



ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ

ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

ΚΥΡΙΑΚΟΣ Π. ΠΑΤΑΤΟΥΚΑΣ
ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ Γ. ΜΠΑΤΣΙΝΙΛΑΣ

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308 / 2014) Συμπληρωματική Ερμηνεία και Εφαρμογές (ασκήσεις)

ΑΘΗΝΑ

Σεπτέμβριος 2015

©Copyright: Επαμεινώνδας Μπατσινίλας – Κυριάκος Πατατούκας

Η πνευματική ιδιοκτησία αποκτάται χωρίς καμία διατύπωση και χωρίς την ανάγκη ρήτρας απαγορευτικής των προσβολών της. Επισημαίνεται πάντως ότι κατά το Ν. 2121/1993 και τη Διεθνή Σύμβαση της Βέρνης (που έχει κυρωθεί με το Ν. 100/1975) απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου ή μέρους αυτού με οποιοδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά, στο πρωτότυπο ή σε μετάφραση ή άλλη διασκευή, χωρίς τη γραπτή άδεια των συγγραφέων.

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

Αρχική αναγνώριση ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων

Παρ. 18.1.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά ή άυλα-ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση) τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να αποφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

Παρ. 18.1.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο.

Παρ. 18.1.3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων προσαυξάνει το κόστος κτήσης του παγίου, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της αρχικής εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, ανεξάρτητα από το ύψος των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Δηλαδή, όταν το κόστος αυτό δεν σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή υπηρεσιών (δεν έχει σχέση με το ύψος της παραγωγής) και η σχετική δαπάνη θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας του παγίου.

Παρ. 18.1.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η προσαύξηση της αξίας του παγίου κατά την αρχική αναγνώρισή του με τις δαπάνες αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης, προσδιορίζεται βάσει της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα απαιτηθεί μελλοντικά και αναγνωρίζεται αντίστοιχη πρόβλεψη (υποχρέωση) στον ισολογισμό.

Παρ. 18.1.5 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Όταν το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων σχετίζεται με την παραγωγή των προϊόντων ή των υπηρεσιών (συναρτάται με το ύψος παραγωγής), η σχετική δαπάνη δεν προσαυξάνει την αξία του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση, αλλά το ποσό που αναλογεί στο ύψος παραγωγής μιας περιόδου επιβαρύνει το σχετικό κόστος παραγωγής με αναγνώριση της σχετικής πρόβλεψης (υποχρέωσης) στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, σε ένα ορυχείο το κόστος αποκατάστασης του περιβάλλοντος συναρτάται με την ποσότητα εξόρυξης του ορυκτού, και το σχετικό ποσό προσαυξάνει το κόστος παραγωγής κάθε περιόδου. Αντίθετα, το κόστος απομάκρυνσης μιας ανεμογεννήτριας στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής της ζωής δε συναρτάται με το βαθμό χρήσης της σε μια περίοδο και επιβαρύνει το κόστος κτήσης αυτής κατά την αρχική της αναγνώριση.

Παρ. 18.1.6 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ένα πάγιο είναι δυνατόν να αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία, κάθε ένα εκ των οποίων δύναται να έχει σημαντική αξία κτήσης, διαφορετική ωφέλιμη οικονομική ζωή και ποικίλλουσα υπολειμματική αξία. Στην περίπτωση αυτή, το κάθε συστατικό παρακολουθείται ως διακεκριμένο πάγιο, δηλαδή για κάθε συστατικό τηρείται ξεχωριστή μερίδα στο μητρώο παγίων, έστω και εάν το σύνολο των επιμέρους συστατικών θεωρείται λειτουργικά ενιαίο πάγιο, με την προϋπόθεση ότι η επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική. Η παρακολούθηση των συστατικών γίνεται βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account). Οίκοθεν νοείται ότι στην περίπτωση αυτή το συνολικό κόστος του παγίου επιμερίζεται στα επιμέρους συστατικά κατά την αρχική αναγνώριση.

Παρ. 18.1.7 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.

Παρ. 18.1.8 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στα πλαίσια της παραγράφου 18.1.7 της παρούσης, κάποια πάγια ενδεχομένως να απαιτούν σημαντικές επιθεωρήσεις/συντηρήσεις σε τακτά διαστήματα, για εντοπισμό τεχνικών προβλημάτων ή ελαττωμάτων, ανεξαρτήτως του εάν θα λάβει χώρα αντικατάσταση μερών.

Το κόστος τέτοιων επιθεωρήσεων/συντηρήσεων ενδέχεται να είναι σημαντικό. Στην περίπτωση αυτή, και με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίας, το αρχικό κόστος κτήσης του παγίου θεωρείται ότι περιλαμβάνει και συστατικό επιθεώρησης/συντήρησης, το οποίο αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό πάγιο, συστατικό του κτηθέντος παγίου, βάσει της γενικά παραδεκτής αρχής της λογιστικής των συστατικών (component account).

Παρ. 18.1.9 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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

Παρ. 18.1.11 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Χαρακτηριστικά παραδείγματα λουπών 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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 (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.

β) 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.

Παράδειγμα

Την 2.1.20X0 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 διακαانونίστηκε 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 30.6.20X0 εξόφλησε με επιταγή «δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδου» οι οποίες αναλύονται ως εξής:

- Έξοδα διαμορφώσεως οικοπέδου

• Για εκβραχισμού-ισοπεδώσεις : € 2.000

• Για περιμάνδρωση του οικοπέδου : € 3.000 (ωφέλιμη οικονομική ζωή 12 έτη)

Την 31.7.20X0 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.

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 100.000

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων
12.01.00 Κτήριο Θήβας Βοιωτίας 263.000

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 οικόπεδο Θήβας Βοιωτίας 2.000

11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες 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 αποσυναρμολόγησης 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 συνδεμένες οντότητες 1.000

Τ.Π.Υ Νο... επιθεωρητή «Χ»

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.03 Σωρευμένες απομειώσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

12.03.00 Κτήριο Θήβας Βοιωτίας 89.642

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.01 Απομείωση ενσώματων παγίων

61.01.00 Απομείωση κτηρίου Θήβας Βοιωτίας 89.642

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 13.358

66.02.01 Αποσβέσεις αποθήκης κτηρίου Θήβας Βοιωτίας

(20.000:10) χ 5/12 + (1.000:10) χ 1/12 842

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 13.358

12.02.01 Σωρευμένες αποσβέσεις αποθήκης κτηρίου Θήβας Βοιωτίας

842

Λογισμός αποσβέσεων κτηριακού συγκροτήματος Θήβας Βοιωτίας

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

Α. Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων

Παρ. 18.1.13 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Συχνά μια οντότητα (μισθώτρια) συμφωνεί με τον ιδιοκτήτη οικοπέδου την ανέγερση επί αυτού ακινήτου αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος. Με βάση τους συνήθεις όρους σχετικών συμβάσεων, η μισθώτρια οντότητα δικαιούται να χρησιμοποιεί το ακίνητο για μια χρονική περίοδο. Η μισθώτρια οντότητα δεν έχει την ιδιοκτησία του ανεγειρόμενου ακινήτου, αλλά την χρήση αυτού για συγκεκριμένη χρονική περίοδο που ορίζεται στη σύμβαση. Άλλωστε, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου έχει, κατά κανόνα, το νομικό τίτλο κυριότητας του ανεγειρόμενου ακινήτου. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

1. Λογιστική της οντότητας-ιδιοκτήτη του οικοπέδου

α) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την περίοδο που η ανεγείρουσα-μισθώτρια έχει δικαίωμα να το χρησιμοποιεί, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται το κτήριο αναγνωρίζει το σχετικό ακίνητο και αντίστοιχη υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων) που ισούνται με το κόστος κτήσης του, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του νόμου από την ανεγείρουσα-μισθώτρια.

Στην περίπτωση αυτή:

α₁) Το κτήριο υπόκειται σε αποσβέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014.

α₂) Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το κτήριο βάσει της σύμβασης.

β) Όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια το χρησιμοποιεί, η σύμβαση για την ανέγερση του ακινήτου είναι στην ουσία μια χρηματοδοτική μίσθωση με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από το μισθωτή και με καθαρή επένδυση για τον εκμισθωτή 0 (μηδέν). Στην περίπτωση αυτή, η εκμισθώτρια οντότητα (ιδιοκτήτης του οικοπέδου) δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της από τη σύμβαση.

γ) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο από τον μισθωτή στον εκμισθωτή για τη χρήση του οικοπέδου, δεδομένου ότι η μίσθωση του οικοπέδου (που ανήκει στον εκμισθωτή), είναι σε κάθε περίπτωση λειτουργική, καταχωρείται ως έξοδο του μισθωτή και έσοδο του εκμισθωτή, αντίστοιχα, βάσει της παραγράφου 18.6.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου.

δ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα.

2. Λογιστική της μισθώτριας οντότητας

α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου.

β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης).

γ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα.

Σημειώνεται ότι για την ορθή εφαρμογή των σχετικών ρυθμίσεων, η ανεγείρουσα οντότητα (μισθωτής), θέτει στη διάθεση της εκμισθώτριας (ιδιοκτήτης) την απαιτούμενη τεκμηρίωση του κόστους του κτηρίου, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια οντότητα αναγνωρίζει το σχετικό πάγιο.

Παράδειγμα

Την 02/01/20X0 η ΑΛΦΑ ολοκλήρωσε την κατασκευή κτηρίου επί οικοπέδου ιδιοκτησίας της ΒΗΤΑ. Το κόστος ανέγερσης ανήλθε στο ποσό των 2.400.000. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η ΑΛΦΑ θα έχει συμβατικά τη χρήση του παγίου για 10 έτη, χωρίς την καταβολή οποιουδήποτε ποσού στη ΒΗΤΑ. Στο τέλος της δεκαετίας, η ΑΛΦΑ παραδίδει τη χρήση του ακινήτου στη ΒΗΤΑ. Το κτήριο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 25 ετών.

Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση του παγίου για την ΑΛΦΑ και τη ΒΗΤΑ.

1. Ανάλυση-Απάντηση. Οντότητα ΑΛΦΑ

α) Με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, η ΑΛΦΑ αναγνωρίζει τη χρήση του ακινήτου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 2.400.000 ευρώ.

β) Το άυλο στοιχείο ποσού των 2.400.000 ευρώ αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη δεκαετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων 240.000 ευρώ.

γ) Λογιστικές εγγραφές:

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

18 Άυλα

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων 2.400.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.01 Ταμείο 2.400.000

Λογιστικοποίηση κόστους ανέγερσης κτηρίου σε οικόπεδο ιδιοκτησίας ΒΗΤΑ (Συμβατική χρήση)

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

66 Αποσβέσεις

66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων (€2.400.000:10 έτη) 240.000

18 Άυλα

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.02 Συσσωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων 240.000

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων του κόστους ανέγερσης κτηρίου σε οικόπεδο ιδιοκτησίας ΒΗΤΑ

2. Ανάλυση-Απάντηση. Οντότητα ΒΗΤΑ

α) Η ΒΗΤΑ αναγνωρίζει κτήριο αξίας 2.400.000 ευρώ και ισόποση υποχρέωση (έσοδο επομένων χρήσεων).

β) Το κτήριο αυτό υπόκειται σε εικοσιπενταετή απόσβεση (4% ετησίως), βάσει των εκτιμήσεων για την ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Έτσι, προκύπτουν ετήσιες αποσβέσεις ποσού 96.000 το έτος (2.400.000 / 25 έτη = 96.000). Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως ετήσιο έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) ποσού 240.000 ευρώ (2.400.000 / 10).

γ) Λογιστικές εγγραφές

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία (κόστος) κτηρίων-τεχνικών έργων 2.400.000

56 Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων

56.02 Έσοδα επομένων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επομένων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες 2.400.000

Λογιστικοποίηση κόστους ανέγερσης κτηρίου με δαπάνες της ΑΛΦΑ (Συμβατική χρήση)

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

66 Αποσβέσεις

66.02 Αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων (€2.400.000:25 έτη) 96.000

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.02 Συσσωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων 96.000

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων του κόστους ανέγερσης κτηρίου με δαπάνες της ΑΛΦΑ

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

56 Δουλεωμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες 240.000
(€2.400.000:10 έτη)

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα 240.000

Λογισμός ετησίων ενοικίων από μισθώματα (Συμβατική χρήση ακινήτου από την ΑΛΦΑ)

Β. Βελτιώσεις-προσθήκες σε ακίνητα τρίτων

Παρ. 18.1.14 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Οι δαπάνες για βελτιώσεις-προσθήκες σε ακίνητα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση υπόκεινται στο χειρισμό της παραγράφου 18.1.13 της παρούσης.

Δηλαδή:

1. Λογιστική της οντότητας-ιδιοκτήτης ακινήτου επί του οποίου έγιναν δαπάνες για βελτιώσεις-προσθήκες από τον μισθωτή

Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου, επί του οποίου έγιναν δαπάνες για βελτιώσεις-προσθήκες από τον μισθωτή και οι οποίες παραμένουν σε όφελος του ακινήτου, αναγνωρίζει τις δαπάνες αυτές ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με αντίστοιχη υποχρέωση (έσοδο επόμενων χρήσεων) και με κόστος κτήσης, όπως αυτό προσδιορίστηκε βάσει του νόμου από την δαπανούσα-μισθώτρια.

Στην περίπτωση αυτή:

α) Οι δαπάνες για βελτιώσεις-προσθήκες υπόκεινται σε αποσβέσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014.

β) Η υποχρέωση μεταφέρεται στα αποτελέσματα ως έσοδο από μισθώματα (ενοίκια) με την σταθερή μέθοδο, στις περιόδους που η μισθώτρια οντότητα χρησιμοποιεί το ακίνητο βάσει της σύμβασης.

2. Λογιστική της μισθώτριας οντότητας

α) Το κόστος δαπανών βελτιώσεων-προσθηκών που έγιναν επί του μισθωμένου ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου.

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

Συμβάσεις παραχώρησης μεταξύ δημοσίου και οντότητας (φορέας εκμετάλλευσης)

Παρ. 18.1.15 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ιδιαίτερες περιπτώσεις παγίων είναι περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις παραχώρησης μεταξύ δημοσίου και οντότητας (φορέας εκμετάλλευσης). Οι συμβάσεις αυτές μπορεί να αφορούν την κατασκευή ή και την εκμετάλλευση υποδομών κοινής ωφέλειας (π.χ. δρόμοι, γέφυρες, σήραγγες, φυλακές, νοσοκομεία, αερολιμένες, εγκαταστάσεις ύδρευσης, δίκτυα παροχής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών κ.λπ.). Σε αυτές τις περιπτώσεις το Δημόσιο, ως παραχωρούσα αρχή, ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης της υποδομής και καθορίζει τα πρόσωπα προς τα οποία πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες καθώς και την τιμή. Στο τέλος της περιόδου της σύμβασης, η υποδομή περιέρχεται στην παραχωρούσα αρχή.

Παρ. 18.1.16 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στις περιπτώσεις των συμβάσεων παραχώρησης της προηγούμενης παραγράφου, η υποδομή δεν αναγνωρίζεται ως ενσώματο πάγιο της οντότητας (φορέας εκμετάλλευσης), επειδή η σύμβαση της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος για την κατασκευή ή και εκμετάλλευση υποδομών, δεν χορηγεί στο φορέα το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση της υποδομής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει πρόσβαση για τη λειτουργία της υποδομής με σκοπό την παροχή των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας για λογαριασμό της παραχωρούσας αρχής (δημοσίου), σύμφωνα με όρους που ορίζονται σε σχετική σύμβαση.

Παρ. 18.1.17 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στις συμβάσεις παραχώρησης, η οντότητα (φορέας εκμετάλλευσης) για τις υπηρεσίες κατασκευής και αναβάθμισης των υποδομών κοινής ωφέλειας:

α) αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση) και έσοδο, στο βαθμό που έχει δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής ή αναβάθμισης από την αναθέτουσα αρχή (δημόσιο).

Στην περίπτωση αυτή, η αναγνώριση του εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης και η απαίτηση επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης.

β) αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο και έσοδο στο βαθμό που αποκτά δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες των υποδομών κοινής ωφέλειας. Η αναγνώριση του εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Περαιτέρω, το άυλο στοιχείο υπόκειται σε απόσβεση με βάση το χρόνο της παραχώρησης και σε έλεγχο απομείωσης, ενώ τα έσοδα από τους χρήστες της υποδομής αναγνωρίζονται βάσει της αρχής του δουλευμένου.

γ) η υποκείμενη οντότητα δύναται να αναζητεί καθοδήγηση στη Διερμηνεία 15 των Δ.Π.Χ.Α.

Παράδειγμα

Την 02/01/20X0 η οντότητα ΑΛΦΑ υπέγραψε σύμβαση παραχώρησης με το Ελληνικό Δημόσιο. Η σύμβαση αυτή αφορούσε την κατασκευή και εκμετάλλευση της νέας Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών. Η σύμβαση προέβλεπε την κατασκευή του έργου με δαπάνες της ΑΛΦΑ και παράλληλη παραχώρηση από το Ελληνικό Δημόσιο στην ΑΛΦΑ του δικαιώματος εκμετάλλευσης του έργου για υπηρεσίες που θα προσφέρει στο κοινό με αντάλλαγμα την είσπραξη διοδίων και τίμημα καθορισμένο από το Ελληνικό Δημόσιο. Το συνολικό κόστος κατασκευής του έργου εκτιμάται στο ποσό των €10.000.000.000 από το οποίο η ΑΛΦΑ θα εισπράξει από την αναθέτουσα αρχή το 30% του ποσού αυτού. Το Ελληνικό Δημόσιο καταβάλλει στο τέλος κάθε έτους το ποσό που αναλογεί στο κόστος κατασκευής του έργου, με βάση σχετικές επιμετρήσεις που γίνονται από τους αρμόδιους μηχανικούς του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων. Η παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης του έργου προβλέπεται για δέκα (10) χρόνια, περίοδο κατά την οποία η ΑΛΦΑ προβλέπει είσπραξη €15.000.000.000 από τα διόδια, ύστερα από σχετική μελέτη εμπειρογνομόνων που συντάχτηκε για το σκοπό αυτό.

Ζητείται να παρουσιαστεί η λογιστική αντιμετώπιση της πιο πάνω σύμβασης παραχώρησης μεταξύ του Δημοσίου και της οντότητας ΑΛΦΑ (φορέας εκμετάλλευσης), για το πρώτο έτος, εάν είναι γνωστά και τα ακόλουθα δεδομένα:

- α) Με βάση σχετική επιμέτρηση του αρμόδιου μηχανικού του Υπουργείου Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων, το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου για το πρώτο έτος ανέρχεται σε 15% του συνολικού προϋπολογιστικού ποσού το οποίο η ΑΛΦΑ εισέπραξε από το Ελληνικό Δημόσιο στο τέλος του έτους.
- β) Το πρώτο έτος εισπράχτηκαν €2.000.000.000 από διόδια.

Ανάλυση-Απάντηση. Οντότητα ΑΛΦΑ

α) Με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, την 02-01-20X0 η ΑΛΦΑ αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση) και έσοδο επόμενων χρήσεων, στο βαθμό που έχει δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής από την αναθέτουσα αρχή (δημόσιο), ήτοι: €10.000.000.000 $\times$ 30% = €3.000.000.000. Την 31-12-20X0, η αναγνώριση του δουλευμένου εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, ήτοι: €3.000.000.000 $\times$ 15% = €450.000.000 και η απαίτηση επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης, ήτοι: €3.000.000.000 - €450.000.000 = €2.650.000.000.

β) Επίσης, με βάση τις παρατιθέμενες πληροφορίες, την 02-01-20X0 η ΑΛΦΑ αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο και έσοδο επόμενων χρήσεων στο βαθμό που αποκτά δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες (αυτοκινητιστές) με διόδια, ήτοι: €15.000.000.000. Την 31-12-20X0, το άυλο περιουσιακό στοιχείο των €15.000.000.000 αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο στη δεκαετή περίοδο, και έτσι προκύπτει ετήσιο έξοδο αποσβέσεων €1.500.000.000 (€15.000.000.000:10 έτη). Περαιτέρω, η αναγνώριση του δουλευμένου εσόδου γίνεται βάσει της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης, ήτοι: €1.500.000 και ουσιαστικά με αυτή την αναγνώριση ακυρώνεται το ισόποσο ποσό της απόσβεσης, αφού το έσοδο σε πραγματική ταμιακή βάση έχει ήδη λογιστικοποιηθεί με την είσπραξη των διοδίων για ποσό €2.000.000.000.

γ) Λογιστικές εγγραφές της περίπτωσης α):

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

33 Λοιπές απατήσεις

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες

33.03.01 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες- Ονομαστικό ποσό

33.03.01.00 Ελληνικό Δημόσιο 3.000.000.000

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.00 Έσοδα από δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής

από το Ελληνικό Δημόσιο 3.000.000.000

Λογιστικοποίηση απαίτησης έναντι του Ελληνικού Δημοσίου στο βαθμό του δικαιώματος είσπραξης από το συνολικό κόστος κατασκευής του έργου της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.01 Ταμείο 450.000.000

33 Λοιπές απατήσεις

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες

33.03.01 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες- Ονομαστικό ποσό

33.03.01.00 Ελληνικό Δημόσιο (€3.000.000.000 χ 15%) 450.000.000

Είσπραξη από απαίτηση έναντι του Ελληνικού Δημοσίου

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

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.00 Έσοδα από δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής

από το Ελληνικό Δημόσιο (€ 3.000.000.000 χ 15%) 450.000.000

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα 450.000.000

Λογισμός δουλευμένου εσόδου από το δικαίωμα είσπραξης του ανταλλάγματος κατασκευής

δ) Λογιστικές εγγραφές της περίπτωσης β):

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

18 Άυλα

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων 15.000.000.000

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01. Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.01 Έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών 15.000.000.000

Λογιστικοποίηση δικαιώματος εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

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

66 Αποσβέσεις

66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων (€15.000.000.000:10 έτη) 1.500.000.000

18 Άυλα

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.02 Συσσωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων 1.500.000.000

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων του δικαιώματος εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

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

56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων

56.02.01 Έσοδα επόμενων χρήσεων-μη συνδεμένες οντότητες

56.02.01.01 Έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης της Εθνικής

οδού Κορίνθου-Πατρών 1.500.000.000

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα 1.500.000.000

Λογισμός δουλευμένου εσόδου από το δικαίωμα εκμετάλλευσης της Εθνικής οδού Κορίνθου-Πατρών

..... μέσα στο 20Χ0.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.01 Ταμείο 2.000.000.000

71 Λοιπά συνήθη έσοδα

71.04 Άλλα λειτουργικά έσοδα 2.000.000.000

Ετήσιες ταμιακές εισροές από είσπραξη διοδίων

Σημείωση:

Σε μεταγενέστερες διαχειριστικές περιόδους, όπου αποδεδειγμένα η είσπραξη διοδίων υπολείπεται σημαντικά της αναμενόμενης (προϋπολογισθείσης), θα πρέπει στη χρήση που επιβεβαιώνεται το γεγονός αυτό και εφόσον είναι μόνιμο και διαρκές, να γίνει ανάλογη εγγραφή απομείωσης της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου των €15.000.000.000.

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

Κόστος κτήσης ιδιοπαραγόμενου παγίου

Παρ. 18.2.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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).

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 30.11.20X0 σε ετοιμότητα και έναρξη λειτουργίας, ήτοι:

- Οικοδομικά υλικά : € 10.000
- Αμοιβές 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:

.....15-10-20X0.....

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 συνδεμένες οντότητες

50.01.00 Προμηθευτής χχ 12.300

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

.....15-10-20X0.....

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες-μη συνδεμένες οντότητες

64.01.01.00 Αμοιβές 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 $\times$ 23%) 5.980

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.02 Φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα (€20.000 $\times$ 3%) 600

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεμένες οντότητες

53.06.00 Εταιρεία μελετών τεχνικών έργων... 7.380

53.06.01 Εργολάβος χχ... {(€20.000 $\times$ 1,23) – 3% $\times$ €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 ανάληψης λοιπών αποθεμάτων

27.90.00 Κόστος ανάληψης 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

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

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

80.03 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή 26.000

82 Αποτέλεσμα (ζημία) περιόδου

82.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών 300

64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα

64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες

64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες-μη συνδεμένες οντότητες

64.01.01.00 Αμοιβές μελετητών 6.000

64.01.01.01 Αμοιβές εργολάβων 20.000

66 Αποσβέσεις

66.01 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γης

66.01.00 Αποσβέσεις πλακόστρωσης χώρου βιομηχανοστασίου 300

Μεταφορά αποτελεσματικών λογαριασμών σε λογαριασμό συγκέντρωσης αποτελεσμάτων

Παράδειγμα 2 (όπως ετέθη από την ερμηνευτική εγκύκλιο)

Δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες για μια κτηνοτροφική μονάδα που ασχολείται με την παραγωγή αγελαδινού γάλακτος:

- α) Την 03.03.20X1 η επιχείρηση αγόρασε 100 νεαρές αγελάδες γαλακτοπαραγωγής ηλικίας 4 μηνών με σκοπό την παραγωγή γάλακτος, αντί 50.000 ευρώ.
- β) Την 28.02.20X2 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν με κόστος γονιμοποίησης 25 ευρώ ανά αγελάδα.
- γ) Την 31.12.20X2 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια και μπήκαν στην γαλακτοπαραγωγική διαδικασία άμεσα, την 01.01.20X3.
- δ) Τα 100 νεογνά πουλήθηκαν σε εκτροφείς βοοειδών την 01.03.20X3 αντί 200 ευρώ το ένα (μέση τιμή).
- ε) Την 02.03.20X3 οι αγελάδες γονιμοποιήθηκαν εκ νέου με κόστος γονιμοποίησης 70 ευρώ ανά αγελάδα.
- στ) Την 27.12.20X3 οι αγελάδες γέννησαν 100 νεογνά μοσχάρια, τα οποία η επιχείρηση σκοπεύει να τα πωλήσει σε εκτροφείς βοοειδών στο τέλος Φεβρουαρίου 20X4 με εκτιμώμενη τιμή πώλησης 250 ευρώ το ένα.
- ζ) Το κόστος ζωοτροφών και ιατροφαρμακευτικής φροντίδας ανά αγελάδα ανήλθε σε 400 ευρώ για το 20X1, σε 800 ευρώ για το 20X2 και σε 2.100 ευρώ για το 20X3.
- η) Οι λοιπές δαπάνες της μονάδας που αφορούν την εκτροφή αγελάδων (εγκαταστάσεις στέγασης, αποσβέσεις μηχανημάτων, καθαρισμός, ηλεκτρική ενέργεια, μισθοδοσία εργαζομένων, κλπ.) για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 45.000 ευρώ, για το έτος 20X2 σε 55.000 ευρώ και για το έτος 20X3 σε 70.000.
- θ) Με βάση το μέσο ύψος του σχετικού δανεισμού και το επιτόκιο της χρηματοδοτούσας τράπεζας, οι τόκοι που αφορούν τη χρηματοδότηση της απόκτησης και εκτροφής των αγελάδων για το έτος 20X1 ανήλθαν σε 8.000, για το έτος 20X2 σε 14.000 και το 20X3 σε 18.000.
- ι) Στη διάρκεια του 20X3, οι 100 αγελάδες παρήγαγαν 900 τόνους γάλακτος που πωλήθηκε προς 0,40 ευρώ το κιλό.

Λογιστικές πολιτικές

- α) Η επιχείρηση ακολουθεί το κόστος κτήσης και την κεφαλαιοποίηση των τόκων της περιόδου ανάπτυξης βιολογικών παγίων.
- β) Με βάση το μέγεθος των σχετικών ποσών (κριτήριο σημαντικότητας), η εκτροφή των νεαρών μοσχαριών μέχρι την πώλησή τους δεν παρακολουθείται ως ξεχωριστό κέντρο κόστους.
- γ) Το έσοδο από την πώληση των νεαρών μοσχαριών θεωρείται ως «Πώληση λοιπών αποθεμάτων» που προσauξάνει τον καθαρό κύκλο εργασιών.
- δ) Το κόστος της πρώτης γονιμοποίησης θεωρείται κόστος κτήσης του βιολογικού παγίου, καθώς το κόστος αυτό είναι απαραίτητο μέχρι το πάγιο (αγελάδες) να είναι έτοιμο για τη χρήση που προορίζονται (γαλακτοπαραγωγή). Το κόστος της δεύτερης γονιμοποίησης των αγελάδων κατά το έτος 20X3, όταν πλέον έχουν ήδη καταστεί βιολογικά πάγια σε λειτουργία, θεωρείται κόστος κτήσης του γάλακτος, καθώς χωρίς τακτικά επαναλαμβανόμενες εγκυμοσύνες δεν είναι δυνατή η παραγωγή γάλακτος πέραν ενός διαστήματος 12 περίπου μηνών από τον τοκετό.
- ε) Το κόστος εκτροφής και τα λοιπά έξοδα συντήρησης των αγελάδων από το χρόνο έναρξης της γαλακτοπαραγωγής, επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής του γάλακτος.

Σημείωση επί των λογιστικών πολιτικών

Στην περίπτωση που η επιχείρηση πωλούσε τα νεαρά μοσχάρια άμεσα με την γέννησή τους, από λογιστικής απόψεως η αξία πώλησης θα μείωνε την αξία κτήσης των βιολογικών παγίων (αγελάδες), βάσει του ορισμού της έννοιας «Κόστος κτήσης (αξία αγοράς) περιουσιακών στοιχείων και υπηρεσιών» του παραρτήματος Α του νόμου.

Ζητείται

- α) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων υπό ανάπτυξη για το έτος 20X1.

β) Να υπολογιστεί το κόστος κτήσης των βιολογικών παγίων των οποίων ολοκληρώθηκε η ανάπτυξη εντός του έτους 20Χ2.

γ) Να υπολογιστεί το κόστος παραγωγής του γάλακτος για το έτος 20Χ3 και το μικτό κέρδος από την πώληση γάλακτος.

Σημειώσεις-Πρόσθετες πληροφορίες

α) Στη διατύπωση του παραδείγματος έχουν γίνει δεκτές ορισμένες απλουστευτικές υποθέσεις.

β) Το κόστος γονιμοποίησης της αγελάδας μετά την πρώτη εγκυμοσύνη αυξάνεται σημαντικά λόγω αυξημένου ποσοστού αποτυχίας.

γ) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής παράγουν άμεσα ποσότητα γάλακτος που υπερβαίνει σημαντικά τις ανάγκες των νεογέννητων μοσχαριών. Επιπλέον, συχνά τα νεαρά μοσχάρια αποκόπτονται από τη μητέρα τους λίγες ημέρες μετά τον γέννηση και τρέφονται με γάλα-σκόνη (ζωοτροφή). Σημειώνεται ότι οι αγελάδες ελεύθερας βοσκής έχουν μειωμένη γαλακτοπαραγωγή.

δ) Για βέλτιστη παραγωγή, η αγελάδα μπορεί να γονιμοποιείται εντός δύο μηνών από κάθε τοκετό. Η παραγωγή γάλακτος στη διάρκεια της εγκυμοσύνης συνεχίζεται κανονικά, αλλά μειώνεται τους δύο τελευταίους μήνες της εγκυμοσύνης προ του νέου τοκετού.

ε) Οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής έχουν ωφέλιμη οικονομική ζωή (παραγωγή γάλακτος) 5 έτη περίπου. Σημειώνεται ότι ο ισχύων φορολογικός συντελεστής απόσβεσης του ν. 4172/2013 για βιολογικά πάγια (λοιπά πάγια) είναι 10%.

ε) Τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματος δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικά κοστολογικά δεδομένα, και συνεπώς η εμφανιζόμενη κερδοφορία δεν είναι απαραίτητα ρεαλιστική.

Λύση

Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη

Έτος 20X1

1. Κόστος αγοράς αγελάδων (100*500)	50.000
2. Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 20X1 (100 * 400)	40.000
4. Λοιπές δαπάνες εκτροφής	45.000
5. Τόκοι	8.000
Κόστος κτήσης πάγιων βιολογικών στοιχείων υπό ανάπτυξη 31/12/20X1	143.000

Έτος 20X2

1. Κόστος γονιμοποίησης (100*25)	2.500
2. Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά 20X2 (100 * 800)	80.000
3. Λοιπές δαπάνες εκτροφής	55.000
4. Τόκοι	14.000
	151.500

Κόστος κτήσης βιολογικών παγίων έτοιμων για γαλακτοπαραγωγή (20X1+20X2) 294.500

Κοστολόγιο γάλακτος 20X3

1. Κόστος διατροφής & ιατροφαρμακευτικά (100*2.100)	210.000
2. Λοιπές δαπάνες εκτροφής	70.000
3. Κόστος γονιμοποίησης (100*70)	7.000
4. Αποσβέσεις αγελάδων βάσει φορολογικής νομοθεσίας (294.500 * 10%)	29.450

Κόστος παραγωγής γάλακτος 20X3 316.450

Αξία πωλήσεων γάλακτος (τόνοι 900 * 400) 360.000

Κόστος παραγωγής γάλακτος 316.450

Μικτό κέρδος από πώληση γάλακτος 20X3 43.550

Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων 20X3 (πώληση μοσχαριών) (100*200) 20.000

Διευκρινήσεις

α) Για αποφυγή διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, έχουν υιοθετηθεί οι φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου και του μεγέθους της μονάδας (πολύ μικρή οντότητα).

β) Οι τόκοι του έτους 20X3 θεωρούνται σε κάθε περίπτωση χρηματοοικονομικό έξοδο (δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα κεφαλαιοποίησής τους).

γ) Για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος πρέπει περαιτέρω να αφαιρεθούν οι τόκοι του 20X3 (18.000), οι ζημιές απώλειας ζωικού ή άλλου κεφαλαίου (για το μέγεθος της μονάδας συνήθως κυμαίνονται από 10.000 έως 15.000), και τα λοιπά διοικητικά έξοδα.

Παράδειγμα 3

Στο τέλος του 20X3, η Ανώνυμη Βιομηχανική εταιρεία «ΗΦΑΙΣΤΟΣ Α.Ε.Β.Ε.» με έδρα τη Μάνδρα Αττικής, ξεκίνησε εργασίες για την ανέγερση ενός νέου αποθηκευτικού χώρου 500 τμ., στο ιδιόκτητο βιομηχανοστάσιο της. Η κατασκευή της αποθήκης ανατέθηκε στον εργολάβο Α. Αντωνίου και ολοκληρώθηκε από αυτόν στις 17 Μαρτίου 20X4, οπότε και τέθηκε στην παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης. Η αμοιβή του εργολάβου για την κατασκευή της αποθήκης προϋπολογίστηκε στο ποσό των €180.000.

Κατά τη διάρκεια της κατασκευής συνέβησαν τα πιο κάτω λογιστικά γεγονότα:

20.09.20X3: Υπογράφηκε το σχετικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών στο οποίο ρητά αναφέρεται, ότι η πληρωμή του εργολάβου θα γίνει τμηματικά σε δυο δόσεις. Συμφωνήθηκε επίσης, ότι η πρώτη δόση θα λάβει χώρα στις 31.12.20X3 για ποσό που θα υπολογισθεί με βάση προσωρινή πιστοποίηση του επιβλέποντος μηχανικού της εταιρείας για εργασίες που έγιναν μέχρι το τέλος του έτους και ότι θα παρακρατηθεί εγγύηση «καλής εκτελέσεως» 10% επί του ποσού που θα καταλογισθεί, ενώ το υπόλοιπο ποσό θα καταβληθεί στον εργολάβο με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου στην εταιρεία. Ο εργολάβος και στις δυο περιπτώσεις οφείλει να εκδώσει για την αμοιβή του τα αντίστοιχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ).

10.10.20X3: Η επιχείρηση πλήρωσε με επιταγή για την άδεια ανεγέρσεως το ποσό των €10.000 εκδίδοντας επιταγή ΕΤΕ Ασπροπύργου από το λογαριασμό «Καταθέσεις όψεως» που τηρεί σε αυτήν.

15.10.20X3: Η επιχείρηση προκατέβαλε με επιταγή στον εργολάβο €50.000 έναντι της αμοιβής του.

20.11.20X3: Χορήγησε στον εργολάβο υλικά από την αποθήκη της αξίας €60.000 και κοστολόγησε τις υπηρεσίες του εργατικού δυναμικού της που προσφέρθηκαν στον εργολάβο σε €90.000 (9.000 εργατοώρες X 10 €/εργατώρα).

11.12.20X3: Παρέδωσε στον εργολάβο υλικά που αγόρασε από τον προμηθευτή Β. Βασιλείου, αξίας €120.000 πλέον ΦΠΑ 23%. Τα υλικά αυτά στάλθηκαν στον εργολάβο απευθείας, χωρίς προηγούμενη εισαγωγή στην αποθήκη της.

31.12.20X3: Με βάση την πρώτη προσωρινή πιστοποίηση του επιβλέποντος μηχανικού της εταιρείας, για εργασίες που έγιναν μέχρι το τέλος του έτους 20X3 και κοστολογήθηκαν στο ποσό των €70.000, ο εργολάβος πληρώθηκε με επιταγή αυθημερόν το Τ.Π.Υ. που εξέδωσε και παράλληλα παρακρατήθηκε από την εταιρεία η συμφωνημένη εγγύηση «καλής εκτελέσεως».

02.03.20X4: Υπεβλήθηκε στην ΔΟΥ Ασπροπύργου η δήλωση του παρακρατηθέντος φόρου εργοληπτών τεχνικών έργων 3% επί της αξίας του Τ.Π.Υ. του εργολάβου της 31.12.20X3. Η εξόφληση του φόρου έγινε την ίδια μέρα με επιταγή.

17.03.20X4: Με την ολοκλήρωση της κατασκευής της αποθήκης έγινε η τελική επιμέτρηση του επιβλέποντος μηχανικού και ο εργολάβος εξέδωσε το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ποσού €80.000, οπότε και εξοφλήθηκε με επιταγή αυθημερόν.

Ζητούνται:

α) Όλες οι ημερολογιακές λογιστικές εγγραφές που πρέπει να απεικονισθούν στα βιβλία της Ανώνυμης Βιομηχανικής εταιρείας «ΗΦΑΙΣΤΟΣ Α.Ε.Β.Ε.» για τη χρονική περίοδο από 20.09.2X13 έως την 02.03.20X4.

(β) Ποίο από τα παρακάτω ποσά πρέπει να δείχνει την 31.12.20X4 ο λογαριασμός «Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων» που αφορά τον κατασκευασθέντα αποθηκευτικό χώρο με δεδομένο ότι η ωφέλιμη οικονομική ζωή του εκτιμήθηκε σε 25 έτη και ποία η αντίστοιχη εγγραφή που πρέπει να γίνει στα βιβλία της εταιρείας;

Α. €17.200

Β. €28.400

Γ. €12.900

Δ. €14.333

Επίλυση

Ερώτημα (α)

.....20-09-20X3.....

03 Απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

03.00 Εργολάβος Α. Αντωνίου 180.000

07 Υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

07.00 Εργολάβος Α. Αντωνίου 180.000

Υπογραφή συμφωνητικού ανέγερσης αποθηκευτικού χώρου.....

Σημείωση:

Αντί της χρήσης των λογαριασμών τάξεως που προτάθηκαν πιο πάνω, θα μπορούσε η οντότητα **δυναμικά** να κάνει ιδιαίτερη αναφορά στο Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζοντας τη διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 29 του Ν. 4308/ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014.

.....10-10-20X3.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 10.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως

38.02.00 ΕΤΕ Ασπροπύργου 10.000

Εξόφληση άδειας ανέγερσης αποθηκευτικού χώρου.....

.....15-10-20X3.....

50 Προμηθευτές

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές-μη συνδεμένες οντότητες

50.03.01 Για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-Εργολάβος Α. Αντωνίου 50.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως

38.02.00 ΕΤΕ Ασπροπύργου 50.000

Προκαταβολή στον εργολάβο Α. Αντωνίου

.....20-11-20X3.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 150.000

80 Έξοδα σε ιδιοπαραγωγή

80.03 Άλλα λειτουργικά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή (Υλικά €60.000 και Εργατικά €90.000) 150.000

Χρήση ιδίων μέσων για την ανέγερση αποθηκευτικού χώρου.....

.....11-12-20X3.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 120.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (€120.000 χ 23%) 27.600

50 Προμηθευτές

50.01 Προμηθευτές-μη συνδεμένες οντότητες

50.01.00 Β. Βασιλείου 147.600

Τιμολόγιο Β. Βασιλείου Νο.....

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 70.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (€70.000 χ 23%) 16.100

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεμένες οντότητες

53.06.00 Παρακρατημένες εγγυήσεις-Εργολάβος Α. Αντωνίου (€70.000 χ 10%) 7.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.02 Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα (€70.000 χ 3%) 2.100

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως

38.02.00 ΕΤΕ Ασπροπύργου 77.000

1^η προσωρινή πιστοποίηση και εξόφληση Τ.Π.Υ. Α. Αντωνίου Νο.....

.....2-03-20X4.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.02 Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα 2.100

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως

38.02.00 ΕΤΕ Ασπροπύργου 2.100

Απόδοση παρακρατούμενου φόρου εργολάβου Α. Αντωνίου

.....17-03-20X4.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 80.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (€80.000 χ 23%) 18.400

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεμένες οντότητες

53.06.00 Παρακρατημένες εγγυήσεις-Εργολάβος Α. Αντωνίου 7.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων

54.03.02 Παρακρατούμενος φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα (€80.000 χ 3%) 2.400

50 Προμηθευτές

50.03 Προκαταβολές σε προμηθευτές-μη συνδεμένες οντότητες

50.03.01 Για μη κυκλοφορούντα στοιχεία-Εργολάβος Α. Αντωνίου 50.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως

38.02.00 ΕΤΕ Ασπροπύργου 53.000

Τελική επιμέτρηση και εξόφληση Τ.Π.Υ. Α. Αντωνίου Νο.....

.....17-03-20X4.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής

12.01.00.00 Ολοκλήρωση αποθηκευτικού χώρου 430.000

12.01.00.01 Αποθηκευτικός χώρος υπό κατασκευή 430.000

Παγιοποίηση αποθηκευτικού χώρου.....

.....17-03-20X4.....

07 Υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

07.00 Εργολάβος Α. Αντωνίου 180.000

03 Απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις

03.00 Εργολάβος Α. Αντωνίου 180.000

Αντιλογισμός εγγραφής λογαριασμών τάξεως της 20.09.20X3.....

Ερώτημα (β)

Σωστό είναι το Γ: €12.900. Υπολογισμός: €430.000 χ 4% χ 9/12

Η ημερολογιακή εγγραφή για την ετήσια απόσβεση της αποθήκης έχει ως εξής:

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

66 Αποσβέσεις

66.02 Αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

66.02.00 Αποσβέσεις αποθηκευτικού χώρου βιομηχανοστασίου 12.900

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

12.02.00 Αποθηκευτικός χώρος Μάνδρας Αττικής (430.000:25) χ 9/12 12.900

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων αποθηκευτικού χώρου βιομηχανοστασίου

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

Κόστος κτήσης ιδιοπαραγόμενου παγίου και τόκοι κατασκευαστικής περιόδου

Παρ. 18.2.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν το συγκεκριμένο πάγιο, όσο και τόκους του γενικού δανεισμού της οντότητας. Η κεφαλαιοποίηση των τόκων αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη του παγίου διακόπτεται. Για πρακτικούς σκοπούς εφαρμογής της διάταξης, μπορεί να προσδιορίζεται ένα μέσο επιτόκιο δανεισμού της οντότητας που εφαρμόζεται επί των επενδυτικών δαπανών. Για παράδειγμα αν οι επενδυτικές δαπάνες είναι συνεχείς κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου και ανήλθαν σε 10.000, θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν στο μέσο της περιόδου και με μέσο επιτόκιο δανεισμού 5%, δίνουν ποσό τόκων που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί $10.000/2 \cdot 5\% = 250$.

Παρ. 18.2.3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους προϋποθέτει ότι η πολιτική αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα). Δηλαδή, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά, για παράδειγμα μόνο στα πάγια και όχι στα αποθέματα (εφόσον υπάρχουν αποθέματα), ή επιλεκτικά μόνο σε κάποια στοιχεία κάθε μιας από τις δύο κατηγορίες.

Παράδειγμα 1

Την 1.1.20X0 η οντότητα «X» η οποία εφαρμόζει τα Ε.Λ.Π., ξεκίνησε την κατασκευή ενός κτηριακού συγκροτήματος συμβατικού κόστους €80.000.000, η οποία δεν είχε ολοκληρωθεί μέχρι την 31.12.20X0.

Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως 20X0, οι πληρωμές προς την κατασκευάστρια εταιρεία έγιναν σε 4 δόσεις με βάση τις πραγματικές επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή και τις σχετικές επιμετρήσεις αρμοδίων μηχανικών, ως εξής:

- 1.1.20X0 € 15.000.000
- 30.4.20X0 € 20.000.000
- 30.6.20X0 € 10.000.000 και,
- 30.9.20X0 € 35.000.000.

Η οντότητα «X» κατά την 1.1.20X0 και την 31.12.20X0 είχε τα ακόλουθα υπόλοιπα γενικού δανεισμού:

	Επιτόκιο	1.1.20X0	31.12.20X0
- Δάνειο Α	7%	€90.000.000	€ 90.000.000
- Δάνειο Β	5%	€80.000.000	€ 80.000.000

Ζητείται:

Ο υπολογισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί με δεδομένο ότι η πολιτική επιβάρυνσης του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους εφαρμόζεται από την οντότητα στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα).

Ανάλυση-Απάντηση

α) Το κόστος του κτηριακού συγκροτήματος αποτελείται από την αξία των συνολικών επενδυτικών δαπανών που εκταμιεύτηκαν στη χρήση 20X0 για τον σκοπό αυτό (€80.000.000) συν την αξία των

κεφαλαιοποιημένων τόκων γενικού δανεισμού που χρηματοδότησε αυτές τις επενδυτικές δαπάνες (€2.567.083), ο υπολογισμός των οποίων παρατίθεται πιο κάτω.

β) Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την κατασκευή του κτηριακού συγκροτήματος και περιλαμβάνει τους τόκους γενικού δανεισμού της οντότητας, εφόσον βέβαια αυτή είναι η πολιτική της οντότητας.

Το κόστος γενικού δανεισμού της οντότητας είναι: $(€90.000.000 \times 7\%) + (€80.000.000 \times 5\%) = €10.300.000$

- Το κόστος γενικού δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί υπολογίζεται ως εξής:

$$\bullet \text{Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης} = \frac{€90.000.000 \times 7\% + €80.000.000 \times 5\%}{€90.000.000 + €80.000.000} = 6,1\%$$

$$\bullet \text{Κόστος γενικού δανεισμού} = \text{Σταθμισμένες δαπάνες} \times \text{Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης} = (€15.000.000 \times 12/12 + €20.000.000 \times 8/12 + €10.000.000 \times 6/12 + €35.000.000 \times 3/12) \times 6,1\% = €2.567.083.$$

Και άρα οι τόκοι που θα κεφαλαιοποιηθούν (θα ενσωματωθούν στο κόστος κατασκευής του κτηριακού συγκροτήματος είναι €2.567.083.

Παράδειγμα 2

Την 1.1.20X0 η βιομηχανική οντότητα «ΕΡΜΗΣ Α.Ε.Β.Ε.» άρχισε να πραγματοποιεί επενδυτικές δαπάνες για την κατασκευή ενός ακόμα βιομηχανοστασίου στον Ασπρόπυργο Αττικής συμβατικού κόστους €60.000.000.

Οι πληρωμές προς την κατασκευάστρια εταιρεία έγιναν σε 4 δόσεις με βάση τις πραγματικές επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και τις σχετικές επιμετρήσεις αρμοδίων μηχανικών, ως εξής:

- 1.1.20X0 € 10.000.000
- 31.3.20X0 € 20.000.000
- 30.9.20X0 € 10.000.000 και,
- 31.10.20X0 € 20.000.000.

Η «ΕΡΜΗΣ Α.Ε.Β.Ε.» κατά τη διαχειριστική περίοδο του 20X0 είχε τα ακόλουθα υπόλοιπα γενικού δανεισμού:

	Επιτόκιο	1.1.20X0	31.12.20X0
- Δάνειο Α	5%	€70.000.000	€ 70.000.000
- Δάνειο Β	4%	€30.000.000	€ 30.000.000

Επίσης η ΕΡΜΗΣ Α.Ε.Β.Ε.» την 30.6.20X0 έλαβε από την συνεργαζόμενη τράπεζα «Χ» την ακόλουθη πίστωση η οποία αποκλειστικά χρηματοδότησε την κατασκευή του βιομηχανοστασίου της:

	Επιτόκιο	30.6.20X0	30.11.20X0
- Πίστωση Γ	6%	€20.000.000	€ 20.000.000

Τα δυο πιο πάνω δάνεια Α και Β λήγουν την 31.12.20X4, όπου προβλέπεται και η αποπληρωμή τους με τους συσσωρευμένους τόκους, ενώ η πίστωση Γ εξοφλείται με τους δουλευμένους τόκους την 30.11.20X0.

Το βιομηχανοστάσιο άρχισε την παραγωγική λειτουργία του την 30.11.20X0, η ωφέλιμη οικονομική ζωή του εκτιμήθηκε σε 20 χρόνια και η υπολειμματική του αξία μηδέν.

Ζητούνται:

α) Ο υπολογισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί με δεδομένο ότι η πολιτική επιβάρυνσης του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων παγίων με τόκους εφαρμόζεται από την οντότητα στο σύνολο των ιδιοπαραγόμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία παρέχεται η σχετική δυνατότητα από το νόμο (πάγια και αποθέματα).

β) Όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που προκύπτουν από τα πιο πάνω λογιστικά γεγονότα από την 1.1.20X0 έως την 31.12.20X0.

γ) Για συναλλακτικές πράξεις πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ εφαρμόζεται συντελεστής 23%.

Ανάλυση-Απάντηση

α) Το κόστος του κατασκευασμένου βιομηχανοστασίου αποτελείται από την αξία των συνολικών επενδυτικών δαπανών που εκταμιεύτηκαν για το σκοπό αυτό (€60.000.000) συν την αξία των κεφαλαιοποιημένων τόκων γενικού και ειδικού δανεισμού που χρηματοδότησε αυτές τις επενδυτικές δαπάνες (€1.714.167), ο υπολογισμός των οποίων εκτίθεται πιο κάτω.

β) Η κεφαλαιοποίηση των τόκων γίνεται βάσει της διενέργειας των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ιδιοπαραγωγή του παγίου και περιλαμβάνει τόσο τους τόκους γενικού δανεισμού της οντότητας, όσο και τους τόκους δανειακών υποχρεώσεων που αφορούν αποκλειστικά το συγκεκριμένο πάγιο (ειδικός δανεισμός).

- Το κόστος γενικού δανεισμού της οντότητας είναι: (€70.000.000 χ 5%)+ (€30.000.000 χ 4%) = €4.700.000

- Το κόστος γενικού δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί υπολογίζεται ως εξής:

$$\bullet \text{Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης} = \frac{€70.000.000 \times 5\% + €30.000.000 \times 4\%}{€70.000.000 + €30.000.000} = 4,7\%$$

• Κόστος γενικού δανεισμού = Σταθμισμένες δαπάνες χ Επιτόκιο κεφαλαιοποίησης = (€10.000.000 χ 11/12 + €20.000.000 χ 8/12 + €10.000.000 χ 2/12 + €20.000.000 χ 1/12) χ 4,7% = €1.214.167. Οι τόκοι που θα κεφαλαιοποιηθούν επιμερίζονται μεταξύ των δυο δανείων Α και Β ως εξής:

$$52.01.00 \text{ Δάνειο Α } [(3.500.000 \times (1.214.167:4.700.000))] = 904.190$$

$$52.01.01 \text{ Δάνειο Β } [(1.200.000 \times (1.214.167:4.700.000))] = \underline{309.977} \quad \underline{1.214.167}$$

- Το κόστος αποκλειστικού δανεισμού είναι: (€20.000.000 χ 6%) χ 5/12 = €500.000

- Συνολικό κόστος δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί: €1.214.167 + €500.000 = €1.714.167

γ) Την 30.11.20Χ0, το συνολικό κόστος του βιομηχανοστασίου ανέρχεται σε (€60.000.000 + €1.714.167) = €61.714.167

δ) Οι ετήσιοι τόκοι των δανείων Α και Β που θα επιβαρύνουν τα λειτουργικά έξοδα αναλύονται ως εξής:

- Δάνειο Α: (€70.000.000 χ 5%) - €904.190 = €2.595.810

- Δάνειο Β: (€30.000.000 χ 4%) - €309.977 = € 890.023 3.485.833

ε) Οι ετήσιες αποσβέσεις του βιομηχανοστασίου υπολογίζονται ως εξής: (€61.714.167 :20) χ 1/12 = €257.142.

Λογιστικές εγγραφές:

.....01-01-20Χ0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 10.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 2.300.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 12.300.000

Κατασκευή βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής υπό εκτέλεση

.....31-03-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 20.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 4.600.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 24.600.000

Κατασκευή βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής υπό εκτέλεση

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 20.000.000

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01.02 Πίστωση Γ 20.000.000

Λήψη πίστωσης Γ για χρηματοδότηση δαπανών βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής

.....30-09-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 10.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 2.300.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 12.300.000

Κατασκευή βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής υπό εκτέλεση

.....31-10-20X0.....

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 20.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 4.600.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 24.600.000

Κατασκευή βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής υπό εκτέλεση

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 1.714.167

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεμένες οντότητες

52.01.00 Δάνειο Α [(3.500.000 χ (1.214.167:4.700.000)] 904.190

52.01.01 Δάνειο Β [(1.200.000 χ (1.214.167:4.700.000)] 309.977

52.01.02 Πίστωση Γ (€20.000.000 χ 6%) χ 5/12 500.000

Λογισμός κεφαλαιοποιημένων τόκων βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής υπό εκτέλεση

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

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεμένες οντότητες

52.01.02 Πίστωση Γ 20.500.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 20.500.000

Εξόφληση κεφαλαίου και τόκων πίστωσης Γ

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής

12.01.00.00 Ολοκλήρωση κόστους κατασκευής 61.714.167

12.01.00.01 Βιομηχανοστάσιο υπό κατασκευή 61.714.167

Ολοκλήρωση κατασκευής βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής

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

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.01 Τόκοι τραπεζικών δανείων 3.485.833

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεμένες οντότητες

52.01.00 Δάνειο Α 2.595.810

52.01.01 Δάνειο Β 890.023

Λογισμός ετήσιων τόκων δανείων Α και Β που βαρύνουν τα λειτουργικά έξοδα

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

66 Αποσβέσεις

66.02 Αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων 257.142

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων

12.02.00 Βιομηχανοστάσιο Ασπροπύργου Αττικής:(€61.714.167 :20) χ 1/12 257.142

Λογισμός ετήσιων αποσβέσεων βιομηχανοστασίου Ασπροπύργου Αττικής

Παράδειγμα 3

Την 1.1.20X0 η οντότητα «X» πήρε δάνειο \$ 1.000.000 από την Citibank, για επέκταση των εγκαταστάσεών της στο Λαύριο Αττικής. Οι τόκοι υπολογίζονται ετησίως με επιτόκιο 10% και καταβάλλονται μαζί με τις δόσεις εξοφλήσεως του δανείου. Επιπρόσθετα, συμφωνήθηκε μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών το δάνειο να είναι εξοφλητέο σε 5 ισόποσες ετήσιες δόσεις εκ των οποίων η πρώτη θα πραγματοποιηθεί την 31.12.20X1.

Οι τόκοι της περιόδου 1.1.20X0-31.12.20X1 ενσωματώνονται στο κεφάλαιο του δανείου και εξοφλούνται μαζί με τις δόσεις εξοφλήσεως του κεφαλαίου του δανείου. Οι εγκαταστάσεις της Εταιρείας, για την κατασκευή των οποίων χρησιμοποιήθηκε το δάνειο, παραδόθηκαν ολοκληρωμένες από την κατασκευάστρια εταιρία την 31.12.20X0, όπου και εκδόθηκε το σχετικό Τ.Π. Υ. για ποσό €800.000.

Οι διαπραγματικές ισοτιμίες μεταξύ ευρώ και \$ στις αντίστοιχες των συναλλακτικών πράξεων ημερομηνίες, έχουν ως εξής:

Διαπραγματικές ισοτιμίες € και \$

1.1.20X0	1€=1,2500\$
31.12.20X0	1€=1,2000\$
31.12.20X1	1€=1,3000\$

Για συναλλακτικές πράξεις πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ εφαρμόζεται συντελεστής 23%.

Η ωφέλιμη οικονομική ζωή των εγκαταστάσεων εκτιμήθηκε σε 20 χρόνια και η υπολειμματική τους αξία μηδέν.

Ζητούνται:

Οι εγγραφές εξυπηρετήσεως του δανείου για τα δύο πρώτα έτη.

Ανάλυση-Απάντηση

α) Ο δυνητικός λογιστικός χειρισμός επιβάρυνσης του κόστους εγκαταστάσεων με τόκους, αφορά μόνο τους τόκους δανείου της πρώτης χρήσεως 20X0 στο τέλος της οποίας ολοκληρώθηκε η ιδιοπαραγωγή, ήτοι: $(\$1.000.000 \times 10\%):1,20$.

β) Οι τόκοι δανείου από την 1.1.20X1 και εφεξής λογίζονται ως λειτουργικά έξοδα των χρήσεων που τις αφορούν. Για το δεύτερο έτος οι τόκοι αυτοί λογίζονται ως εξής: $(\$1.100.000 \times 10\%):1,30$.

γ) Σύμφωνα με την παρ. 27.3.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 4308/24.11.2014, οι συναλλαγματικές διαφορές από επιμέτρηση νομισματικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν στις εξής δύο περιπτώσεις:

- Οι συναλλαγματικές διαφορές κατά τον διακανονισμό.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές από την επιμέτρηση σε διαφορετική συναλλαγματική ισοτιμία από την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης ή την ισοτιμία της σύνταξης προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτός ο κανόνας επιμέτρησης ακολουθήθηκε για το λογισμό των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από το δάνειο σε Ξ.Ν. και εμφανίζονται πιο κάτω στις αντίστοιχες εγγραφές.

Λογιστικές εγγραφές:

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 800.000

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες

52.01.00 Citibank (\$1.000.000:1,2500) 800.000

Λήψη δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Εγκαταστάσεις Λαυρίου Αττικής 800.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών 184.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 984.000

Εξόφληση Τ.Π.Υ. Νο... έναντι δαπανών εγκαταστάσεων Λαυρίου Αττικής υπό εκτέλεση

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

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.01 Μικτή αξία κτηρίων-τεχνικών έργων

12.01.00 Εγκαταστάσεις Λαυρίου Αττικής 83.333

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες

52.01.00 Citibank (\$1.000.000 χ 10%):1,20 83.333

Κεφαλαιοποίηση τόκων δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank

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

62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές

62.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης

62.02.02 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης δανείων 33.333

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες

52.01.00 Citibank (\$1.000.000 :1,20)-800.000 33.333

Αποτίμηση δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank

.....31-12-20X1.....

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.01 Τόκοι τραπεζικών δανείων 84.615

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες

52.01.00 Citibank (\$1.100.000 χ 10%):1,30 84.615

Κεφαλαιοποίηση τόκων δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank

.....31-12-20X1.....

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες

52.01.00 Citibank (\$1.210.000 : 5):1,20 201.667

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως (\$1.210.000 : 5):1,30

186.154

73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές

73.01 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από διακανονισμό	
73.01.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές διακανονισμού δανείων	15.513
Διακανονισμός 1^{ης} δόσης δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank	

.....31-12-20X1.....

52 Τραπεζικά δάνεια

52.01 Τραπεζικά δάνεια-μη συνδεδεμένες οντότητες	
52.01.00 Citibank	54.999
(\$1.100.000-\$242.000):1,3 -(\$1.100.000-\$242.000):1,2	

73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές

73.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης	
73.02.02 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές επιμέτρησης δανείων	54.999

Αποτίμηση δανείου σε Ξ.Ν. από Citibank

.....31-12-20X1.....

66 Αποσβέσεις

66.02 Αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων	44.167
---	--------

12 Κτήρια-τεχνικά έργα

12.02 Σωρευμένες αποσβέσεις κτηρίων-τεχνικών έργων	
12.02.00 Εγκαταστάσεις Λαυρίου Αττικής:(€883.333 :20)	44.167

Λογισμός ετησίων αποσβέσεων εγκαταστάσεων Λαυρίου Αττικής

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

Αποσβέσεις παγίων

Παρ. 18.3.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ο όρος «προσαρμογή αξίας» για πάγια περιουσιακά στοιχεία (στα πλαίσια του ιστορικού κόστους) αναφέρεται σε μείωση της λογιστικής τους αξίας ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

Παρ. 18.3α.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός μακροπρόθεσμου στοιχείου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τύπο (φόρμουλα), που κατανέμει συστηματικά την αξία του παγίου στην εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Ο νόμος δεν ορίζει αυστηρά τον τύπο (φόρμουλα) υπολογισμού των αποσβέσεων. Η επιλογή γίνεται, κατά την κρίση της διοίκησης της οντότητας, από τρεις γενικά αποδεκτές μεθόδους απόσβεσης που είναι η σταθερή, η φθίνουσα και η μέθοδος των μονάδων παραγωγής.

Παράδειγμα 1 (μέθοδος μονάδων παραγωγής)

Μία οντότητα αγόρασε στις 2.1.20X1 ένα μηχάνημα κόστους κτήσης 180.000 ευρώ. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα παράξει συνολικά 350.000 μονάδες προϊόντος και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του αναμένεται να είναι 10.000 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης του μηχανήματος για μια περίοδο προκύπτει από το κλάσμα:

$$\text{Συντελεστής απόσβεσης} = \frac{\text{Παραχθείσες μονάδες περιόδου}}{\text{Συνολικά εκτιμώμενες μονάδες παραγωγής}}$$

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα και τις ετήσιες ποσότητες παραχθέντων που παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα, οι ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος για τα έτη 20X1 έως 20X5 που χρησιμοποιήθηκε το μηχάνημα έχουν ως εξής:

(αποσβεστέα αξία 180.000 – 10.000 = 170.000).

Έτος	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια παραγωγή	Ποσοστό στο σύνολο	Αποσβέσεις έτους	Σωρευμένες Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη Αξία
20X1	170.000	84.000	24%	40.800	40.800	139.200
20X2	170.000	108.500	31%	52.700	93.500	86.500
20X3	170.000	66.500	19%	32.300	125.800	54.200
20X4	170.000	52.500	15%	25.500	151.300	28.700
20X5	170.000	38.500	11%	18.700	170.000	10.000
Σύνολο		350.000	100%	170.000		

Σημειώσεις

α) Η μέθοδος των μονάδων παραγωγής ενδείκνυται ιδιαίτερα σε περιπτώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού μεγάλης αξίας που παράγει αγαθά με μη σταθερούς ρυθμούς παραγωγής ανά περίοδο, π.χ. βάσει παραγγελιών, ή σε περίπτωση επιχειρήσεων εξόρυξης ορυκτών.

β) Μια παραλλαγή της μεθόδου των παραγόμενων μονάδων είναι η μέθοδος των ωρών λειτουργίας ενός μηχανήματος.

γ) Στο προηγούμενο παράδειγμα, η σταθερή μέθοδος και για ωφέλιμη οικονομική ζωή 5 ετών θα έδινε ετήσιες αποσβέσεις $170.000 : 5 = 34.000$.

Παρ. 18.3α.2, 3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Με σκοπό την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το λογισμό των αποσβέσεων λαμβάνεται υπόψη, κατά την κρίση της οντότητας, η ωφέλιμη οικονομική ζωή και η υπολειμματική αξία του παγίου.

Παράδειγμα 2 (μέθοδος σταθερού ποσού)

Η επιχείρηση Α αγόρασε ένα μηχάνημα την 31η Δεκεμβρίου του 20X0 αντί 60.000 €. Το μηχάνημα εκτιμάται ότι θα προσφέρει σταθερά οφέλη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του που υπολογίστηκε σε 20 έτη, η δε υπολειμματική αξία του εκτιμήθηκε σε 1.000 €. Την 31η Δεκεμβρίου X8, η Α κατέβαλε 8.000 € για βελτιώσεις του μηχανήματος και εκτίμησε ότι η υπόλοιπη ωφέλιμη οικονομική ζωή θα είναι 8 έτη, συμπεριλαμβανομένου και του έτους 20X9. Μετά την βελτίωση επαναπροσδιορίστηκε η υπολειμματική αξία του σε 6.000 €.

Ζητείται να υπολογιστεί το ποσό των αποσβέσεων του έτους 20X9.

Υπολογισμός συσσωρευμένης απόσβεσης στο 20X8

Αποσβεστέα αξία (= 60.000 - 1.000)	59.000
Ετήσια Απόσβεση για τα έτη 20X1-20X8 (= 59.000/20)	2.950
Συσσωρευμένη απόσβεση 31-12-20X8 (= 8 * 2.950)	23.600

Υπολογισμός ετήσιας απόσβεσης του έτους 20X9

Αξία κτήσης	60.000
μείον: Σωρευμένες αποσβέσεις X1-X8	23.600
Λογιστική αξία	36.400
πλέον: Αξία βελτίωσης	8.000
	44.400
μείον: Νέα υπολειμματική αξία	6.000
Νέα αποσβεστέα αξία	38.400
Ετήσια απόσβεση 20X9 (38.400/8)	4.800

Παρ. 18.3α.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Με βάση τα πραγματικά περιστατικά της κάθε οντότητας, η διοίκησή της δύναται να υιοθετήσει τους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης, όπως ισχύουν κάθε φορά με βάση την ισχύουσα φορολογική

νομοθεσία, εάν κατά την κρίση της προσεγγίζουν τους λογιστικούς συντελεστές απόσβεσης. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται θέμα διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης και συνακόλουθα δεν υπάρχει ανάγκη τήρησης διπλών μητρώων παγίων (για τη λογιστική και τη φορολογικής βάση).

Παρ. 18.3α.5 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ο λογισμός απόσβεσης για όλες τις κατηγορίες παγίων (ενσώματα, βιολογικά και άυλα, ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης), αρχίζει από τον χρόνο που είναι έτοιμα για την χρήση για την οποία προορίζονται με βάση δωδεκατημόρια.

Παρ. 18.3α.6 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή (not limited useful economic life κατά την Οδηγία 34/2013, ή indefinite useful life κατά το Δ.Λ.Π. 38), όταν βάσει ανάλυσης όλων των σχετικών παραμέτρων προκύπτει ότι δεν μπορεί να προβλεφθεί χρονικό όριο για την περίοδο κατά την οποία αναμένεται εισροή οφέλους στην οντότητα από το στοιχείο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρείται ότι έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή. Για παράδειγμα, η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης, η οποία (επιχείρηση) είναι υγιής οικονομικά και παρουσιάζει ανάπτυξη ή σταθερή και επαρκή απόδοση, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δεν έχει περιορισμένη χρονικά ωφέλιμη οικονομική ζωή. Ομοίως, η απόκτηση ενός σήματος χωρίς χρονικό περιορισμό χρήσης, από την εκμετάλλευση του οποίου η οντότητα αποκτά τις αναμενόμενες από αυτό χρηματοροές, είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που μπορεί να τεκμηριωθεί ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Παρ. 18.3α.7 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η υπεραξία και τα άυλα πάγια στοιχεία που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά ελέγχονται για απομείωση ετησίως.

Παρ. 18.3α.8 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Σε περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή της υπεραξίας και των άυλων παγίων στοιχείων, περιλαμβανομένων των δαπανών ανάπτυξης, δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, είτε αντικειμενικά, είτε επειδή ή ίδια η οντότητα δεν είναι διατεθειμένη να αναλάβει το κόστος τεκμηρίωσης, τα στοιχεία αυτά αποσβένονται σε δέκα έτη. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση κατέχει ένα άυλο που δεν έχει νομικά ή οικονομικά ωφέλιμη οικονομική ζωή μικρότερη των 10 ετών, δηλαδή η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να το χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό, αλλά δεν μπορεί ή δεν προτίθεται (π.χ. λόγω κόστους) να στοιχειοθετήσει ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, το αποσβένει σε δέκα έτη.

Παρ. 18.3α.9 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με συγκεκριμένη (περιορισμένη) ωφέλιμη οικονομική ζωή (που μπορεί να καθορίζεται από νομικούς, τεχνικούς, οικονομικούς κ.λπ. παράγοντες, όπως για παράδειγμα άυλο περιουσιακό στοιχείο με συμβατικό χρόνο χρήσης 8 έτη), αποσβένονται στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (στο παράδειγμα στα 8 έτη).

Παρ. 18.3α.10 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το μητρώο του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις. Για την περαιτέρω κατανόηση του θέματος, παρέχεται το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα 3 (μητρώο παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις)

Την 30.06.20X1 η ΖΗΤΑ αγόρασε και έθεσε σε λειτουργία πάγιο αξίας κτήσης 1.200.000. Με βάση τις τεκμηριωμένες εκτιμήσεις της επιχείρησης, το πάγιο έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 8 έτη (ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 12,5%) και μηδενική υπολειμματική αξία, ενώ βάσει του φορολογικού νόμου το πάγιο αποσβένεται με συντελεστή 20% ετησίως.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις του παγίου.

Ανάλυση – Λύση

Μητρώο παγίου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

	αποσβέσεις		αξία παγίου (βάση)		Αποσβ/μένο πάγιο (βάση)		διαφορές	
	λογιστικές	φορολ/κές	λογιστική	φορ/γική	λογιστική	φορ/γική	αποτελ/των	ισολογισμού
30/06/20X1			1.200.000	1.200.000	0	0		
31/12/20X1	75.000	120.000	1.125.000	1.080.000	75.000	120.000	45.000	-45.000
31/12/20X2	150.000	240.000	975.000	840.000	225.000	360.000	90.000	-135.000
31/12/20X3	150.000	240.000	825.000	600.000	375.000	600.000	90.000	-225.000
31/12/20X4	150.000	240.000	675.000	360.000	525.000	840.000	90.000	-315.000
31/12/20X5	150.000	240.000	525.000	120.000	675.000	1.080.000	90.000	-405.000
31/12/20X6	150.000	120.000	375.000	0	825.000	1.200.000	-30.000	-375.000
31/12/20X7	150.000		225.000		975.000	1.200.000	-150.000	-225.000
31/12/20X8	150.000		75.000		1.125.000	1.200.000	-150.000	-75.000
31/12/20X9	75.000		0		1.200.000	1.200.000	-75.000	
							0	

Ο προηγούμενος πίνακας παρουσιάζει, με ενδεικτικό τρόπο, τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχει το μητρώο παγίων, όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφέρουν από τις φορολογικές.

Παράδειγμα 4

Την 02.01.20X0, η «ΒΕΛΟΣ Α.Ε.» αγόρασε με επιταγή, μια σειρά από «Μηχανολογικά όργανα» και ένα «Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας», για τα οποία ισχύουν τα εξής:

α) Μηχανολογικά όργανα:

- Τιμολογιακή αξία €275.000.
- Δαπάνες που απαιτήθηκαν για να τεθούν τα μηχανολογικά όργανα στην παραγωγική διαδικασία €75.000.
- Τα μηχανολογικά όργανα προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν για 10 χρόνια.

- Η υπολειμματική αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους υπολογίζεται σε €50.000.
- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη φθίνουσα μέθοδο και με το 300% (τριπλάσιο) του συντελεστή απόσβεσης που θα χρησιμοποιούνταν στο λογισμό αποσβέσεων με τη μέθοδο του σταθερού ποσού επί του αρχικού κόστους κτήσεως.

β) Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας:

- Τιμολογιακή αξία €70.000.
- Ειδικά έξοδα αγοράς (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων κ.λπ.) €5.000.
- Χρόνος ωφέλιμης ζωής του 5 έτη, χωρίς υπολειμματική αξία.
- Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη μέθοδο του σταθερού ποσού.

Την 30 Ιουνίου 20X1, (λόγω αλλαγών στην επιχειρηματική δράση της «ΒΕΛΟΣ Α.Ε.»), αποφασίστηκε η πώληση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας σε ανταγωνιστή της επιχείρησης στη τιμή των €65.000 με μετρητά.

Στο κέρδος που πιθανόν προκύπτει κατά την πώληση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας, παρακρατείται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 20% (άρθρο 38 του Ν. 4172/2013), ο οποίος και θα αποδοθεί με υποβολή δήλωσης μέχρι την 29.08.20X1 και εφάπαξ καταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 30.08.20X1.

Κατά την απόκτηση των πιο πάνω παγίων στοιχείων και κατά την πώληση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας υπολογίζεται Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%.

Ζητούνται:

α) Να καταρτιστεί ο πίνακας αποσβέσεων για τα «Μηχανολογικά όργανα» για όλο το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους και για το «Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας» μέχρι την 30.06.20X1.

β) Να γίνουν όλες οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές για το χρονικό διάστημα από 02.01.20X0 έως 30.06.20X1.

γ) Να ερμηνευτεί η τύχη του αποτελέσματος από την πώληση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και του αντίστοιχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος 20% και πώς και πότε το υπόλοιπό του φόρου αυτού εξισώνεται;

Ανάλυση – Δύση

α) Ο συντελεστής απόσβεσης για τα «Μηχανολογικά όργανα» με τη φθίνουσα μέθοδο, υπολογίζεται ως εξής: $100\% : 10\text{έτη} = 10\%$ (σταθερός συντελεστής) και,

$10\% * 3 = 30\%$ είναι ο συντελεστής απόσβεσης με τη χρήση της φθίνουσας μεθόδου.

Πίνακας αποσβέσεων μηχανολογικών οργάνων-Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

ΕΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΑ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
02.01.20X0				350.000
20X0	€ 350.000*30%	105.000	-105.000	245.000
20X1	€ 245.000*30%	73.500	-73.500	171.500
20X2	€ 171.500* 30%	51.450	-51.450	120.050
20X3	€ 120.050* 30%	36.015	-36.015	84.035
20X4	€ 84.035* 30%	29.412	-29.412	54.623
20X5		4.623	-4.623	Υπολειμματική αξία 50.000

Ο συντελεστής απόσβεσης για το «Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας», υπολογίζεται ως εξής: 100% : 5έτη =20%.

Πίνακας αποσβέσεων διπλώματος ευρεσιτεχνίας-Μέθοδος του Σταθερού ποσού

ΕΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΔΙΠΛΩΜΑ ΕΥΡΕΣΙΤΕΧΝΙΑΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
02.01.20X0				75.000
20X0	€ 75.000*20%	15.000	-15.000	60.000
20X1	€75.000*20%:6/12	7.500	-7.500	52.500

β) Λογιστικές εγγραφές:

.....2-01-20X0.....	
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού	
13.01.00 Μηχανολογικά όργανα	350.000
18 Άυλα	
18.03 Λοιπά άυλα	
18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων	
18.03.01.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας	75.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη	
54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)	
54.02.02 ΦΠΑ εισροών (350.000 + 75.000) χ 23%	97.750
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	
38.02 Καταθέσεις όψεως	522.750
Ως τ/γιο Νο.... και συμβολαιογραφική πράξη Νο....	
Ως τ/για παροχής υπηρεσιών Νο.... και συμβόλαιο Νο...	
.....31-12-20X0.....	
66 Αποσβέσεις	
66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	105.000
13 Μηχανολογικός εξοπλισμός	
13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού	
13.02.00 Μηχανολογικά όργανα (€350.000 χ 30%)	105.000
Λογισμός αποσβέσεων μηχανολογικών οργάνων έτους 20X0	
.....31-12-20X0.....	
66 Αποσβέσεις	
66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων	15.000
18 Άυλα	
18.03 Λοιπά άυλα	
18.03.02 Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων	
18.03.02.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας (€75.000 χ 20%)	15.000
Λογισμός αποσβέσεων διπλώματος ευρεσιτεχνίας έτους 20X0	
.....30-06-20X1.....	
66 Αποσβέσεις	
66.08 Αποσβέσεις άυλων παγίων	7.500
18 Άυλα	
18.03 Λοιπά άυλα	
18.03.02 Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων	
18.03.02.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας (€75.000 χ 20%) χ 6:12	7.500
Λογισμός αποσβέσεων διπλώματος ευρεσιτεχνίας α' εξαμήνου 20X1	

.....30-06-20X1.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως (€65.000 χ 1,23) 79.950

18 Άυλα

18.03.02 Σωρευμένες αποσβέσεις λοιπών άυλων

18.03.02.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας 22.500

18.03 Λοιπά άυλα

18.03.01 Μικτή αξία κτήσης λοιπών άυλων

18.03.01.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας 75.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.01 ΦΠΑ εκροών (65.000 χ 23%) 14.950

75 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

75.02 Κέρδη από διάθεση άυλων πάγιων στοιχείων

75.02.00 Κέρδη από διάθεση διπλώματος ευρεσιτεχνίας 12.500

Κέρδος από την εκποίηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας ως τ/γιο Νο... και συμβόλαιο Νο...

.....29-08-20X1.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος)

(€12.500 χ 20%) 2.500

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.00 Φόρος δικαιωμάτων άρθρου 38 του Ν. 4172/2013 2.500

Λογισμός παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από κέρδη μεταβίβασης δικαιωμάτων και υποβολή οικείας δήλωσης

.....30-08-20X1.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.00 Φόρος δικαιωμάτων άρθρου 38 του Ν. 4172/2013 2.500

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 2.500

Εφάπαξ καταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από κέρδη μεταβίβασης δικαιωμάτων

γ) Λογιστική παρακολούθηση του κέρδους από την πώληση του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και του αντίστοιχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος 20%

.....31-12-20X1.....

Το προκύψαν κέρδος €12.500 στο τέλος της χρήσεως θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών» και θα υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος κατά τις γενικές διατάξεις. Παράλληλα ο παρακρατούμενος φόρος €2.500 θα μεταφερθεί σε χρέωση του λογαριασμού 54.01.01 «Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης» και θα συμψηφισθεί τελικά με το όποιο πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού που αφορά τη διαχειριστική χρήση 20X1. Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

.....31-12-20X1.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος

54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης 2.500

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (αντίθετος) 2.500

Συμψηφισμός παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

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

Απομείωση παγίων

Παρ. 18.3β.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Απομείωση ενός παγίου προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία.

α) Ανακτήσιμη αξία ενός παγίου είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας του, μειωμένης με το κόστος διάθεσής του, και της αξίας χρήσης αυτού.

β) Αξία χρήσης ενός παγίου είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του, και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης οικονομικής ζωής του.

Παρ. 18.3β.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά και άυλα, ιδιόκτητα ή χρηματοδοτικής μίσθωσης) υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι αναφερόμενες στο νόμο ενδείξεις απομείωσης και εφόσον εκτιμάται ότι η επίπτωση της ενδεχόμενης απομείωσης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική.

Παρ. 18.3β.3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας απομείωσης υπάρχει μόνο όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και είναι σημαντικού ποσού. Η ύπαρξη μερικών ή όλων των αναφερόμενων στο νόμο ενδείξεων απομείωσης δεν τεκμηριώνει a priori την ύπαρξη μόνιμης απομείωσης, θέμα που υπόκειται στην κρίση της διοίκησης της οντότητας. Εάν κρίνεται ότι η απομείωση είναι παροδικού χαρακτήρα, δεν λογίζεται. Για παράδειγμα, η απώλεια τμήματος οικοπέδου λόγω πολεοδομικού σχεδιασμού, δεν συνεπάγεται απομείωση της αξίας του αν η εύλογη αξία του απομένοντος τμήματος υπερβαίνει το αρχικό κόστος κτήσης του πλήρους οικοπέδου. Αντίθετα, η μείωση της αξίας ενός οικοπέδου ή κτηρίου, που οφείλεται στην υποβάθμιση της περιοχής, λόγω εγκατάστασης μονάδων αποκομιδής απορριμμάτων μακροπρόθεσμου σχεδιασμού, οδηγεί σε απομείωση μόνιμου χαρακτήρα. Γενικά, η απομείωση μπορεί να θεωρηθεί μόνιμου χαρακτήρα όταν η μείωση της αξίας του στοιχείου παρατηρείται για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, χωρίς αυτό να είναι απόλυτο, καθώς στο μέλλον μπορεί να αναστραφεί. Για παράδειγμα μείωση της αξίας ενός στοιχείου κατά 20% τουλάχιστον για διάστημα δύο ετών, μπορεί να συνιστά βάσιμη ένδειξη ύπαρξης μόνιμης ζημίας απομείωσης.

Παρ. 18.3β.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ωστόσο, έλεγχος απομείωσης διενεργείται υποχρεωτικά σε ετήσια βάση για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (υπεραξία, δαπάνες ανάπτυξης και τα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία) που η οντότητα δεν αποσβένει επειδή κρίνει, παραθέτοντας σχετικά τεκμήρια, ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή.

Παρ. 18.3β.5 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Με εξαίρεση την απομείωση υπεραξίας, οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Ωστόσο, 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.

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.

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 το παγίου ανέρχεται στο ποσό των 3.000 (6.000-3.000).

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 «X», 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 (ΜΔΤΡ).

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:

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

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

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

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

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

$$\text{Σύνολο} \quad \underline{\underline{1.599.758}}$$

β) 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

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.

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

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 η 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.

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 το 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 χ 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...

Χρηματοδοτική μίσθωση

Παρ. 18.5.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι η μίσθωση η οποία, σύμφωνα με τον αναλυτικό ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου, μεταφέρει ουσιασώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στο μισθωτή, χωρίς να μεταβιβάζεται ταυτόχρονα και ο τίτλος ιδιοκτησίας. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι, μέχρι το τέλος της μίσθωσης.

Παρ. 18.5.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ο εκμισθωτής σε μια χρηματοδοτική μίσθωση είναι συνήθως, αλλά όχι απαραίτητα, εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Το κρίσιμο στοιχείο για το χαρακτηρισμό μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι το εάν πληρούνται οι σχετικοί όροι, σύμφωνα με τον ορισμό του παραρτήματος Α του νόμου. Ωστόσο, όταν ο εκμισθωτής είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην πράξη δεν υφίστανται συνήθως ζητήματα ερμηνείας και χαρακτηρισμού της σύμβασης για τον μισθωτή.

Παρ. 18.5.3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στη χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει στον ισολογισμό του το μισθωμένο πάγιο, με ισόποση αναγνώριση υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή. Μεταγενέστερα το πάγιο τυγχάνει του χειρισμού των ιδιόκτητων παγίων. Η υποχρέωση προς τον εκμισθωτή αντιμετωπίζεται ως ένα τοκοχρεωλυτικό δάνειο. Δηλαδή, το καταβαλλόμενο «μίσθωμα» αντιπροσωπεύει κατά ένα μέρος χρεολύσιο (μείωση υποχρέωσης) και κατά το άλλο μέρος τόκο (έξοδο).

Παρ. 18.5.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στις περισσότερες περιπτώσεις των χρηματοδοτικών μισθώσεων και ειδικά σε αυτές που γίνονται μέσω εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, η αξία του αποκτώμενου παγίου είναι η τιμολογιακή του αξία μετρητοίς (που συνήθως είναι η εύλογη αξία) και ισούται με την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή κατά τον χρόνο σύναψης της μίσθωσης. Τυχόν πρόσθετες δαπάνες που απαιτούνται για να φέρουν το μισθωμένο πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας για την χρήση που προορίζεται, προσανξάνουν το κόστος κτήσης βάσει της γενικής αρχής. Ως γενική αρχή πάντως, η αναγνώριση του μισθωμένου στοιχείου από τον μισθωτή γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του στοιχείου και της παρούσας αξίας των

μελλοντικών μισθωμάτων, προεξοφλούμενων με το επιτόκιο της μίσθωσης. Ο υπολογισμός του επιτοκίου δίνεται στο παράδειγμα που ακολουθεί.

Παράδειγμα 1 χρηματοδοτικής μίσθωσης από την πλευρά του Μισθωτή

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 $400.000 + [30.000 * (400.000 / 1.200.000)] = 410.000$ 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. 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		1.000.000

Η εξόφληση του κεφαλαίου, οι τόκοι και το υπόλοιπο της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή διαμορφώνονται με βάση τον πίνακα:

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)		

30.06.200X+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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 επιτόκιο 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 το μισθωτή.

Παρ. 18.5.6 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Σε περίπτωση που κατασκευαστής ή έμπορος μισθώνει περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση, αναγνωρίζει αρχικά κέρδος ή ζημία βάσει της κανονικής τιμής πώλησης του μισθούμενου στοιχείου και χρηματοοικονομικό έσοδο στη διάρκεια της μίσθωσης που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ μελλοντικών μισθωμάτων και τιμής πώλησης του στοιχείου. Για παράδειγμα, έμπορος μηχανημάτων που εμπορεύεται το μηχάνημα Μ με κόστος κτήσης 100 και τιμή χονδρικής πώλησης 130, εκμισθώνει ένα μηχάνημα με τετραετή χρηματοδοτική μίσθωση και ετήσια μισθώματα 42 (συνολικά μισθώματα 168). Κατά την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο έμπορος του μηχανήματος θα αναγνωρίσει απαίτηση από τη χρηματοδοτική μίσθωση 130 και ισόποσο έσοδο από πωλήσεις (άρα κέρδος 30, αφού το κόστος του μηχανήματος είναι 100). Στη συνέχεια θα διαχωρίζει τα εισπραττόμενα μισθώματα σε κεφάλαιο και τόκους, μειώνοντας την απαίτησή του κατά το εισπραττόμενο χρεολύσιο και αναγνωρίζοντας τους τόκους ως έσοδα στα αποτελέσματα.

Παρ. 18.5.7 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Με σκοπό την εξεύρεση ρευστότητας, συχνά μια οντότητα πωλεί περιουσιακά της στοιχεία σε τρίτους, συνήθως εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, και ταυτόχρονα τα μισθώνει από τον αγοραστή με χρηματοδοτική μίσθωση (πώληση με επαναμίσθωση – sale and lease back). Συνήθως, επίσης, σε μια τέτοια συναλλαγή στο τέλος της μίσθωσης, και εφόσον έχουν εξοφληθεί όλα τα μισθώματα, η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβάζεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή. Μια τέτοια συναλλαγή ισοδυναμεί με λήψη δανείου το οποίο είναι εγγυημένο με την μεταβίβαση της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου στον αγοραστή (που ταυτόχρονα γίνεται εκμισθωτής). Δηλαδή, η ουσία της συναλλαγής αυτής είναι η λήψη δανείου και για το λόγο αυτό η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δεν λαμβάνεται υπόψη για λογιστικούς σκοπούς. Συνεπώς το μεταβιβασθέν πάγιο συνεχίζει να αναγνωρίζεται από τον μισθωτή και να τυγχάνει του λογιστικού χειρισμού που είχε πριν την μεταβίβαση, το δε ποσό των χρημάτων που λαμβάνεται από την πώληση λογίζεται ως υποχρέωση (δάνειο). Μεταγενέστερα τα καταβαλλόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο μειώνει την υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα. Αντίστοιχα ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο, αλλά λογίζει το δοθέν ποσό για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ως απαίτηση (τοκοχρεωλυτικό δάνειο) από τον μισθωτή. Μεταγενέστερα, τα εισπραττόμενα μισθώματα διαχωρίζονται σε κεφάλαιο το οποίο

μειώνει την απαίτηση από τον μισθωτή και σε τόκους που αναγνωρίζονται ως έσοδο (τόκοι) στα αποτελέσματα. Εάν η μίσθωση που ακολουθεί την πώληση είναι λειτουργική, παύει η αναγνώριση του στοιχείου και αναγνωρίζεται το σχετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του στοιχείου και τιμής πώλησης.

Παράδειγμα 2 πώλησης παγίου με επαναμίσθωση

Η επιχείρηση Α πώλησε στην επιχείρηση Β την 30.06.200Χ, ένα ακίνητό της (οικόπεδο και κτίριο), λογιστικής αξίας 800.000, έναντι 2.000.000 μετρητοίς. Ταυτόχρονα με την πώληση, μίσθωσε το πωληθέν ακίνητο από την Β με δεκαετή χρηματοδοτική μίσθωση. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίστηκε σε 250.000 ευρώ ετησίως, καταβαλλόμενο στην επέτειο της μίσθωσης. Η ιδιοκτησία του ακινήτου θα περιέλθει και πάλι στην Α με την λήξη της μίσθωσης. Οι άμεσες δαπάνες για την μεταβίβαση του ακινήτου, (φόρος μεταβίβασης, έξοδα νομικών, συμβολαιογράφων κλπ), ανήλθαν σε 60.000 ευρώ, ποσό που αντιμετωπίζεται ως κόστος κτήσης του δανείου. Περαιτέρω, η συναλλαγή αντιμετωπίζεται με βάση την οικονομική της ουσία ως πώληση και επαναμίσθωση με χρηματοδοτική μίσθωση. Δηλαδή, αντιμετωπίζεται ως εγγυημένος δανεισμός. Θεωρώντας ότι οι δαπάνες μεταβίβασης του ακινήτου είναι σημαντικές, το σχετικό ποσό των 60.000 μειώνει το ποσό της υποχρέωσης, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 22 του νόμου, και συνεπώς η αρχική υποχρέωση είναι 1.960.000 ($2.000.000 - 60.000 = 1.960$). Στη συνέχεια, το ποσό των 60.000 αποσβένεται στο χρόνο διάρκειας του δανείου, είτε με την μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο (παρ. 4 του άρθρου 22 του νόμου).

Είναι δυνατό ο εκτοκισμός του δανείου να γίνει επί του καθαρού ποσού της υποχρέωσης, δηλαδή στο ποσό των 1.960.000, αντί του διακριτού εκτοκισμού του ποσού του δανείου 2.000.000 και του μειωτικού ποσού των 60.000 (δαπάνη κτήσης του δανείου). Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τον εκτοκισμό του καθαρού ποσού της υποχρέωσης (1.960.000) με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου, το οποίο, με βάση τα δεδομένα, υπολογίζεται σε 4,8983%.

Πίνακας 1 - Εκτοκισμός του καθαρού ποσού υποχρέωσης

Ποσό αρχικής υποχρέωσης	Ετήσιο μίσθωμα	12μηνου με επιτόκιο 0,048983		Υπόλοιπο Υποχρέωσης
			Χρεολύσιο	
30.06.200X				1.940.000
30.06.200X+1	250.000	95.028	154.972	1.785.028
30.06.200X+2	250.000	87.437	162.563	1.622.464
30.06.200X+3	250.000	79.474	170.526	1.451.938
30.06.200X+4	250.000	71.121	178.879	1.273.059
30.06.200X+5	250.000	62.359	187.641	1.085.418
30.06.200X+6	250.000	53.167	196.833	888.585
30.06.200X+7	250.000	43.526	206.474	682.111
30.06.200X+8	250.000	33.412	216.588	465.523
30.06.200X+9	250.000	22.803	227.197	238.326
30.06.200X+10	250.000	11.674	238.326	0
	2.500.000	560.000	1.940.000	

Στους πίνακες 2 και 3 η αναπόσβεστη δαπάνη μεταβίβασης να γίνει κόστος κτήσης δανείου

Ωστόσο, το ποσό του δανείου (2.000.000) και το κόστος κτήσης του δανείου (60.000) πρέπει να παρακολουθούνται αναλυτικά σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα, στον οποίο ο εκτοκισμός των δύο ποσών γίνεται διακριτά και με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Πίνακας 2: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775		Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
			Χρεολύσιο					
30.06.200X				2.000.000			60.000	1.940.000
30.06.200X+1	250.000	85.550	164.450	1.835.550	9.478	95.028	50.522	1.785.028
30.06.200X+2	250.000	78.516	171.484	1.664.066	8.921	87.437	41.601	1.622.464
30.06.200X+3	250.000	71.180	178.820	1.485.246	8.293	79.474	33.308	1.451.938
30.06.200X+4	250.000	63.531	186.469	1.298.777	7.589	71.121	25.718	1.273.059
30.06.200X+5	250.000	55.555	194.445	1.104.332	6.804	62.359	18.915	1.085.418
30.06.200X+6	250.000	47.238	202.762	901.570	5.930	53.167	12.985	888.585
30.06.200X+7	250.000	38.565	211.435	690.135	4.961	43.526	8.024	682.111
30.06.200X+8	250.000	29.521	220.479	469.655	3.892	33.412	4.132	465.523
30.06.200X+9	250.000	20.090	229.910	239.745	2.713	22.803	1.419	238.326
30.06.200X+10	250.000	10.255	239.745	0	1.419	11.674	0	0
	2.500.000	500.000	2.000.000		60.000	560.000		

Τέλος, στον πίνακα 3 παρακάτω παρουσιάζεται η απόσβεση του ποσού των 60.000 με τη σταθερή μέθοδο.

Πίνακας 3: Διακριτός εκτοκισμός δανείου και δαπάνης - Σταθερή μέθοδος για το κόστος κτήσης

Αρχικό ποσό	Ετήσιο μίσθωμα	Τόκοι 12μηνου με επιτόκιο 0,042775		Υπόλοιπο δανείου	Απόσβεση μειωτικού ποσού 60.000	Σύνολο χρηματ/κού εξόδου	Κόστος κτήσης δανείου 60.000	Σύνολο υποχρ/σης
		Χρεολύσιο						
30.06.200X				2.000.000			60.000	1.940.000
30.06.200X+1	250.000	85.550	164.450	1.835.550	6.000	91.550	54.000	1.781.550
30.06.200X+2	250.000	78.516	171.484	1.664.066	6.000	84.516	48.000	1.616.066
30.06.200X+3	250.000	71.180	178.820	1.485.246	6.000	77.180	42.000	1.443.246
30.06.200X+4	250.000	63.531	186.469	1.298.777	6.000	69.531	36.000	1.262.777
30.06.200X+5	250.000	55.555	194.445	1.104.332	6.000	61.555	30.000	1.074.332
30.06.200X+6	250.000	47.238	202.762	901.570	6.000	53.238	24.000	877.570
30.06.200X+7	250.000	38.565	211.435	690.135	6.000	44.565	18.000	672.135
30.06.200X+8	250.000	29.521	220.479	469.655	6.000	35.521	12.000	457.655
30.06.200X+9	250.000	20.090	229.910	239.745	6.000	26.090	6.000	233.745
30.06.200X+10	250.000	10.255	239.745	0	6.000	16.255	0	0
	2.500.000	500.000	2.000.000		60.000	560.000		

Παρακάτω παρατίθενται οι ημερολογιακές εγγραφές (30.06.200X, 31.12.200X και 30.06.200X+1) από πλευράς μισθωτή, για τους πίνακες 1, 2 και 3. Επισημαίνεται ότι το ποσό των 60.000 είναι μειωτικό στοιχείο του δανείου και παρακολουθείται σε αντίθετο λογαριασμό του δανείου.

Εκτοκισμός καθαρού ποσού υποχρέωσης (πίνακας 1)

30.06.200X	
Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000
Δάνειο	1.940.000
31.12.200X	
Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
30.06.200X+1	
Χρεωτικοί τόκοι	47.514
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514
Δάνειο	154.972
Ταμειακά διαθέσιμα	250.000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 2)**30.06.200X**

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000	
Δάνειο		2.000.000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	47.514	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα		47.514

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	47.514	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	47.514	
Δάνειο	164.450	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)		9.478
Ταμειακά διαθέσιμα		250.000

Απόσβεση εξόδων με τη σταθερή μέθοδο (πίνακας 3)**30.06.200X**

Ταμειακά διαθέσιμα	1.940.000	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)	60.000	
Δάνειο		2.000.000

31.12.200X

Χρεωτικοί τόκοι	45.775	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα		45.775

30.06.200X+1

Χρεωστικοί τόκοι	45.775	
Έξοδα χρήσεως (τόκοι) πληρωτέα	45.775	
Δάνειο	164.450	
Δάνειο - κόστος κτήσης (αντίθετος)		6.000
Ταμειακά διαθέσιμα		250.000

Διευκρινίζεται ότι σε κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις το πάγιο συνεχίζει να αποσβένεται από τον μισθωτή.

Παρ. 18.6.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Τα μισθώματα λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται αναλόγως ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός εάν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική για την κατανομή των μισθωμάτων στις περιόδους της μίσθωσης. Για παράδειγμα, το μίσθωμα δύναται να καθορίζεται ως συνάρτηση της χρήσης ή των παραγόμενων ωφελειών από το πάγιο (π.χ. μίσθωση φωτοτυπικού όταν το μίσθωμα υπολογίζεται με βάση τον αριθμό των φωτοαντιγράφων).

Παράδειγμα λογιστικοποίησης χρηματοδοτικής μίσθωσης με χρήση των κωδικών του Παραρτήματος Γ των ΕΛΠ

Η μισθώτρια οντότητα «Χ» μισθώνει την 1.1.20X1 από την εκμισθώτρια οντότητα «Ψ» με χρηματοδοτική μίσθωση, ένα μηχάνημα τιμολογιακής αξίας €1.000. Η μίσθωση καθορίστηκε σε 3 χρόνια με (ετήσιο) μίσθωμα 400 και καταβολή στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου. Το μηχάνημα έχει ωφέλιμη ζωή 5 χρόνια και στο τέλος της μίσθωσης παραμένει στον μισθωτή, άνευ πρόσθετου ανταλλάγματος.

Ζητείται, η λογιστικοποίηση της μίσθωσης στα βιβλία του μισθωτή και του εκμισθωτή για το πρώτο έτος.

Ανάλυση-Λύση

α) Επειδή το πάγιο περιέρχεται στην κατοχή του μισθωτή στη λήξη της μίσθωσης, η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική.

β) Προσδιορίζεται το πραγματικό επιτόκιο της σύμβασης το οποίο θα πρέπει να εξισώνει της εύλογη αξία του παγίου κατά την υπογραφή της σύμβασης (καθαρό προϊόν), με τις προεξοφλημένες 3 ετήσιες ταμειακές εκροές μισθωμάτων, ως εξής:

$$400/(1+i) + 400/(1+i)^2 + 400/(1+i)^3 = 1.000 \text{ και άρα: } i=9,7\%.$$

γ) Με βάση τα προαναφερθέντα δεδομένα του συμβολαίου χρηματοδοτικής μίσθωσης και την καθιερωμένη πρακτική στη χώρα μας, ο κοινός (για μισθωτή και εκμισθωτή) πίνακας εξυπηρέτησης της χρηματοδοτικής μίσθωσης (κατανομής του χρηματοοικονομικού κόστους για το μισθωτή και εσόδου για τον εκμισθωτή), έχει ως εξής:

Κεφάλαιο Χρηματοδοτικής Μίσθωσης	Ημερομηνία καταβολής μισθώματος	Επιτόκιο	Ετήσιος τόκος	Χρεολύσιο	Ετήσιο μίσθωμα (τοκοχρεολύσιο)	Υπόλοιπο ανεξόφλητου κεφαλαίου
1.000	1.1.20X1					
1.000	31.12.20X1	9,7%	97	303	400	697
697	31.12.20X2	9,7%	68	332	400	365
365	31.12.20X3	9,7%	35	365	400	0
Σύνολα			<u>200</u>	<u>1.000</u>	<u>1.200</u>	

δ) Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του μισθωτή

.....1-1-20X1.....

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.01.00 Μηχάνημα... 1.000

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.08 Μακροχρόνιες υποχρεώσεις leasing 1.000

Απόκτηση μηχανήματος ως σύμβαση leasing No...

.....31-12-20X1.....

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.08 Μακροχρόνιες υποχρεώσεις leasing 303

65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα

65.05 Λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα

65.05.00 Τόκοι μισθώσεων leasing 97

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (400 χ 23%) 92

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 492

Καταβολή μισθώματος έτους 20X1 ως τ/γιο Νο...

.....31-12-20X1.....

66 Αποσβέσεις

66.03 Αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03.00 Αποσβέσεις μηχανήματος... (€1.000:5 έτη) 200

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.02 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανολογικού εξοπλισμού

13.02.00 Σωρευμένες αποσβέσεις μηχανήματος... 200

Λογισμός αποσβέσεων μηχανήματος... έτους 2X01

ε) Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία του εκμισθωτή

.....1-1-20X1.....

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.01.00 Μηχάνημα... 1.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (1.000 χ 23%) 230

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 1.230

Απόκτηση μηχανήματος ως τ/γιο Νο...

.....1-1-20X1.....

33 Λοιπές απαιτήσεις

33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεδεμένες οντότητες

33.03.03 Απαιτήσεις leasing 1.000

13 Μηχανολογικός εξοπλισμός

13.01 Αξία κτήσης μηχανολογικού εξοπλισμού

13.01.00 Μηχάνημα... 1.000

Ως σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης Νο...

.....31-12-20X1.....		
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»	492	
33 Λοιπές απαιτήσεις		
33.03 Άλλες απαιτήσεις από μη συνδεμένες οντότητες		
33.03.03 Απαιτήσεις leasing		303
72 Πιστωτικοί τόκοι και έσοδα		
72.02 Πιστωτικοί τόκοι δανείων και απαιτήσεων		
72.02.00 Έσοδα από τόκους leasing		97
54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη		
54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)		
54.02.02 ΦΠΑ εισροών (400 χ 23%)		92
Έκδοση τ/γιου μας Νο... για ενοίκιο έτους 20X1		

.....31-12-20X1.....		
38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		
38.02 Καταθέσεις όψεως	492	
30 Πελάτες leasing		
30.01 Πελάτες μη συνδεμένες οντότητες		
30.01.02 Πελάτης «Π»		492
Εξόφληση τ/γιου μας Νο... για ενοίκιο έτους 20X1		

Άρθρο 19 του Ν. 4308/ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014-Ε.Λ.Π.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Παρ. 19.1.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Με τον όρο χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που παρατίθεται στο Παράρτημα Α (γλωσσάριο όρων), νοούνται τόσο τα απλά και γνωστά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι (συμμετοχές στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων) και τα ομόλογα (κρατικά και εταιρικά), όσο και τα πιο περίπλοκα, όπως επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα και τα σύνθετα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα ένα ομόλογο με ενσωματωμένο παράγωγο).

Παρ. 19.1.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Σε περιβάλλον κόστους κτήσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στο κόστος που απαιτήθηκε για την απόκτησή τους. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδύναμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον δαπάνες αγοράς.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α απόκτησε κρατικό ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000.000 ευρώ κατά την ημερομηνία της έκδοσής του. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 995.000 ευρώ και αποδίδει τόκους με σταθερό επιτόκιο 3% ετησίως. Η Α επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου ο οποίος και υπόδειξε την αγορά του, ποσού 2.000 ευρώ. Το κόστος κτήσης του ομολόγου θα είναι $995.000 + 2.000 = 997.000$ ευρώ.

Παρ. 19.2.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης (γενικός κανόνας).

Παρ. 19.3.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ειδικά και αποκλειστικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με την σταθερή μέθοδο. Η επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος, αντί της επιμέτρησης στο κόστος, εφαρμόζεται όταν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παρ. 19.3.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική πίστωση. Για παράδειγμα σε μια πώληση αξίας

1.000.000 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) με είσπραξη του τιμήματος σε 1,5 έτη από την ημερομηνία της πώλησης, στο ποσό του 1.000.000 ευρώ (αξία πώλησης και ΦΠΑ), τεκμαίρεται ότι περιλαμβάνονται και τόκοι παρότι αυτό μπορεί να μην ορίζεται ρητά.

Παράδειγμα

Στην αρχή του έτους 20X1 η ΑΛΦΑ αγόρασε πενταετές ομόλογο που εξέδωσε η ΒΗΤΑ, ονομαστικού ποσού 50.000.000, με ονομαστικό επιτόκιο 5%. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στο ποσό των 45.000.000. Οι τόκοι καταβάλλονται στο τέλος κάθε ημερολογιακού έτους και το κεφάλαιο επιστρέφεται την 31/12/20X5.

Ζητείται να προσδιοριστεί η λογιστική αξία του ομολόγου της ΒΗΤΑ στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις της ΑΛΦΑ:

- α) με το αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδο, και
- β) με το αποσβέσιμο κόστος – μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου.

Ανάλυση και απάντηση

α) Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η ΑΛΦΑ από το ομόλογο της ΒΗΤΑ στη διάρκεια αυτού (πενταετία) είναι: $5.000.000 + (5 * 2.500.000) = 17.500.000$.

β) Τα συνολικά έσοδα 17.500.000 πρέπει να κατανεμηθούν στην πενταετία.

γ) Στην πραγματικότητα, η ΑΛΦΑ επένδυσε 45.000.000 στην αρχή του 20X1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πραγματικές χρηματοροές ομολόγου

20X1 (01/01)	20X1 (31/12)	20X2 (31/12)	20X3 (31/12)	20X4 (31/12)	20X5 (31/12)
-50.000.000 <u>+5.000.000</u> -45.000.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	50.000.000 <u>2.500.000</u> <u>52.500.000</u>

δ) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το επιτόκιο που εξισώνει τις πραγματικές χρηματοροές υπολογίζεται στο $r = 7,469655\%$.

ε) Αν το ομόλογο αναγνωριζόταν αρχικά στο ονομαστικό ποσό του (50.000.000), το χρηματοοικονομικό έσοδο του έτους 20X1 θα ήταν 7.500.000 (το άθροισμα του υπό το άρτιο 5.000.000 και του ονομαστικού τόκου 2.500.000), ενώ για τα επόμενα έτη 20X2 έως 20X5, το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο θα ήταν 2.500.000.

στ) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – σταθερή μέθοδος, το ποσό του υπό το άρτιο, 5.000.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα πέντε έτη του ομολόγου ισόποσα για κάθε έτος.

ζ) Με την μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους – πραγματικό επιτόκιο, το ποσό του υπό το άρτιο, 5.000.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα πέντε έτη του ομολόγου με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου, που με βάση τα δεδομένα υπολογίζεται σε: $r = 7,469655\%$.

η) Τα δεδομένα της ανάλυσης για το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο της πενταετίας για την ΑΛΦΑ συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Επίδραση στα αποτελέσματα (έσοδο ή έξοδο αναλόγως)

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Ονομαστικό ποσό	7.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Αποσβέσιμο κόστος – σταθερή μέθοδος	3.500.000 [2,5+(5/5)]	3.500.000	3.500.000	3.500.000	3.500.000
Αποσβέσιμο κόστος – πραγματικό επιτόκιο	3.361.345	3.425.684	3.494.830	3.569.140	3.649.001

θ) Τα δεδομένα της ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ στη διάρκεια της πενταετίας συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Μέθοδος του ονομαστικού ποσού

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000
Τόκοι - έσοδα περιόδου	7.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	55.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - Σταθερή μέθοδος

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000
Τόκοι περιόδου	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	46.000.000	47.000.000	48.000.000	49.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
Υπόλοιπο έναρξης	45.000.000	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999
Τόκοι περιόδου	3.361.345	3.425.684	3.494.830	3.569.140	3.649.001
Καταβολή περιόδου	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-2.500.000	-52.500.000
Υπόλοιπο λήξης	45.861.345	46.787.029	47.781.859	48.850.999	0

Σημειώσεις

α) Το ποσό της γραμμής «Υπόλοιπο λήξης» είναι το ποσό της αξίας του ομολόγου που εμφανίζεται στον ισολογισμό της ΑΛΦΑ.

β) Είναι προφανές ότι η μέθοδος του ονομαστικού ποσού, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθώς αντιβαίνει στην αρχή του δουλευμένου και επηρεάζει με, προδήλως σημαντικά ποσά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παρ. 19.4.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (έντοκο ή μη) υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν οι ενδείξεις που αναφέρονται στο νόμο (παρ. 5 του άρθρου 19 του νόμου).

Παρ. 19.5.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή,

β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή,

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Παρ. 19.6.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου υπολείπεται της λογιστικής του αξίας. Ειδικά για τα μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά στοιχεία (μη κυκλοφορούν ενεργητικό), οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα (βλέπε παρ. 8 του άρθρου 19 του νόμου).

Παρ. 19.7.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η ανακτήσιμη αξία ενός στοιχείου υπολογίζεται ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

α) της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, ή

β) της εύλογης αξίας του στοιχείου, μειωμένης με το απαιτούμενο κόστος διάθεσής του.

Παρ. 19.8.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης. Δηλαδή, μετά την αναστροφή της απομείωσης το χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν δύναται να έχει

λογιστική αξία μεγαλύτερη εκείνης που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, καθόσον η επιμέτρηση γίνεται στο κόστος κτήσης.

Παρ. 19.8.2 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η αξιόπιστη επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σημαντικής αξίας και με εκτιμώμενες χρηματοροές σε σημαντικό βάθος χρόνου, μπορεί να απαιτεί τον προσδιορισμό της απομείωσης με τη χρήση προεξόφλησης, χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία του στοιχείου (η αξία του μετά την απομείωση), ανελίσσεται (εκτοκίζεται) εφεξής με το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση και οι προκύπτοντες τόκοι αναγνωρίζονται ως έσοδα στα αποτελέσματα.

Παρ. 19.8.3 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Στην πράξη, και για λόγους διευκόλυνσης, η απομείωση μπορεί να προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του στοιχείου και των ονομαστικών (απροεξόφλητων) χρηματοροών που αναμένονται από αυτό.

Παράδειγμα

Έστω απαίτηση από πελάτη λογιστικής αξίας την 31/12/20X5 ευρώ 500.000. Λόγω οικονομικών δυσκολιών του πελάτη, συμφωνήθηκε να απομειωθούν οι συμβατικές χρηματοροές, δηλαδή να εισπραχθεί τελικά το ποσό των 400.000 ευρώ σε 1,5 έτη (30/06/20X7).

Λογιστική με προεξόφληση

Η ζημία απομείωσης με προεξόφληση και θεωρώντας ότι το επιτόκιο είναι 8% θα ανέλθει σε $500.000 - [400.000/(1+0,08)^{1,5}] = 143.875$. Στην περίπτωση αυτή, η απομειωμένη αξία των 500.000 – 143.875 = 356.125 ευρώ θα ανατοκίζεται με επιτόκιο 8%, προκειμένου να συναντήσει το ποσό των 400.000 που θα εισπραχθεί την 30/06/20X7. Συνεπώς το 20X6 θα λογισθούν τόκοι έσοδα $356.125 \cdot 8\% = 28.490$ και το 20X7 τόκοι έσοδα $(356.125 + 28.490) \cdot 8\% / 2 = 15.385$ ευρώ.

Λογιστική χωρίς προεξόφληση

Αν δεν χρησιμοποιηθεί προεξόφληση, δεν γίνεται λογισμός τόκων. Στην περίπτωση αυτή, η ζημία απομείωσης του έτους 20X5 ισούνται με τη διαφορά της ονομαστικής αξίας της απαίτησης και του ποσού που συμφωνήθηκε να καταβληθεί τελικά: $500.000 - 400.000 = 100.000$.

Από το παράδειγμα αυτό προκύπτει ότι όταν τα ποσά, ο χρόνος και το επιτόκιο είναι σημαντικά, με την προεξόφληση προσδιορίζεται ακριβέστερη παρουσίαση.

Παρ. 19.8.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η πτώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την

τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου. Για παράδειγμα:

α) Η πτώση της τιμής ενός ομολόγου λόγω ανόδου των επιτοκίων, για το οποίο όμως υπάρχει πρόθεση διακράτησης ως τη λήξη του, δεν συνιστά ζημία απομείωσης, εφόσον εκτιμάται βάσιμα ότι κατά την λήξη του θα εισπραχθεί το σύνολο της ονομαστικής αξίας του.

β) Η πτώση της τιμής μιας μετοχής, που έχει αποκτηθεί ως μακροπρόθεσμη επένδυση, λόγω γενικής πτώσης στο χρηματιστήριο, δεν συνιστά απομείωση εάν η οντότητα που έχει εκδώσει τις μετοχές δεν αντιμετωπίζει οικονομικές δυσκολίες και εκτιμάται ότι η μετοχή θα ανακτήσει την αξία της.

γ) Η σημαντικά μικρότερη εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής (η αξία της βάσει του συνόλου της καθαρής θέσης της οντότητας που την έχει εκδώσει) από την αξία κτήσης της, δεν σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει απομείωση. Ενδεικτικά, η εν λόγω οντότητα μπορεί να κατέχει περιουσιακά στοιχεία που παρακολουθεί στο κόστος κτήσης, τα οποία όμως έχουν σημαντικές υπεραξίες που δεν εμφανίζονται. Επίσης, μπορεί να έχει υψηλά κέρδη τα οποία διανέμονται και μέσω των οποίων ανακτάται το κόστος της επένδυσης.

Παρ. 19.9.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή,

β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Παρ. 19.10.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

Παρ. 19.11.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Σε περιβάλλον κόστους κτήσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως στοιχεία του μη κυκλοφορούντος και του κυκλοφορούντος ενεργητικού, ανάλογα με τις επενδυτικές προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους. Για παράδειγμα, ένα δεκαετές ομόλογο λήξης την 20 Δεκεμβρίου 20X7 το οποίο η επιχείρηση έχει την πρόθεση να διακρατήσει μέχρι τη λήξη του, παρουσιάζεται στον ισολογισμό του έτους 20X5 στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στον ισολογισμό του 20X6 στα κυκλοφορούντα. Εάν όμως κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X5 η επιχείρηση έχει λάβει απόφαση να το πουλήσει εντός του έτους 20X6, το στοιχείο θα εμφανιστεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Παραδείγματα λογιστικοποίησης εντόκων χρηματοοικονομικών στοιχείων με χρήση των κωδικών του Παραρτήματος Γ των Ε.Λ.Π

1. Αρχική αναγνώριση έντοκου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

Η οντότητα «Α» απόκτησε ένα κρατικό ομόλογο πενταετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας 1.000 ευρώ κατά την ημερομηνία της έκδοσής του, ήτοι την 1.7.20Χ0. Το ομόλογο εκδόθηκε υπό το άρτιο στην τιμή των 800 ευρώ και αποδίδει τόκους με σταθερό επιτόκιο 2% ετησίως. Η «Α» επιβαρύνθηκε με την αμοιβή χρηματοοικονομικού συμβούλου ποσού 100 ευρώ ο οποίος και υπόδειξε την αγορά του.

Ζητούνται

α) Να υπολογισθεί το κόστος αρχικής αναγνώρισης του ομολόγου που θα εμφανισθεί στα λογιστικά αρχεία και βιβλία της οντότητας «Α» και,

β) οι ημερολογιακή εγγραφές από την απόκτηση (αγορά) μέχρι τη λήξη του ομολόγου που προκύπτουν με επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.

Ανάλυση-Λύση

α) Το κόστος αρχικής αναγνώρισης που θα εμφανισθεί στα βιβλία της «Α» την 1.7.20Χ0 είναι το άθροισμα της αξίας έκδοσής του €800 πλέον την αμοιβή του χρηματοοικονομικού αναλυτή των €100. Το ποσό που θα οφείλεται σε αυτόν θα είναι η αμοιβή του πλέον ΦΠΑ 23% και μείον την παρακράτηση φόρου εισοδήματος αμοιβών για συμβουλευτικές υπηρεσίες με συντελεστή 20%, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1δ' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε).

β) Η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής:

.....1-7-20Χ0.....

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 900

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.02 ΦΠΑ εισροών (100 χ 23%) 23

54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων (100 χ 20%) 20

53 Λοιπές υποχρεώσεις

53.06 Άλλες υποχρεώσεις προς μη συνδεμένες οντότητες

53.06.01 Χρηματοοικονομικός αναλυτής... (€100+€23-€20) 103

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 800

Απόκτηση ομολόγου

2. Επιμέτρηση έντοκου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του ονομαστικού ποσού, του αποσβέσιμου κόστους με χρήση της μεθόδου του σταθερού κόστους και του αποσβέσιμου κόστους με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου

Η οντότητα «Χ» στις αρχές του 20X1 αγοράζει ένα ομόλογο τριετούς διάρκειας ονομαστικής αξίας €1.000.000 έναντι €950.000 που εκδόθηκε από την οντότητα «Ψ». Το ομόλογο έχει ονομαστικό επιτόκιο 6% και αποδίδει τόκο στο τέλος κάθε έτους. Η «Χ» κατέταξε το ομόλογο στις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις, οπότε το κεφάλαιο επιστρέφεται την 31.12.20X3.

Ζητούνται

α) η κατάρτιση των πινάκων ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της «Χ» στη διάρκεια της τριετίας με επιμέτρηση 1) με τη μέθοδο του ονομαστικού ποσού, 2) στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του σταθερού κόστους και 3) στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου και,

β) οι ημερολογιακές εγγραφές από την απόκτηση (αγορά) μέχρι τη λήξη του ομολόγου που προκύπτουν με επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.

Ανάλυση-Λύση

α) Το ονομαστικό επιτόκιο του ομολόγου 6%, δίνει τόκο ετησίως €60.000 (= €1.000.000 x 6%).

β) Τα συνολικά έσοδα που θα εισπράξει η οντότητα «Χ» από το ομόλογο της «Ψ» στη διάρκεια αυτού (τριετία) είναι: €1.000.000 + (3 x €60.000) = €1.180.000.

γ) Τα συνολικά έσοδα των €1.180.000 πρέπει να κατανεμηθούν στην τριετία, όπου αναζητείται η καταλληλότερη μέθοδος για την κατανομή αυτών των εσόδων από το πρώτο έτος απόκτησης του ομολόγου μέχρι τη λήξη του.

δ) Στην πραγματικότητα, η «Χ» επένδυσε €950.000 στην αρχή του 20X1 και οι σχετικές χρηματοροές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

20X1 (01/01)	20X1 (31/12)	20X2 (31/12)	20X3 (31/12)
-1.000.000 <u>+ 50.000</u> - 950.000	60.000	60.000	1.000.000 <u>60.000</u> <u>1.060.000</u>

ε) Αν το ομόλογο αναγνωριζόταν αρχικά στο ονομαστικό ποσό €1.000.000, το χρηματοοικονομικό έσοδο του έτους 20X1 θα ήταν €110.000 (το άθροισμα του υπό το άρτιο €50.000 και του ονομαστικού τόκου €60.000), ενώ για τα επόμενα έτη 20X2 έως 20X3, το ετήσιο χρηματοοικονομικό έσοδο θα ήταν €60.000.

στ) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (σταθερή μέθοδος), το ποσό του υπό το άρτιο, €50.000, επιμερίζεται ως **κόστος έκδοσης** στα τρία έτη του ομολόγου ισόποσα για κάθε έτος ($€50.000 : 3 \text{ έτη} = €16.666,66$).

ζ) Τα δεδομένα της ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της «Χ» στη διάρκεια της τριετίας, με βάση τις μεθόδους του ονομαστικού ποσού και του αποσβέσιμου κόστους (σταθερή μέθοδος), συνοψίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Μέθοδος του ονομαστικού ποσού

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3
Υπόλοιπο έναρξης	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Τόκοι - έσοδα περιόδου	110.000	60.000	60.000
Καταβολή περιόδου	-60.000	-60.000	-1.060.000
Υπόλοιπο λήξης	1.050.000	1.000.000	0

Αποσβέσιμο κόστος - Σταθερή μέθοδος

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3
Υπόλοιπο έναρξης	950.000	966.667	983.334
Τόκοι περιόδου	60.000	60.000	60.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	16.667	16.667	16.666
Καταβολή περιόδου	-60.000	-60.000	-1.060.000
Υπόλοιπο λήξης	966.667	983.334	0

η) Όταν η επιμέτρηση της επένδυσης στο ομόλογο γίνει στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, θα πρέπει να βρεθεί εκείνο το επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές του ομολόγου (€1.180.000) με την τιμή αγοράς του (€950.000).

θ) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικό επιτόκιο), το ποσό του υπό το άρτιο, €50.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα τρία έτη του ομολόγου με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου, που με βάση τα δεδομένα υπολογίζεται σε: $i = 7,94\%$, ως εξής:

$$950.000 = 60.000/(1+i) + 60.000/(1+i)^2 + 60.000/(1+i)^3$$

Αποσβέσιμο κόστος - Πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3
Υπόλοιπο έναρξης	950.000	965.411	982.045
Τόκοι περιόδου	60.000	60.000	60.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	15.411	16.634	17.955
Καταβολή περιόδου	-60.000	-60.000	-1.060.000
Υπόλοιπο λήξης	965.411	982.045	0

Σημειώσεις

α) Το ποσό της γραμμής «Υπόλοιπο λήξης» είναι το ποσό της αξίας του ομολόγου που εμφανίζεται στον ισολογισμό της «Χ».

β) Είναι προφανές ότι η μέθοδος του ονομαστικού ποσού, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθώς αντιβαίνει στην αρχή του δουλευμένου και επηρεάζει με, προδήλως σημαντικά ποσά, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της οντότητας «Χ»

.....1-1-20X1.....

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 950.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 950.000

Απόκτηση ομολόγου της «Ψ»

.....31-12-20X1.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 60.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 15.411

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 60.000

72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου 15.411

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X1

.....31-12-20X2.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 60.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 16.634

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 60.000

72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου 16.634

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X2

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 1.060.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 17.955

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 950.000

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 50.000

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων	
72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων	60.000
72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου	17.955
Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X3 και εξόφληση ομολογιών και τόκων	

3. Επιμέτρηση και ζημία απομείωσης έντοκου χρηματοοικονομικού στοιχείου

Στα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος δίνονται συμπληρωματικά οι ακόλουθες πληροφορίες:

1. Το ομόλογο που απέκτησε η οντότητα «X» στις αρχές το 20X1 αφορά κρατικό ομόλογο του Ελληνικού Δημοσίου το οποίο την 1.1.20X2 «κουρεύεται» και φτάνει μετά το κούρεμα στο 70% της ονομαστικής του αξίας που θα επιστραφεί στη λήξη του.
2. Η οντότητα «X» επιμετρά το κρατικό ομόλογο που κατέχει στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.
3. Το νέο μετά το «κούρεμα» τοκομερίδιο υπολογίζεται με ονομαστικό επιτόκιο 2%.

Ζητείται

α) Να υπολογισθεί η νέα ονομαστική του αξία, το νέο τοκομερίδιο, η παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο $i = 7,94\%$, η ζημία απομείωσης την 1.1.20X2 του κρατικού ομολόγου και,

β) να εμφανισθούν όλες οι ημερολογιακές εγγραφές από την 1.1.20X1 μέχρι την 31.12.20X3 οπότε εξοφλήθηκε η αξία του ομολόγου του Ελληνικού Δημοσίου.

Ανάλυση-Λύση

α) Όταν η επιμέτρηση της επένδυσης στο κρατικό ομόλογο γίνει στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, θα πρέπει να βρεθεί εκείνο το επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές του ομολόγου (€1.180.000) με την τιμή αγοράς του (€950.000).

β) Με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικό επιτόκιο), το ποσό του υπό το άρτιο, €50.000, επιμερίζεται ως κόστος έκδοσης στα τρία έτη του ομολόγου με τη χρήση του πραγματικού επιτοκίου, που με βάση τα δεδομένα υπολογίζεται σε: $i = 7,94\%$, ως εξής:

$$950.000 = 60.000/(1+i) + 60.000/(1+i)^2 + 60.000/(1+i)^3$$

γ) Με βάση το πραγματικό επιτόκιο καταρτίζεται ο ακόλουθος πίνακας ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της «X» στη διάρκεια της τριετίας με επιμέτρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικού επιτοκίου):

Αποσβέσιμο κόστος - Πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3
Υπόλοιπο έναρξης	950.000	965.411	982.045
Τόκοι περιόδου	60.000	60.000	60.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	15.411	16.634	17.955
Καταβολή περιόδου	-60.000	-60.000	-1.060.000
Υπόλοιπο λήξης	965.411	982.045	0

δ) Από την 1.1.20X1 (ημερομηνία απόκτησης του ομολόγου, μέχρι την 31.12.20X1 τελευταία ημέρα προ του κουρέματος, επαναλαμβάνονται οι εγγραφές του προηγούμενου παραδείγματος.

ε) Την 1.1.20X2 η παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών που συμφωνήθηκαν θα γίνει με το αρχικό ονομαστικό επιτόκιο, ήτοι:

Νέα ονομαστική αξία : €1.000.000 χ 70% = €700.000,

Νέο τοκομερίδιο: €700.000 χ 2% = €14.000 ετησίως,

Η παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών €728.000 (700.000+14.000+14.000) της περιόδου από την 1.1.20X2 έως την 31.12.20X3 με πραγματικό επιτόκιο $i = 7,94\%$ είναι:

$14.000/(1+0,0794) + 714.000/(1+0,0794)^2 = 12.970 + 612.823 = €625.793.$

στ) Ο υπολογισμός της ζημίας απομείωσης έχει ως εξής:

Υπόλοιπο λήξης ομολόγου 31.12.20X1 €965.411

Μείον: Παρούσα αξία των νέων ταμειακών ροών €625.793

Ζημία απομείωσης €339.618

ζ) Ο νέος πίνακας ανάλυσης για την εμφάνιση του ομολόγου στον ισολογισμό της «Χ» στη διάρκεια της διετίας πλέον με επιμέτρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (πραγματικού επιτοκίου) έχει ως εξής:

Αποσβέσιμο κόστος - Πραγματικό επιτόκιο

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3
Υπόλοιπο έναρξης	950.000	965.411	642.427
Απομείωση	0	-339.618	39.618
Τόκοι περιόδου	60.000	14.000	14.000
Απόσβεση υπό το άρτιο	15.411	16.634	17.955
Καταβολή περιόδου	<u>-60.000</u>	<u>-14.000</u>	<u>-714.000</u>
Υπόλοιπο λήξης	965.411	642.427	0

Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της οντότητας «Χ»

.....1-1-20X1.....

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 950.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 950.000

Απόκτηση ομολόγου της «Ψ»

.....31-12-20X1.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 60.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 15.411

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 60.000

72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου 15.411

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X1

.....1-1-20X2.....

61 Ζημίες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών μέσων

61.05.03 Απομείωση διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων 339.618

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.03 Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 339.618

Απομείωση ονομαστικής αξίας ομολόγου του Ελληνικού Δημοσίου λόγω «κουρέματος»

.....31-12-20X2.....

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 14.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 16.634

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων

72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων 14.000

72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου 16.634

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X2

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

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.03 Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία 39.618

76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων

76.10 Κέρδη από αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων 39.618

Αναστροφή απομείωσης ομολόγου του Ελληνικού Δημοσίου λόγω «κουρέματος»

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 714.000

34 Επενδύσεις

34.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις

34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά 17.955

34.01.03 Απομείωση διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία	300.000
34.01.01 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-ονομαστική αξία	950.000
34.01.02 Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις-συμπληρωματικά ποσά	50.000

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.04 Πιστωτικοί τόκοι άλλων επενδύσεων	
72.04.00 Έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων	14.000
72.04.01 Κέρδος από την κατανομή του υπό το άρτιο κόστους έκδοσης του δανείου	17.955

Λογιστικοποίηση χρηματοοικονομικών εσόδων έτους 20X3 και εξόφληση ομολογιών και τόκων

4. Επιμέτρηση και ζημία απομείωσης μη έντοκου χρηματοοικονομικού στοιχείου

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενήργησε την 31.12.20X5 ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής στα λογιστικά αρχεία της οντότητας «Χ» η οποία εφαρμόζει τα Ε.Λ.Π, διαπίστωσε τα εξής:

α) Ο λογαριασμός «πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεμένες οντότητες» εμφάνιζε μεταξύ των άλλων κινήσεων, μια πώληση προς τον πελάτη «Π» αξίας €1.000 (100τεμ. Χ 10€/τεμ.) που καταχωρήθηκε την 2.1.20X5,

β) διαπιστώθηκε ότι το όριο πίστωσης που η οντότητα χορηγούσε στους πελάτες της ήταν ένας μήνας και τούτο προβλεπόταν ρητά σε σχετικό όρο (credit term) του συμφωνητικού συνεργασίας που είχε υπογραφεί μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών,

γ) η τιμή πώλησης ανά μονάδα του συγκεκριμένου εμπορεύματος σε ομαλές συνθήκες δεν ξεπερνούσε τα €8,5/τεμ. Η πολιτική αυτή είχε καθοριστεί από το Διευθυντή Marketing για καθαρά λόγους ανταγωνιστικούς στην αγορά,

δ) ο Διευθυντής εισπράξεων και πιστώσεων (Credit and collection manager), είχε συμφωνήσει με τον πελάτη «Π» (κατά παρέκκλιση της εισπρακτικής πολιτικής της), να εξοφλήσει το τιμολόγιο την 31.12.20X6 και,

ε) ένα λογικό (reasonable) επιτόκιο δανεισμού που χρησιμοποιείται από την οντότητα είναι 10%.

Ζητείται

α) Να υπολογισθεί η σωστή αξία που πρέπει να εμφανίζει ο λογαριασμός «πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεμένες οντότητες» του πελάτη «Π» και,

β) να εμφανισθούν όλες οι ημερολογιακές εγγραφές από την 1.1.20X5 μέχρι την 31.12.20X6 οπότε και εξοφλήθηκε το τιμολόγιο προς τον πελάτη «Π».

Σημείωση: Φορολογικά ζητήματα που μπορεί να ανακύψουν από το λογιστικό χειρισμό της πιο πάνω τιμολόγησης δεν λαμβάνονται υπόψη

Ανάλυση-Λύση

α) Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 4308/2014 και την σχετική ερμηνεία του νόμου, «...ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία που

τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει σε πωλήσεις σημαντικής αξίας με σημαντική πίστωση».

β) Με βάση τα ανωτέρω η αξία πώλησης των €1.000 πρέπει να εμφανιστεί στην παρούσα αξία της, η οποία υπολογίζεται με προεξόφλησή της και τη χρήση ενός επιτοκίου 10% για διάστημα 2 ετών (από 2.1.20X5 έως 31.12.20X6). Η διαφορά μεταξύ του ποσού της είσπραξης από τον πελάτη και της παρούσης αξίας θεωρείται ότι αφορά τόκους πιστωτικούς, οι οποίοι πρέπει να ωφελήσουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που τους αφορούν. Ο υπολογισμός της παρούσας αξίας γίνεται με τη χρήση του τύπου: $PV=1/(1+0.10)^2$ και ο σχετικός πίνακας υπολογισμού των τόκων θα έχει ως εξής:

$$PV=1/(1+0.10)^2=0,826446 \text{ και } €1.000 \times 0,826446=€826$$

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΟΚΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
01.01.20X5		826
31.12.20X5	$826 \times 0,10 = 83$	909
31.12.2006	$909 \times 0,10 = 91$	1.000

Λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της οντότητας «X»

.....1-1-20X5.....

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες-μη συνδεδεμένες οντότητες

30.01.01 Πελάτης «Π» 1.230

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)

54.02.01 ΦΠΑ εκροών

230

70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες

1.000

Ως τιμολόγιό μας Νο...

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

70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών

70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων σε μη συνδεδεμένες οντότητες (€83 + €91) 174

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.01 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων

83

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες-μη συνδεδεμένες οντότητες

30.01.02 Μη δουλευμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών

91

Λογισμός τόκων με βάση την αρχή του δουλευμένου

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

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες-μη συνδεδεμένες οντότητες

30.01.02 Μη δουλεuvμένοι τόκοι μη συνδεδεμένων πελατών 91

72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα

72.01 Πιστωτικοί τόκοι πωλήσεων 91

Λογισμός τόκων με βάση την αρχή του δουλεuvμένου

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

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.02 Καταθέσεις όψεως 1.230

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες-μη συνδεδεμένες οντότητες

30.01.01 Πελάτης «Π» 1.230

Εξόφληση πελάτη «Π»

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

Επιμέτρηση αποθεμάτων

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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

Παρ. 20.2.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 προσανξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων.

Παρ. 20.4 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Παρ. 20.5.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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

Παρ. 20.6.1 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 20X1 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
Απαιτούμενο 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	1.150	1.160

Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31.12.20X1 περιπτώσεως Β

.....31-12-20X1.....

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Η επιβάρυνση 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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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

Παρ. 20.6.5 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης για αποθέματα που έχουν την ίδια φύση ή χρήση γίνεται με την ίδια μέθοδο. 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 ερμηνευτικής εγκυκλίου (Λογιστικό δίκαιο)

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 συνθήκες, τις ευκαιρίες και δυνατότητες στην αγορά, η πώληση μπορεί να γίνει είτε νωρίτερα είτε αργότερα. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι τα φυτά που έχουν φθάσει στην επιθυμητή ηλικία πώλησης συνεχίζουν να απορροφούν κόστος ανάπτυξης-συντήρησης, σε αντίθεση με τα μη βιολογικά αποθέματα, τα οποία όταν καταστούν έτοιμα για τη χρήση που προορίζονται παύουν να επιβαρύνονται με περαιτέρω κόστος.

Π20.4 Τα είδη του φυτικού βασιλείου που μπορεί να καλλιεργεί μια επιχείρηση-φυτώριο, σε γλάστρες ή στο χώμα, από γεωπονικής απόψεως ταξινομούνται σε γενικές, βάσει γενετικών χαρακτηριστικών, κατηγορίες (οικογένειες). Παραδείγματα τέτοιων οικογενειών είναι τα ελαιόδεντρα, τα αμπελοειδή, τα οπωροφόρα, τα φοινικοειδή, τα κωνοφόρα, οι θάμνοι, τα καλλωπιστικά, κ.λπ. Εντός κάθε οικογένειας φυτών υπάρχουν κατά κανόνα περισσότερα είδη, τα οποία μπορεί να διαφοροποιούνται γενετικά, όχι όμως απαραίτητα από οικονομικής-λογιστικής άποψης. Για παράδειγμα, μπορεί να μην υφίστανται σημαντικές διαφοροποιήσεις στις τιμές αγοράς, στις δαπάνες που απορροφούν για καλλιέργεια και συντήρηση ή και στην τιμή πώλησης. Επιπλέον, μπορεί να είναι εξαιρετικά δυσχερής και πολυδάπανος ο ακριβής επιμερισμός των σχετικών δαπανών στα μέλη της οικογένειας, ιδίως εάν υπάρχουν σε εξέλιξη μέλη

διαφορετικής ηλικίας και ημερομηνίας αγοράς, τα οποία όπως αναφέρθηκε μπορεί να αναπτύσσονται με διαφορετικούς ρυθμούς.

Π20.5 Είναι σύνηθες να κατατάσσονται στην ίδια οικογένεια, βάσει εξωτερικών χαρακτηριστικών και ανεξάρτητα από γενετικές ομοιότητες, είδη φυτών όπως θάμνοι, αναρριχώμενα, πόες ή φυτά εδαφοκάλυψης.

Π20.6 Οι τιμές πώλησης των φυτών προσδιορίζονται από μια σειρά παραγόντων, όπως η ηλικία, το ύψος, ο όγκος της ρίζας, η αισθητική εικόνα του φυτού και η προτίμηση του πελάτη. Άλλοι παράγοντες σχετίζονται με την προσφορά και τη ζήτηση, το διαθέσιμο εισόδημα, τη φυτουγεία (υγιές υλικό, απαλλαγμένο από νόσους) την εξάπλωση επιδημιών, κ.λπ. Γενικότερα πάντως, οι τιμές ενός είδους συχνά μπορεί να παρουσιάζουν σημαντική μεταβλητότητα διαχρονικά. Για παράδειγμα, εντός λίγων μηνών, είναι δυνατόν να πωλούνται σε χαμηλότερη τιμή φυτά που στο μεταξύ έχουν μεγαλώσει, λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών ή λόγω μείωσης της εμπορευσιμότητας του φυτού που σχετίζεται με την ηλικία.

Π20.7 Συχνά, όταν η ζήτηση και οι τιμές μειώνονται σημαντικά, ο παραγωγός μπορεί (ανάλογα με το είδος, π.χ. δενδρύλλια ελιάς) να θέτει παρτίδες φυτών σε «αναστολή ανάπτυξης», μέχρι οι συνθήκες της αγοράς να ανακάμψουν. Στην περίοδο της «αναστολής» τα φυτά απορροφούν ελάχιστο κόστος (π.χ. μόνο πότισμα).

Π20.8 Στα πλαίσια της παρακολούθησης των ειδών αυτών στο κόστος κτήσης, τα φυτά μπορούν να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά «οικογένεια» ή βασικές υποκατηγορίες κατά την κρίση της επιχείρησης και την πρακτική του κλάδου, αφού η αναλυτική παρακολούθηση αυτών με διάκριση σε διαφορετικές ηλικίες και μέγεθος (που δυναμικά μεταβάλλονται) δεν είναι πρακτικά εφικτή λόγω των τεχνικών δυσχερειών που προαναφέρθηκαν αλλά και του σημαντικού κόστους.

Π20.9 Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες έμμεσες τεχνικές και δικλίδες αποτελεσματικής παρακολούθησης των αποθεμάτων φυτών σε καλλιέργεια, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες συνθήκες καλλιέργειας σύμφωνα με τις βέλτιστες πρακτικές. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 4308/2014, και ιδιαίτερα τις παραγράφους 8 και 9 αυτού του άρθρου. Επιπλέον διενεργεί φυσική απογραφή και προσδιορίζει τον αριθμό των μονάδων (φυτά) στο τέλος κάθε περιόδου, είτε με πραγματική καταμέτρηση είτε με την χρήση αξιόπιστων έμμεσων τεχνικών και σε συνάρτηση με τα ποσοστά θνησιμότητας. Η φυσική απογραφή διενεργείται τουλάχιστον ανά οικογένεια ή υποκατηγορία, χωρίς να απαιτείται, λόγω των προβλημάτων που έχουν αναφερθεί, λεπτομερής προσδιορισμός άλλων παραμέτρων όπως ο ακριβής γενετικός τύπος, το μέγεθος ή αισθητικά χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν την τιμή του φυτού.

Π20.10 Το κόστος κτήσης των φυτών ανά οικογένεια κατά τα ανωτέρω (ιστορικό κόστος κτήσης), περιλαμβάνει το κόστος αγοράς (κόστος βολβών, μοσχευμάτων ή έτοιμων νέων φυτών) και το κόστος καλλιέργειας-ανάπτυξης (εργατικά, λιπάσματα, φυτοφάρμακα, άρδευση και λοιπές γενικές δαπάνες). Μπορεί επίσης να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων μέχρι την πώληση των φυτών, όταν η περίοδος καλλιέργειας-ανάπτυξης είναι σημαντική.

Π20.11 Η επιβάρυνση του κόστους κτήσης με το γενικό κόστος καλλιέργειας-ανάπτυξης, γίνεται με αξιόπιστες μεθόδους. Μια μέθοδος που συχνά χρησιμοποιείται είναι η κατανομή του γενικού κόστους καλλιέργειας στις κατά περίπτωση κατηγορίες, βάσει των μέσων εκτιμώμενων τιμών πώλησης των φυτών των εν λόγω κατηγοριών. Σημειώνεται ότι η μέθοδος αυτή προϋποθέτει ότι τα διάφορα είδη καλλιεργούμενων φυτών παρουσιάζουν σχετική ομοιομορφία σε ότι αφορά την απορρόφηση κόστους, το πλήθος των μονάδων ή την τιμή πώλησης, ώστε η κατανομή τελικά να επιβαρύνει εκείνα τα φυτά που πραγματικά δημιουργούν κόστος. Εάν για παράδειγμα μια κατηγορία απορροφά σημαντικά περισσότερο ή λιγότερο κόστος, τα ποσά πωλήσεων της κατηγορίας που λαμβάνονται για την κατανομή προσαρμόζονται με κατάλληλους συντελεστές επιβάρυνσης ή ελάφρυνσης, ώστε το υπολογιζόμενο κόστος να είναι αξιόπιστο.

Π20.12 Ανάλογα θέματα με τη φυτική παραγωγή, μπορεί να παρουσιάζονται και στη ζωική παραγωγή. Προφανώς, και στη ζωική παραγωγή η αντιμετώπιση παρομοίων θεμάτων είναι ανάλογη.

Π20.13 Λόγω των ανωτέρω δυσκολιών και ιδιαιτεροτήτων των φυτικών βιολογικών στοιχείων, παρέχεται (εναλλακτικά) η δυνατότητα επιμέτρησης των εν λόγω ειδών στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4308/2014, για λόγους διευκόλυνσης και απλοποίησης των λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν όταν παρακολουθούνται στο κόστος.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ καλλιεργεί και εμπορεύεται φυτά τεσσάρων οικογενειών, κωνοφόρα, ελαιόδεντρα, αρωματικά και φοινικοειδή. Η ποσοτική διακίνηση των εν λόγω φυτών (αρχικό απόθεμα περιόδου, αγορές, απώλειες, πωλήσεις και τελικό απόθεμα) και οι αξίες του αρχικού αποθέματος και των αγορών παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα. Στον ίδιο πίνακα παρουσιάζεται η μέση τιμή πώλησης ανά κατηγορία φυτών και η εκτιμώμενη αξία πώλησης των διαθέσιμων για πώληση τεμαχίων (πωληθέντων και σε καλλιέργεια).

Είδος	Αρχικό απόθεμα			Αγορές περιόδου			Κίνηση τεμαχίων					Μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο	Εκτιμώμενη αξία πώλησης διαθέσιμων
	Τεμάχια	Αξία ανά τεμάχιο	Συνολική αξία	Τεμάχια	Τιμή	Συνολική αξία	Σύνολο αρχικού και αγορών	Απώλειες	Σύνολο διαθέσιμων τεμαχίων	Πωληθέντα τεμάχια	Τελικό απόθεμα		
Κωνοφόρα	500	2,50	1.250	200	1,00	200	700	70	630	100	530	3,00	1.890,00
Ελαιόδεντρα	10.000	2,35	23.500	5.000	0,50	2.500	15.000	2.250	12.750	7.500	5.250	3,10	39.525,00
Αρωματικά	2.000	1,00	2.000	200	0,35	70	2.200	440	1.760	1.000	760	1,50	2.640,00
Φοινικοειδή	50	15,00	750	0		0	50	0	50	2	48	40,00	2.000,00
	12.550		27.500	5.400		2.770	17.950	2.760	15.190	8.602	6.588		46.055,00

Περαιτέρω, τα ποσά των ειδικών δαπανών καλλιέργειας της περιόδου ανά είδος φυτών παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα:

Είδος	Ειδικές δαπάνες καλλιέργειας
Κωνοφόρα	350,00
Ελαιόδεντρα	13.450,00
Αρωματικά	590,00
Φοινικοειδή	50,00
Σύνολο	14.440,00

Επιπλέον, στη διάρκεια της περιόδου η επιχείρηση είχε σύνολο γενικών (έμμεσων) δαπανών καλλιέργειας ποσού €19.500.

Ζητείται

Με βάση τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση κατά πάγια τακτική επιρρίπτει τις γενικές (έμμεσες) δαπάνες ανάλογα με την εκτιμώμενη τιμή πώλησης των καλλιεργούμενων φυτών, ζητείται:

α) Να προσδιοριστεί το μέσο κόστος κτήσης (καλλιέργειας) των διαθέσιμων για πώληση αποθεμάτων, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

β) Να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής (καλλιέργειας-ανάπτυξης) των φυτών, πωληθέντων και αποθεμάτων τέλους, ανά κατηγορία φυτών για την περίοδο.

Λύση-Ανάλυση

α) Το κόστος των φυτών που νεκρώνονται (απώλειες) επιβαρύνει το κόστος των λοιπών καλλιεργούμενων τεμαχίων.

β) Το κόστος καλλιέργειας της περιόδου γενικές (έμμεσες) δαπάνες κατανέμεται στο σύνολο των καλλιεργούμενων τεμαχίων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη, λόγω των εγγενών δυσχερειών και του συνεπακόλουθου κόστους, ενδεχόμενες διαφορές ηλικίας κάθε είδους ή ο χρόνος αγοράς παρτίδων.

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

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

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 δυννητικής 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.
- 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' του 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'

.....31-12-20Χ0 (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΄		180
Απομείωση εμπορεύματος είδος Α΄		
.....31-12-20Χ0 (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).		
.....31-12-20Χ0 (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		