1.1

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.

Παρ. 20.1.2

Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.

Παρ. 20.2.1

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.

Παρ. 20.2.2

Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

Παρ. 20.3.1

Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.

Παρ. 20.3.2

Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.

Παρ. 20.3.3

Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κ.λπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.

Παρ. 20.3.4

Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων, αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Παρ. 20.4

Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Παρ. 20.5.1

Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.

Παρ. 20.5.2

Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.

Παρ. 20.5.3

Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα

πάγια εφόσον υπάρχουν. Πολύ δε περισσότερο δεν είναι αποδεκτή η επίρριψη αναλογίας τόκων σε επιλεγμένα μόνο στοιχεία των αποθεμάτων ή των ιδιοπαραγόμενων παγίων.

Παρ. 20.5.4

Η δυνατότητα επίρριψης τόκων παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Παρ. 20.6.1

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

Παρ. 20.6.2

Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Παράδειγμα

Την 31^η Δεκεμβρίου του 20Χ1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες.

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Αξία κτήσης αρχικού αποθέματος	100	100
Αγορές περιόδου	1.200	1.200
Αξία κτήσης τελικού αποθέματος (ΤΑ)	150	150
παιτούμενο κόστος για την πώληση ΤΑ	20	20
Εκτιμώμενη αξία πώλησης ΤΑ	190	160

Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για τα σενάρια Α και Β και το ποσό της σχετικής ζημιάς, εάν υπάρχει.

Ανάλυση - απάντηση

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης (0 / 140-150)	-	10
Κόστος πωληθέντων (ΑΑ+Α-ΤΑ)	1.150	1.160

Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31.12.20Χ1 περιπτώσεως Β

.....31-12-20Χ1.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.04 Απομείωση αποθεμάτων

61.04.01 Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

10

20 Εμπορεύματα

20.05 Απομείωση αποθεμάτων

20.05.01 Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

10

Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

Παρ. 20.6.3

Η επβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημίας επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση), γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.

Παρ. 20.6.4

Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης-υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου.

Ιαρ. 20.6.5

Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.

Παρ. 20.6.6

Για τις περιπτώσεις των υλικών που προορίζονται για μεταποίηση, το θέμα του προσδιορισμού της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους είναι πιο σύνθετο. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό κόστος παραγωγής και το καθαρό τίμημα πώλησης του έτοιμου προϊόντος.

Παρ. 20.7.1

Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με μία γενικά αποδεκτή μέθοδο, όπως η FIFO, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου σε όλες τις αποδεκτές εκδοχές της, ή και η μέθοδος της λιανικής (βλέπε παρ. 4.4.4 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014). Η LIFO δεν είναι αποδεκτή μέθοδος.

Παρ. 20.7.2

Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, όπως τα επί παραγγελία (π.χ. ειδικών προδιαγραφών) αποθέματα.

Παρ. 20.7.3

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που δεν έχουν την ίδια φύση ή χρήση μπορεί να γίνει με διαφορετικές μεθόδους. Για παράδειγμα μπορεί από την ίδια οντότητα, να χρησιμοποιείται η μέθοδος FIFO για τα υλικά προς βιομηχανοποίηση και η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου για τα εμπορεύματα.

Παρ. 20.8

Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου. Σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.201 περίπτωση θ' «αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της (π.χ. Μικρά εργαλεία, Λιγνίτης, Πετρέλαιο, Μαζούτ, Λοιπά καύσιμα-λιπαντικά, Διάφορα οικοδομικά υλικά κ.λπ.).

Παράρτημα άρθρου 20: Ειδικά θέματα παρακολούθησης βιολογικών αποθεμάτων

Π20.1 Η παραγωγή βιολογικών αγαθών (αποθεμάτων ή παγίων) είναι μια πολύπλοκη διαδικασία που μόνο με σχετική ακρίβεια μπορεί να ακολουθήσει συγκεκριμένα πρότυπα, σε αντίθεση με ότι κατά κανόνα συμβαίνει στην παραγωγή μη βιολογικών αγαθών. Η εξέλιξη ενός βιολογικού αγαθού επηρεάζεται, συχνά μάλιστα σε σημαντικό βαθμό, τόσο από τα γενετικά χαρακτηριστικά του ίδιου του αγαθού (της μονάδας) όσο και από απρόβλεπτες και ευμετάβλητες ή και άγνωστες επιστημονικά παραμέτρους του περιβάλλοντος, και γενικότερα από τις επικρατούσες συνθήκες.

Π20.2 Για παράδειγμα, σε ένα φυτώριο καλλωπιστικών ή παραγωγικών φυτών που καλλιεργούνται είτε σε γλάστρες είτε στο χώμα, ενώ όλες οι μονάδες ενός είδους υπόκεινται σε κοινή καλλιέργεια, αρκετές από αυτές μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς (ταχύτητα ανάπτυξης), να αποκτούν ιδιαίτερα χαρακτηριστικά από πλευράς αισθητικής, να γίνονται καχεκτικές ή να νεκρώνονται, ενώ υπάρχει πάντοτε η απειλή ασθενειών που μπορεί να έχουν ιδιαίτερα σημαντικές αρνητικές συνέπειες.

Π20.3 Για κάθε παρτίδα φυτών που αγοράζει μια επιχείρηση για περαιτέρω καλλιέργεια και ανάπτυξη, συνήθως καθορίζεται ένα επίπεδο ανάπτυξης στο οποίο επιδιώκεται η πώληση. Ωστόσο, ανάλογα με τις επικρατούσες

γ) Οι γενικές δαπάνες καλλιέργειας (€19.500) έχουν κατανεμηθεί στα είδη με βάση την εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων τεμαχίων. Για παράδειγμα, το ποσό των γενικών δαπανών των κωνοφόρων ποσού €800,24 προκύπτει ως αναλογία της αξίας πώλησης των κωνοφόρων (€1.890) προς τη συνολική αξία (€46.055). Δηλαδή: $€800,24 = €19.500 * €1.890 / €46.055$.

Κοστολόγηση φυτών σε καλλιέργεια, σύνολο γενικών δαπανών καλλιέργειας περιόδου:

19.500

Είδος	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης αρχικού αποθέματος	Αξία αγορών περιόδου	Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου	Γενικές δαπάνες καλλιέργειας περιόδου	Σύνολο δαπανών καλλιέργειας περιόδου	Σύνολο κόστους διαθέσιμων τεμαχίων	Κόστος κτήσης (καλλιέργειας) ανά τεμάχιο	Κόστος τελικού αποθέματος	Κόστος πωληθέντων
Κωνοφόρα	630	1.250,00	200,00	350,00	800,24	1.150,24	2.600,24	4,13	2.187,50	412,74
Ελαιόδεντρα	12.750	23.500,00	2.500,00	13.450,00	16.735,15	30.185,15	56.185,15	4,41	23.135,06	33.050,09
Αρωματικά	1.760	2.000,00	70,00	590,00	1.117,79	1.707,79	3.777,79	2,15	1.631,32	2.146,47
Φοινικοειδή	50	750,00	0,00	50,00	846,81	896,81	1.646,81	32,94	1.580,94	65,87
Σύνολο	15.190	27.500,00	2.770,00	14.440,00	19.500,00	33.940,00	64.210,00	43,62	28.534,83	35.675,17

2.2 Παραδείγματα λογιστικοποίησης ειδικών θεμάτων των αποθεμάτων με χρήση των κωδικών του Παραρτήματος Γ των Ε.Λ.Π

Παράδειγμα 1

Η οντότητα «Χ» εμπορεύεται μεταξύ των άλλων το είδος Α' για το οποίο τηρεί αρχείο αποθεμάτων με κινήσεις κατά ποσότητα και αξία. Την 31.12.20Χ0, ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, το λογιστικό αρχείο του εμπορεύματος Α', δείχνει απόθεμα 20 τεμαχίων προς €50/τεμάχιο το οποίο αποκτήθηκε την 28.11.20Χ0, χωρίς να έχει μεσολαβήσει στο διάστημα από 28.11.20Χ0 έως 31.12.20Χ0 πώληση. Από τη φυσική απογραφή που έγινε την ημερομηνία αυτή, διαπιστώθηκε έλλειμμα 5 τεμαχίων με βάσιμες υποψίες ότι πρόκειται για κλοπή. Η τιμή πώλησης του εμπορεύματος Α' την 31.12.20Χ0, προσδιορίστηκε σε €40/τεμάχιο και το συνολικό κόστος διάθεσης των υπολοίπων 15 τεμαχίων σε €30. Η οντότητα «Χ» παρακολουθεί το κόστος πωληθέντων σε οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 κάνοντας χρήση της δυνητικής ευχέρειας που παρέχεται από το Παράρτημα Γ των Ε.Λ.Π.

Ζητούνται

- οι ημερολογιακές εγγραφές της απώλειας-κλοπής των 5 τεμαχίων,
- της επιμέτρησης των μενόντων τεμαχίων και,
- του κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως, με την υπόθεση ότι δεν λαμβάνεται ασφαλιστική αποζημίωση για τα απολεσθέντα εμπορεύματα.
- Σε περίπτωση που η οντότητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που έχει συνάψει με την Εθνική Ασφαλιστική Α. Ε. Ε. Γ. Α, έχει τη βεβαιότητα ότι θα λάβει αποζημίωση €300 για τα απολεσθέντα εμπορεύματα, να απεικονισθούν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

ε) Τέλος, σε περίπτωση που τα πέντε τεμάχια είχαν δωριθεί στο προσωπικό της οντότητας «Χ» ποία πρόσθετη εγγραφή πρέπει να γίνει σε σχέση με αυτή της απώλειας-κλοπής χωρίς λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης;

Ανάλυση-Λύση

α) Η εγγραφή της απώλειας-κλοπής θα εμφανισθεί σε ειδικό αντίθετο λογαριασμό «κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων» της ομάδας 2 με την αξία του κόστους που είχε κατά την αρχική αναγνώριση και αντίστοιχη χρέωση σε λογαριασμό «Ασυνήθη έξοδα και ζημίες» της ομάδας 6, ήτοι: 5 τεμάχια $\times$ 50€/ τεμάχιο=€250.

β) Η επιμέτρηση των μενόντων 15 τεμαχίων θα γίνει στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλισθεί ότι το εμπόρευμα Α' θα εμφανισθεί στο ποσό που είναι ανακτήσιμο. Επειδή, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία €570 (40€/τεμάχιο $\times$ 15τεμάχια μείον €30 έξοδα διάθεσης), είναι μικρότερη από το κόστος κτήσης €750 (50€/τεμάχιο $\times$ 15τεμάχια), η διαφορά (ζημία απομείωσης) €180 (€750-€570) θα επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων, και η επιμέτρηση του εμπορεύματος Α' θα γίνει τελικά προς €38/τεμάχιο, ήτοι: €38/τεμάχιο $\times$ 15 τεμάχια=€570. Η εγγραφή της απομείωσης θα εμφανισθεί σε ειδικό αντίθετο λογαριασμό «Απομείωση εμπορευμάτων» της ομάδας 2 με την αξία του κόστους απομείωσης και αντίστοιχη χρέωση σε λογαριασμό «Απομείωση αποθεμάτων» της ομάδας 6.

γ) η εγγραφή κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως θα γίνει με μεταφορά των αποτελεσματικών λογαριασμών στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών».

δ) Στην περίπτωση της ληφθείσης αποζημίωσης των €300 έναντι του κόστους κτήσεως των αποζημιωμένων εμπορευμάτων €250, η διαφορά των €50 θα εγγραφεί στο λογαριασμό «Ασυνήθη έσοδα και κέρδη». Στην πράξη αυτή δεν θα υπολογισθεί ΦΠΑ εκροών, γιατί σύμφωνα με την Εγκ. Υπ. Οικ. ΠΟΛ. 1221/4.8.2000 «δεν ενεργείται διακανονισμός του ΦΠΑ.... ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση προς αναπλήρωση της αξίας των καταστραφέντων, απολεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών της».

ε) Στην περίπτωση της δωρεάς στο προσωπικό θα πρέπει να αποδοθεί και ΦΠΑ εκροών €250 $\times$ 23%=€57,5, γιατί η συγκεκριμένη πράξη θεωρείται αυτοπαράδοση και όχι ιδιόχρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 2β' υ Ν. 1642/1986.

Ημερολογιακές εγγραφές

.....31-12-20Χ0 (α).....

67 Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα

67.03 Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημίες

67.03.01 Ζημίες από απώλεια-κλοπή αποθεμάτων

250

20 Εμπορεύματα

20.07 Κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων εμπορευμάτων

20.07.01 Κόστος εμπορεύματος είδος Α'

250

Κοστολόγηση απολεσθέντων-κλαπέντων εμπορευμάτων είδους Α'

.....31-12-20X0 (β).....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.04 Απομείωση αποθεμάτων

61.04.01 Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

180

20 Εμπορεύματα

20.05 Απομείωση αποθεμάτων

20.05.01 Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

180

.....31-12-20X0 (γ).....

82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου

82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών

430

67 Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα

67.03 Άλλα ασυνήθη έξοδα και ζημίες

67.03.01 Ζημίες από απώλεια-κλοπή αποθεμάτων

250

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.04 Απομείωση αποθεμάτων

61.04.01 Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄

180

Μεταφορά εξόδων σε λογαριασμό συγκέντρωσης αποτελεσμάτων

Ακολουθώς το υπόλοιπο του λογαριασμού 82.01 μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 82.03 «Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους)».

.....31-12-20X0 (δ).....

33 Λοιπές απαιτήσεις

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες

33.03.01 Εθνική ασφαλιστική Α. Ε. Ε. Γ. Α.

300

79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη

79.01 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη από μη συνδεδεμένες οντότητες

79.01.01 Κέρδη από ασφαλιστική αποζημίωση

50

20 Εμπορεύματα

20.07 Κόστος απολεσθέντων-κλαπέντων εμπορευμάτων

20.07.01 Κόστος εμπορεύματος είδος Α΄

250

Λογιστικοποίηση ασφαλιστικής αποζημίωσης για ασφαλισμένα απολεσθέντα-κλαπέντα εμπορεύματα

.....31-12-20Χ0 (ε).....

60 Παροχές σε εργαζόμενους

60.03 Λοιπές παροχές

60.03.01 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων

250

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)

64.11.01 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος (€250 χ 23%)

57,5

20 Εμπορεύματα

20.08 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων στο προσωπικό

20.08.01 Κόστος εμπορεύματος είδος Α΄

250

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.01 ΦΠΑ εκροών

57,5

Δωρεάν χορήγηση εμπορευμάτων στο προσωπικό και διακανονισμός του αναλογούντος ΦΠΑ

Παράδειγμα 2

Ο λογιστής της βιομηχανικής οντότητας «Χ», ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον προσδιορισμό του κόστους των ετοιμών προϊόντων και τη λογιστικοποίηση των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιεί το τμήμα παραγωγής της βιομηχανίας για την παραγωγή του επί παραγγελία έτοιμου προϊόντος «Π» το οποίο απαιτεί «σημαντική περίοδο χρόνου για να καταστεί αυτό έτοιμο για την πώλησή του», παρέλαβε την πιο κάτω συνοπτική κατάσταση δαπανών, σχετική με το κόστος της τελευταίας παραγγελίας που αφορούσε εισαγωγή της πρώτης ύλης «Υ» από οίκο των ΗΠΑ και το κόστος παραγωγής του έτοιμου προϊόντος από αυτή:

Περιγραφή δαπανών που αφορούν την εισαγωγή της Α΄ ύλης «Υ» και το κόστος παραγωγής του ετοιμού προϊόντος «Π»	US\$	EURO
1. Τιμολογιακή αξία	12.000	
2. Έκπτωση εκτός τιμολογίου προσυμφωνημένη χωρίς όρους	1.200	
3. Αμοιβή και έξοδα τραπεζής για το διακανονισμό		200
4. Μεταφορικά από τις ΗΠΑ έως το τελωνείο προορισμού	600	
5. Ασφάλιστρα μεταφοράς	300	
6. Έξοδα συσκευασίας	180	
7. Αποθήκευτρα τελωνειακού χώρου ΟΛΠ		65
8. Προμήθεια διαμεσολαβητή		100
9. Αμοιβή εκτελωνιστή		150
10. Δασμοί εισαγωγής και λοιποί εισαγωγικοί φόροι		645
11. ΦΠΑ 23% επί υποκείμενης τεκμαρτής αξίας €11.395 (ως διασάφηση)		2.620
12. Μεταφορικά από τον τελωνειακό χώρο μέχρι την είσοδο της βιομηχανίας		120
13. Πληρωμή εργατών για την εκφόρτωση του container		220
14. Έξοδα διανομής της πρώτης ύλης στους κατά τόπους αποθηκευτικούς χώρους		80
15. Έξοδα ταξιδιού του διευθυντή παραγωγής για το κλείσιμο της παραγγελίας		1.000
16. Τιμολόγιο τόκων που καλύπτει την περίοδο πίστωσης που έχει χορηγηθεί από τον οίκο των ΗΠΑ		60
17. Έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό και μεταβλητό) του προϊόντος «Π» €300, από το οποίο €40 αφορά κόστος υποαπασχόλησης		300
18. Αναλογία αμοιβών προσωπικού του τμήματος παραγωγής που κατανέμεται στο προϊόν «Π»		800
19. Τόκοι γενικού δανεισμού της οντότητας €3.000 εκ των οποίων €170 αφορούν την παραγωγή του ετοιμού προϊόντος		3.000
20. Έξοδα αποθήκευσης του ετοιμού προϊόντος «Π»		400
21. Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων του τμήματος παραγωγής		90

Ζητείται

1. Από τον πιο πάνω πίνακα, να γίνει επιλογή των δαπανών που συνθέτουν α) το κόστος εισαγωγής της πρώτης ύλης «Υ», β) το κόστος του ετοιμού προϊόντος «Π» υπό την προϋπόθεση ότι ολόκληρη η ποσότητα της πρώτης ύλης «Υ» αναλώθηκε στην παραγωγή του ετοιμού προϊόντος «Π» και γ) ποιές από τις δαπάνες αυτές δεν συνιστούν κόστος και θα πρέπει να μεταφερθούν σε υπολογαριασμούς της ομάδας 6 «Έξοδα και ζημιές».

2. Να γίνει η ημερολογιακή εγγραφή του κόστους εισαγωγής της πρώτης ύλης «Υ», λαμβανομένου υπόψη: α) Η οντότητα «Χ», παρακολουθεί το κόστος εισαγωγής σε ειδικό λογαριασμό «Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες-Παραγγελίες εξωτερικού» και β) η μετατροπή των δολαρίων ΗΠΑ σε ευρώ να γίνει με ισοτιμία 1€=1,2\$.

Ανάλυση-λύση

1α. Δαπάνες που συνθέτουν το κόστος εισαγωγής της πρώτης ύλης «Υ»:

Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων. Έξοδα διοίκησης, διάθεσης και αποθήκευσης, εκτός της περίπτωσης κατά την οποία η αποθήκευση είναι απαραίτητο στοιχείο της παραγωγικής διαδικασίας (όπως στην περίπτωση παλαίωσης κρασιού, τυριών κ.λπ.), δεν βαρύνουν το κόστος κτήσεως. Ως εκ τούτου, ο σχετικός πίνακας των δαπανών που συνθέτουν το κόστος εισαγωγής της πρώτης ύλης «Υ», έχει ως εξής:

	US\$	EURO
1. Τιμολογιακή αξία	12.000	10.000
2. Έκπτωση εκτός τιμολογίου προσυμφωνημένη χωρίς όρους	(1.200)	(1.000)
3. Μεταφορικά από τις ΗΠΑ έως το τελωνείο προορισμού	600	500
4. Ασφάλιστρα μεταφοράς	300	250
5. Έξοδα συσκευασίας	180	150
6. Αποθήκευτρα τελωνειακού χώρου ΟΛΠ		65
7. Προμήθεια διαμεσολαβητή		100
7. Αμοιβή εκτελωνιστή		150
9. Δασμοί εισαγωγής και λοιποί εισαγωγικοί φόροι		645
10. Μεταφορικά από τον τελωνειακό χώρο μέχρι την είσοδο της βιομηχανίας		120
11. Πληρωμή εργατών για την εκφόρτωση του container		220
Σύνολο αρχικού κόστους πρώτης ύλης «Υ»		<u>11.200</u>

1β. Δαπάνες που συνθέτουν το κόστος παραγωγής του ετοιμού προϊόντος «Π»:

Το κόστος παραγωγής του προϊόντος συντίθεται από το κόστος των πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας (direct material) πλέον το κόστος μετατροπής των υλικών (direct labour plus factory overhead). Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα (π.χ. εργατικά που σχετίζονται με τις παραγόμενες μονάδες), καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής, προκειμένου οι πρώτες

ύλες να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα. Η απαίτηση για εύλογη και συστηματική κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα, όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός πίνακας των δαπανών που συνθέτουν το κόστος παραγωγής του ετοιμού προϊόντος «Π», έχει ως εξής:

	US\$	EURO
1. Έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό και μεταβλητό) του προϊόντος «Π» €300, από το οποίο €40 αφορά κόστος υποαπασχόλησης		260
2. Αναλογία αμοιβών προσωπικού του τμήματος παραγωγής που κατανέμεται στο προϊόν «Π»		800
3. Τόκοι γενικού δανεισμού της οντότητας €3.000 εκ των οποίων €170 αφορούν την παραγωγή του ετοιμού προϊόντος		170
4. Συνολικό κόστος πρώτης ύλης «Υ»		11.200
Συνολικό κόστος ετοιμού προϊόντος «Π»		12.430

1γ. Δαπάνες που πρέπει να μεταφερθούν στους οικείους λογαριασμούς των εξόδων:

	US\$	EURO
1. Αμοιβή και έξοδα τραπεζής για το διακανονισμό		200
2. Έξοδα διανομής της πρώτης ύλης στους κατά τόπους αποθηκευτικούς χώρους		80
3. Έξοδα ταξιδιού του διευθυντή παραγωγής για το κλείσιμο της παραγγελίας		1.000
4. Τιμολόγιο τόκων που καλύπτει την περίοδο πίστωσης που έχει χορηγηθεί από τον οίκο των ΗΠΑ		60
5. Έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό και μεταβλητό) του προϊόντος «Π» €300, από το οποίο €40 αφορά κατανομή στο προϊόν του κόστους υποαπασχόλησης του τμήματος της παραγωγής		40
6. Τόκοι γενικού δανεισμού της οντότητας €3.000 εκ των οποίων €170 αφορούν την παραγωγή του ετοιμού προϊόντος		2.830
7. Έξοδα αποθήκευσης του ετοιμού προϊόντος «Π»		400
8. Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων του τμήματος παραγωγής		90

2. Ημερολογιακή εγγραφή αρχικού κόστους της πρώτης ύλης «Υ»

XXXXXXXX

24 Πρώτες ύλες και υλικά

24.02 Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης

24.02.01 Πρώτη ύλη «Υ»

11.200

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών

2.620

(ΦΠΑ 23% επί υποκείμενης τεκμαρτής αξίας €11.395 ως διασάφηση)

37 Προπληρωμένα έξοδα και δουλεωμένα έσοδα περιόδου

37.01 Προπληρωμένα έξοδα

37.01.01 Προπληρωμένα έξοδα σε μη συνδεδεμένες οντότητες-Παραγγελίες εξωτερικού
Λογιστικοποίηση κόστους εισαγωγής της πρώτης ύλης «Υ»

13.820

Παράδειγμα 3

Η βιομηχανική μονάδα «Χ» παράγει και πωλεί μεταξύ των άλλων και το προϊόν «Π». Το κόστος παραγωγής του προϊόντος «Π» ανέρχεται στο ποσό των €2.400 ανά τεμάχιο και η τιμή πώλησής του στο ποσό των €3.000 ανά τεμάχιο. Το Δεκέμβριο του 20Χ1, μια καινούρια πατέντα (know how) της ανταγωνίστριας οντότητας «Ψ», διαμόρφωσε την τιμή πώλησης σε €2.000 ανά τεμάχιο. Στους όρους καλής συνεργασίας που είχε υπογράψει η βιομηχανική μονάδα «Χ» με τον πελάτη της «ΠΕΛ», είχε οριστεί ότι ο πελάτης «ΠΕΛ» θα προμηθευόταν το προϊόν «Π» αποκλειστικά από την «Χ» (μέχρις εξαντλήσεως των αποθεμάτων), με τιμή πώλησης όχι κάτω από το ποσό των €2.200 ανά τεμάχιο. Την 31.12.20Χ1, ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού της «Χ», το αρχείο αποθεμάτων (καρτέλα αποθήκης) του προϊόντος «Π», έδειχνε ποσότητα 100 τεμαχίων που συμφωνούσε με το αντίστοιχο υπόλοιπο της φυσικής απογραφής.

Ζητούνται

- α) Την 31.12.20Χ1, να γίνει η επιμέτρηση (αποτίμηση) των μενόντων τεμαχίων του προϊόντος «Π» και,
- β) να γίνει η αντίστοιχη ημερολογιακή εγγραφή στα λογιστικά αρχεία της βιομηχανικής μονάδας «Χ».

άλυση-λύση

Το προϊόν «Π», πρέπει να αποτιμηθεί στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι η αξία του τελικού αποθέματος παρουσιάζεται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Επομένως, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους παραγωγής ποσού €240.000 (100τεμ x 2.400€/τεμ) και της καθαρής αξίας του προϊόντος «Π», δηλαδή στο ποσό των €220.000 (100τεμ x 2.200€/τεμ). Στην περίπτωση αυτή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι €220.000 και όχι το ποσό των €200.000 (100τεμ x 2.000€/τεμ), επειδή υπάρχει συμφωνία μεταξύ της βιομηχανικής μονάδας «Χ» και του πελάτη της «ΠΕΛ» και ως εκ τούτου θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €20.000 (€240.000-€220.000).

Ημερολογιακή εγγραφή απομείωσης

31-12-20X1

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.04 Απομείωση αποθεμάτων

61.04.01 Απομείωση προϊόντος «Π»

20.000

21 Προϊόντα

21.03 Απομείωση προϊόντων

21.03.01 Απομείωση προϊόντος «Π»

Απομείωση προϊόντος «Π»

20.000

Παράδειγμα 4

Την 31.12.20X1 η επιμέτρηση (αποτίμηση) του εμπορεύματος «X», δείχνει αξία €100.000 (1.000τεμ χ 100€/τεμ) η οποία προσδιορίστηκε με τη μέθοδο F.I.F.O. Η τιμή πώλησης του εμπορεύματος «X» την 31.12.20X1 ανέρχεται σε €80/τεμ., λόγω τεχνολογικής απαξίωσης, καθώς στην αγορά κυκλοφόρησε παρόμοιο βελτιωμένο εμπόρευμα που πωλήθηκε προς τα κάτω την τιμή πώλησης. Την 31.12.20X2, η τιμή των παλαιότερων ποσοτήτων του εμπορεύματος διαμορφώθηκε στην αγορά σε €90/τεμ. και η οντότητα εξακολουθεί να κατέχει 400τεμ από το εμπόρευμα αυτό.

Ζητείται

- α) Να γίνουν οι υπολογισμοί επιμέτρησης (αποτίμησης) του εμπορεύματος «X» την 31.12.20X1 και 31.12.20X2 και,
β) να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Ανάλυση-λύση

α) Την 31.12.20X1, το εμπόρευμα «X», πρέπει να αποτιμηθεί στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι η αξία του τελικού αποθέματος παρουσιάζεται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο. Επομένως, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως ποσού €100.000 (1.000τεμ χ 100€/τεμ) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του εμπορεύματος «X», δηλαδή στο ποσό των €80.000 (1.000τεμ χ 80€/τεμ). Στην περίπτωση αυτή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι €80.000 και όχι το ποσό των €100.000, και ως εκ τούτου θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €20.000 (€100.000-€80.000) με μείωση του τελικού αποθέματος και αύξηση του κόστους των πωλήσεων.

β) Την 31.12.20X2, επειδή η τιμή των παλαιότερων ποσοτήτων του εμπορεύματος διαμορφώθηκε στην αγορά σε €90/τεμ. (ανατίμηση) και έχουν παραμείνει αδιάθετα 400 τεμάχια από την ποσότητα αυτή, θα πρέπει να γίνει αναστροφή της προηγούμενης ζημίας απομείωσης και προσαρμογή του κόστους ανά τεμάχιο σε €4.000 [(€90-€80) χ 400τεμ]. Η εγγραφή της αναστροφής της ζημίας που διαμορφώθηκε από τις νέες συνθήκες της αγοράς θα γίνει με χρέωση των αποθεμάτων και πίστωση λογαριασμού «έσοδα από αναστροφή ζημίας λόγω μείωσης λόγω μείωσης της αξίας αποθεμάτων».

Ημερολογιακές εγγραφές απομείωσης και αναστροφής

31-12-20X1

61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.04 Απομείωση αποθεμάτων

61.04.01 Απομείωση εμπορεύματος «X»

20.000

20 Εμπορεύματα

20.05 Απομείωση εμπορευμάτων

20.05.01 Απομείωση εμπορεύματος «X»

20.000

Απομείωση εμπορεύματος «X»

31-12-20X2

20 Εμπορεύματα

20.05 Απομείωση εμπορευμάτων

20.05.01 Απομείωση εμπορεύματος «X»

4.000

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

76.09 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης αποθεμάτων

76.09.01 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης εμπορεύματος «X»

4.000

Κέρδη από αναστροφή απομείωσης εμπορεύματος «X»

Παράδειγμα 5

Κατά τη διάρκεια του μηνός Ιανουαρίου 20X1 (ο οποίος λαμβάνεται ως μια πλήρης διαχειριστική περίοδος), η οντότητα «X» πραγματοποίησε αγορές και πωλήσεις από το εμπόρευμα «Ε» οι οποίες παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα:

		Αγορές				Αξία	Πωλήσεις	Υπόλοιπο
		Μονάδες		Κόστος μονάδος			Μονάδες	Μονάδες
ιν. 1	Απόθεμα ενάρξεως	100	X	15	=	1.500	—	100
Ιαν. 12	Αγορά	500	X	18	=	9.000	—	600
Ιαν. 15	Πώληση						400	200
Ιαν. 26	Αγορά	600	X	20	=	12.000	—	800
Ιαν. 28	Πώληση						700	100
Ιαν. 31	Αγορά	300	X	25	=	7.500	—	400

Ζητούνται

α) Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα κίνησης του λογαριασμού «Εμπορεύματα- είδος Ε» να προσδιορισθεί η αξία των αποθεμάτων λήξεως:

1) με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού κόστους και,

2) με τη μέθοδο της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων (F.I.F.O.).

β) Εάν η τιμή πώλησης του εμπορεύματος «Ε» την 31.1.20Χ1 είναι €19/μονάδα και τα έξοδα που είναι αναγκαία για να πραγματοποιηθεί η πώληση είναι €2/μονάδα, να γίνει η επιμέτρηση (αποτίμηση) των αποθεμάτων λήξεως και ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων και με τις δύο πιο πάνω μεθόδους αποτίμησης.

γ) Να σχολιασθεί ποία εκ των δυο μεθόδων δίνει στον ισολογισμό την πιο ρεαλιστική αποτίμηση του αποθέματος και την πιο ρεαλιστική μέτρηση του αποτελέσματος σε σχέση με την κοστολόγηση των πωληθέντων μονάδων. Εξηγήσατε.

δ) Ποία από τις δυο μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων θα είναι πιο πλεονεκτική για την επιχείρηση στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αύξησης τιμών;

ε) Η επιχείρηση προτίθεται στην επόμενη χρήση να ζητήσει Τραπεζικό δάνειο για την επέκταση των εργασιών της. Ποία θα ήταν η μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων που θα την διευκόλυνε στο σκοπό αυτό; Εξηγήσατε.

στ) Να απεικονισθούν όλες οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές που αφορούν την καρτέλα του εμπορεύματος «Ε» που τηρήθηκε με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού, ήτοι: το υπόλοιπο ενάρξεως, οι αγορές, οι πωλήσεις αξίας €24.200 και το κόστος πωληθέντων της περιόδου Ιανουαρίου 20Χ1 και να μεταφερθούν τα υπόλοιπα αυτών των λογαριασμών με ημερολογιακές εγγραφές στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι εγγραφές των αγορών και πωλήσεων να γίνουν συγκεντρωτικά και να υπολογισθεί Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%, όπου αυτός επιβάλλεται. Να χρησιμοποιηθούν επίσης, οι κωδικοί λογαριασμών που προβλέπονται από το Παράρτημα Γ του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Σημείωση: Η οντότητα τηρεί λογαριασμούς κόστους πωληθέντων (αντιθέτους) τόσο στους λογαριασμούς αποθεμάτων όσο και στους λογαριασμούς πωλήσεων.

Επίλυση

α) προσδιορισμός του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων λήξεως

1) Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού κόστους

Αποθέματα ενάρξεως	100	x 15		= 1.500
Αγορές 12/1		500 x 18	= 9.000	
26/1		600 x 20	= 12.000	
31/1	<u>1.400</u>	300 x 25	= <u>7.500</u>	= <u>28.500</u>
	<u>1.500</u>			<u>30.000</u>

1.500 + 28.500	=	30.000	Κόστος κτήσεως με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού 20 ευρώ/μονάδα
100 + 1.400	=	1.500	

Άρα σε τιμές κτήσεως:

- α) Η αξία των αποθεμάτων είναι μονάδες: 400 x 20 = 8.000
- β) Η αξία των πωληθέντων είναι μονάδες: 1.100 x 20 = 22.000
- 1.500 30.000

2) Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως με τη μέθοδο F.I.F.O

ΗΜΕΡ.		ΑΓΟΡΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΕΙΣΑΓΩΓΗ			ΕΞΑΓΩΓΗ			ΥΠΟΛΟΙΠΟ		
			ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ	ΜΟΝ.	Τ.Μ.	ΑΞΙΑ
Ιαν.	1 12	Αποθέμα έναρξης Αγορά	500	18	9.000				100 500 600	15 18	1.500 9.000 10.500
Ιαν.	15	Πώληση				100 300	15 18	1.500 5.400	200	18	3.600
Ιαν.	26	Αγορά	600	20	12.000				200 600 800	18 20	3.600 12.000 15.600
Ιαν.	28	Πώληση				200 500	18 20	3.600 10.000	100	20	2.000
Ιαν.	30	Αγορά	300	25	7.500				300 400	25	7.500 9.500

β) επιμέτρηση (αποτίμηση) των αποθεμάτων λήξεως και προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων

Με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού, επειδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των €17/μονάδα (€19-€2) είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως των €20, όπως πιο πάνω προσδιορίστηκε, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη μεταξύ των δυο τιμή, οπότε τα τελικά αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό: 400μονάδες χ €17/μονάδα = €6.800. Επομένως, θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €1.200 (€8.000-€6.800) με μείωση του τελικού αποθέματος και αύξηση του κόστους των πωλήσεων.

Και με τη μέθοδο F.I.F.O., επειδή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των €17/μονάδα (€19-€2) είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως των €23,75/μονάδα (€9.500/400μονάδες) όπως πιο πάνω προσδιορίστηκε, η αποτίμηση θα γίνει στη χαμηλότερη μεταξύ των δυο τιμή, οπότε τα τελικά αποθέματα θα εμφανιστούν στον ισολογισμό: 400μονάδες χ €17/μονάδα = €6.800. Επομένως, θα εγγραφεί ζημία απομείωσης €2.700 (€9.500-€6.800) με μείωση του τελικού αποθέματος και αύξηση του κόστους των πωλήσεων.

γ) Σχολιασμός (κριτική) του αποτελέσματος από τη χρήση των δυο μεθόδων αποτίμησης

1) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους (Weighted average)

Χρησιμοποιείται ευρύτατα στην πράξη, γιατί είναι εύκολης εφαρμογής, προσδιορίζει το κόστος μονάδας με μια αντικειμενική βάση, είναι απαλλαγμένη από περιθώρια υποκειμενικών χειρισμών και ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν ανοδική τάση το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ σε μια αγορά που οι τιμές παρουσιάζουν πτωτική τάση το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος. Γι' αυτό η μέθοδος αυτή κατακρίνεται, αφού στα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος κτήσεως των πωληθέντων.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, οπότε στο τέλος της περιόδου που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία αυτών και το κόστος πωληθέντων. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν είναι δυνατό να υπολογιστεί πριν από την

τελευταία αγορά της περιόδου, οι εξαγωγές (αναλώσεις-πωλήσεις) και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου μόνο κατά ποσότητα.

Η περίοδος σταθμίσεως είναι δυνατό να είναι: (α) ετήσια (ολόκληρη η χρήση), οπότε μιλάμε περί μέσου ετήσιου σταθμικού κόστους, ή (β) μικρότερη του έτους, συνήθως μηνιαία αλλά και τριμηνιαία, οπότε μιλάμε περί μέσου μηνιαίου ή τριμηνιαίου σταθμικού κόστους. Το ετήσιο μέσο σταθμικό κόστος προσδιορίζεται στο τέλος της χρήσεως και συνεπώς, αν η επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα της διαρκούς απογραφής, δεν είναι σε θέση στη διάρκεια της χρήσης να προσδιορίζει το κόστος των αναλώσεων ή των πωλήσεων. Ως εκ τούτου, ρεαλιστικότερη στην εφαρμογή της είναι η μέθοδος του **κυκλοφοριακού μέσου όρου** ή των **διαδοχικών υπολοίπων (Moving average cost)** η οποία σαν μέσο κόστος της μονάδας μπορεί να χρησιμοποιείται εκείνο που προκύπτει μετά από κάθε αγορά αγαθών. Η προκείμενη μέθοδος είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

2) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη (first in-first out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμώνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η τοιμίση των πωλημένων-αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι αυτό και η μέθοδος λέγεται και η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων.

Η παραπάνω εκδοχή της σειράς εξαντλήσεως στις περισσότερες επιχειρήσεις εναρμονίζεται με τη φυσική ροή των αποθεμάτων. Με τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμώνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση με εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων. Εντούτοις, η μέθοδος παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαράθετεί το τρέχον κόστος των πωλημένων, αλλά το κόστος κτήσεως των παλιότερων αγορών. Αυτό σημαίνει ότι σε περιόδους πληθωρισμού η μέθοδος υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη σε σχέση με άλλες μεθόδους με περαιτέρω συνεπεία την πληρωμή αυξημένου φόρου εισοδήματος. Αντίθετα, σε περιόδους μειώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται με συνέπεια και ο φόρος εισοδήματος να είναι μειωμένος.

Εκτός από το παραπάνω βασικό μειονέκτημα της μεθόδου, δηλαδή, της απομακρύνσεως του κόστους των πωλήσεων από τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, η F.I.F.O. χρησιμοποιείται ευρύτατα στην κοστολόγηση των αποθεμάτων, γιατί: (α) είναι εύκολης εφαρμογής, (β) είναι εφαρμόσιμη είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, (γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, (δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, αφού δεν επηρεάζεται από υποκειμενικούς υπολογισμούς και (ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικαταστάσεως.

Η μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται: (α) σε τρέχουσα βάση καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως (όταν υπάρχει εξαγωγή) ή (β) με το σύστημα της περιοδικής απογραφής με τα ίδια αποτελέσματα.

δ) Επίδραση της μεθόδου επιμέτρησης των αποθεμάτων στο φόρο εισοδήματος

Η εφαρμογή της μεθόδου του μέσου σταθμικού είναι πλεονεκτικότερη από πλευράς οφειλόμενου φόρου εισοδήματος της χρήσεως. Με τη μέθοδο αυτή το κόστος πωληθέντων των αποθεμάτων σταθμίζεται ορθότερα με το τρέχον κόστος αντικαταστάσεώς τους, αφού τα πωληθέντα αντανakλούν τον μέσο όρο των αγορών της περιόδου και δεν επηρεάζονται από ακραίες τιμές που μπορούν να επικρατούν σε κάποια χρονική στιγμή στην αγορά. Η μέθοδος αυτή, σε περιόδους πληθωρισμού, οδηγεί στον περιορισμό των κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά και στον περιορισμό της οφειλής σε φόρο εισοδήματος.

Η μέθοδος F.I.F.O. δίνει την πιο ρεαλιστική αποτίμηση του αποθέματος στον ισολογισμό. Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμώνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς και συνεπώς, η αξία των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό είναι ορθότερη σε σύγκριση με εκείνη που προκύπτει με την εφαρμογή άλλων μεθόδων. Εντούτοις, η μέθοδος παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των

ΘΕΜΑ 3ο

Εκλάπησαν εμπορεύματα κόστους κτήσεως € 1.000. Να δοθούν οι αντίστοιχες εγγραφές α) σε περίπτωση που τα κλαπέντα εμπορεύματα είναι ανασφάλιστα β) σε περίπτωση που η εταιρεία εισέπραξε ασφαλιστική αποζημίωση € 1.200 και γ) σε περίπτωση που η εταιρεία εισέπραξε ασφαλιστική αποζημίωση € 900.

Επίλυση 3ου θέματος

(α)

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.02 Έκτακτες ζημίες

81.02.08 Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων 1.000

78 ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘ.

78.10 Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων

78.10.05 Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων 1.000

Λογισμός τεκμαρτών εσόδων ανασφάλιστων κλαπέντων αποθεμάτων

(β)

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο 1.200

72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

72.10 Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων αποθεμάτων 1.000

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.01.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα 200

Λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης με ποσό μεγαλύτερο του κόστους κτήσεως των κλαπέντων αποθεμάτων

(γ)

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

38.00 Ταμείο 900

72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘ. ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

72.10 Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων αποθεμάτων 900

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

81.02.08 Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων 100

78 ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘ.

78.10 Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων

78.10.05 Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων 100

Λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης με ποσό μικρότερο του κόστους κτήσεως των κλαπέντων αποθεμάτων

15. Ιδιοχρησιμοποίηση-αυτοπαράδοση αποθεμάτων - Χορηγήσεις δωρεάν αποθεμάτων

Πολλές επιχειρήσεις, ιδιοχρησιμοποιούν τα εμπορεύματα ή προϊόντα τους, είτε για τις ανάγκες του προσωπικού τους, είτε διαθέτουν αυτά τα προϊόντα για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της λειτουργίας τους. Επειδή τα γεγονότα αυτά, δηλαδή οι χορηγήσεις δωρεάν αποθεμάτων για διάφορους λόγους δεν είναι δυνατό να θεωρηθούν ότι επηρεάζουν το κόστος πωλημένων, θα πρέπει, σύμφωνα άλλωστε και με την απ' αριθμό 44/1129/1989 γνωμοδότηση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), να διενεργηθούν ιδιαίτερες λογιστικές εγγραφές (βέβαια ανάλογες λογιστικές εγγραφές θα γίνουν και στην Αναλυτική Λογιστική), έτσι ώστε να αφαιρεθεί το κόστος πωλημένων, η αξία των χορηγούμενων δωρεάν αποθεμάτων – αφού η αξία αυτή συμπεριλήφθηκε στο κόστος πωλημένων με τον προσδιορισμό του τελικού αποθέματος – και να εμφανισθεί τελικά στα «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» ή και σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως αναφέρουμε παρακάτω, στα «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

αα) Πιο συγκεκριμένα και ανάλογα με την αιτία χορήγησης δωρεάν αποθεμάτων, στη Γενική Λογιστική, θα διενεργηθούν, κατά περίπτωση, οι ακόλουθες εγγραφές:

60.02.07/	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού/Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού/Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων	
64.02.10/	Διάφορα έξοδα/Έξοδα προβολής και διαφήμισης/Αξία χορηγούμενων δειγμάτων	ή
64.06.02/	Διάφορα έξοδα/Δωρεές – Επιχορηγήσεις/Αξία δωρεάν αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς	ή

(σε) 78.10.00/	Ιδιοπαραγωγή παγίων-τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων/ Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων/Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων στο προσωπικό
ή 78.10.01/	Αξία χορηγούμενων δειγμάτων δωρεάν
ή 78.10.02/	Αξία δωρεάν αποθεμάτων για κοινωνικές σκοπούς

αβ) Όταν όμως πρόκειται για μια έκτακτη, ασυνήθιστη και σημαντικής αξίας χορήγηση δωρεάν αποθεμάτων, πέρα από τα συνηθισμένα πλαίσια των κοινωνικών σκοπών της επιχείρησης θα διενεργηθεί η ακόλουθη εγγραφή:

81.00.05/ Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα/ Έκτακτα και ανόργανα έξοδα/Αξία σημαντικών δωρεών, αποθεμάτων για κοινωνικές σκοπούς

(σε) 78.10.03/ Ιδιοπαραγωγή παγίων-τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων/ Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων/Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωνικές σκοπούς.

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 78 – που βέβαια, επειδή ο τίτλος του «Ιδιοπαραγωγή και βελτίωση παγίων» δεν ανταποκρίνεται με το περιεχόμενο του, θα έπρεπε να τιτλοφορείται απλά «Τεκμαρτά έσοδα» – μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού «Γενική Εκμετάλλευση – Κ.Α. 80», και έτσι μειώνει, ισόποσα το κόστος πωλημένων αποθεμάτων, με την αξία των χορηγηθέντων δωρεών, με αποτέλεσμα η αξία αυτή να εμφανίζεται, τελικά,

Πίνακας ειδικών εξόδων αγοράς αποθεμάτων

Είδος άμεσου εξόδου αγοράς εμπορεύματος:	Προέλευσης εσωτερικού	Προέλευσης εξωτερικού
1. Τιμολογιακή αξία	XXXXXXX	XXXXXXX
2. Εκπτώσεις αγοράς επί του τιμολογιακού ή εκτός τιμολογίου προσυμφωνημένες χωρίς όρους	(XXXXXXX)	(XXXXXXX)
3. Μεταφορικά από αποθήκη προμηθευτή σε αποθήκη αγοραστή	XXXXXXX	
4. Μεταφορικά από αποθήκη προμηθευτή έως το τελωνείο προορισμού		XXXXXXX
5. Ασφάλιστρα μεταφοράς	XXXXXXX	XXXXXXX
6. Έξοδα συσκευασίας	XXXXXXX	XXXXXXX
7. Έξοδα τελωνειακού χώρου (π.χ. ΟΛΠ) αποθήκευτρα κ.λπ.		
8. Πρακτορειακά		XXXXXXX
9. Αμοιβή και έξοδα εκτελωνιστή		XXXXXXX
10. Μεταφορικά από τελωνειακό χώρο στην αποθήκη του αγοραστή		XXXXXXX
11. Προμήθεια αγοράς	XXXXXXX	XXXXXXX
12. Αμοιβή και έξοδα τραπεζίης για το διακανονισμό		XXXXXXX
13. Χαρτόσημα συναλ/κής	XXXXXXX	XXXXXXX
14. Εκφορτωτικά στην αποθήκη εκφόρτωσης ή παραλαβής	XXXXXXX	XXXXXXX
15. Έξοδα θεώρησης τιμολογίου ή έξοδα εγκρίσεως εισαγωγής		XXXXXXX

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. «τα άμεσα έξοδα καταχωρίζονται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρισθούν σε λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2».

Η λύση αυτή της απευθείας επιβαρύνσεως του κόστους των αγοραζόμενων αποθεμάτων με τα άμεσα έξοδα αγορών βρίσκει τη θεωρητική της θεμελίωση στο ότι τα έξοδα αυτά συνιστούν μέρος της αξίας κτήσεως των υλικών, αφού ως αξία κτήσεως των υλικών πρέπει να θεωρείται η αξία την οποία αυτά έχουν κατά την παράδοσή τους στις αποθήκες της αγοράστριας επιχειρήσεως.

80.00 Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως

<u>Από ομάδα 2: Αρχικά αποθέματα</u>		<u>Από ομάδα 2: Τελικά αποθέματα</u>	
20 Εμπορεύματα	XXX	20 Εμπορεύματα	XXX
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	XXX	21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	XXX
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX	22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα	XXX
23 Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX	23 Παραγωγή σε εξέλιξη	XXX
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	XXX	24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	XXX
25 Αναλώσιμα υλικά	XXX	25 Αναλώσιμα υλικά	XXX
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX
28 Είδη συσκευασίας	XXX	28 Είδη συσκευασίας	XXX
Σύνολο Α	XXX	Σύνολο Α	XXX
<u>Από ομάδα 2: Αγορές χρησεως</u>		<u>Από ομάδα 7: Οργανικά έσοδα κατ'είδος</u>	
20 Εμπορεύματα	XXX	70 Πωλήσεις εμπορευμάτων	XXX
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας	XXX	71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	XXX
25 Αναλώσιμα υλικά	XXX	72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού	XXX
26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	XXX	73 Πωλήσεις υπηρεσιών	XXX
28 Είδη συσκευασίας	XXX	74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	XXX
Σύνολο Β	XXX	75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	XXX
<u>Από ομάδα 6: Οργανικά έξοδα κατ'είδος</u>		76 Έσοδα κεφαλαίων	XXX
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	XXX	78 Ιδιοπαραγωγή παγίων - Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων	XXX
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων	XXX	Σύνολο Β	XXX
62 Παροχές τρίτων	XXX		
63 Φόροι-τέλη	XXX		
64 Διάφορα έξοδα	XXX		
65 Τόκοι και συναφή έξοδα	XXX		
66 Αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως	XXX		
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	XXX		
Σύνολο Γ	XXX		
Γενικό σύνολο Α+Β+Γ	XXX	Γενικό σύνολο Α+Β	XXX
Στον 80.01 Κέρδη εκμεταλλεύσεως	XXX	Στον 80.01 Ζημίες εκμεταλλεύσεως	XXX
	XXX		XXX

§4 Λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται οι προβλέψεις

44.00	68.00	Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
18.00.99	68.01	Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
18.01.99	68.01	Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
34.99	68.01	Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
44.09	68.09	Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
44.10	83.10	Προβλέψεις απαιτήσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων
44.11	68.09+83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
44.12	83.12	Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
44.13	83.13	Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
44.14	-	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτιμήσεις απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων
44.15	-	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
44.98	83.98	Λοιπές έκτακτες προβλέψεις
-	84	Έξοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

§1.2 Πίνακας μεταβατικών λογαριασμών Ενεργητικού και Παθητικού

36.00	Έξοδα επόμενων χρήσεων	56.00	Έσοδα επόμενων χρήσεων
45.24	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων	18.09	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
		8	
51.03	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων	31.06	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων
(1)	36.01 Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα	(3)	56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα
	36.02 Αγορές υπό παραλαβή		56.02 Αγορές υπό τακτοποίηση
(2)	36.03 Εκπτώσεις επί αγορών λήσεως υπό διακανονισμό	(4)	56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό

Για την τακτοποίηση των μικροπολοίπων που ενδεχομένως θα απομένουν, βλέπε Γνωμ. 176 / 2087 / 1993, όπου για:

(1)	Δίδονται οι λογαριασμοί 82.00.01, χρεωστικές διαφορές) και 82.01.07 (πιστωτικές διαφορές)
(2)	» » 82.00.08 (» ») και 82.01.08 (» »)
(3)	» » 82.00.09 (» ») και 82.01.09 (» »)
(4)	» » 82.00.10 (» ») και 82.01.10 (» »)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η

Άρθρο 22 του Ν. 4308/ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014-Ε.Λ.Π.

Προβλέψεις

1. Εννοιολογικά και ερμηνευτικά θέματα του άρθρου 22 του νόμου

1.1 Ορισμός πρόβλεψης (provision):

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι πιθανό ή σίγουρο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/ και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

1.2 Αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση

Αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα:

- στο ονομαστικό ποσό ή,
- στην παρούσα αξία (εάν η επιμέτρηση με βάση την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων).

1.3 Δεν είναι πρόβλεψη

- Δεν πρέπει να γίνεται σύγχυση των προβλέψεων, με τις απομειώσεις (υποτιμήσεις) περιουσιακών στοιχείων όπως απαιτήσεων, ενσωμάτων παγίων και αποθεμάτων.
- Η υποτίμηση της αξίας ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου, όπως τα ανωτέρω, είναι απομείωση και όχι πρόβλεψη.
- Ο όρος πρόβλεψη έχει επικρατήσει και γι' αυτά, επειδή ο υπολογισμός των υποτιμήσεων γίνεται κατ' εκτίμηση, δηλαδή με πρόβλεψη.

Δεν είναι προβλέψεις ούτε τα δεδουλευμένα έξοδα.

- Οι προβλέψεις είναι μία κατηγορία υποχρεώσεων.

1.4 Παραδείγματα προβλέψεων

- Οι φόροι εισοδήματος και οι σχετικές επιβαρύνσεις που θα προκύψουν κατά τον φορολογικό έλεγχο.
- Αποζημιώσεις που θα κληθεί να καταβάλλει η επιχείρηση από αγωγές τρίτων εναντίον της.
- Ποσά που θα κληθεί να καταβάλλει η επιχείρηση για ζημιές που έχει προκαλέσει στο περιβάλλον.
- Ποσά που πρέπει να καταβληθούν στο μέλλον για απομάκρυνση ενσωμάτων παγίων, καθώς και από κατάσταση του χώρου στον οποίο λειτουργούσαν.
- Οι επαχθείς συμβάσεις.

1.5 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

- **Μια πιθανή δέσμευση** που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το αν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας ή,
- **μια παρούσα δέσμευση** που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:
 - β1) δεν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της ή;
 - β2) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.
- **Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται (δεν λογιστικοποιούνται).**

1.6 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση.

- Στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά ή,
- με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωσης οικονομικές καταστάσεις.

1.7 Γνωμ. ΣΛΟΤ αριθ. πρωτ.: 448 ΕΞ 18.5.2015-Απάντηση σε ερώτημα σχετικό με το λογιστικό χειρισμό απομείωσης και διαγραφής επισφαλούς απαίτησης

«Αθήνα, 18.05.2015

Αριθ. Πρωτ.: 448 ΕΞ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. (ΕΛΤΕ)

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΘΕΜΑ: «ΕΡΩΤΗΜΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΠΙΣΦΑΛΟΥΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΕΝΑΝΤΙ ΠΕΛΑΤΗ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2014».

Ερώτημα

Εταιρεία, εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, έχει σχηματίσει στα λογιστικά βιβλία της στην διαχειριστική χρήση 2010, απαίτηση έναντι ενός από τους πελάτες. Ο εν λόγω πελάτης έχει κριθεί εν συνεχεία από την Εταιρεία ως επισφαλής, ενώ έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της συγκεκριμένης απαίτησης. Στη βάση αυτή, η Εταιρεία επιθυμεί να προχωρήσει σε διαγραφή της απαίτησης έναντι του εν λόγω πελάτη στην χρήση 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 και δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο εν λόγω άρθρο πληρούνται.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ.1056/2.3.2015 αναφέρεται, ότι για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, στην αξία της απαίτησης δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και την διευκρινιστική ΠΟΛ.1056/2.3.2015, παρακαλώ πολύ όπως μας ενημερώσετε, εάν κατά τη διαγραφή της επισφαλούς απαίτησης στα βιβλία της Εταιρείας στην χρήση 2014 θα πρέπει να διαγραφεί το σύνολο της απαίτησης έναντι του πελάτη ή η απαίτηση μειωμένη με το ποσό του ΦΠΑ, όπως ορίζεται στην προαναφερθείσα ΠΟΛ.1056/2.3.2015. Επιπρόσθετα, παρακαλώ επιβεβαιώστε, εάν η Εταιρεία θα πρέπει να εμφανίσει στα βιβλία της διακριτά το ποσό του ΦΠΑ το οποίο δεν διέγραψε.

Απάντηση

Η απομείωση μιας απαίτησης για λογιστικούς σκοπούς, δηλαδή για την απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης, γίνεται είτε με αντίθετο λογαριασμό, είτε με ολοσχερή διαγραφή της

απαίτησης από τα λογιστικά αρχεία της οντότητας. Η δεύτερη περίπτωση, δηλαδή η διαγραφή της απαίτησης, μπορεί να έχει εφαρμογή, όταν κρίνεται ότι η απώλεια είναι οριστική και δεν αναμένεται κάποια ανάκτηση ποσού (μερική ή ολική) από την απαίτηση. Στα πλαίσια αυτά, αρχικά, η απομείωση μιας απαίτησης για λογιστικούς σκοπούς είναι σκόπιμο να γίνεται με τη χρήση αντίθετου λογαριασμού (μείωση της αξίας της απαίτησης στο ανακτήσιμο ποσό και επιβάρυνση των αποτελεσμάτων), και φορολογικός χειρισμός του εξόδου που επιβάρυνε τα αποτελέσματα γίνεται βάσει των προβλεπομένων από τη φορολογική νομοθεσία.

Βάσει των αναφερόμενων, και θεωρώντας ότι η οντότητα δεν θα ανακτήσει κανένα ποσό [ούτε το ΦΠΑ, ούτε την καθαρή απαίτηση (ποσό προ ΦΠΑ)], η οντότητα μπορεί να διαγράψει το σύνολο της απαίτησης από τα αρχεία της.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ.1056/2.3.2015, μπορεί να γίνει διακριτή διαγραφή των δύο ποσών (ποσό καθαρής απαίτησης και ΦΠΑ), είτε στον αντίθετο λογαριασμό, είτε στο λογαριασμό του εξόδου, ώστε να είναι ευχερής η επαλήθευση του ποσού που θα εκτέσει φορολογικά και του ποσού που δεν θα εκτέσει».

2. Ερμηνευτικό και επεξηγηματικό κείμενο κατά παράγραφο του άρθρου 22 (προβλέψεις), για την ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νόμου, όπως δόθηκε από τη Λογιστική οδηγία που εξέδωσε την 16.10.2015 η ΕΛΤΕ και ανάπτυξη πρακτικών εφαρμογών κατά θεματική ενότητα

2.1 Ερμηνεία κατά παράγραφο του άρθρου 22 (προβλέψεις)

Παρ. 22.11.1

Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α, η πρόβλεψη αφορά συγκεκριμένη αιτία και είναι υποχρέωση. Συνεπώς, ο όρος πρόβλεψη δεν ενδείκνυται να χρησιμοποιείται για τα εκτιμώμενα ποσά απομείωσης περιουσιακών στοιχείων της οντότητας (π.χ. απομείωση απαιτήσεων λόγω επισφάλειας ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, απομείωση ενσώματων ή άυλων παγίων, κ.λπ.). Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα (μικρότερη του 50%) ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς το χρόνο που θα προκύψει ή / και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της. Συνήθεις περιπτώσεις προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμοδικίες που δεν έχουν σχέση με μείωση της αξίας αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, οι προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος και οι προβλέψεις που οέρχονται από εγγυήσεις καλής λειτουργίας πωληθέντων αγαθών.

Παρ. 22.11.2

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως η βέλτιστη εκτίμηση.

Παρ. 22.12.1

Η αναφορά στο νόμο του διεθνούς όρου «βέλτιστη εκτίμηση» υποδηλώνει ότι απαιτείται στάθμιση όλων των σημαντικών ενδεχόμενων βάσει πιθανότητας επέλευσης. Περαιτέρω, σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων.

-----30.11.2013-----

57 Προβλέψεις

57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους

57.01.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού-εργαζόμενος Γ. Γ.50.000

60 Παροχές σε εργαζόμενους

60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία

60.04.99 Προβλέψεις περιόδου για παροχές προσωπικού

50.000

Μεταφορά των σχηματισμένων προβλέψεων του εργαζόμενου Γ. Γ. στο λογ. 60.04.99

Σημείωση: Το ποσό της πίστωσης του 60.04.99 είναι κέρδος από την αναστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης και αναμορφώνεται ανάστροφα φορολογικά.

-----15.12.2013-----

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.04 Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι 1.040

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.03 Καταθέσεις όψεως σε €

38.03.00 ΕΤΕ υποκατάστημα.....

1.040

Καταβολή φόρου αποζημίωσης λόγω συνταξιοδότησεως του εργαζόμενου Γ. Γ.

Παράδειγμα 2

Σε βάρος της οντότητας «Χ», εκκρεμεί αγωγή του εκμισθωτή βιομηχανοστασίου στο οποίο η επιχείρηση στεγάζεται, για καταβολή αποζημίωσης, λόγω σοβαρών ζημιών που η επιχείρηση προξένησε στο ακίνητο κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της. Με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες που προέρχονται από γραπτώς διατυπωμένη «γνώμη» των νομικών της συμβούλων, την 31.12.20X1 (μήνα κλεισίματος του Ισολογισμού της), η οντότητα αντιμετωπίζει μια παρούσα υποχρέωση (ως αποτέλεσμα πράξεων του παρελθόντος), που εκτιμάται σε ποσό της τάξεως του €1.000.000. Οι νομικοί σύμβουλοι προσδιόρισαν ως πιθανή ημερομηνία έκδοσης τελεσίδικης απόφασης από το αρμόδιο δικαστήριο για την αγωγή που άσκησε ο εκμισθωτής του βιομηχανοστασίου της την αρχή του έτους 20X5. Πράγματι, την 12.1.20X5, εκδικάστηκε οριστικά η υπόθεση και η επιχείρηση υποχρεώθηκε να καταβάλει αποζημίωση €700.000 στον αντίδικο εκμισθωτή της εκδίδοντας επιταγή στο όνομά του την ίδια ημερομηνία. Οι οικονομικές υπηρεσίες της οντότητας «Χ», προσδιόρισαν ένα ενδεικτικό επιτόκιο προεξόφλησης που αντανάκλα τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος σε ποσοστό 10%.

Ζητείται να απεικονισθούν οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές για τα έτη 20X1, 20X2, 20X3 και 20X4.

Ανάλυση-Λύση

α) Με βάση την παρ. 22.12.1 της ερμηνευτικής Εγκ., σε περιπτώσεις προβλέψεων σημαντικού ποσού ή και χρόνου διακανονισμού που εκτιμάται ότι θα έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενδεχομένως να απαιτείται προεξόφληση του ονομαστικού ποσού της πρόβλεψης. Στην περίπτωση που γίνεται προεξόφληση, η πρόβλεψη ανελίσσεται εφεξής με το επιτόκιο της προεξόφλησης, με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων. Επομένως (στο παράδειγμα), επειδή το ποσό της πρόβλεψης, αλλά και το διάστημα που μεσολαβεί μέχρι την εξόφληση του ποσού είναι σημαντικό (τρία έτη), η **πρόβλεψη** που θα αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα της 31.12.20X1, πρέπει να προκύπτει από την προεξοφλημένη παρούσα αξία της μελλοντικής ταμιακής ροής. Για τα επόμενα 3 έτη, η επί πλέον πρόβλεψη κάθε χρήσης θα αναγνωρίζεται ως **χρηματοοικονομικό έξοδο** και θα υπολογίζεται με επιτόκιο 10% πάνω στη λογιστική αξία της αρχικής πρόβλεψης.

Ο τρόπος υπολογισμού της αρχικής πρόβλεψης με τη χρησιμοποίηση του προεξοφλητικού επιτοκίου, αλλά και το ύψος της πρόβλεψης που πρέπει να απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις των ετών 20X2, 20X3 και 20X4, περιγράφεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ -ΧΡΗΣΗ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΣΥΣΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΥΨΟΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ	ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΧΡΗΣΗΣ
31.12.20X1	$\frac{1.000.000}{(1+0,1)^3}$	751.315	751.315
31.12.20X2	$\frac{1.000.000}{(1+0,1)^2}$	826.446	75.131
31.12.20X3	$\frac{1.000.000}{(1+0,1)^1}$	909.091	82.645
31.12.20X4		1.000.000	90.909
Σύνολο			1.000.000

Σημείωση:

Από τον παραπάνω πίνακα γίνεται κατανοητό, ότι κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της πρόβλεψης (31.12.20X1), το ποσό που θα απεικονισθεί στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας «X», ανέρχεται σε €751.315. Το ποσό αυτό αφορά την παρούσα αξία του μελλοντικού εξόδου, το οποίο αυξάνεται σε κάθε έτος, έως ότου την 31.12.20X4 ανέλθει στο ποσό του €1.000.000 με το οποίο η οντότητα θα εξοφλήσει την υποχρέωσή της.

, Την 12.1.20X5, κατά την καταβολή της αποζημίωσης, επειδή το ποσό της καταβολής (€700.000) είναι μικρότερο της σχηματισμένης πρόβλεψης (€1.000.000), θα γίνει αναστροφή της πρόβλεψης για το ποσό της διαφοράς €300.000 (€1.000.000-€700.000), το οποίο θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 76.01 «κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες». (Βλέπε παράγραφο 22.14.1 ερμηνευτικής Εγκ. και στη φράση «στον ίδιο χειρισμό υπόκεινται και οι σχετικές διαφορές που μπορεί προκύπτουν κατά τον τελικό διακανονισμό των ποσών αυτών».

Ημερολογιακές εγγραφές

-----31.12.20X1-----

68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)

68.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες 751.315

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες 751.315

Αναγνώριση παρούσας αξίας πρόβλεψης αποζημίωσης για τον εκμισθωτή του βιομηχανοστασίου λόγω αγωγής του

-----31.12.20X2-----

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων 75.131

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες 75.131

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X2 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

-----31.12.20X3-----

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων 82.645

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες 82.645

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X3 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

31.12.20X4

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.04 Τόκοι λοιπών υποχρεώσεων και προβλέψεων

90.909

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες

90.909

Αναγνώριση χρηματοοικονομικού κόστους έτους 20X4 επί παρούσας αξίας πρόβλεψης

12.1.20X5

57 Προβλέψεις

57.02 Λοιπές προβλέψεις

57.02.01 Προβλέψεις για εκκρεμοδικίες

1.000.000

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.03 Καταθέσεις όψεως σε €

38.03.00 ΕΤΕ υποκατάστημα.....

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

700.000

76.01 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για εκκρεμοδικίες

300.000

Καταβολή αποζημίωσης για ποσό μικρότερου της σχηματισμένης πρόβλεψης και αναστροφή της διαφοράς μεταξύ της σχηματισμένης πρόβλεψης και της καταβολής

Παράδειγμα 3

Η βιομηχανική μονάδα «X», που δραστηριοποιείται στην παραγωγή γεωργικών φαρμάκων, αντιμετωπίζει έγγραφη καταγγελία των τοπικών φορέων της περιοχής προς το Υπουργείο Περιβάλλοντος και Αγροτικής Ανάπτυξης για σημαντική ρύπανση του περιβάλλοντος. Η μονάδα «X», δεν είχε τοποθετήσει φίλτρα καπνού ούτε είχε προστατεύσει το υπέδαφος από τη ροή αποβλήτων που προέρχονταν από την παραγωγική της διαδικασία, όπως όφειλε. Την 31.12.20X1, με βάση την εκτίμηση του νομικού της συμβούλου υπάρχει βεβαιότητα (πάνω από 60%), καταλογισμού προστίμου από τις υπηρεσίες του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Αγροτικής Ανάπτυξης για ρύπανση του περιβάλλοντος για ποσό της τάξεως των €200.000 που πιθανολογείται η καταβολή του μέσα στην επόμενη χρήση.

Η βιομηχανική μονάδα «X», έχει καλυφθεί ασφαλιστικά με ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο για τέτοιες περιπτώσεις, όπου προβλέπεται ασφαλιστική κάλυψη σε ποσοστό 80% επί του εκάστοτε καταβαλλόμενου ποσού. Πράγματι, την επόμενη χρήση (30.11.20X2), βεβαιώθηκε πρόστιμο στο ποσό των €180.000 και η ασφαλιστική εταιρεία αποζημίωσε την «X» με βάση τους προβλεπόμενους όρους του ασφαλιστηρίου συμβολαίου.

Ζητούνται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές από την 31.12.20X1 έως την 30.11.20X2.

Ανάλυση-Λύση

α) Την 31.12.20X1, η οντότητα «X», πρέπει να εμφανίσει σε ιδιαίτερους λογαριασμούς την απαίτηση από ασφαλιστικές αποζημιώσεις για €160.000 (€200.000 χ 80%) και την πιθανολογούμενη πρόβλεψη υποχρέωσης καταβολής προστίμου για €200.000. Τη διαφορά των €40.000 (€200.000-€160.000) θα εμφανίσει σε λογαριασμό αποτελεσμάτων ως «προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος».

β) Την 30.11.20X2, θα εισπραχθεί η ασφαλιστική αποζημίωση για €144.000 (€180.000 χ 80%), θα αντλογιστεί η απαίτηση από ασφαλιστικές αποζημιώσεις για ποσό €16.000 (€200.000 χ 80% -€180.000 χ 80%), αφού το πραγματικό πρόστιμο ήταν €180.000 αντί του προβλεπόμενου €200.000 και θα αναγνωρισθεί κέρδος από αναστροφή προβλέψεως για αποκατάσταση περιβάλλοντος €184.000 (€200.000 - €16.000).

Ημερολογιακές εγγραφές

-----31.12.20X1-----

68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος	200.000
57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος	200.000
Αναγνώριση πρόβλεψης για αποκατάσταση περιβάλλοντος		

-----31.12.20X1-----

33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες	
33.03.01	Απαιτήσεις από ασφαλιστικές αποζημιώσεις	160.000
68	Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	
68.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος €200.000 χ 80%)	160.000
Αναγνώριση απαίτησης ασφαλιστικής αποζημίωσης για κάλυψη πρόβλεψης αποκατάστασης περιβάλλοντος		

-----30.11.20X2-----

38	Ταμιακά διαθέσιμα	
38.02	Καταθέσεις όψεως σε €	
38.03.00	ΕΤΕ υποκατάστημα.....(€180.000 χ 80%)	144.000
33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες	
33.03.01	Απαιτήσεις από ασφαλιστικές αποζημιώσεις	144.000
Ως απόδειξη ασφαλιστικής εταιρείας Νο...		

-----30.11.20X2-----

57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος (€200.000 χ 80% -€180.000 χ 80%)	16.000
33	Λοιπές απαιτήσεις	
33.03	Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες	
33.03.01	Απαιτήσεις από ασφαλιστικές αποζημιώσεις	16.000
Αντιλογισμός μέρους της απαίτησης για ασφαλιστική αποζημίωση λόγω μικρότερου ποσού από το προβλεπόμενο		

-----30.11.20X2-----

57	Προβλέψεις	
57.02	Λοιπές προβλέψεις	
57.02.03	Προβλέψεις για αποκατάσταση περιβάλλοντος	184.000
76	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	
76.03	Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για αποκατάσταση περιβάλλοντος	184.000
Αναγνώριση κερδών από αναστροφή σχηματισμένης πρόβλεψης για αποκατάσταση περιβάλλοντος		

Παράδειγμα εγγραφών κλεισίματος με βάση τα ΕΛΠ

Η οντότητα «Χ», για τη χρήση που λήγει την 31.12.20Χ0, συνέταξε τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τις λογιστικές διαδικασίες που προβλέπονται από το Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Το προσωρινό ισοζύγιο της 31.12.20Χ0 περιελάμβανε τα ακόλουθα υπόλοιπα πρωτοβάθμιων λογαριασμών που προβλέπονται από το παράρτημα Γ του νόμου:

(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

60. Παροχές σε εργαζόμενους	50.000
61. Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων	10.000
62. Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές	2.000
63. Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	1.000
64. Διάφορα λειτουργικά έξοδα	32.000
65. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	4.000
66. Απιοβέσεις	8.000
Λοιπή έξοδα, ζημιές και πρόστιμα	7.000
68. Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)	6.000
Σύνολο εξόδων και ζημιών προ φόρου εισοδήματος	<u>120.000</u>

(7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ

70. Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (εμπεριέχεται το κόστος πωλήσεων)	159.000
71. Λοιπά συνήθη έσοδα	20.000
72. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	8.000
73. Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	5.000
74. Έσοδα συμμετοχών	3.000
75. Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	2.000
76. Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	7.000
79. Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	6.000
Σύνολο εσόδων και κερδών	<u>210.000</u>

(8) ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ

80. Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή	<u>10.000</u>
---------------------------	----------------------

ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΛΟΙΠΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος χρήσεως 20Χ0 (Λ/54.01.03 αντίθετος)	11.000
2. Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές χρήσεως 20Χ0 (Λ/54.04)	360
3. Γερακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους καταθέσεων (Λ/54.01.02 αντίθετος)	500
4. Ενοίκια έσοδα κτιρίων (Λ/71.04.00)	10.000
5. Μετοχικό κεφάλαιο (Λ/40)	300.000
6. Τακτικό αποθεματικό (Λ/46 υπόλοιπο προηγούμενης χρήσεως)	40.000
7. Ζημία προηγούμενης χρήσεως (Λ/49.01 φορολογικά αναγνωρισμένη)	3.000

Ζητούνται:

α) Να γίνουν οι υπολογισμοί του τρέχοντος φόρου (εξόδου) περιόδου (Λ/69.01), της οφειλόμενης προκαταβολής φόρου (Λ. 54.01.03 αντίθετος) και του φόρου εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (Λ.54.01.01) και,

β) να απεικονισθούν οι εγγραφές κλεισίματος της λογιστικής της χρήσεως 20Χ0 που απαιτούνται για τη σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου, λαμβανομένων υπόψη των ακόλουθων δεδομένων:

1. Τα λογιστικά κέρδη προ φορολογίας της χρήσεως 20Χ0 ισούνται με τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη.
2. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος για τη χρήση 20Χ0 είναι 29%.

3. Ο συντελεστής συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος στο εισόδημα από οικοδομές της οντότητας «Χ» είναι 3%.
4. Ο συντελεστής προκαταβολής φόρου εισοδήματος για τη χρήση 20X1 είναι 100%.
5. Οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές της χρήσεως 20X0 ανέρχονται στο ποσό των €7.000.

Σχετικά με τη διάθεση των κερδών χρήσεως 20X0, το Δ.Σ. της πιο πάνω οντότητας «Χ», πρότεινε τα ακόλουθα τα οποία και ενέκρινε η Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων που έλαβε χώρα την 30.06.20X1:

- το σχηματισμό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού,
- τη διανομή του κατά νόμο υποχρεωτικού μερίσματος και
- το τυχόν υπόλοιπο κερδών να παραμείνει «εις νέον».

Πρόσθετες πληροφορίες:

1. Από το υποχρεωτικό μέρισμα ποσό €10.000 θα καταβληθεί στους μετόχους σε μετοχές. Προς τούτο είναι εξασφαλισμένη η έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων με πλειοψηφία 65% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου που απαιτείται από τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

Τα δεκαδικά των ποσών που ζητούνται θα στρογγυλεύονται προς τα πάνω ή κάτω της ακεραίας μονάδας.

3. Ο συντελεστής φόρου μερισμάτων είναι 15%.

Ζητούνται:

- α) Να γίνουν οι υπολογισμοί του τακτικού αποθεματικού (Λ/46), του υποχρεωτικού μερίσματος (Λ/53.05) και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (Λ/49.00) και,
- β) να απεικονισθούν οι εγγραφές που προκύπτουν στη νέα χρήση 20X1 από τη διάθεση των κερδών χρήσεως 20X0, μετά την έγκριση της Γ. Σ. των μετόχων την 30.06.20X1 και μέχρι την καταβολή στους μετόχους των μερισμάτων την 31.08.20X1.

Επίλυση

α) Υπολογισμοί για να γίνουν οι εγγραφές χρήσεως 20X0

1. Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου (Λ/69.01)

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρων)	100.000
Συν: Δηλωθείσες Λογιστικές Διαφορές	7.000
Μείον: Ζημία προηγούμενης χρήσεως	3.000
	104.000
Επί: Συντελεστής φόρου εισοδήματος	29%
Κύριος φόρος εισοδήματος χρήσεως	30.160
Συν: Συμπληρωματικός φόρος (10.000 x 3%)	300
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος	
	30.460

* Έσοδα €210.000 + Έξοδα σε Ιδιοπαραγωγή €10.000 – Έξοδα €120.000

2. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής φόρου (Λ. 54.01.03 αντίθετος)

Κύριος και συμπληρωματικός φόρος	30.460
Επί: Συντελεστή προκαταβολής	100%
Σύνολο	
	30.460
Μείον: Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους καταθέσεων	500
Οφειλόμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος	
	29.960

3. Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (Λ.54.01.01)

Κύριος και συμπληρωματικός φόρος (ως 1 άνω)		30.460
---	--	--------

Πλέον:

Προκαταβολή Φ. Ε. επόμενης χρήσεως (ως 2 άνω)	29.960	
Τέλη Χαρτοσήμου ακινήτων (10.000 * 3%)	300	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ (300 * 20%)	<u>60</u>	30.320
		60.780

Μείον:

Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους	11.000	
Παρακρατηθείς φόρος τόκων καταθέσεων	<u>500</u>	11.500
Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (Λ. 54.01.01)		<u>49.280</u>

β) Ημερολογιακές εγγραφές χρήσεως 20Χ0

----- 31-12-20Χ0 -----

82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου

82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	120.000	
60 Παροχές σε εργαζόμενους		50.000
61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων		10.000
62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές		2.000
63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		1.000
64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα		32.000
65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		4.000
66 Αποσβέσεις		8.000
67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα		7.000
68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)		6.000

Μεταφορά εξόδων και ζημιών στο λογαριασμό 82.01

----- 31-12-20Χ0 -----

7 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	159.000	
71 Λοιπά συνήθη έσοδα	20.000	
72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	8.000	
73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	5.000	
74 Έσοδα συμμετοχών	3.000	
75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	2.000	
76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	7.000	
79 Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	6.000	
82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών		210.000

Μεταφορά εσόδων και κερδών στο λογαριασμό 82.01

----- 31-12-20Χ0 -----

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή	10.000	
82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών		10.000
Μεταφορά εξόδων σε ιδιοπαραγωγή στο λογαριασμό 82.01		

----- 31-12-20X0 -----

69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	30.460	
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		
54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		30.460
Εγγραφή τρέχοντος φόρου εισοδήματος		

----- 31-12-20X0 -----

82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	30.460	
69 Φόρος εισοδήματος		
69.01 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου		30.460
Μεταφορά τρέχοντος φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό 82.01		

----- 31-12-20X0 -----

82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου		
82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	69.540	
82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)		69.540
Μεταφορά υπολοίπου πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 82.01 στο λογαριασμό 82.02		

----- 31-12-20X0 -----

82 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου		
82.02 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)	69.540	
49 Αποτελέσματα εις νέο		
49.00 Κέρδη χρήσεως εις νέο		69.540
Μεταφορά υπολοίπου πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 82.02 στο λογαριασμό 49		

----- 31-12-20X0 -----

49 Αποτελέσματα εις νέο		
49.00 Κέρδη χρήσεως εις νέο	3.000	
49.01 Ζημία προηγούμενης χρήσεως		3.000
Συμφηφισμός λογιστικής ζημίας προηγούμενης με το λογαριασμό κερδών χρήσεως εις νέο		

γ) Υπολογισμοί για να γίνουν οι εγγραφές χρήσεως 20X1

Υπολογισμός Τακτικού αποθεματικού (Λ.46)

Επιλύεται η εξίσωση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού:

$$ΓΑ = (ΚΚ - Ζ) \times 5\% = (69.540 - 3.000) \times 5\% = 3.327$$

3.327

2. Υπολογισμός υποχρεωτικού μερίσματος (Λ/53.05 και 48)

Βάσει του άρθρου 3 παρ. 2α Ν. 148/1967:

Υποχρεωτικό μέρισμα= (ΚΚ-Ζ-ΤΑ) χ 35% = (69.540-3.000-3.327) χ 35%=22.125 **22.125**

Η διανομή γίνεται:

-Σε μετρητά (Λ. 53.05)	12.125
-Σε μετοχές (Λ. 48)	10.000

3. Υπολογισμός υπολοίπου κερδών εις νέο (Λ/49)

Κέρδη εις νέο=ΚΚ-Ζ-ΤΑ-ΥΜ=69.540-3.000-3.327-22.125=41.088 **41.088**

δ) Ημερολογιακές εγγραφές που πρέπει να γίνουν μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την Γ.Σ. των μετόχων της 30.06.20Χ1

----- 30-06-20Χ1 -----

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος έτους 20Χ1 (αντίθετος) 29.960

54.04 Τέλη χαρτοσήμου 360

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος έτους 20Χ0 (αντίθετος) 11.000

54.01.02 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος (αντίθετος) 500

54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης 18.820

Εγγραφή ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος

----- 30-06-20Χ1 -----

49 Αποτελέσματα εις νέο 25.452

49.00 Κέρδη χρήσεως εις νέο

46 Τακτικό αποθεματικό 3.327

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.05 Μερίσματα πληρωτέα (12.125 -12.125 χ 15%) 10.306

48 Λοιπά αποθεματικά για αύξηση κεφαλαίου (10.000-10.000 χ 15%) 8.500

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.03 Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων 3.319

Διάθεση και διανομή κερδών χρήσεως 20Χ0 και παρακράτηση φόρου

διανεμομένων μερισμάτων, μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη Γ. Σ. των μετόχων της 30.06.20Χ1

----- 31-07-20Χ1 -----

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης 49.280

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 49.280

Εξόφληση ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος

----- 31-08-20Χ1 -----

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.03 Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων μερισμάτων 3.319

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 3.319

Εξόφληση παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων

----- 31-08-20Χ1 -----

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.05 Μερίσματα πληρωτέα 10.306

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 10.306

Εξόφληση μερισμάτων