

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ: ΔΟΚΙΑΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΛΙΤΙΝΑΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....7

Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ.....8

Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ.....8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....10

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....11

ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....12

ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.....12

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕ ΜΕΙΟΥΜΕΝΟ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ14

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕ ΣΤΑΘΕΡΟ
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΠΑΝΩ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ.....15

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....16

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....18

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ.....19

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ.....20

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΑΧΥΝΟΜΕΝΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....20

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ.....20

ΜΙΚΤΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.....22

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΙΑ ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ.....	22
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	23
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	24
ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗ.....	24
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	25
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ ΤΡΟΠΟ.....	26
ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....	28
ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ , ΚΑΙ ΑΜΕΣΩΝ ΣΕ ΕΜΜΕΣΟΥΣ.....	30
ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	30
ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	32
ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	34
ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	35
ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ, ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	38
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	40
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	41
ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	43
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	45
ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ..	45

ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΝΟΣ ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΞΙΜΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ.....	46
ΕΠΑΝΑΚΤΗΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΟΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ Ο ΟΠΟΙΟΣ ΕΙΧΕ ΔΙΑΓΡΑΦΕΙ.....	46
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	47
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	48

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ.....	51
------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	53
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.....	55
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.....	57
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	61
Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΜΙΑΣ ΑΚΡΙΒΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ.....	62
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	63
ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	65
ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ.....	67
ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	68

ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΟΥ-ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟΥ, ΠΡΩΤΟΥ-ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟΥ (First in – First out)(FIFO).....	69
ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΟΥ-ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟΥ, ΠΡΩΤΟΥ ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟΥ (LIFO).....	71
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	72
ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΙΝΑΙ ΚΑΛΥΤΕΡΗ;.....	74
Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	75
ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ.....	76
ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ.....	77
ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	78
ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Η ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ.....	79
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	81

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κυριότητά της η επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση μεγαλύτερη από ένα έτος, διακρίνονται σε αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως γήπεδα, οικόπεδα, κλπ και αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη, όπως π.χ. κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα κλπ.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση π.χ. ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής για 6 χρόνια, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο που αναμένεται να επιτύχει η επιχείρηση από το πάγιο αυτό στοιχείο, π.χ. ένα μηχάνημα δυνατότητας συνολικής παραγωγής 100.000 μονάδων.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση με σκοπό διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος. Η αξία στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται αποσβεστέα αξία.

Η αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων (ενσώματων ή άυλων) μειώνεται συνέχεια. Η μείωση αυτή λέγεται απόσβεση.

Ο σκοπός των αποσβέσεων είναι:

- Ο κατά δυνατόν ορθός και ακριβής καθορισμός του αποτελέσματος.
- Ο κατά το δυνατόν ορθός και ακριβής προσδιορισμός του κόστους εμπορευμάτων.
- Η κατά το δυνατόν ακριβής και ορθή απεικόνιση της περιουσίας των επιχειρήσεων.

Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

Η απόσβεση από την άποψη της οικονομικής των επιχειρήσεων θεωρείται σαν το ιδανικό τμήμα της αξίας των πάγιων ενεργητικών στοιχείων το οποίο κατά την παραγωγική διαδικασία ενσωματώνεται στο κόστος των προϊόντων και μετασχηματίζεται σε κυκλοφοριακό ενεργητικό. Η λογιστική έννοια της απόσβεσης διευρύνει την οικονομική έννοιά της. Από λογιστική άποψη η απόσβεση ορίζεται ως η με λογιστική διατύπωση:

- Της μείωσης της αξίας ενός πάγιου στοιχείου η οποία εμφανίζεται είτε αφαιρετικά στο Ενεργητικό ή με αντίθετο λογαριασμό στο Παθητικό του ισολογισμού, η οποία μείωση της αξίας οφείλεται σε διάφορα αίτια και
- Της χρονικής κατανομής έκτακτων δαπανών που έχουν ενταχθεί στο ενεργητικό (κεφαλαιοποιημένα έξοδα).

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και καταλογίζεται με λογιστική εγγραφή σε κάθε χρήση. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει την μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης, της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής ή τεχνολογικής του απαξίωσης.

Η ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Τα λογιστικά αρχεία δεν έχουν σκοπό να απεικονίζουν τις συνεχώς κυμαινόμενες αγοραίες αξίες των παγίων. Περιστασιακά, η αγοραία αξία ενός κτιρίου μπορεί να αυξηθεί σημαντικά σε μια περίοδο ετών εξαιτίας μιας αλλαγής στο επίπεδο τιμών, ή για άλλους λόγους. Η απόσβεση συνεχίζεται, ωστόσο, ανεξάρτητα

από την αύξηση της αγοραίας αξίας. Ο λογιστής αναγνωρίζει ότι το κτίριο θα αποδώσει ωφέλιμες υπηρεσίες μόνο για ένα περιορισμένο αριθμό ετών, και γι' αυτό το συνολικό του κόστος πρέπει να κατανεμηθεί ως έξοδο σ' αυτά τα χρόνια, ανεξάρτητα από τις διακυμάνσεις της αγοραίας αξίας του. Η λογιστική αξία ή μεταφερόμενη αξία ενός παγίου είναι ίση με το κόστος του μείον τη σχετική σωρευτική απόσβεση. Τα πάγια εμφανίζονται στον ισολογισμό στις λογιστικές τους αξίες, αντιπροσωπεύοντας το μέρος του κόστους τους που θα κατανεμηθεί στα έξοδα των μελλοντικών περιόδων. Τα αποσβεσμένα πάγια αντιπροσωπεύουν την αναλογία του κόστους των στοιχείων του ενεργητικού που έχει ήδη αναγνωρισθεί ως έξοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σύμφωνα με το Ν. 190/1920 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ενσώματα και ασώματα καθώς και τα έξοδα εγκατάστασης υπόκεινται σε απόσβεση.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι το ενσώματο ή ασώματο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από 1 έτος. Αποσβέσιμα επίσης θεωρούνται και τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα.

Η αξία στην οποία υπολογίζεται η απόσβεση λέγεται αποσβεστέα αξία.

Απόσβεση πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας που είχε επενδύσει η επιχείρηση στο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο εξαφανίζεται σταδιακά.

Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας το αποτέλεσμα της χρήσεως, αν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στην πρώτη περίπτωση, η απόσβεση είναι δαπάνη που ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών και με την πώλησή τους γίνεται έσοδο.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σε απόσβεση υπόκεινται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, ενσώματα και ασώματα (εξαιρούνται τα οικοδομήσιμα γήπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις). Με την πάροδο του χρόνου τα πάγια εξαντλούνται βαθμιαία μη μπορώντας να αποδώσουν ικανοποιητικά, μειώνοντας έτσι την αξία τους. Οι παράγοντες που προκαλούν τη μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων είναι πολλοί.

- Λειτουργική φθορά: Προέρχεται από τη λειτουργική χρήση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων ως μέσο δράσης της οικονομικής μονάδας (για παράδειγμα παραγωγή προϊόντων). Το μέγεθος της φθοράς εξαρτάται από την ένταση της λειτουργίας και από τη συντήρηση του συγκεκριμένου στοιχείου.
- Χρονική φθορά: Προκύπτει από την απλή πάροδο του χρόνου και μόνο. Η φθορά αυτή ποικίλει από στοιχείο σε στοιχείο.
- Τεχνολογική απαξίωση: Προκύπτει λόγω της τεχνολογικής προόδου.
- Απαξίωση που προκύπτει από τις μετακινήσεις των αναγκών της οικονομικής αγοράς (αλλαγή μόδας).
- Απαξίωση που προκύπτει από το χρονικό περιορισμό χρήσης λόγω νομικής δέσμευσης. Η περίπτωση αυτή αφορά τα άυλα πάγια στοιχεία π.χ. δίπλωμα ευρεσιτεχνίας κλπ.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ο χρόνος ωφέλιμης ζωής με βάση τον οποίο καθορίζεται ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσης είναι συμβατικός και όχι πραγματικός και προκύπτει από την περίπτωση ομαλή λειτουργία, συντήρηση, επισκευή και γενικά φροντίδα, ενώ στην πράξη υπάρχει και ιδιαίτερη επιμέλεια και αμέλεια. Ακόμα και η χρήση η λειτουργία του παγίου στοιχείου μπορεί να είναι διαφορετική κάθε χρόνο και εξαρτάται από την παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, τον προγραμματισμό της και πολλούς άλλους παράγοντες.

Για να περιοριστεί λοιπόν το σφάλμα του χρονικού περιορισμού των αποσβέσεων στις διαχειριστικές χρήσεις, έχουν επινοηθεί διάφορες μέθοδοι αποσβέσεων οι οποίες είναι:

1. ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Η απλούστερη και ευρύτερα χρησιμοποιούμενη μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης είναι η σταθερή μέθοδος. Με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, η απόσβεση της κάθε χρήσης υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή πάνω στην αποσβεστέα αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Το γινόμενο δηλαδή αποσβεστέα αξία επί το συντελεστή αποσβέσεως, δίνει το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως, που είναι ίδιο για όλες τις χρήσεις.

Παρακάτω θα δούμε ένα παράδειγμα αφού πρώτα εξηγήσουμε τον όρο της υπολειμματικής αξίας. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η αξία ενός μηχανήματος είναι 5000 ευρώ και η υπολειμματική του αξία είναι 300 ευρώ. Ο συντελεστής αποσβέσεως είναι 10% (ή η διάρκεια ζωής του είναι 10 έτη).

Έχουμε: Αποσβεστέα αξία = $5000 - 300 = 4700$ ευρώ και η ετήσια απόσβεση είναι $4700 \times 10\% = 470$ ευρώ που είναι το ποσό της απόσβεσης κάθε χρόνο.

Συνήθως στις επιχειρήσεις όταν αποκτάται ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο συντάσσεται πίνακας αποσβέσεων του. Ο πίνακας αυτός διορθώνεται σε περιπτώσεις επεκτάσεων και βελτιώσεων ή προσθηκών ή μεταβολή του συντελεστή αποσβέσεως ή άλλη νόμιμη αιτία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η τιμή κτίσης των επίπλων είναι 8000 ευρώ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως τους είναι 20% (ή η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΕΡΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	8000	20%	1600	1600	6400
2	8000	20%	1600	3200	4800
3	8000	20%	1600	4800	3200
4	8000	20%	1600	6400	1600
5	8000	20%	1599	7999	1

2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕ ΜΕΙΟΥΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που έχουν:

- Μεγαλύτερες φθορές τα πρώτα χρόνια από ότι στα τελευταία
- Αυξανόμενες δαπάνες συντήρησης και επισκευών. Οπότε συνδυάζοντας τις αυξανόμενες αυτές δαπάνες με τις φθίνουσες αποσβέσεις, εξισορροπούν τη συνολική επιβάρυνση του κόστους
- Υψηλή αποδοτικότητα στα πρώτα έτη και φθίνουσα στα μετέπειτα.

Η μέθοδος αυτή υιοθετείται από τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις ζωικού κεφαλαίου.

Με τη μέθοδο της φθίνουσας αποσβέσεως, αθροίζονται τα έτη της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου και μερίζεται η αποσβεστέα αξία, ανάλογα με τα έτη αυτά, αρχίζοντας από το μεγαλύτερο κλάσμα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η αξία μηχανήματος της επιχείρησης ανέρχεται σε 40.000 ευρώ και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι 5 έτη. Αθροίζουμε τα έτη, $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Ο συντελεστής απόσβεσης:

Για το πρώτο έτος θα είναι $5/15$

Για το δεύτερο έτος θα είναι $4/15$

Για το τρίτο έτος θα είναι $3/15$

Για το τέταρτο έτος $2/15$

Για το πέμπτο έτος $1/15$

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΟΣ
ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ Β ΜΕΘΟΔΟΥ**

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	40000	5/15	13333	13333	26667
2	40000	4/15	10666	23999	16001
3	40000	3/15	8000	31999	8001
4	40000	2/15	5333	37332	2668
5	40000	1/15	2667	39999	1

**3. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕ
ΣΤΑΘΕΡΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΠΑΝΩ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ**

Με τη μέθοδο αυτή το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής αποσβέσεως είναι σταθερός, αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα κάθε φορά αξία.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η τιμή κτίσεως των επίπλων είναι 4000 ευρώ και ο ετήσιος συντελεστής αποσβέσεως τους 20%

ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΘΙΝΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΕΠΙΠΛΩΝ

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	4000,00	20%	800,00	800,00	3200,00
2	3200,00	20%	640,00	1440,00	2560,00
3	2560,00	20%	512,00	1952,00	2048,00
4	2048,00	20%	409,60	2361,60	1638,40
5	1638,40 κλπ	20%	327,68	2689,28	1310,72

Εκ πρώτης όψεως η σταθερή μέθοδος φαίνεται να πλεονεκτεί της φθίνουσας απόσβεσης διότι παρουσιάζει 2 μεγάλα πλεονεκτήματα: είναι απλή και επιβαρύνει κάθε χρήση με το ίδιο σταθερό ποσό. Από καθαρά όμως οικονομική και λειτουργική άποψη ένα πάγιο με την πάροδο του χρόνου έχει:

A. Αυξημένο κόστος συντήρησης

B. Μειωμένη απόδοση (λόγω φυσιολογικής φθοράς)

Συνεπώς δεν είναι οικονομικά λογικό να επιβαρύνουμε τα αποτελέσματα με το ίδιο ποσό απόσβεσης διαχρονικά όταν τα επιπλέον κόστη του παγίου αυξάνονται. Με βάση τα παραπάνω η μέθοδος της φθίνουσας απόδοσης που θα αναλύσουμε παρακάτω πλεονεκτεί, παρά τη μεγαλύτερη πολυπλοκότητά της, διότι επιβαρύνει περισσότερο τις αρχικές χρήσεις που το πάγιο έχει χαμηλότερο κόστος λειτουργίας και ελαφρύνει τις μεταγενέστερες όπου το πάγιο έχει αυξημένα κόστη λειτουργίας.

4. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΥΞΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Η μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης, υιοθετείται από επιχειρήσεις που:

- Αντιμετωπίζουν κινδύνους απρόοπτης οικονομικής απαξίωσης για τα πράγματα που διαθέτουν λόγω εμφάνισης νέων προϊόντων (όπως επιχειρήσεις που παράγουν είδη μόδας)
- Προβλέπουν μελλοντική αύξηση της αποδοτικότητάς τους, οπότε υιοθετούν στα πρώτα χρόνια μικρούς συντελεστές και στα επόμενα μεγαλύτερους (όπως επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας: ΔΕΗ-ΟΤΕ-ΟΣΕ, που τα έσοδά τους αυξάνουν χρονικά, λόγω επέκτασης της δραστηριότητάς τους). Η συσχέτιση αυτή της απόσβεσης με την αποδοτικότητα «δεν δικαιολογείται κοστολογικά αλλά δικαιώνεται μόνο από άσκηση πολιτικής μερισμάτων».

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο συντελεστής απόσβεσης κάθε έτος αυξάνεται με τη δικαιολογία ότι στην απόσβεση περιλαμβάνεται και ο τόκος που μπορούσε να αποδώσει το ποσό που δεσμεύτηκε στο αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Υποθέτουμε ότι η αξία των μηχανημάτων είναι 40.000 ευρώ και η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι 5 έτη.

Αθροίζουμε τα έτη $1+2+3+4+5=15$

Έτη	Αποσβεστέα Αξία	Συντελεστής Αποσβέσεως	Ετήσια Απόσβεση	Σύνολο Αποσβέσεων	Υπόλοιπο
1	40.000	1/15	2.667	2.667	37.333
2	40.000	2/15	5.333	8.000	32.000
3	40.000	3/15	8.000	16.000	24.000
4	40.000	4/15	10.666	26.666	13.444
5	40.000	5/15	13.333	39.999	1

Απόσβεση Χρήσης : Αποσβεστέα αξία X Συντελεστή Απόσβεσης

Συνολικά αποσβεσμένη αξία από το δεύτερο έτος = ετήσια απόσβεση έτους 1 + ετήσια απόσβεση έτους 2 κλπ

Αναπόσβεστη Αξία = Αποσβεστέα αξία - Σύνολο Αποσβέσεων

5. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η λειτουργική μέθοδος ή αλλιώς μέθοδος των μονάδων παραγωγής ή των ωρών εργασίας, μπορεί να εφαρμοστεί ιδιαίτερα στα μηχανήματα, αυτοκίνητα και λοιπά πάγια στοιχεία, που έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή.

Αν λάβουμε ως βάση υπολογισμού τις προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας π.χ. μηχανήματος, μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του:

Η απόσβεση της κάθε χρήσης, βρίσκεται από τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση χρήσεως} = \frac{\text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Ώρες λειτουργίας της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές ώρες λειτουργίας}}$$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω μηχανήμα, με προϋπολογισμένες ώρες λειτουργίας 10.000, αποσβεστέας αξίας 50.000 ευρώ, λειτούργησε κατά το 2009 1.500 ώρες.

Η απόσβεση θα υπολογιστεί ως εξής :

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ} = (50.000 \times 1.500) / 10.000 = 7.500$$

Αν λάβουμε ως βάση υπολογισμού τις προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής του μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του:

Η απόσβεση της κάθε χρήσης, βρίσκεται από τη σχέση:

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = \frac{\text{Αποσβεστέα αξία} \times \text{Μονάδες παραγωγής της χρήσεως}}{\text{Προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής}}$$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η τιμή κτήσης ενός μηχανήματος συσκευασίας προϊόντων είναι 70.000 ευρώ και η υπολειμματική του αξία ορίστηκε σε 10.000 ευρώ. Οι προϋπολογισμένες συνολικές μονάδες παραγωγής που αναμένεται να συσκευαστούν ανέρχονται στις 50.000 μονάδες. Το έτος 2009 συσκευάστηκαν μόνο 10.000 μονάδες. Η απόσβεση του μηχανήματος το έτος 2009 θα είναι :

$$\text{ΑΠΟΣΒΕΣΗ 2006} = (60.000 \times 10.000) / 50.000 = 12.000$$

6. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΟΥΣΑΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Με τη μέθοδο της παλινδρομούσας απόσβεσης, η απόσβεση υπολογίζεται πότε με μειωμένους και πότε με αυξημένους συντελεστές απόσβεσης. Η μέθοδος αυτή αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής απόσβεσης.

7. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Γίνονται αποτιμήσεις της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά λογίζεται ως απόσβεση. Στην πράξη όμως υπάρχει και η πιθανότητα της ανατίμησης από την οποία αντί για απόσβεση, θα υπάρχει ωφέλεια.

8. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΑΧΥΝΟΜΕΝΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Ο όρος επιταχυνόμενη απόσβεση σημαίνει αναγνώριση σχετικά μεγάλων ποσών απόσβεσης κατά τα πρώτα χρόνια εκμετάλλευσης και μειωμένων ποσών στα μεταγενέστερα χρόνια. Αρκετά είδη παραγωγικών μέσων και εξοπλισμού είναι πιο αποδοτικά όταν είναι καινούρια και, συνεπώς, παρέχουν περισσότερες και καλύτερες υπηρεσίες κατά τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής τους. Αν υποθέσουμε ότι τα οφέλη που προέρχονται από την απόκτηση ενός παραγωγικού στοιχείου είναι μεγαλύτερα στα πρώτα χρόνια, όταν το στοιχείο είναι σχετικά καινούριο, τότε το κόστος του στοιχείου που θα κατανεμηθεί ως απόσβεση θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο στα πρώτα χρόνια. Αυτή η πρακτική είναι συνεπής με τη βασική λογιστική αρχή του συσχετισμού του κόστους με τα σχετικά έσοδα. Μέθοδοι επιταχυνόμενης απόσβεσης χρησιμοποιούνται ευρέως στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος, γιατί μειώνουν την κλίμακα του φόρου του τρέχοντος έτους, αναγνωρίζοντας ένα σχετικά μεγάλο ποσό αποσβέσεων.

9. ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ

Η μέθοδος επιταχυνόμενης απόσβεσης, που κατανέμει τη μεγαλύτερη αναλογία του κόστους ενός στοιχείου του ενεργητικού κατά τα πρώτα χρόνια της ωφέλιμης ζωής του, ονομάζεται μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου με διπλό συντελεστή απόσβεσης. Αυτή η μέθοδος συνίσταται στο διπλασιασμό του συντελεστή της γραμμικής απόσβεσης και στην εφαρμογή αυτού

του διπλάσιου συντελεστή στο μη αποσβεσθέν κόστος(λογιστική αξία) του στοιχείου.

Για να γίνει κατανοητό, θεωρήστε το παράδειγμά μας για το φορτηγό παραδόσεων αξίας 24.000. Η υπολογισθείσα ωφέλιμη ζωή του φορτηγού είναι τέσσερα χρόνια. Επομένως, ο συντελεστής απόσβεσης με τη γραμμική μέθοδο θα είναι 25%. Για να αποσβέσουμε το φορτηγό με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου με διπλό συντελεστή, διπλασιάζουμε το γραμμικό συντελεστή του 25% και εφαρμόζουμε το διπλάσιο συντελεστή, του 50%, στη λογιστική αξία. Το έξοδο απόσβεσης κατά τον πρώτο χρόνο θα ανέρχεται σε 10.000. Στο δεύτερο χρόνο το έξοδο απόσβεσης θα πέσει σε 5.000 (υπολογίζεται στο 50% της υπόλοιπης λογιστικής αξίας των 10.000). Στον τρίτο χρόνο η απόσβεση θα είναι 2.500, και κατά τον τέταρτο χρόνο μόνο 1250. Ο ακόλουθος πίνακας δείχνει τον υπολογισμό των αποσβέσεων κάθε χρονιάς με τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου με διπλό συντελεστή.

ΕΤΟΣ	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟ ΠΑΓΙΟ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	50% X 20.000	10.000	10.000	20.000
2	50% X 10.000	5.000	15.000	10.000
3	50% X 5.000	2.500	17.500	5.000
4	50% X 2.500	1.250	18.750	2.500 1.250

Σημειώστε ότι η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του φορτηγού παραδόσεων δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό. Αυτό γίνεται γιατί η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου χρησιμοποιεί μια αυτόματη υπολειμματική αξία. Με τη πάροδο του χρόνου, οι αποσβέσεις κάθε χρόνου είναι ισοδύναμες μόνο με ένα μέρος του αναπόσβεστου κόστους του στοιχείου του ενεργητικού, ενώ το στοιχείο ποτέ δεν διαγράφεται ολοκληρωτικά. Ωστόσο, αν το στοιχείο έχει σημαντική υπολειμματική αξία, η απόσβεση θα πρέπει να σταματήσει σ' εκείνο το σημείο. Επειδή το φορτηγό παραδόσεων έχει μια υπολογιζόμενη υπολειμματική αξία 2.000, οι αποσβέσεις για τον τέταρτο χρόνο θα πρέπει να περιοριστούν στα 500 μάλλον παρά στα υπολογισθέντα στον πίνακα 1250. Περιορίζοντας τις αποσβέσεις του τελευταίου χρόνου με αυτό τον τρόπο, η λογιστική αξία του φορτηγού στο τέλος του τέταρτου

έτους θα είναι ισοδύναμη με την εκτιμώμενη υπολειμματική αξία των 2000.

Αν το στοιχείο του ενεργητικού, στο πιο πάνω παράδειγμα, είχε αποκτηθεί την 1^η Οκτωβρίου και όχι την 1^η Ιανουαρίου, θα καταχωρείτο απόσβεση μόνο για τρεις μήνες, κατά τον πρώτο χρόνο. Ο υπολογισμός θα ήταν $50\% \times 20.000 \times 3/12$, ή 2.500. Για το επόμενο ημερολογιακό έτος, ο υπολογισμός θα είναι $50\% \times (20.000 - 2.500)$ ή 8.750.

10. ΜΙΚΤΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Στη μέθοδο αυτή συνυπολογίζονται μαζί με την απόσβεση και η δαπάνη για τη συντήρηση του αγαθού. Στη μικτή μέθοδο εφαρμόζεται η σταθερή ετήσια απόσβεση στο πρώτο ήμισυ της ζωής του αγαθού και στη συνέχεια εφαρμόζεται η φθίνουσα απόσβεση με σταθερό ποσοστό μειώσεως του υπολοίπου σε κάθε χρόνο.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΙΑ ΚΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ

Όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού αποκτηθεί στο μέσο της λογιστικής περιόδου, δεν είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε αποσβέσεις από την επόμενη ημέρα ή εβδομάδα. Στην πραγματικότητα ένας τέτοιος υπολογισμός θα δώσει, λανθασμένα, εντύπωση μεγάλης ακρίβειας.

Επειδή η απόσβεση βασίζεται σε μια εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή αρκετών ετών, η απόσβεση που εφαρμόζεται κάθε χρόνο είναι, στην καλύτερη περίπτωση, μόνο μια προσέγγιση.

Μια ευρέως χρησιμοποιούμενη μέθοδος υπολογισμού αποσβέσεων για το τμήμα του έτους είναι να γίνεται ο υπολογισμός στον πιο κοντινό ακέραιο μήνα. Έτσι, αν ένα στοιχείο αποκτήθηκε την 12^η Ιουλίου η απόσβεση υπολογίζεται για έξι μήνες, ξεκινώντας από την 1^η Ιουλίου. Αν ένα στοιχείο του ενεργητικού αποκτήθηκε την 16^η Ιουλίου, η απόσβεση καταχωρείται μόνο για πέντε μήνες του τρέχοντος ημερολογιακού έτους.

Μια άλλη αποδεκτή μέθοδος, ονομάζεται εξαμηνιαία συνθήκη, απαιτεί καταχώρηση απόσβεσης έξι μηνών επί όλων των αποκτηθέντων στοιχείων κατά τη διάρκεια του χρόνου. Αυτή η μέθοδος βασίζεται στην υπόθεση ότι οι πραγματικές ημερομηνίες αγοράς κατανέμονται κανονικά γύρω από το μέσο του έτους. Η εξαμηνιαία συνθήκη χρησιμοποιείται ευρέως για στοιχεία όπως ο εξοπλισμός γραφείου, τα αυτοκίνητα και ο μηχανολογικός εξοπλισμός. Για τα κτίρια, ωστόσο, οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος απαιτούν να υπολογίζεται η απόσβεση για τον πραγματικό αριθμό μηνών που αποκτήθηκαν.

Η εξαμηνιαία συνθήκη μας επιτρέπει να χειριζόμαστε όμοια στοιχεία, που αποκτήθηκαν σε διάφορες ημερομηνίες κατά τη διάρκεια του έτους, ως μια ενιαία ομάδα. Για παράδειγμα, υποθέτουμε ότι μια ασφαλιστική αγοράζει εκατοντάδες γραφομηχανές κατά τη διάρκεια του έτους, αντί 600.000. Η επιχείρηση αποσβένει τις γραφομηχανές με τη γραμμική μέθοδο, υποθέτοντας πενταετή ζωή και μηδενική υπολειμματική αξία. Χρησιμοποιώντας την εξαμηνιαία συνθήκη, οι αποσβέσεις για όλες τις γραφομηχανές που αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια του χρόνου μπορεί να υπολογισθούν ως εξής:
 $600.000 / 5 \text{ χρόνια} \times 6/12 = 60.000$. Αν δεν χρησιμοποιούσαμε την εξαμηνιαία συνθήκη, η απόσβεση θα υπολογιζόταν ξεχωριστά για τις γραφομηχανές που είχαν αγοραστεί σε διαφορετικούς μήνες.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Οι αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία διακρίνονται σε τακτικές και πρόσθετες.

Οι τακτικές αποσβέσεις περιέχονται σε νομοθέτημα και ο συντελεστής τους είναι ο ίδιος για επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Οι πρόσθετες αποσβέσεις προβλέπονται σε διάφορους αναπτυξιακούς νόμους που ίσχυαν κατά καιρούς και που αποβλέπουν στην ενίσχυση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών της χώρας ή/και ορισμένων κλάδων οικονομικής δραστηριότητας. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν κοστολογούνται αλλά μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης, δεν προεισπράττονται και αποτελούν έκτακτα έξοδα.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατ' έτος με τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές είναι υποχρεωτική ενώ αντίθετα οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν είναι υποχρεωτικές.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορετικές μέθοδοι απόσβεσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των σκοπών της συμπλήρωσης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος. Αρκετές μεγάλες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τη γραμμική μέθοδο απόσβεσης στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, γιατί η μέθοδος αυτή επιτρέπει την εμφάνιση υψηλότερων κερδών, κάτι που τελικά υποδηλώνει ότι η διοίκηση δουλεύει αποτελεσματικά. Για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ωστόσο, αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν μια επιταχυνόμενη μέθοδο απόσβεσης.

Οι διατάξεις φορολογίας εισοδήματος συχνά απαιτούν τη χρησιμοποίηση ειδικών μεθόδων απόσβεσης για τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Η αποτίμηση των παγίων σε μια βάση (ιστορικού) κόστους και ο υπολογισμός της απόσβεσης σε όρους κόστους θα δουλεύει πολύ καλά κατά τη διάρκεια περιόδων με επίπεδα σταθερών τιμών. Ωστόσο, η αισθητή άνοδος στα επίπεδα τιμών των τελευταίων ετών έχει οδηγήσει αρκετούς κυβερνητικούς παράγοντες και ανώτερα στελέχη επιχειρήσεων να προτείνουν ότι μια πιο ρεαλιστική μέτρηση του καθαρού εισοδήματος θα μπορούσε να επιτευχθεί με τον υπολογισμό των αποσβέσεων επί του εκτιμώμενου τρέχοντος κόστους αντικατάστασης των παγίων, μάλλον, παρά επί του αρχικού κόστους των χρησιμοποιούμενων πάγιων στοιχείων.

Για παράδειγμα, υποθέστε ότι μια βιομηχανική εταιρεία αγόρασε μηχανολογικό εξοπλισμό, το 1980, αντί 1.000.000. Η υπολογισθείσα ωφέλιμη ζωή ήταν 10 χρόνια και χρησιμοποιείτο η γραμμική μέθοδος απόσβεσης. Κατά τη διάρκεια αυτής της 10-ετούς περιόδου το επίπεδο τιμών αυξήθηκε δραματικά. Μέχρι το 1990 ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που αγοράσθηκε το 1980,

αποσβέστηκε τελείως, αχρηστεύθηκε και αντικαταστάθηκε από καινούριο εξοπλισμό το 1990. Αν και οι νέες μηχανές δεν διέφεραν σημαντικά των παλαιότερων, κόστισαν 3.000.000, η τρεις φορές όσο ο παλαιός εξοπλισμός. Αρκετοί λογιστές θα υποστήριζαν ότι οι αποσβέσεις για τα 10 χρόνια ήταν στην πραγματικότητα 3.000.000, γιατί αυτή ήταν η εκροή που απαιτείτο για το νέο μηχανολογικό εξοπλισμό αν η επιχείρηση ήθελε να διατηρήσει τις παραγωγικές της ικανότητες. Είναι δυνατό να υποστήριζαν επίσης ότι τα εμφανιζόμενα κέρδη είναι διογκωμένα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αύξησης των τιμών αν η απόσβεση βασίζεται στα κόστη των παραγωγικών στοιχείων αρκετών χρόνων πριν.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα.

Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται για να χρησιμοποιούνται παραγωγικά, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Αυτά διακρίνονται σε:

A. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, πνευματική ιδιοκτησία

B. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια της υπεραξίας ή φήμης και πελατείας και τα οποία προσδίδουν στην οικονομική μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς αυτούς με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα, καταχωρούνται μόνο, όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται δαπάνες.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερα έτη και μέχρι πέντε, εκτός αν πρόκειται για δικαιώματα που έχουν συμβατική ή νόμιμη

διάρκεια ζωής, που αποσβένονται διαδοχικά και ισόποσα μέσα σε αυτή.

Σε περίπτωση ολοκληρώσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, μεταφέρεται σε αυτό ο αντίθετός του λογαριασμός και εξισώνεται.

Σε περίπτωση πωλήσεως ή οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, ισχύει ότι και για το υλικό πάγιο στοιχείο.

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα και αποσβένονται ή μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν ή διαδοχικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ ΤΡΟΠΟ.

Όπως είναι γνωστό, απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αποκαλούμε τη χρονική κατανομή της αξίας του, που αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως ή και λόγω της συνδυασμένης επιδράσεως όλων αυτών των παραγόντων. Οι λογιστικές εγγραφές των αποσβέσεων σκοπό έχουν την απεικόνιση της μειώσεως της αξίας που υφίσταται ένα πάγιο στοιχείο.

Η λογιστική εγγραφή των αποσβέσεων μπορεί να γίνει είτε κατά τον άμεσο είτε κατά τον έμμεσο τρόπο, ως εξής:

Άμεσος τρόπος

Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	100.000
Μεταφορικά μέσα	100.000
Λογαριασμός αποσβέσεως με συντελεστή 20%	

Έμμεσος τρόπος

Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	100.000
Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα	100.000

Όπως φαίνεται από τις παραπάνω εγγραφές οι δύο τρόποι αποσβέσεων έχουν κοινό το λογαριασμό στη χρέωση αλλά διαφέρουν στο λογαριασμό στη πίστωση. Στον άμεσο τρόπο κινείται ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου που υφίσταται άμεση και ορατή (λογιστική) μείωση. Στον έμμεσο τρόπο δεν πιστώνεται ο ίδιος ο λογαριασμός που αποσβένεται αλλά ο αντίθετός του.

Στον άμεσο τρόπο ο λογαριασμός του παγίου υφίσταται συνεχή μείωση με το κλείσιμο και άνοιγμα των βιβλίων με συνέπεια να μην είναι γνωστή η αρχική αξία του και οι αποσβέσεις που έχουν διενεργηθεί παρά μόνο αν γίνει αναδρομή στην αρχική εγγραφή κτήσεως του παγίου. Αν δε γίνει αυτή η αναδρομή και εφαρμοστεί ο συντελεστής στη μειωμένη αξία του παγίου, το ποσό της αποσβέσεως θα είναι μειωμένο, με συνέπεια, αν πρόκειται για τακτική απόσβεση, να επιμηκύνεται ο χρόνος αυτής της απόσβεσης, πράγμα που δε γίνεται δεκτό από το φορολογικό νόμο.

Έτσι αν η αποσβεστέα αξία ενός παγίου ανέρχεται σε 500.000 και έχουμε συντελεστή απόσβεσης 20% τότε πρέπει να έχουμε 100.000 απόσβεση κάθε χρόνο για 5 έτη μέχρι να αποσβεστεί το πάγιο εντελώς. Με την εφαρμογή όμως του άμεσου τρόπου αποσβέσεως, στην αρχή του δεύτερου έτους το πάγιο θα εμφανίζεται με χρέωση 400.000, άρα αν δεν αναζητηθεί η αρχική του αξία, η απόσβεση στο τέλος του δεύτερου έτους θα είναι: $400.000 \times 20\% = 80.000$, στο τέλος του τρίτου έτους σε $(400.000 - 80.000) \times 20\% = 320.000 \times 20\% = 64.000$, στο τέλος του τέταρτου έτους σε $(320.000 - 64.000) \times 20\% = 256.000 \times 20\% = 51.200$, στο τέλος του πέμπτου έτους σε $(256.000 - 51.200) \times 20\% = 204.800 \times 20\% = 40.960$, ενώ η Αναπόσβεστη αξία στο τέλος του πέμπτου έτους θα ανέρχεται σε : $204.800 - 40.960 = 163.840$, δηλαδή περίπου το 1/3 της αξίας του παγίου θα εξακολουθεί να παραμένει αναπόσβεστο, ενώ θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί ολοσχερώς. Άρα η επιχείρηση θα εξακολουθεί να διενεργεί αποσβέσεις και τα επόμενα χρόνια, με ποσά που συνεχώς θα μειώνονται, αλλά η απόσβεση αυτή, αν

είναι τακτική, δε θα αναγνωρισθεί φορολογικά. Βέβαια το αποτέλεσμα αυτό μπορεί να αποτραπεί αν αναζητηθεί η αρχική αξία του παγίου ή αν τηρείται Μητρώο Παγίων.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα αποφεύγονται, αν η εγγραφή απόσβεσης γίνει κατά τον έμμεσο τρόπο. Εκεί ο λογαριασμός του παγίου σπάει σε δύο μέρη

A. στη χρέωση η οποία ενημερώνεται μόνο με τις αγορές, βελτιώσεις, επεκτάσεις και αναπροσαρμογές (και με τους αντιλογισμούς)

B. και στην πίστωση που αντιπροσωπεύεται από τον αντίθετο λογαριασμό του παγίου, ο οποίος ενημερώνεται μόνο με τα ποσά των αποσβέσεων.

Επιπλέον, οι δύο αυτοί λογαριασμοί, με τη καταυτό τρόπο λειτουργία τους, δίνουν πληροφορίες που δεν τις παρέχει ο λογαριασμός του παγίου, όταν ενημερώνεται τόσο με την αξία κτήσεως, όσο και με τις ενεργούμενες κατ' έτος αποσβέσεις, με τον άμεσο τρόπο. Συγκεκριμένα με τον έμμεσο τρόπο είναι σε κάθε στιγμή γνωστές τόσο η αρχική αξία κτήσεως, όσο και οι μέχρι τη στιγμή εκείνη συσσωρευμένες αποσβέσεις, ενώ η διαφορά των δύο ποσών δίνει και το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Εκτός από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και ο Κ.Φ.Σ., προβλέπει στο άρθρο 41 ότι για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχειρήσεως αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον η αξία κτήσεως προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεως οι αποσβέσεις που έχουν γίνει και η αναπόσβεστη αξία του. Η ανεύρεση των στοιχείων αυτών, όπως καταδείχτηκε, είναι πιο εύκολη, όταν για τις αποσβέσεις η σχετική λογιστική εγγραφή γίνεται με τον έμμεσο τρόπο. Η παράθεση των στοιχείων αυτών στην απογραφή, αλλά και στον ισολογισμό για κάθε κατηγορία παγίων, θα γίνει ως εξής:

Μηχάνημα...(ακολουθεί πλήρης περιγραφή), αξίας
Κτήσεως
500.000
Αποσβέσεις
300.000
Αναπόσβεστη αξία
200.000

Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται η ανάπτυξη και στον ισολογισμό, με τη διαφορά ότι δε γίνεται καταγραφή των πιο πάνω δεδομένων για κάθε ένα πάγιο στοιχείο ξεχωριστά, αλλά για κάθε κατηγορία παγίων στοιχείων π.χ. Μηχανήματα (σε σύνολο αξία κτήσεως μείον αποσβέσεις, ίσον αναπόσβεστη αξία τους).

Ποιος είναι ο χειρισμός και σε τι επίπεδο κινούνται οι λογαριασμοί οι σχετικοί με τα πάγια και τις αποσβέσεις τους, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.; Ας πάρουμε το πρωτοβάθμιο 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ, και στα πλαίσια αυτού, το δευτεροβάθμιο του 13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία. Ο αντίθετός του, 13.99.00 Αποσβεσμένα αυτοκίνητα λεωφορεία, είναι τριτοβάθμιος. Επομένως ο μεν πρωτοβάθμιος 13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ, όπως και κάθε πρωτοβάθμιος παγίου (10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ 11 ΚΤΙΡΙΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ κλπ) θα παρέχει σε οποιαδήποτε στιγμή μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπό του, όπως στην άμεση μέθοδο, δεδομένου ότι δέχθηκε τόσο την εγγραφή του 13.00 (αξία κτήσεως κλπ), όσο και του 13.99.00 (υποαντίθετου του 13.00) παράλληλα όμως οι δευτεροβάθμιοι 13.00 13.01 13.02 κλπ, σε συνδυασμό με τους τριτοβάθμιους 13.99.00, 13.99.01, 13.99.02 θα παρέχουν για κάθε κατηγορία μεταφορικών μέσων (αυτοκίνητα, λεωφορεία, λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα, αυτοκίνητα φορτηγά – ρυμούλκες – ειδικής χρήσεως αντίστοιχα κλπ) την αρχική αξία (οι δευτεροβάθμιοι), τις συσσωρευμένες αποσβέσεις (οι τριτοβάθμιοι). Αν ζητούμε τα ίδια στοιχεία (αρχική αξία, συσσωρευμένες αποσβέσεις) για συγκεκριμένο λεωφορείο, πχ για το με αριθμό κυκλοφορίας ΧΨΩ 2222 του τάδε εργοστασίου κατασκευής, θα καταφύγουμε στον τριτοβάθμιο του 13.00, έστω τον 13.00.00(για την αρχική αξία), και στον τεταρτοβάθμιο του 13.99.00, έστω τον 13.99.00.00(για τις συσσωρευμένες αποσβέσεις). Επομένως η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της κάθε πληροφορία που της απαιτείται για να εμφανίσει στην απογραφή και στον ισολογισμό κάθε πάγιο και κάθε κατηγορία παγίων με τον τρόπο που απαιτεί ο Κ.Φ.Σ.

ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΜΜΕΣΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ , ΚΑΙ ΑΜΕΣΩΝ ΣΕ ΕΜΜΕΣΟΥΣ

Εγγραφή μετατροπής άμεσου σε έμμεσο στο παραπάνω παράδειγμα

Μηχανήματα	200.000
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	200.000
Μετατροπή άμεσου τρόπου απόσβεσης σε έμμεσο	

Έγγραφή μετατροπής έμμεσου τρόπου απόσβεσης σε άμεσο στο παραπάνω παράδειγμα

Αποσβεσμένα Μηχανήματα	200.000
Μηχανήματα	200.000
Μετατροπή έμμεσου σε άμεσο τρόπο	

Ο έμμεσος τρόπος πλεονεκτεί του άμεσου γιατί μ' αυτόν γνωρίζουμε το σύνολο των επενδύσεων που έχει κάνει η επιχείρηση, το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς την αξία που απομένει για απόσβεση, και δεν διατρέχουμε τον κίνδυνο τη σταθερή μέθοδο να τη μετατρέψουμε σε φθίνουσα.

ΑΝΤΙΘΕΤΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Αντίθετος ή αρνητικός λέγεται ο λογαριασμός στον οποίο καταχωρείται η ελάττωση άλλου λογαριασμού του Ενεργητικού ή του Παθητικού. Ο λογαριασμός, του οποίου την ελάττωση παρακολουθεί ο αντίθετος, θεωρείται κύριος ή βασικός λογαριασμός και ο αντίθετος ή αρνητικός εξάρτημα ή

παρακολούθημα του. Ο αρνητικός λογαριασμός δε μπορεί να λειτουργήσει χωρίς τον το βασικό λογαριασμό του οποίου αποτελεί το μειωτικό σκέλος, άρα δεν έχει αυτοτελή υπόσταση. Ούτε όμως ο βασικός λογαριασμός μπορεί να ληφθεί υπόψη αυτοτελώς, αφού είναι από μόνος του ελλιπής λόγω του ότι οι μειώσεις του είναι καταχωρημένες σε άλλο λογαριασμό. Επομένως οι δύο αυτοί λογαριασμοί αποτελούν ζεύγος λογαριασμών που πρέπει πάντοτε να συσχετίζονται και να μελετώνται μαζί. Ο αντίθετος λογαριασμός του Ενεργητικού εμφανίζει την πίστωση (ή μέρος της πιστώσεως) του βασικού λογαριασμού του Ενεργητικού, ο αντίθετος λογαριασμός του Παθητικού εμφανίζει τη χρέωση (ή μέρος της χρεώσεως) του βασικού λογαριασμού του Παθητικού.

Η πιο συνηθισμένη περίπτωση αντίθετων, είναι οι λογαριασμοί των αποσβέσεων. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με τη λειτουργία τους για την παραγωγή, φθείρονται και ολοένα χάνουν την αξία τους. Η φθορά αυτή, αφού γίνεται για την παραγωγή, αποτελεί το κόστος της. Οπότε πρέπει μ' αυτή τη δαπάνη, από τη μία να επιβαρυνθεί το κόστος και από την άλλη να μειωθεί η αξία των παγίων.

Οι αντίθετοι λογαριασμοί, μαζί με τους διάμεσους και τους μεταβατικούς, εντάσσονται σε ξεχωριστή κατηγορία λογαριασμών, οι οποίοι ονομάζονται λογαριασμοί τεχνικής σκοπιμότητας.

Οι αντίθετοι λογαριασμοί δημιουργούνται για:

A. Λόγους σκοπιμότητας, όταν π.χ με την απευθείας μείωση του κύριου λογαριασμού υπάρχει κίνδυνος απώλειας, όπως π.χ οι λογαριασμοί των προβλέψεων για επισφαλείς πελάτες κλπ.

B. Λόγους ανάγκης, όταν πρέπει να μειωθεί ο λογαριασμός που δε γνωρίζουμε τον ειδικό του λογαριασμό, όπως π.χ. υπολογίζεται απώλεια από τους πελάτες 1% πάνω στη συνολική οφειλή τους.

Γ. Επειδή το επιβάλει ο νόμος, όπως π.χ. τα αποσβεσμένα μηχανήματα, αποσβεσμένα κτίρια κλπ.

Δ. Πληροφοριακούς λόγους, όταν θέλουμε να δείξουμε την αρχική αξία του περιουσιακού στοιχείου και πόσο έχει μειωθεί μέχρι τώρα.

Μερικοί τίτλοι αντίθετων λογαριασμών

Αποσβεσμένα κτίρια ή μηχανήματα ή μεταφορικά μέσα ή έπιπλα

Πελάτες, αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας

Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους, γραμμάτια προεξοφλημένα,

μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων, πληρωτέων

κλπ.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΝΤΙΘΕΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

- Δεν είναι αυτοτελείς αλλά αποτελούν άρνηση των κύριων λογαριασμών τους.
- Το απόλυτο ποσό τους δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του κύριου λογαριασμού.
- Κλείνουν, όταν πρόκειται να κλείσει ο κύριος λογαριασμός.
- Γράφονται στον ισολογισμό αφαιρετικά από τον κύριο λογαριασμό, για να αποσαφηνίζεται η θέση του περιουσιακού στοιχείου και να μη δημιουργούνται συγχύσεις.

Οι αντίθετοι λογαριασμοί παρουσιάζουν την παρακάτω εικόνα σχηματικά:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
Χ Λ/ΣΜΟΣ ΟΥΣΙΑΣ ΕΝΕΡΓΗΤ. Π		Χ Λ/ΣΜΟΣ ΟΥΣΙΑΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ Π	
X X X X X X X X X X			X X X X X X X X X X
Χ Λ/ΣΜΟΣ ΑΝΤΙΘΕΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤ. Π		Χ Λ/ΣΜΟΣ ΑΝΤΙΘΕΤΟΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ Π	
	X X X X X X X X X X	X X X X X X X X X X	

ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Οι συντελεστές απόσβεσης βασίζονται σε εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων. Αυτές οι εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής σπάνια είναι ακριβείς, ενώ μερικές φορές είναι εντελώς λανθασμένες. Συνεπώς, οι ετήσιες αποσβέσεις που

βασίζονται στην εκτιμηθείσα ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι είτε μεγαλύτερες είτε μικρότερες του κανονικού. Τι μπορούμε να κάνουμε όταν, μετά από αρκετά χρόνια χρησιμοποίησης ενός παραγωγικού στοιχείου του ενεργητικού, αποφασιστεί ότι αυτό το στοιχείο θα διαρκέσει για αρκετό ακόμη καιρό ή λιγότερο από αυτόν που αρχικά είχε υπολογιστεί; Όταν προκύπτει οποιαδήποτε από αυτές τις συνθήκες, θα πρέπει να γίνεται ένας αναθεωρημένος υπολογισμός της ωφέλιμης ζωής και να μειώνεται ή να αυξάνεται ανάλογα το περιοδικό έξοδο της απόσβεσης.

Η διαδικασία διόρθωσης του προγράμματος απόσβεσης γίνεται για να κατανεμηθεί το εναπομένον αναπόσβεστο κόστος του στοιχείου στα χρόνια της υπόλοιπης ωφέλιμης ζωής. Αυτή η διόρθωση επηρεάζει μόνο το ποσό των αποσβέσεων που θα καταχωρηθούν στην τρέχουσα και στις μελλοντικές περιόδους. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των παρελθουσών περιόδων δεν αναθεωρούνται για να απεικονίσουν τις αλλαγές στην υπολογισθείσα ωφέλιμη ζωή των αποσβεστέων στοιχείων.

Για παράδειγμα υποθέστε ότι μια επιχείρηση αποκτά ένα στοιχείο αντί 10.000, το οποίο εκτιμήθηκε ότι θα έχει 10-ετή ωφέλιμη ζωή και μηδενική υπολειμματική αξία. Με τη σταθερή μέθοδο, οι ετήσιες αποσβέσεις είναι 1.000. Στο τέλος του έκτου χρόνου η συσσωρευμένη απόσβεση ανέρχεται σε 6.000 και το στοιχείο έχει ένα αναπόσβεστο κόστος 4.000.

Στην αρχή του έβδομου έτους κρίθηκε ότι το στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί οχτώ χρόνια ακόμα. Ο αναθεωρημένος υπολογισμός της ωφέλιμης ζωής είναι, επομένως, συνολικά 14 χρόνια. Η απόσβεση που πρέπει να αναγνωριστεί για τον έβδομο χρόνο και για κάθε ένα από τα υπόλοιπα χρόνια είναι 500, υπολογίζεται δε ως εξής.

Αναπόσβεστο κόστος στο τέλος το έκτου χρόνου (10.000-6.000)	
4.000	
Αναθεωρημένος υπολογισμός των υπολοίπων χρόνων Ωφέλιμης ζωής	8
χρόνια	
Αναθεωρημένο ποσό των ετήσιων αποσβέσεων (4.000/8)	500

ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Οι τακτικές αποσβέσεις περιέχονται σε νομοθετήματα και ο συντελεστής τους είναι ο ίδιος, για επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Τακτικές αποσβέσεις διενεργούνται κάθε έτος με τους προβλεπόμενους από τη νομοθεσία συντελεστές και η διενέργειά τους είναι υποχρεωτική.

Οι τακτικές αποσβέσεις συνιστούν στοιχεία του λειτουργικού κόστους δηλαδή στοιχεία του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας (της παραγωγικής λειτουργίας, της λειτουργίας διαθέσεως κλπ). Επομένως η απόσβεση πχ των πάγιων στοιχείων, που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία αποτελούν συστατικό στοιχείο του κόστους παραγωγής και το ίδιο συμβαίνει για τις άλλες λειτουργίες με την απόσβεση των παγίων τους.

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο ΕΓΛΣ. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 66 χρεώνονται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, (προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων) με εξαίρεση τα καινούρια μηχανήματα και λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά από βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης με προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Οι πρόσθετες αποσβέσεις προβλέπονται σε διάφορους αναπτυξιακούς νόμους που ίσχυσαν κατά καιρούς και αποβλέπουν στην ενίσχυση της αναπτύξεως ορισμένων περιοχών της χώρας ή/και ορισμένων κλάδων οικονομικής δραστηριότητας. Έτσι ο Νόμος 1262/82 έχει διαιρέσει τη χώρα σε τέσσερις περιοχές (Α, Β, Γ, Δ), και εφόσον μια επιχείρηση ανήκει σ' αυτές που αναφέρει ο νόμος και προβεί σε επένδυση απ' αυτές που ο νόμος απαριθμεί και κατονομάζει ως παραγωγικές, έχει ορισμένα πλεονεκτήματα οικονομικής η φορολογικής φύσεως.

Ο Νόμος 1262/82 προβλέπει, ότι οι συντελεστές των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που ισχύουν κάθε φορά αυξάνονται, ανάλογα με τις περιοχές και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας, κατά τα πιο κάτω ποσοστά.

ΠΕΡΙΟΧΗ	Α ΒΑΡΔΙΑ	Β ΒΑΡΔΙΑ	Γ ΒΑΡΔΙΑ
Α	-	20%	40%
Β	20%	40%	80%
Γ	35%	70%	120%
Δ	50%	100%	150%

Στο λογαριασμό 85 καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

ΜΗΤΡΩΟ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κάθε πάγιο στοιχείο που αγοράζει η επιχείρηση παρακολουθείται σε ένα ειδικό βιβλίο που ονομάζεται Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων. Σ' αυτό το βιβλίο καταχωρούνται με κάθε λεπτομέρεια όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία από τη στιγμή που θα τα αποκτήσει η επιχείρηση μέχρι την στιγμή καταστροφής τους. Η τήρηση του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων από τις επιχειρήσεις είναι υποχρεωτική.

Η χρησιμότητα του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων είναι μεγάλη αφού κάνει τον οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό, διαχειριστικό κλπ) πιο εύκολο και συνάμα συμβάλλει στην οργάνωση της λογιστικής των παγίων.

Το Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος (ονοματολογία και διακριτά στοιχεία)
- Την αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως δηλαδή την αρχική αξία κτήσεως και τις μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)
- Τον τόπο εγκαταστάσεως ή τον τρίτο στις εγκαταστάσεις του οποίου βρίσκεται.
- Τα στοιχεία της λογιστικής τους εντάσεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του ορισμού της τελευταίας βαθμίδας)
- Την ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση ή η λειτουργία του, καθώς και την ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Την τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σ' αυτό (είδους βάρους, αιτία, ποσό).
- Την τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Τον κωδικό αριθμό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Τις λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και τις αντιλογισμένες αποσβέσεις π.χ. σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.
- Τα στοιχεία και την αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής, π.χ. εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή.
- Το συντελεστή Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται ή την απαλλαγή του.

Παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τηρούν το Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων, με τη διαφορά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο κατά

την απογραφή ή την πώληση κλπ θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ, ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Ως κυκλοφοριακά, χαρακτηρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτώνται με πρόθεση χρησιμοποίησής τους στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος της οικονομικής μονάδας, είτε ύστερα από υλικό μετασχηματισμό τους (όπως συμβαίνει βιομηχανικές – βιοτεχνικές επιχειρήσεις, στις οποίες η αγοραζόμενη πρώτη ύλη μετατρέπεται από αυτές σε προϊόν) είτε χωρίς τέτοιο μετασχηματισμό (εμπορικές επιχειρήσεις). Τέτοια στοιχεία είναι πχ οι πρώτες ύλες, τα έτοιμα προϊόντα, τα εμπορεύματα, οι απαιτήσεις από γραμμάτια εισπρακτέα, από φορτωτικές προς είσπραξη, οι απαιτήσεις κατά πελατών, χρεωστών κ.ο.κ.

Κατηγορία κυκλοφοριακών στοιχείων αποτελούν τα διαθέσιμα, τα οποία αποτελούνται από τα μετρητά, από τις επιταγές εισπρακτέες, από τις καταθέσεις όψεως και προθεσμίας, από τις μερισματαποδείξεις, τα λήξαντα τοκομερίδια, εφόσον δεν υπάρχουν δυσχέρειες εισπράξεώς τους, και από άλλες αξίες, εφόσον μπορούν να ρευστοποιηθούν άμεσα και χωρίς δυσχέρειες.

Κάτι που πάντοτε τονίζεται, είναι ότι ο χαρακτηρισμός ενός περιουσιακού στοιχείου ως πάγιου ή κυκλοφοριακού, δεν εξαρτάται από το είδος, τη φύση ή τα χαρακτηριστικά του, αλλά από την εκάστοτε πρόθεση χρησιμοποίησής του ή από τον προορισμό του.

Για παράδειγμα για μια εταιρεία μηχανολογικών κατασκευών, τα μηχανήματα που παράγει για μεταπώληση είναι στοιχεία του κυκλοφοριακού ενεργητικού της, ενώ για άλλη εταιρεία που τα αγοράζει με πρόθεση χρησιμοποίησής τους στην παραγωγική διαδικασία είναι πάγια στοιχεία. Αν η επιχείρηση που τα παράγει κρατήσει και η ίδια κάποιο μηχάνημα προκριμένου να το χρησιμοποιήσει στην παραγωγή άλλων μηχανημάτων, τότε είναι προφανές ότι το συγκεκριμένο αυτό μηχάνημα είναι στοιχείο του πάγιου ενεργητικού. Επομένως το ίδιο είδος μηχανήματος μέσα

στην ίδια επιχείρηση μπορούμε να το χαρακτηρίσουμε ως πάγιο στοιχείο και ως κυκλοφοριακό στοιχείο.

Από οικονομική άποψη, σε κάθε λογιστική χρήση τα περισσότερα πάγια φθείρονται και χάνουν ένα μέρος της αξίας τους, είτε λόγω παρόδου του χρόνου, είτε λόγω λειτουργίας τους, είτε λόγω παρόδου του χρόνου, είτε λόγω οικονομικής απαξιώσεως. Η σταδιακή αλλά βέβαια αυτή μείωση της αξίας τους αποτελεί μέρος του κόστους των προϊόντων που παρήχθησαν με τη συμβολή τους, όπως αναμφισβήτητα μέρος του κόστους αποτελεί η αμοιβή της εργασίας που χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων (το αντίθετο θα αποτελούσε οικονομικό παραδοξολόγημα, που γίνεται άμεσα κατανοητό στην ακραία περίπτωση που ένα προϊόν παράγεται στην Α επιχείρηση με τελείως μηχανοποιημένο τρόπο, ενώ στην επιχείρηση Β χειροποίητο, χωρίς χρησιμοποίηση μηχανημάτων. Το να μη περιλάβουμε την απόσβεση του μηχανήματος στο κόστος παραγωγής των προϊόντων της επιχείρησης Α, θα ήταν το ίδιο παράδοξο όπως και το να μη περιλάβουμε στο κόστος παραγωγής των προϊόντων της επιχείρησης Β, την αμοιβή της εργασίας. Με την πώληση των προϊόντων, και εφόσον η τιμή τους καλύπτει το σύνολο του κόστους τους, ρευστοποιείται και επανεισρέει στην επιχείρηση μαζί με τα άλλα στοιχεία κόστους, και το τμήμα του κόστους του μηχανήματος, που μέσω του μηχανισμού της αποσβέσεως είχε ενσωματωθεί στο συνολικό κόστος του προϊόντος.

Επομένως από οικονομική άποψη μετασχηματισμό υφίστανται και τα πάγια στοιχεία, ο οποίος σε αντίθεση με το μετασχηματισμό των κυκλοφοριακών στοιχείων είναι βραδύτερος και δεν είναι υλικά εμφανής.

ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Ως βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί το κλείσιμο του ισολογισμού. Επομένως, σύμφωνα με την έννοια αυτή, καταχωρείται στην ομάδα τρία (ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ), κάθε απαίτηση της επιχείρησης, της οποίας η προθεσμία εξόφλησης λήγει μέσα στην επόμενη χρήση.

Διακρίνουμε τις απαιτήσεις :

A. ανάλογα με το χρόνο εξόφλησης της απαίτησης σε :

- Βραχυπρόθεσμες
- Μακροπρόθεσμες

B. ανάλογα με την εμπορικότητα ή μη της απαίτησης, σε :

- Εμπορικές απαιτήσεις
- Μη εμπορικές

Γ. Ανάλογα με τη φερεγγυότητα των οφειλετών σε:

- Ασφαλείς, Επισφαλείς, Ανεπίδεκτες εισπράξεως

Δ. Ανάλογα με το νόμισμα της οφειλής των απαιτήσεων σε:

Απαιτήσεις σε ευρώ, απαιτήσεις σε Ξένο Νόμισμα

Οι εμπορικές απαιτήσεις προέρχονται από απώλεια εμπορευμάτων, προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες της επιχείρησης. Γενικά είναι αυτές που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές.

Οι μη εμπορικές είναι διάφορες απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από τους πελάτες της: από διάφορους χρεώστες που αναφέρει το ΕΓΛΣ.

Μακροπρόθεσμες λέγονται οι απαιτήσεις που αναμένεται να εισπραχθούν σε χρόνο μεγαλύτερο του έτους.

Οι Ασφαλείς είναι εκείνες που υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν ολόκληρες.

Οι επισφαλείς χαρακτηρίζονται εκείνες που διαγράφεται η αδυναμία του οφειλέτη να εξοφλήσει το χρέος του.

Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως, είναι αυτές που είναι βέβαιο ότι δε θα εισπραχθούν (ο πελάτης εξαφανίστηκε ή κηρύχθηκε άφαντος από το δικαστήριο) οπότε αποσβένονται ολοσχερώς. Ενώ οι επισφαλείς απεικονίζονται στον Ισολογισμό με την πιθανή τους αξία.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

προλεγόμενα

Πέρα από τις αποσβέσεις των παγίων, έχουμε και τις αποσβέσεις των απαιτήσεων, που πρέπει να έχουμε υπόψη γιατί μας δημιουργούν φορολογικά προβλήματα.

Για να αναγνωριστούν φορολογικά επισφαλείς απαιτήσεις, δηλαδή να επιτραπεί η φορολογική έκπτωση των απωλειών του από τα ακαθάριστα έσοδα, θα έπρεπε η απώλεια-ζημία να ήταν εκκαθαρισμένη, να είχε γίνει «οριστική εγγραφή» όπως απαιτούσε η φορολογική νομοθεσία. Απαιτούσε η σχετική νομοθεσία:

- Να καταχωρείται η επισφαλής απαίτηση στην απογραφή
- Να έχουν γίνει οι σχετικές εγγραφές των αποσβέσεων στα βιβλία της επιχείρησης (ημερολόγιο- καθολικό- καρτέλες)
- Η οριστική εγγραφή να γίνει στο χρόνο που διαπιστώθηκε το επισφαλές της απαίτησης. Απ' αυτό συνεπάγεται ότι η επιχείρηση δεν είχε δικαίωμα να διαγράψει την απαίτηση σε άλλη χρήση.
- Να υπάρχει αφερεγγυότητα δικαιολογημένη (έλλειψη περιουσίας ή ανεπαρκής περιουσία για κάλυψη της απαίτησης κλπ)

Στα γραμμάτια πρέπει να ερευνάται εάν υπάρχουν τριτεγγυητές ή οπισθογράφοι φερέγγυοι, οπότε δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση

της απώλειας, γιατί μπορούσε να εισπραχθεί η απαίτηση απ' αυτούς.

Γενικά το βάρος της απόδειξης έφερε η επιχείρηση.

Δεν χρειαζόταν δικαστικά επιδίωξη της απαίτησης εάν το επισφαλές πιθανολογείτο από την όλη αφερεγγυότητα του οφειλέτη.

Σημειώνουμε ακόμη ότι:

- Προσωρινή δέσμευση μιας απαίτησης δεν έκανε την απαίτηση επισφαλής
- Η κήρυξη σε πτώχευση του οφειλέτη έκανε την απαίτηση επισφαλής
- Η απαίτηση που καλύπτονταν με εμπράγματα ασφάλεια δεν ήταν επισφαλής. Εκτός κι αν είχαν κι άλλα πρόσωπα εμπράγματα ασφάλεια στην ίδια απαίτηση, οπότε ήταν βέβαιο ότι δεν θα υπήρχε ολική ικανοποίηση της απαίτησης και έτσι η απαίτηση χαρακτηριζόταν τότε επισφαλής.

Αποσβέσεις

Γίνεται πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάσει των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική χρήση δε μπορεί να υπερβεί το 50% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσεως.

Στον υπολογισμό του ποσοστού 1% δεν περιλαμβάνει η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσια ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λογαριασμό Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Πέραν της πιο πάνω σχηματιζόμενης πρόβλεψης, ουδέν άλλο ποσό αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Η επιχείρηση όμως έχει

υποχρέωση να εμφανίσει τις απώλειες τις πραγματικές και να τροποποιήσει ανάλογα τη φορολογική δήλωσή της.

Λογιστικά χρησιμοποιούμε συνήθως την έμμεση απόσβεση. Και έτσι η αποσβεσμένη αξία των παγίων εμφανίζεται σε αντίθετους λογαριασμούς που εμφανίζονται στον ισολογισμό σε εσωτερική στήλη. Ο τρόπος αυτός διευκολύνει τόσο την επιχείρηση, όσο και το φοροτεχνικό έλεγχο, σε περίπτωση υποχρεωτικής αναπροσαρμογής των παγίων. Το Ε.Γ.Λ.Σ. όμως αναγνωρίζει την άμεση απόσβεση στους πρωτοβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς και την έμμεση στους δευτεροβάθμιους.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Κατά τη μέτρηση του εισοδήματος μιας επιχείρησης, μια από τις πιο θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής είναι ότι τα έσοδα πρέπει να συσχετίζονται με τα έξοδα που έγιναν για τη δημιουργία τους.

Ένα έξοδο επισφαλών απαιτήσεων δημιουργείται από την πώληση αγαθών με πίστωση σε πελάτες που αποτυγχάνουν να πληρώσουν τους λογαριασμούς τους. Τέτοια έξοδα βέβαια συμβαίνουν στο χρόνο μέσα στον οποίο έγιναν οι πωλήσεις, ακόμα και όταν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί δεν έχουν χαρακτηριστεί ότι είναι επισφαλείς στην αντίστοιχη χρήση. Ένας εισπρακτέος λογαριασμός ο οποίος προέρχεται από μια πιστωτική πώληση στο Χρόνο 1 και χαρακτηρίζεται ότι είναι επισφαλείς μερικές φορές κατά τη διάρκεια του Χρόνου 2 αντιπροσωπεύει ένα έξοδο του χρόνου 1. Κάθε χρονιά αν δεν εκτιμηθεί το έξοδο των επισφαλών απαιτήσεων και δεν εμφανιστεί στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως τότε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα δείχνουν μια διόγκωση των κερδών και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Παραδείγματος χάρη, ας υποθέσουμε ότι μια ανώνυμη Εταιρεία ξεκίνησε την επιχειρηματική της δραστηριότητα την 1^η Ιανουαρίου του 2008, και πραγματοποίησε τις περισσότερες από τις πωλήσεις της με πίστωση κατά τη διάρκεια του έτους. Την 31^η Δεκεμβρίου 2008, οι εισπρακτέοι λογαριασμοί ανήλθαν σε 200.000. Σε αυτή τη χρονική στιγμή η διοίκηση επανεξέτασε την κατάσταση των εισπρακτέων λογαριασμών, δίνοντας ιδιαίτερη προσοχή στους ληξιπρόθεσμους λογαριασμούς. Αυτή η ανασκόπηση επέδειξε ότι το εισπρακτέο μέρος της αξίας των 200.000 εισπρακτέων λογαριασμών, ήταν περίπου 190.000. Με άλλα λόγια, η διοίκηση υπολόγισε ότι το έξοδο των επισφαλών απαιτήσεων για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας ανέρχεται σε 10.000. Η ακόλουθη διορθωτική εγγραφή θα έπρεπε να γίνει στις 31 Δεκεμβρίου:

ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Έξοδο επισφαλών απαιτήσεων	10.000
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	10.000
Καταχώρηση του υπολογιζόμενου εξόδου επισφαλών απαιτήσεων για το 2008	

Ο λογαριασμός Έξοδο επισφαλών απαιτήσεων που δημιουργήθηκε με τη χρέωση αυτής της καταχώρησης κλείνει με το λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως με τον ίδιο τρόπο όπως κάθε άλλος λογαριασμός εξόδου. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που πιστώθηκε στην παραπάνω καταχώρηση, θα εμφανιστεί στον ισολογισμό ως μια μείωση από το εμφανιζόμενο ποσό των εισπρακτέων λογαριασμών. Εξυπηρετεί στο να μειώνει τους εισπρακτέους λογαριασμούς στο επίπεδο της ρευστοποιήσιμης αξίας τους στον ισολογισμό.

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Δεν υπάρχει κανένας τρόπος για να πούμε εκ των προτέρων ποιοι εισπρακτέοι λογαριασμοί θα εισπραχθούν και ποιοι θα αποδειχθούν ότι είναι χωρίς αξία. Είναι αδύνατο επομένως να πιστωθεί ο λογαριασμός καθενός πελάτη ξεχωριστά για να απεικονιστεί ο συνολικός υπολογισμός των ετήσιων ζημιών από πιστωτικές πωλήσεις. Ούτε είναι δυνατόν να πιστωθεί ο λογαριασμός ελέγχου Λογαριασμοί Εισπρακτέοι στο γενικό καθολικό. Αν ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός «Λογαριασμοί Εισπρακτέοι» πιστωνόταν με το εκτιμώμενο ποσό των επισφαλών λογαριασμών, αυτός ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός δεν θα ήταν πλέον σε συμφωνία με το σύνολο των λογαριασμών των πελατών στο αναλυτικό καθολικό. Η μόνη πρακτική εναλλακτική λύση, συνεπώς, είναι να πιστώσουμε ένα ξεχωριστό λογαριασμό ονομαζόμενο «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» με το εκτιμώμενο ποσό των απωλειών.

Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις συχνά περιγράφεται ως ένας αντίθετος λογαριασμός ενεργητικού, ή ως ένας αποτιμητικός λογαριασμός. Και οι δύο αυτοί όροι δείχνουν ότι ο «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις» έχει ένα πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο αντισταθμίζεται με το «Λογαριασμοί Εισπρακτέοι» του Ενεργητικού για να δημιουργήσει την αξία του ισολογισμού γι' αυτό το στοιχείο.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Δύο μέθοδοι χρησιμοποιούνται ευρέως στον ετήσιο υπολογισμό των επισφαλών απαιτήσεων. Μια μέθοδος συνίσταται στην προσαρμογή του υπολοίπου του αποτιμώμενου λογαριασμού με βάση το (μέσο) εκτιμώμενο ποσοστό απώλειας για τις απαιτήσεις. Αυτή η μέθοδος αναφέρεται ως η μέθοδος ισολογισμού και βασίζεται στην «ηλικία» των εισπρακτέων λογαριασμών. Η διορθωτική εγγραφή λαμβάνει υπόψη της το υπάρχον υπόλοιπο

στον «Προβλέψεις για Επισφαλείς Απαιτήσεις». Ο υπολογισμός των επισφαλών απαιτήσεων ως ποσοστό επί των καθαρών κερδών είναι η άλλη μέθοδος που προτιμάται από μερικές επιχειρήσεις.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΝΟΣ ΜΗ ΕΙΣΠΡΑΞΙΜΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Ένας συγκεκριμένος λογαριασμός ενός συγκεκριμένου πελάτη, όταν χαρακτηρίζεται μη εισπράξιμος, παύει να θεωρείται στοιχείο του ενεργητικού και θα πρέπει να διαγραφεί. Για να διαγραφεί ένας τέτοιος λογαριασμός χρειάζεται να εμφανιστεί μηδενικό υπόλοιπο στο λογαριασμό του αντίστοιχου πελάτη. Η ημερολογιακή εγγραφή που απαιτείται αποτελείται από μια πίστωση του «Λογαριασμοί Εισπρακτέοι» στο γενικό καθολικό και μια αντισταθμιστική χρέωση του «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»

ΕΠΑΝΑΚΤΗΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΟΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ Ο ΟΠΟΙΟΣ ΕΙΧΕ ΔΙΑΓΡΑΦΕΙ

Μερικές φορές, ένας εισπρακτέος λογαριασμός ο οποίος διαγράφηκε ως ανεπίδεκτος εισπράξεως, είναι δυνατόν αργότερα να εισπραχθεί συνολικά ή μερικά. Τέτοιες εισπράξεις συχνά αναφέρονται ως επανακτήσεις διαγραμμένων χρεών. Η είσπραξη τέτοιου λογαριασμού αποτελεί απόδειξη ότι η διαγραφή του ήταν λάθος. Η απαίτηση θα έπρεπε συνεπώς να αποκατασταθεί ως ένα στοιχείο του ενεργητικού.

Παραδείγματος χάρη μια ληξιπρόθεσμη απαίτηση ύψους 400 ευρώ από πελάτη Αντωνίου διαγράφηκε με την ακόλουθη εγγραφή:

Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	400	
Λογαριασμοί Εισπρακτέοι Αντωνίου		400
Διαγραφή της απαίτησης από τον Αντωνίου ως επισφαλούς		

Στο μεταγενέστερο χρόνο που ο Αντωνίου θα πληρώσει στο σύνολο το λογαριασμό του η εγγραφή θα είναι:

Λογαριασμοί Εισπρακτέοι Αντωνίου	400	
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		400
Αποκατάσταση, ως στοιχείου του ενεργητικού, ενός εισπρακτέου λογαριασμού πρόσφατα διαγραμμένου		

Μια ξεχωριστή εγγραφή θα γίνει στο ημερολόγιο εισπράξεων ταμείου για να καταγραφεί η είσπραξη από τον Γεωργίου. Αυτή η εγγραφή θα χρεώσει το ταμείο και θα πιστώσει το Λογαριασμοί Εισπρακτέοι με δευτεροβάθμιο τον Αντωνίου.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Η επιστροφή στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους ή μέρος της αξίας αυτής χωρίς να μειωθεί το Μετοχικό Κεφάλαιο ονομάζεται Απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου. Επέρχεται μείωση της καθαρής θέσης και όχι μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Η απόσβεση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από τα κέρδη της χρήσης ή με χρησιμοποίηση ειδικού αποθεματικού που είχε σχηματισθεί από κέρδη προηγούμενων χρήσεων για το σκοπό αυτό. Η απόσβεση

διακρίνεται σε ολική και μερική ανάλογα με το αν αποσβένεται ολόκληρο το Μετοχικό Κεφάλαιο ή μόνο ένα τμήμα του. Η μερική απόσβεση μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την απόσβεση ενός μέρους της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών, είτε με την απόσβεση ολόκληρης της ονομαστικής αξίας ενός αριθμού των μετοχών.

Σε αντικατάσταση των μετοχών που αποσβένονται χορηγούνται μετοχές επικαρπίας οι οποίες δεν έχουν ονομαστική αξία εξακολουθούν όμως να διατηρούν τα δικαιώματα των αποσβεσθέντων μετοχών εκτός από:

- 1) Το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή πρώτου μερίσματος
- 2) Το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή του μετοχικού κεφαλαίου σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας, ενώ διατηρούν το δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή αποθεματικών.

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου δείχνει οικονομική ευρωστία της εταιρείας και γι αυτό πολλές φορές πραγματοποιείται για λόγους γοήτρου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Έστω η Α.Ε. «Ψ» με μετοχικό κεφάλαιο 20.000€. Αποφασίζει την ολική απόσβεση του κεφαλαίου της με τη χρησιμοποίηση αποθεματικού που το δημιούργησε για το σκοπό αυτό ύψους 150.000€. Το υπόλοιπο καλύπτεται από τα κέρδη της χρήσεως.

41 Αποθεματικά – Διαφορές Αν/σης 150000

4105 Έκτακτα Αποθεματικά 150000

4105xx Έκτακτο αποθεματικό για απόσβεση

ΜΚ

150000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση 150000

8807 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση 150000

Αποθεματοποίηση

88 Αποτελέσματα προς διάθεση 150000
8807 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση 150000
53 Πιστωτές διάφοροι 50000
5316 Μέτοχοι – αξία μετοχών προς
απόσβεση
200000
Απόσβεση μετ. κεφαλαίου 200000

53 πιστωτές διάφοροι 200000
5316 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς
απόσβεση ΜΚ
200000
38 Χρηματικά διαθέσιμα 200000
3800 Ταμείο 200000
Απόδοση ονομαστικής αξίας λόγω απόσβεσης ΜΚ

40 Κεφάλαιο 200000
4000 Καταβεβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών 200000
40 Κεφάλαιο 200000
4004 Κοινό ΜΚ αποσβεσμένο 200000
Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών
χρεωστικοί
04xx Μετοχές επικαρπίας
08 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών
πιστωτικοί
08xx Κομιστές μετοχών επικαρπίας
*Εκδοθείσες μετοχές επικαρπίας σε αντικατάσταση κοινών
μετοχών λόγω
απόσβεσης ΜΚ*

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ:
ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ

Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι ο προσδιορισμός της αξίας τους σε χρηματικές μονάδες. Το στάδιο της αποτίμησης είναι το σημαντικότερο αλλά και το δυσχερέστερο στάδιο της απογραφής. Κι αυτό γιατί, ανάλογα με τον τρόπο που αποτιμούνται τα περιουσιακά στοιχεία, μπορούμε να εμφανίζουμε διαφορετικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

Το βασικό θέμα μας είναι να προσδιορίσουμε την τιμή με την οποία θα αποτιμηθούν τα μένοντα αποθέματα (εμπορεύματα ή προϊόντα) αλλά και το κόστος των πωληθέντων. Στη σύγχρονη θεωρία, υπάρχει μεγάλη αμφισβήτηση γύρω από τα θέματα αυτά.

Γιατί η σε χρήμα έκφραση τόσο των επιμέρους στοιχείων, όσο και της περιουσίας συνολικά, είναι θέμα σημαντικό, αλλά και δυσχερές, γιατί από τον τρόπο αποτίμησης εξαρτάται:

- Το ύψος των ετήσιων αποτελεσμάτων
- Η ρύθμιση ενδοεταιρικών σχέσεων (εξαγορά μεριδίων, αποζημιώσεις εξερχομένων εταίρων και άλλα)
- Η όλη εικόνα τόσο της θέσης όσο και της δυναμικότητας της επιχείρησης.

Κι όλα αυτά γιατί τα ανωτέρω επηρεάζουν:

- Την κρίση για την πιστοληπτική ικανότητα των επιχειρήσεων
- Τη χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών τους
- Το μέγεθος των καταρτιζόμενων αριθμοδεικτών της γενικής αποτελεσματικότητας (efficiency) των επιχειρήσεων.

Η εκλογή ως εκ τούτου του τρόπου αποτίμησης που ακολουθεί μια οικονομική μονάδα αποτελεί «ουσιώδη διαχειριστική απόφαση».

Στην πράξη ακολουθούνται πάντοτε οι φορολογικές δεσμεύσεις. Γι' αυτό οι μεγάλες επιχειρήσεις στο εξωτερικό συντάσσουν δύο ισολογισμούς. Ένα για φορολογική χρήση κι άλλο για τις ανάγκες της διοίκησης.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων είναι από τα πιο σοβαρά θέματα. Έχουν θεσπιστεί διάφοροι κανόνες, ανάλογα με τη σκοπιμότητα της αποτιμήσεως και των ιδιαίτερων συνθηκών που επικρατούν στην επιχείρηση και στην αγορά.

Οι κυριότεροι από τους κανόνες αποτιμήσεως είναι:

- Της τιμής κτήσεως ή παραγωγής ή κατασκευής
- Της τιμής ημέρας ή τρέχουσας ή επανακτήσεως ή αναπαραγωγής ή ανακατασκευής.
- Της τιμής του πρότυπου κόστους.
- Της τιμής κεφαλαιοποίησεως της αξίας κλπ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα πάγια στοιχεία γράφονται χωριστά στο βιβλίο απογραφών ή με ένα ποσό για κάθε όμοια κατηγορία από το θεωρημένο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων. Τα πάγια στοιχεία αποτιμούνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Όταν αποσβεστεί τελείως το πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ενώ υπάρχει στην κυριότητα της επιχειρήσεως και δεν έχει υπολογιστεί υπολειμματική αξία, γράφεται με την αξία μιας δραχμής. Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, εφόσον δεν έχουν ενσωματωθεί στο κόστος αγαθών, αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το τέλος της πραγματοποιήσεώς τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Όταν έχουμε αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, με βάση ειδικό νόμο, ως αξία κτίσης του παγίου, θεωρείται η αναπροσαρμοσμένη αξία. Τα έπιπλα και σκεύη μπορούν να αναγράφονται συνοπτικά κατά συντελεστή αποσβέσεως.

Εννοιολογικός προσδιορισμός της επεκτάσεων, προσθηκών, βελτιώσεων, συντήρησης και επισκευής παγίων περιουσιακών στοιχείων:

Σύμφωνα με τις διατάξεις για την αποτίμηση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής που ορίζονται από τις περιπτώσεις 1,2,3,4 και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικότερα:

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, ή κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου, είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού, είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό, μετά από τεχνολογική επέμβαση, που έχει ως αποτέλεσμα είτε την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του με τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρηθεί στην αρχική παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση κατεστραμμένων μερών αυτού ή μερών που έχουν υποστεί βλάβη, με σκοπό η παραγωγική του ικανότητα ή οι συνθήκες λειτουργίας του να επιστρέψουν στην κατάσταση που βρισκόταν πριν την καταστροφή ή βλάβη.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των παγίων αυτών. Αντίθετα, τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Προσδιορισμός τιμής κτήσης ακινήτων και μηχανολογικού εξοπλισμού.

Η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα αγοράς των ακινήτων δεν προσαυξάνουν την τιμή κτήσης, αλλά μεταφέρονται ή

στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται. Αντίθετα η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

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

Χρεόγραφα είναι οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων. Ομόλογα τραπεζών τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα.

Ανάγκη αποτίμησης προκύπτει για τις συμμετοχές, επειδή η αξία των επιχειρήσεων σ' αυτές που συμμετέχει η επιχείρηση μεταβάλλεται (όπως και της ίδιας επιχείρησης). Εξάλλου τα χρεόγραφα είναι καθαυτά αξίες που είναι αντικείμενο συναλλαγής, που πουλιούνται δηλαδή και αγοράζονται και συνεπώς διαμορφώνεται και γι' αυτά μια αγοραία αξία που παρουσιάζει διακυμάνσεις.

Οι μετοχές, οι ομολογίες, τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής. Σημειώνεται ότι με τις καταργούμενες διατάξεις, η αποτίμησή τους γινόταν στη συνολικώς για όλες μαζί τις μετοχές και τις ομολογίες χαμηλότερη αξία.

Ειδικότερα οι τράπεζες και γενικά τα πιστωτικά ιδρύματα του Ν. 2076/1992 αποτιμούν τις συμμετοχές και τα χρεόγραφά τους στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ο υπολογισμός της τιμής κτήσεως γίνεται με τους ίδιους κανόνες που εφαρμόζονται και για τα αποθέματα.

Τρέχουσα τιμή, για τα πιο πάνω χρεόγραφα, είναι ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως. Επίσης για τα αμοιβαία κεφάλαια, ως τρέχουσα τιμή λαμβάνεται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

Οι μετοχές των ανώνυμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, καθώς και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμούνται πάντοτε στην τιμή κτήσης τους. Τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης, μη εισηγμένα στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου, αποτιμούνται στην κατ' είδος παρούσα αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η κατ' είδος παρούσα αξία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΦΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, όπου κι αν βρίσκονται είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό (σε υποκαταστήματα) μετατρέπονται και αποτιμούνται σε ευρώ κατά την απογραφή με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος.

- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και
- Με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

A. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η οποία απόσβεση διενεργείται ως εξής:

- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη

κανονική χρονικά διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκων της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίπτωση μικρότερη του δωδεκάμηνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος ή τμηματικά απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο. Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης, μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

- Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σε αυτήν.

B. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των λοιπών

υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

- Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης.
- Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από τα δε πιστωτικά υπόλοιπα αυτών, μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα.

Γ. Οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές μονάδες για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση, όπως π.χ. Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρίες, Εταιρίες Χαρτοφυλακίου κλπ.

Το προσάρτημα περιέχεται σε γνώση τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του κράτους και πρέπει να περιλαμβάνει συμπληρωματικά στοιχεία.

Μερικά από τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα είναι, οι μέθοδοι αποτιμήσεως, οι προβλέψεις, οι αποσβέσεις, οι διαφορές από υποτιμήσεις, οι συμμετοχές, ο μέσος όρος προσωπικού που ασχολήθηκε, οι υποχρεώσεις που είναι πληρωτές μετά την πάροδο πενταετίας, οι παρεκκλίσεις από τη νομοθεσία, επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με τη συγκρισιμότητα των στοιχείων του ισολογισμού της χρήσεως με τον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, ως και άλλες επεξηγήσεις σχετικές με τη δράση της οικονομικής μονάδας και άλλα.

Οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για τη συμπλήρωση των κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών που πρέπει να παρέχει η λογιστική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Για τον προσδιορισμό του μικτού κέρδους από τις πωλήσεις που έγιναν κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, αφαιρούμε το κόστος πωληθέντων από το σύνολο των πωλήσεων της περιόδου. Το ύψος των πωλήσεων συνάγεται από το άθροισμα των καθημερινών συναλλαγών πώλησης, αλλά σε αρκετές επιχειρήσεις δεν γίνονται καθημερινές καταχωρήσεις από τις οποίες να φαίνεται το κόστος των πωληθέντων αγαθών. Το ποσό που εκφράζει το κόστος πωληθέντων κατά τη διάρκεια μιας πλήρως λογιστικής περιόδου υπολογίζεται στο τέλος της περιόδου με το διαχωρισμό του κόστους των διαθέσιμων προς πώληση προϊόντων σε δυο κατηγορίες:

1. Το κόστος των πωληθέντων αγαθών, και,
2. Το κόστος των μη πωληθέντων αγαθών, το οποίο συνιστά το τελικό απόθεμα.

Αυτή η ιδέα μπορεί συνοπτικά να εκφραστεί με μια ισότητα όπως η παρακάτω:

Κόστος διαθέσιμων αγαθών – τελικό απόθεμα = κόστος πωληθέντων αγαθών

Ο καθορισμός της αξίας του τελικού αποθέματος είναι το σημαντικότερο βήμα για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων. Διαχωρίζοντας το κόστος των διαθέσιμων προς πώληση προϊόντων στα στοιχεία του, (στο κόστος πωληθέντων και στο κόστος μη πωληθέντων) ενδιαφερόμαστε για τον υπολογισμό τόσο του σωστού κόστους πωληθέντων όσο και του σωστού ύψους αποθεμάτων. Η αποτίμηση του αποθέματος και ο καθορισμός του κόστους πωληθέντων είναι οι δύο πλευρές ενός και του αυτού νομίσματος.

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) έχει συνοψίσει τη σχέση μεταξύ της αποτίμησης των αποθεμάτων και της μέτρησης του εισοδήματος με τις ακόλουθες λέξεις «Ένας βασικός στόχος της λογιστικής αποθεμάτων είναι ο κατάλληλος προσδιορισμός του εισοδήματος μέσα από τη διαδικασία συσχετισμού των κατάλληλων εξόδων με τα αντίστοιχα έξοδα». Η έκφραση «συσχετισμός εξόδων με τα αντίστοιχα έξοδα» σημαίνει τον καθορισμό εκείνης της αναλογίας από το κόστος των διαθέσιμων προς πώληση προϊόντων που θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα έσοδα της τρέχουσας περιόδου καθώς επίσης και της αναλογίας που θα πρέπει να μεταφερθεί στα επόμενα (ως απόθεμα) για να συσχετιστεί με τα έσοδα της επόμενης περιόδου.

Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΜΙΑΣ ΑΚΡΙΒΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ

Τα πιο σημαντικά στοιχεία του κυκλοφοριακού ενεργητικού των επιχειρήσεων είναι οι εισπρακτέοι λογαριασμοί, το ταμείο, και τα αποθέματα. Από αυτά τα τρία, το απόθεμα των εμπορευμάτων συνήθως είναι το μεγαλύτερο. Λόγω του μεγάλου του μεγέθους, ένα λάθος στην αποτίμηση του αποθέματος μπορεί να προξενήσει σημαντική αλλοίωση στην εμφάνιση της χρηματοοικονομικής θέσης και του καθαρού εισοδήματος. Ένα λάθος 20% στην αποτίμηση του αποθέματος μπορεί να έχει τόση επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όση θα είχε η πλήρης παράλειψη του λογαριασμού του ενεργητικού «Ταμείο».

Το λάθος στην απογραφή θα οδηγήσει φυσικά σε άλλα λανθασμένα ποσά στον ισολογισμό, όπως του συνόλου του κυκλοφοριακού ενεργητικού, του συνόλου του ενεργητικού, της καθαρής θέσης του επιχειρηματία και του συνόλου του παθητικού. Το λάθος βέβαια θα επηρεάσει επίσης μεγέθη-κλειδιά της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπως το κόστος των πωληθέντων, το μικτό κέρδος των πωλήσεων και το καθαρό εισόδημα της περιόδου. Τελικά, είναι σημαντικό να αναγνωρίσουμε ότι το απόθεμα τέλους χρήσης είναι επίσης απόθεμα αρχής του

επόμενου χρόνου. Έτσι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως του δεύτερου έτους θα είναι λανθασμένη κατά το ποσό του λάθους της αποτίμησης του αποθέματος αρχής.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ένα από τα πλέον ενδιαφέροντα και ευρέως συζητούμενα προβλήματα της λογιστικής είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων. Ακόμα και οι διευθύνοντες επιχειρήσεων, οι οποίοι διαθέτουν περιορισμένη γνώση λογιστικής, συνήθως ενδιαφέρονται για τις διάφορες μεθόδους αποτίμησης αποθεμάτων, διότι η αποτίμηση των αποθεμάτων έχει επιπτώσεις επί του εμφανιζόμενου καθαρού εισοδήματος.

Η λογιστική των αποθεμάτων περιλαμβάνει τον καθορισμό του κόστους και της τρέχουσας λογιστικής αξίας ή κόστους αντικατάστασης. Η κατανόηση της σημασίας του όρου κόστους, όπως εφαρμόζεται στα αποθέματα, είναι ένα πρώτο απαραίτητο στοιχείο για την αντιμετώπιση του γενικότερου προβλήματος της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, είδη συσκευασίας κλπ), αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της επιχειρήσεως και προορίζονται, είτε για πώληση, ως έτοιμα προϊόντα είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Σε περίπτωση που η τιμή αγοράς ή παραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Κόστος ιστορικό ή πραγματικό είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος (με ομαλές συνθήκες) μειωμένη με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

Σε περίπτωση ημιτελών ή αποθεμάτων, που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας, η πιο πάνω αξία μειώνεται με το κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή της.

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποιήσεώς τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή. Τα ίδια με τα υποπροϊόντα ισχύουν και για τα ελαττωματικά προϊόντα.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως μπορεί να γίνεται στις τιμές του πρότυπου κόστους που έχει προϋπολογιστεί έπειτα από ακριβείς μετρήσεις και υπολογισμούς. Προϋπόθεση αυτού είναι ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι μέθοδοι-τρόποι αποτίμησης που θα αναλύσουμε αφορούν στην αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και όχι του συνόλου της περιουσίας του οποίου η αξία δε συμπίπτει με το άθροισμα της αξίας των στοιχείων της. Η αξία της περιουσίας ως συνόλου, προσδιορίζεται με διάφορες μεθόδους και με υπολογισμούς που στηρίζονται στην αποδοτικότητα της επιχείρησης.

Στη λογιστική θεωρία τα αποθέματα αποτιμώνται με διάφορους κανόνες (μεθόδους), στην πράξη όμως έχουν επικρατήσει 3 κυρίως μέθοδοι :

- Η μέθοδος που βασίζεται στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων
- Η μέθοδος που απομακρύνεται από το κόστος κτήσεώς τους
- Η μέθοδος προσδιορισμού των αποθεμάτων κατ' εκτίμηση

Για να παρουσιάσουμε τις διάφορες εναλλακτικές μεθόδους που συνήθως χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των τιμών αγοράς υποθέτουμε ότι έχουμε τα πιο κάτω δεδομένα:

	Αριθμός Μονάδων	Κόστος ανά μονάδα	Συνολικό κόστος
Αρχικό Απόθεμα	100	80	8.000
Πρώτη αγορά (1^η Μαρτίου)	50	90	4.500
Δεύτερη αγορά(1^η Ιουλίου)	50	100	5.000
Τρίτη αγορά(1^η Οκτωβρίου)	50	120	6.000
Τέταρτη αγορά(1^η Δεκεμβρίου)	<u>50</u>	130	<u>6.500</u>
Διαθέσιμα προς πώληση	300		30.000
Μονάδες που πωλήθηκαν	<u>180</u>		
Μονάδες αποθέματος τέλους	120		

Αυτός ο πίνακας δείχνει ότι 180 μονάδες πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια του χρόνου και ότι 120 όμοιες μονάδες παρέμειναν στο τέλος του χρόνου και αποτέλεσαν το τελικό απόθεμα. Για να βρούμε το κόστος των πωληθέντων και των αποθεμάτων τέλος χρήσεως θα πρέπει να κάνουμε μια υπόθεση για το ποιες μονάδες πωλήθηκαν και για το ποιες παραμένουν στο τέλος του έτους. Υπάρχουν κάποιες παραδοχές για αυτό το θέμα και θα αναφέρουμε τέσσερις από τις πιο γνωστές. Κάθε μια από αυτές τις παραδοχές οδηγεί σε διαφορετική μέθοδο αποτίμησης και στην εμφάνιση διαφορετικών ποσών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι τέσσερις παραδοχές που εξετάζουμε είναι γνωστές ως:

- Του αναλυτικού προσδιορισμού
- Του μέσου κόστους
- Του πρώτου-εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου (FIFO)
- Του τελευταίου-εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου

Αν κάθε μια από αυτές παρέχει μια διαφορετική απάντηση σχετικά με το κόστος των πωληθέντων αγαθών και το κόστος του τελικού αποθέματος, η αποτίμηση του αποθέματος σε κάθε

περίπτωση λέγεται ότι γίνεται στο «κόστος». Με άλλα λόγια αυτές οι μέθοδοι αντιπροσωπεύουν εναλλακτικούς ορισμούς του κόστους του αποθέματος.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

Η μέθοδος αυτή είναι καταλληλότερη για αποθέματα με υψηλή τιμή και μικρό όγκο. Αν κάθε προϊόν είναι διαφορετικό από τα υπόλοιπα όπως κοσμήματα επί παραγγελία, έργα τέχνης, επαύλεις και τα περισσότερα άλλων τύπων ακίνητα τότε η πιο λογική επιλογή είναι η μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού. Αυτός ο τύπος αποθέματος παρουσιάζει εντελώς διαφορετικά προβλήματα από ένα απόθεμα αποτελούμενο από μεγάλες ποσότητες πανομοιότυπων μονάδων.

Αν οι μονάδες του αποθέματος τέλους χρήσεως μπορούν να αναγνωριστούν ότι προέρχονται από συγκεκριμένες αγορές, μπορούν να αποτιμώνται στα ποσά που αναγράφονται στα τιμολόγια αγορών. Συνεχίζοντας το παράδειγμα που παρουσιάστηκε παραπάνω, αν το τελικό απόθεμα των 120 μονάδων μπορεί να αναγνωριστεί ότι προέρχεται πχ κατά 50 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Μαρτίου, κατά 40 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Ιουλίου, και κατά 30 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Δεκεμβρίου, τότε το κόστος του αποθέματος τέλους μπορεί να υπολογιστεί ως ακολούθως:

Μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού

50 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Μαρτίου με 90	4.500
40 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Ιουλίου με 100	4.000
30 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Δεκεμβρίου με 130	<u>3.900</u>
Απόθεμα τέλους (Αναλυτικός προσδιορισμός)	12.400

Το κόστος των πωληθέντων αγαθών κατά τη διάρκεια της χρήσης υπολογίζεται αφαιρώντας από το κόστος των διαθέσιμων προς πώληση αγαθών το απόθεμα τέλους χρήσης.

Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση αγαθών	30.000
Μείον Τελικό απόθεμα	<u>12.400</u>
Κόστος πωληθέντων αγαθών	17.600

(μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού)

Η μέθοδος του αναλυτικού προσδιορισμού κατανέμει τα κόστη των πραγματικών αγορών στα συγκεκριμένα προϊόντα που αγοράστηκαν. Όμως αυτή η μέθοδος δε δίνει τις πιο χρήσιμες λογιστικές πληροφορίες για μια επιχείρηση που χειρίζεται ένα μεγάλο όγκο πανομοιότυπων μονάδων.

Μια κατάσταση κατά την οποία η μέθοδος του αναλυτικού προσδιορισμού είναι πιο πιθανό να δίνει ουσιώδη αποτελέσματα είναι εκείνη κατά την οποία αγοράζονται και πωλούνται προϊόντα με υψηλή τιμή, όπως πλοία, αυτοκίνητα και κοσμήματα.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το μέσο κόστος υπολογίζεται με τη διαίρεση του συνολικού κόστους των διαθέσιμων προς πώληση αγαθών με τον αριθμό των προς πώληση μονάδων. Ο υπολογισμός αυτός θα δώσει ένα μέσο σταθμικό κόστος μονάδας, το οποίο μετά εφαρμόζεται στην ποσότητα του αποθέματος τέλους χρήσεως.

Μέθοδος Μέσου Κόστους

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση αγαθών	30.000
Αριθμός μονάδων διαθέσιμων προς πώληση	300
Μέσο ανά μονάδα κόστος	100
Απόθεμα τέλους	<u>12.000</u>

(στο μέσο κόστος, 120 μονάδες προς 100 ευρώ)

Αυτή η μέθοδος, όταν συγκρίνεται με τη μέθοδο του αναλυτικού προσδιορισμού, οδηγεί σε ένα διαφορετικό ύψος κόστους πωληθέντων καθώς και σε διαφορετική αξία για το απόθεμα τέλους χρήσεως.

Υπολογισμός του Κόστους Πωληθέντων

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση αγαθών	30.000
Μείον: Απόθεμα Τέλους	<u>12.000</u>
Κόστος πωληθέντων (μέθοδοι μέσου κόστους)	18.000

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος μέσου κόστους, το εκτιμώμενο κόστος των 12.000 για το απόθεμα τέλους επηρεάζεται από τις διάφορες τιμές που πληρώθηκαν κατά τη διάρκεια του χρόνου. Η τιμή που πληρώθηκε στην αρχή του χρόνου θα επηρεάσει την αποτίμηση του τελικού αποθέματος όσο η τιμή που πληρώθηκε στο τέλος του χρόνου. Μια κοινή κριτική της μεθόδου μέσου κόστους για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι ότι δεν δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα στις πρόσφατες τιμές από ότι σε εκείνες που ίσχυαν μερικούς μήνες νωρίτερα.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΠΡΩΤΟΥ-ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟΥ, ΠΡΩΤΟΥ-ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟΥ (First in – First out)(FIFO)

Η μέθοδος του πρώτου-εισερχόμενου, πρώτου-εξερχόμενου, που είναι γνωστή και ως FIFO, στηρίζεται στην παραδοχή ότι αυτό που μπήκε (αγοράσθηκε) πρώτο, βγήκε (πωλήθηκε) πρώτο. Με άλλα λόγια, κάθε πώληση γίνεται από τα παλαιότερα αποκτηθέντα αποθέματα. Έτσι, το τελικό απόθεμα αποτελείται από τα περισσότερα πρόσφατα αποκτηθέντα αποθέματα. Λόγω του ότι η μέθοδος αυτή τείνει να εμφανίζει τα αποθέματα στις τρέχουσες τιμές, στις περιπτώσεις σοβαρών διακυμάνσεων των τιμών (πληθωρισμός), το κόστος παραγωγής καθίσταται αναδρομικό σε σχέση με τις ισχύουσες τιμές. Στις περιπτώσεις αυτές η εφαρμογή της αντίστροφης μεθόδου αίρει το άτοπο. Η μέθοδος ενδείκνυται

και στην περιοδική και στη διαρκή απογραφή, γιατί είναι αντικειμενική.

Η μέθοδος FIFO, για τον προσδιορισμό του κόστους του αποθέματος μπορεί να υιοθετηθεί από κάθε επιχείρηση, άσχετα με το αν πράγματι ή όχι η φυσική ροή του εμπορεύματος ανταποκρίνεται σ' αυτή την υπόθεση πώλησης των παλαιότερων μονάδων του αποθέματος. Χρησιμοποιώντας τα ίδια δεδομένα με τα προηγούμενα παραδείγματα, οι 120 μονάδες του τελικού αποθέματος θεωρούνται ως αποτελούμενες από τα πλέον πρόσφατα αποκτηθέντα αγαθά, ως ακολούθως:

Μέθοδος πρώτου-εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου

50 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Δεκεμβρίου με 130	6.500
50 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Οκτωβρίου με 120	6.000
20 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Ιουλίου με 100	<u>2.000</u>
Τελικό απόθεμα, 120 μονάδες (σε κόστος FIFO)	14.500

Κατά τη διάρκεια μιας περιόδου αύξησης των τιμών, η μέθοδος FIFO θα απολήξει στον προσδιορισμό της αξίας του τελικού αποθέματος σε υψηλότερα επίπεδα (14.500) σε σχέση με κείνη που θα προσδιοριζόταν με τη μέθοδο του μέσου κόστους. Όταν ένα σχετικά μεγάλο ποσό επιμερίζεται ως κόστος του τελικού αποθέματος, τότε ένα σχετικά μικρό ποσό θα παραμείνει ως κόστος πωληθέντων, όπως φαίνεται στον επόμενο υπολογισμό.

Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση αγαθών	30.000
Μείον: Απόθεμα τέλους	<u>14.500</u>
Κόστος πωληθέντων(μέθοδος FIFO)	15.500

Μπορούμε να πούμε για υποστήριξη της μεθόδου FIFO, ότι η αποτίμηση του αποθέματος αντανάκλα πρόσφατα κόστη και, επομένως εκφράζει μια πραγματική αξία, κάτω από τις συνθήκες που επικρατούν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΟΥ-ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΟΥ, ΠΡΩΤΟΥ ΕΞΕΡΧΟΜΕΝΟΥ (LIFO)

Η μέθοδος τελευταίου-εισερχόμενου, πρώτου-εξερχόμενου, γνωστή και ως LIFO, είναι από τις πιο ενδιαφέρουσες μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Στηρίζεται στην παραδοχή ότι: αυτό που αγοράστηκε τελευταίο, πουλήθηκε πρώτο. Από τον τίτλο της μεθόδου αυτής καταλαβαίνουμε ότι τα περισσότερα πρόσφατα αποκτηθέντα αγαθά πωλούνται πρώτα, και το τελικό απόθεμα αποτελείται από «παλιά» αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν με τις πρώτες αγορές. Αυτή η μέθοδος παρά τα μειονεκτήματά της (αφύσικη ροή αποθεμάτων, απομάκρυνση του κόστους από τις τρέχουσες συνθήκες αγοράς όταν διατίθενται αποθέματα παλιά), υπάρχει ένα ισχυρό λογικό επιχείρημα για να την υποστηρίξουμε.

Για το σκοπό μέτρησης του εισοδήματος, η ροή των δαπανών μπορεί να θεωρηθεί πιο σημαντική από τη φυσική ροή των εμπορευμάτων. Οι υποστηρικτές της LIFO διατείνονται ότι η μέτρηση του εισοδήματος θα πρέπει να βασίζεται στις τρέχουσες συνθήκες αγοράς. Επομένως, τα τρέχοντα έσοδα πωλήσεων θα πρέπει να αντισταθμίζονται με τα τρέχοντα κόστη των πωληθέντων εμπορευμάτων. Με τη μέθοδο LIFO, τα κόστη που κατανέμονται στο κόστος των πωληθέντων αγαθών είναι σχετικά σύγχρονα, γιατί προσδιορίζονται με βάση τις πρόσφατες αγορές. Με τη μέθοδο FIFO, από την άλλη πλευρά το κόστος των πωληθέντων αγαθών βασίζεται σε «παλαιότερα κόστη».

Χρησιμοποιώντας τα ίδια δεδομένα με τα προηγούμενα παραδείγματα, οι 120 μονάδες του τελικού αποθέματος θα είχαν αποτιμηθεί σαν να ήταν πιο παλιά εμπορεύματα, από εκείνα που ήταν διαθέσιμα για πώληση κατά την περίοδο, ως εξής:

Μέθοδος τελευταίου εισερχόμενου-πρώτου-εξερχόμενου

100 μονάδες από το αρχικό απόθεμα με 80	8.000
20 μονάδες από την αγορά της 1^{ης} Μαρτίου με 90	<u>1.800</u>
Τελικό απόθεμα, 120 μονάδες (σε κόστος LIFO)	9.800

Το κόστος του τελικού αποθέματος με βάση τη LIFO (9.800) είναι κατά πολύ μικρότερο από το αντίστοιχο κόστος με βάση τη FIFO (14.500), του προηγούμενου παραδείγματος. Επειδή ένα σχετικά μικρό τμήμα του κόστους διαθέσιμων προς πώληση αγαθών κατανέμεται στο απόθεμα τέλους χρήσεως, έπεται ότι μια σχετικά υψηλή αναλογία πρέπει να ανήκει στο κόστος των πωληθέντων, όπως φαίνεται από τον ακόλουθο υπολογισμό:

Υπολογισμός του κόστους πωληθέντων

Κόστος διαθέσιμων προς πώληση αγαθών	30.000
Μείον: Τελικό απόθεμα	<u>9.800</u>
Κόστος πωληθέντων αγαθών	20.200

(μέθοδος τελευταίου-εισερχόμενου, πρώτου εξερχόμενου)

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ήδη έχουμε εξετάσει τέσσερις γνωστές μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων στο κόστος: τη μέθοδο αναλυτικού προσδιορισμού, τη μέθοδο του μέσου κόστους, τη μέθοδο FIFO, τη μέθοδο LIFO. Αντιπαραθέτοντας τα αποτελέσματα από τις τέσσερις μεθόδους που εξετάστηκαν, ειδικά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου ταχείας αύξησης των τιμών, ας συνοψίσουμε τα υπολογισθέντα ποσά για το τελικό απόθεμα, το κόστος των πωληθέντων και το μικτό κέρδος των πωλήσεων με κάθε μια από τις τέσσερις μεθόδους. Υποθέτουμε ότι οι πωλήσεις για την περίοδο ανήλθαν σε 27.500.

**ΟΙ ΤΕΣΕΡΡΙΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ**

	Μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού	Μέθοδος μέσου κόστους	Μέθοδος FIFO	Μέθοδος LIFO
Πωλήσεις	27.500	27.500	27.500	27.500
Κόστος Πωλ.				
Αρχικό απόθεμα	8.000	8.000	8.000	8.000
Αγορές	<u>22.000</u>	<u>22.000</u>	<u>22.000</u>	<u>22.000</u>
Κόστος διαθέσιμων				
Προς πώληση	30.000	30.000	30.000	30.000
Μείον: Τ.Α.	<u>12.400</u>	<u>12.000</u>	<u>14.500</u>	<u>9.800</u>
Κόστος πωληθέντων	<u>17.600</u>	<u>18.000</u>	<u>15.500</u>	<u>20.200</u>
Μικτό κέρδος πωλήσεων	9.900	9.500	12.000	7.300

Σε περιόδους αύξησης των τιμών η χρήση της LIFO θα καταλήξει στην εμφάνιση χαμηλότερων κερδών και σε χαμηλότερους φόρους εισοδήματος από ότι θα συνέβαινε με τις άλλες μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων. Ίσως και για αυτό το λόγο, αρκετές επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει τη LIFO.

Κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μείωσης των τιμών η χρήση της LIFO θα προκαλέσει την εμφάνιση σχετικά μεγάλων κερδών σε σύγκριση με εκείνη της FIFO, η οποία θα εμφανίσει τα μικρότερα κέρδη. Επομένως, η επιλογή μιας μεθόδου αποτίμησης αποθεμάτων μπορεί να επηρεάσει σημαντικά το ύψος του εμφανιζόμενου εισοδήματος κατά τη διάρκεια περιόδων αλλαγής του επιπέδου τιμών.

ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΙΝΑΙ ΚΑΛΥΤΕΡΗ;

Και οι τέσσερις μέθοδοι αποτιμήσεως που περιγράφηκαν θεωρούνται ως αποδεκτές λογιστικές πρακτικές και είναι αποδεκτές για τον καθορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Καμία όμως μέθοδος δε μπορεί να θεωρηθεί η «σωστή» ή η «καλύτερη» μέθοδος. Στην επιλογή μιας μεθόδου, προσοχή θα πρέπει να δίνεται στις πιθανές επιπτώσεις που μπορεί να έχει στον ισολογισμό, στο φορολογητέο εισόδημα και στις επιχειρηματικές αποφάσεις, όπως η καθιέρωση τιμών πώλησης των προϊόντων.

Η μέθοδος αναλυτικού προσδιορισμού πλεονεκτεί στην απεικόνιση της πραγματικής ροής των εμπορευμάτων, όμως η μέθοδος αυτή επιτρέπει το «μαγείρεμα» του αποτελέσματος μέσω του (αυθαίρετου) καθορισμού των εμπορευμάτων που παραδόθηκαν για πώληση. Επίσης αυτή η μέθοδος μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες τιμολογιακές αποφάσεις, γιατί υποθέτει ότι πανομοιότυπα εμπορεύματα έχουν διαφορετικές οικονομικές αξίες. Πανομοιότυπα αγαθά θα έχουν ίδιες λογιστικές αξίες μόνο με τη μέθοδο του μέσου κόστους.

Μια αδυναμία της μεθόδου του μέσου-κόστους είναι ότι αλλαγές στα τρέχοντα κόστη αντικατάστασης του αποθέματος δεν φαίνονται επειδή αυτά τα κόστη συμψηφίζονται με παλαιότερα. Ως αποτέλεσμα της μεθόδου του μέσου κόστους, το εμφανιζόμενο μικτό κέρδος δεν μπορεί να δείξει τις τρέχουσες αξίες αγοράς. Αυτό το πρόβλημα θα το δούμε στη συζήτηση για τα κέρδη των αποθεμάτων πιο κάτω.

Ένα ισχυρό επιχείρημα για τη χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO είναι ο πληθωρισμός των τελευταίων ετών. Όταν έχουμε δραστική αύξηση των τιμών, το πιο σημαντικό δεδομένο κόστους, που χρησιμεύει ως οδηγός στις πολιτικές τιμών, είναι πιθανώς τα τρέχοντα κόστη αντικατάστασης των πωληθέντων προϊόντων. Η LIFO προσεγγίζει καλύτερα από τις άλλες μεθόδους τη μέτρηση

του καθαρού εισοδήματος, από την άποψη των τρεχουσών τιμών πώλησης και του κόστους αντικατάστασης.

Όμως χρησιμοποιώντας τη LIFO κατά τη διάρκεια αυξανόμενων τιμών έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό ενός μεγέθους αποθεμάτων στον ισολογισμό το οποίο είναι αρκετά χαμηλότερο από το τρέχον κόστος αντικατάστασης των μενόντων εμπορευμάτων. Σε αυτές τις περιπτώσεις η FIFO οδηγεί σε ένα μέγεθος αποτελεσμάτων στον ισολογισμό πλησιέστερο προς το τρέχον κόστος αντικατάστασης. Μια μέθοδος αποτίμησης αποθέματος η οποία απολήγει σε υψηλά ποσά για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μπορεί να δημιουργεί παραπλανητικά ποσά για τον ισολογισμό, ενώ μια μέθοδος που δείχνει το πραγματικό ύψος αποθεμάτων στον ισολογισμό, μπορεί να δείχνει λιγότερο ρεαλιστικά δεδομένα για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

Λόγω του ότι η αξία των εμπορευμάτων αναφέρεται και στις δύο καταστάσεις, δηλαδή στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης η αναζήτηση για την πιο καλή μέθοδο αποτίμησης δεν αποδίδει. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως η σκοπιμότητα του προσδιορισμού της αξίας των αποθεμάτων είναι να επιτρέψει την αντιπαράθεση των εσόδων με τα έξοδα. Στον ισολογισμό, το απόθεμα και τα άλλα στοιχεία του κυκλοφοριακού ενεργητικού θεωρούνται ως ένα μέτρο της ικανότητας της επιχείρησης να ξεπληρώσει τις τρέχουσες υποχρεώσεις της. Γι' αυτόν το σκοπό, μια αποτίμηση του αποθέματος σύμφωνα με το τρέχον κόστος αντικατάστασης φαίνεται να είναι περισσότερο αξιόλογη.

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Η αρχή της συνέπειας είναι από τις βασικές αρχές που εγγυώνται αξιόπιστες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η αρχή αυτή σημαίνει ότι όταν μια επιχείρηση έχει υιοθετήσει μια

συγκεκριμένη μέθοδος αποτίμησης, πρέπει να ακολουθεί αυτή τη μέθοδο σταθερά και να μην την αλλάζει από τον ένα χρόνο στον άλλο. Αν άλλαζε τη μέθοδο της αποτίμησης μια εταιρεία σε μια δεδομένη χρήση θα μπορούσε αυξήσει ή να μειώσει το καθαρό της εισόδημα. Η αρχή της συνέπειας δε σημαίνει ότι κάθε επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί συνεχώς την ίδια λογιστική μέθοδο, απλά , σημαίνει ότι μια συγκεκριμένη επιχείρηση δε θα πρέπει να αλλάζει χρόνο με το χρόνο τη μια λογιστική μέθοδο με την άλλη.

Μια επιχείρηση έχει μια σημαντική ευχέρεια να επιλέξει τη μέθοδο της αποτίμησης που ταιριάζει πιο πολύ με τις ανάγκες της. Η αρχή της συνέπειας θα έρθει στο προσκήνιο μετά την επιλογή της μεθόδου. Μια αλλαγή από τη μια μέθοδο στην άλλη θα προκαλέσει σημαντική αλλαγή στο εμφανιζόμενο εισόδημα μέσα στο χρόνο κατά τον οποίο έγινε η αλλαγή. Συχνή αλλαγή των μεθόδων θα καθιστούσε τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως μη χρησιμοποιήσιμες για την ανίχνευση των τάσεων στα λειτουργικά αποτελέσματα. Λόγω της συνέπειας, ο χρήστης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ικανός να υποθέσει ότι η επιχείρηση έχει ακολουθήσει τις ίδιες λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα χρόνια. Έτσι η αξία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυξάνεται γιατί δίνει τη δυνατότητα στο χρήστη να κάνει αξιόπιστες συγκρίσεις των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν χρόνο με το χρόνο.

Όταν γίνεται μια αλλαγή, τα αποτελέσματα της αλλαγής επί του εμφανιζόμενου καθαρού εισοδήματος θα πρέπει να επεξηγούνται πλήρως στις υποσημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ακόμα και όταν η ίδια μέθοδος αποτίμησης αποθέματος ακολουθείται με συνέπεια, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν μια επεξήγηση της χρησιμοποιούμενης μεθόδους.

ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ

Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος κατά την ημέρα της απογραφής. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες. Δεν λαμβάνονται δηλαδή υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών στην αγορά. Σε περίπτωση που δεν μπορεί να εφαρμοστεί η τρέχουσα τιμή αγοράς, τότε ο προσδιορισμός γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις.

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια μειωμένη με τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά την επιχείρηση.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι οι άμεσες δαπάνες αγοράς, που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού, όπως πχ μεταφορικά, δασμοί και λοιποί φόροι κλπ.

Αν πρόκειται για αγαθά που παράγει η επιχείρηση, ως τιμή κτήσεως παίρνεται το ιστορικό κόστος, που αποτελείται από το άθροισμα:

- Του κόστους αγοράς των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.
- Των γενικών εξόδων παραγωγής
- Των άμεσων και έμμεσων δαπανών παραγωγής.

Ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως γίνεται στην επιχείρηση με οποιαδήποτε από τις ακόλουθες μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδο που θα επιλέξει θα την εφαρμόζει πάγια. Σε περίπτωση αλλαγής των συνθηκών λειτουργίας της επιχειρήσεως ή υπάρξεως σοβαρών λόγων, επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου αποτιμήσεως με την προϋπόθεση ότι στις οικονομικές καταστάσεις που θα δημοσιεύονται, θα δηλώνονται οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή, καθώς και η επίδραση που είχε η αλλαγή αυτή στη διαμόρφωση αποτελεσμάτων.

Για την εύρεση της τιμής κτήσεως θα παραθέσουμε το επόμενο παράδειγμα.

<u>Εισαγωγές</u>	<u>Είδος Α</u>	<u>Εξαγωγές</u>
1.1.02 Αποθέμα κιλά 1000 X 40 = 40.000 ευρώ	20.1.02	Πώληση κιλά 1500 X 50 ευρώ = 75.000
10.1.02 Αγορά κιλά 2000 X 42 = 90.000 ευρώ	30.4.02	Πώληση κιλά 1000 X 52 ευρώ = 52.000
30.6.02 Αγορά κιλά 4000 X 42 = 168.000 ευρώ	20.11.02	Πώληση κιλά 3000 X 54 ευρώ = 162.000

Το εμπόρευμα που μένει στο τέλος της χρήσεως είναι, όπως φαίνεται από το λογαριασμό, 1.500 κιλά. Η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι 42,20.

Ζητείται η τιμή κτήσεώς τους με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους και με τη μέθοδο του κυκλοφοριακού μέσου όρου.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΜΕΣΟΥ ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, βρίσκουμε τη μέση σταθμική τιμή κτήσεως, τι ποσό δηλαδή κόστισε κατά μέσο όρο το κάθε κιλό, που είναι:

Αξία αποθέματος ενάρξεως περιόδου + αξία αγορών στην τιμή κτήσεως

Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου + ποσότητα που αγοράστηκε στην περίοδο

$$\frac{40.000 + (90.000 + 168.000)}{7.000} = 298.000 / 7.000 = 42,57 \text{ ευρώ}$$

$$1000 + 6.000$$

Για την αποτίμηση θα πάρουμε τη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (42,57) και τρέχουσας (42,20). Η αξία των μενόντων εμπορευμάτων είναι $1.500 \times 42.20 = 63.300$

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΟΥ ΜΕΣΟΥ ΟΡΟΥ Η ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ

Με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή, καθορίζεται η μέση τιμή κτήσεως με την ακόλουθη σχέση:

Αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως

Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς

Οι εξαγωγές καταχωρούνται στην πίστωση με την τιμή πωλήσεως, ενώ παράλληλα αφαιρούνται από τη χρέωση με την τιμή κόστους.

Στο παράδειγμα έχουμε:

<u>Εισαγωγές</u>	<u>Εμπόρευμα Α</u>	<u>Εξαγωγές</u>	
1.1.02 Αποθέματα	κιλά 1000 X 40 = 40.000	21.1.02 Πώληση	κιλά 1500 X 50 = 75.000
10.1.02 Αγορά	κιλά 2000 X 45 = 90.000	30.4.02 Πώληση	κιλά 1000 X 52 = 52.000
10.1.02 Σύνολο	κιλά 3000 X 43.33=130.000	20.11.02 Πώληση	κιλά 3000 X 54 = 162.000
20.1.02 Πώληση	κιλά 1500X 43.33 = 65.000		
21.1.02 Υπόλοιπο	κιλά 1500 X 43.33 = 65.000		
30.4.02 Πώληση	κιλά 1000 X 43.33 = 43.330		
30.4.02 Υπόλοιπο	κιλά 500 X 43.33 = 21.670		
30.6.02 Αγορά	κιλά 4000 X 42 = 168.000		
30.6.02 Σύνολο	κιλά 4500 X 42.15 = 189.670		
20.11.02 Πώληση	κιλά 3000 X 42.15 = 126.450		
20.11.02 Υπόλοιπο	κιλά 1500 X 42.15 = 63.220		

Η τιμή κτήσεως με τη μέθοδο αυτή είναι 42,15 ευρώ το κιλό και στην απογραφή θα είναι : $1.500 \times 42,15 = 63.225$

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΈΚΔΟΣΗ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗ Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΥ

**ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ I&II ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Γ. ΚΑΡΔΑΚΑΡΗ**

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΜΟΣ Α ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΚΑΦΟΥΣΗ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ Η ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ
WALTER B. MEIGS- ROBERT F. MEIGS**

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΡΙΣΤΟΚΛΗ ΙΓΝΑΤΙΑΔΗ

**ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΟΧΑΡΗΣ
ΑΘ. ΜΠΑΛΗΣ**