

Χρηματοοικονομική Λογιστική

Σεμιναριακό Μάθημα «Λογιστική Ανάλυση»

Λογιστική Ανάλυση Παγίων (Ομάδα 1)

Πρωτοβάθμιοι Λογαριασμοί

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα
- 12 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13 Μεταφορικά μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων
- 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- 17
- 18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό

- Στην πρώτη ομάδα περιλαμβάνεται το **σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, με την ίδια περίπου μορφή, στην οικονομική μονάδα, καθώς και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.**
- Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 «Πάγια Στοιχεία ενεργητικού, 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**»

Κατηγορίες Περιουσιακών Στοιχείων που περιλαμβάνονται στα Πάγια (1)

- **Ενσώματα πάγια στοιχεία** (λογαριασμοί 10-15): Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτάει η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος
- **Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία** (λογαριασμοί 16.00-16.09): Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

Κατηγορίες Περιουσιακών Στοιχείων που περιλαμβάνονται στα Πάγια (2)

- **Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως** (λογαριασμοί 16.10-16.19): Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.
- **Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις** (λογαριασμός 18): Είναι οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής - Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε., Ο.Ε. και άλλες -, οι οποίες εξασφαλίζουν την άσκηση επιρροής πάνω σ' αυτές και αποκτούνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους, και οι κατά τρίτων απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως

Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι **οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.**
- Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι **κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.**

Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε **μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.**
- Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η **τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.**

Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η **αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη**, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.
- Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων **προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων** και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.
- Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι **κόστος τρέχουσας μορφής** και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Οι αποσβέσεις των πάγιων
περιουσιακών στοιχείων

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

- **Απόσβεση** είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση.
- Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως **βαρύνουν το λειτουργικό κόστος**, ή απευθείας **τα αποτελέσματα χρήσεως** όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.
- Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη **μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου**, που επέρχεται λόγω της χρήσεως του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

- **Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο** είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.
- **Ωφέλιμη διάρκεια ζωής** είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

- **Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου** είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.
- **Υπολειμματική αξία** ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του

Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

- Η **αποσβεστέα αξία** των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως.
- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής αποσβέσεως για κάθε κατηγορία αποσβεσίμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από την πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.
- Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μικρότερους από τους ελάχιστους συντελεστές, που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει ως υποχρεωτικούς.

Ποσοστά Αποσβέσεων

- Εδαφικές εκτάσεις: 0% - 5%
- *Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα: 4%*
- *Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός : 10%*
- *Μεταφορικά μέσα : 5% - 16%*
- *Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός : 10% - 20%*
- *Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια) : 10%*

Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων

- Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.
- Η διενέργεια αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.
- Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.
- Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές.
- Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών τακτικών αποσβέσεων.

Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

- Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σ' αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και με πίστωση των από το Σχέδιο Λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99.
- Από τις αποσβέσεις που διενεργούνται σε κάθε χρήση, οι τακτικές, που θεωρείται ότι αφορούν το λειτουργικό κόστος (δηλαδή τη λειτουργία παραγωγής, τη διοικητική λειτουργία, τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως και τη λειτουργία διαθέσεως), καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 66 και, τελικά, μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00 της Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Άλλα γενικά θέματα σχετικά με τις αποσβέσεις

- Σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις, οι τακτικές αποσβέσεις του λογαριασμού 66 κατανέμονται εξωλογιστικά στις επιμέρους λειτουργίες της οικονομικής μονάδας (παραγωγής, διοικήσεως, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως).
- Οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία, με τη μορφή αναπτυξιακών κινήτρων, πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85 και, τελικά, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λογαριασμός 86.03).

Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά **μητρώο πάγιων στοιχείων**, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού).

Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Από το μητρώο πάγιων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:
 - Τα **στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου** (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
 - Τα **στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως** (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
 - Η **αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως**, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
 - -Ο **τόπος εγκαταστάσεως** ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.

Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων

- Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέρειες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών πάγιων στοιχείων
 - (π.χ. πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα) με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (π.χ. κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

Λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις»

- Εδαφικές εκτάσεις είναι τα **οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία**, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.
- Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν **απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής**, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που **η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη** και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Λογαριασμός 11 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα»

- **Κτίρια** είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.
- **Εγκαταστάσεις κτιρίων** είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνενοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.
- **Τεχνικά έργα** είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

- Στο λογαριασμό **12.00** παρακολουθούνται τα **μηχανήματα της οικονομικής μονάδας**, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπουν από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.
- Στο λογαριασμό **12.01** παρακολουθούνται οι **τεχνικές εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας**, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της.
- Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θέρμανσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

- Στο **λογαριασμό 12.02** παρακολουθούνται τα φορητά μηχανήματα «χειρός», δηλαδή τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.
- Στο **λογαριασμό 12.03** παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

Λογαριασμός 12 «Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

- Στο **λογαριασμό 12.04** παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).
- Στο **λογαριασμό 12.05** παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.
- Στο **λογαριασμό 12.06** παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00-12.05.

Λογαριασμός 13 «Μεταφορικά μέσα»

- Στους οικείους υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα **κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών** της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς.

Λογαριασμός 14 «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός»

- Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα **έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας** (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).
- Στον υπολογαριασμό **14.00 «έπιπλα»** παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.
- Στον υπολογαριασμό **14.01 «σκεύη»** παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

Λογαριασμός 15 «Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων»

- Στο λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την **κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων**, καθώς και τα ποσά τα οποία **προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων**.
- Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους.

Λογαριασμός 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

- Ι. Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία)
 - 1. **Άυλα πάγια στοιχεία** (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:
 - α. **δικαιώματα**, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.
 - β. **πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις**, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Λογαριασμός 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»

- II. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
- Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι **εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.** Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.
- Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Λογαριασμός 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις»

- Παρακολουθούνται οι **μετοχές ανώνυμων εταιρειών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιρειών**, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρείες.
- Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σαν μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επί πλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. Στην αντίθετη περίπτωση χαρακτηρίζονται σαν χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34.

Όμιλος λογαριασμών 19 «Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων» (όμιλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

- Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα υποκαταστήματα ή άλλα κέντρα (π.χ. εργοστάσια ή καταστήματα) των οικονομικών μονάδων δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια, παρέχεται η δυνατότητα αναπτύξεως των λογαριασμών τους στους ομίλους λογαριασμών 19
- Η ανάπτυξη των λογαριασμών του ομίλου 19 αναφορικά με τους πρωτοβάθμιους και τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, ακολουθεί υποχρεωτικά το Σχέδιο Λογαριασμών, ώστε να είναι ευχερής η συγκέντρωση των πληροφοριών σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Σχέδιο αυτό.

Παραδείγματα

1. Υπολογισμός Κόστους Κτήσεως Ενσώματου Παγίου με αγορά με πίστωση

- Την 1.1.20X0 η Οικονομική μονάδα «Χ» αγόρασε επί πιστώσει ένα μηχάνημα απαραίτητο για την παραγωγική διαδικασία της
- Λόγω προβλημάτων ταμειακής ρευστότητας η επιχείρηση αποδέχθηκε για την συναλλαγή αυτή συναλλαγματική ονομαστικής αξίας €20.000 λήξεως την 31.12.20X2
- Στο ποσό αυτό της συναλλαγματικής συμπεριλαμβάνονται και τόκοι που υπολογίστηκαν με σταθερό επιτόκιο 10% ανατοκιζόμενοι
- Ζητείται ο υπολογισμός του κόστους κτήσεως του μηχανήματος που θα εγγραφεί στα βιβλία της εταιρίας και οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές για όλη την χρονική διάρκεια της πιστώσεως με την χρήση κωδικών λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ

2. Απόκτηση Παγίων στοιχείων με εισφορά

- Ιδρύεται η ΑΕ «Χ» με μετοχικό Κεφάλαιο €200.000 το οποίο διαιρείται σε 40.000 κοινές μετοχές των €5 η καθεμιά
- Οι Μέτοχοι Α και Β αναλαμβάνουν να καλύψουν ο καθένας 10.000 μετοχές σε χρήμα.
- Ο Μέτοχος Γ αναλαμβάνει τις υπόλοιπες 20.000 μετοχές και εισφέρει τα παρακάτω ενσώματα πάγια, τα οποία αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9, όπως παρακάτω:
 - Έπιπλα – Λοιπός Εξοπλισμός: 5.000
 - Μηχανήματα: 50.000
 - Κτήρια: 25.000
 - Γήπεδα: 20.000
- Να γίνουν οι εγγραφές κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου

3. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από τρίτους

- Η επιχείρηση «Α» αρχίζει την ανέγερση ενός κτηρίου σε δικό της οικόπεδο στις αρχές του 20Χ0 και αναθέτει την κατασκευή αυτή στον εργολάβο Σ. Σωτηρίου αντί €200.000
- Κατά τη διάρκεια της κατασκευής ακολούθησαν τα πιο κάτω λογιστικά γεγονότα
- 20.01.20Χ0: Υπογράφηκε το σχετικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών
- 10.02.20Χ0: Η επιχείρηση πληρώνει στον εργολάβο Σ. Σ €100.000
- 20.02.20Χ0: Παρέχει στον εργολάβο υλικά από την αποθήκη της αξίας €60.000 και κοστολογεί τις υπηρεσίες του εργατικού δυναμικού της που προσφέρθηκαν στον εργολάβο σε €90.000 (9.000 εργατοώρες * 10€ / εργατώρα)

3. Προσδιορισμός του κόστους κτήσεως παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται από τρίτους

- 10.03.20Χ0: Χορηγεί στον εργολάβο υλικά που αγόρασε από τον προμηθευτή κ. Ιωάννου αξίας €120.000 πλέον Φ.Π.Α. 24%. Τα υλικά αυτά παραδίδει στον εργολάβο απευθείας, χωρίς προηγούμενη εισαγωγή στην αποθήκη της
- 08.03.20Χ0: Με την ολοκλήρωση των εργασιών του κτηρίου γίνεται η επιμέτρηση του επιβλέποντος μηχανικού και ο εργολάβος εκδίδει τιμολόγιο €150.000 πλέον Φ.Π.Α. 24% και εξοφλείται αυθημερόν για το υπόλοιπο μετά τον συμψηφισμό της προκαταβολής (Σημείωση: Να λάβετε υπόψη ότι υπάρχει φόρος αμοιβών εργολάβου 3%)
- Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές

4α. Αποσβέσεις Παγίων – Σταθερή Μέθοδος

- Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε αντί €1.000 και η υπολειμματική του αξία εκτιμήθηκε σε 80, ενώ η ωφέλιμη ζωή του προσδιορίστηκε σε 5 έτη.

Με τη μέθοδο αυτή ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται ως εξής:

$$184/1.000 = 18,4\%$$

ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ισούται με:

$$1.000 - 80 = 920 / 5 = 184$$

4β. Φθίνουσα μέθοδος - Μειούμενο ποσοστό επί σταθερής αξίας

- Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η αξία κτήσης μείον την υπολειμματική αξία κατανέμονται ισομερώς στην ωφέλιμη ζωή του παγίου και τα ίσα ποσά που προκύπτουν προεξοφλούνται.
- Στη συνέχεια, κάθε προεξοφλημένο ποσό διαιρείται με τη συνολική προεξοφλημένη αξία δίνοντας το αντίστοιχο ποσοστό, το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία κτήσης δίνει την ετήσια απόσβεση.

4β. Επίλυση

Ωφέλιμη ζωή	Αξία κτήσης υπολειμματική αξία	Παρούσα ζωή επιτόκιο 4%	Ποσοστό απόσβεσης
1	1.000	$1.000 / 1,04 = 961,54$	$961,54 / 3.629,91 = 26,49\%$
2	1.000	$961,54 / 1,04 = 924,56$	25,47%
3	1.000	$924,56 / 1,04 = 889,00$	24,49%
4	1.000	$889 / 1,04 = 854,81$	23,55%
	4.000	3.629,91	100%

4β. Επίλυση - Ετήσιες αποσβέσεις

1 ^ο έτος	1.059,60	4.000×26,49%
2 ^ο έτος	1.018,80	4.000×25,47%
3 ^ο έτος	979,60	4.000×24,49%
4 ^ο έτος	942,00	4.000×23,55%
	4.000,00	

5. Αποσβέσεις Παγίων - Αναπροσαρμογή αξίας

- Η ΞΥΛΕΙΑ ΑΕ την 1/1/201X αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας €300.000 με ωφέλιμη ζωή 12 έτη, αλλά η υπολειμματική του αξία είναι σχεδόν μηδενική. Την 31/12/201X+2 έχουμε την ακόλουθη εικόνα:

Μηχάνημα	300.000
Αποσβέσεις με την ευθεία μέθοδο (201X, 201X+1, 201X+2)	75.000
Υπόλοιπο αξίας	225.000

- Η πραγματική αξία του μηχανήματος, σύμφωνα με αξιόπιστη εκτίμηση αρμόδιου, υπολογίζεται σε €315.000 και η εταιρεία αποφάσισε την αναπροσαρμογή του, χωρίς να αλλάξει τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές

ΟΜΑΔΑ 2η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 20 Εμπορεύματα
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη (προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα στο στάδιο της κατεργασίας)
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Υλικά συσκευασίας
- 25 Αναλώσιμα υλικά
- 26 Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων
- 27
- 28 Είδη συσκευασίας
- 29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

- Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της οικονομικής μονάδας που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.
- Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία: (1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, (2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων, (3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, (4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων, (5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση.

Κατηγορίες Αποθεμάτων

- **Εμπορεύματα (λογαριασμός 20):** Είναι τα υλικά αγαθά (αντικείμενα, ύλες, υλικά) που αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται.
- **Έτοιμα προϊόντα (λογαριασμός 21):** Είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την πώλησή τους.
- **Ημιτελή προϊόντα (λογαριασμός 21):** Είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Κατηγορίες Αποθεμάτων

- **Υποπροϊόντα (λογαριασμός 22):** Είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.
- **Υπολείμματα (λογαριασμός 22):** Είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας).
- Στην κατηγορία των υπολειμμάτων (λογαριασμός 22) εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Κατηγορίες Αποθεμάτων

- **Παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23):** Είναι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία.
- **Πρώτες και βοηθητικές ύλες (λογαριασμός 24):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.
- **Υλικά συσκευασίας (λογαριασμός 24):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Κατηγορίες Αποθεμάτων

- **Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25):** 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.
- **Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (λογαριασμός 26):** Είναι τα υλικά αγαθά που η οικονομική μονάδα αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
- **Είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28):** Είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη.

Αγορές Αποθεμάτων

- Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών) με την τιμή κτήσεώς τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς
- **Τιμολογιακή αξία** είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

Απογραφή Αποθεμάτων

- Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής.
- Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων.
- Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής

- 1. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής
- 1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.
- 2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- 3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής

- 4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.
- 5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής

- II. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
- 6. Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).
- Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.
- Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

- **α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους:**

$$\frac{\text{Αξια αποθεματος εναρξεως της περιόδου} + \text{αξια αγορών της περιόδου στην τιμη κτησεως}}{\text{Ποσότητα αποθεματος εναρξεως της περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοραζεται στην περιοδο}}$$

- **Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων:**

- $$\frac{\text{Αξια προηγούμενου υπολοιπου} + \text{αξια νεας αγορας στην τιμη κτησεως}}{\text{Ποσότητα προηγούμενου υπολοιπου} + \text{ποσότητα νεας αγορας}}$$

Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

- **Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.):** Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First In - First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.
- **δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή - πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O):** Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (Last In - First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως

Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

- **Η μέθοδος του βασικού αποθέματος:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (α - δ) μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως.
- Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δε διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή σαν βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται η αποτίμησή της

Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

- **Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων, πλαστικών πρώτων υλών, μερών μηχανημάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.
- **Η μέθοδος του πρότυπου κόστους:** Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

- Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις παραδεγμένες μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι τη μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο.
- Σε περιπτώσεις αλλαγής των συνθηκών ή υπάρξεως σοβαρών λόγων επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσεως, με την προϋπόθεση ότι στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων.

Τρέχουσα τιμή αγοράς

- Είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών.
- Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Ιστορικό κόστος παραγωγής

- Είναι το **άμεσο κόστος αγοράς** (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

- Είναι η **τιμή πώλησεως του αποθέματος**, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως.

Η αποτίμηση των συμπαράγωγων προϊόντων

- **Συμπαράγωγα** είναι τα προϊόντα που παράγονται από την επεξεργασία της αυτής πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της αυτής παραγωγικής διαδικασίας.
- Τα συμπαράγωγα προϊόντα έχουν **ενιαίο κόστος παραγωγής**, το οποίο, μετά τη μείωσή του κατά την αξία αποτιμήσεως των τυχόν υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, κατανέμεται μεταξύ αυτών με κριτήριο την αξία τους σε καθαρές τιμές πωλήσεως.

Παράδειγμα

- Από τη βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης Υ1 συμπαράγονται τα προϊόντα Π1 και Π2. Κατά τη διάρκεια μιας κοστολογικής περιόδου (π.χ. στο μήνα Μάρτη) τα σχετικά απολογιστικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Βιομηχανοποίηση πρώτης ύλης Υ1 μον. 110.000 X 10	1.100.000
Κόστος κατεργασίας	500.000
Συνολικό κόστος	1.600.000
Μείον αξία αποτιμήσεως υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	100.000
Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων	1.500.000

- Παραγωγή προϊόντος Π1 μον. 40.000 τιμής πωλήσεως / 25 κατά μονάδα
- Παραγωγή προϊόντος Π2 μον. 50.000 τιμής πωλήσεως / 20 κατά μονάδα

Παράδειγμα

- Η κατανομή του ενωμένου κόστους γίνεται ως εξής:
- Προϊόν Π1 μον. 40.000 $\times$ 25 = 1.000.000 $\times$ (1.500.000 : 2.000.000) = 750.000
- Προϊόν Π2 μον. 50.000 $\times$ 20 = 1.000.000 $\times$ (1.500.000 : 2.000.000) = 750.000
- Κόστος μονάδας προϊόντος Π1 $750.000 : 40.000 = 18,75$
- Κόστος μονάδας προϊόντος Π2 $750.000 : 50.000 = 15,00$

Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

- Ελαττωματικά είναι τα προϊόντα τα οποία, εξαιτίας ελαττωματικής παραγωγής ή κατασκευής, διαφέρουν από τα λοιπά κανονικά προϊόντα και πωλούνται με το χαρακτηρισμό του ελαττωματικού σε τιμή κατώτερη της κανονικής.

Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

- Τα ελαττωματικά προϊόντα, ανάλογα με τις περιπτώσεις που παρουσιάζονται, αποτιμούνται ως εξής:
- α. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν **πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του σε μικρότερη τιμή, η αποτίμησή του γίνεται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς του**. Το κόστος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό μειώνει το συνολικό κόστος παραγωγής, η διαφορά δε αποτελεί το κόστος της παραγωγής του κανονικού ή των κανονικών προϊόντων.
- β. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν **πρόκειται να διατεθεί με το ελάττωμά του με μικρή έκπτωση, αποτιμάται (κοστολογείται) όπως και το κανονικό προϊόν**. Στην περίπτωση δηλαδή αυτή το συνολικό κόστος παραγωγής διαιρείται με τη συνολική σε μονάδες παραγωγή, κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων, και από τη διαίρεση αυτή προκύπτει ενιαίο κατά μονάδα κόστος παραγωγής.

Η αποτίμηση των ελαττωματικών προϊόντων

- γ. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν δεν είναι δυνατό ή δε συμφέρει να διατεθεί στην αγορά με το ελάττωμά του, και για το λόγο **αυτό επανεισάγεται στην παραγωγική διαδικασία** με σκοπό την εξάλειψη του ελαττώματος, **τα έξοδα της πρόσθετης κατεργασίας βαρύνουν το σύνολο της παραγωγής** και όχι μόνο εκείνη που προέρχεται από την επεξεργασία των ελαττωματικών προϊόντων. Στην περίπτωση συνεπώς αυτή η αποτίμηση του ελαττωματικού προϊόντος γίνεται στο ιστορικό κόστος παραγωγής του.
- δ. Σε περίπτωση που το ελαττωματικό προϊόν, για διάφορους λόγους, **επαναχρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία σαν πρώτη ύλη**, η αποτίμησή του γίνεται στην **τιμή της πρώτης ύλης που υποκαθιστά**

Παραδείγματα

Παράδειγμα

- Αφορά μια επιχείρηση άντλησης πετρελαίου
- Το πετρέλαιο που αντλείται από την γη είναι ακατέργαστο και για να χρησιμοποιηθεί χρειάζεται μια σχετική επεξεργασία στα διυλιστήρια
- Τα ακατέργαστα πετρέλαια είναι σύνθετα μίγματα ενός πλήθους συστατικών από τα οποία μπορούν να εξαχθούν διάφορα προϊόντα

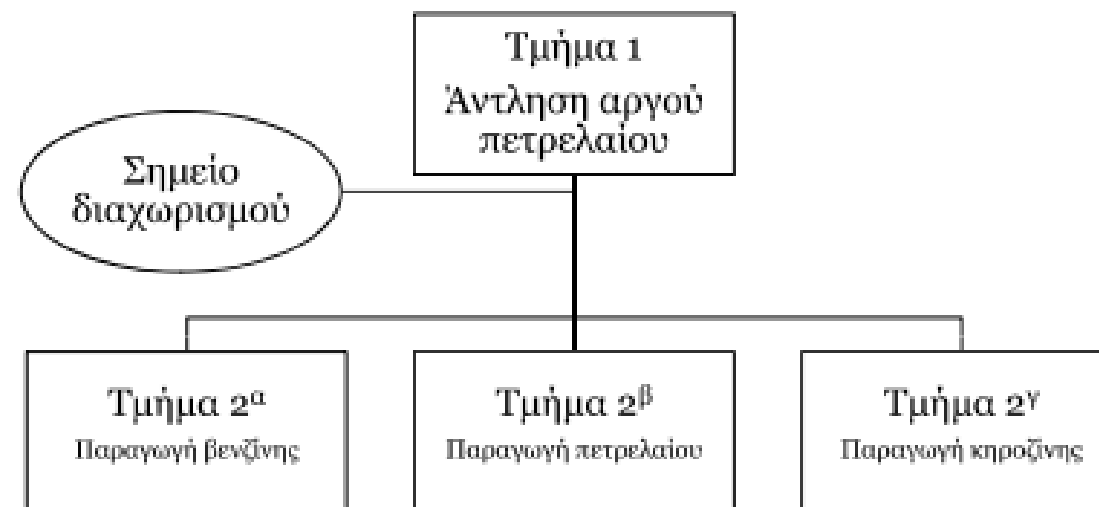
	Νορβηγία	Αλάσκα
Βενζίνη	310	135
Πετρέλαιο	215	215
Κηροζίνη	135	115
Αέριο lpg	35	5
Υπόλειμμα	305	530

Παράδειγμα (2)

- 1^ο Συμπέρασμα
 - Κάθε πετρελαιοπηγή αποδίδει διαφορετικό ποσοστό προϊόντων πετρελαίου
- 2^ο Συμπέρασμα
 - Ένα λίτρο πετρελαίου δεν μπορεί να μετατραπεί μόνο π.χ. σε βενζίνη ή κηροζίνη αλλά σε συγκεκριμένες ποσότητες παραγώγων πετρελαίου

Συμπαράγωγα προϊόντα: παράδειγμα

1



Παράδειγμα Εφαρμογής

- Έστω ότι βιομηχανία παράγει από την ίδια παραγωγική διαδικασία 2 προϊόντα (Α και Β)
- Το συνδεδεμένο κόστος μέχρι το σημείο διαχωρισμού είναι 60.000€
- Τα προϊόντα μπορούν να πουληθούν χωρίς να απαιτείται επιπλέον κόστος κατεργασίας
- Η παραγόμενη ποσότητα και τα στοιχεία κόστους ανά προϊόν παρουσιάζονται στον ακόλουθο πίνακα

Προϊόν	Ποσότητα Παραγωγής	Ποσοστό Συμμέτοχης στην παραγωγή	Κόστος ανά Προϊόν	Κόστος ανά Μονάδα
A	24.000	60%	36.000	1,5
B	16.000	40%	24.000	1,5
Σύνολο	40.000	100%	60.000	

- Η τιμή στην οποία μπορεί να διατεθεί προς πώληση το προϊόν A είναι 2,5€ και 1,25€ το προϊόν B
- Ζητείται το κόστος παραγωγής του κάθε προϊόντος καθώς και το αποτέλεσμα που προκύπτει (κέρδος / ζημιά) από την πώληση

Μέθοδος της σχετικής αξίας των πωλήσεων

- Κατανομή με βάση τις τιμές πώλησης των προϊόντων
- Με τον τρόπο αυτό το κοινό κόστος παραγωγής κατανέμεται στα συμπαράγωγα προϊόντα με κριτήριο τις τιμές πώλησης που έχουν αυτά κατά το στάδιο διαχωρισμού τους
- Κόστος συμπαράγωγου $\Psi =$
$$\text{Κοινό Κόστος} * \frac{\text{Συνολική Ποσότητα προϊόντος } \Psi}{\text{Συνολική Αξία Πώλησης Συμπαραγώγων}}$$

Παράδειγμα Εφαρμογής 2

- Με βάση τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος:
- να υπολογιστεί το συνολικό κόστος των δύο συμπαραγώγων με την μέθοδο της σχετικής αξίας πωλήσεων

Μέθοδος του Μέσου Όρου (ΜΟ)

- Χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει δυσκολία συγκρισιμότητας μεταξύ των προϊόντων (π.χ. ίδια μονάδα μέτρησης)
- Ο υπολογισμός του είναι απλό και εύχρηστος
- Κόστος ανά μονάδα προϊόντος =
$$\frac{\text{Συνολικό Κόστος Παραγωγής}}{\text{Συνολική Παραγόμενη Ποσότητα}}$$

Παράδειγμα Εφαρμογής 3

- Υποθέτουμε ότι Βιομηχανία παράγει 3 προϊόντα (Χ,Ψ και Ω)
- Κατά το μήνα Ιανουάριο η συνολική παραγωγή ανέρχεται σε 90.000 μονάδες, συνολικού κόστους 540.000€
- Αναλυτικότερα η παραγωγή έχει ως εξής

Προϊόν	Μονάδες Παραγωγής
Χ	30.000
Ψ	25.000
Ω	35.000
Σύνολο	90.000

- Ζητείται το κόστος παραγωγής ανά μονάδα προϊόντος και το συνολικό κόστος για κάθε προϊόν

Μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου

- Χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις, όπου η φύση της παραγωγικής διαδικασίας είναι τέτοια που ο προσδιορισμός της κατανομής του κόστους στα προϊόντα δεν είναι απλός
- Χρησιμοποιεί **διάφορους συντελεστές βαρύτητας**, προκειμένου να κατανεμηθούν τα διάφορα έξοδα παραγωγής όσο το δυνατόν πιο ορθολογικά
- Έτσι, πολλαπλασιάζονται οι μονάδες παραγωγής κάθε προϊόντος με τον συντελεστή βαρύτητας
- Στην συνέχεια το σύνολο των γινομένων πολλαπλασιάζεται με το μέσο κόστος ανά μονάδα προκειμένου να προσδιοριστεί το συνολικό κόστος του κάθε προϊόντος