

ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ
ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»

της Πράξης «ΔΡΑΣΕΙΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ 2014-2018»

κωδ. ΟΠΣ 5000245

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

Ειδίκευση στον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημοσίων φορέων μέσω της χρήσης λογισμικού ανάλυσης δεδομένων (Προχωρημένο Επίπεδο)

1. Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική – Λογιστική Τυποποίηση – Βασικές Αρχές Κοστολόγησης

ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ

Κωδικός εκπαιδευτικού υλικού:

Κωδικός Πιστοποίησης προγράμματος: 732

ΥΠΟΕΡΓΟ: ΥΠΟΕΡΓΟ 3 «ΔΡΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ
ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ»

ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ:

Ειδίκευση στον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημοσίων φορέων μέσω της χρήσης λογισμικού ανάλυσης δεδομένων (Προχωρημένο Επίπεδο)

1. Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική – Λογιστική Τυποποίηση – Βασικές Αρχές Κοστολόγησης

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Μέλη Ομάδας

Συντονίστρια:

Ελένη -Γεωργία Ντίνου

Συγγραφείς:

Δημήτριος Καρατζάς

Δρ. Ελένη Βρέντζου

Ευάγγελος Κρεμμύδας

Αξιολογητές:

Δρ. Εμμανουήλ Γκίνογλου

Κωνσταντίνος Κωνσταντινίδης

Περιεχόμενα

ΣΚΟΠΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ – ΠΡΟΣΔΟΚΟΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	11
1.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	13
1.1.1. Κλαδικά λογιστικά σχέδια δημοσίου τομέα – Διαμόρφωση και Εξέλιξη.....	13
1.1.2. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ.....	15
1.1.2.1. Λογ. 15 «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων».....	15
1.1.2.2. Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί 15.11 «Επισκευή και Συντήρηση Κτιρίων και Εγκαταστάσεων αυτών & 15.13 «Συντήρηση τεχνικών έργων»	19
1.1.2.3. Λοιποί Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί του 15	19
1.1.3. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΟΤΑ.....	21
1.1.3.1. Έσοδα.....	21
1.1.3.1.1. Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων	21
1.1.3.2. Έξοδα	24
1.1.3.3. Λογαριασμός 17 «Πάγιες (Μόνιμες) Εγκαταστάσεις Κοινής Χρήσεως	26
1.1.4. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δ.Μ.Υ.....	29
1.1.4.1. Δαπάνες των Δ.Μ.Υ που πληρώνονται από το Δημόσιο ή άλλους φορείς	29
1.1.4.2. Λογ/σμος 24 «Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες» και Λογ/σμός 25 «Αναλώσιμα Υλικά» 30	
1.1.5. Παρακολούθηση Δημοσίου Λογιστικού με Διπλογραφική Μέθοδο.....	31
1.1.5.1. Εννοιολογικές Επισημάνσεις.....	32
1.1.5.2. Κωδικοποίηση Λογαριασμών Δημοσίου Λογιστικού	34
1.1.5.3. Ολοκληρωμένο Παράδειγμα Συλειτουργίας Λογιστικής και Δημοσίου Λογιστικού με διπλογραφική μέθοδο.....	56
1.1.6. Εισαγωγή στα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΠΧΠ.....	70
1.1.6.1. Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα.....	70
1.1.6.2. Ποιος συντάσσει τα ΔΛΠΔΤ;.....	70
1.1.6.3. Περιεχόμενο των ΔΛΠΔΤ	77
1.1.7. Παράρτημα: Διαγράμματα λειτουργίας λογαριασμών δημοσίου Λογιστικού	82
1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ.....	89
1.2.1 Μορφή και χαρακτηριστικά της νέας οικονομικής ταξινόμησης.....	91
1.2.2 Βασικές κατηγορίες Λογαριασμών - Ανάλυση του 1ου βαθμού	93
1.2.3. Έσοδα: βασικές κατηγορίες εσόδων, ορισμοί.....	96
1.2.4. Έξοδα: βασικές κατηγορίες εξόδων, ορισμοί.....	112
1.2.5. Πάγια και Αποθέματα.....	129

1.2.6. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.....	140
1.2.7. Προβλέψεις, Λοιπές οικονομικές ροές και Λογαριασμοί καθαρής θέσης	149
1.2.8. Οι βασικές οικονομικές αναφορές και οι πληροφοριακές ανάγκες που καλύπτουν. .	151
1.2.9. Δημοσιονομική αναφορά: μορφή και περιεχόμενο	152
1.2.10. Αναφορά προϋπολογισμού: μορφή και περιεχόμενο	155
1.2.11 Λογιστικές καταστάσεις: Ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση ταμιακών ροών	159
1.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	165
1.3.1. Ταξινόμηση των παγίων	166
1.3.2 Αρχική αναγνώριση παγίων	177
1.3.3. Αποσβέσεις.....	180
1.3.4. Αναπροσαρμογές αξίας Παγίου	183
1.3.5. Χρηματοδοτική - Λειτουργική Μίσθωση (Leasing)	184
1.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	188
1.4.1. Αποθέματα.....	188
1.4.2. Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία	196
1.4.3. Διαθέσιμα	202
1.4.4. Αποτίμηση- Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων	205
1.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ.....	211
1.5.1. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ.....	211
1.5.1.1. Αποτίμηση της Καθαρής θέσης.....	212
1.5.1.2. Μετοχικό Κεφάλαιο	214
1.5.1.3. Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής.....	215
1.5.1.4. Αποτελέσματα εις νέον.....	219
1.5.1.5. Επιχορηγήσεις επενδύσεων	220
1.5.2. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	223
1.5.3. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	228
1.5.3.1. Προμηθευτές.....	232
1.5.3.2. Γραμμάτια Πληρωτέα.....	233
1.5.3.3. Τράπεζες – Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων.....	234
1.5.3.4. Πιστωτές Διάφοροι.....	235
1.5.3.5. Υποχρεώσεις από φόρους τέλη.	235
1.5.3.6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί.....	237
1.5.3.7. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού	239
1.5.3.8. Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις	241

1.6.	ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	244
1.6.1.	Αναγνώριση των εσόδων.....	244
1.6.1.1.	Οργανικά έσοδα κατ' είδος	246
1.6.1.1.1.	Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών	247
1.6.1.2.	Έσοδα από πωλήσεις Αγαθών.....	248
1.6.1.3.	Έσοδα από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.	248
1.6.2.	Λογιστικά Σφάλματα.....	251
1.6.2.1.	Είδη λογιστικών σφαλμάτων.....	251
1.6.2.2.	Τρόποι εύρεσης των λογιστικών σφαλμάτων.....	253
1.6.2.3.	Τρόποι διόρθωσης των λογιστικών σφαλμάτων.	254
1.6.2.4.	Σφάλματα που εντοπίζονται στην επόμενη χρήση.	256
1.6.3.	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	259
1.6.3.1.	Χρηματοδοτική Μίσθωση.....	259
1.6.3.2.	Λειτουργική Μίσθωση	260
1.6.3.3.	Πώληση και Ταυτόχρονη Μίσθωση Ακινήτων (Sale and Lease Back)	262
1.6.3.4.	Η Λογιστική των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων	268
1.6.3.5.	Παράδειγμα Χρηματοδοτικής Μίσθωσης	270
1.6.3.6.	Η λογιστική των λειτουργικών μισθώσεων.....	274
1.6.3.7.	Παράδειγμα Λειτουργικής Μίσθωσης.....	274
1.6.4.	ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ.....	277
1.6.4.1.	Λογιστική Διαδικασία στο τέλος της χρήσης.....	277
1.6.4.2.	Συμφωνία Ταμείου	278
1.6.4.3.	Διαφορές από επισφαλείς απαιτήσεις.....	279
1.6.4.4.	Εγγραφές προσαρμογής εξόδων πληρωτέων.....	279
1.6.4.5.	Εγγραφές προσαρμογής αποσβέσεων	280
1.6.4.6.	Εγγραφές προσαρμογής εσόδων εισπρακτέων.....	281
1.1.7.1.	Εγγραφές προσαρμογής προπληρωθέντων εξόδων	281
1.6.4.7.	Εγγραφές προσαρμογής αναλώσεων.....	282
1.7.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	283
1.7.1.	Βασικές Αρχές Κοστολόγησης.....	284
1.7.2.	Μέθοδοι Κοστολόγησης.....	291
1.7.3.	Άμεσο, έμμεσο κόστος.....	294
1.7.4.	Βιβλίο προδιαγραφών.....	297
1.7.5.	Συστατικά στοιχεία κόστους μιας υπηρεσίας ή ετοιμού προϊόντος.	299

1.7.6.	Κατανομή και κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους.	301
1.7.7.	Αποκλίσεις προϋπολογιστικού και πραγματικού κόστους.....	306
1.7.8.	Σύντομη Παρουσίαση Φύλλου Μερισμού.	308
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		311
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		311
ΑΛΛΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ		311
ΔΙΑΔΙΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ		311
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ		312

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1 : Διαχρονική εξέλιξη κλαδικών λογιστικών σχεδίων δημοσίων φορέων.....	15
Διάγραμμα 2: Ανάπτυξη λογ/σμού «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές απόκτησης παγίων στοιχείων.	17
Διάγραμμα 3: Κύριες πηγές εσόδων των ΟΤΑ	22
Διάγραμμα 4 : Λειτουργία Λογαριασμών Δημοσίων Φορέων – Διαδικασίες Λογιστικοποίησης των Εσόδων	33
Διάγραμμα 5: Λειτουργία Λογαριασμών Δημοσίων Φορέων – Διαδικασίες Λογιστικοποίησης των Εξόδων.....	34
Διάγραμμα 6 : Κωδικαρίθμηση λογαριασμών Δημοσίου Λογιστικού εντός του πλαισίου των λογαριασμών τάξεως της Γενικής Λογιστικής.....	35
Διάγραμμα 7 : Καταχώρηση Εγκεκριμένου Προϋπολογισμού στους λογαριασμούς Τάξεως (Λογαριασμοί Δημοσίου Λογιστικού)	38
Διάγραμμα 8: Εγγραφή Εκτέλεσης Προϋπολογισμού.....	40
Διάγραμμα 9: Εγγραφή Δέσμευσης Πίστωσης (Έκδοση ΑΑΥ).....	43
Διάγραμμα 10: Αποδέσμευση Πίστωσης (Ανατροπή ΑΑΥ)	44
Διάγραμμα 11: Έκδοση Εντάλματος Προπληρωμής	44
Διάγραμμα 12: Απόδοση Χρηματικού Εντάλματος Προπληρωμής	45
Διάγραμμα 13: Ενταλματοποίηση δαπάνης	47
Διάγραμμα 15: Εγγραφή Εκτέλεσης Προϋπολογισμού.....	51
Διάγραμμα 16: Βεβαίωση προϋπολογισθέντος εξόδου	53
Διάγραμμα 17: Είσπραξη βεβαιωθέντος εσόδου	54
Διάγραμμα 18: Είσπραξη μη βεβαιωθέντος εσόδου	55
Διάγραμμα 18: Διάρθρωση Λειτουργίας IFAC	71
Πίνακας 1 «Συσχέτισης ΔΛΠΔΤ με ΔΠΧΑ» Πηγή :www.ifac.com	74
Πίνακας 2 : Διάρθρωση της γενικής κυβέρνησης	90
Πίνακας 3 : Οι βασικές ομάδες λογαριασμών του ΠΔ 54/2018	96
Πίνακας 4 : Υπόδειγμα Δημοσιονομικής Αναφοράς	154
Πίνακας 6 : Υπόδειγμα Ισολογισμού.....	160
Πίνακας 7 : Υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων.....	161
Πίνακας 8 : Υπόδειγμα Κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης.....	162
Πίνακας 9: Υπόδειγμα Κατάστασης ταμειακών ροών.....	163
Πίνακας 10 : Παράδειγμα μητρώου παγίων	166

Πίνακας Συντομογραφιών

ΑΑΥ	Απόφαση Ανάλυσης Υποχρέωσης
Γ.Λ.Σ.	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΓΑ	Ειδική Επιτροπή Αποκρατικοποιήσεων
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ. 1123/80)
Ε.Λ.Τ.Ε.	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΣ.ΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Αρχή
ΔΕΑ	Διυπουργική Επιτροπή Αποκρατικοποιήσεων
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Λ.Π.Δ.Τ.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
Δ.Λ.Τ.Τ.Β	Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης
Δ.Μ.Υ	Δημόσιες Μονάδες Υγείας
Δ.Π.Χ.Π	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΚΕΔ	Κτηματική Εταιρεία του Δημοσίου
Λ.Π.Γ.Κ.	Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης
Ν.	Νόμος
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
ΟΤΑ	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Ο.Ε.	Προηγούμενων Οικονομικών Ετών

Πίνακας ξενόγλωσσων όρων

GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board

1. ΠΡΟΧΩΡΗΜΕΝΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ -ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

ΣΚΟΠΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ – ΠΡΟΣΔΟΚΟΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να παρουσιάσει και να αναλύσει λιγότερο θεωρητικά και περισσότερο πρακτικά, θέματα χρηματοοικονομικής λογιστικής σε προχωρημένο επίπεδο. Δηλαδή να απαντήσει σε ερωτήματα όχι μόνο ουσιαστικά αλλά και εξειδικευμένα και να παρουσιάσει θέματα, όχι μόνο εύκολα προσεγγίσιμα αλλά και δυσνόητα, που απαιτούν υψηλό επίπεδο γνώσεων. Στο πλαίσιο αυτό, τα θέματα της χρηματοοικονομικής λογιστικής πλαισιώνονται από την παρουσίαση ειδικών θεμάτων που αφορούν τους δημοσίους φορείς και όπου κρίνεται απαραίτητο το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο που διέπει την λογιστική των δημοσίων φορέων συμπληρώνεται από αναφορές στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα. Ειδικότερα οι επιδιωκόμενοι στόχοι είναι:

A) Να δοθεί ένα κατά το δυνατόν πλήρες βοήθημα που θα επιτρέπει στους εκπαιδευόμενους/ες να κατανοούν την δομή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων των δημοσίων φορέων, τις ομοιότητες και διαφορές που αυτά παρουσιάζουν μεταξύ τους καθώς και πως το δημόσιο λογιστικό υπεισέρχεται στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Έτσι τα στελέχη των δημοσίων ελεγκτικών οργανισμών και οικονομικών διευθύνσεων των φορέων του δημοσίου τομέα που παρακολουθούν το πρόγραμμα θα είναι σε θέση να αντιληφθούν καλύτερα τις ιδιαιτερότητες των λογιστικών χειρισμών που απαιτούνται προκειμένου να ικανοποιηθούν οι διαφορετικές ανάγκες λογιστικής αποτύπωσης που εμφανίζουν οι φορείς του δημοσίου.

B) Να παρουσιαστεί με τρόπο συνοπτικό και περιεκτικό αλλά πρακτικά και χρηστικά το νέο Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτό ορίζεται από το ΠΔ 54/18 και τις οδηγίες και λογιστικές πολιτικές που το πλαισιώνουν, ώστε οι εκπαιδευόμενοι/ες να αποκτήσουν την γνωσιακή βάση που απαιτείται προκειμένου να είναι σε θέση να αντιληφθούν τις αλλαγές που έρχονται στην λογιστική του δημοσίου

τομέα και πως αυτές θα επηρεάσουν την αποτύπωση της λογιστικής πληροφορίας από τους δημοσίους φορείς.

Γ) Να παρουσιαστούν εξειδικευμένα θέματα χρηματοοικονομικής λογιστικής με θεωρητικό και πρακτικό τρόπο ώστε οι εκπαιδευόμενοι/ες να εξοικειωθούν με τους πιο σύνθετους λογιστικούς χειρισμούς, τις επιπτώσεις τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να είναι σε θέση να αντιλαμβάνονται καλύτερα τα φαινόμενα αυτά ως ελεγκτές των καταστάσεων αυτών.

Δ) Να θέσουμε το απαραίτητο θεωρητικό υπόβαθρο της Λογιστικής Κόστους ώστε οι εκπαιδευόμενοι/ες με την ολοκλήρωση της μελέτης να μπορούν να αξιοποιήσουν τις γνώσεις επεκτείνοντας τους ελέγχους τους σε θέματα κοστολόγησης δημοσίων υπηρεσιών, να εντοπίζουν πιθανούς κινδύνους που χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης σε σχέση με θέματα κοστολόγησης και τιμολόγησης και έχοντας το θεωρητικό υπόβαθρο της κοστολόγησης να μπορούν να επαληθεύσουν, να επιβεβαιώσουν ή να προτείνουν συστάσεις για τη βελτίωση των διαδικασιών αυτών.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο εισαγωγικό σημείωμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης του έτους 2019 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι «*Η Λογιστική Μεταρρύθμιση στον Δημόσιο Τομέα ένα σημαντικό εγχείρημα το οποίο, μέσω της μετάβασης στην πλήρη εφαρμογή λογιστικής δεδουλευμένης βάσης, αποσκοπεί στην ποιοτική αναβάθμιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης (και ειδικότερα το κράτος) στους πολίτες (και τους αντιπροσώπους τους), στους παρόχους πόρων (φορολογούμενους, επενδυτές, δανειστές, κ.λπ.) και τους αποδέκτες των υπηρεσιών του Δημοσίου. Αποσκοπεί στην ανάδειξη της χρηματοοικονομικής λογιστικής σε εργαλείο λήψης αποφάσεων από αυτούς που επωμίζονται την ευθύνη για τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας.*» Η δήλωση αυτή είναι πολύ σημαντική καθώς εκφράζει την πρόθεση της Ελληνικής Πολιτείας για την εισαγωγή της χρηματοοικονομικής λογιστικής, των αρχών και των μεθοδολογιών της στη λογιστική του δημοσίου τομέα. Δεν σταματά όμως μόνο εκεί, και τούτο διότι συμπληρώνεται από τη δέσμευση για παροχή ποιοτική πληροφόρησης στους τρίτους ενδιαφερόμενους (πολίτες και εκπροσώπους τους, δανειστές κτλ) αλλά και σε όσους καλούνται να λάβουν αποφάσεις σχετικά με τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας.

Ο έλεγχος της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποκτά έτσι ιδιαίτερη βαρύτητα καθώς κανένα σετ χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να μην συνοδεύεται από μια δήλωση αξιοπιστίας για την ποιότητα τους. Όλες οι απαραίτητες γνώσεις και πληροφορίες που πρέπει να διαθέτει όποιος ασχολείται με την επιβεβαίωση της αξιοπιστίας χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τη χρηματοοικονομική λογιστική δεδουλευμένης βάσης περιλαμβάνονται στο παρόν εκπαιδευτικό υλικό. Μελετώντας το, ο εκπαιδευόμενος μπορεί να βρει όλες τις γνώσεις που σχετίζονται με τα κλαδικά λογιστικά σχέδια που εφαρμόζονται σήμερα και για το εγγύς μέλλον από τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, πληροφόρηση σχετικά με τη νέα κατάσταση που φέρνει το νέο λογιστικό πλαίσιο της γενικής κυβέρνησης, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο η χρηματοοικονομική λογιστική αναγνωρίζει και καταγράφει τα λογιστικά γεγονότα από τα πιο απλά μέχρι τα πιο εξειδικευμένα. Θα ήταν παράλειψη να μην συμπεριληφθεί στο εγχειρίδιο αυτό και μια εξειδικευμένη ενότητα αφιερωμένη σε θέματα κοστολόγησης και τούτο διότι τα θέματα κοστολόγησης και αποτίμησης των υπηρεσιών των δημοσίων φορέων αποκτούν συνεχώς και μεγαλύτερη σπουδαιότητα

καθώς οι φορείς αυτοί επιδιώκουν την βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς τους.

1.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

1.1.1. Κλαδικά λογιστικά σχέδια δημοσίου τομέα – Διαμόρφωση και Εξέλιξη

Για την καλύτερη κατανόηση του θέματος της λογιστικής στον δημόσιο τομέα πρέπει κανείς να μελετήσει την εξέλιξή της στον χρόνο.

Η εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου ή αλλιώς διπλογραφικής λογιστικής στους φορείς του δημοσίου τομέα ξεκίνησε σταδιακά και είχε ως αφετηρία την έκδοση του Π.Δ. 1123/80 « Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Εφεξής κάθε αναφορά στην παρούσα εργασία στο Ε.Γ.Λ.Σ. νοείται ως αναφορά σε αυτό το Π.Δ. Η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ. συνοπτικά είχε ως εξής:

- Μέρος Πρώτο : Βασικές Αρχές του Γ.Λ.Σ. – Σχέδιο Λογαριασμών
- Μέρος Δεύτερο : Γενική (Χρηματοοικονομική) Λογιστική
- Μέρος Τρίτο : Λογαριασμοί Τάξεως
- Μέρος Τέταρτο : Οικονομικές (Λογιστικές) Καταστάσεις – Αριθμοδείκτες
- Μέρος Πέμπτο : Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.

Το ΕΓΛΣ αποτέλεσε πηγή έμπνευσης για την έκδοση και εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων τόσο για τομείς της ιδιωτικής οικονομίας (Τράπεζες, ασφαλιστικές και ναυτιλιακές επιχειρήσεις) όσο και για τομείς της δημόσιας οικονομίας.

Έτσι με αφορμή το ΕΓΛΣ και με βάση και έμπνευση από αυτό, εκδόθηκαν τα παρακάτω τέσσερα προεδρικά διατάγματα (παρουσιάζονται κατά χρονολογική σειρά)

- Π.Δ. 80/8-5-97 (ΦΕΚ-68 Α): Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης.
- Π.Δ. 205/15-7-98 (ΦΕΚ 163 Α): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

- Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α Βαθμού).
- Π.Δ. 146/21-5-03 (ΦΕΚ-122 Α): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας.

Λίγο αργότερα εκδίδεται το ΠΔ15/2011: «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης». Όπως ο ίδιος ο τίτλος μαρτυρά, η απόσταση της λογιστικής της Κεντρικής Διοίκησης από τα ΔΛΠ ή ακόμα και από τα κλαδικά λογιστικά σχέδια είναι σημαντική και ουσιώδης με κυρίαρχο το γεγονός της μη χρήσης της λογιστικής του δεδουλευμένου. Ωστόσο η επιρροή του ΕΓΛΣ, των ΔΧΠΑ και των ΔΛΠΔΤ είναι εμφανής και σε αυτό το λογιστικό σχέδιο.

Τον Νοέμβριο του 2014 θεσμοθετούνται τα Ε.Λ.Π. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) με τον ν. 4308/2014 σε μια προσπάθεια εκσυγχρονισμού του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των φορέων που δραστηριοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας. Βάση του νομοθετήματος είναι η Οδηγία 2013/34/ΕΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το λογιστικό σκέλος της οποίας ενσωματώνεται αυτούσιο στο νόμο.

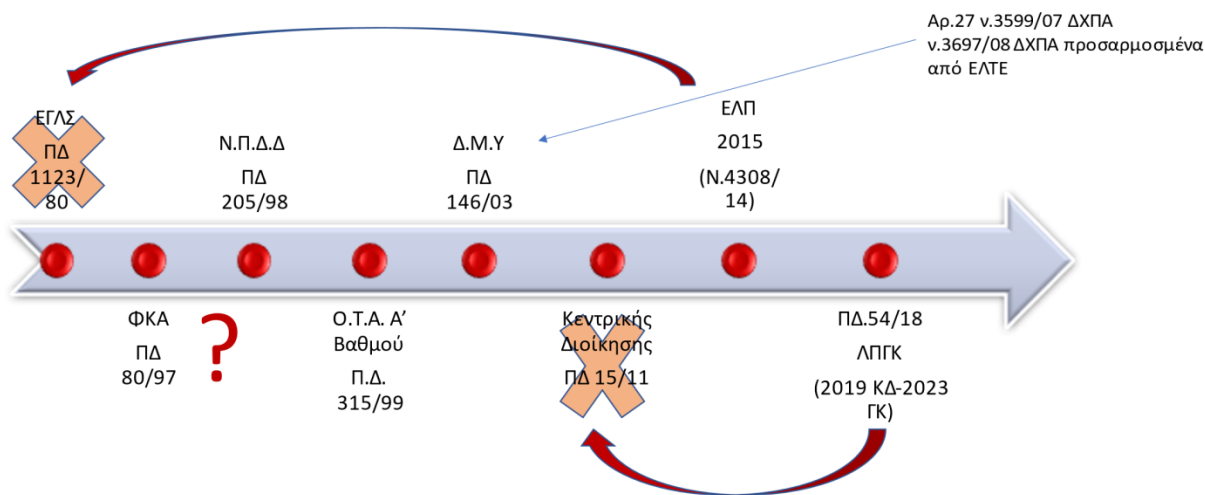
Τέλος το ΠΔ 54/18 που δημοσιεύτηκε τον Ιούνιο του 2018 όρισε το περιεχόμενο και το χρόνο εφαρμογής ενός νέου λογιστικού πλαισίου που διέπει τις οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης όπως αυτές καθορίζονται από το μητρώο της ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Η χρονική εξέλιξη των λογιστικών πλαισίων που αφορούν στους φορείς του δημοσίου τομέα παρουσιάζεται στο διάγραμμα 1.

Η επισκόπηση του διαγράμματος επιτρέπει την εξαγωγή μερικών χρήσιμων συμπερασμάτων.

1. Η εισαγωγή του νόμου 4308/11 καταργεί την λογιστική βάση (ΕΓΛΣ) στην οποία εδράστηκε ο σχεδιασμός των κλαδικών λογιστικών σχεδίων των υπολοίπων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης
2. Η έκδοση του ΠΔ 54/18 αλλάζει το λογιστικό πλαίσιο τόσο στην Κεντρική Διοίκηση όσο και στην Γενική Κυβέρνηση. Στην παρ.5 του άρθρου 15 του

ΠΔ. 54/18 ρητά ορίζεται ότι το ΠΔ 15/11 παραμένει σε ισχύ μέχρι 31/12/2018 ενώ τα ΠΔ 80/97, 205/98, 315/99 και 146/03 παραμένουν σε ισχύ μέχρι 31.12.2022.



Διάγραμμα 1 : Διαχρονική εξέλιξη κλαδικών λογιστικών σχεδίων δημοσίων φορέων

Ειδικά για τις μονάδες υγείας μετά την έκδοση του Π.Δ.146/03 σε σειρά νομοθετημάτων περιλήφθηκαν πρόνοιες που επέβαλαν ή συνέστησαν στις Δ.Μ.Υ την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων με διαφορετικά πρότυπα. Ποιο συγκεκριμένα, όπως παραστατικά απεικονίζεται και στο Διάγραμμα 1, με το άρθρο 27 του ν.3599/07 προβλέφθηκε ότι οι Δ.Μ.Υ θα πρέπει να καταρτίζουν τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ενώ ο ν. 3697/2008 προβλέπει ότι από 01/01/2008 το ΠΔ 146/03 θα πρέπει να εφαρμόζεται με βάση τα Δ.Χ.Π.Α. προσαρμοσμένα για το Δημόσιο τομέα από την ΕΛΤΕ. Η ασυμφωνία μεταξύ των νομοθετικών κειμένων έχει ως αποτέλεσμα άλλες Δ.Μ.Υ να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Χ.Π.Α. άλλες με βάση το ΠΔ 146/03 και άλλες και με τα δύο.

1.1.2. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ν.Π.Δ.Δ.

1.1.2.1. Λογ. 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων»».

Στο λογιστικό σχέδιο των Ν.Π.Δ.Δ. έχει προβλεφθεί η αρχή της ενημέρωσης όλων των λογαριασμών ενσώματων παγίων (λογ. 10-14) τόσο ως προς την απόκτηση αυτών όσο και για προσθήκες σε αυτά μέσω του λογαριασμού 15 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση

και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων». Έτσι στον λογαριασμό αυτό και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται αφενός τα ποσά που διατίθενται για την απόκτηση οποιωνδήποτε νέων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε με απευθείας αγορά είτε με κατασκευή (μέσω εργολάβων ή ιδιοκατασκευή), αφετέρου τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Στην περίπτωση που η συγκέντρωση της επένδυσης στο λογαριασμό 15 αφορά πάγια που αποσβένονται θα πρέπει, εκτός από την μεταφορά τους στους λογαριασμούς 11-14 στο τέλος της χρήσης, να υπολογιστούν αποσβέσεις. Παράλληλα, θα πρέπει να υπολογισθεί έσοδο από τις αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων. (Πίστωση του 81 (αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων) με χρέωση του 43 (Επιχορηγήσεις επενδύσεων). Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία, μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους. Η ανωτέρω τακτική οφείλεται στους κάτωθι κυρίως λόγους :

α) Οι πάγιες επενδύσεις που πραγματοποιεί ο οργανισμός μπορεί να χρηματοδοτηθούν από διαφορετικές πηγές αλλά και από ίδιους πόρους. Είναι λοιπόν ανάγκη να παρακολουθείται η πηγή προέλευσης κάθε επιχορήγησης και ο σκοπός της (δηλαδή η επένδυση που αφορά).

β) Η πραγματοποίηση των επενδύσεων είναι συνήθως μακρόχρονη και συνεπώς η ολοκλήρωση του κόστους κάθε επενδύσεως βραδύνει. Συνεπώς, πρέπει να παρακολουθείται η ιστορική εξέλιξη του κόστους της επενδύσεως κατά πηγή χρηματοδότησεως.

γ) Οι πραγματοποιούμενες επενδύσεις δεν ανήκουν πάντα κατά κυριότητα στον φορέα που έχει την επιμέλεια της πραγματοποίησης (π.χ. ένα πολιτιστικό ή αθλητικό κέντρο του Δήμου) ή γενικότερα μπορεί να πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για κοινή χρήση π.χ. μνημεία, πλατείες, πάρκα.

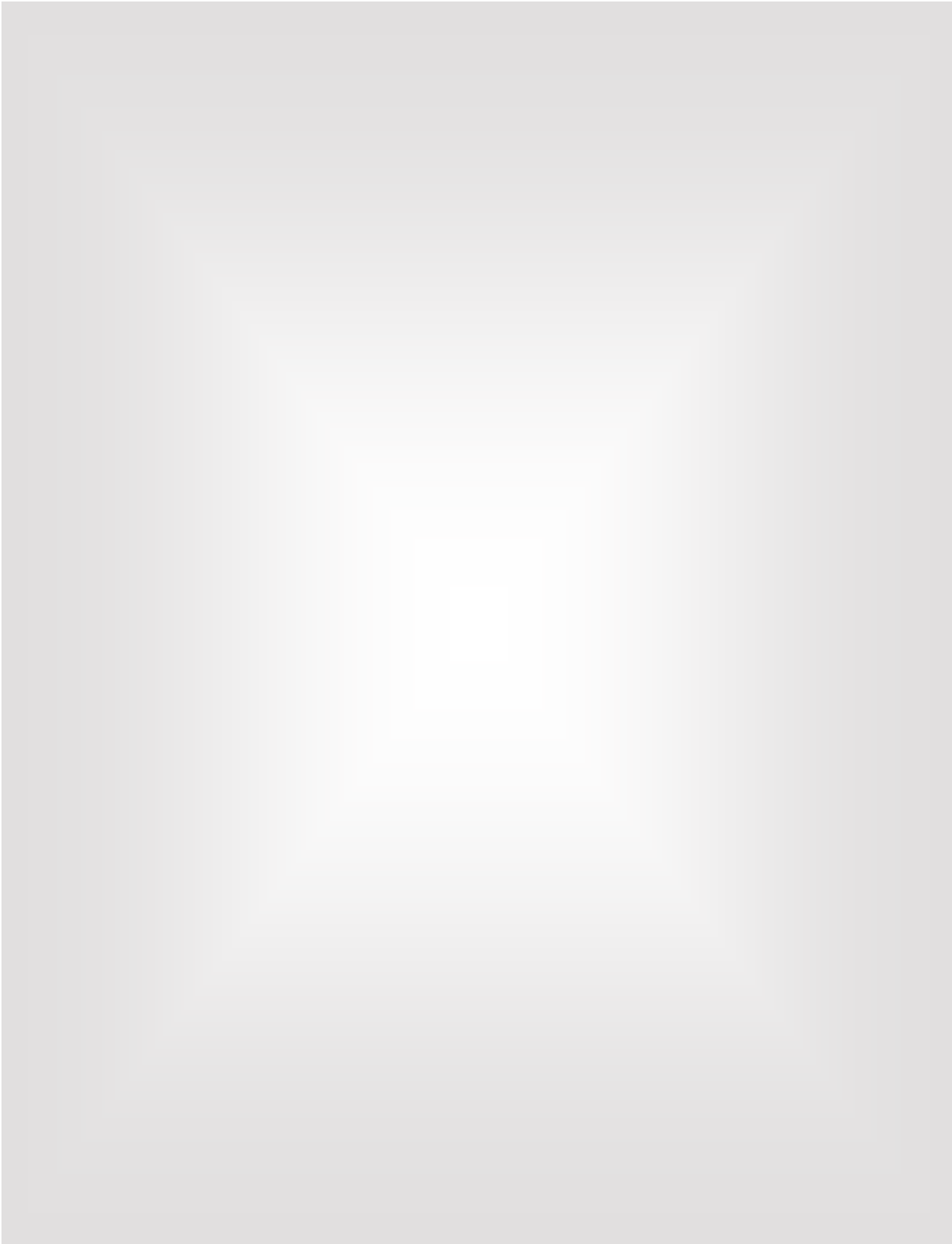
Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται, όπως ενδεικτικά εμφανίζεται στο διάγραμμα 2, με τρόπο που να εξασφαλίζεται ότι καταγράφονται πληροφορίες, πρώτον σχετικά με την πηγή χρηματοδότησης κάθε ενσώματου παγίου, και δεύτερον σχετικά με τον τρόπο απόκτησης των παγίων (κατασκευή, αγορά κτλ.)

15.01 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχν. έργα

- 15.01.00 Από Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.01 Από Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.02 Από Προϋπολογισμό άλλων Ν.Π.Δ.Δ. οργανισμών ή ειδ. λογ/σμων για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.03 Από Ιδίους πόρους για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.04 Από Ευρωπαϊκή Ένωση για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.05 Από πρόγραμμα Οργανισμού Σχολικών Κτιρίων για ανέγερση κτιρίων
- 15.01.10 Από Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό για αγορά κτιρίων
- 15.01.11 Από Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων για αγορά κτιρίων
- 15.01.12 Από Προϋπολογισμό άλλων Ν.Π.Δ.Δ., οργανισμών η Ειδ. λογ/σμών για αγορά κτιρίων
- 15.01.13 Από Ιδίους Πόρους για αγορά κτιρίων
- 15.01.14 Από Ευρωπαϊκή Ένωση για αγορά κτιρίων
- 15.01.15 Από Οργανισμό Σχολικών Κτιρίων για αγορά κτιρίων

Διάγραμμα 2: Ανάπτυξη λογ/σμού «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές απόκτησης παγίων στοιχείων.

Όλα τα παραπάνω παρουσιάζονται πρακτικά στο παράδειγμα που ακολουθεί.



1.1.2.2. Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί 15.11 «Επισκευή και Συντήρηση Κτιρίων και Εγκαταστάσεων αυτών & 15.13 «Συντήρηση τεχνικών έργων»

Η ανάλυση των λογαριασμών αυτών σε επόμενο βαθμό αφορά την πηγή χρηματοδότησης των επισκευών και συντηρήσεων. Η επιβολή της ύπαρξης των λογαριασμών αυτών συνάδει με τις καθιερωμένες αναλύσεις στους προϋπολογισμούς των Ν.Π.Δ. και τον τρόπο που αντιμετωπίζονται στο πλαίσιο του Δημόσιου Λογιστικού. Επισημαίνεται ιδιαίτερος ότι δαπάνες για επισκευές και συντηρήσεις κτιρίων ή τεχνικών έργων, που καλύπτονται από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό ή από Ιδίου πόρους και χαρακτηρίζονται ως συνήθεις λειτουργικές δαπάνες, δηλαδή δεν αποτελούν λόγω της φύσεως και της εκτάσεως τους προσθήκες ή βελτιώσεις των αντίστοιχων παγίων στοιχείων, πρέπει να μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως στις λειτουργικές δαπάνες (λογαριασμοί ομάδας 6), ενώ παράλληλα κάθε επιχορήγηση από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό ή άλλο φορέα για αυτές τις δαπάνες πρέπει να μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως από το λογαριασμό 43 στους οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 74 ``έσοδα από επιχορηγήσεις``.

1.1.2.3. Λοιποί Δευτεροβάθμιοι Λογαριασμοί του 15

15.14 Δαπάνες Διοικήσεως και Λειτουργίας (Επενδύσεων)

15.15 Άλλες Λειτουργικές Δαπάνες (Επενδύσεων)

15.16 Μελέτες- Έρευνες –Πειραματικές Εργασίες

15.17 Ειδικές Δαπάνες Επενδύσεων

Στους δευτεροβαθμίους λογαριασμούς 15.14, 15.15, 15.16 και 15.17 παρακολουθούνται αντίστοιχα δαπάνες διοικήσεως και λειτουργίας, άλλες λειτουργικές δαπάνες, μελέτες - έρευνες πειραματικές εργασίες και ειδικές δαπάνες επενδύσεων.

Η σε επόμενο βαθμό ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών αφορά τη πηγή χρηματοδότησης. Η περαιτέρω ανάπτυξη εξαρτάται από τις ανάγκες του ΝΠΔΔ.

Η παράθεση των λογαριασμών αυτών μεταξύ των επενδύσεων στηρίζεται στους χαρακτηρισμούς των αντίστοιχων δαπανών στους προϋπολογισμούς των ΝΠΔΔ ως δαπανών επενδύσεων. Επισημαίνουμε και εδώ ότι ο χαρακτηρισμός των δαπανών αυτών ως επενδύσεων εξαρτάται από τον ουσιώδη σύνδεσμο που έχουν οι δαπάνες

αυτές με την πραγματοποίηση της επένδυσης. Αν πρόκειται για λειτουργικής φύσεως δαπάνες του ΝΠΔΔ, τακτικές ή έκτακτες, χωρίς ουσιώδη σύνδεσμο με τις πραγματοποιούμενες επενδύσεις, πρέπει να μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως στους λογαριασμούς εξόδων (Ομάδα 6) και κάθε επιχορήγηση αυτών από το λογαριασμό 43 στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 74 ``έσοδα από επιχορηγήσεις``. Πάντως, σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να γίνεται σύγκριση με τις

επιχορηγήσεις που δίδονται για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών. Οι επιχορηγήσεις αυτές απεικονίζονται στο λογαριασμό 74.

1.1.3. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου ΟΤΑ.

Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων των ΟΤΑ καθώς ακολουθούν διαφορετική οργάνωση και κωδικαρίθμηση από εκείνες των λοιπών δημοσίων φορέων.

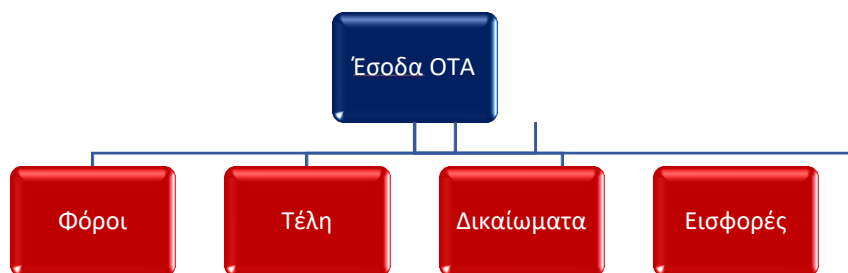
1.1.3.1. Έσοδα

1.1.3.1.1. Διαδικασίες λογιστικοποίησης εσόδων

Τα έσοδα του Δήμου παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς λογαριασμούς της ομάδας 7. Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξής τους. Το βέβαιο της ύπαρξης του εσόδου πρέπει να προκύπτει από σχετικό βεβαιωτικό τίτλο είτε αυτός αφορά τη βεβαίωση της είσπραξης του εσόδου (π.χ. ειδοποίηση ή Extrait λογαριασμού Τράπεζας) ή τη βεβαίωση της δημιουργίας της απαίτησης που απορρέει από το έσοδο με βάση έγγραφο του Δήμου η ακόμη έγγραφο του οφειλέτη που αποδέχεται οφειλή και κοινοποιεί στον Δήμο την οφειλή του.

Σε όλες τις περιπτώσεις διενεργούνται συμψηφιστικές εγγραφές, με χρέωση του οφειλέτη και πίστωση του εσόδου, ανεξάρτητα αν συγχρόνως με τη βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της οφειλής. Σε αυτήν τη δεύτερη περίπτωση, θα διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

Η επισκόπηση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών εσόδων των ΟΤΑ αποκαλύπτει τις κύριες πηγές εσόδων τους (βλ. διάγραμμα3)



Διάγραμμα 3: Κύριες πηγές εσόδων των ΟΤΑ

Η ανάλυση των εσόδων έχει ως εξής :

- **Φόροι**

Αποτελούν αναγκαστική χρηματική παροχή που καταβάλουν οι ιδιώτες στο κράτος, χωρίς ειδική αντιπαροχή, με σκοπό την κάλυψη δημοσίων βαρών. Ως δημοτικός φόρος μπορεί να ονομαστεί η χρηματική εισφορά προς τον Δήμο, η οποία καταβάλλεται αναγκαστικά χωρίς την προσμονή ειδικού ανταλλάγματος. Σκοπός της καταβολής αφορά την κάλυψη των δημοτικών βαρών, σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα των υπόχρεων στην καταβολή. Τέτοιοι φόροι είναι οι εξής :

- 72.00.02 Φόρος επί παραγομένου ελαιολάδου
- 72.00.03 Φόρος ακάλυπτων χώρων
- 72.00.04 Φόρος ζύθου και οινοπνευματωδών ποτών
- 72.00.05 Φόροι ηλεκτροδοτούμενων χώρων εισπραττόμενοι από την ΔΕΗ
- 72.00.06 Φόροι ηλεκτροδοτούμενων χώρων εισπραττόμενοι από ΟΤΑ
- 72.00.09 Λοιποί αυτοτελείς φόροι

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

- 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων
- 71 Πωλήσεις προϊόντων
- 72 Έσοδα από Φόρους-Εισφορές-Πρόστιμα-Προσαυξήσεις
- 73 Έσοδα από Τέλη και δικαιώματα (Παροχή υπηρεσιών)
- 74 Έσοδα από επιχορηγήσεις
- 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών και έσοδα από δωρεές
- 76 Έσοδα κεφαλαίων
- 77
- 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα
- 79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος άλλων κέντρων

ΠΔ 315/99

- **Τέλη**

Αποτελούν χρηματικές παροχές που καταβάλλονται από τους υπόχρεους έναντι ειδικού ανταλλάγματος (αντιπαροχής). Το αντάλλαγμα ή η αντιπαροχή συνίσταται στην χρησιμοποίηση ορισμένου δημοτικού έργου ή υπηρεσίας. Το ύψος του τέλους πρέπει να είναι ανάλογο της ωφέλειας που απολαμβάνει ο υπόχρεος. Παραδείγματα τελών είναι τα εξής :

73.01 Από υπηρεσίες καθαριότητας

- 73.01.01 Τέλη καθαριότητας και αποκομιδής απορριμμάτων οικιών
- 73.01.02 Τέλη καθαριότητας και αποκομιδής απορριμμάτων καταστημάτων
- 73.01.03 Τέλη καθαριότητας αυτοκινήτων Δ.Χ.
- 73.01.04 Τέλη καθαριότητας αυτοκινήτων Ι.Χ.

73.05 Από υπηρεσίες ηλεκτροφωτισμού

- 73.05.01 Τέλη φωτισμού για τις δαπάνες εγκαταστάσεων, συντηρήσεως και ηλεκτρικής ενέργειας, προς φωτισμό των κοινοχρήστων χώρων

73.20 Λοιπά ανταποδοτικά τέλη και δικαιώματα

- 73.20.01 Τέλη χρήσεως πεζοδρομίων, οδών, πλατειών και κοινόχρηστων χώρων
- 73.20.02 Τέλη αδειών οικοδομών
- 73.20.03 Τέλη διαφημίσεων
- 73.20.05 Τέλη σταθμεύσεως αυτοκινήτων
- 73.20.06 Τέλη διαμονής παρεπιδημούντων επι των εκδιδομένων επί λογαριασμών υπό των ξενοδοχείων ύπνου επί των λουομένων σε φυσικές ιαματικές πηγές
- 73.20.07 Τέλη χρήσεως αποβάθρων επιβατών
- 73.20.08 Τέλη χρήσεως αποβάθρων εμπορευμάτων
- 73.20.09 Λοιπά τέλη και δικαιώματα

- **Δικαιώματα**

Τα δικαιώματα είναι έννοια ανάλογη με τα τέλη, πλην όμως μπορεί να εισπράττεται ανεξαρτήτως του αν θα γίνει ή μη χρήση του ανταλλάγματος ή της αντιπαροχής. Για την καλύτερη κατανόηση του θέματος παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα

73.02 Από υπηρεσίες απογέτευσης

- 73.02.01 Δικαιώματα συνδέσεως οικιών με δίκτυο υπονόμων
- Δικαιώματα συνδέσεως καταστημάτων με δίκτυο υπονόμων
- 73.02.02
- 73.02.03 Δικαιώματα χρήσεως υπονόμων

73.10 Από υπηρεσίες ύδρευσης

- 73.10.01 Δικαιώματα ή τέλη υδρεύσεως οικιών
- 73.10.02 Δικαιώματα ή τέλη υδρεύσεως καταστημάτων
- 73.10.03 Δικαιώματα ή τέλη υδρεύσεως οικιών

73.11 Από υπηρεσίες άρδευσης

- 73.11.01 Δικαιώματα χρήσεως αρδευτικών αυλάκων

73.30 Τέλη από παροχή υπηρεσιών νεκροταφείων

- 73.30.01 Δικαιώματα εκ κηδειών
- 73.30.02 Δικαιώματα εκ μνημόσυνων και λοιπών ιεροτελεστιών
- 73.30.03 Δικαιώματα εκ διαθέσεως τάφων τριετούς ταφής και ανανεώσεως χρόνου ταφής
- 73.30.04 Δικαιώματα εκ χρήσεως οστεοφυλακίων
- 73.45 Έσοδα από Δημοτικά σφαγεία**
- 73.45.01 Δικαιώματα χρήσεως σφαγείων
- 73.50 Έσοδα από Δημοτικά λουτρά**
- 73.50.01 Δικαιώματα ή Μισθώματα χρήσεως λουτρών
- 73.50.02 Δικαιώματα χρήσεως λοιπών χώρων
- 73.55 Έσοδα από εκμετάλλευση εδάφους, υπεδάφους και θαλάσσης**
- 73.55.01 Μισθώματα λατομείων, ορυχείων, μεταλλείων
- 73.55.02 Δικαιώματα αμμοληψίας, εξορύξεως λίθων εκ λατομείων
- 73.55.03 Δικαιώματα εξ ιχθυοτροφείων
- 73.55.04 Δικαιώματα εξ αλιείων
- 73.55.07 Δικαιώματα βοσκής

- **Εισφορές**

Ως εισφορά ορίζεται η χρηματική παροχή που καταβάλλεται στο δήμο εν όψει συγκεκριμένης αντιπαροχής μεγαλύτερης αξίας. Τέτοια παραδείγματα είναι :

72.05 Εισφορές

- 72.05.01 Εισφορά από ωφελημένους από την εκτέλεση δημοτικών έργων
- 72.05.05 Εισφορά επί υπεραξίας ακινήτων οικοδομούμενων ή μη λόγω τροποποιήσεως σχεδίου πόλεως ή κανόνων δομήσεως

1.1.3.2. Έξοδα

Για τα έξοδα των ΟΤΑ δύο παρατηρήσεις είναι αυτές που πρέπει να έχει υπόψη του ο αναγνώστης.

Στην γενική λογιστική ισχύει η αρχή της καθ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (Ομάδα 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

Επιπλέον, πάλι σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι σχετικοί λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων δέχονται μόνο, χρεώσεις ενώ των εσόδων μόνο πιστώσεις καθώς και

αντιστοίχους αντιλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της Γενικής Εκμεταλλεύσεως ή στο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Από την άποψη του προϋπολογισμού όμως για τα έξοδα υφίστανται τέσσερα κεφάλαια.

Κεφάλαιο Α: Λειτουργικές Δαπάνες Χρήσης. Οι δαπάνες αυτές κατανάμενονται ανά υπηρεσία (βλ. πλαίσιο παρακάτω) .

Κεφάλαιο Β: Επενδύσεις. Οι επενδύσεις επίσης κατανέμονται ανά υπηρεσία (εφόσον ο δήμος υπερβαίνει το όριο πληθυσμού που ισχύει κάθε φορά).

Κεφάλαιο Γ: Πληρωμές Π.Ο.Ε. λοιπές αποδόσεις και προβλέψεις

Κεφάλαιο Δ: Αποθεματικό.

00	Γενικές Υπηρεσίες
10	Οικονομικές και Διοικητικές Υπηρεσίες
15	Υπηρεσίες Πολιτισμού Αθλητισμού και Κοινωνικής Πολιτικής
20	Υπηρεσία Καθαριότητας και Ηλεκτροφωτισμού
25	Υπηρεσία Ύδρευσης -Άδρευσης- Αποχέτευσης
30	Υπηρεσία Τεχνικών Έργων
35	Υπηρεσία Πρασίνου
40	Υπηρεσία Πολεοδομίας
45	Υπηρεσία Νεκροταφείων
50	Δημοτική Υπηρεσία
70	Λοιπές Υπηρεσίες (Ανάλυση σύμφωνα με τις ανάγκες)

Οι υπηρεσίες των Δήμων

Οι υπηρεσίες που αναφέρονται στα κεφάλαια Α και Β είναι οι εξής :

1.1.3.3. Λογαριασμός 17 «Πάγιες (Μόνιμες) Εγκαταστάσεις Κοινής Χρήσεως

Στους υπολογαριασμούς του 17 παρακολουθούνται οι πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως, δηλαδή αυτές που δεν ανήκουν στην περιουσία του Δήμου, ανεξαρτήτως του τρόπου κατασκευής και χρηματοδότησεως αυτών. Οι υπολογαριασμοί του 17 ενημερώνονται ύστερα από μεταφορά του κόστους κάθε παγίου στοιχείου από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15.17, όταν ολοκληρωθεί το κόστος αυτό. Επίσης, οι υπολογαριασμοί του 17 μπορεί να ενημερώνονται ύστερα από μεταφορά του κόστους κάθε παγίου στοιχείου από τους οικείους υπολογαριασμούς των 15.10-15.14 και 15.16, όταν ολοκληρωθεί το κόστος αυτό και χαρακτηριστεί το πάγιο ως κοινής χρήσεως. Τα πάγια στοιχεία κοινής χρήσεως αποσβένονται τμηματικά, με τους ισχύοντες για κάθε πάγιο στοιχείο συντελεστές ή σε έλλειψη αυτών με βάση την πιθανολογούμενη διάρκεια «ζωής» τους. Οι αποσβέσεις αυτές επιβαρύνουν τα έξοδα κάθε χρήσεως. Αν τα πάγια αυτά στοιχεία έχουν επιχορηγηθεί στο σύνολο ή κατά μέρος, ανάλογο ποσό των επιχορηγήσεων καταχωρείται κατ' έτος στα έσοδα, για να αντισταθμίσει τις αποσβέσεις που αναλογούν στο κόστος του πάγιου που επιχορηγήθηκε. Το κόστος ιδιοκατασκευής πάγιων στοιχείων, που εντάσσονται στα κοινής χρήσεως παρακολουθείται και προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση 12 της παραγράφου 2.2.109, του ΠΔ 315/99¹ ενώ το κόστος κατασκευής των πάγιων που κατασκευάζονται από τρίτους και τα υλικά παρέχονται από το Δήμο, προσδιορίζεται

¹ 12. Το κόστος ιδιοκατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από το Δήμο με δικά του μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, όπως ειδικότερα ορίζεται στην παρ. 5.3.116 του πέμπτου μέρους.

Το κόστος που προσδιορίζεται με τον τρόπο αυτό καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78. Το κόστος αυτό παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του 15 και κατά την επόμενη χρήση, κατά την οποία προσαυξάνεται και με το κόστος που πραγματοποιείται μέσα στη νέα αυτή χρήση, και ούτω καθεξής, μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής, οπότε το συνολικό κόστος του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15 στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14,16 ή 17). Αν η κατασκευή του πάγιου στοιχείου ολοκληρώνεται μέσα στη χρήση που άρχισε αυτή, το κόστος που προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 σκόπιμο είναι να μην καταχωρείται απευθείας στους οικείους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16 ή 17), με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78, αλλά αυτό να γίνεται μέσω του λογαριασμού 15.

σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 13-14 της παραγράφου 2.2.109 του ίδιου ΠΔ².

Ο λογαριασμός 17 σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο για τους δήμους αναπτύσσεται στους εξής δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- 17.00 Κτιριακές εγκ/σεις – Βιβλιοθήκη (ειδικές και λοιπές κατασκευές που εξυπηρετούν τη λειτουργία του χώρου ως κοινόχρηστου).
- 17.11 Πλατείες -Πάρκα-Παιδότοποι κοινής χρήσεως.
- 17.31 Οδοί -Οδοστρώματα κοινής χρήσεως (οδικό δίκτυο).
- 17.51 Πεζοδρόμια κοινής χρήσεως.
- 17.71 Εγκαταστάσεις ηλεκτροφωτισμού κοινής χρήσεως (δίκτυο ηλεκτροφωτισμού).
- 17.90 Λοιπές μόνιμες εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως.
- 17.99 Αποσβεσμένες πάγιες (μόνιμες) εγκαταστάσεις κοινής χρήσεως.

² 13. Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από τρίτους με υλικά που παρέχονται από το Δήμο προσδιορίζεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 15, στη χρέωση των οποίων καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Στην περίπτωση κατά την οποία τα υλικά που αγοράζονται εισάγονται πρωτύτερα στις αποθήκες με καταχώρησή τους στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και από τις αποθήκες αυτές παραδίνονται στους τρίτους, ή γενικά στην περίπτωση που τα υλικά χορηγούνται στους τρίτους από τις αποθήκες, η αξία των υλικών αυτών καταχωρείται στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 15, με πίστωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του 78.

14. Όταν η κατασκευή των πάγιων στοιχείων γίνεται από τρίτους, στους οποίους εκτός από τη χορήγηση των υλικών παρέχεται και συμπάρσταση των υπηρεσιών του Δήμου, η οποία συνεπάγεται πρόσθετο κόστος επιπλέον των υλικών, για τον προσδιορισμό του ολοκληρωμένου κόστους κατασκευής και για τη λειτουργία των σχετικών λογαριασμών ακολουθείται η διαδικασία της παραπάνω περιπτ. 12 (κατασκευή πάγιων στοιχείων από τον Δήμο).



1.1.4. Ιδιαιτερότητες Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δ.Μ.Υ

Στο ΠΔ.146/03 που αναφέρεται ως το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δ.Μ.Υ. δεν έχει αξιοσημείωτες διαφορές σε σχέση με τα υπόλοιπα κλαδικά λογιστικά σχέδια και το ΕΓΛΣ. Δύο σημεία αξίζει να αναφερθούν.

1.1.4.1. Δαπάνες των Δ.Μ.Υ που πληρώνονται από το Δημόσιο ή άλλους φορείς

Μια ιδιαιτερότητα των ΔΜΥ είναι ότι μέρος των δαπανών τους πληρώνονται, είτε από το Δημόσιο (μισθοδοσία προσωπικού), είτε από άλλα Ν.Π.Δ.Δ. (μισθοδοσία καθηγητών πανεπιστημιακών κλινικών). Για τις δαπάνες αυτές η διαδικασία λογιστικοποίησης διαφέρει κατά το ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν εκδίδονται εντάλματα πληρωμής, αλλά ούτε υπάρχει ανάγκη ενημερώσεως των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού που τηρούνται στους λογαριασμούς τάξεως, καθόσον οι προαναφερόμενες δαπάνες καταβάλλονται απευθείας από το Δημόσιο ή άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Εκδίδονται μόνο Δελτία Συμψηφιστικών Εγγραφών, όπως προαναφέρθηκε, αλλά με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών των επιχορηγήσεων που τηρούνται στην ομάδα 7.

Οι αμοιβές αυτές και τα σχετιζόμενα με αυτές έξοδα (εργοδοτικές εισφορές κτλ) δεν συμμετέχουν στον προϋπολογισμό των Δ.Μ/Υ για την πληρότητα όμως της καταγραφής του κόστους λειτουργίας και για την ορθή κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών τα έξοδα αυτά θα πρέπει να καταχωρούνται κανονικά στα λειτουργικά έξοδα και να αντικρίζονται με έναν λογαριασμό εσόδου (Αρχή της συσχέτισης εξόδων με έσοδα). Επομένως πρέπει να πιστώνεται ένας υπολογαριασμός του 74 «Επιχορήγηση Λειτουργικών Δαπανών».

Υπογραμμίζεται ότι αφού έξοδα και έσοδα κινούνται ισόποσα το συνολικό αποτέλεσμα της περιόδου δεν επηρεάζεται.

1.1.4.2. Λογ/σμος 24 «Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες» και Λογ/σμός 25 «Αναλώσιμα Υλικά»

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται τα αποθέματα της Μονάδας Υγείας που προέρχονται, είτε από απογραφή, είτε από αγορά, είτε από ιδιοπαραγωγή και σε εξαιρετικές περιπτώσεις, είτε από ανταλλαγή, είτε από εισφορά σε είδος, είτε από δωρεά.

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στη Μονάδα Υγείας, τα οποία:

- α) Προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της Μονάδας Υγείας.
- β) Προορίζονται να αναλωθούν για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή την καλή λειτουργία, συντήρηση ή επισκευή καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.
- γ) Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία άλλων προϊόντων αναγκαίων για την παροχή των υγειονομικών υπηρεσιών ή την γενικότερη δραστηριότητα της Μονάδας Υγείας.

Οι περισσότεροι λογαριασμοί της ομάδας 2 σε ελάχιστες περιπτώσεις ανταποκρίνονται στις ανάγκες των Μονάδων Υγείας, οι εξής όμως δύο κατηγορίες εμφανίζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον

α) Αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25) : Είναι τα υλικά αγαθά που η Μονάδα Υγείας αποκτά με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της. Όταν πρόκειται για μικρής αξίας υλικά τα οποία προβλέπεται ότι θα αναλωθούν γρήγορα και πάντως μέσα στην τρέχουσα χρήση μπορούν να χρεώνονται άμεσα ως έξοδα (σε υπολογαριασμούς του 64.08 υλικά άμεσης ανάλωσης).

β) Πρώτες και βοηθητικές ύλες παροχής υγειονομικών υπηρεσιών (Λογ.24) : Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η Μονάδα Υγείας με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει αυτούσια στην παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή κατόπιν σύντομης επεξεργασίας (π.χ. αναμείξεως). Για τα υλικά που παρακολουθούνται στον λογ. 24 δεν επιτρέπεται η εξοδοποίηση τους μέσα στην χρήση με τον τρόπο που παρουσιάστηκε στην προηγούμενη παράγραφο.

1.1.5. Παρακολούθηση Δημοσίου Λογιστικού με Διπλογραφική Μέθοδο

Ξεκινώντας την παρουσίαση των ιδιαιτεροτήτων των κλαδικών λογιστικών σχεδίων των δημοσίων φορέων κρίνουμε σκόπιμο να ξεκινήσουμε από ένα κοινό σημείο που ενώνει όλα τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των φορέων του δημοσίου και ταυτόχρονα τα διαφοροποιεί από το Ε.Γ.Λ.Σ. που αποτέλεσε την βάση για την έμπνευσή τους. Τα ΠΔ 146/03, 205/98, 315/99, επιβάλλουν, η παρακολούθηση της Λογιστικής του Δημοσίου Λογιστικού των Δημοσίων Μονάδων Υγείας, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των ΟΤΑ αντίστοιχα να γίνεται με την χρησιμοποίηση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου. Η παρακολούθηση του Προϋπολογισμού των μεταβολών του, της εκτέλεσής του καθώς και του Απολογισμού των ως άνω Δημοσίων Φορέων θα γίνεται πλέον με την Διπλογραφική Λογιστική μέθοδο. Η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου επιτυγχάνεται μέσα από την ανάπτυξη των λογαριασμών τάξεως (ομάδα 10 του Κ.Λ.Σ.) και συγκεκριμένα με το ζεύγος των λογαριασμών τάξεως 02 (χρεωστικοί) και 06 (πιστωτικοί).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΥΡΗΜΑΤΟΣ ΠΕΡΙ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΑΞΕΩΣ

3. Παρατηρήσεις - Διαπιστώσεις

α. Ως προς την επεξεργασία, πραγματοποίηση, αναγνώριση και λογιστική παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων-δαπανών, κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

(1) Δεν τηρούνται, ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σε πλήρη ανάπτυξη, οι λογαριασμοί τάξεως που αφορούν στα έσοδα και τα έξοδα του Π/Υ (Ομάδες 02 και 06) του Κλαδικού λογιστικού σχεδίου των ΝΠΔΔ και δεν ακολουθείται η σειρά εγγραφών μέχρι και την εξαγωγή του απολογισμού εσόδων και εξόδων, κατά παρέκκλιση των προβλεπομένων στο Κεφάλαιο 3.3 του ΠΔ 205/98. Συναφής παρατήρηση διατυπώθηκε και στην Ετήσια Οικονομική Επιθεώρηση του έτους 2016, η τακτοποίηση της οποίας εκκρεμεί.

Από έκθεση Οικονομικής Επιθεώρησης

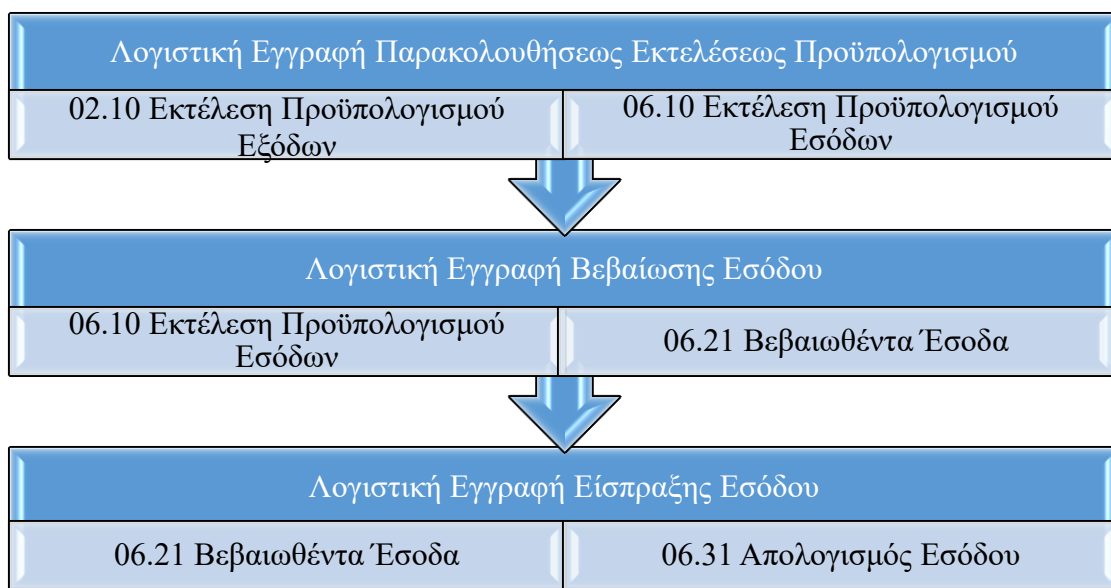
1.1.5.1. Εννοιολογικές Επισημάνσεις

- Στην παρούσα εργασία οι όροι Δημόσιος Φορέας, Δημόσιος Οργανισμός, Οργανισμός και Φορέας χρησιμοποιούνται εναλλακτικά. Σε όλες τις Περιπτώσεις εννοείται παραγωγική οργάνωση που υπάγεται στις διατάξεις ενός εκ των 3 ΠΔ 146/03, 205/98, 315/99.
- **Προϋπολογισμός είναι η πράξη των Διοικητικών Συμβουλίων των Δημοσίων Οργανισμών με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια εξόδων πιστώσεων του Φορέα για κάθε οικονομικό έτος.** Στον προϋπολογισμό περιλαμβάνονται τα προβλεπόμενα έσοδα και έξοδα μεταξύ των οποίων και αυτά που αφορούν την κίνηση κεφαλαίων, εμφανιζομένων με ιδιαίτερους κωδικούς αριθμούς. Σε ιδιαίτερο τμήμα εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού εγγράφονται τα από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων προερχόμενα ποσά.
- Ο προϋπολογισμός κάθε Φορέα που καταρτίζεται από το Συμβούλιο του, υποβάλλεται ένα τουλάχιστον μήνα, πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται, για έγκριση από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα.
- Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα, προϋποθέτει τη **βεβαίωση** αυτών, δηλαδή την κατά την κείμενη νομοθεσία εκκαθάριση της απαιτήσεως, του ποσού αυτής, τον καθορισμό του οφειλέτη και της αιτίας της οφειλής και την είσπραξη των εσόδων.

Είναι δυνατόν να εισπραχθούν έσοδα που δεν έχουν προηγουμένως βεβαιωθεί ή να εισπραχθούν ποσά μεγαλύτερα από τα βεβαιωθέντα, δεδομένου ότι ο προϋπολογισμός των ποσών των εσόδων γίνεται κατ' εκτίμηση.

Τα Έσοδα των Δημοσίων Φορέων, ακολουθούν τα εξής στάδια:

- Προϋπολογίζονται
- Βεβαιώνονται
- Εισπράττονται



Διάγραμμα 4 : Λειτουργία Λογαριασμών Δημοσίων Φορέων – Διαδικασίες Λογιστικοποίησης των Εσόδων

- Η εκτέλεση του προϋπολογισμού ως προς τα έξοδα, προϋποθέτει πλην της αναγραφής του ποσού των εξόδων στον εγκεκριμένο προϋπολογισμό και τα εξής:
 - α) **Την δέσμευση πίστωσης** Η διοικητική πράξη (απόφαση του αρμόδιου διατάκτη) με την οποία εγκρίνεται η πραγματοποίηση της δαπάνης και δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση **πριν** από οποιαδήποτε σχετική ενέργεια (Δημοσιονομική έννοια ανάληψης υποχρέωσης άρθρο 2, Π.Δ. 113/2010).
 - β) **Την ανάληψη δαπάνης** (υποχρέωσης). Η λήψη της απόφασης που θα καταστήσει τον Φορέα οφειλέτη, συνιστά το στάδιο της ανάληψης της δαπάνης (ή ορθότερο της ανάληψης της υποχρέωσης). Η ανάληψη της δαπάνης επιτρέπεται για ποσό που βρίσκεται μέσα στα όρια της διατεθείσης (χορηγηθείσης) πίστωσης.
 - γ) **Την έκδοση των ενταλμάτων πληρωμής**. Η αναγνώριση και εκκαθάριση της δαπάνης συνεπάγεται την έκδοση του εντάματος πληρωμής.
 - δ) Στην συνέχεια ακολουθεί **η πληρωμή της δαπάνης**, δηλ. η εξόφληση του εντάματος πληρωμής.

Έτσι τα Έξοδα των Δημοσίων Μονάδων Υγείας ακολουθούν τα παρακάτω στάδια (βλ. Διάγραμμα 3) :

- Προϋπολογίζονται
- Δεσμεύονται
- Αναλαμβάνονται ως υποχρέωση.
- Ενταλματοποιούνται.
- Πληρώνονται.

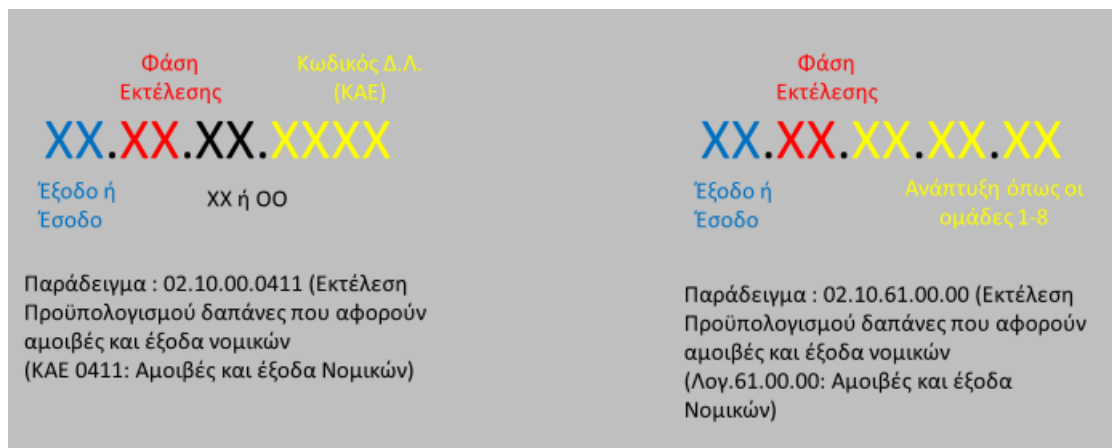


Διάγραμμα 5: Λειτουργία Λογαριασμών Δημοσίων Φορέων – Διαδικασίες Λογιστικοποίησης των Εξόδων

1.1.5.2. Κωδικοποίηση Λογαριασμών Δημοσίου Λογιστικού

- Η κωδική αρίθμηση σε τελευταία ανάλυση των λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού ακολουθεί αντίστοιχα την κατ' είδος εσόδου ή εξόδου κωδικοαρίθμηση του προϋπολογισμού του Δημοσίου Φορέα (βλ. Διάγραμμα 4). Το κάθε είδος εσόδου ή εξόδου του προϋπολογισμού του Φορέα χαρακτηρίζεται από ένα κωδικό αριθμό. Το πρώτο ψηφίο κάθε αριθμού συμβολίζει τη **κατηγορία** του εσόδου ή του εξόδου, το δεύτερο την **ομάδα** στην οποία εντάσσεται το έσοδο ή το έξοδο, το τρίτο το **είδος** του εσόδου ή του εξόδου και το τέταρτο ψηφίο χαρακτηρίζει αυτό τούτο το **έσοδο** ή το **έξοδο**.

- Η σε τέταρτο βαθμό κωδικοαρίθμηση των Λογαριασμών του Δημόσιου Λογιστικού, μέσα στο πλαίσιο των λογαριασμών τάξεως, συμπίπτει με την κωδικοαρίθμηση του Προϋπολογισμού, με την επισήμανση ότι στο βαθμό αυτό η κωδικοαρίθμηση δεν ακολουθεί το εκατονταδικό σύστημα, όπως γίνεται γενικά στο πρώτο, δεύτερο και τρίτο βαθμό, αλλά το δεκαχιλιαδικό ή και περισσότερο ανάλογα με την κωδικοαρίθμηση των εσόδων εξόδων του φορέα. Στο παρακάτω διάγραμμα εμφανίζεται η κωδικοαρίθμηση για σύστημα ΚΑΕ και για σύστημα λογαριασμών γενικής λογιστικής.



Διάγραμμα 6 : Κωδικοαρίθμηση λογαριασμών Δημόσιου Λογιστικού εντός του πλαισίου των λογαριασμών τάξεως της Γενικής Λογιστικής

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ο λογαριασμός ΚΑΕ 7124 «Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων», αναλύεται ως εξής:

- 7 : Κεφαλαιακές δαπάνες (Κατηγορία εξόδου)
- 1: Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης (Ομάδα εξόδου)
- 2: Προμήθεια μηχανικού εξοπλισμού Υπηρεσιών (Είδος εξόδου)
- 4 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

7.1.2.4

Ως λογαριασμός τάξεως αντίστοιχα θα είναι :

02	: Χρεωστικοί Λογαριασμοί Δημόσιου Λογιστικού	[α' Βαθμός]
02.00	: Προϋπολογισμός εξόδων	[β' Βαθμός]
02.00.00	: Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης	[γ' Βαθμός]
02.00.00.7124	: Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων	[δ' Βαθμός]

Η αντίστοιχη ανάπτυξη ως λογαριασμός τάξεως ανά στάδιο έχει ως ακολούθως:

A ΣΤΑΔΙΟ

- 02.10 : Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων
- 02.10.00 : Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
- 02.10.00.7124 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

B ΣΤΑΔΙΟ

- 02.19 : Δεσμεύσεις πιστώσεων
- 02.19.00 : Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
- 02.19.00.7124 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

Γ ΣΤΑΔΙΟ

- 02.21. : Αναληφθείσες υποχρεώσεις
- 02.21.00 : Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
- 02.21.00.7124 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

Δ ΣΤΑΔΙΟ

- 02.30. : Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες
- 02.340.00 : Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
- 02.30.00.7124 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

E ΣΤΑΔΙΟ

- 02.31 : Απολογισμός εξόδων
- 02.31.00 : Προμήθεια αγαθών διαρκούς χρήσης
- 02.31.00.7124 : Προμήθεια φωτοτυπικών μηχανημάτων

Λογαριασμός 02.00 ``Προϋπολογισμός εξόδων``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε τρίτο και επόμενους βαθμούς γίνεται με βάση την ανάλυση των εξόδων στον προϋπολογισμό του Φορέα. Η κωδικοαρίθμηση του προϋπολογισμού ακολουθείται σε τρίτο ή και επόμενο βαθμό ανάπτυξης του λογαριασμού (βλ. Λογιστική Εγγραφή 1)

Το πλεόνασμα του προϋπολογισμού καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού **02.05** ``πλεόνασμα προϋπολογισμού``, ο οποίος δεν αναπτύσσεται περαιτέρω, ενώ το έλλειμμα του προϋπολογισμού καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού **06.05** ``έλλειμμα προϋπολογισμού``, ο οποίος επίσης δεν χρειάζεται περαιτέρω ανάπτυξη.

Ευθύς μετά την έγκριση του προϋπολογισμού της χρήσεως από το αρμόδιο όργανο διενεργείται λογιστική εγγραφή λογιστικοποίησης των δεδομένων του, με την οποία:

- στη **χρέωση** του λογαριασμού 02.00 ``Προϋπολογισμός εξόδων`` και των υπολογαρισμών του **καταχωρούνται τα έξοδα** του προϋπολογισμού,
- στη **πίστωση** του λογαριασμού 06.00 ``προϋπολογισμός εσόδων`` και των υπολογαρισμών του **καταχωρούνται τα έσοδα** του προϋπολογισμού

Λογιστική εγγραφή απεικόνισης προϋπολογισμού εξόδων- εσόδων της Δημόσιας Μονάδας Υγείας	
Χρέωση :	Λογαριασμός 02.00 «Προϋπολογισμός εξόδων»
	02.00.00.0211.....
	02.00.00.1611.....
	02.00.00.4211.....

	02.05 Πλεόνασμα προϋπολογισμού
Πίστωση:	Λογαριασμός 06.00 «Προϋπολογισμός εσόδων»
	06.00.00.0111.....
	06.00.00.0112.....

	06.05. Έλλειμμα Προϋπολογισμού

Λογιστική Εγγραφή 1 : Απεικόνισης προϋπολογισμού εξόδων εσόδων

- το προβλεπόμενο πλεόνασμα καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού

02.05 ``πλεόνασμα προϋπολογισμού``, ενώ εάν προβλέπεται έλλειμμα αυτό καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού **06.05** ``έλλειμμα προϋπολογισμού``.

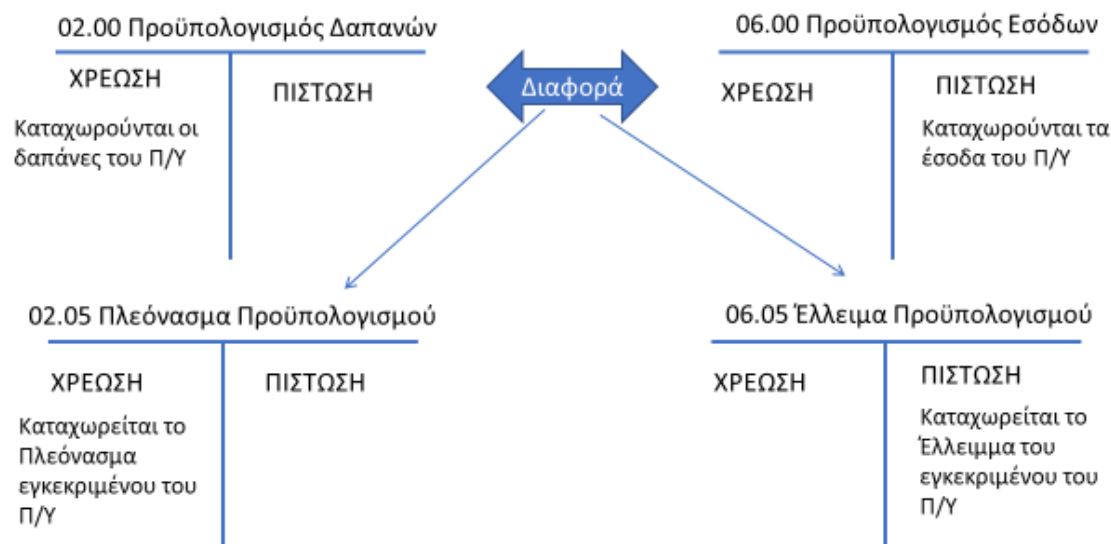
Οι αυξομειώσεις κονδυλίων αρχικού προϋπολογισμού, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του από το αρμόδιο όργανο, **δεν καταχωρούνται** στους λογαριασμούς 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05, αλλά μόνο στους λογαριασμούς **02.10** και **06.10**, με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού, όπως καθορίζεται στις παραγρ. 3.3.103 και 3.3.110 του ΠΔ 146/036³.

Οι λογαριασμοί **02.00** και **06.00** και οι υπολογαριασμοί τους καθώς και οι λογαριασμοί 02.05 και 06.05 απεικονίζουν, καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως και μέχρι το κλείσιμό της, τα δεδομένα **του αρχικού** προϋπολογισμού.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως οι πιο πάνω λογαριασμοί 02.00, 06.00, 02.05 και 06.05 εξισώνονται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος.

Σχηματικά όλα τα παραπάνω απεικονίζονται ως εξής :

Λογιστικό Γεγονός 1: Καταχώρηση Εγκεκριμένου Προϋπολογισμού



Διάγραμμα 7 : Καταχώρηση Εγκεκριμένου Προϋπολογισμού στους λογαριασμούς Τάξεως (Λογαριασμοί Δημοσίου Λογιστικού)

³ Ανάλογα και στα υπόλοιπα κλαδικά λογιστικά σχέδια φορέων του Δημοσίου Τομέα.

Λογαριασμός 02.10 ``Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10 σε τρίτο και σε επόμενους βαθμούς είναι ταυτόσημη με αυτήν του λογαριασμού 02.00 ``προϋπολογισμός εξόδων``.

Στους λογαριασμούς 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων`` και 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων`` παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού της χρήσεως.

Ειδικά στο λογ/σμό 06.10 προσδιορίζεται και το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του προϋπολογισμού, δηλαδή το πλεόνασμα ή το έλλειμμα του Απολογισμού.

Μετά τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής που περιγράφεται ανωτέρω, διενεργείται στη συνέχεια λογιστική εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών 02.10 και 06.10, με την οποία:

- στη χρέωση του λογαριασμού 02.10 και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού,
- στην πίστωση του λογαριασμού 06.10 και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού,

Λογιστική εγγραφή ανοίγματος των λογαριασμών παρακολουθήσεως της εκτελέσεως του προϋπολογισμού	
Χρέωση : Λογαριασμός 02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων	
02.10.00.0211.....	.....
02.10.00.1611.....	.....
Πίστωση : Λογαριασμός 06.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων	
06.10.00.0111.....	.....
06.10.00.0112.....	.....
.....
6.10.98	Έλλειμμα προϋπολογισμού ή
6.10.99	Πλεόνασμα προϋπολογισμού

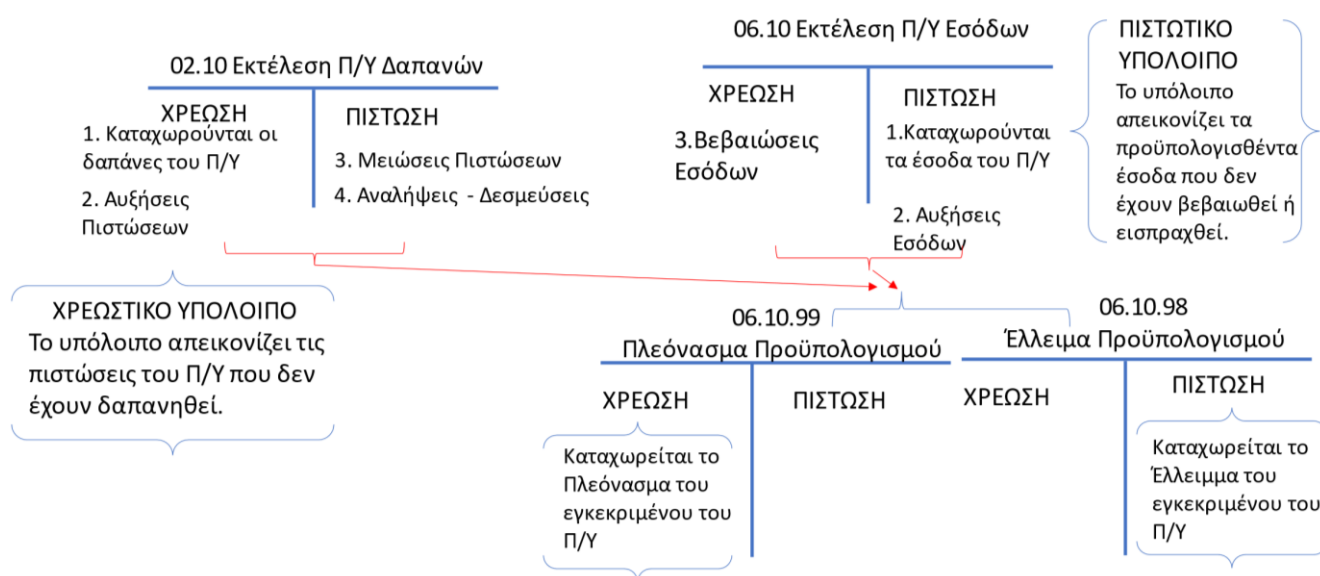
Λογιστική Εγγραφή 2 : Άνοιγμα Λογαριασμών παρακολούθησης της εκτέλεσης του προϋπολογισμού

Ο λογαριασμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με τις αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων από το αρμόδιο όργανο, με πίστωση .είτε του λογ/σμού 06.10.98 ``έλλειμμα προϋπολογισμού`` είτε, ανάλογα, του λογ/σμού 06.10.99 ``πλεόνασμα προϋπολογισμού``.

Ο λογ/σμός **02.10** και οι υπολογαριασμοί του **πιστώνονται** με τις μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του από το αρμόδιο όργανο, με πίστωση ή του λογ/σμού 06.10.98 ``έλλειμμα προϋπολογισμού`` ή, ανάλογα, τον λογ/σμου 06.10.99 ``πλεόνασμα προϋπολογισμού``.

Ο λογ/σμος **02.10** και οι υπολογαριασμοί του **πιστώνονται** με κάθε ανάληψη υποχρέωσης για δαπάνη (``δέσμευση πιστώσεως``) τηρούμενων των προβλεπόμενων από το νόμο διαδικασιών, με ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.21 ``Αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)`` και των αντίστοιχων αρμοδίων υπολογαριασμών αυτού.

Λογιστικό Γεγονός 2: Έναρξη Εκτέλεσης Προϋπολογισμού



Διάγραμμα 8: Εγγραφή Εκτέλεσης Προϋπολογισμού

Ο λογαριασμός 02.10 και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί καθ' οποιονδήποτε τρόπο.

Ο λογαριασμός **02.10** χρεώνεται στο τέλος της χρήσεως με πίστωση των λογαριασμών 02.21 και 02.30 για τη μεταφορά των χρεωστικών τους υπολοίπων στο λογ/σμό 02.10 και στους οικείους υπολογαριασμούς του

Μετά τη διενέργεια όλων των προηγούμενων λογιστικών εγγραφών, εάν ο λογ/σμος 02.10 είναι εξισωμένος σημαίνει ότι πληρώθηκαν όλα τα έξοδα των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων (όπως τελικά διαμορφώθηκαν με τις τυχόν

αυξομειώσεις του προϋπολογισμού εξόδων κατά τη διάρκεια της χρήσεως). Δηλαδή, τα πληρωθέντα έξοδα (ο απολογισμός εξόδων) ισούνται με τον προϋπολογισμό εξόδων, όπως τελικά διαμορφώθηκε με τις τυχόν μεταγενέστερες αναμορφώσεις του (αυξομειώσεις των αρχικών κονδυλίων του).

Εάν, όμως, ο λογαριασμός 02.10 δεν είναι εξισωμένος, που είναι το σύνηθες, το χρεωστικό υπόλοιπο που τελικά καταλείπει απεικονίζει τα ποσά τα οποία, από το σύνολο των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων, δεν πληρώθηκαν. Δηλαδή, απεικονίζει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων (αρχικών και μεταγενέστερων αυξομειώσεών τους) και πληρωθέντων εξόδων (απολογισμού εξόδων). Το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων``, στον οποίο προσδιορίζεται το τελικό αποτέλεσμα.

Λογαριασμός 02.21 ``Αναληφθείσες υποχρεώσεις

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21 συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10. Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21 σε υπολογαριασμούς μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος.

Ο λογαριασμός **02.21** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **χρεώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση: (α) του λογαριασμού 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για κάθε ανάληψη υποχρεώσεως (δέσμευση πιστώσεως), τηρουμένων των προβλεπομένων από το νόμο διαδικασιών.

Λογιστική εγγραφή αναληφθείσας υποχρεώσεως	
Χρέωση : Λογαριασμός 02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις	
02.21.00.0211.....	
02.21.00.1611.....	
.....	
Πίστωση : Λογαριασμός 02.19 Δεσμεύσεις πιστώσεων	
02.19.00.0211.....	
02.19.00.1611.....	
.....	

Λογιστική Εγγραφή 3 : Ανάληψη Υποχρέωσης (Δέσμευση Πίστωσης)

Ο λογαριασμός **02.21** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **πιστώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.30 ``ενταλματοποιηθείσες δαπάνες`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τις δαπάνες που έχουν εκδοθεί τα εντάλματα πληρωμής, αλλά δεν έχουν ακόμη εξοφληθεί γιατί βρίσκονται στο στάδιο της θεωρήσεως τους.

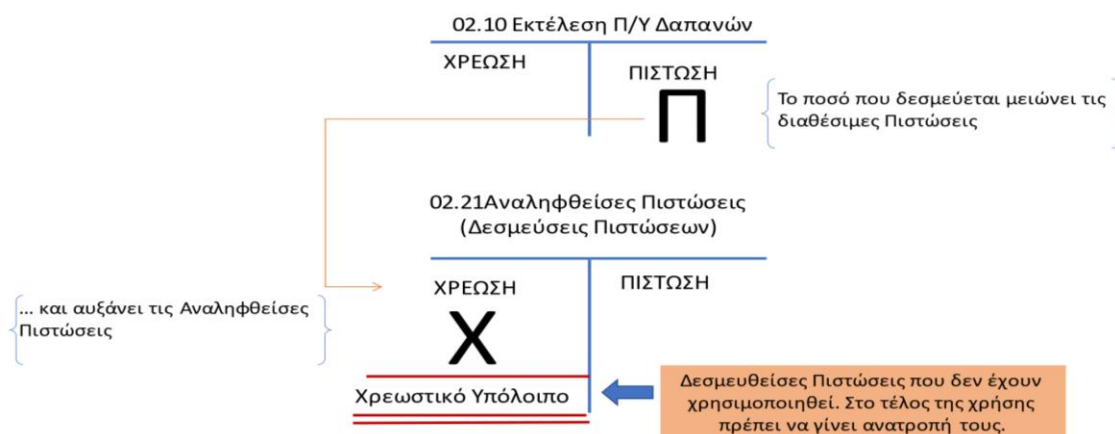
Λογιστική εγγραφή ενταλματοποιηθείσες δαπάνης	
Χρέωση : Λογαριασμός 02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες	
02.30.00.0211.....	.....
02.30.00.1611.....	.....
.....
Πίστωση : Λογαριασμός 02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις	
02.21.00.0211.....	.....
02.21.00.1611.....	.....
.....

Λογιστική Εγγραφή 4 : Ενταλματοποίηση δαπάνης

Ο λογαριασμός 02.21 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του **πιστώνονται**, με χρέωση του λογ/σμού 02.29 "προπληρωμές" και των οικείων υπολογαριασμών του, για κάθε εκδιδόμενο ένταλμα προπληρωμής.

Τα εκάστοτε χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του **02.21 απεικονίζουν τις αναληφθείσες από τον φορέα υποχρεώσεις πραγματοποίησης των αντιστοιχών δαπανών, οι οποίες δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.**

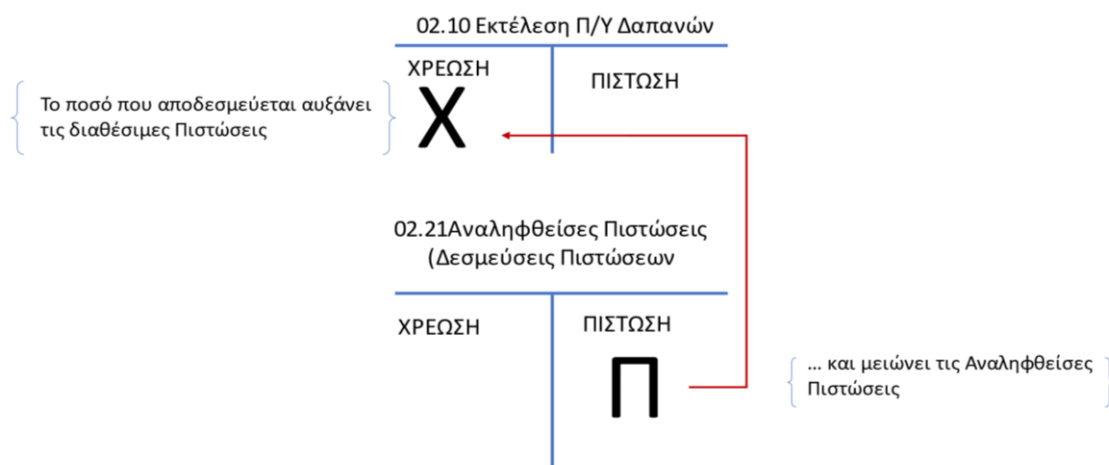
Λογιστικό Γεγονός 3: Δέσμευση Πίστωσης (Έκδοση Απόφασης Ανάληψης Υποχρέωσης)



Διάγραμμα 9: Εγγραφή Δέσμευσης Πίστωσης (Έκδοση ΑΑΥ)

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως διενεργείται εγγραφή πιστώσεως του λογαριασμού 02.21 και των υπολογαριασμών αυτού, που παρουσιάζουν χρεωστικά υπόλοιπα, με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων``, για τη μεταφορά σ' αυτόν και στους υπολογαριασμούς του με τα μη ενταλματοποιηθέντα ποσά από τις δεσμευθείσες πιστώσεις. (βλ. Διάγραμμα 8).

Η ανάληψη υποχρέωσης για πραγματοποίηση δαπάνης μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη δαπάνη που θα ενταλματοποιηθεί λόγω π.χ. ακυρώσεως παραγγελίας. Το επιπλέον ποσό της δεσμευθείσας πιστώσεως πρέπει να ακυρωθεί. Η ακύρωση πραγματοποιείται με αντίθετη λογιστική εγγραφή από αυτή που έγινε κατά την ανάληψη της υποχρέωσης.



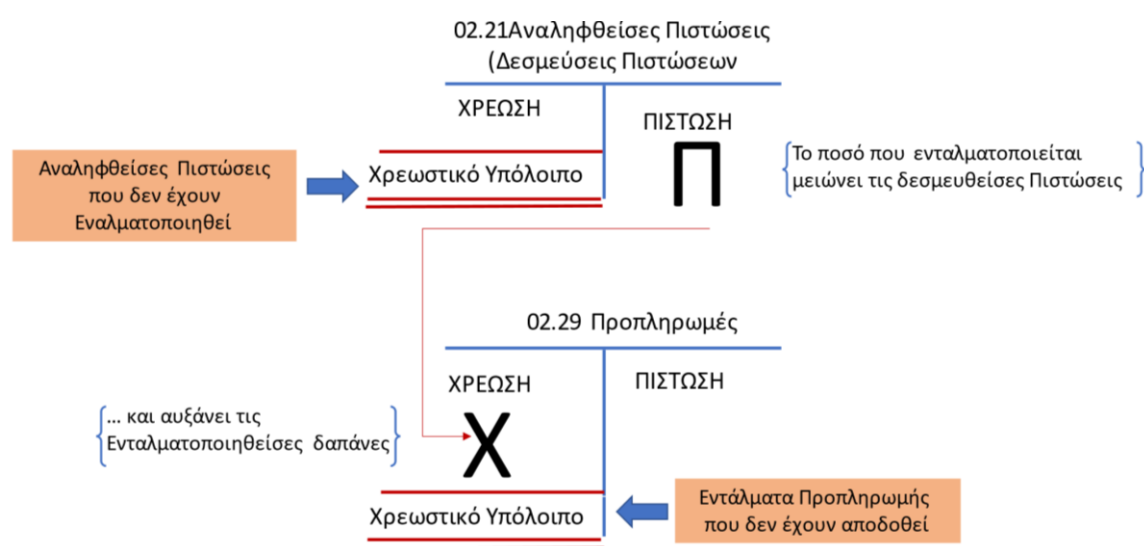
Διάγραμμα 10: Αποδέσμευση Πίστωσης (Ανατροπή ΑΑΥ)

Λογαριασμός 02.29 ``Προπληρωμές`` (ένταλμα προπληρωμής και πάγια προκαταβολή)

Οι προπληρωμές πραγματοποιούνται μόνο στις περιπτώσεις και κάτω από τις προϋποθέσεις που ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία. Η έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής γίνεται έπ' ονόματι υπολόγου (μόνιμου υπαλλήλου του φορέα ή όπως ορίζει ο νόμος).

Η σε τρίτο και επόμενο βαθμό ανάπτυξη του λογαριασμού 02.29 συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.10. Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε υπολογαριασμούς (4ος βαθμός) μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος. Η σε πέμπτο βαθμό ανάλυση αυτού πρέπει να αφορά τον υπόλογο, ανεξάρτητα αν η αιτιολογημένη απόφαση εκδόσεως χρηματικού εντάλματος προπληρωμής είναι του κυρίου ή δευτερεύοντος διατάκτη.

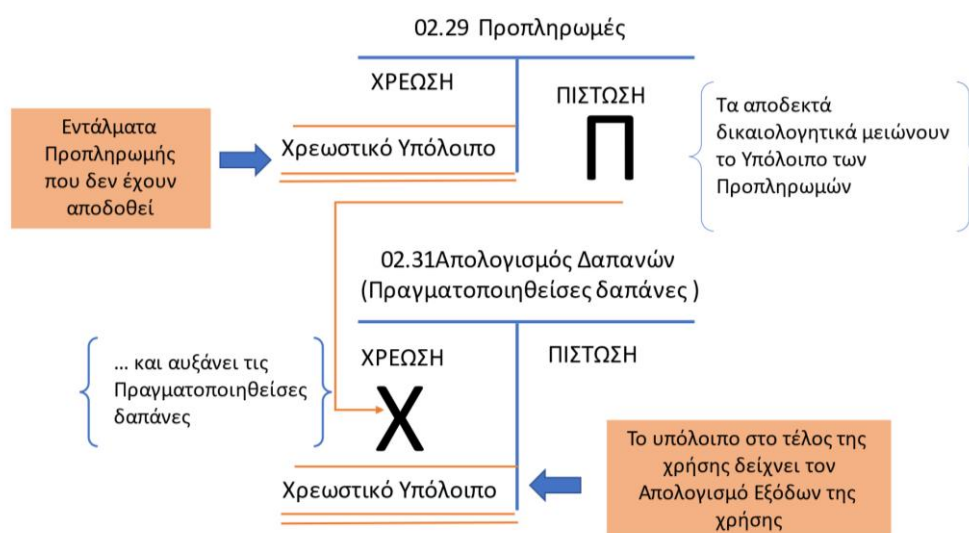
Ο λογαριασμός **02.29** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του **χρεώνονται**, με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.21 ``αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, με τα εκδιδόμενα εντάλματα προπληρωμής (έπ' ονόματι υπολόγου επί απόδοσει λογαριασμού). Τα παραπάνω διαγραμματικά έχουν ως εξής:



Διάγραμμα 11: Έκδοση Εντάλματος Προπληρωμής

Ο λογαριασμός **02.29** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του **πιστώνονται**, με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 02.31 ``απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του με τις γενόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδόσεις λογαριασμού από υπόλογους.

- Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού **02.29** και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα ποσά των ενταλμάτων προπληρωμής, για τα οποία δεν έχει ακόμη γίνει απόδοση λογαριασμού από τους υπόλογους.
- Κατά το κλείσιμο της χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.29 και των υπολογαριασμών του, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 02.31 ``απολογισμός εξόδων(πραγματοποιηθέντα έξοδα)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του.



Διάγραμμα 12: Απόδοση Χρηματικού Εντάλματος Προπληρωμής

Η παρακολούθηση της αποδόσεως λογαριασμού από κάθε υπόλογο διαχειριστή γίνεται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 35 ``λογ/σμοι διαχειρίσεως προκαταβολών``.

Δύναται όμως να γίνεται παράλληλη παρακολούθηση και στους λογαριασμούς του Δημόσιου Λογαριασμού, με τη δημιουργία του ακόλουθου ζεύγους λογαριασμών:

2.95 Υπόλογοι εντάλματων πληρωμής προς απόδοση (αναπτύσσεται κατά υπόλογο)

2.96 Εντάλματα πληρωμής προς απόδοση (αναπτύσσεται κατά ένταλμα πληρωμής). (αναπτύσσεται κατά ένταλμα πληρωμής)

Οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούν μόνο μεταξύ τους, ως εξής:

- α) Κατά την έκδοση του εντάλματος προπληρωμής χρεώνεται ο λογ/σμός 02.95 και οι υπολογαριασμοί του με πίστωση του λογ/σμού 02.96 και των υπολογαριασμών του.
- β) κατά την απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο ή επιστροφή, απ αυτόν, περισσεύματος χρεώνεται ο λογ/σμος 02.96 και οι υπολογαριασμοί του με πίστωση του λογ/σμού 02.95 και των υπολογαριασμών του.

Λογαριασμός 02.30 ``Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 02.30 σε τρίτο και επόμενο βαθμό μπορεί να είναι αντίστοιχη του λογαριασμού 02.21.

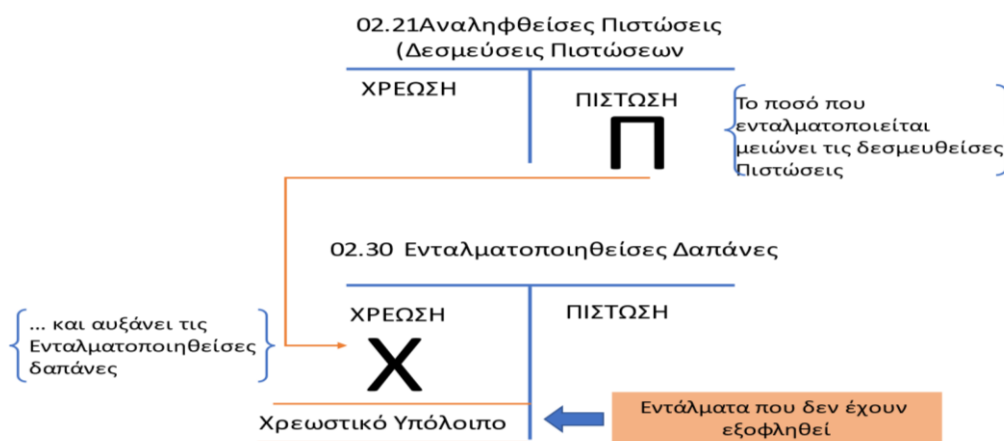
Ο λογαριασμός **02.30** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **χρεώνονται** με πίστωση του λογαριασμού **02.21** ``αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεως)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για τις δαπάνες που αναγνωρίστηκαν και εκδόθηκαν τα σχετικά εντάλματα πληρωμής, τα οποία βρίσκονται στο στάδιο της εξόφλησης αλλά δεν έχουν εξοφληθεί ακόμα.

Ο λογαριασμός **02.30** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **πιστώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.31 ``Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής από τον ταμία.

Λογιστική εγγραφή ενταλματοποιηθείσας δαπάνης	
Χρέωση : Λογαριασμός 02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες	
02.30.00.0211.....	.....
02.30.00.1611.....	.....
.....
Πίστωση : Λογαριασμός 02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις	
02.21.00.0211.....	.....
02.21.00.1611.....	.....
.....

Λογιστική Εγγραφή 5: Ενταλματοποίηση δαπάνης

- Τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαρισμών του 02.30 ``ενταλματοποιηθείσες δαπάνες`` απεικονίζουν τις δαπάνες , για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα οικεία εντάλματα πληρωμής, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί από τον ταμιά.



Διάγραμμα 13: Ενταλματοποίηση δαπάνης

- Κατά το κλείσιμο της χρήσεως, τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.30 και των υπολογαρισμών αυτού, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 02.10 ``Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων`` των αντίστοιχων υπολογαρισμών του.

Λογαριασμός 02.31 ``Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε τρίτο και τέταρτο βαθμό συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 02.21.

Ο λογαριασμός **02.31** και οι υπολογαριασμοί αυτού **χρεώνονται** με πίστωση:

- (α) του λογαριασμού 02.30 ``Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, για τα εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής.
- (β) του λογαριασμού 02.29 ``προπληρωμές`` κατά την απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο, καθώς και κατά το κλείσιμο της χρήσεως, για τη μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού 02.29 στη χρέωση του λογ/σμού 02.31 και των οικείων υπολογαριασμών του.

Λογιστική Εγγραφή πληρωθείσας δαπάνης	
Χρέωση : Λογαριασμός 02.31 Απολογισμός εξόδων (πραγματοποιηθέντα έξοδα)	
02.31.00.0211.....	
02.31.00.1611.....	
.....	
Πίστωση : Λογαριασμός 02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες	
02.30.00.0211.....	
02.30.00.1611.....	
.....	

Λογιστική Εγγραφή 6 : Εξόφληση ενταλματοποιηθείσας δαπάνης

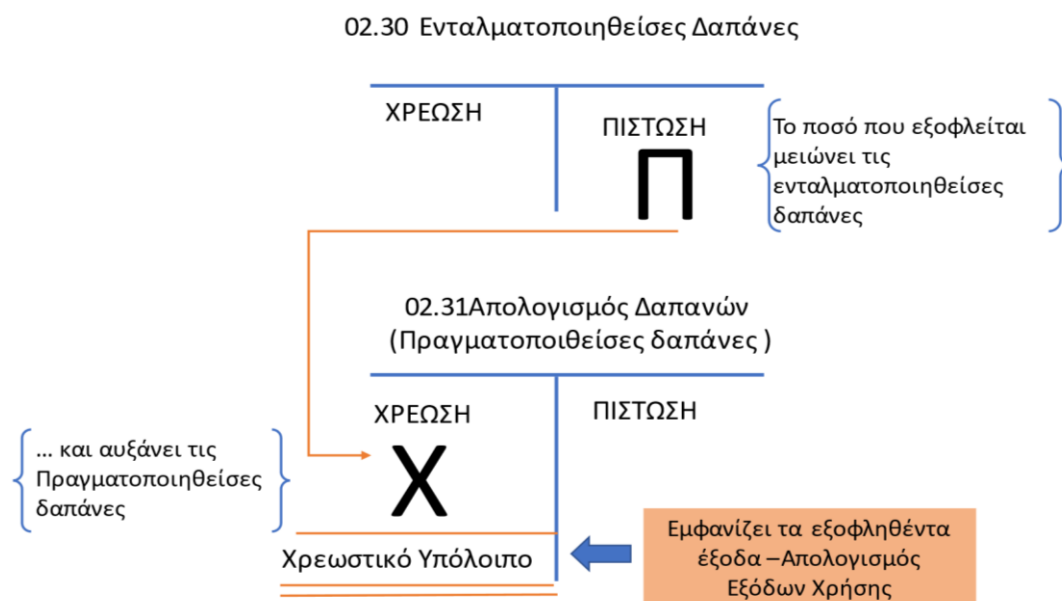
Τα εκάστοτε χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.31 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα πληρωμένα έξοδα. Όλα τα παραπάνω απεικονίζονται διαγραμματικά ως εξής :

ΥΠΕΝΘΥΜΙΣΗ

Απολογισμός εξόδων

Τα πραγματοποιηθέντα έξοδα, όπως απεικονίζονται στο τέλος της χρήσεως στο λογαριασμό **02.31**, αποτελούν και τον απολογισμό εξόδων του νομικού προσώπου. Σύμφωνα με τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις (άρθρο 30 παρ. 2 Ν.Δ. 496/1974, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 Ν. 369/1976). ‘Ο απολογισμός εσόδων και εξόδων εκάστου έτους απεικονίζει τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του προϋπολογισμού του αντίστοιχου έτους, ειδικότερα δε εμφανίζει, κατά στήλες και κατά την τάξη στον προϋπολογισμό:

- (α) τα αρχικώς προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα,
- (β) τις γενόμενες μεταγενεστέρως συμπληρώσεις και τροποποιήσεις αυτών,
- (γ) τα πραγματοποιηθέντων έσοδα και έξοδα,
- (δ) τα επί πλέον η επί έλαττον πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα και
- (ε) το πλεόνασμα ή έλλειμμα.



Διάγραμμα 14: Εξόφληση ενταλματοποιηθείσας δαπάνης

Τα υπόλοιπα αυτά όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των σχετικών τακτοποιητικών εγγραφών, αποτελούν τον Απολογισμό εξόδων της χρήσεως.

Λογαριασμός 06.00 ``Προϋπολογισμός εσόδων``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς γίνεται με βάση την ανάλυση των εσόδων στον προϋπολογισμό του φορέα.

Για τη λειτουργία του λογαριασμού 06.00 εφαρμόζονται τα όσα προαναφέρθηκαν στην παράγραφο για τη λειτουργία του λογ/σμού 02.00 ``Προϋπολογισμός εξόδων``, με τον οποίο συλλειτουργεί ο λογ/σμος 06.00⁴.

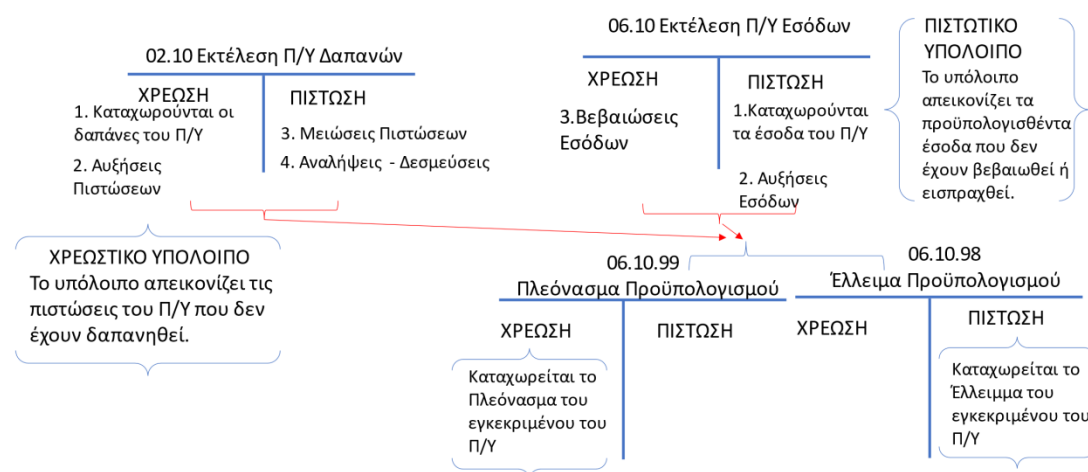
Λογαριασμός 06.10 ``Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων``

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 06.10 σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς είναι ταυτόσημη με αυτήν του λογαριασμού 06.00 ``προϋπολογισμός εσόδων``.

Τα όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως για το λογαριασμό 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων``, εφαρμόζονται και για το λογαριασμό 06.10, με τη επιπρόσθετη διευκρίνιση ότι, για τις τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εσόδων, λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων των κονδυλίων εσόδων, διενεργούνται λογιστικές εγγραφές πιστώσεως ή χρεώσεως, αντίστοιχα, του λογαριασμού 06.10 και των αρμόδιων υπολογαριασμών του, είτε με χρέωση του λογ/σμού 06.10.98 "έλλειμμα Προϋπολογισμού" ή ανάλογα του λογ/σμού 06.10.99 "πλεόνασμα Προϋπολογισμού" είτε (για τις μειώσεις εσόδων) με πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 ή ανάλογα του λογ/σμού 06.10.99.

Για λόγους διευκόλυνσης της μελέτης επαναλαμβάνουμε το Διάγραμμα 6

Λογιστικό Γεγονός 2: Έναρξη Εκτέλεσης Προϋπολογισμού



⁴ (Βλέπε και διαγρ. 2 «Διαδικασίες Λογιστικοποίησης Εξόδων» και διάγρ. 3 «Διαδικασίες Λογιστικοποίησης Εξόδων» στους λογαριασμούς Τάξεως (Λογαριασμοί Δημοσίου Λογιστικού)).

Διάγραμμα 15: Εγγραφή Εκτέλεσης Προϋπολογισμού

Ο λογαριασμός **06.10** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **χρεώνονται** με τα ``βεβαιούμενα`` έσοδα, με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.21 ``βεβαιωθέντα έσοδα`` και των αρμοδίων υπολογαριασμών αυτού.

Στις περιπτώσεις εισπράξεως εσόδων χωρίς προηγούμενη βεβαίωση τους και συνεπώς χωρίς μεσολάβηση του λογαριασμού 06.21, ``βεβαιωθέντα έσοδα`` χρεώνεται, με τα εισπραττόμενα ποσά εσόδων ο λογ/σμος 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.31 ``απολογισμός εσόδων`` και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί του.

- **Ο λογαριασμός 06.10 και οι υπολογαριασμοί αυτού απεικονίζουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων που δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί, αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου.**
- Κατά το κλείσιμο της χρήσεως **πιστώνεται** ο λογαριασμός 06.10 και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του, για τη μεταφορά σ' αυτούς του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 06.21 ``βεβαιωθέντα έσοδα`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών του, οι οποίοι χρεώνονται.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως **χρεώνεται** ο λογ/σμός 06.10 και ο υπολογαριασμός του 06.10.98 ή, ανάλογα, ο λογ/σμός 06.10.98, με **πίστωση** του λογαριασμού 02.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων`` (και των υπολογαριασμών του που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα), για τη μεταφορά εδώ, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 02.10, το οποίο απεικονίζει τα αχρησιμοποίητα ποσά από τις εγκεκριμένες πιστώσεις του τελικού προϋπολογισμού εξόδων.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως και μετά τη διενέργεια και των λογιστικών εγγραφών, το υπόλοιπο που τελικά προκύπτει στο λογ/σμό 06.10, εάν μεν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 06.40 ``έλλειμμα Απολογισμού``, ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 02.40 ``πλεόνασμα Απολογισμού`` Διευκρινίζεται ότι το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού προκύπτει στο λογ/σμο 06.10 γιατί αυτός, **αφενός** ουσιαστικά έχει **χρεωθεί** με το σύνολο των εισπραχθέντων εσόδων (με τα

ποσά του Απολογισμού εσόδων), **αφετέρου** ουσιαστικά έχει **πιστωθεί** με ποσά που ισούνται με το σύνολο των πληρωθέντων εξόδων (με τα ποσά του απολογισμού εξόδων).

Επισημαίνεται ότι η διαφορά, μεταξύ του τελικού υπολοίπου των λογαριασμών 02.31 ``απολογισμός εξόδων (πραγματοποιημένα έξοδα)`` και 06.31 ``Απολογισμός εσόδων (πραγματοποιημένα έσοδα)`` , απεικονίζει το πλεόνασμα ή έλλειμμα του Απολογισμού της χρήσεως, το οποίο πρέπει απαραίτητως να συμφωνεί απόλυτα με το πιο πάνω τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 και έτσι υπάρχει μία ασφαλής επαλήθευσή του.

Λογαριασμός 06.21 ``Βεβαιωθέντα έσοδα``

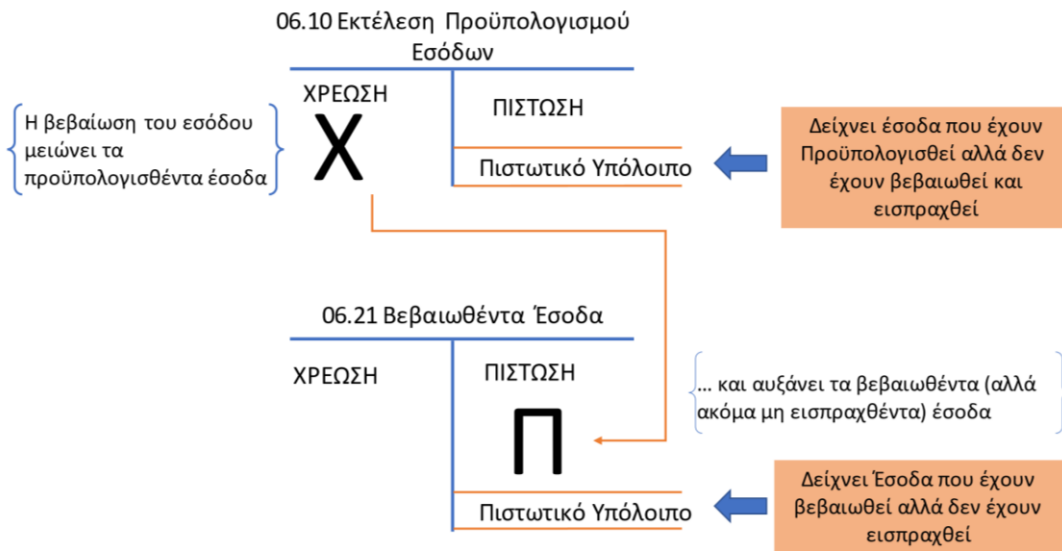
Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 ``προϋπολογισμός εσόδων``. Η ανάπτυξη του λογαριασμού σε υπολογαριασμούς μπορεί να περιορίζεται σε αυτούς για τους οποίους δημιουργείται ανάγκη ανοίγματος.

Ο λογαριασμός **06.21** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **πιστώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση **χρέωση** του λογαριασμού 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα κονδύλια των εσόδων που βεβαιώνονται. Η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής :

Λογιστική εγγραφή Βεβαιώσεως εσόδου	
Χρέωση : Λογαριασμός 06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού εσόδων	
.....	
06.10.00.3133.....	
06.10.00.3134.....	
.....	
Πίστωση : Λογαριασμός 06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα	
.....	
06.21.00.3133.....	
06.21.00.3134.....	
.....	

Λογιστική Εγγραφή 6 : Βεβαίωση Εσόδου

Διαγραμματικά η βεβαίωση εξόδου απεικονίζεται ως εξής:



Διάγραμμα 16: Βεβαίωση προϋπολογισθέντος εξόδου

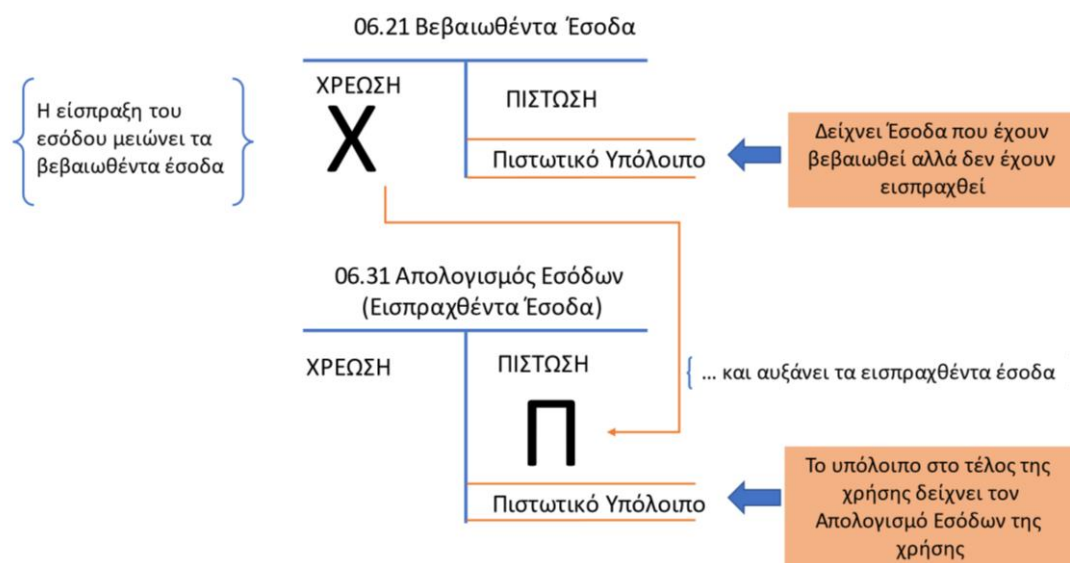
Η βεβαίωση εσόδου το αφαιρεί από τα προϋπολογισθέντα και το «μεταφέρει» στα βεβαιωθέντα. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 06.10 δείχνει έσοδα που δεν έχουν βεβαιωθεί και δεν έχουν εισπραχθεί ενώ το υπόλοιπο του λογαριασμού 06.21 δείχνει έσοδα που έχουν βεβαιωθεί αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

Ο λογαριασμός **06.21** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **χρεώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.31 ``απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωση. Η ημερολογιακή εγγραφή είναι η εξής :

Λογιστική εγγραφή Εισπράξεως εσόδου	
Χρέωση : Λογαριασμός 06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα	
.....	
06.21.00.3133.....	
06.21.00.3134.....	
.....	
Πίστωση : Λογαριασμός 06.31 Απολογισμός Εσόδων (Εισπραχθέντα έσοδα)	
.....	
06.31.00.3133.....	
06.31.00.3134.....	
.....	

Λογιστική Εγγραφή 7 : Είσπραξη Βεβαιωθέντος Εσόδου

Διαγραμματικά η είσπραξη του εσόδου απεικονίζεται ως ακολούθως



Διάγραμμα 17: Είσπραξη βεβαιωθέντος εσόδου

Τα πιστωτικά υπόλοιπα των υπολογαρισμών του λογαριασμού 06.21 απεικονίζουν τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί, αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

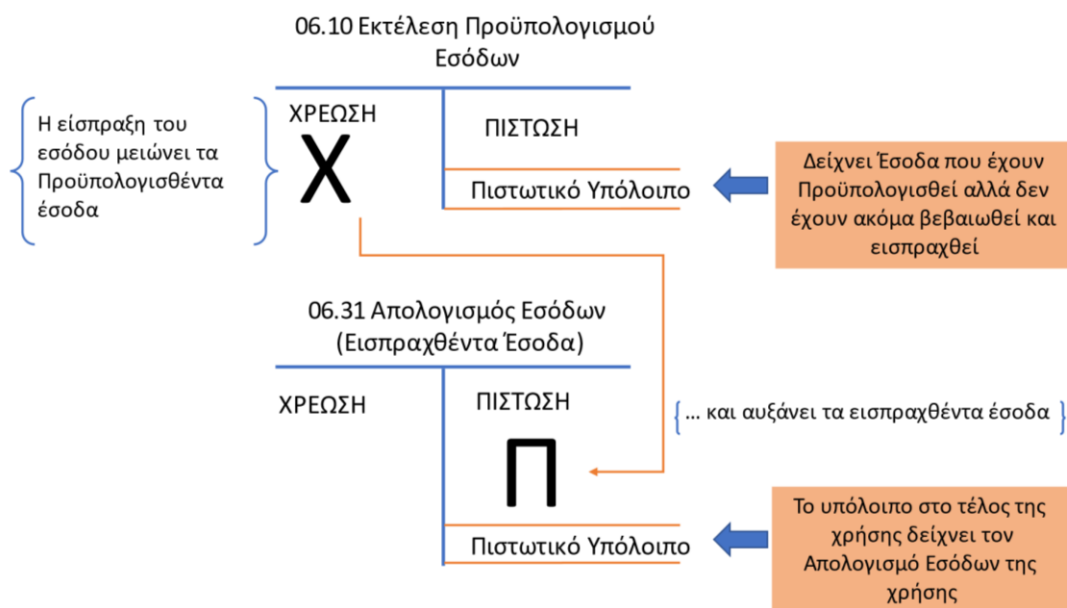
Κατά το κλείσιμο της χρήσεως διενεργείται εγγραφή χρεώσεως του λογαριασμού 06.21 και των υπολογαρισμών αυτού που παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα με αντίστοιχη και ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων``.

Λογαριασμός 06.31 ``Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)``

Η σε τρίτο ή και σε επόμενους βαθμούς ανάπτυξη του λογαριασμού συμπίπτει με την ανάπτυξη του λογαριασμού 06.00 ``προϋπολογισμός εσόδων``.

Ο λογαριασμός **06.31** και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί αυτού **πιστώνονται** με αντίστοιχη και ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.21 ``βεβαιωθέντα έσοδα`` και των αντίστοιχων υπολογαριασμών αυτού, για τα έσοδα που εισπράττονται και για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωση. Αν για την είσπραξη εσόδων δεν έχει προηγηθεί βεβαίωση, αλλά περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό, τότε στη πίστωση του λογαριασμού 06.31 αντιστοιχεί χρέωση του λογαριασμού 06.10 ``εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων``. (Βλ. διάγρ. 15 παρακάτω)

Τέλος, ο λογαριασμός, **06.31** πιστώνεται με την είσπραξη εσόδων τα οποία δεν έχουν βεβαιωθεί αλλά ούτε περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό των εσόδων. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να χρεωθεί ο λογαριασμός 06.10 και ο κατάλληλος υπολογαριασμός αυτού, ενώ παράλληλα πρέπει να κινηθεί η διαδικασία αναμορφώσεως του και συνεπώς η διενέργεια των καταλλήλων τροποποιητικών του προϋπολογισμού εγγραφών.



Διάγραμμα 18: Είσπραξη μη βεβαιωθέντος εσόδου

Τα **πιστωτικά** υπόλοιπα των υπολογαριασμών του λογαριασμού 06.31 **απεικονίζουν** τα εισπραχθέντα έσοδα. Τα υπόλοιπα αυτά, όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των προηγούμενων λογιστικών

εγγραφών, αποτελούν τον απολογισμό εσόδων της χρήσεως.

Κατά το κλείσιμο της χρήσεως ο λογ/σμός 06.31 εξισώνεται με τη διενέργεια της λογιστικής εγγραφής κλεισίματος.

Κλείσιμο των λογαριασμών του Προϋπολογισμού στο τέλος της χρήσεως

Μετά τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών κλεισίματος της χρήσεως και του προσδιορισμού του αποτελέσματος (τελικού πλεονάσματος ή ελλείμματος) απομένουν με υπόλοιπα οι λογαριασμοί 02.00, 02.31, 02.05 ή 06.05, 06.00, 06.31 και 02.40 ή 06.40. **Είναι πολλαπλώς χρήσιμο να μην εξισώνονται οι υπολογαριασμοί των 02.00, 02.31, 06.00 και 06.31, αλλά να χρησιμοποιούνται οι περιλαμβανόμενοι στο Σχέδιο Λογαριασμών λογαριασμοί 02.00.99, 02.31.99, 06.00.99 και 06.31.99 με τίτλο "αντίθετος λογαριασμός κλεισίματος χρήσεως".** Με το χειρισμό αυτό, αφενός αποφεύγεται η απασχόληση του computer για τη διενέργεια πλήθους κινήσεων, αφετέρου τα επιμέρους υπόλοιπα των υπολογαριασμών του προϋπολογισμού καθώς και του Απολογισμού δεν εξισώνονται και έτσι στο μέλλον, με μία απλή πληκτρολόγηση, θα δύναται να λαμβάνονται σχετικές πληροφορίες χωρίς τη χρονοβόρα αναδρομή στα κλασέρ.

1.1.5.3. Ολοκληρωμένο Παράδειγμα Συλειτουργίας Λογιστικής και Δημοσίου Λογιστικού με διπλογραφική μέθοδο.

Το παράδειγμα που αναπτύσσεται στις επόμενες σελίδες αποσκοπεί στην καλύτερη κατανόηση της συλειτουργίας των δύο λογιστικών συστημάτων ταυτόχρονα. Της γενικής λογιστικής (χρηματοοικονομικής) και του δημοσίου λογιστικού και μάλιστα με διπλογραφική μέθοδο. Όλα τα σενάρια είναι πραγματικά ενώ συνίσταται ιδιαίτερα η προσοχή των εκπαιδευομένων στις λογιστικές εγγραφές του λογιστικού γεγονότος με αριθμό 8.

Για διευκόλυνση υπογραμμίζεται ότι στο λογιστικό αυτό γεγονός οι κρατήσεις που γίνονται σε μία δαπάνη πρώτα πρέπει να εγγραφούν ως έσοδο (06.10) και έξοδο (02.10) στην εκτέλεση του προϋπολογισμού με ισόποσες αντίθετες εγγραφές χωρίς να υπάρχει επίδραση στο πλεόνασμα ή έλλειμα του προϋπολογισμού(06.10.99 ή

06.10.98) το οποίο πρέπει να παραμένει αμετάβλητο από τις εγγραφές αυτές. Αφού αναγνωριστούν, τα έσοδα αυτά, στην εκτέλεση του προϋπολογισμού μετά βεβαιώνονται και εισπράττονται. Μετά την είσπραξή τους ακολουθεί η απόδοση των κρατήσεων όπου (αν και στο παράδειγμα δεν συμπεριελήφθει για λόγους συντομίας) μεσολαβή η δέσμευση πίστωσης (02.19 ή/και 02.21).

ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΦΟΡΕΑ

Δίνονται τα εξής :

Το Πανεπιστήμιο ΑΤΤΙΚΗΣ έχει προϋπολογίσει τα ακόλουθα έσοδα και έξοδα για το τρίμηνο 01/01/20XX-31/03/20XX ως εξής :

Κωδικός Δημοσίου Λογιστικού	Εξόδα	Ποσά σε χιλ. €
0832	Τηλεφωνικά τέλη	100
0857	Οργάνωση & Συμμετοχή σε Συνέδρια	20
9342	Μηχανές Γραφείου	50
	Έσοδα	
0112	Επιχορηγήσεις για δαπάνες Λειτουργίας	135
9342	Επιχορηγήσεις για προμήθεια μηχανών γραφείου	50
4223	Έσοδα από χορήγηση βεβαιώσεων Σπουδών	5

Δίνεται επιπλέον ότι :

Κωδικοί Λογ/σμών Γενικής Λογιστικής	Περιγραφή Λογαριασμού
14.02	Φωτοτυπικά Μηχανήματα
15.04	Μηχανές Γραφείου
31.30	Απαιτήσεις από επιχορηγήσεις για δαπάνες Λειτουργίας
31.51	Απαιτήσεις από λοιπές επιχορηγήσεις
33.95	Λοιποί Χρεώστες
35.10	Υπόλογοι ενταλάτων προπληρωμής
38.00	Ταμείο
38.03	Καταθέσεις όψεως
43.01	Επιχορηγήσεις για προμήθεια μηχανών γραφείου
50.08	Προμηθευτές εσωτερικού (παγίων στοιχείων)
53.20	Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογ/σμο Δημοσίου & Τρίτων
53.98	Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
62.03	Τηλεφωνικά Τέλη
64.02	Συμμετοχή σε συνέδρια
72.14	Παράβολα για χορήγηση βεβαιώσεων Σπουδών
74.00	Επιχορηγήσεις για δαπάνες Λειτουργίας
Κωδικός Δημοσίου Λογιστικού	Περιγραφή Λογαριασμού
3391	Απόδοση κρατήσεων για λογ/σμό Δημοσίου & Τρίτων
6629	Είσπραξη κρατήσεων για λογ/σμό Δημοσίου & Τρίτων

Λογιστικά Γεγονότα	
1	Στις 10/01/20XX λαμβάνεται επιστολή από το Υπ. Παιδείας με την οποία βεβαιώνεται ότι θα λάβει επιχορήγηση από τον Τ.Κ.Π ύψους € 135.000
2	Στις 11/01/20XX με νεότερο έγγραφο βεβαιώνεται ότι θα λάβει επιχορήγηση και για προμήθεια μηχανών γραφείου ύψους € 50.000
3	Τα έσοδα του Πανεπιστημίου από βεβαιώσεις σπουδών για το μήνα Ιανουάριο ανέρχονται σε € 4.200 και εισπράχθηκαν με μερτητά .
4	Στις 31/01/20XX κατατίθενται στο λογαριασμό όψεως του Πανεπιστημίου οι € 50.000 της επιχορήγησης για αγορά μηχανών γραφείου
5	Στις 02/02/20XX εγκρίνεται από το Πρυτανικό Συμβούλιο δαπάνη ύψους €47.000 για αγορά φωτοτυπικών μηχανημάτων
6	Το ποσό της κρατικής επιχορήγησης για λειτουργικές δαπάνες κατατίθεται στο λογαριασμό όψεως του Πανεπιστημίου στις 05/02/20XX
7	Στις 7/2/20XX αγοράζονται φωτοτυπικά μηχανήματα από τον Προμηθευτή Δ. κόστους € 45.000, μετά από διεξαγωγή διαγωνισμού. Το ένταλμα εκδίδεται την ίδια μέρα και προωθείται για έγκριση
8	Στις 10/02/20XX το ένταλμα για την αγορά των φωτ. Μηχ. Εγκρίνεται. Επι του ΧΕ διενεργούνται κρατήσεις υπέρ δημοσίου 10% οι οποίες αποδίδονται στις 28/02/20XX. Ο προμηθευτής εξοφλείται αυθημερόν
9	Στις 07/03/20XX εγκρίνεται και καταβάλλεται προπληρωμή ύψους €20.000 στα μέλη ΔΕΠ του τμήματος Α του πανεπιστημίου προκειμένου να παραβρεθούν στις εργασίες συνεδρίου που πραγματοποιείται στο εξωτερικό.
10	Στις 25/03/20XX τα μέλη ΔΕΠ του τμ. Α καταθέτουν δικαιολογητικά για την συμμετοχή στο συνέδριο τα οποία καλύπτουν €18.000. Το υπολοιπόμενο ποσό των € 2.000 επιστρέφεται στις 30/03/20XX
11	Τα τηλεφωνικά Τέλη βάσει του Λογαριασμού που αποστέλλεται στις 28/03/20XX ανέρχονται σε € 98.500. Την ίδια μέρα εκδίδεται ένταλμα πληρωμής που εξοφλείται την επομένη

Ζητείται :

1	Να πραγματοποιήσετε στο κύκλωμα του δημοσίου Λογιστικού τις ημερολογιακές εγγραφές ανοίγματος Προϋπολογισμού
2	Να πραγματοποιήσετε στα κυκλώματα της γενικής λογιστικής και του δημοσίου Λογιστικού τις ημερολογιακές εγγραφές για τα λογιστικά γεγονότα που αναφέρονται παραπάνω
3	Να πραγματοποιήσετε στο κύκλωμα του Δημοσίου Λογιστικού τις ημερολογιακές εγγραφές κλεισίματος

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	10/01/XX		31.30 Απαιτήσεις από επιχ. Δαπανών Λειτ.	135	
			74.00 Επιχ. Δαπανών Λειτουργίας		135
		Αιτ.	Έγγραφο κοινοποίησης επιχορήγησης		
2	11/01/XX		31.51 Απαιτήσεις από λοιπές Επιχορηγήσεις	50	
			43.01 Επιχορηγήσεις για Μηχανές Γραφείου		50
		Αιτ.	Έγγραφο κοινοποίησης επιχορήγησης		
3	31/01/XX		33.95 Λοιποί Χρεώστες	4,2	
			72.14 Παράβολα Βεβαιώσεων		4,2
		Αιτ.	Έκδοση Βεβαιώσεων Σπουδών		
3	31/01/XX		38.00 Ταμείο	4,2	
			33.95 Λοιποί Χρεώστες		4,2
		Αιτ.	Εξόφληση Βεβαιώσεων Σπουδών		
4	31/01/XX		38.03 Καταθέσεις Όψεως	50	
			31.51 Απαιτήσεις από λοιπές Επιχορηγήσεις		50
		Αιτ.	Είσπραξη Επιχορήγησης		
5	02/02/XX		-	-	-
			-	-	-
		Αιτ.	Δεν επηρεάζονται οι λογ/σμοι της Γεν. Λογ.		
6	05/02/XX		38.03 Καταθέσεις Όψεως	135	
			31.30 Απαιτήσεις από επιχ. Δαπανών Λειτ.		135
		Αιτ.	Είσπραξη Επιχορήγησης		
7	07/02/XX		15.04 Μηχανές Γραφείου	45	
			50.08 Προμηθευτές Εσωτερικού		45
		Αιτ.	Αγορά Μηχανών Γραφείου επί πιστώσει		
7	07/02/XX		14.02 Φωτοαντιγραφικά Μηχανήματα	45	
			15.04 Μηχανές Γραφείου		45
		Αιτ.	Καταγραφή των Αγορών στα Πάγια		
8α	10/02/XX		58.08 Προμηθευτές Εσωτερικού	45	
			38.03 Καταθέσεις Όψεως		40,5
			53.20 Υποχρεώσεις από εισπ. για Λογ. Τρίτων		4,5
		Αιτ.	Εξόφληση Προμηθευτή		
8β	28/02/XX		53.20 Υποχρεώσεις από εισπ. για Λογ. Τρίτων	4,5	
			38.03 Καταθέσεις Όψεως		4,5
		Αιτ.	Εξόφληση κρατήσεων		
9	07/03/XX		35.10 Υπόλογοι Ενταλμάτων Προπληρωμής	20	
			38.03 Καταθέσεις όψεως		20
		Αιτ.	Έξοδα προπληρωθέντα		
10α	25/03XX		64.02 Συμμετοχή σε Συνέδρια	18	
			35.10 Υπόλογοι Ενταλμάτων Προπληρωμής		18

		Αιτ.	Έξοδα συμμετοχής σε συνέδρια		
10β	30/03ΧΧ		38.03 Καταθέσεις όψεως	2	
			35.10 Υπόλογοι Ενταλμάτων Προπληρωμής		2
		Αιτ.	Επιστροφή αδιάθετου υπολοίπου ΧΕ προπληρωμής		
11α	28/03/ΧΧ		62.03 Τηλεφωνικά Τέλη	98,5	
			53.98 Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις		98,5
		Αιτ.	Λογαριασμός Τηλεφώνου		
11β	30/03/ΧΧ		53.98 Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	98,5	
			38.03 Καταθέσεις όψεως		98,5
		Αιτ.	Εξόφληση Λογαριασμού Τηλεφώνου		

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
14.02 Φωτοτυπικά Μηχανήματα				43.01 Επιχορηγήσεις για Προμήθεια Μηχανών Γραφείου			
X			Π	X			Π
7	45						
ΣΥΝ	45					0	ΣΥΝ
15.04 Μηχανές Γραφείου				50.08 Προμηθευτές Εσωτερικού (Παγίων Στοιχείων)			
X			Π	X			Π
7	45	45	7			45	7
ΣΥΝ	0					45	ΣΥΝ
31.30 Απαιτήσεις από επιχ. Δαπανών Λειτουργίας				53.20 Υποχρ. από εισπράξεις για Λογ/σμό Τρίτων			
X			Π	X			Π
1	135	135	5	8β	4,5	4,5	8α
ΣΥΝ	0					0	ΣΥΝ
31.51 Απαιτήσεις από λοιπές Επιχορηγήσεις				53.98 Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
X			Π	X			Π
2	50	50	4	11β	98,5	98,5	11α
ΣΥΝ	0					0	ΣΥΝ
33.95 Λοιποί Χρεώστες				43.01 Επιχορήγηση για μηχανές Γραφείου			
X			Π	X			Π
3	4,2	4,2	3			50	2
ΣΥΝ	0						
35.10 Υπόλογοι Ενταλμάτων Προπληρωμής							
X			Π				
9	20	18	10α				
		2	10β				
ΣΥΝ	0						
38.00 Ταμείο							

Χ		Π
3	4,2	
ΣΥΝ		4,2

38.03 Καταθέσεις

Χ	όψεως		Π
4	50	40,5	8α
6	135	4,5	8β
10β	2	20	9
		98,5	11β
ΣΥΝ		23,5	

ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΕΞΟΔΑ			ΕΣΟΔΑ		
	62.03 Τηλεφωνικά Τέλη	Π		72.14 Παράβολα για χορήγηση βεβαιώσεων Σπουδών	Π
Χ			Χ		
11α	98,5			4,2	3
ΣΥΝ			4,2 ΣΥΝ		
98,5			ΣΥΝ		
	64.02 Συμμετοχή σε Συνέδρια	Π		74.00 Επιχορηγήσεις για Δαπάνες Λειτουργίας	Π
Χ			Χ		
10α	18			135	1
ΣΥΝ			135 ΣΥΝ		
18			ΣΥΝ		

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

A/A Γογ. Γεγ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
	01/01XX		02.00 Τηλεφωνικά Τέλη	100	
			02.00 Οργάνωση & Συμμετοχή σε Συνέδρια	20	
			02.00 Μηχανές Γραφείου	50	
			02.05 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού	20	
			06.00 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας		135
			06.00 Επιχ. Για προμήθεια μηχανών Γραφείου		50
			06.00 Έσοδα από επιχ. βεβαιώσεων σπουδών		5
		Αιτ.	Εγγραφή εγκεκριμένου Προϋπολογισμού		
	01/01XX		02.10 Τηλεφωνικά Τέλη	100	
			02.10 Οργάνωση & Συμμετοχή σε Συνέδρια	20	
			02.10 Μηχανές Γραφείου	50	
			06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού	20	
			06.10 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας		135
			06.10 Επιχ. Για προμήθεια μηχανών Γραφείου		50
			06.10 Έσοδα από επιχ. βεβαιώσεων σπουδών		5
		Αιτ.	Εκτέλεση Προϋπολογισμού		
1	10/01/XX		06.10 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας	135	
			06.21 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας		135
		Αιτ.	Βεβαίωση Εσόδου		
2	11/01XX		06.10 Επιχορηγήσεις για δαπάνες λειτουργίας	50	
			06.21 Βεβαιωθείσες Επιχ. για μηχανές Γραφείου		50
		Αιτ.	Βεβαίωση Εσόδου		
3	31/01/XX		06.10 Έσοδα από επιχ. βεβαιώσεων σπουδών	4,2	
			06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα βεβαιώσεων σπουδών		4,2
		Αιτ.	Βεβαιώσεις Σπουδών		
3	31/01/XX		06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα βεβαιώσεων σπουδών	4,2	
			06.31 Απολογισμός Εσόδων (βεβ.σπουδών)		4,2
		Αιτ.	Είσπραξη για βεβαιώσεις σπουδών		
4	31/1/XX		06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα (Λοιπές Επιχ)	50	

A/A Γογ. Γεγ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
			06.31 Απολογισμός Εσόδων (Λοιπές Επιχ.)		50
			Είσπραξη Επιχ. Μηχανών Γραφείου		
5	02/02/XX		02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις (Μηχανές Γραφείου)	47	
			02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού (9342)		47
		Αιτ.	Δέσμευση Πίστωσης για αγορά μηχανών γραφείου		
6	05/02/XX		06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα (Επιχ. Λειτ. Δαπ)	135	
			06.31 Απολογισμό Εσόδων (Επιχ. Λειτ. Δαπ)		135
		Αιτ.	Είσπραξη Επιχ. Λειτουργικών Δαπανών		
7	07/02/XX		02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες (Μηχ. Γραφείου)	45	
			02.21 Αναληφθ. Υποχρεώσεις (Μηχανές Γραφείου)		45
		Αιτ.	Ενταλματοποίηση Δαπάνης (Μηχανές Γραφείου)		
7	07/02/XX		02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού (Μηχανές Γραφ)	2	
			02.21 Αναληφθείσες Υποχρεώσεις (Μηχανές Γραφείου)		2
		Αιτ.	Ανατροπή δεσμευθείσας πίστωσης που δεν διατέθηκε		

8α	10/02/XX		02.31 Απολογισμός Δαπανών	45	
			02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες (Μηχ. Γραφείου)		45
		Αιτ.	Εξόφληση χρηματικού Εντάλλματος		
8β	10/02/XX		06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού	4,5	
			06.10 Εκτέλεση Π/Υ (Είσπραξη Κρατήσεων)		4,5
		Αιτ.	Τροποποίηση Προϋπ. (Είσπραξη κρατήσεων υπερ Τρίτων)		
8γ	10/02/XX		02.10 Εκτέλεση Προϋπ. (Απόδοση Κρατήσεων)	4,5	
			06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού		4,5
			Τροποποίηση Προϋπ. (Είσπραξη κρατήσεων υπερ Τρίτων)		
8δ	10/02/XX		06.10 Εκτέλεση Π/Υ (Είσπραξη Κρατήσεων)	4,5	
			06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα (Κρατήσεις υ Τρίτων)		4,5
		Αιτ.	Βεβαίωση Εσόδου (Κρατήσεις Ειπρακτέες)		
8ε	10/02/XX		06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα (Κρατήσεις υ Τρίτων)	4,5	

A/A Γογ. Γεγ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
			06.31 Απολογισμός Εσόδων		4,5
		Αιτ.	Είσπραξη Κρατήσεων		
8 στ	28/02XX		02.30 Ενταλμ/θείσες Δαπάνες (Απόδοση Κρατήσεων)	4,5	
			02.10 Εκτέλεση Προϋπ. (Απόδοση Κρατήσεων)		4,5
		Αιτ.	Ενταλματοποίηση Δαπάνης (Απόδοση Κρατήσεων)		
8ζ	28/02/XX		02.31 Απολογισμός Δαπανών	4,5	
			02.30 Ενταλμ/θείσες Δαπάνες (Απόδοση Κρατήσεων)		4,5
		Αιτ.	Εξόφληση χρηματικού Εντάλματος Απόδοσης Κρατήσεων		
9	07/03/XX		02.29 Προπληρωμές	20	
			02.10 Εκτέλεση Προϋπ/γισμού Δαπανών		20
			Έκδοση Εντάλματος Προπληρωμής		
10α	25/03/XX		02.31 Απολογισμός Δαπανών	18	
			02.29 Προπληρωμές		18
		Αιτ.	Απόδοση ΧΕΠ		
10β	30/03/XX		02.10 Εκτέλεση Προϋπ/γισμού Δαπανών	2	
			02.29 Προπληρωμές		2
		Αιτ.	Επιστροφή αδιάθετου υπολοίπου		
11α	28/03/XX		02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες	98,5	
			02.10 Εκτέλεση Προϋπ/γισμού Δαπανών		98,5
		Αιτ.	Ενταλματοποίηση Λογ. Τηλεφώνου		
11β	30/03XX		02.31 Απολογισμός Δαπανών	98,5	
			02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες		98,5
		Αιτ.	Εξόφληση εντάλματος		

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ (Συνέχεια)

Α/Α Γογ. Γεγ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
12α	31/03/ΧΧ		06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων	0,8	
			02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού	27,7	
			02.10 Εκτέλεση Προϋπ/γισμού Δαπανών		8,5
			06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού		20
		Αιτ.	Εγγραφές προσδιορισμού αποτελέσματος Απόλογισμού		
12β	31/03/ΧΧ		06.00.09 Αντίθ. Λογαρ. Κλεισίματος χρήσης	190	
			02.00.99 Αντίθ. Λογ. Κλεισίματος Χρήσης		170
			02.05 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού		20
			Εγγραφές κλεισίματος		
			06.31.99 Αντίθ. Λογ. Κλεισίματος Χρήσης	193,7	
			02.31.99 Αντίθ. Λογ. Κλεισίματος Χρήσης		166
			02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού		27,7
			Εγγραφές κλεισίματος		

**ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ**

02.00 Προϋπολογισμός Δαπανών				02.10 Εκτέλεση Προϋπ/γισμού Δαπανών			
Χ			Π	Χ			Π
0832	100			0832	100	47	5
0857	20			0857	20	4,5	8στ
9342	50			9342	50	20	9
				7	2	98,5	11α
				8γ	4,5	8,5	12
				10β	2		
ΣΥΝ	170			ΣΥΝ	0		
02.05 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού				02.21 Αναληφθείσες Υποχ. (Δεσμεύσεις Πιστώσεων)			
Χ			Π	Χ			Π
	20			5	47	45	7
						2	7
ΣΥΝ	20			ΣΥΝ	0		
02.29 Προπληρωμές				02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες			
Χ			Π	Χ			Π
9	20	18	10α	7	45	45	8α
		2	10β	8στ	4,5	4,5	8ζ
				11α	98,5	98,5	11β
ΣΥΝ	0			ΣΥΝ	0		
02.40 Πλεόνασμα Απολογισμού				02.31 Απολογισμός Δαπανών (Δαπάνες Εξοφληθείσες)			
Χ			Π	Χ			Π
12α	27,7			8α	45		
				8ζ	4,5		
				10α	18		
				11β	98,5		
ΣΥΝ	27,7			ΣΥΝ	166		

**ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ**

06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων				06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων			
Χ			Π	Χ			Π
	135		0112	1	135	135	0112
	50		9342	2	50	50	9342
	5		4223	3	4,2	5	4223
				8δ	4,5	4,5	8β
				12α	0,8		
	190		ΣΥΝ			0	ΣΥΝ

06.05 Έλλειμμα Προϋπολογισμού				06.10.98 Έλλειμμα Προϋπολογισμού				
Χ			Π	Χ			Π	
			0	ΣΥΝ			0	ΣΥΝ

06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα				06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού			
Χ			Π	Χ			Π
3	4,2	135	1		20	4,5	8γ
4	50	50	2	8β	4,5	20	12α
6	135	4,2	3				
8ε	4,5	4,5	8δ				
		0	ΣΥΝ	ΣΥΝ	0		

06.31 Απολογισμός Εσόδων (Εισπρ/ντα Έσοδα)				06.40 Έλλειμμα Απολογισμού			
Χ			Π	Χ			Π
	4,2		3				
	50		4				
	135		6				
	4,5		8ε				
	193,7		ΣΥΝ			0	ΣΥΝ

1.1.6. Εισαγωγή στα ΔΛΠΔΤ και τα ΔΠΧΠ

1.1.6.1. Σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα

Τα ΔΛΠ Δημοσίου Τομέα (IPSAS-International Public Sector Accounting Standards) εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, δηλαδή εκείνων που προορίζονται να εξυπηρετούν τους χρήστες που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές, ώστε να καλύψουν τις προσωπικές τους ανάγκες σε πληροφόρηση. Παραδείγματα τέτοιων χρηστών είναι οι φορολογούμενοι, τα μέλη του Κοινοβουλίου, οι πιστωτές, οι προμηθευτές του δημόσιου, τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, οι εργαζόμενοι του δημόσιου τομέα, οι πολίτες, οι ψηφοφόροι, οι εκπρόσωποι αυτών και άλλα μέλη του δημόσιου τομέα. Το Συμβούλιο ενθαρρύνει την χρήση των ΔΛΠ στην κατάρτιση και των ειδικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα, δηλαδή εκείνων που καταρτίζονται μετά από αίτημα οργάνων που μπορούν να ζητήσουν τέτοιες καταστάσεις για την κάλυψη των ειδικών αναγκών πληροφόρησης που έχουν (π.χ. κοινοβουλευτικά όργανα, νομοθετικά όργανα κλπ.).

Σκοπός της λογιστικής πρακτικής, βάσει των ΔΛΠ Δημοσίου Τομέα, είναι από τη μια πλευρά η παροχή υψηλής ποιότητας πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων, η εξασφάλιση της διαφάνειας σχετικά με το δημόσιο χρήμα και της λογοδοσίας και η επίτευξη μεγαλύτερης συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των φορέων του δημόσιου τομέα σε εθνικό και διεθνές επίπεδο για τον χρήστη αυτών όπως π.χ. το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, η Παγκόσμια Τράπεζα, η Ευρωπαϊκή Ένωση κλπ

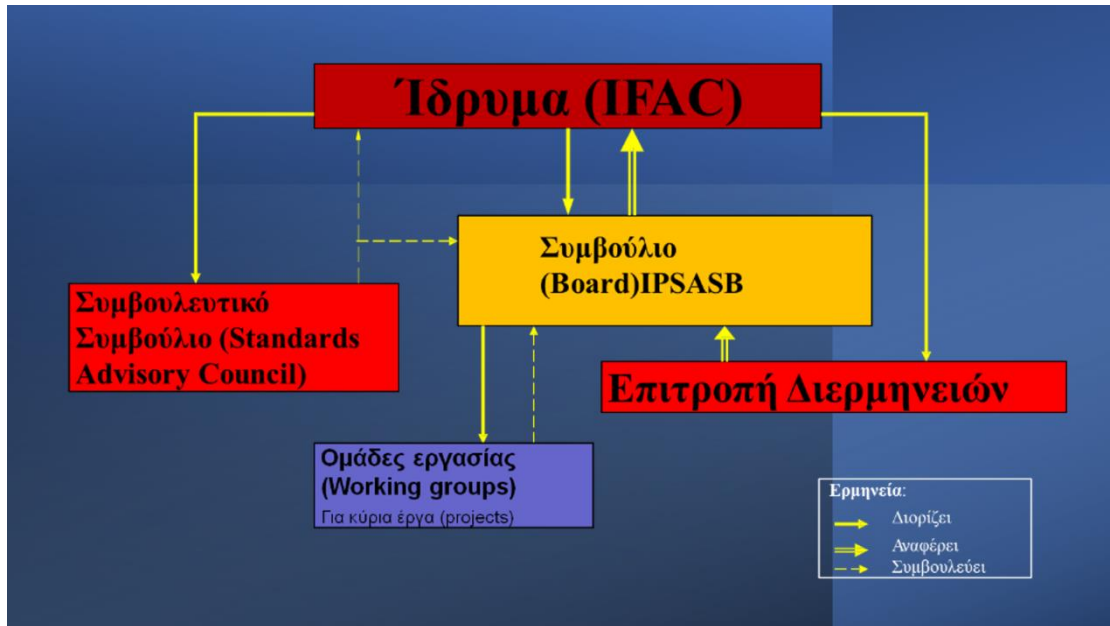
1.1.6.2. Ποιος συντάσσει τα ΔΛΠΔΤ;

Τα ΔΛΠΔΤ συντάσσονται από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC). Οι στόχοι που επιδιώκει η IFAC κατά την σύνταξη των προτύπων είναι :

- A) ο καθορισμός και η εδραίωση υψηλής ποιότητας επαγγελματικών προτύπων
- B) η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων διεθνώς

Γ) η δημόσια έκφραση γνώμης για θέματα δημοσίου συμφέροντος όταν η λογιστική άποψη είναι σχετική.

Η IFAC φέρει την ευθύνη για την σύνταξη των ΔΛΠΔΤ αλλά η ανάπτυξη των προτύπων αποτελεί αντικείμενο του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) που διορίζεται από την IFAC και αναφέρεται σε αυτή. Για την οργάνωση της IFAC δίνεται το παρακάτω διάγραμμα



Διάγραμμα 18: Διάρθρωση Λειτουργίας IFAC

Τα ΔΛΠΔΤ δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα όπως άλλωστε ισχύει και για τα ΔΛΠ. Είναι στην διακριτική ευχέρεια του κάθε κράτους η υιοθέτησή τους, Βασικό χαρακτηριστικό τους είναι ότι συγκλίνουν με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή International Financial Reporting Standards (IFRS). Τα τελευταία αφορούν βεβαίως τον ιδιωτικό τομέα αλλά προσαρμόζονται από την IFAC κατάλληλα για εφαρμογή στο δημόσιο. Ταυτόχρονα αναπτύσσονται και νέα πρότυπα που είτε δεν καλύπτονται επαρκώς είτε δεν αντιμετωπίζονται από τα ΔΧΠΑ. Μέχρι σήμερα έχουν δημοσιευθεί 42 πρότυπα, η τελευταία αναθεώρηση των οποίων έλαβε χώρα τον Ιανουάριο του 2021. Ένα πλήρες 3τομο εγχειρίδιο βρίσκεται στον ιστότοπο www.ipsab.org για όποιον ενδιαφέρεται να εμβαθύνει περισσότερο στα ΔΛΠΔΤ.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα και η συσχέτισή τους με τα ΔΛΠ από τα οποία εμπνέονται,

<i>IPSAS</i>	<i>Τίτλος</i>	<i>Αντίστοιχο</i>
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements Καταστάσεις Ταμειακών Ροών	IAS 7
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors Λογιστικές Πολιτικές, μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs Κόστη Δανεισμού	IAS 23
IPSAS 6 Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38	Consolidated and Separate Financial Statements Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	IAS 27
IPSAS 7 Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38	Investments in Associates Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες	IAS 28
IPSAS 8 Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38	Interests in Joint Ventures Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions Έσοδα από Ανταλλακτικές Συναλλαγές	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts Συμβάσεις Κατασκευής έργων	IAS 11
IPSAS 12	Inventories Αποθέματα	IAS 2
IPSAS 13	Leases Μισθώσεις	IAS 17
IPSAS 14	Events After the Reporting Date Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	IAS 10

IPSAS 15 Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS	<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i> <i>Χρηματοοικονομικά Μέσα: Δημοσίευση & Παρουσίαση</i>	<i>IAS 32</i> <i>Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 28</i>
IPSAS	Τίτλος	Αντίστοιχο
IPSAS 16	Investment Property Επενδύσεις σε Ακίνητα	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment Ενσώματα Πάγια	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting Πληροφόρηση κατά Τομέα	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Μη-δημιουργίας Ταμειακών Ροών	Δεν υπάρχει/ αντλεί από το IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Information About the General Government Sector Γνωστοποίηση Πληροφοριών για τον Τομέα της Κεντρικής Κυβέρνησης	Δεν υπάρχει
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) Έσοδα από Μη-Ανταλλακτικές Συναλλαγές (Φόροι και Μεταβιβάσεις)	Δεν υπάρχει
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements Παρουσίαση Πληροφοριών του Προϋπολογισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις	Δεν υπάρχει
IPSAS 25 Αντικαταστάθηκε από το IPSAS 39	<i>Employee benefits</i> <i>Παροχές σε Εργαζομένους</i>	<i>IAS 19</i>
IPSAS 26	Impairment of Cash Generating Assets Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων Δημιουργίας Ταμειακών Ροών	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture Γεωργία	IAS 41
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση	IAS 32

IPSAS 29 <i>Αντικαταστάθ η-κε από το IPSAS 41</i>	Financial Instruments : Recognition and Measurement Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση	IAS 39
IPSAS	Τίτλος	Αντίστοιχο
IPSAS 30	Financial Instruments : Disclosures Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	IFRS 7
IPSAS 31	Intangible Assets Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	IAS 38
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor Συμβάσεις παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Παραχωρούσα αρχή	IFRIC 12
IPSAS 33	<i>First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i> <i>Πρώτη εφαρμογή Δεδουλευμένης Βάσης IPSASs</i>	Δεν υπάρχει
IPSAS 34	<i>Separate Financial Statements</i> <i>Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις</i>	IAS 27
IPSAS 35	<i>Consolidated Financial Statements</i> <i>Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις</i>	IFRS 10
IPSAS 36	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i> <i>Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες</i>	IAS 28
IPSAS 37	<i>Joint Arrangements</i> <i>Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο</i>	IFRS 11
IPSAS 38	<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i> <i>Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε Άλλες Οντότητες</i>	IFRS 12
Cash Basis IPSAS	IPSAS Ταμειακής Βάσης: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση στο πλαίσιο της λογιστικής της ταμειακής βάσης	Δεν υπάρχει

Πίνακας 1 «Συσχέτισης ΔΛΠΔΤ με ΔΠΧΑ» Πηγή :www.ifac.com

Στο παρακάτω διάγραμμα που προέρχεται αυτούσιο από τον ιστοχώρο www.ifac.org παρουσιάζεται η συσχέτιση των ΔΛΠΔΤ με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ αλλά και ο βαθμός στον οποίο τα ΔΛΠΔΤ ανταποκρίνονται στις ανάγκες του δημοσίου καθώς επίσης και ο βαθμός επικαιροποίησής τους με βάση τις τελευταίες αναθεωρήσεις των ΔΠΧΠ. Για την κατανόηση του πίνακα μελετήστε πρώτα το πιο κάτω κλειδί :

ALIGNMENT STATUS LEGEND

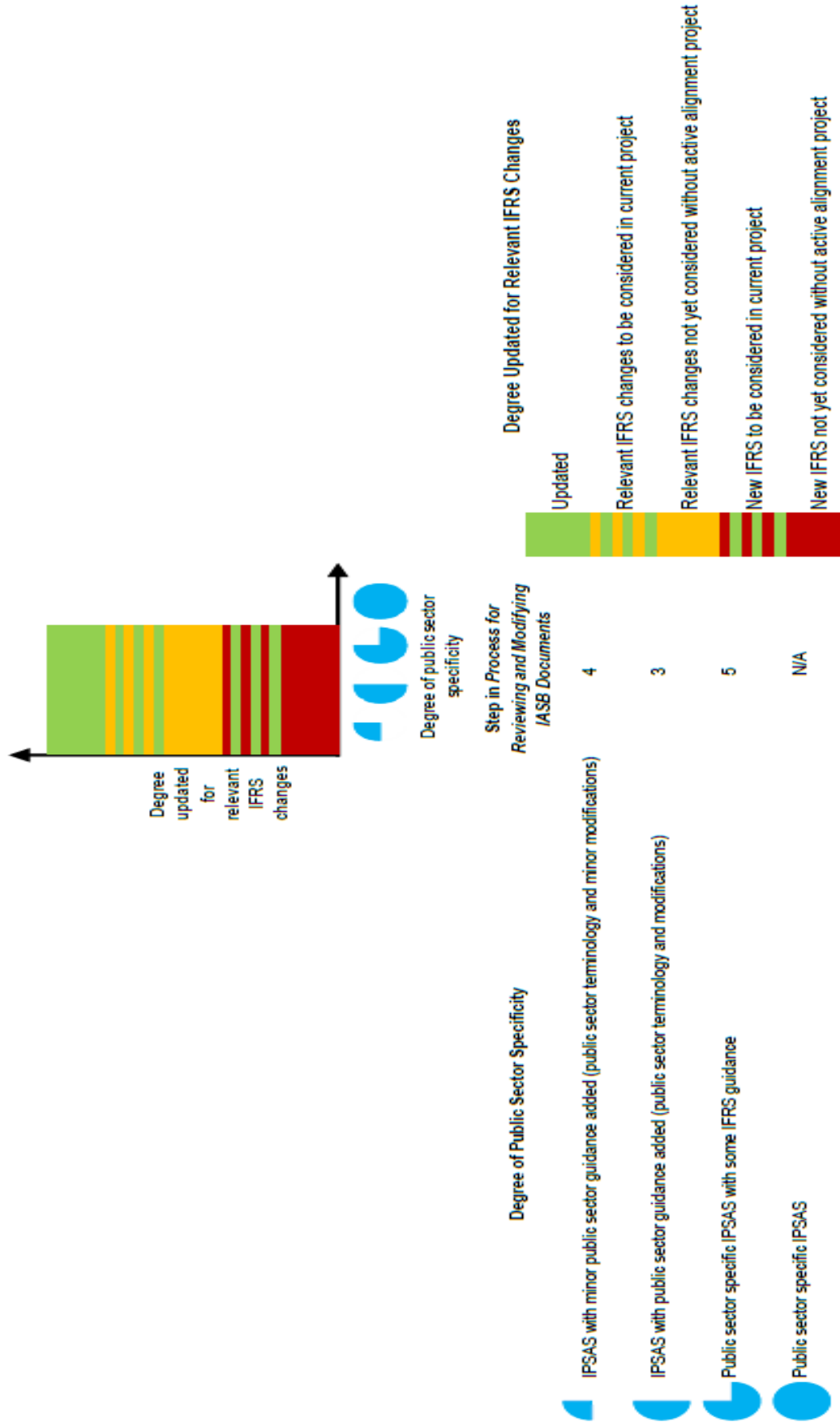


Table 1 – IPSAS/RPG and Equivalent IFRS/PS—Summary

IPSAS/RPG	IFRS/PS	Status	IPSAS/RPG	IFRS/PS	Status	IPSAS/RPG	IFRS/PS	Status
1. Presentation of Financial Statements	IAS 1		20. Related Party Disclosures	IAS 24		36. Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28	
2. Cash Flow Statements	IAS 7		21. Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36		37. Joint Arrangements	IFRS 11	
3. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8		22. Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	-		38. Disclosure of Interests in Other Entities	IFRS 12	
4. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21		23. Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	-		39. Employee Benefits	IAS 19	
5. Borrowing Costs	IAS 23		24. Presentation of Budget Information in Financial Statements	-		40. Public Sector Combinations	IFRS 3	
9. Revenue from Exchange Transactions	IAS 18		26. Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36		41. Financial Instruments	IFRS 9, IFRIC 16	
10. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29		27. Agriculture	IAS 41		42. Social Benefits	-	
11. Construction Contracts	IAS 11		28. Financial Instruments: Presentation	IAS 32, IFRIC 2		Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting	-	
12. Inventories	IAS 2		29. Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39, IFRIC 16		RPG 1. Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances	-	
13. Leases	IAS 17		30. Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7		RPG 2. Financial Statement Discussion and Analysis	PS 1 Management Commentary	
14. Events after the Reporting Date	IAS 10		31. Intangible Assets	IAS 38, SIC 32		RPG 3. Reporting Service Performance Information	-	
16. Investment Property	IAS 40		32. Service Concession Arrangements: Grantor	IFRIC 12, SIC 29				
17. Property, Plant, and Equipment	IAS 16		33. First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	IFRS 1				
18. Segment Reporting	IAS 14		34. Separate Financial Statements	IAS 27				
19. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37		35. Consolidated Financial Statements	IFRS 10				

1.1.6.3. Περιεχόμενο των ΔΛΠΔΤ

Συνοπτικά το περιεχόμενο των ΔΛΠΔΤ έχει ως εξής :

Το **IPSAS 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»** θέτει τις γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους καθώς και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της δεδουλευμένης λογιστικής.

Το **IPSAS 2 «Καταστάσεις ταμειακών ροών»** προδιαγράφει την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα στη διάρκεια της χρηματοοικονομικής περιόδου από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Το **IPSAS 3 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη»** προδιαγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση για μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

Το **IPSAS 4 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος»** ασχολείται με τη λογιστική των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ορίζει τις απαιτήσεις για τον καθορισμό της τιμής συναλλάγματος για την αναγνώριση συγκεκριμένων συναλλαγών και υπολοίπων, και προδιαγράφει τον τρόπο αναγνώρισης της χρηματοοικονομικής επίδρασης των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος στις οικονομικές καταστάσεις.

Το **IPSAS 5 «Κόστη δανεισμού»** ρυθμίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού, και απαιτεί είτε την άμεση καταχώριση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων, ή εναλλακτικά, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

Το **IPSAS 6 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»**
Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38

Το **IPSAS 7 «Επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες»**
Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38

Το **IPSAS 8 «Συμμετοχές σε κοινοπραξίες»**
Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 34-38

Το **IPSAS 9 «Εσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές»** θέτει τις συνθήκες για

την αναγνώριση εσόδων που προκύπτουν από ανταλλακτικές συναλλαγές, και απαιτεί τη μέτρηση των εσόδων αυτών στην εύλογη αξία του εισπρακτέου ή εισπραχθέντος ανταλλάγματος.

Το **IPSAS 10 «Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες»** περιγράφει τα χαρακτηριστικά μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας και απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων που λειτουργούν σε τέτοιες οικονομίες να επαναδιατυπώνονται.

Το **IPSAS 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»** καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων.

Το **IPSAS 12 «Αποθέματα»** περιγράφει τις απαιτήσεις μέτρησης των αποθεμάτων, και παρέχει πρακτικές οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους.

Το **IPSAS 13 «Μισθώσεις»** περιγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές.

Το **IPSAS 14 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς»** καθορίζει τις απαιτήσεις για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία αναφοράς, και διαχωρίζει μεταξύ διορθωτικών και μη διορθωτικών γεγονότων.

Το **IPSAS 15 «Χρηματοοικονομικά Μέσα : Δημοσίευση & Παρουσίαση»**

Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 28 & 30

Το **IPSAS 16 «Επενδύσεις σε ακίνητα»** καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Το **IPSAS 17 «Ενσώματα πάγια»** καθορίζει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια, συμπεριλαμβάνοντας τη βάση και τον χρονισμό της αρχικής τους αναγνώρισης, και τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας τους και των σχετικών αποσβέσεων.

Το **IPSAS 18 «Πληροφόρηση κατά τομέα»** καθορίζει τις αρχές παροχής χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά τομέα για τις αναφέρουσες οντότητες.

Το **IPSAS 19 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις»** καθορίζει την αναγνώριση και επιμέτρηση προβλέψεων, και την γνωστοποίηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων.

Το **IPSAS 20 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών»** καθορίζει τις απαιτήσεις για τη γνωστοποίηση συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών.

Το **IPSAS 21 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών»** προδιαγράφει τις διαδικασίες που θα πρέπει να εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο μη-δημιουργίας ταμειακών ροών έχει υποστεί απομείωση της αξίας του και να διασφαλίσει ότι οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται.

Το **IPSAS 22 «Γνωστοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών για τον τομέα της γενικής κυβέρνησης»** προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχουν οι κυβερνήσεις οι οποίες αποφασίζουν να παρουσιάσουν πληροφορίες σχετικά με τον τομέα της γενικής κυβέρνησης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους.

Το **IPSAS 23 «Έσοδα από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές»** ασχολείται με ζητήματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην αναγνώριση και επιμέτρηση των εσόδων από μη-ανταλλακτικές συναλλαγές.

Το **IPSAS 24 «Παρουσίαση πληροφοριών του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις»** απαιτεί να συμπεριλαμβάνεται μια σύγκριση μεταξύ των προϋπολογιστικών και απολογιστικών ποσών στις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων του δημοσίου τομέα, και να γνωστοποιούνται οι λόγοι για τις ουσιώδεις διαφορές ανάμεσα στον προϋπολογισμό και τα απολογιστικά ποσά.

Το **IPSAS 25 «Παροχές σε εργαζομένους»**

Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 39

Το **IPSAS 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών»** προδιαγράφει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οντότητα για να καθορίσει εάν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργίας ταμειακών ροών είναι απομειωμένο και να διασφαλίσει ότι αναγνωρίζονται οι ζημίες απομείωσης.

Το **IPSAS 27 «Γεωργία»** προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

Το **IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση»** καθορίζει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και συμμετοχικών τίτλων, και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Το **IPSAS 29 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση»**

Αντικαταστάθηκε από τα IPSAS 41

Το **IPSAS 30 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις»** απαιτεί από τις

οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν (α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την οικονομική απόδοση της οντότητας, και (β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και είναι εκτεθειμένη κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Το **IPSAS 31 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»** προδιαγράφει τον λογιστικό χειρισμό της αναγνώρισης και επιμέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Το **IPSAS 32 «Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Παραχωρούσα αρχή»** προδιαγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά της παραχωρούσας αρχής η οποία είναι μια οντότητα του δημοσίου τομέα.

Το **IPSAS 33 «Πρώτη εφαρμογή των IPSAS δεδουλευμένης βάσης»** αναφέρεται στην πρώτη εφαρμογή των IPSAS.

Το **IPSAS 34 «Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις»:** Στόχος του προτύπου είναι να περιγράψει πως θα εμφανίζονται οι επενδύσεις σε ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς οντότητες στις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις.

IPSAS 35 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις»: καθορίζει τις αρχές για την παρουσίαση και προετοιμασία των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων όταν μια οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες.

IPSAS 36 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Οντότητες και Κοινοπραξίες»: περιγράφει τη λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες και καθορίζει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά την εφαρμογή της λογιστικής για επενδύσεις σε συγγενείς οντότητες και κοινοπραξίες.

IPSAS 37 «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο»: εισάγει νεότερες διευθετήσεις για σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Αντικατέστησε το IPSAS 8. Με το πρότυπο αυτό καταργήθηκε η εφαρμογή της αναλογικής μεθόδου ενοποίησης.

IPSAS 38 «Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες»: καθορίζει τις πληροφορίες που θα πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας προκειμένου οι χρήστες των καταστάσεων αυτών να αξιολογούν τη φύση και τους κινδύνους που σχετίζονται με τις συμμετοχές σε ελεγχόμενες οντότητες, μη ενοποιημένες ελεγχόμενες οντότητες, κοινοπραξίες και συγγενείς οντότητες, καθώς

και δομημένες οντότητες που δεν είναι ενοποιημένες και την επίπτωση των συμμετοχών αυτών στη χρηματοοικονομική κατάσταση, χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας.

Το **IPSAS 39 «Παροχές σε εργαζομένους»:** προδιαγράφει τις οδηγίες για την λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις παροχές σε εργαζομένους συμπεριλαμβανομένης της χρονικής στιγμής αναγνώρισης των υποχρεώσεων και των εξόδων.

Το **IPSAS 40 «Συνενώσεις Δημοσίου Τομέα»:** παρέχει οδηγίες για την λογιστική αντιμετώπιση συνενώσεων οντοτήτων και λειτουργιών του δημοσίου τομέα. Το πρότυπο ταξινομεί τις συνενώσεις δημοσίου τομέα είτε ως συγχωνεύσεις είτε ως εξαγορές.

Το **IPSAS 41 « Χρηματοοικονομικά Μέσα»:** προδιαγράφει τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγορά ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Τέλος το **IPSAS 42 «Κοινωνικές Παροχές»** προδιαγράφει το είδος των κοινωνικών παροχών που προσφέρονται από το δημόσιο φορέα, τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας των προγραμμάτων κοινωνικών παροχών καθώς και την επίδραση των κοινωνικών παροχών στη χρηματοοικονομική απόδοση, τη χρηματοοικονομική θέση και τις ταμειακές ροές του δημοσίου φορέα.

Μεγαλύτερη ανάλυση στα θέματα αυτά μπορεί να βρεθεί στην ιστοσελίδα του IFAC www.ifac.org καθώς και στην ιστοσελίδα του IPSASB www.ipsasb.org.

1.1.7. Παράρτημα: Διαγράμματα λειτουργίας λογαριασμών δημοσίου Λογιστικού

Παρακάτω παρατίθενται διαγράμματα λειτουργίας των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού, τα οποία βοηθούν στην άνετη και πλήρη κατανόηση του όλου μηχανισμού της λειτουργίας των λογαριασμών του παρόντος κεφαλαίου, με τους οποίους καθιερώνεται η απόλυτα αξιόπιστη διπλογραφική λογιστική μέθοδο για την παρακολούθηση της διαχείρισεως των εσόδων και εξόδων των δημοσίων φορέων δηλαδή της εκτελέσεως του προϋπολογισμού του, προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος (πλεονάσματος ή ελλείμματος) και καταρτίσεως του απολογισμού.

<u>02.00 Προϋπολογισμός εξόδων</u> (ο 02.00 αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)	
<p><u>Χρεώνεται</u> (με πίστωση του 06.00 "προϋπολογισμός εσόδων" και των υπολογαριασμών του) με τα έξοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο.</p> <p><u>Διευκρίνιση</u> : Με την εγγραφή αυτή καταχωρείται στους οικείους λογ/σμούς και το έλλειμμα ή πλεόνασμα (δηλαδή, όταν ο προϋπολογισμός περιλαμβάνει έλλειμμα πιστώνεται με αυτό ο λογ/σμός 06.05, ενώ όταν περιλαμβάνει πλεόνασμα χρεώνεται με αυτό ο 02.05)</p>	<p><u>Πιστώνεται</u> Κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση</p> <p><u>με χρέωση</u> των λογαριασμών του Προϋπολογισμού που εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα</p>
<u>Ο λογ/σμός 02.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εξόδων.</u>	

02.10 Εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00, δηλ. όπως ο προϋπολογισμός)

Χρεώνεται ο λογ/σμός 02.10 (και οι υπολογαριασμοί του) :

(α) με τα έξοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο (με πίστωση του 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων").

(β) με αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του, **με πίστωση**

είτε του 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" είτε, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού".

(γ) στο τέλος της χρήσεως για τη μεταφορά εδώ (στον 02.10 και στους υπολογαριασμούς του) των χρεωστικών υπολοίπων των λογ/σμών :

2.20 "μεταβιβασθείσες πιστώσεις"

2.21 "δεσμεύσεις πιστώσεων" και 02.30 "ενταλματοποιηθείσες δαπάνες".

Μετά από την εγγραφή αυτή, το προκύπτον χρεωστικό υπόλοιπο μεταφέρεται (με πίστωση του παρόντος) στη χρέωση του λογ/σμού

06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων".

Πιστώνεται 02.10 (και οι υπολογαριασμοί του)

με γρέωση:

(α) του **06.10** "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων", με τις μειώσεις των κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στην πίστωση ή του 06.10.98 ή του 06.10.99)

του **02.20** "μεταβιβασθείσες πιστώσεις" με τις μεταβιβαζόμενες πιστώσεις σε δευτερεύοντες διατάκτες.

(β) του **02.21** "δεσμευθείσες πιστώσεις" με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες.

(γ) του **06.10** "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων" για μεταφορά σ' αυτόν στο τέλος της χρήσεως, του χρεωστικού υπολοίπου του παρόντος(1).

[(1) Το οποίο αντιπροσωπεύει τα μη πληρωθέντα ποσά, από το σύνολο των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων (όπως τελικά αναμορφώθηκαν με τυχόν μεταγενέστερες τροποποιήσεις) και έτσι στην πίστωση του 06.10 απομένουσών τελικά ποσά ίσα με τα πληρωθέντα έξοδα (τον απολογισμό εξόδων)]

Διευκρίνιση : Επειδή στο λογ/σμό 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων" προσδιορίζεται το οριστικό (πραγματοποιημένο) έλλειμμα ή πλεόνασμα του προϋπολογισμού (δηλ. του Απολογισμού της χρήσεως), κατά την πιο πάνω (υπό α') εγγραφή ανοίγματος των λογ/σμών 02.10 και 06.10 το προϋπολογιζόμενο έλλειμμα καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού", ενώ το προϋπολογιζόμενο πλεόνασμα καταχωρείται στη χρέωση του 06.10.99.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο, του λογ/σμού 02.10 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα υπόλοιπα των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί ή δεσμευθεί.

02.21 Αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων)
(ανατύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00)

Χρεώνεται

με πίστωση :

(α) 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες (δεσμεύσεις πιστώσεων)

(β) 02.20

"μεταβιβασθείσες

πιστώσεις", με τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις για δαπάνες από δευτερεύοντες διατάκτες (δεσμεύσεις πιστώσεων από δευτερεύοντες διατάκτες).

Πιστώνεται με χρέωση :

(α)02.30"Ενταλματοποιηθείσες

δαπάνες", για δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν εντάλματα και είναι στο στάδιο της θεωρήσεώς τους

(β) 02.29 "προπληρωμές", με τα εκδοθέντα εντάλματα προπληρωμής

(γ) 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", για τη μεταφορά, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, στον **02.10** του χρεωστικού υπολοίπου του παρόντος (**02.21**) που απεικονίζει τα μη ενταλματοποιηθέντα ποσά από τις αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμευθείσες πιστώσεις).

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις πραγματοποιήσεως δαπανών που δεν έχουν ακόμη ενταλματοποιηθεί.

02.29 Προπληρωμές

(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00)

Χρεώνεται

με πίστωση :

(α) του λογ/σμού 02.21 "αναληφθείσες υποχρεώσεις (δεσμεύσεις πιστώσεων)",

(β) με τα εκδιδόμενα εντάλματα προπληρωμής (σε υπόλογο επί αποδόσει λογ/σμού)

Πιστώνεται

με χρέωση :

(α) 02.31 "πραγματοποιηθέντα έξοδα", με τις γενόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως αποδόσεις λογαριασμού από υπολόγους

(β) 02.31 για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, των χρεωστικών υπολοίπων του **02.29** και των υπολογαριασμών του, που απεικονίζουν ποσά για τα οποία δεν έχει γίνει απόδοση λογ/σμού.

Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά εξόδων για τα οποία έχουν εκδοθεί εντάλματα προπληρωμής και δεν έχει γίνει ακόμη απόδοση λογαριασμού από τους υπολόγους.

<u>02.30 Ενταλματοποιηθείσες δαπάνες</u> <u>(αναπτύσσεται της ο λογ/σμός 02.00)</u>	
<p>Χρεώνεται με πίστωση του (α) 02.21 «αναληφθείσες υποχρεώσεις για δαπάνες» (= έκδοση του εντάλματος μέχρι τη θεώρησή του)</p>	<p>Πιστώνεται με χρέωση : (α) του 02.31 «πραγματοποιηθέντα έξοδα», με τα εξοφλούμενα από τον ταμία εντάλματα. (β) 02.10 „εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων», για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του χρεωστικού υπολοίπου του 02.30 (και των υπολογαριασμών του) που απεικονίζει ενταλματοποιηθείσες δαπάνες που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν (δεν πληρώθηκαν).</p>
<p><u>Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει τα εκδοθέντα, αλλά μη εξοφληθέντα εντάλματα.</u></p>	

<u>02.31 Πραγματοποιηθέντα έξοδα (απολογισμός εξόδων</u> <u>(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων")</u>	
<p>Χρεώνεται Με πίστωση (α) του 02.30 "ενταλματοποιηθείσες δαπάνες " (και των υπολογαριασμών του) για τα εξοφλούμενα εντάλματα. (β) Του 02.29 "προπληρωμές" για τη μεταφορά στον 02.31 (και τους υπολογαριασμούς του) των ποσών για τα οποία δεν έχει γίνει απόδοση λογ/μού από τον υπόλογο (τα οποία συμφωνούν με το υπόλοιπο του ζεύγους λογ/μών 02.95 και 02.96)</p>	<p>Στο τέλος της χρήσης ο παρών λογ/μός και οι υπολογαριασμοί του αποτελούν τον <u>Απολογισμό Εξόδων</u></p>
<p><u>Το εκάστοτε χρεωστικό υπόλοιπο απεικονίζει τα πληρωμένα έξοδα</u></p>	

<u>06.00 Προϋπολογισμός εσόδων</u> <u>(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός)</u>	
<p>Χρεώνεται κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση, με πίστωση των λογαριασμών του προϋπολογισμού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.</p>	<p>Πιστώνεται ο 06.00 (και οι υπολογαριασμοί του) με τα έσοδα του προϋπολογισμού της χρήσεως ευθύς μετά την έγκρισή του από το αρμόδιο όργανο, με χρέωση του λογ/σμού 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων" και των υπολογαριασμών του.</p>
<p><u>Ο λογ/σμός 06.00 και οι υπολογαριασμοί του απεικονίζουν τον αρχικό προϋπολογισμό εσόδων.</u></p>	
<p>Διευκρίνιση : ευθύς μετά την έγκριση του αρχικού προϋπολογισμού της χρήσεως, από το αρμόδιο όργανο, διενεργείται λογιστική εγγραφή λογιστικοποιήσεως των δεδομένων του, με την οποία :</p> <ul style="list-style-type: none"> * στη χρέωση του λογ/σμού 02.00 "προϋπολογισμός εξόδων" και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έξοδα του προϋπολογισμού, * στην πίστωση του λογ/σμού 06.00 "προϋπολογισμός εσόδων" και των υπολογαριασμών του καταχωρούνται τα έσοδα του προϋπολογισμού, * η διαφορά μεταξύ εσόδων - εξόδων , εάν μεν είναι θετική καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 02.05 "πλεόνασμα προϋπολογισμού", ενώ εάν είναι αρνητική καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού 06.05 "έλλειμμα προϋπολογισμού" . <p>Υπογραμμίζεται ότι, οι αυξομειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του δεν καταχωρούνται στους πια πάνω λογαριασμούς (02.00, 06.00, 02.05, 06.05). Αυτές καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς 02.10 και 06.10, με τους οποίους παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού (για τις αυξομειώσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων βλ. το διάγραμμα του λογαριασμού 02.10). Ειδικά για τις τυχόν αυξήσεις ή μειώσεις κονδυλίων του προϋπολογισμού εσόδων διευκρινίζεται ότι, γι' αυτές διενεργούνται λογιστικές εγγραφές πιστώσεως ή χρεώσεως, αντίστοιχα, του λογ/σμού 06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων" και των αρμόδιων υπολογαριασμών του, είτε με χρέωση του λογ/σμού 06.10.98 ή, ανάλογα του 06.10.99, είτε, αντίστοιχα (για τις μειώσεις εσόδων), με πίστωση του λογ/σμού 06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" ή, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού"</p>	

06.10. Εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων
(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός εσόδων)

Χρεώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) **με πίστωση** των εξής Δευτεροβάθμιων (και των υπολογαριασμών τους):

α) του 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", με μειώσεις Κονδυλίων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στη χρέωση ή του

06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" ή, ανάλογα, του 06.10.99 "πλεόνασμα προϋπολογισμού").

β) του 06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα", με τα βεβαιούμενα ποσά εσόδων

γ) του 06.31 "Απολογισμός εσόδων", με τα εισπραττόμενα έσοδα, όταν δεν προηγείται βεβαίωσής τους και συνεπώς δεν μεσολαβεί ο 06.21

Ε Γ Γ Ρ Α Φ Ε Σ Τ Ε Λ Ο Υ Σ

δ) του 02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων", για τη μεταφορά εδώ, στο τέλος της χρήσεως, του τελικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 02.10, το οποίο αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ συνόλου πιστώσεων προϋπολογισμού εξόδων (αρχικών και μεταγενέστερων) και πληρωθέντων εξόδων (απολογισμού εξόδων) και έτσι, στην πίστωση του 06.10, ουσιαστικά απομένουν ποσά ίσα με τα πληρωθέντα έξοδα (τον απολογισμό εξόδων)

ε) του 06.40 "έλλειμμα απολογισμού" για τη μεταφορά στην πίστωση του 06.40 του πραγματοποιηθέντος ελλείμματος.

Πιστώνεται ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) :

α) με τα έσοδα του εγκεκριμένου προϋπολογισμού της χρήσεως καθώς και με το έλλειμμα του (που καταχωρείται στην πίστωση του 06.10.98)(1), **με ταυτόχρονη χρέωση** του **02.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων"** και των υπολογαριασμών του

β) με αυξήσεις των πιστώσεων του προϋπολογισμού εξόδων λόγω μεταγενέστερων τροποποιήσεων του (που καταχωρούνται στην πίστωση είτε του

06.10.98 "έλλειμμα προϋπολογισμού" είτε του **06.10.99 "πλεόνασμα του προϋπολογισμού"**, ανάλογα), **με χρέωση** του 02.10 και των οικείων υπολογαριασμών του

Χ Ρ Η Σ Ε Ω Σ

γ) κατά το κλείσιμο της χρήσεως **πιστώνεται** ο 06.10 (και οι υπολογαριασμοί του) **με χρέωση** του

06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα" (και των υπολογαριασμών του) για τη μεταφορά εδώ του πιστωτικού υπολοίπου του 06.21

δ) για τη μεταφορά **στη χρέωση** του **02.40 "Πλεόνασμα απολογισμού"**, του πραγματοποιηθέντος πλεονάσματος.

(1) Ενώ εάν προϋπολογίζεται πλεόνασμα, αυτό καταχωρείται στη χρέωση του λογ/σμού 06.10.99 (βλ. διάγραμμα λογ/σμού 02.10), και έτσι, το σύνολο των ποσών με τα οποία πιστώνεται ο 06.10 με την εγγραφή αυτή, ισούται με το σύνολο του Προϋπολογισμού εξόδων, που με την ίδια εγγραφή χρεώνεται ο 02.10.

Διευκρινίσεις :

α) Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν , κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα ποσά του προϋπολογισμού εσόδων τα οποία δεν έχουν βεβαιωθεί ή και δεν έχουν εισπραχθεί (αν δεν προηγείται της εισπράξεως βεβαίωση του εσόδου).

β) Το τελικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.10 στο τέλος της χρήσεως, εάν μεν είναι πιστωτικό απεικονίζει το έλλειμμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στην πίστωση του 06.40, ενώ εάν είναι χρεωστικό απεικονίζει το πλεόνασμα του Απολογισμού και μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 02.40.

06.21 Βεβαιωθέντα έσοδα
(αναπτύσσεται όπως ο λογ/σμός 06.00)

Χρεώνεται

με πίστωση :

- του **06.31 "εισπραχθέντα έσοδα"**, με τα έσοδα που εισπράττονται, για τα οποία είχε προηγηθεί βεβαίωσή τους

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ
ΧΡΗΣΕΩΣ

- του **06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων"**, για τη μεταφορά σ' αυτόν, κατά το κλείσιμο της χρήσεως, του πιστωτικού υπολοίπου του παρόντος (06.21) και των υπολογαριασμών του.

Πιστώνεται

με χρέωση

του **06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων"** , για τα ποσά εσόδων που βεβαιώνονται.

Το εκάστοτε πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού 06.21 και των υπολογαριασμών του απεικονίζουν τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί, αλλά δεν έχουν εισπραχθεί.

06.31 Απολογισμός εσόδων (εισπραχθέντα έσοδα)
(αναπτύσσεται όπως ο προϋπολογισμός εσόδων)

Χρεώνεται

κατά το κλείσιμο της χρήσεως για εξίσωση,

με πίστωση

των λογαριασμών του Προϋπολογισμού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα.

Πιστώνεται

ο 06.31 (και οι υπολογαριασμοί του) **με χρέωση** των εξής δευτεροβάθμιων (και των υπολογαριασμών τους):

- του **06.21 "βεβαιωθέντα έσοδα"**, με τα εισπραττόμενα έσοδα, για τα οποία έχει προηγηθεί βεβαίωσή τους.

- του **06.10 "εκτέλεση προϋπολογισμού εσόδων"**, με τα εισπραττόμενα έσοδα, για τα οποία δεν έχει προηγηθεί βεβαίωσή τους

1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Το λογιστικό πλαίσιο γενικής κυβέρνησης θεσπίστηκε με το Π.Δ. 54/2018 με σκοπό να καλύψει τις λογιστικές ανάγκες όλων των φορέων της γενικής κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται από το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών (ESA 2010).

Το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών είναι ο κανονισμός της Ε.Ε.⁵ που καθορίζει τη μεθοδολογία περί κοινών προτύπων, ορισμών, ονοματολογιών και λογιστικών κανόνων που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση συγκρίσιμων οικονομικών στοιχείων για όλες τις χώρες της Ε.Ε. Είναι το σύστημα με βάση το οποίο παράγονται όλα τα στατιστικά στοιχεία της χώρας, καθώς και τα οικονομικά στοιχεία του Δημοσίου με βάση τα οποία η χώρα αξιολογείται για την τήρηση των δημοσιονομικών κανονισμών της Ε.Ε.

Ως γενική κυβέρνηση ορίζεται το σύνολο των οντοτήτων που ελέγχονται από το Δημόσιο και δεν έχουν εμπορικό/ κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Η γενική κυβέρνηση διακρίνεται σε τρεις υποτομείς ως εξής:

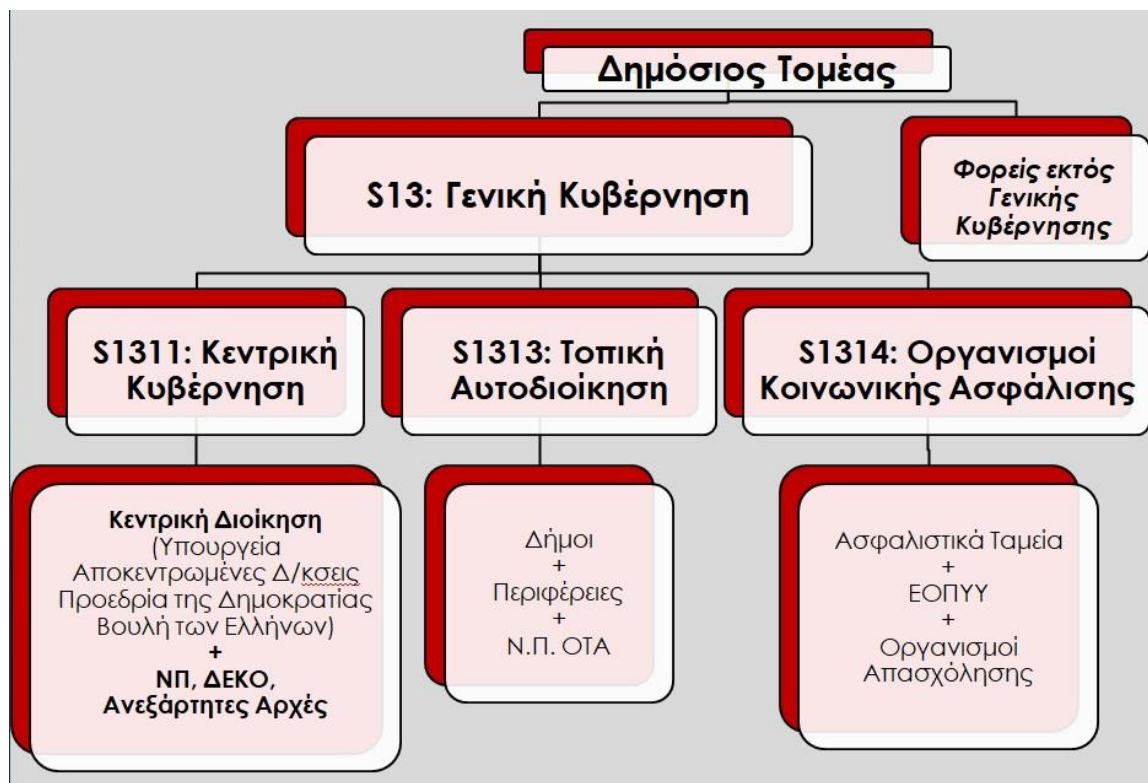
- Κεντρική Κυβέρνηση. Περιλαμβάνει τα υπουργεία, τις αποκεντρωμένες διοικήσεις, την βουλή και την προεδρία της δημοκρατίας, τις ανεξάρτητες αρχές, καθώς και τα διάφορα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου που είναι υπό δημόσιο έλεγχο και δεν έχουν αξιολογη⁶ εμπορική δραστηριότητα.
- Τοπική Αυτοδιοίκηση. Περιλαμβάνει τους δήμους, τις περιφέρειες, καθώς και τις οντότητες που ελέγχονται από τους δήμους και τις περιφέρειες.
- Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης. Περιλαμβάνει τα ασφαλιστικά ταμεία, τον ΕΟΠΥΥ και τον ΟΑΕΔ.

Η κεντρική κυβέρνηση με την σειρά της διακρίνεται στην κεντρική διοίκηση, που είναι όλοι οι φορείς που λειτουργούν με έναν ενιαίο κεντρικό προϋπολογισμό (υπουργεία, αποκεντρωμένες διοικήσεις, βουλή, προεδρία της δημοκρατίας και κάποιες ανεξάρτητες αρχές), και στα νομικά πρόσωπα της κεντρικής κυβέρνησης. Κάθε νομικό πρόσωπο αποτελεί ξεχωριστή λογιστική οντότητα (έχει τα δικά του

⁵ Κανονισμός Ε.Ε. 549/2013

⁶ Το γενικό κριτήριο για την αξιολόγηση του εμπορικού ή μη χαρακτήρα είναι κατά πόσο η οντότητα καλύπτει ή όχι το 50% του κόστους της από τις πωλήσεις.

λογιστικά βιβλία και τις δικές του χρηματοοικονομικές καταστάσεις), ενώ η κεντρική διοίκηση αποτελεί μια ενιαία λογιστική οντότητα.



Πίνακας 2 : Διάρθρωση της γενικής κυβέρνησης

Το λογιστικό πλαίσιο γενικής κυβέρνησης (ΠΔ 54) ήταν αποτέλεσμα μιας προσπάθειας ενοποίησης όλων των κανόνων και πλαισίων για την παραγωγή δημοσιονομικών στοιχείων. Γενικότερα, οι φορείς του δημοσίου έχουν την υποχρέωση να παράγουν οικονομικά στοιχεία με βάση τρία διαφορετικά μεταξύ τους πλαίσια δημοσιονομικών αναφορών:

1. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις: είναι οι αναφορές που παράγονται με βάση τις αρχές της δουλευμένης λογιστικής και προσομοιάζουν τις αντίστοιχες αναφορές του ιδιωτικού τομέα
2. Αναφορές προϋπολογισμού: είναι κατά βάση ταμειακές αναφορές που σχετίζονται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού κάθε οντότητας
3. Δημοσιονομικές αναφορές: είναι οι αναφορές που παράγονται με βάση το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών.

Τα τρία αυτά πλαίσια έχουν ενσωματωθεί στο ΠΔ 54 με τρόπο ώστε καταχωρώντας μια φορά την κάθε συναλλαγή να μπορούν να παράγονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία με βάση τις ιδιαιτερότητες στους κανόνες κάθε πλαισίου.

Επίσης, το ΠΔ 54 ήταν αποτέλεσμα μιας προσπάθειας ενοποίησης όλων των επιμέρους κλαδικών λογιστικών σχεδίων και συστημάτων ταξινόμησης συναλλαγών που υπάρχουν για τους φορείς του δημοσίου. Τα κλαδικά λογιστικά σχέδια αυτά είναι:

- Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΠΔ 80/1997)
- Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (ΠΔ 205/1998)
- Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΠΔ 315/1999)
- Νοσοκομείων (ΠΔ 146/2003)
- Κεντρικής Διοίκησης (ΠΔ 15/2011)

και τα κλαδικά σχέδια ταξινόμησης συναλλαγών (για τον προϋπολογισμό)

- Κεντρικής Διοίκησης
- Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης
- Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου

Με την πλήρη εφαρμογή του ΠΔ 54 όλα τα παραπάνω καταργούνται και αντικαθίστανται από το λογιστικό πλαίσιο γενικής κυβέρνησης, το οποίο είναι κοινό για όλους τους τύπους οντοτήτων (δήμοι, νοσοκομεία, υπουργεία κλπ.) καθώς και για όλα τα πλαίσια αναφορών (προϋπολογισμός, γενική λογιστική κλπ.).

1.2.1 Μορφή και χαρακτηριστικά της νέας οικονομικής ταξινόμησης

Η οικονομική ταξινόμηση είναι η διάκριση των διαφόρων συναλλαγών και γεγονότων κατά είδος, και καθορίζει την διάρθρωση των λογαριασμών (λογιστικό σχέδιο λογαριασμών), και το απαιτούμενο επίπεδο ανάλυσης και συγκέντρωσης των πληροφοριών. Αποτελεί τη βάση σύνταξης όλων των χρηματοοικονομικών αναφορών

και βασίζεται στα διεθνή πρότυπα, ακολουθώντας κατά κύριο λόγο τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ESA 2010).

Η νέα οικονομική ταξινόμηση ήταν αποτέλεσμα της προσπάθειας να αντιμετωπιστούν διάφορα προβλήματα των παλαιότερων ταξινομήσεων τα οποία μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω:

- Το υπερβολικά μεγάλο πλήθος λογαριασμών, που σε αρκετές περιπτώσεις δεν παρείχε κάποια σημαντικού μεγέθους επιπλέον πληροφόρηση.
- Επαναλήψεις λογαριασμών.
- Ασαφές ως προς τη φύση της συναλλαγής περιεχόμενο
- Έλλειψη ορισμών για το τι ακριβώς αφορά κάθε λογαριασμό
- Μικτό περιεχόμενο. (π.χ. «Δαπάνες βελτίωσης και συντήρησης παγίων»: σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, η βελτίωση αποτελεί αύξηση περιουσιακών στοιχείων ενώ η συντήρηση αποτελεί οργανικό έξοδο).
- Μικτά κριτήρια διαχωρισμού των συναλλαγών (π.χ. ανάλυση μιας κατηγορίας λογαριασμών άλλοτε με την φύση της συναλλαγής, άλλοτε με τον σκοπό για τον οποίο έγινε ή με την κατηγορία του αντισυμβαλλόμενου).
- Μη οριοθετημένες βασικές ομάδες λογαριασμών (π.χ. οι τόκοι έξοδα και οι πληρωμές χρεολυσίων είναι συναλλαγές με τελείως διαφορετική φύση. Δεν μπορεί να βρίσκονται κάτω από τον ίδιο δευτεροβάθμιο λογαριασμό).

Με την νέα οικονομική ταξινόμηση εξασφαλίστηκαν τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Ενιαία ταξινόμηση των συναλλαγών για όλους τους σκοπούς (λογιστική, εκτέλεση προϋπολογισμού, δημοσιονομικές αναφορές) και για όλους τους τύπους οντοτήτων (υπουργεία, δήμους, νομικά πρόσωπα).
- Επάρκεια ανάλυσης και αποτελεσματικότητα οργάνωσης λογαριασμών
- Συνάφεια με άλλα δημοσιονομικά στατιστικά, διεθνώς αναγνωρίσιμα
- Ορισμοί για κάθε λογαριασμό
- Ξεχωριστές ταξινομήσεις :
 - ▶ Οικονομική (φύση συναλλαγής)
 - ▶ Λειτουργική
 - ▶ Διοικητική
- Συμβατότητα με διεθνή πρότυπα

Μορφή Οικονομικής Ταξινόμησης

Οι διάφοροι λογαριασμοί διαρθρώνονται σε 5 επίπεδα ανάλυσης από τις πιο γενικές κατηγορίες προς τις πιο αναλυτικές. Τα επίπεδα αυτά είναι τα παρακάτω:

-1^{ος} βαθμός (ένα ψηφίο): μας δείχνει την ομάδα λογαριασμών έχοντας διαχωρίσει όλες τις συναλλαγές σε βασικές ομάδες όπως είναι τα έσοδα, τα έξοδα, τα πάγια κλπ.

-2^{ος} βαθμός (ένα ψηφίο): μας δείχνει την μείζονα κατηγορία, αναλύοντας περαιτέρω τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς όπως πχ ανάλυση των εσόδων στις βασικές τους κατηγορίες που είναι οι φόροι, οι πωλήσεις κλπ.

-3^{ος} βαθμός (ένα ψηφίο): μας δείχνει την κατηγορία αναλύοντας περαιτέρω τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Η βασική αντιστοίχιση με τους λογαριασμούς του ESA 2010 έχει γίνει σε αυτό το επίπεδο

-4^{ος} βαθμός (δύο ψηφία): μας δείχνει την αναλυτική κατηγορία

-5^{ος} βαθμός (δύο ψηφία): είναι το τελευταίο επίπεδο. Σε αυτό γίνονται οι καταχωρήσεις των κινήσεων.

Έτσι, για παράδειγμα ο λογαριασμός 111.03.01 «Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης υγραερίων» μας δίνει τις ακόλουθες πληροφορίες, από το πρώτο προς το τελευταίο ψηφίο του κωδικού του:

- Πρωτοβάθμιος -> 1. Έσοδα
- Δευτεροβάθμιος -> 11. Φόροι
- Τριτοβάθμιος -> 111. Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών
- Τεταρτοβάθμιος -> 111.03 Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης
- Πεντοβάθμιος -> 111.03.01 Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης υγραερίων

1.2.2 Βασικές κατηγορίες Λογαριασμών - Ανάλυση του 1ου βαθμού

Ο πρώτος βαθμός ανάλυσης κάθε λογαριασμού έχει τον ρόλο της ομάδας λογαριασμών των παλαιότερων κλαδικών λογιστικών σχεδίων: όλες οι συναλλαγές και κινήσεις έχουν διαχωριστεί σε βασικές ομάδες ανάλογα με την φύση της συναλλαγής ή κίνησης.

Οι βασικές αυτές ομάδες είναι:

1. Έσοδα . Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται τα έσοδα με την λογιστική έννοια του όρου (συναλλαγές που αυξάνουν την καθαρή θέση) και όχι την έννοια του ταμειακού προϋπολογισμού (εισπράξεις). Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιπτώσεις όπως τα έσοδα από φόρους, πωλήσεις, μεταβιβάσεις κλπ.

2. Δαπάνες (ή έξοδα). Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται τα έξοδα με την λογιστική έννοια του όρου (συναλλαγές που μειώνουν την καθαρή θέση) και όχι την έννοια του ταμειακού προϋπολογισμού (πληρωμές). Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιπτώσεις όπως οι αμοιβές προσωπικού, οι συντάξεις και τα επιδόματα που δίνει το δημόσιο, τόκοι έξοδα κλπ.

3. Πάγια και Αποθέματα. Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται τα πάγια (κτίρια, μηχανήματα, εξοπλισμός κλπ.) και τα αποθέματα (εμπορεύματα, αναλώσιμα) της οντότητας. Η κατηγορία αυτή έχει την ιδιαιτερότητα ότι αντιμετωπίζεται ως περιουσιακό στοιχείο (ενεργητικό) από την λογιστική ενώ αντίθετα για τις δημοσιονομικές αναφορές και τον προϋπολογισμό οι αγορές παγίων και αποθεμάτων αντιμετωπίζονται ως έξοδο και οι πωλήσεις ως έσοδο. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει και τα «τιμαλφή» που είναι περιουσιακά στοιχεία που δεν χάνουν την αξία τους με την πάροδο του χρόνου (όπως πολύτιμα μέταλλα, αντίκες κλπ.)

4. Χρηματοοικονομικές απαιτήσεις. Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται όλα τα στοιχεία ενεργητικού πλην όμως των παγίων και αποθεμάτων που είδαμε ότι καταγράφονται στην 3^η ομάδα λογαριασμών. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιπτώσεις όπως μετρητά, τραπεζικές καταθέσεις, επενδύσεις σε μετοχές κλπ.

5. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται όλα τα στοιχεία του παθητικού εκτός από τα στοιχεία καθαρής θέσης και εκτός από τις προβλέψεις. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιπτώσεις όπως υποχρεώσεις από ληφθέντα δάνεια, υποχρεώσεις προς προμηθευτές κλπ.

6. Προβλέψεις. Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφονται οι σχηματισμένες προβλέψεις για την κάλυψη διαφόρων κινδύνων και ζημιών. Η κατηγορία αυτή έχει την ιδιαιτερότητα ότι αντιμετωπίζεται ως στοιχείο του παθητικού

από την λογιστική ενώ αντίθετα για τις δημοσιονομικές αναφορές και τον προϋπολογισμό δεν λαμβάνονται καθόλου υπ' όψη.

7. Λοιπές ροές. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει περιπτώσεις μεταβολών στα περιουσιακά στοιχεία ή στις υποχρεώσεις, χωρίς όμως να αποτελούν συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων, όπως είναι τα κέρδη/ζημιές από αποτιμήσεις, οι συναλλαγματικές διαφορές, οι καταστροφικές ζημιές κλπ. Η κατηγορία αυτή έχει την ιδιαιτερότητα ότι αντιμετωπίζεται ως στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων από την λογιστική ενώ αντίθετα για τις δημοσιονομικές αναφορές και τον προϋπολογισμό δεν λαμβάνονται καθόλου υπ' όψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος.

8. Καθαρή Θέση. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει τα στοιχεία καθαρής θέσης όπως είναι το μετοχικό κεφάλαιο και τα διάφορα αποθεματικά.

Το παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζει τις βασικές ομάδες λογαριασμών του ΠΔ 54/2018 (πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί), καθώς και τις μείζονες κατηγορίες που περιλαμβάνει κάθε ομάδα. Στην δεξιά στήλη αναφέρεται και ο αντίστοιχος κωδικός του ESA 2010.

1	ΕΣΟΔΑ		4	ΧΡΗΜ/ΟΙΚ ΑΠΑΙΤΗΣΙΣ		6	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
11	Φόροι	D2, D5, D91	41	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα	F1	61	Προβλέψεις για παροχή συντάξεων	X
12	Κοινωνικές εισφορές	D61	42	Μετρητά και καταθέσεις	F2	62	Προβλέψεις που αφορούν έξοδα	X
13	Μεταβιβάσεις	D7/D9	43	Χρεωστικοί τίτλοι	F3	63	Προβλέψεις που αφορούν πάγια στοιχεία	X
14	Πωλήσεις	P1	44	Δάνεια	F4			
15	Λοιπά τρέχοντα έσοδα	D39, D4, D75	45	Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων	F5			
			48	Απαιτήσεις	F8			
			49	Προκαταβολές και λοιπές απαιτήσεις	F8			
2	ΔΑΠΑΝΕΣ		5	ΧΡΗΜ/ΟΙΚ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		7	ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ	
21	Παροχές σε εργαζομένους	D1	51	Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα	F1	71	Κέρδη και ζημιές από διάθεση στοιχείων	K7
22	Κοινωνικές Παροχές	D62, D63	52	Υποχρεώσεις από Νόμισμα και καταθέσεις	F2	72	Κέρδη και ζημιές εύλογης αξίας	K1-K6
23	Μεταβιβάσεις	D7/D9	53	Χρεωστικοί τίτλοι (Υποχρεώσεις)	F3	73	Κέρδη και ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές	P51c
24	Αγορές αγαθών και υπηρεσιών	P2	54	Δάνεια	F4	74	Οικονομική εμφάνιση/εξαφάνιση	
25	Επιδοτήσεις	D3	57	Χρηματοοικονομικά παράγωγα	F7	75	Καταστροφικές ζημιές	
26	Τόκοι	D41	58	Υποχρεώσεις	F8	76	Λοιπές απομειώσεις	
27	Λοιπές Δαπάνες	D29, D4, D5, D7, D8	59	Ληφθείσες προκαταβολές και λοιπές υποχρεώσεις	F8	77	Μη αποζημιωμένες κατασχέσεις	
28	Αποσβέσεις	X				78	Λοιπές ροές	
3	ΠΑΓΙΑ-ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ					8	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ	
31	Πάγια περιουσιακά στοιχεία	AN11,AN2				81	Κεφάλαιο	
32	Αποθέματα	AN12				82	Αποθεματικά εύλογης αξίας	
33	Τιμαφή	AN13				83	Συρρευμένο έλλειμμα/πλεόνασμα	
						84	Δικαιώματα μειοψηφίας	

1.2.3. Έσοδα: βασικές κατηγορίες εσόδων, ορισμοί

Η ομάδα των Εσόδων αναλύεται σε μείζονες και αναλυτικές κατηγορίες ως εξής:

[1.1] ΦΟΡΟΙ.

Οι φόροι είναι υποχρεωτικά μη ανταποδοτικά ποσά που εισπράττουν οντότητες της γενικής κυβέρνησης από τους υπόχρεους φορείς, βάσει νόμων ή και κανονισμών που καθιερώνονται για να παρέχουν έσοδα στην γενική κυβέρνηση. Οι φόροι ταξινομούνται κυρίως αναφορικά με τη βάση επί της οποίας επιβάλλονται. Κανονικά, η επιβολή ενός φόρου για συγκεκριμένη χρήση δεν επηρεάζει την ταξινόμησή του. Οι φόροι δεν περιλαμβάνουν πρόστιμα ή άλλες ποινές που επιβάλλονται για παραβάσεις νόμου. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στην κατηγορία «Πρόστιμα, ποινές και καταλογισμοί» (Λογαριασμός 1.5.6).

[1.1.1] Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών.

Αφορούν φόρους που είναι πληρωτέοι ανά μονάδα συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή ανταλλάσσεται, εξαιρουμένων των φόρων και δασμών επί εισαγωγών (που καταγράφονται στον λογαριασμό 1.1.2).

Ο φόρος μπορεί να είναι ένα συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας ή μπορεί να υπολογίζεται ως ένα συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα ή της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή ανταλλάσσονται. Τέτοιοι φόροι (που προσδιορίζονται επί ενός προϊόντος), περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία ανεξάρτητα από το ποιος τους καταβάλλει.

[1.1.1.01] και [1.1.1.02] Φόροι προστιθέμενης αξίας.

Οι φόροι τύπου προστιθέμενης αξίας είναι φόροι επί αγαθών ή υπηρεσιών που εισπράττονται σε στάδια από τις επιχειρήσεις και τελικά χρεώνονται στο σύνολό τους στον τελικό αγοραστή. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται, ο φόρος προστιθέμενης αξίας που εισπράττεται από την γενική κυβέρνηση και εφαρμόζεται στα εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα, καθώς επίσης και άλλοι εκπιπτόμενοι φόροι που εφαρμόζονται με παρόμοιους κανόνες με αυτούς του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Το κοινό χαρακτηριστικό των φόρων προστιθέμενης αξίας είναι ότι οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να πληρώνουν στην γενική κυβέρνηση μόνο τη διαφορά μεταξύ του ΦΠΑ των πωλήσεών τους και του ΦΠΑ των δαπανών τους.

[1.1.1.03] Ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται ως ειδικοί ανά μονάδα προϊόντος φόροι, επί προκαθορισμένου και περιορισμένου εύρους προϊόντων (πέραν εκείνων που περιλαμβάνονται στους φόρους και δασμούς επί εισαγωγών (Λογαριασμός 1.1.2)). Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης συνήθως επιβάλλονται σε πολυτελή ή μη βασικά αγαθά, σε αλκοολούχα ποτά, στον καπνό, σε ενεργειακά προϊόντα και συναφή αγαθά και υπολογίζονται με διαφοροποιημένους ανά κατηγορία προϊόντος συντελεστές. Μπορεί να επιβάλλονται σε οποιοδήποτε στάδιο παραγωγής ή διανομής και συνήθως υπολογίζονται ως μια συγκεκριμένη χρέωση ανά μονάδα βάσει χαρακτηριστικών αναφοράς που αφορούν αξίες, βάρος, ισχύ ή ποσότητα του προϊόντος. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται ειδικοί φόροι επί εξατομικευμένων προϊόντων όπως τα προϊόντα καπνού, τα αλκοολούχα ποτά, τα καύσιμα των οχημάτων και τα έλαια των υδρογονανθράκων. Εάν ένας φόρος που συλλέγεται κυρίως επί εισαγομένων αγαθών, επίσης εφαρμόζεται ή θα μπορούσε να εφαρμοστεί με τον ίδιο νόμο σε συγκρίσιμα εγχώρια παραγόμενα αγαθά, το έσοδο από αυτό το φόρο ταξινομείται ως ειδικός φόρος κατανάλωσης και όχι ως δασμός εισαγωγών. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται έστω και εάν δεν υπάρχει συγκρίσιμη εγχώρια παραγωγή ή δεν υπάρχει πιθανότητα τέτοιας παραγωγής. Φόροι επί της χρήσης υπηρεσιών κοινής ωφέλειας όπως το νερό, ο ηλεκτρισμός, το αέριο και η ενέργεια, θεωρούνται ως ειδικοί φόροι κατανάλωσης και όχι ως φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών.

[1.1.1.04] Φόροι με μορφή χαρτοσήμου .

Η κατηγορία αφορά διάφορους φόρους που ονομάζονται φόροι χαρτοσήμου, ανεξάρτητα του εάν εισπράττονται με τη μορφή χαρτοσήμου (κινητού επισήματος).

[1.1.1.05] Φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών.

Φόροι πληρωτέοι κατά την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικών και χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένου του ξένου συναλλάγματος. Οι φόροι αυτοί καθίστανται πληρωτέοι όταν αλλάζει η κυριότητα ακινήτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν αυτό είναι αποτέλεσμα μεταφοράς κεφαλαίου (κυρίως κληρονομιών και δωρεών), οπότε καταγράφονται ως «Φόροι κεφαλαίου» (Λογαριασμός 1.1.6).

[1.1.1.06] Φόροι ταξινόμησης οχημάτων.

Φόροι πληρωτέοι κατά την πρώτη κυκλοφορία οχημάτων στη χώρα.

[1.1.1.08] Λοιποί φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Φόροι που επιβάλλονται επί συγκεκριμένων υπηρεσιών, όπως διασκέδαση, εισιτήρια του θεάτρου και κινηματογράφου, λαχεία και τυχερά παιχνίδια (εκτός όσων υπολογίζονται επί κερδών λαχείων και τυχερών παιχνιδιών), ασφάλιστρα, ξενοδοχεία ή διαμονή, υπηρεσίες στέγασης, εστιατόρια, μεταφορές, επικοινωνία, διαφήμιση κ.λπ.

[1.1.1.09] Λοιποί φόροι επί αγαθών.

Φόροι που επιβάλλονται επί των γενικών πωλήσεων ή του κύκλου εργασιών, εκτός του φόρου τύπου προστιθέμενης αξίας, φόροι επί της εξαγωγής προϊόντων και οποιοσδήποτε άλλος φόρος επί αγαθών που δεν περιλαμβάνεται στις παραπάνω κατηγορίες.

[1.1.2] Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών.

Οι φόροι και δασμοί επί εισαγωγών περιλαμβάνουν υποχρεωτικές πληρωμές επιβαλλόμενες από τη γενική κυβέρνηση επί εισαγομένων αγαθών, εξαιρουμένων των φόρων τύπου προστιθέμενης αξίας, με σκοπό να επιτραπεί η ελεύθερη κυκλοφορία τους στην οικονομική επικράτεια καθώς και επί υπηρεσιών που παρέχονται σε μόνιμους κατοίκους από κατοίκους αλλοδαπής.

[1.1.2.01] Δασμοί.

Αφορά δασμούς τελωνείων, ή άλλες χρεώσεις επί εισαγωγών, πληρωτέες αναφορικά με δασμολόγια αγαθών (ανά κατηγορία αγαθού), όταν τα αγαθά εισέρχονται στην οικονομική επικράτεια της χώρας στην οποία θα χρησιμοποιηθούν.

[1.1.2.02] Εισφορές επί εισαγομένων γεωργικών προϊόντων.

Αφορά φόρους επί εισαγομένων γεωργικών προϊόντων, όπως αυτοί καθορίζονται από ειδικούς κανονισμούς.

[1.1.2.09] Λοιποί φόροι επί εισαγωγών.

Περιλαμβάνει άλλους φόρους επί εισαγομένων αγαθών και υπηρεσιών όπως:

- α) χρηματικά ποσά αποζημίωσης επί εισαγωγών,
- β) φόροι επί γενικών πωλήσεων πληρωτέοι επί εισαγωγών αγαθών και υπηρεσιών,
- γ) φόροι επί ειδικών υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις αλλοδαπής προς κατοίκους εντός της οικονομικής επικράτειας.

[1.1.3] Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας.

Φόροι που επιβάλλονται τακτικά επί της χρήσης ή της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας η οποία περιλαμβάνει γη, κτίρια και άλλες κατασκευές. Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται επί των ιδιοκτητών, των ενοικιαστών ή και των δύο. Το ποσό των φόρων συνήθως είναι ποσοστό της εκτιμώμενης αξίας της περιουσίας που βασίζεται σε υποθετικό εισόδημα ενοικίου, τιμή πώλησης, κεφαλαιοποιημένη απόδοση, ή άλλα χαρακτηριστικά, όπως το μέγεθος και η τοποθεσία. Αντίθετα με τους τακτικούς φόρους επί του καθαρού πλούτου, υποχρεώσεις που σχετίζονται με την περιουσία, συνήθως δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό αυτών των φόρων.

[1.1.3.01] Τακτικοί φόροι επί της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας που επιβάλλονται αποκλειστικώς στους ιδιοκτήτες της περιουσίας.

[1.1.3.09] Λοιποί τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας που επιβάλλονται :

- (α) επί της χρήσης ακίνητης περιουσίας, ή
- (β) τόσο στην χρήση όσο και στην ιδιοκτησία, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των δύο.

[1.1.4] Λοιποί φόροι επί παραγωγής.

Όλοι οι φόροι που βαρύνουν τις επιχειρήσεις ως αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας, ανεξάρτητα από την ποσότητα ή την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται ή πωλούνται, εξαιρουμένων των φόρων που υπολογίζονται επί της ακίνητης περιουσίας. Οι λοιποί φόροι επί της παραγωγής μπορεί να πληρώνονται επί παγίων περιουσιακών στοιχείων ή εργασίας που απασχολείται στην παραγωγική διαδικασία ή επί ορισμένων δραστηριοτήτων ή συναλλαγών.

[1.1.4.01] Επιχειρηματικές και επαγγελματικές άδειες.

Είναι ποσά πληρωτέα από επιχειρήσεις για άδειες που παρέχονται αυτομάτως με την πληρωμή των οφειλόμενων ποσών. Στην περίπτωση που η γενική κυβέρνηση

χρησιμοποιεί τις άδειες για να ασκεί κάποια κατάλληλη ρυθμιστική λειτουργία, για παράδειγμα, όταν διεξάγει ελέγχους επί της καταλληλότητας ή της ασφάλειας των εμπορικών καταστημάτων, επί της αξιοπιστίας ή της ασφάλειας του εγκατεστημένου εξοπλισμού, επί της επαγγελματικής επάρκειας του απασχολούμενου προσωπικού, ή επί της ποιότητας ή των προτύπων των αγαθών ή των υπηρεσιών που παράγονται, ως προϋπόθεση για την χορήγηση τέτοιας άδειας, το έσοδο αντιμετωπίζεται ως πώληση υπηρεσιών, εκτός εάν τα ποσά που χρεώνονται για τις άδειες είναι δυσανάλογα μεγάλα σε σχέση με το κόστος των διεξαγόμενων ελέγχων.

[1.1.4.02] Φόροι επί χρήσης παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Αφορά φόρους για τη χρήση οχημάτων, μηχανημάτων, εξοπλισμού, κ.λπ. για σκοπούς παραγωγής, ανεξάρτητα εάν τα στοιχεία αυτά είναι ιδιόκτητα ή ενοικιαζόμενα. Σε περιπτώσεις που ένας απλός φόρος επιβάλλεται τόσο στα οχήματα επιχειρηματικού σκοπού όσο και στα οχήματα μη επιχειρηματικού σκοπού, το συνολικό ποσό αναγνωρίζεται σε αυτή την κατηγορία, εάν το μεγαλύτερο μέρος του εσόδου αφορά τα οχήματα επιχειρηματικού σκοπού. Οι φόροι επί χρήσης ακινήτων δεν περιλαμβάνονται σε αυτήν την κατηγορία αλλά ως «Λοιποί τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας» (Λογαριασμός 1.1.3.09).

[1.1.4.03] Φόροι επί ρύπανσης.

Οι φόροι επί της ρύπανσης που προκύπτει από δραστηριότητες παραγωγής. Αφορούν φόρους που επιβάλλονται επί της εκπομπής ή της απόρριψης στο περιβάλλον δηλητηριωδών αερίων, υγρών ή άλλων επιβλαβών ουσιών. Δεν περιλαμβάνουν πληρωμές που γίνονται για τη συλλογή και διάθεση αποβλήτων ή δηλητηριωδών ουσιών από δημόσιες αρχές, οι οποίες αναγνωρίζονται ως πωλήσεις υπηρεσιών.

[1.1.4.04] Φόροι επί μισθοδοσίας και προσωπικού.

Αφορούν φόρους πληρωτέους από τις επιχειρήσεις είτε ως αναλογία των μισθών και των ημερομισθίων είτε ως σταθερό ποσό ανά απασχολούμενο πρόσωπο.

[1.1.4.05] Φόροι επί διεθνών συναλλαγών.

Είναι φόροι επί διεθνών συναλλαγών, όπως ταξιδιών στο εξωτερικό, εμβασμάτων στο εξωτερικό, ή παρόμοιων συναλλαγών με κατοίκους αλλοδαπής για σκοπούς παραγωγής.

[1.1.4.09] Διάφοροι άλλοι φόροι επί παραγωγής .

Όλοι οι άλλοι φόροι επί παραγωγής που δεν αναφέρονται στις προαναφερθείσες κατηγορίες και είναι ανεξάρτητοι της ποσότητας ή της αξίας των παραγόμενων αγαθών και υπηρεσιών.

[1.1.5] Φόρος εισοδήματος.

Αφορά φόρους επί εισοδημάτων, κερδών και κεφαλαιακών κερδών. Επιβάλλονται επί πραγματικών ή τεκμαρτών εισοδημάτων φυσικών προσώπων, νοικοκυριών, επιχειρήσεων ή νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Συμπεριλαμβάνουν φόρους που επιβάλλονται για κατοχή ακίνητης περιουσίας, όταν αυτή η κατοχή χρησιμοποιείται ως βάση για την εκτίμηση του εισοδήματος των ιδιοκτητών.

[1.1.5.01] Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από φυσικά πρόσωπα.

Φόροι επί εισοδήματος φυσικών προσώπων ή νοικοκυριών, παραδείγματα των οποίων είναι εισόδημα από απασχόληση, περιουσία, άσκηση επιχείρησης, συντάξεις κ.λπ., περιλαμβανομένων των φόρων που παρακρατούνται από τους εργοδότες και πληρώνονται για λογαριασμό των εργαζομένων. Οι φόροι επί εισοδήματος ιδιοκτητών μη μετοχικών εταιρειών περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία.

[1.1.5.02] Φόρος εισοδήματος πληρωτέος από εταιρείες.

Φόροι επί εισοδήματος ή κερδών εταιρειών.

[1.1.5.03] Φόροι επί κερδών διακράτησης.

Αφορά φόρους επί κεφαλαιακών κερδών (συμπεριλαμβανομένων των διανομών κεφαλαιακών κερδών από επενδυτικά κεφάλαια), προσώπων ή εταιρειών που καθίστανται πληρωτέα κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, ανεξάρτητα των περιόδων στις οποίες τα κέρδη πραγματοποιήθηκαν.

[1.1.5.04] Φόροι επί κερδών από λαχεία και τυχερά παιχνίδια.

Αφορά φόρους πληρωτέους επί εισπρακτέων ποσών από τους νικητές. Δεν περιλαμβάνει φόρους επί του κύκλου εργασιών των παραγωγών που οργανώνουν τυχερά παιχνίδια ή λαχεία, οι οποίοι αναγνωρίζονται ως φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών.

[1.1.5.05] Φόρος εισοδήματος κατοίκων αλλοδαπής.

Φόρος που επιβάλλεται στο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα αλλοδαπών φυσικών προσώπων.

[1.1.5.06] Φόρος εισοδήματος ειδικών κατηγοριών.

Φόρος που επιβάλλεται επί εισοδημάτων που εμπίπτουν σε ειδικά οριζόμενη κατηγορία.

[1.1.6] Φόροι κεφαλαίου.

Αφορούν φόρους που επιβάλλονται σε μη τακτά και όχι συχνά διαστήματα επί αξιών περιουσιακών στοιχείων ή καθαρής περιουσίας που κατέχονται από φορολογούμενους, ή επί αξιών περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται μεταξύ φορολογούμενων ως αποτέλεσμα κληροδοτημάτων, δωρεών μεταξύ προσώπων ή παρόμοιων μεταβιβάσεων. Οι φόροι επί κεφαλαιακών κερδών δεν αναγνωρίζονται ως φόροι κεφαλαίου, αλλά ως τρέχοντες φόροι εισοδήματος «φόροι επί κερδών διακράτησης» (Λογαριασμός 1.1.5.03). Οι φόροι επί πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται ως «φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών» (Λογαριασμός 1.1.1.05).

[1.1.6.01] Φόροι κληρονομιών, γονικών παροχών και δωρεών.

Αφορά φόρους κληρονομιών, φόρους μεταβιβάσεων από γονικές παροχές και φόρους δωρεών μεταξύ προσώπων, οι οποίοι επιβάλλονται επί του κεφαλαίου των δικαιούχων.

[1.1.6.02] Έκτακτοι φόροι κεφαλαίου.

Ποσά φόρων επί αξιών περιουσιακών στοιχείων ή καθαρής περιουσίας που κατέχονται από νοικοκυριά ή επιχειρήσεις, επιβαλλόμενα σε μη τακτά και όχι συχνά χρονικά διαστήματα. Οι φόροι κεφαλαίου αναγνωρίζονται ως έκτακτοι τόσο από τους υπόχρεους όσο και από την κυβέρνηση. Περιλαμβάνουν φόρους επί καθαρού πλούτου για την αντιμετώπιση επειγουσών δαπανών ή για να επηρεάσουν την αναδιανομή του πλούτου, φόρους επί της περιουσίας, όπως οι φόροι βελτίωσης, που αφορούν φόρους επί της αύξησης της αξίας αγροτικής γης λόγω παρεχόμενων από κυβερνητικές μονάδες αδειών για ανάπτυξη της γης για εμπορικούς ή οικιστικούς σκοπούς, φόρους επί αναπροσαρμογής κεφαλαίου και κάθε άλλο έκτακτο φόρο επί συγκεκριμένων στοιχείων περιουσίας.

[1.1.9] Λοιποί τρέχοντες φόροι.

Αφορά όλους τους άλλους φόρους που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένη κατηγορία, όπως οι φόροι που είναι πληρωτέοι επί της ιδιοκτησίας ή της χρήσης περιουσιακών στοιχείων, εκτός της ακίνητης περιουσίας ή περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή, φόρους επί δαπανών, πληρωμές από νοικοκυριά για άδειες κ.λπ.

[1.1.9.01] Φόροι οχημάτων.

Αφορά φόρους ιδιοκτησίας ή χρήσης μη επαγγελματικών οχημάτων, σκαφών ή αεροσκαφών. Στην περίπτωση που ένας ενιαίος φόρος επιβάλλεται σε οχήματα τόσο επαγγελματικής όσο και μη επαγγελματικής χρήσης, τότε το συνολικό ποσό καταγράφεται σε αυτή την κατηγορία εφόσον το μεγαλύτερο μέρος του εσόδου προέρχεται από μη επαγγελματικά οχήματα.

[1.1.9.02] Τρέχοντες φόροι επί κινητής περιουσίας.

Αφορά τρέχοντες φόρους επί ιδιοκτησίας ή χρήσης μη επιχειρηματικών περιουσιακών στοιχείων (εκτός γης και κτιρίων), όπως για παράδειγμα επί κοσμημάτων. Περιλαμβάνει επίσης κάθε τρέχοντα φόρο που βασίζεται επί της καθαρής περιουσίας των νοικοκυριών.

[1.1.9.03] Γενικές και ειδικές άδειες νοικοκυριών.

Αφορά πληρωμές από νοικοκυριά για μη επαγγελματικές άδειες δραστηριοτήτων αναψυχής όπως κυνηγιού, σκοποβολής, αλιείας κ.λπ., καθώς και για μη επαγγελματικές άδειες κατοχής ή χρήσης αγαθών (πλην οχημάτων και ακίνητης περιουσίας).

[1.1.9.04] Κατά κεφαλή φόροι.

Φόροι που επιβάλλονται κατά φυσικό πρόσωπο, ή κατά νοικοκυριό, ανεξάρτητα του εισοδήματος ή του πλούτου.

[1.1.9.05] Φόροι επί δαπανών.

Φόροι που πληρώνονται επί των συνολικών δαπανών των προσώπων ή των νοικοκυριών.

[1.1.9.06] Φόροι επί διεθνών συναλλαγών.

Φόροι συναλλαγών όπως ταξιδιών στο εξωτερικό, εμβασμάτων από/προς το εξωτερικό, επενδύσεων στο εξωτερικό κ.λπ., εκτός από τις περιπτώσεις των επαγγελματικών συναλλαγών (που καταγράφονται στον Λογαριασμό 1.1.4.05) και των φόρων και δασμών επί εισαγωγών (που καταγράφονται στον Λογαριασμό 1.1.2).

[1.1.9.09] Διάφοροι άλλοι τρέχοντες φόροι.

Διάφοροι άλλοι τρέχοντες φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε συγκεκριμένη κατηγορία.

[1.2] ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ.

Οι κοινωνικές εισφορές είναι έσοδα που εισπράττουν τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, και που συνδέονται με την προσδοκία μελλοντικών πληρωμών για κοινωνικές παροχές. Τα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης είναι σχήματα μέσω των οποίων οι συμμετέχοντες υποχρεώνονται (κυρίως από τον νόμο) να εξασφαλίστούν έναντι συγκεκριμένων κινδύνων:

- (α) ασθένεια
- (β) αναπηρία, ανικανότητα
- (γ) εργατικό ατύχημα ή ασθένεια
- (δ) γήρας
- (ε) ζώντα προστατευόμενα μέλη
- (στ) μητρότητα
- (ζ) οικογένεια
- (η) προώθηση απασχόλησης
- (θ) ανεργία
- (ι) στέγαση
- (κ) εκπαίδευση
- (λ) γενική ανέχεια-ένδεια

Μέσω των σχημάτων αυτών, οι εργαζόμενοι και οι εργοδότες (για λογαριασμό των εργαζομένων τους) πληρώνουν κοινωνικές εισφορές για να εξασφαλίσουν το δικαίωμα για τρέχουσες και μελλοντικές κοινωνικές παροχές προς τους εργαζόμενους και προς τα συνδεόμενα με αυτούς μέλη της οικογένειας. Οι κοινωνικές εισφορές ταξινομούνται είτε ως εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είτε ως λοιπές κοινωνικές εισφορές, ανάλογα με τον τύπο του σχήματος που τις εισπράττει:

[1.2.1] Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

Οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης είναι έσοδα εισπρακτέα από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, που καλύπτουν όλον τον πληθυσμό ή μεγάλο μέρος αυτού, και που οργανώνονται και λειτουργούν από κυβερνητικές οντότητες, επ'ωφελεία των

συνεισφερόντων στο σχήμα. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργοδότες (Λογαριασμός 1.2.1.01), εργαζόμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.02), αυτοαπασχολούμενοι (Λογαριασμός 1.2.1.03), αγρότες (Λογαριασμός 1.2.1.04), άνεργοι (Λογαριασμός 1.2.1.05), κ.λπ.

[1.2.2] Λοιπές κοινωνικές εισφορές.

Αφορούν κοινωνικές εισφορές, που εισπράττονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που λειτουργούν από εργοδότες για λογαριασμό των εργαζομένων τους. Αυτές οι εισφορές ταξινομούνται βάσει της πηγής της εισφοράς, που μπορεί να είναι εργαζόμενοι (λογαριασμός 1.2.2.01) ή εργοδότες (λογαριασμός 1.2.2.02).

[1.3] ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ.

Η μεταβίβαση είναι έσοδο από συναλλαγή κατά την οποία μια οντότητα της γενικής κυβέρνησης λαμβάνει αγαθό, υπηρεσία, ή περιουσιακό στοιχείο από άλλη οντότητα χωρίς να δίδει σε αυτή κάποιο αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής αναφέρεται και ως «μη ανταποδοτική συναλλαγή», συναλλαγή κατά την οποία λαμβάνεται κάτι χωρίς αντάλλαγμα. Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν η αξία που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντική ή είναι πολύ χαμηλότερη της αξίας του.

[1.3.1] Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τις μεταβιβάσεις από εγχώριους φορείς, που πραγματοποιούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα ή προορίζονται να καλύψουν τρέχουσες δαπάνες του λήπτη της μεταβίβασης εκτός μεταβιβάσεων για επενδύσεις και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων. Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

[1.3.1.01] Μεταβιβάσεις από Κεντρική Διοίκηση.

[1.3.1.02] Μεταβιβάσεις από Νοσοκομεία.

[1.3.1.03] Μεταβιβάσεις από Υ.ΠΕ- Π.Ε.Δ.Υ

[1.3.1.04] Μεταβιβάσεις από ΟΤΑ (Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης).

[1.3.1.05] Μεταβιβάσεις από ΟΚΑ (Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης).

[1.3.1.08] Μεταβιβάσεις από λοιπά νομικά πρόσωπα

[1.3.1.09] Λοιπές μεταβιβάσεις.

[1.3.2] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες τις μεταβιβάσεις που είναι εισπρακτέες σε μετρητά ή σε είδος από κυβερνήσεις ή οργανισμούς της Ε.Ε, εκτός από τις επιχορηγήσεις για επενδύσεις (Λογαριασμός 1.3.5) και των λοιπών κεφαλαιακών μεταβιβάσεων (Λογαριασμός 1.3.9). Η κατηγορία περιλαμβάνει περιπτώσεις, όπως εισπράξεις σε χρήμα που προορίζονται να χρηματοδοτήσουν το έλλειμμα του προϋπολογισμού, εισπράξεις σε είδος (π.χ. δωρεές σε τρόφιμα, στρατιωτικό εξοπλισμό, πρώτες βοήθειες μετά από φυσικές καταστροφές με τη μορφή τροφίμων, ρουχισμού φαρμάκων κ.λπ.) ή εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τρέχοντα έξοδα. Η κατηγορία περιλαμβάνει επίσης επιχορηγήσεις από οργανισμούς της Ε.Ε. που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα.

Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

[1.3.2.01] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από τα Κοινοτικά Ταμεία.

[1.3.2.02] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

[1.3.3] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από φορείς του εξωτερικού.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τις τρέχουσες μεταβιβάσεις, όπως περιγράφονται στην προηγούμενη κατηγορία του λογαριασμού 1.3.2, όπου όμως ο αντισυμβαλλόμενος είναι φορέας από χώρα εκτός Ε.Ε.

Οι μεταβιβάσεις αυτές αναλύονται περαιτέρω σε:

[1.3.3.01] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από Διεθνείς Οργανισμούς.

[1.3.3.09] Τρέχουσες μεταβιβάσεις από λοιπούς φορείς του εξωτερικού.

[1.3.4 – 1.3.6] Επιχορηγήσεις επενδύσεων.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων αφορούν κεφαλαιακές επιχορηγήσεις σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους απόκτησης παγίων περιουσιακών στοιχείων τους. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμού μεταφορών, μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο εφάπαξ πληρωμές σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) εντός της ίδιας περιόδου,

όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με σχηματισμό κεφαλαίου (πάγια στοιχεία) που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου. Επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από την οντότητα για κάλυψη δαπανών τόκων που σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν μια επιχορήγηση εξυπηρετεί το διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής τόκου του δανεισθέντος κεφαλαίου και δεν είναι δυνατό να γίνει διαχωρισμός αυτών των δύο στοιχείων, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται για λογιστικούς σκοπούς ως μεταβίβαση για επενδύσεις. Επιχορηγήσεις που προορίζονται για διάφορους μη καθορισμένους σκοπούς αναγνωρίζονται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις έστω και εάν μέρος αυτών χρησιμοποιείται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει:

[1.3.4.01] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από κεντρική διοίκηση.

[1.3.4.02] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από νοσοκομεία.

[1.3.4.04] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΤΑ.

[1.3.4.05] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από ΟΚΑ.

[1.3.4.08] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από λοιπά νομικά πρόσωπα.

[1.3.4.09] Λοιπές επιχορηγήσεις επενδύσεων.

[1.3.5.01] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από κοινοτικά ταμεία.

[1.3.6.01] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από διεθνείς οργανισμούς.

[1.3.6.09] Επιχορηγήσεις επενδύσεων από λοιπούς φορείς του εξωτερικού.

[1.3.9] Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

Αφορούν μεταβιβάσεις άλλες εκτός των επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου, άλλου εκτός ταμιακών διαθεσίμων ή αποθεμάτων, μεταβιβάζεται από ένα μέρος σε ένα άλλο, ή που υποχρεώνει το ένα ή και τα δύο μέρη να αποκτήσουν ή διαθέσουν ένα περιουσιακό στοιχείο, άλλο εκτός από ταμιακά διαθέσιμα ή αποθέματα, ή όπου μια υποχρέωση χαρίζεται από έναν πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε ανάλογη μεταβολή της θέσης στα περιουσιακά στοιχεία, του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις συνήθως είναι ποσά μεγάλου ύψους και όχι συχνές, χωρίς

το ύψος του ποσού ή η συχνότητα καταβολής να καθορίζουν το χαρακτηρισμό της μεταβίβασης.

Οι λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν, ενδεικτικά, τις κάτωθι συναλλαγές:

(α) εισπράξεις που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημιές από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λ.π.),

(β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου τομέα που προορίζονται να καλύψουν ζημιές που έχουν σωρευθεί για αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημιές από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας,

(γ) κληροδοτήματα, σημαντικά δώρα και δωρεές, περιλαμβανομένων κληροδοτημάτων ή μεγάλων δωρεών σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα,

(δ) πληρωμές για καταπτώσεις εγγυήσεων που απαλλάσσουν τον οφειλέτη από τις δεσμεύσεις του,

(ε) το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή διαγραφής χρέους με συμφωνία μεταξύ οντοτήτων. Τέτοιες διαγραφές με αμοιβαία συμφωνία αντιμετωπίζονται ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις από τον πιστωτή προς τον χρεώστη και είναι ίσες με την αξία του ανεξόφλητου υπολοίπου του χρέους κατά το χρόνο της ακύρωσης. Ομοίως, το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή ανάληψης χρέους και άλλες παρόμοιες συναλλαγές (όπως η αναδιάρθρωση χρέους όπου μέρος του χρέους διαγράφεται ή μεταβιβάζεται) είναι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις,

(στ) έκτακτες πληρωμές σε φορείς κοινωνικής ασφάλισης που γίνονται από εργοδότες, περιλαμβανομένων των φορέων γενικής κυβέρνησης, ή από την γενική κυβέρνηση, ως μέρος της κοινωνικής λειτουργίας της, στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξήσουν τα αναλογιστικά αποθεματικά αυτών των φορέων,

(ζ) ασφαλιστικοί διακανονισμοί λόγω καταστροφής: μετά την καταστροφή, η συνολική αξία των ζημιών που σχετίζονται με την καταστροφή βάσει πληροφοριών του ασφαλιστικού κλάδου, αναγνωρίζεται ως κεφαλαιακή μεταβίβαση από τις ασφαλιστικές εταιρείες στους κατόχους των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

[1.4] ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Η κατηγορία αφορά ανταποδοτικές συναλλαγές, όπως περιγράφονται αναλυτικά στις

παρακάτω κατηγορίες.

[1.4.1 – 1.4.2] Πωλήσεις Αγαθών – Παροχή υπηρεσιών

Αφορά πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών από οργανισμούς που λειτουργούν με όρους αγοράς ή περιστασιακές πωλήσεις από οργανισμούς που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς. Οι πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως έσοδα χωρίς έκπτωση των εξόδων που αναλαμβάνονται για να τα δημιουργήσουν. Είναι πολύ πιθανό για τις οντότητες του τομέα της γενικής κυβέρνησης να πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι μικρότερες από το κόστος παραγωγής, που υπολογίζεται ως το άθροισμα των αμοιβών των εργαζομένων, της χρήσης αγαθών και υπηρεσιών, της ανάλωσης του παγίου κεφαλαίου και των φόρων - εκτός των επιχορηγήσεων - επί της παραγωγής. Γενικά, ως παραγωγοί που δεν λειτουργούν με όρους αγοράς, οι περισσότερες οντότητες της γενικής κυβέρνησης διανέμουν το προϊόν τους χωρίς χρέωση, ή σε τιμές που δεν είναι οικονομικά σημαντικές. Αυτές οι τιμές καλύπτουν κάποια από τα κόστη ή μπορεί να απαλείφουν κάποιο από το πλεόνασμα ζήτησης που θα υπήρχε διαφορετικά. Αντίθετα, οι εταιρείες πωλούν το προϊόν τους σε τιμές που είναι οικονομικά σημαντικές.

Στις κατηγορίες αυτές περιλαμβάνονται περιπτώσεις όπως:

[1.4.1.01] Πωλήσεις αγαθών.

[1.4.2.01] Παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

[1.4.2.02] Παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης.

[1.4.2.03] Παροχή δικαστικών υπηρεσιών.

[1.4.2.04] Παροχή υπηρεσιών ελέγχου.

[1.4.2.05] Παροχή υπηρεσιών ύδρευσης, άρδευσης και αποχέτευσης.

[1.4.2.06] Παροχή υπηρεσιών από τα προξενεία.

[1.4.2.09] Λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες.

[1.4.3] Μισθώματα.

Αφορούν έσοδα βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει σε άλλη οντότητα. Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

[1.4.3.01] Μισθώματα κτιρίων και υποδομών.

[1.4.3.02] Μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού.

[1.4.3.03] Μισθώματα οχημάτων.

[1.4.3.04] Μισθώματα οπλικών συστημάτων.

[1.4.3.05] Άδειες χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων.

[1.4.3.09] Λοιπά μισθώματα.

Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει το εισόδημα από ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους και ενοίκια άλλων φυσικών πόρων, όπως του ραδιοφάσματος. Τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στον Λογαριασμό 1.5.3 «Ενοίκια φυσικών πόρων».

[1.4.4] Προμήθειες.

Αφορούν έσοδα από αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας. Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

[1.4.4.01] Προμήθειες σε εισπράξεις-πληρωμές υπέρ τρίτων.

[1.4.4.02] Προμήθειες για παροχή εγγυήσεων, εκτός τραπεζών.

[1.4.4.03] Προμήθειες από σχήματα στήριξης τραπεζών.

[1.4.5] Διοικητικές αμοιβές.

Χρεώσεις που καλύπτουν διοικητικά έξοδα, κυρίως μέσω παραβόλων.

[1.4.8] Ιδιοπαραγωγή παγίων.

Περιλαμβάνει τεκμαρτά έσοδα από την μεταφορά δαπανών στο κόστος ενσωμάτων παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

[1.4.9] Λοιπές πωλήσεις.

Άλλες πωλήσεις μη κατονομαζόμενες ειδικά.

[1.5] ΛΟΙΠΑ ΤΡΕΧΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ

Αφορά λοιπές περιπτώσεις εσόδων όπως εισόδημα από περιουσία λόγω αποζημίωσης ιδιοκτητών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και φυσικών πόρων για την διάθεση αυτών σε άλλες οντότητες καθώς και έσοδα από πρόστιμα ή λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής.

[1.5.1] Τόκοι.

Οι τόκοι είναι εισόδημα περιουσίας που λαμβάνεται από τον ιδιοκτήτη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την διάθεσή του σε άλλη οντότητα.

Έχει εφαρμογή στα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

[1.5.1.01] Τόκοι από καταθέσεις

[1.5.1.02] και [1.5.1.03] Τόκοι από χρεωστικούς τίτλους

[1.5.1.04] και [1.5.1.05] Τόκοι από δάνεια

[1.5.1.09] Λοιποί τόκοι

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τόκους είναι απαιτήσεις πιστωτών επί χρεωστών.

[1.5.2] Διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών.

Αφορά εισπραττόμενα μερίσματα. Τα μερίσματα είναι διανομές κερδών από εταιρείες στους μετόχους ή τους ιδιοκτήτες τους. Η κατηγορία περιλαμβάνει:

(α) μετοχές που εκδίδονται στους μετόχους για πληρωμή μερίσματος του οικονομικού έτους. Η διανομή δωρεάν μετοχών, που σχετίζεται με την μεταφορά στο μετοχικό κεφάλαιο αποθεματικών και αδιανεμητών κερδών, δεν αποτελεί «διανεμόμενο εισόδημα εταιρειών».

(β) εισόδημα που καταβάλλεται στη γενική κυβέρνηση από δημόσιες επιχειρήσεις, οι οποίες θεωρούνται ανεξάρτητες νομικές οντότητες που δεν έχουν συσταθεί ως εταιρείες.

Το διανεμόμενο εισόδημα εταιριών αναλύεται περαιτέρω ως εξής:

[1.5.2.01] Διανεμόμενο εισόδημα μετοχών εισηγμένων σε χρηματιστήριο.

[1.5.2.02] Διανεμόμενο εισόδημα μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο.

[1.5.2.03] Διανεμόμενο εισόδημα λοιπών συμμετοχών.

[1.5.3] Ενοίκια φυσικών πόρων.

Αφορά εισόδημα που εισπράττεται από τον ιδιοκτήτη φυσικών πόρων, για την διάθεση αυτών σε άλλη οντότητα. Οι βασικές περιπτώσεις είναι:

[1.5.3.01] Ενοίκια πόρων υπεδάφους.

[1.5.3.02] Ενοίκια γης.

[1.5.3.09] Ενοίκια άλλων φυσικών πόρων.

Αντίθετα με τα μισθώματα (Λογαριασμός 1.4.3) που είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων που

ανήκουν σε άλλη οντότητα, τα ενοίκια είναι πληρωμές που γίνονται βάσει σύμβασης για πρόσβαση σε φυσικό πόρο.

[1.5.4] Εισόδημα από άλλες επενδύσεις.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει εισοδήματα από επενδύσεις σε κεφάλαια συλλογικών επενδύσεων, περιλαμβανομένων των αμοιβαίων κεφαλαίων και των επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

Αφορά τα κατωτέρω ξεχωριστά συστατικά:

(α) μερίσματα κεφαλαίων συλλογικών επενδύσεων,

(β) μεταφερόμενα κέρδη κεφαλαίων συλλογικών επενδύσεων.

Τα μερίσματα αναγνωρίζονται όπως τα μερίσματα των ιδιωτικών εταιρειών.

Τα μεταφερόμενα κέρδη αναγνωρίζονται ως έσοδα από διανομή κερδών και ταυτόχρονα ως ισόποση επανεπένδυση στο επενδυτικό κεφάλαιο.

[1.5.6] Πρόστιμα ποινές και καταλογισμοί.

Τα πρόστιμα, οι ποινές και οι καταλογισμοί, είναι υποχρεωτικές πληρωμές άλλων οντοτήτων που επιβάλλονται από δικαστήρια ή από κρατικές αρχές.

Οι βασικές περιπτώσεις είναι:

[1.5.6.01] Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

[1.5.6.02] Τελωνειακά πρόστιμα και προσαυξήσεις

[1.5.6.03] Ασφαλιστικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

[1.5.6.04] Καταλογισμοί

[1.5.6.09] Λοιπά πρόστιμα

[1.5.7] Λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής.

Οι λοιπές επιδοτήσεις επί παραγωγής αφορούν ποσά που λαμβάνουν οι οντότητες ως συνέπεια της ενασχόλησής τους με την παραγωγή. Στις επιδοτήσεις εντάσσονται μόνο τα ποσά που λαμβάνονται από την γενική κυβέρνηση και εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς οι οποίοι εφαρμόζονται τόσο σε ιδιώτες όσο και σε δημόσιους παραγωγούς.

1.2.4. Έξοδα: βασικές κατηγορίες εξόδων, ορισμοί

Η ομάδα των Εξόδων αναλύεται σε μείζονες και αναλυτικές κατηγορίες ως εξής:

[2.1] ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.

Αφορούν το σύνολο των παροχών (αποδοχών των εργαζομένων), σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλονται από τους εργοδότες στους εργαζόμενους, ως αντάλλαγμα για την εργασία που παρασχέθηκε από αυτούς κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

[2.1.1], [2.1.2], [2.1.3] Μικτές αποδοχές.

Οι μικτές αποδοχές περιλαμβάνουν:

- (α) τακτικές αποδοχές,
- (β) πρόσθετες αποδοχές,
- (γ) αποδοχές σε είδος.

Οι παροχές (αποδοχές) μπορεί να εκφράζονται είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Οι τακτικές και πρόσθετες παροχές σε χρήμα συμπεριλαμβάνουν τις κοινωνικές εισφορές, τους φόρους εισοδήματος και άλλες πληρωμές που γίνονται από τους εργοδότες κατευθείαν σε ασφαλιστικά σχήματα, φορολογικές αρχές, κ.λπ., για λογαριασμό των εργαζομένων.

Οι παροχές σε είδος αφορούν αγαθά και υπηρεσίες, ή άλλες μη ταμιακές παροχές, που δίνονται χωρίς χρέωση ή σε μειωμένες τιμές από τους εργοδότες. Οι παροχές αυτές μπορεί να χρησιμοποιούνται από τους εργαζομένους κατά τη διακριτική τους ευχέρεια, για την ικανοποίηση των αναγκών τους ή των αναγκών άλλων μελών του νοικοκυριού τους. Οι παροχές σε αγαθά και υπηρεσίες, επιμετρούνται σε τιμές κόστους εάν παράγονται από τον εργοδότη, και σε αγοραίες τιμές, εάν αποκτώνται από την αγορά. Αυτή η αξία μειώνεται κατά το ποσό που πληρώνεται από τους εργαζόμενους όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες δίνονται με μειωμένες τιμές και όχι δωρεάν.

Οι παροχές σε εργαζομένους σε χρήμα περιλαμβάνουν τα κατωτέρω είδη αποζημίωσης:

- (α) βασικά ημερομίσθια και μισθούς πληρωτέα σε τακτικά διαστήματα,
- (β) πρόσθετες πληρωμές όπως πληρωμές για υπερωρία, νυκτερινή εργασία, εργασία Σαββατοκύριακου, δυσάρεστες ή επικίνδυνες καταστάσεις,
- (γ) επιδόματα κόστους διαβίωσης, τοπικά επιδόματα και επιδόματα εκπατισμού,

- (δ) επιδόματα ή άλλες έκτακτες πληρωμές συνδεδεμένες με τη συνολική απόδοση που γίνονται βάσει σχημάτων κινήτρων, επιδόματα βάσει παραγωγικότητας ή κερδών, επιδόματα Χριστουγέννων και νέου έτους, πληρωμές 13ου και 14ου μηνός, γνωστές ως ετήσιες συμπληρωματικές πληρωμές,
- (ε) επιδόματα για μεταφορά προς και από την εργασία, εξαιρουμένων των επιδομάτων ή αποζημιώσεων των εργαζομένων για ταξίδια, μετακόμιση και ψυχαγωγία που αναλαμβάνουν στα πλαίσια των καθηκόντων τους,
- (στ) πληρωμές διακοπών για υποχρεωτική ή ετήσια άδεια,
- (ζ) πληρωμές από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους βάσει αποταμιευτικών σχημάτων,
- (η) έκτακτες πληρωμές σε εργαζόμενους που φεύγουν από την οντότητα, οι οποίες δεν συνδέονται με συλλογική σύμβαση,
- (θ) στεγαστικά επιδόματα που πληρώνονται σε χρήμα από τους εργοδότες στους εργαζομένους τους.

Παραδείγματα παροχών σε είδος είναι:

- (α) γεύματα και ποτά, εξαιρουμένων ειδικών γευμάτων ή ποτών που επιβάλλονται από εξαιρετικές συνθήκες. Μειώσεις τιμών από δωρεάν ή επιδοτούμενες καντίνες, ή με κουπόνια γευμάτων, περιλαμβάνονται στα ημερομίσθια και μισθούς σε είδος,
- (β) παροχή κατοικιών ή υπηρεσιών διαμονής, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από όλα τα μέλη του νοικοκυριού του εργαζόμενου,
- (γ) στολές ή άλλοι τύποι ειδικού ρουχισμού που οι εργαζόμενοι επιλέγουν να φορούν συχνά έξω από τον εργασιακό χώρο αλλά και κατά την εργασία,
- (δ) υπηρεσίες οχημάτων ή άλλων διαρκών αγαθών που παρέχονται για προσωπική χρήση των εργαζομένων,
- (ε) υπηρεσίες ή αγαθά που παράγονται ως προϊόντα από την παραγωγική διαδικασία του εργοδότη, όπως σιδηροδρομικά ή αεροπορικά ταξίδια χωρίς χρέωση για τους εργαζόμενους,
- (στ) παροχή άθλησης, εγκαταστάσεων αναψυχής ή διακοπών για εργαζομένους και τις οικογένειές τους,
- (ζ) μεταφορά προς και από την εργασία, εκτός εάν η μεταφορά πραγματοποιείται σε χρόνο επιλογής του εργοδότη, καθώς και στάθμευση αυτοκινήτου, που διαφορετικά θα πληρωνόταν από τον εργαζόμενο,
- (η) φροντίδα για τα παιδιά των εργαζομένων,

(θ) πληρωμές προς όφελος των εργαζομένων, που γίνονται από εργοδότες σε συμβούλια εργαζομένων ή παρόμοια σώματα,

(ι) δάνεια σε εργαζόμενους με μειωμένα επιτόκια. Η αξία αυτής της παροχής εκτιμάται ως το ποσό που ο εργαζόμενος έπρεπε να πληρώσει εάν το επιτόκιο ήταν το ισχύον στην αγορά, μείον το ποσό του τόκου που πληρώθηκε πραγματικά.

Οι παροχές σε εργαζομένους δεν περιλαμβάνουν τα κατωτέρω:

(α) έξοδα από τους εργοδότες αναγκαία για την παραγωγική τους διαδικασία, όπως:

- επιδόματα ή αποζημιώσεις σε εργαζομένους για ταξίδια, έξοδα μετακίνησης και αναψυχής που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των καθηκόντων τους,
- έξοδα για παροχή φιλοξενίας στο χώρο εργασίας, ιατρικές εξετάσεις που απαιτούνται λόγω της φύσης της εργασίας και προμήθεια ενδυμάτων εργασίας που φοριούνται στην εργασία,
- υπηρεσίες διαμονής στο χώρο της εργασίας, που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από το νοικοκυριό του εργαζόμενου, για παράδειγμα καμπίνες, κοιτώνες, ξενώνες εργαζομένων και παραπήγματα,
- ειδικά γεύματα ή ποτά που επιβάλλονται από ειδικές συνθήκες εργασίας,
- επιδόματα που πληρώνονται σε εργαζόμενους για την αγορά εργαλείων, εξοπλισμού ή ειδικού ρουχισμού που χρειάζεται για την εργασία τους, ή το τμήμα εκείνο των ημερομισθίων ή των μισθών, το οποίο βάσει των συμβάσεων απασχόλησής τους, οι εργαζόμενοι υποχρεώνονται να αφιερώνουν σε τέτοιες αγορές,

(β) κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα ή σε είδος (λογαριασμοί 2.2.3 και 2.2.4).

[2.1.9] Εργοδοτικές εισφορές.

Οι εργοδοτικές εισφορές αφορούν κοινωνικές εισφορές που πληρώνονται από τους εργοδότες σε σχήματα κοινωνικής ασφάλισης για εξασφάλιση κοινωνικών παροχών στους εργαζομένους τους.

[2.2] ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ

Οι κοινωνικές παροχές αφορούν μεταβιβάσεις σε νοικοκυριά, σε είδος ή σε χρήμα, που έχουν ως σκοπό την ανακούφισή τους από το χρηματοοικονομικό βάρος κινδύνων ή αναγκών, οι οποίες γίνονται μέσω συλλογικά οργανωμένων σχημάτων, ή εκτός τέτοιων σχημάτων, από οντότητες της γενικής κυβέρνησης και μη

κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Οι εν λόγω μεταβιβάσεις συμπεριλαμβάνουν πληρωμές από τη γενική κυβέρνηση σε παραγωγούς οι οποίοι εν συνεχεία παρέχουν εξατομικευμένες υπηρεσίες σε νοικοκυριά στα πλαίσια κοινωνικού κινδύνου ή αναγκών.

Οι κίνδυνοι ή οι ανάγκες που μπορεί να δικαιολογήσουν κοινωνικές παροχές περιλαμβάνουν τις παρακάτω περιπτώσεις:

- (α) ασθένεια
- (β) αναπηρία, ανικανότητα
- (γ) εργατικό ατύχημα ή ασθένεια
- (δ) γήρας
- (ε) ζώντα προστατευόμενα μέλη
- (στ) μητρότητα
- (ζ) οικογένεια
- (η) προώθηση απασχόλησης
- (θ) ανεργία
- (ι) στέγαση
- (κ) εκπαίδευση
- (λ) γενική ανέχεια-ένδεια

Στην περίπτωση στέγασης, πληρωμές που γίνονται από δημόσιες αρχές σε ενοικιαστές προκειμένου να μειώσουν το ενοίκιό τους, είναι κοινωνικές παροχές, με εξαίρεση τις ειδικές παροχές που πληρώνονται από δημόσιες αρχές με την ιδιότητά τους ως εργοδότες.

Οι κοινωνικές παροχές περιλαμβάνουν:

- (α) τρέχουσες και εφάπαξ μεταβιβάσεις από σχήματα που λαμβάνουν εισφορές, καλύπτουν το σύνολο της κοινωνίας ή μεγάλους τομείς της και επιβάλλονται και ελέγχονται από μονάδες της γενικής κυβέρνησης (ταμεία κοινωνικής ασφάλισης),
- (β) τρέχουσες και εφάπαξ μεταβιβάσεις από σχήματα που οργανώνονται από δημόσιες αρχές με την ιδιότητά τους ως εργοδότες για λογαριασμό των εργαζομένων τους, πρώην εργαζομένων τους ή εξαρτώμενων μελών (άλλα σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση). Οι εισφορές μπορεί να δίδονται από τους εργαζόμενους και/ή τους εργοδότες, καθώς επίσης και από αυτοαπασχολούμενα πρόσωπα,

(γ) τρέχουσες μεταβιβάσεις από κυβερνητικές μονάδες και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που δεν εξαρτώνται από προηγούμενες πληρωμές εισφορών και οι οποίες γενικά συνδέονται με εκτίμηση του διαθέσιμου εισοδήματος. Τέτοιες μεταβιβάσεις ταξινομούνται ως «κοινωνική πρόνοια».

Προκειμένου μια εξατομικευμένη ασφάλιση να αντιμετωπισθεί ως τμήμα του σχήματος κοινωνικής ασφάλισης, τα ενδεχόμενα ή οι περιστάσεις έναντι των οποίων οι συμμετέχοντες είναι ασφαλισμένοι πρέπει να ανταποκρίνονται στους ανωτέρω κινδύνους ή ανάγκες και επιπρόσθετα, πρέπει να ικανοποιούνται μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες συνθήκες:

(α) η συμμετοχή στο σχήμα είναι υποχρεωτική είτε από νόμο είτε βάσει των όρων και προϋποθέσεων απασχόλησης εργαζομένου ή ομάδας εργαζομένων,

(β) το σχήμα είναι συλλογικό και λειτουργεί προς όφελος καθορισμένης ομάδας εργαζομένων, υπαλλήλων, αυτοαπασχολούμενων, ή μη απασχολούμενων, της συμμετοχής περιοριζόμενης στα μέλη αυτής της ομάδας,

(γ) ο εργοδότης εισφέρει στο σχήμα για λογαριασμό του εργαζομένου, είτε ο εργαζόμενος συνεισφέρει είτε όχι.

[2.2.1] Παροχές κοινωνικής ασφάλισης σε χρήμα.

Αφορούν παροχές κοινωνικής ασφάλισης που πληρώνονται σε χρήμα προς νοικοκυριά από ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

[2.2.2] Παροχές κοινωνικές ασφάλισης σε είδος.

Τυπικά περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά σύμφωνα με τους κανόνες του σχήματος. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές ή οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, διαμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

[2.2.3] Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα.

Αφορούν παροχές που πληρώνονται από εργοδότες στα πλαίσια άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση. Οι παροχές άλλων σχημάτων κοινωνικής ασφάλισης που σχετίζονται με απασχόληση είναι κοινωνικές παροχές σε χρήμα που πληρώνονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που διοικούνται κατευθείαν από τους εργοδότες, για τους συνεισφέροντες στα σχήματα, τα εξαρτώμενα μέλη τους και τα επιζώντα προστατευόμενα μέλη τους.

Στις κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε χρήμα, τυπικά περιλαμβάνονται:

- (α) τακτικές πληρωμές κανονικών ή μειωμένων ημερομισθίων κατά τη διάρκεια περιόδων απουσίας από την εργασία ως αποτέλεσμα ασθένειας, ατυχήματος, μητρότητας κ.λπ.
- (β) πληρωμή επιδομάτων οικογένειας, εκπαίδευσης ή άλλων επιδομάτων αναφορικά με εξαρτώμενα μέλη,
- (γ) πληρωμή συντάξεων σε πρώην εργαζομένους ή σε επιζώντα προστατευόμενα μέλη αυτών, πληρωμή αποζημιώσεων απόλυσης σε εργαζομένους ή τους επιζώντες τους σε περίπτωση πλεονάζοντος προσωπικού, ανικανότητας, θανάτου από ατύχημα κ.λπ., εφόσον συνδέονται με συλλογικές συμβάσεις,
- (δ) γενικές υπηρεσίες περίθαλψης που δεν συνδέονται με την εργασία των εργαζομένων, (ε) ανάρρωση και γηροκομεία.

[2.2.4] Κοινωνικές παροχές εργοδοτών σε είδος.

Περιλαμβάνουν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται από την αγορά για λογαριασμό των νοικοκυριών και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις του κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά βάσει των κανόνων του σχήματος κοινωνικής ασφάλισης που διοικείται κατευθείαν από τον εργοδότη. Τυπικές περιπτώσεις τέτοιων αγαθών και υπηρεσιών είναι ιατρικές και οδοντιατρικές θεραπείες, χειρουργικές επεμβάσεις, παραμονή σε νοσοκομείο, γυαλιά και φακοί επαφής όρασης, φαρμακευτικά προϊόντα, φροντίδα στο σπίτι και παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες.

[2.2.5] Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε χρήμα.

Αφορούν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται σε νοικοκυριά από δημόσιες οντότητες ή μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, για την εκπλήρωση των ίδιων αναγκών που καλύπτουν οι παροχές κοινωνικής ασφάλισης, αλλά οι οποίες δεν γίνονται από

σχήμα κοινωνικής ασφάλισης που απαιτεί συμμετοχή συνήθως με τη μορφή κοινωνικών εισφορών. Συνεπώς, αυτές δεν περιλαμβάνουν το σύνολο των παροχών που πληρώνονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε χρήμα, μπορεί να πληρώνονται στις κάτωθι περιπτώσεις:

(α) δεν υπάρχουν σχήματα κοινωνικής ασφάλισης που καλύπτουν τις εν λόγω περιπτώσεις,

(β) ακόμα και αν υφίστανται σχήματα κοινωνικής ασφάλισης, τα εν λόγω νοικοκυριά δεν συμμετέχουν και δεν είναι επιλέξιμα για παροχές κοινωνικής ασφάλισης,

(γ) οι παροχές κοινωνικής ασφάλισης θεωρούνται ότι είναι ανεπαρκείς για την κάλυψη των εν λόγω αναγκών, οπότε οι παροχές κοινωνικής πρόνοιας πληρώνονται επιπρόσθετα,

(δ) η καταβολή γίνεται ως ζήτημα γενικής κοινωνικής πολιτικής.

Τέτοιες παροχές δεν περιλαμβάνουν τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται για κάλυψη γεγονότων ή περιστάσεων που συνήθως δεν καλύπτονται από σχήματα κοινωνικής ασφάλισης (π.χ. μεταβιβάσεις που γίνονται για κάλυψη φυσικών καταστροφών, που καταγράφονται ως λοιπές τρέχουσες μεταβιβάσεις ή ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις).

[2.2.6] Παροχές κοινωνικής πρόνοιας σε είδος.

Αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που αποκτώνται με αγορά για λογαριασμό νοικοκυριών, καθώς και παροχές που σχετίζονται με αποζημιώσεις κόστους αγαθών και υπηρεσιών που αγοράζονται από νοικοκυριά στα πλαίσια πολιτικής κοινωνικής πρόνοιας.

[2.3] ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ

Οι μεταβιβάσεις είναι συναλλαγές κατά τις οποίες οντότητα της γενικής κυβέρνησης παρέχει αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο σε άλλη οντότητα, χωρίς να λάβει από αυτή οποιοδήποτε αγαθό, υπηρεσία ή περιουσιακό στοιχείο, ως άμεσο αντάλλαγμα. Αυτό το είδος συναλλαγής είναι επίσης αναφερόμενο ως «μη ανταποδοτική» συναλλαγή. Μεταβιβάσεις μπορεί επίσης να προκύπτουν όταν το ποσό που παρέχεται ως αντάλλαγμα για ένα στοιχείο δεν είναι οικονομικά σημαντικό ή είναι πολύ μικρότερο από την αξία του.

Οι μεταβιβάσεις σε είδος αφορούν αγαθό ή υπηρεσία που παρέχεται χωρίς χρέωση ή την αλλαγή ιδιοκτησίας υπάρχοντος μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να ληφθεί οποιαδήποτε ανάλογη αξία ως αντάλλαγμα. Αγαθά και υπηρεσίες που παρέχονται χωρίς χρέωση, ταξινομούνται ως τρέχουσες επιχορηγήσεις. Μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται χωρίς χρέωση ταξινομούνται ως επιχορηγήσεις επενδύσεων. Οι μεταβιβάσεις σε είδος επιμετρώνται σε τρέχουσες αγοραίες τιμές. Εάν δεν είναι διαθέσιμες αγοραίες τιμές, η αξία περιλαμβάνει μόνο τα κόστη που αναλήφθηκαν για την παροχή των πόρων ή τα ποσά τα οποία θα λαμβάνονταν εάν οι πόροι πωλούνταν, όποιο από τα δύο είναι διαθέσιμο. Κεφαλαιακή μεταβίβαση σε είδος αφορά αναγκαστικά την μεταβολή της ιδιοκτησίας ενός αγαθού που προηγουμένως καταχωρείτο από τον δωρητή ως μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, δωρητής και αποδέκτης μπορεί να αντιμετωπίζουν την αξία του μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εντελώς διαφορετικά. Για να διατηρείται η συνέπεια, στην καταγραφή των συναλλαγών, πρέπει να χρησιμοποιείται η επιμέτρηση από την πλευρά του δωρητή.

[2.3.1] Τρέχουσες εγχώριες μεταβιβάσεις.

Είναι οι μεταβιβάσεις σε εγχώριες οντότητες, όπως άλλες οντότητες της γενικής κυβέρνησης, δημόσιες εταιρείες, εγχώρια ιδρύματα, ιδιωτικές οντότητες και νοικοκυριά, που καταβάλλονται σε συχνά χρονικά διαστήματα ή που προορίζονται να καλύπτουν τρέχουσες δαπάνες του αποδέκτη.

[2.3.2] Τρέχουσες μεταβιβάσεις προς οργανισμούς και κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Είναι οι τρέχουσες μεταβιβάσεις που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση κάθε κράτους - μέλους σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε άλλα κράτη-μέλη. Σε αυτήν την κατηγορία καταγράφεται ο τρίτος ίδιος πόρος της Ε.Ε. που βασίζεται στον ΦΠΑ και ο τέταρτος ίδιος πόρος της Ε.Ε. που βασίζεται στο Ακαθάριστο Εγχώριο Εισόδημα, που είναι εισφορές στον προϋπολογισμό οργανισμών της Ένωσης. Ο λογαριασμός αυτός καλύπτει επίσης διάφορες μη

φορολογικές συνεισφορές της γενικής κυβέρνησης σε οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[2.3.3] Τρέχουσες μεταβιβάσεις σε φορείς του εξωτερικού.

Εδώ περιλαμβάνονται όλες τις μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος μεταξύ της γενικής κυβέρνησης και κυβερνήσεων ή διεθνών οργανισμών στον υπόλοιπο κόσμο (πλην Ε.Ε.), εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων και άλλων κεφαλαιακών μεταβιβάσεων.

Η κατηγορία περιλαμβάνει:

(α) τις συνεισφορές της γενικής κυβέρνησης σε διεθνείς οργανισμούς (εξαιρουμένων φόρων που πληρώνονται από τη γενική κυβέρνηση σε υπερεθνικούς οργανισμούς των οποίων είναι μέλος),

(β) τρέχουσες μεταβιβάσεις μεταξύ κρατών, είτε σε χρήμα (π.χ. πληρωμές που αποσκοπούν να χρηματοδοτήσουν ελλείμματα προϋπολογισμού ξένων χωρών ή υπερπόντιων εδαφών) είτε σε είδος (π.χ. δώρα ή φαγητό, στρατιωτικό εξοπλισμό, επείγουσα βοήθεια μετά από φυσικές καταστροφές με τη μορφή φαγητού, ρουχισμού, φαρμάκων κ.λπ.),

(γ) μισθούς και ημερομίσθια που πληρώνονται από την γενική κυβέρνηση σε συμβούλους ή ειδικούς για τεχνική βοήθεια που διατίθενται σε αναπτυσσόμενες χώρες,

(δ) μεταβιβάσεις από τη γενική κυβέρνηση σε διεθνείς οργανισμούς που είναι εγκατεστημένοι στη χώρα, δεδομένου ότι οι μονάδες διεθνών οργανισμών δεν αντιμετωπίζονται ως κάτοικοι των χωρών στις οποίες είναι εγκατεστημένες.

[2.3.4] και [2.3.6] Επιχορηγήσεις επενδύσεων.

Αφορούν κεφαλαιακές μεταβιβάσεις σε χρήμα ή σε είδος που πληρώνονται από οντότητες της γενικής κυβέρνησης για τη χρηματοδότηση όλου ή μέρους του κόστους που αναλήφθηκε από οντότητα για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε είδος αφορούν μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων όπως εξοπλισμός μεταφορών, μηχανολογικός και άλλος εξοπλισμός. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τόσο πληρωμές εφάπαξ συνολικών ποσών σχεδιασμένες να χρηματοδοτήσουν το σχηματισμό κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου όσο και πληρωμές σε δόσεις αναφορικά με το σχηματισμό κεφαλαίου που έγινε κατά τη διάρκεια προγενέστερης περιόδου.

Επιχορηγήσεις που λήφθηκαν από οντότητα για την κάλυψη δαπάνης τόκου που συνδέεται με απόκτηση περιουσιακού στοιχείου εξαιρούνται από τις επιχορηγήσεις επενδύσεων και καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις. Παρόλα αυτά, όταν η επιχορήγηση εξυπηρετεί διπλό σκοπό, δηλαδή της χρηματοδότησης της πληρωμής του συμβατικού χρέους και της πληρωμής του τόκου στο δανεισθέν κεφάλαιο, και δεν είναι δυνατό να διαχωριστούν αυτά τα δύο συστατικά, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται στους λογαριασμούς ως επιχορήγηση επενδύσεων. Μεταβιβάσεις που προορίζονται για διάφορους απροσδιόριστους σκοπούς καταχωρούνται ως τρέχουσες μεταβιβάσεις ακόμα και εάν μερικώς χρησιμοποιούνται για την κάλυψη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου.

[2.3.9] Λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

Αφορούν μεταβιβάσεις, άλλες εκτός επιχορηγήσεων επενδύσεων, στις οποίες η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), αλλάζει από ένα μέρος σε άλλο, ή η οποία δεσμεύει ένα ή δύο μέρη για την απόκτηση ή την διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου (εκτός μετρητών ή αποθεμάτων), ή όπου μια υποχρέωση, χαρίζεται από τον πιστωτή. Μια κεφαλαιακή μεταβίβαση καταλήγει σε σημαντική μεταβολή των περιουσιακών στοιχείων του ενός ή και των δύο μερών της συναλλαγής. Οι κεφαλαιακές μεταβιβάσεις τυπικά είναι μεγάλες και μη συχνές, χωρίς όμως αυτό να είναι απαραίτητο για την ταξινόμηση μιας μεταβίβασης ως κεφαλαιακής.

Οι λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτές, τις κατωτέρω συναλλαγές:

- (α) πληρωμές που προορίζονται να καλύψουν τα κόστη αγαθών που καταστράφηκαν ή υπέστησαν ζημίες από έκτακτα γεγονότα (φυσικές καταστροφές κ.λπ.),
- (β) μεταβιβάσεις μεταξύ οντοτήτων του δημοσίου που προορίζονται να καλύψουν ζημίες που σωρεύτηκαν επί αρκετά έτη, ή έκτακτες ζημίες από αιτίες εκτός ελέγχου της οντότητας,
- (γ) κληροδοτήματα, μεγάλα δώρα και δωρεές, περιλαμβανομένων κληροδοτημάτων ή μεγάλων δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Παραδείγματα δώρων σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι δώρα σε πανεπιστήμια για την κάλυψη του κόστους ανέγερσης νέων φοιτητικών εστιών, βιβλιοθηκών, εργαστηρίων, κ.λπ.,

(δ) πληρωμές για καταπτώσεις εγγυήσεων οι οποίες απαλλάσσουν υπερήμερους οφειλέτες από τις δεσμεύσεις τους,

(ε) το ποσό που προκύπτει από συναλλαγή ακύρωσης χρεών με συμφωνία μεταξύ οντοτήτων. Τέτοιες ακυρώσεις με αμοιβαία συμφωνία αντιμετωπίζονται ως κεφαλαιακές μεταβιβάσεις από τον πιστωτή στον χρεώστη ίσης αξίας με το ανεξόφλητο χρέος κατά το χρόνο της ακύρωσης. Ομοίως, το ποσό που προκύπτει από τη συναλλαγή ανάληψης χρέους και άλλων παρόμοιων συναλλαγών (όπως η αναδιάρθρωση χρέους όπου μέρος χρέους διαγράφεται ή μεταβιβάζεται), εντάσσεται στις λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

(στ) έκτακτες πληρωμές σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης που γίνονται από εργοδότες (περιλαμβανομένης της γενικής κυβέρνησης), ή από την κυβέρνηση (ως μέρος της κοινωνικής λειτουργίας της) στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξάνουν τα αναλογιστικά αποθέματα αυτών των οργανισμών.

[2.4] ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών αφορούν εισροές που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία, εξαιρουμένων των παγίων περιουσιακών στοιχείων, η ανάλωση των οποίων, καταχωρείται ως ανάλωση παγίου κεφαλαίου, μέσω των αποσβέσεων.

Τα αγαθά και οι υπηρεσίες είτε μετασχηματίζονται είτε αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία και περιλαμβάνουν:

(α) αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται ως εισροές στην παραγωγή, για παράδειγμα αγορές, προώθηση, λογιστικές υπηρεσίες, επεξεργασία δεδομένων, μεταφορές, αποθήκευση, συντήρηση, ασφάλεια κ.λπ.,

(β) ενοίκια παγίων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. λειτουργικές μισθώσεις μηχανημάτων, οχημάτων και λογισμικού,

(γ) στοιχεία που δεν αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγιο ενεργητικό), όπως:

- φθηνά εργαλεία που χρησιμοποιούνται στις κοινές λειτουργίες, όπως μικρά εργαλεία χειρός, και μικρές συσκευές όπως υπολογιστές τσέπης. Όλες οι δαπάνες για τέτοια διαρκή αγαθά καταχωρούνται ως αγορές αγαθών και υπηρεσιών,

- η συνήθης συντήρηση και επισκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή,
- υπηρεσίες εκπαίδευσης προσωπικού, έρευνα αγοράς και παρόμοιες δραστηριότητες, που αγοράζονται από εξωτερικό προμηθευτή,
- δαπάνες εργαζομένων, που αποζημιώνονται από τον εργοδότη, για στοιχεία αναγκαία για την παραγωγή του εργοδότη, όπως συμβατικές δεσμεύσεις για αγορά για ίδιο λογαριασμό εργαλείων ή ενδυμάτων ασφάλειας,

(δ) δαπάνες εργοδοτών για δικό τους όφελος καθώς επίσης και για όφελος των εργαζομένων τους, επειδή είναι αναγκαία στην παραγωγή. Παραδείγματα είναι:

- αποζημίωση εργαζομένων για έξοδα ταξιδιών, αποχωρισμού, μετακίνησης και διασκέδασης, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των καθηκόντων τους,
- δαπάνες για παροχή διευκολύνσεων στο χώρο εργασίας, ιατρικές εξετάσεις που απαιτούνται λόγω της φύσης της εργασίας και προμήθεια ρουχισμού που φοριέται στην εργασία,
- υπηρεσίες διαμονής στο χώρο εργασίας που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τα νοικοκυριά των εργαζομένων, για παράδειγμα καμπίνες, κοιτώνες, ξενώνες εργαζομένων και παραπήγματα,
- ειδικά γεύματα ή ποτά που επιβάλλονται από ειδικές εργασιακές συνθήκες,
- επιδόματα που πληρώνονται στους εργαζομένους για την αγορά εργαλείων, εξοπλισμού ή ειδικού ρουχισμού που χρειάζεται για την εργασία τους, ή εκείνο το τμήμα των ημερομισθίων ή του μισθού τους το οποίο βάσει συμβάσεων απασχόλησης, οι εργαζόμενοι απαιτείται να αφιερώνουν σε τέτοιες αγορές.

Οι αγορές αγαθών και υπηρεσιών δεν περιλαμβάνουν:

(α) στοιχεία που αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, όπως για παράδειγμα:

- τιμαλφή,
- μεταλλευτικές έρευνες,
- σημαντικές βελτιώσεις πέραν αυτών που απαιτούνται για διατήρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων σε καλή κατάσταση λειτουργίας, όπως ανακαίνιση, ανακατασκευή ή μεγέθυνση,
- άμεση αγορά λογισμικού, ή παραγωγή για ίδιο λογαριασμό,
- οπλισμό και εξοπλισμό χρήσης του,

(β) δαπάνη από εργοδότες που αντιμετωπίζεται ως ημερομίσθια και μισθοί σε είδος,
(γ) πληρωμές για άδειες χρήσης φυσικών πόρων (π.χ.γης) που αντιμετωπίζονται ως ενοίκια φυσικών πόρων.

[2.4.1] Αγορές αγαθών.

Η κατηγορία περιλαμβάνει τις αγορές διαφόρων υλικών και αναλωσίμων, όπως φαρμακευτικά υλικά, υλικά καθαριότητας, καύσιμα, κ.λπ.

[2.4.2] Αμοιβές για υπηρεσίες.

Η κατηγορία περιλαμβάνει πληρωμές για την λήψη υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες μεταφοράς, επικοινωνίες, ενέργεια κ.λπ.

[2.4.3] Προμήθειες.

Πληρωμές για αμοιβές, που συνήθως αποτελούν ποσοστό της συνολικής αμοιβής για εκτέλεση εργασίας.

[2.4.4] Μισθώματα.

Τα μισθώματα είναι πληρωμές που γίνονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης για χρήση παγίου στοιχείου που ανήκει σε άλλη μονάδα.

Περιλαμβάνουν τις κατωτέρω περιπτώσεις:

[2.4.4.01] Μισθώματα κτιρίων και υποδομών.

[2.4.4.02] Μισθώματα μηχανολογικού εξοπλισμού.

[2.4.4.03] Μισθώματα οχημάτων.

[2.4.4.04] Μισθώματα οπλικών συστημάτων.

[2.4.4.05] Άδειες χρήσης πνευματικών δικαιωμάτων.

[2.4.4.09] Λοιπά μισθώματα.

Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων, όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, κ.λπ. Οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται ως «Ενοίκια φυσικών πόρων» (Λογαριασμός 2.7.3)

[2.5] ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ.

Αφορούν τρέχουσες χωρίς ανταπόδοση πληρωμές τις οποίες η γενική κυβέρνηση κάνει προς εγχώριους παραγωγούς. Τα κατωτέρω είναι παραδείγματα σκοπών για τους οποίους δίδονται επιδοτήσεις:

- (α) επηρεασμός των επιπέδων παραγωγής,
- (β) επηρεασμός των τιμών των προϊόντων, ή
- (γ) επηρεασμός της αποζημίωσης των συντελεστών παραγωγής.

Οι παραγωγοί που εντάσσονται στη γενική κυβέρνηση μπορούν να λάβουν επιδοτήσεις μόνο εάν οι πληρωμές εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς που εφαρμόζονται τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιώτες παραγωγούς.

[2.5.1] Επιδοτήσεις προϊόντων.

Επιδοτήσεις επί προϊόντων είναι επιδοτήσεις που πληρώνονται ανά μονάδα αγαθού ή υπηρεσίας που παράγεται ή εισάγεται. Τα ποσά επιδοτήσεων επί προϊόντων μπορούν να εξατομικεύονται με τους κατωτέρω τρόπους:

- (α) συγκεκριμένο ποσό χρημάτων ανά μονάδα ποσότητας αγαθού ή υπηρεσίας,
- (β) συγκεκριμένο ποσοστό της τιμής ανά μονάδα,
- (γ) η διαφορά μεταξύ συγκεκριμένης τιμής στόχου και της αγοραίας τιμής που πληρώνεται από τον αγοραστή.

Η επιδότηση προϊόντος συνήθως είναι πληρωτέα όταν το αγαθό παράγεται, πωλείται ή εισάγεται, αλλά μπορεί επίσης να είναι πληρωτέα σε άλλες περιστάσεις, όπως όταν το αγαθό μεταβιβάζεται, ενοικιάζεται, διανέμεται ή χρησιμοποιείται για ίδια κατανάλωση ή για σχηματισμό ιδίου κεφαλαίου.

[2.5.2] Επιδοτήσεις στην παραγωγή.

Οι επιδοτήσεις στην παραγωγή αφορούν επιδοτήσεις, εκτός επιδοτήσεων προϊόντων, τις οποίες οι εγχώριοι παραγωγοί μπορεί να λάβουν ως αποτέλεσμα της εμπλοκής τους στην παραγωγή. Οι επιδοτήσεις παραγωγής περιλαμβάνουν τα ακόλουθα παραδείγματα:

- (α) επιδοτήσεις μισθοδοσίας ή προσωπικού, όπως επιδοτήσεις που πληρώνονται επί της συνολικής μισθοδοσίας ή του συνολικού προσωπικού, για παράδειγμα επιδοτήσεις που πληρώνονται για ιδιαίτερους τύπους προσώπων όπως φυσικά μειονεκτούντα άτομα που είναι άνεργα για μεγάλες περιόδους ή επί του κόστους σχημάτων εκπαίδευσης που οργανώνονται ή χρηματοδοτούνται από επιχειρήσεις,

(β) επιδοτήσεις για μείωση ρύπανσης: αφορούν τρέχουσες επιδοτήσεις που προορίζονται να καλύψουν μέρος ή το σύνολο του κόστους πρόσθετων διαδικασιών που αναλαμβάνονται για τη μείωση ή εξάλειψη της απόρριψης ρύπων στο περιβάλλον,

(γ) επιχορηγήσεις για μείωση του κόστους από τόκους που δίδονται σε εγχώριους παραγωγούς, ακόμα και εάν προορίζονται να ενθαρρύνουν το σχηματισμό κεφαλαίου. Όταν η επιχορήγηση υπηρετεί το διπλό σκοπό της χρηματοδότησης τόσο της πληρωμής του χρέους όσο και της πληρωμής των τόκων επί αυτού και δεν είναι δυνατό να γίνει διαχωρισμός μεταξύ των δύο αυτών συστατικών, το σύνολο της επιχορήγησης αντιμετωπίζεται ως επιχορήγηση επενδύσεων. Επιχορηγήσεις για ανακούφιση από τους τόκους σχεδιασμένες να ελαφρύνουν τα λειτουργικά κόστη των παραγωγών. Καταγράφονται ως επιδοτήσεις προς τους παραγωγούς που επωφελούνται από αυτές, ακόμα και εάν η διαφορά στους τόκους πληρώνεται κατευθείαν από την γενική κυβέρνηση στο πιστωτικό ίδρυμα που έδωσε το δάνειο.

Δεν αντιμετωπίζονται ως επιδοτήσεις οι κατωτέρω περιπτώσεις:

(α) τρέχουσες μεταβιβάσεις από τη γενική κυβέρνηση σε νοικοκυριά με την ιδιότητά τους ως καταναλωτές. Αυτές αντιμετωπίζονται είτε ως κοινωνικές παροχές είτε ως διάφορες τρέχουσες μεταβιβάσεις,

(β) τρέχουσες μεταβιβάσεις μεταξύ διαφορετικών μερών της γενικής κυβέρνησης με την ιδιότητά τους ως παραγωγών, εκτός εάν αυτές οι πληρωμές εξαρτώνται από γενικούς κανονισμούς που εφαρμόζονται τόσο στους δημόσιους όσο και στους ιδιώτες παραγωγούς,

(γ) επιχορηγήσεις επενδύσεων,

(δ) έκτακτες πληρωμές σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, στο βαθμό που τέτοιες πληρωμές είναι σχεδιασμένες να αυξήσουν τα αναλογιστικά αποθέματα αυτών των οργανισμών. Τέτοιες πληρωμές καταχωρούνται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις,

(ε) μεταβιβάσεις που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση σε μη χρηματοοικονομικές εταιρείες με σκοπό να καλύψουν σωρευμένες ζημιές αρκετών ετών, ή έκτακτες ζημιές που οφείλονται σε παράγοντες εκτός ελέγχου της επιχείρησης, οι οποίες καταχωρούνται ως άλλες κεφαλαιακές μεταβιβάσεις,

(στ) ακύρωση χρέους που παραγωγοί οφείλουν στην γενική κυβέρνηση (που προκύπτουν, για παράδειγμα, από δάνεια προκαταβλητέα από φορέα της γενικής

κυβέρνησης σε μη χρηματοοικονομική επιχείρηση η οποία έχει σωρεύσει εμπορικές ζημιές για αρκετά έτη). Τέτοιες συναλλαγές αντιμετωπίζονται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις.

(ζ) πληρωμές που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση για φθορές κεφαλαιουχικών αγαθών ως αποτέλεσμα εθνικής καταστροφής ή άλλων εκτάκτων γεγονότων. Αυτές καταχωρούνται ως λοιπές κεφαλαιακές μεταβιβάσεις,

(η) μετοχές και άλλοι τίτλοι καθαρής θέσης σε εταιρείες που αγοράζονται από τη γενική κυβέρνηση,

(θ) πληρωμές που γίνονται από τη γενική κυβέρνηση σε παραγωγούς της αγοράς για κάλυψη του συνόλου ή μέρους αγαθών και υπηρεσιών που αυτοί οι παραγωγοί αγοράς παρέχουν κατευθείαν και εξατομικευμένα σε νοικοκυριά στα πλαίσια κοινωνικών κινδύνων ή αναγκών. Οι πληρωμές αυτές αντιμετωπίζονται ως κοινωνικές παροχές.

[2.6] ΤΟΚΟΙ.

Τόκοι προκύπτουν από τις ακόλουθες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις:

(α) καταθέσεις,

(β) χρεωστικοί τίτλοι,

(γ) δάνεια,

(δ) λοιπές υποχρεώσεις,

Εισόδημα από κατοχή και κατανομές ειδικών τραβηχτικών δικαιωμάτων και από μη κατανεμηθέντες λογαριασμούς χρυσού, αντιμετωπίζεται ως τόκος. Πληρωμή που προκύπτει από οποιοδήποτε είδος συμβολαίου ανταλλαγής (swap) καταχωρείται ως συναλλαγή σε χρηματοοικονομικά παράγωγα και όχι ως τόκος.

[2.7] ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.

Οι λοιπές δαπάνες περιλαμβάνουν τους φόρους, τις διανομές κερδών, τα ενοίκια φυσικών πόρων και τα πρόστιμα.

[2.7.1] Φόροι.

Αφορά πληρωτέους φόρους από οντότητες της γενικής κυβέρνησης.

[2.7.2] Διανομές κερδών.

Περιλαμβάνει διανομή κερδών (μερίσματα ή με οποιαδήποτε άλλη μορφή).

[2.7.3] Ενοίκια φυσικών πόρων.

Περιλαμβάνει πληρωμές για την μίσθωση φυσικών πόρων όπως ενοίκια γης, ενοίκια πόρων υπεδάφους, αμοιβές για την χρήση του ραδιοφάσματος, κ.λπ.

[2.7.4] Πρόστιμα.

Είναι υποχρεωτικές πληρωμές σε άλλες οντότητες που επιβάλλονται από δικαστήρια, λοιπές κρατικές αρχές, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή λοιπούς διεθνείς οργανισμούς

[2.8] ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Αφορά τις αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων.

[2.9] ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΚΑΤΑΝΟΜΗ.

Αφορά πιστώσεις που κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς. Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται μόνο για τους σκοπούς κατάρτισης προϋπολογισμού – δεν παρακολουθεί πραγματοποιημένες συναλλαγές ή κινήσεις.

1.2.5. Πάγια και Αποθέματα

Η ομάδα των Παγίων και Αποθεμάτων αναλύεται σε μείζονες και αναλυτικές κατηγορίες ως εξής:

[3.1] ΠΑΓΙΑ

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι τόσο η φυσική διάρκεια ζωής του, όσο η δυνατότητα να χρησιμοποιείται συνεχόμενα στην παραγωγική διαδικασία για μεγάλα χρονικά διαστήματα.

[3.1.1] Κτίρια και συναφείς υποδομές.

Τα κτίρια και συναφείς υποδομές περιλαμβάνουν τις βελτιώσεις γης, τις κατοικίες, τα κτίρια εκτός κατοικιών, τους δρόμους, τις υποδομές των μεταφορών και τις λοιπές υποδομές. Η αξία των κτιρίων και συναφών υποδομών περιλαμβάνει τα κόστη καθαρισμού και προετοιμασίας της τοποθεσίας και την αξία όλων των εξαρτημάτων, των εγκαταστάσεων και εξοπλισμού που είναι αναπόσπαστα μέρη των εν λόγω στοιχείων.

[3.1.1.01] Βελτιώσεις γης.

Είναι το αποτέλεσμα ενεργειών που οδηγούν σε σημαντικές βελτιώσεις στην ποσότητα, ποιότητα, η παραγωγικότητα της γης, ή που αποτρέπουν την υποβάθμισή της. Δραστηριότητες όπως τα εγγειοβελτιωτικά, ο καθαρισμός της γης και η δημιουργία πηγαδιών και γεωτρήσεων που είναι αναπόσπαστο τμήμα της γης θεωρούνται βελτιώσεις γης. Κυματοθραύστες, αναχώματα, φράγματα, και μεγάλα αρδευτικά συστήματα που κατασκευάζονται επί της γης, αλλά δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της, τα οποία συχνά επηρεάζουν τη γη που ανήκει σε πολλούς ιδιοκτήτες και συνήθως κατασκευάζονται από την κυβέρνηση, ταξινομούνται ως «Λοιπές υποδομές» (Λογαριασμός 3.1.1.09). Σε περιπτώσεις που δεν είναι δυνατό να διαχωρισθεί η αξία της γης πριν τις βελτιώσεις από την αξία της με τις βελτιώσεις, το περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζεται στη κατηγορία που αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της αξίας.

[3.1.1.02] Κατοικίες.

Οι κατοικίες είναι κτίρια, ή συγκεκριμένα τμήματα κτιρίων, που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ή κυρίως ως κατοικίες, περιλαμβανομένων τυχόν συναφών κατασκευών, όπως χώρων στάθμευσης, καθώς και όλων των εγκαταστάσεων που συνήθως αποτελούν μέρος των κατοικιών. Επίσης περιλαμβάνουν πλωτές κατοικίες, αυτοκινούμενα τροχόσπιτα και τροχόσπιτα που χρησιμοποιούνται ως κύριες κατοικίες καθώς και δημόσια μνημεία που χαρακτηρίζονται κυρίως ως κατοικίες. Οι κατοικίες που αποκτώνται από την κυβέρνηση για το στρατιωτικό προσωπικό περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία, επειδή χρησιμοποιούνται με τον ίδιο τρόπο όπως οι κατοικίες που αποκτώνται από πολίτες.

[3.1.1.03] Λοιπά κτίρια.

Περιλαμβάνουν ολόκληρα κτίρια ή μέρη κτιρίων που δεν ορίζονται ως κατοικίες. Περιλαμβάνουν επίσης τα εξαρτήματα, τις εγκαταστάσεις και τον εξοπλισμό που

αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των κτιριακών εγκαταστάσεων. Για τα νέα κτίρια, περιλαμβάνεται το κόστος καθαρισμού και προετοιμασίας της γης. Παραδείγματα τύπων κτιρίων που περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία είναι τα γραφεία, τα σχολεία, τα νοσοκομεία, τα κτίρια για δημόσια αναψυχή, οι αποθήκες και τα βιομηχανικά κτίρια, τα εμπορικά κτίρια, τα ξενοδοχεία και τα εστιατόρια. Περιλαμβάνονται επίσης τα δημόσια μνημεία που δεν χαρακτηρίζονται ως κατοικίες. Οι φυλακές, τα σχολεία και τα νοσοκομεία θεωρούνται κτίρια εκτός κατοικιών, παρά το γεγονός ότι μπορεί να φιλοξενούν άτομα. Τα κτίρια που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς συμπεριλαμβάνονται, στο βαθμό που η οικονομική τους ζωή είναι μεγαλύτερη του έτους.

[3.1.1.04] Υποδομές μεταφορών.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες τις υποδομές που σχετίζονται με τις επίγειες, θαλάσσιες και αεροπορικές συγκοινωνίες. Τυπικά παραδείγματα είναι, οι αυτοκινητόδρομοι, οι οδοί, οι δρόμοι, οι γέφυρες, οι υπερυψωμένοι αυτοκινητόδρομοι, οι σήραγγες, οι σιδηροδρομικές γραμμές, οι υπόγειοι σιδηρόδρομοι, τα πλωτά κανάλια, τα λιμάνια και τα αεροδρόμια.

[3.1.1.09] Λοιπές υποδομές.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει όλες τις κατασκευές εκτός των κτιρίων, συμπεριλαμβάνοντας το κόστος καθαρισμού και προετοιμασίας της γης. Τα δημόσια μνημεία περιλαμβάνονται, εφόσον δεν είναι δυνατός ο χαρακτηρισμός τους ως κατοικιών ή κτιρίων εκτός κατοικιών. Επίσης, περιλαμβάνεται η κατασκευή κυματοθραυστών, αναχωμάτων, αντιπλημμυρικών φραγμάτων, κ.λπ. που προορίζονται για τη βελτίωση της ποιότητας και της ποσότητας της γης που γειτνιάζει με αυτά. Περιλαμβάνονται επίσης οι υποδομές που είναι αναγκαίες για την υδατοκαλλιέργεια, όπως ψαριών και οστρακοειδών. Περαιτέρω παραδείγματα είναι, οι αγωγοί, τα φράγματα και τα άλλα έργα ύδρευσης, οι δίοδοι, οι σήραγγες και άλλες κατασκευές που σχετίζονται με την εξόρυξη ορυκτών και ενεργειακών πόρων, τα τηλεπικοινωνιακά δίκτυα, τα δίκτυα μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, οι αγωγοί μεγάλων αποστάσεων, οι τοπικοί αγωγοί και τα καλώδια, οι εξωτερικές εγκαταστάσεις αθλητισμού και αναψυχής, και οι κατασκευές που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, στο βαθμό που χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση σε παραγωγικές διαδικασίες πέραν του ενός έτους.

[3.1.2] Μηχανήματα και εξοπλισμός.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα μηχανήματα και εργαλεία, τον μεταφορικό εξοπλισμό, τον εξοπλισμό πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, τα έπιπλα και τα μηχανήματα και τον εξοπλισμό που δεν εντάσσονται σε άλλη κατηγορία. Μηχανήματα και εξοπλισμός που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή άλλης υποδομής περιλαμβάνονται στην αξία του κτιρίου ή της υποδομής και όχι στα μηχανήματα και τον εξοπλισμό. Φθηνά εργαλεία που αποκτώνται με σχετικά σταθερό ρυθμό, όπως τα εργαλεία χειρός, δεν θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία, εκτός εάν αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος του συνόλου των μηχανημάτων και του εξοπλισμού. Μηχανήματα και εξοπλισμός που αποκτώνται για στρατιωτικούς σκοπούς, εκτός από τα οπλικά συστήματα, ταξινομούνται επίσης στην κατηγορία αυτή. Τα οπλικά συστήματα αποτελούν ξεχωριστή κατηγορία (3.1.3).

[3.1.2.01] Μηχανήματα και εργαλεία.

Η κατηγορία περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία, όπως τα γενικού και ειδικού σκοπού μηχανήματα, γραφειακό και λογιστικό εξοπλισμό, ηλεκτρικά μηχανήματα, ιατρικές συσκευές, όργανα ακριβείας και οπτικά όργανα, μουσικά όργανα, κ.λπ. Παρόμοια στοιχεία που δεν προορίζονται για χρήση στην παραγωγή αλλά κατέχονται κυρίως ως αποθέματα αξίας (π.χ. αντίκες) ταξινομούνται ως «τιμαλφή» (Λογαριασμός 3.3.2). Επίσης, εξαιρούνται από την εν λόγω κατηγορία τα φθηνά διαρκή αγαθά όπως μικρά/χειρός εργαλεία που εντάσσονται στις «αγορές αγαθών» (Λογαριασμός 2.4.1).

[3.1.2.02] Μεταφορικά μέσα.

Περιλαμβάνουν τον εξοπλισμό για τη μετακίνηση ανθρώπων και αντικειμένων, συμπεριλαμβανομένων των μηχανοκίνητων οχημάτων, των ρυμουλκούμενων και ημιρυμουλκούμενων, των πλοίων, των σιδηροδρομικών αμαξών και του τροχαίου υλικού, των αεροσκαφών, των μοτοσικλετών και των ποδηλάτων.

[3.1.2.03] Εξοπλισμός πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών.

Ο εξοπλισμός πληροφορικής, υπολογιστών και τηλεπικοινωνιών περιλαμβάνει συσκευές που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικά συστήματα ελέγχου, καθώς και τα ηλεκτρονικά εξαρτήματα που αποτελούν μέρος αυτών των συσκευών. Παραδείγματα είναι τα προϊόντα που αποτελούν μέρος των υπολογιστικών μηχανημάτων και τα μέρη και τα εξαρτήματα αυτών, οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί πομποί, οι

τηλεοράσεις, τα βίντεο, οι ψηφιακές φωτογραφικές μηχανές, και οι τηλεφωνικές συσκευές. Στην πράξη, αυτό σημαίνει ότι ο εξοπλισμός πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών, αφορά ως επί το πλείστον τους υπολογιστές και τον τηλεπικοινωνιακό εξοπλισμό.

[3.1.2.04] Έπιπλα.

Η κατηγορία περιλαμβάνει έπιπλα γραφείου, καρέκλες, κρεβάτια, ράφια και παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.

[3.1.2.09] Λοιπά μηχανήματα και εξοπλισμός.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία εξοπλισμού που δεν ταξινομούνται σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

[3.1.3] Οπλικά συστήματα.

Τα οπλικά συστήματα περιλαμβάνουν εξειδικευμένα οχήματα και εξοπλισμό, όπως πολεμικά πλοία, υποβρύχια, στρατιωτικά αεροσκάφη, τανκς, φορείς πυραύλων, εκτοξευτήρες, κ.λπ. Τα οπλικά συστήματα αντιμετωπίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται σε συνεχή βάση για την παροχή υπηρεσιών άμυνας, ακόμη και εάν η χρήση τους σε καιρό ειρήνης, απλώς εξασφαλίζει αποτροπή. Ως εκ τούτου, η ταξινόμηση ως πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να βασίζεται στα ίδια κριτήρια όπως και των λοιπών παγίων περιουσιακών στοιχείων που παράγονται για χρήση σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος. Τα περισσότερα όπλα μιας χρήσης, όπως πυρομαχικά, πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες, κ.λπ., αντιμετωπίζονται ως αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού (Λογαριασμός 3.2.5). Ωστόσο, ορισμένα είδη μιας χρήσης, όπως ορισμένοι τύποι βαλλιστικών πυραύλων με ιδιαίτερα καταστροφική ικανότητα, που μπορεί να παρέχουν συνεχή υπηρεσία αποτροπής κατά των εχθρών, πληρούν τα γενικά κριτήρια ταξινόμησης ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.

[3.1.4] Προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Τα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας είναι αποτέλεσμα έρευνας, ανάπτυξης, διερεύνησης ή καινοτομίας, που οδηγούν σε γνώση την οποία οι ερευνητές μπορούν να εμπορευούνται ή να χρησιμοποιούν για δικό τους όφελος στην παραγωγή, δεδομένου ότι η χρήση της γνώσης περιορίζεται μέσω νομικών ή άλλων μέσων προστασίας. Η γνώση αυτή μπορεί να συνεπάγεται ένα αυτούσιο προϊόν ή να

ενσωματώνεται σε άλλο προϊόν. Στη δεύτερη περίπτωση το προϊόν που ενσωματώνει τη γνώση έχει αυξημένη αξία σε σχέση με ένα παρόμοιο προϊόν χωρίς την ενσωματωμένη γνώση. Η γνώση παραμένει ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον η χρήση της μπορεί να δημιουργήσει κάποια μορφή μονοπωλιακών κερδών για τον ιδιοκτήτη της. Όταν αυτή δεν προστατεύεται πλέον ή ξεπεραστεί από μεταγενέστερες εξελίξεις, παύει να είναι περιουσιακό στοιχείο.

[3.1.4.01] Έρευνα και ανάπτυξη.

Η έρευνα και ανάπτυξη (Ε και Α) αποτελείται από τις δαπάνες για την πραγματοποίηση δημιουργικού έργου, σε συστηματική βάση, με στόχο την αύξηση του επιπέδου της γνώσης, συμπεριλαμβανομένης της γνώσης σε πεδία όπως ο άνθρωπος, η κουλτούρα και η κοινωνία. Κατά κανόνα, η έρευνα και ανάπτυξη που δεν παρέχει οικονομικά οφέλη στον κάτοχό της, δεν αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο και θα πρέπει να καταγράφεται ως τρέχουσα δαπάνη. Εκτός από τις περιπτώσεις όπου η Ε και Α έχει κάποια τιμή που διαμορφώνεται σε οργανωμένη αγορά (π.χ. χρηματιστηριακή), η αξία της υπολογίζεται σε τιμές κόστους (σύνολο δαπανών που πραγματοποιήθηκαν). Για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέσω σύμβασης έργου, η Ε και Α αποτιμάται στην συμβατική τιμή.

[3.1.4.02] Έρευνες ορυκτών πόρων.

Η εξερεύνηση και εκτίμηση ορυκτών αποθεμάτων περιλαμβάνει την αξία των δαπανών για έρευνα πετρελαίου, φυσικού αερίου και μη πετρελαϊκών αποθεμάτων καθώς και για την μετέπειτα αξιολόγηση των ανακαλύψεων. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται από την εξερεύνηση επηρεάζουν τις δραστηριότητες παραγωγής όσων τις αποκτήσουν, επί σειρά ετών. Η εξερεύνηση και η εκτίμηση ορυκτών αποθεμάτων πρέπει να επιμετρούνται είτε με βάση τα ποσά που καταβάλλονται στο πλαίσιο συμβάσεων που ανατίθενται σε άλλες θεσμικές οντότητες για το σκοπό αυτό, είτε με βάση τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για ίδιο λογαριασμό.

[3.1.4.03] Λογισμικό υπολογιστών και βάσεις δεδομένων.

Το λογισμικό των υπολογιστών και οι βάσεις δεδομένων περιλαμβάνουν προγράμματα υπολογιστών, περιγραφές προγραμμάτων, και υποστηρικτικό λογισμικό υλικό για τα συστήματα και τις εφαρμογές που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερα του ενός έτη. Το λογισμικό μπορεί να αγοραστεί από άλλες οντότητες ή να αναπτυχθεί για ίδιο λογαριασμό και μπορεί να προορίζεται για ιδιόχρηση ή για πώληση μέσω αντιγράφων. Οι βάσεις δεδομένων αποτελούνται από αρχεία

δεδομένων που οργανώνονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιτρέπουν την αποτελεσματική πρόσβαση και τη χρήση των δεδομένων.

[3.1.4.09] Λοιπά προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα πρωτότυπα προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας, όπως ψυχαγωγία, λογοτεχνία, ηχογραφήσεις, χειρόγραφα, ταινίες κ.λπ. Περιλαμβάνονται επίσης άλλα προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας που αφορούν νέες πληροφορίες και εξειδικευμένες γνώσεις που δεν ταξινομούνται αλλού, η χρήση των οποίων περιορίζεται στις οντότητες που έχουν θεμελιώσει δικαιώματα ιδιοκτησίας επί των πληροφοριών ή σε άλλες οντότητες που έχουν λάβει άδεια από τους ιδιοκτήτες.

[3.1.5] Μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Τα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

(α) ενσώματα, φυσικά περιουσιακά στοιχεία (φυσικοί πόροι), επί των οποίων επιβάλλονται δικαιώματα ιδιοκτησίας, και

(β) άυλα μη παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία, που είναι δημιουργήματα της κοινωνίας. Οι φυσικοί πόροι περιλαμβάνουν κυρίως γη, ορυκτά και ενεργειακούς πόρους, υδάτινους πόρους, και άλλα φυσικά στοιχεία ενεργητικού, όπως τα δάση, το ηλεκτρομαγνητικό φάσμα κ.λπ.

[3.1.5.01] Έδαφος (Γη).

Η γη αποτελείται από την επιφάνεια του εδάφους, συμπεριλαμβανομένου του καλυμμένου εδάφους και των σχετικών επιφανειακών υδάτων, επί των οποίων δύνανται να επιβληθούν δικαιώματα ιδιοκτησίας από τα οποία μπορεί να προκύψουν οικονομικά οφέλη για τους ιδιοκτήτες τους, μέσω κατοχής ή χρήσης. Τα σχετικά επιφανειακά ύδατα περιλαμβάνουν τυχόν ταμιευτήρες, λίμνες, ποτάμια, και άλλα εσωτερικά ύδατα επί των οποίων μπορούν να ασκηθούν δικαιώματα ιδιοκτησίας και ως εκ τούτου, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων. Ωστόσο, υδάτινες μάζες από τις οποίες το νερό αντλείται τακτικά έναντι πληρωμής, για χρήση στην παραγωγή (συμπεριλαμβανομένης της άρδευσης) δεν συμπεριλαμβάνονται στο νερό που σχετίζεται με τη γη, αλλά στους υδάτινους πόρους.

Η γη δεν περιλαμβάνει τα εξής:

- κτίρια και άλλες συναφείς υποδομές, που έχουν κατασκευαστεί πάνω στη γη ή μέσα σε αυτή, όπως δρόμοι, κτίρια γραφείων, και σήραγγες,

- βελτιώσεις γης,
- συστατικά που καλλιεργούνται, όπως αμπελώνες, οπωρώνες και λοιπές φυτείες δέντρων, ζώα και συγκομιδή,
- υπέδαφος,
- μη καλλιεργούμενους βιολογικούς πόρους,
- υδάτινους πόρους κάτω από το έδαφος.

Κάθε δαπάνη για βελτίωση γης καταγράφεται ως πάγιο, ξεχωριστά από τη γη, ως βελτιώσεις γης. Εάν η αξία της γης δεν μπορεί να διαχωριστεί από εκείνη των κτιρίων ή άλλων υποδομών που βρίσκονται σε αυτή, τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία κατατάσσονται στην κατηγορία του περιουσιακού στοιχείου που έχει τη μεγαλύτερη αξία. Ομοίως, εάν η αξία των βελτιώσεων γης (που περιλαμβάνουν τον καθαρισμό, την προετοιμασία για την ανέγερση των κτιρίων ή τη φύτευση των καλλιεργειών, και το κόστος της μεταβίβασης ιδιοκτησίας) δεν μπορεί να διαχωριστεί από την αξία της γης στη φυσική της κατάσταση, η αξία της γης μπορεί να ταξινομηθεί στη μία ή την άλλη κατηγορία, ανάλογα με το ποια θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει το μεγαλύτερο μέρος της αξίας.

[3.1.5.02] Ορυκτά και ενεργειακά αποθέματα.

Περιλαμβάνει αποθέματα ορυκτών κοιτασμάτων που βρίσκονται πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της γης, που είναι οικονομικά εκμεταλλεύσιμα δεδομένης της τρέχουσας τεχνολογίας και των σχετικών τιμών. Τα δικαιώματα ιδιοκτησίας επί των ορυκτών και ενεργειακών πόρων είναι συνήθως διαχωρίσιμα από εκείνα της ίδιας της γης. Τα αποθέματα μπορεί να βρίσκονται πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της γης, συμπεριλαμβανομένων των αποθεμάτων κάτω από τη θάλασσα, αλλά πρέπει να είναι οικονομικά εκμεταλλεύσιμα. Οι ορυκτοί και ενεργειακοί πόροι είναι γνωστά αποθέματα πετρελαίου, φυσικού αερίου, άνθρακα, μεταλλευμάτων (συμπεριλαμβανομένων των σιδηρούχων, μη σιδηρούχων και πολύτιμων μεταλλευμάτων), και μη μεταλλικών ορυκτών αποθεμάτων (συμπεριλαμβανομένων λατομείων πέτρας, πηλού και άμμου, αποθεμάτων χημικών και λιπασμάτων, αποθεμάτων άλατος, χαλαζία και γύψου, φυσικής πέτρας, ασφάλτου, πίσσας, και τύρφης). Φρεάτια ορυχείων, πηγάδια, και άλλες εγκαταστάσεις εξόρυξης στο υπέδαφος, είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία που εντάσσονται στις λοιπές υποδομές και όχι στα περιουσιακά στοιχεία υπεδάφους.

[3.1.5.03] Μη καλλιεργούμενοι βιολογικοί πόροι.

Περιλαμβάνει ζώα, πουλιά, ψάρια και μονοετή ή πολυετή φυτά επί των οποίων υπάρχουν δικαιώματα ιδιοκτησίας αλλά για τα οποία η φυσική αύξηση ή η αναγέννηση δεν είναι υπό τον άμεσο έλεγχο, την ευθύνη και τη διαχείριση οποιονδήποτε θεσμικών οντοτήτων. Παραδείγματα είναι τα παρθένα δάση και η αλιεία, που είναι εμπορικά εκμεταλλεύσιμα. Μόνο οι πόροι που έχουν οικονομική αξία η οποία δεν περιλαμβάνεται στην αξία της σχετικής γης, περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία.

[3.1.5.04] Υδάτινοι πόροι.

Περιλαμβάνει επιφανειακούς και υπόγειους υδάτινους πόρους, δηλαδή υδάτινες μάζες από τις οποίες το νερό αντλείται τακτικά έναντι πληρωμής για χρήση στην παραγωγή (συμπεριλαμβανομένης της άρδευσης).

[3.1.5.05] Ηλεκτρομαγνητικό φάσμα.

Περιλαμβάνει το εύρος των ραδιοσυχνοτήτων που χρησιμοποιούνται για την μετάδοση ήχου, δεδομένων, και εικόνας.

[3.1.5.06] Λοιποί φυσικοί πόροι.

Περιλαμβάνει οποιαδήποτε άλλα ενσώματα, φυσικά περιουσιακά στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στις προαναφερθείσες κατηγορίες.

[3.1.5.09] Μη παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Είναι δημιουργήματα της κοινωνίας που τεκμηριώνονται από νομικές ή λογιστικές ενέργειες. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία δίνουν την ευχέρεια στους ιδιοκτήτες τους να συμμετάσχουν σε ορισμένες ειδικές δραστηριότητες ή να παράγουν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες αποκλείοντας άλλες οντότητες από αυτά εάν δεν έχουν άδεια από τον ιδιοκτήτη. Οι ιδιοκτήτες των περιουσιακών στοιχείων μπορεί να είναι σε θέση να κερδίσουν μονοπωλιακά κέρδη περιορίζοντας τη χρήση τους για τον εαυτό τους. Τα μη παραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε δύο τύπους:

(α) συμβάσεις, μισθώσεις και άδειες και

(β) υπεραξία και μάρκετινγκ περιουσιακών στοιχείων.

[3.1.6] Λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Περιλαμβάνει άλλες ειδικές κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων που δεν ταξινομούνται αλλού. Αφορά κυρίως περιπτώσεις που, εάν και αναμένεται να είναι μικρής αξίας για τη γενική κυβέρνηση, είναι ξεχωριστές βάσει των διεθνών προτύπων και πρέπει να καταγράφονται ξεχωριστά για λόγους συγκρισιμότητας.

[3.1.6.01] Καλλιεργούμενοι βιολογικοί πόροι.

Καλύπτει ζωϊκούς πόρους, δένδρα, καλλιέργειες και φυτικούς πόρους συνεχούς παραγωγής προϊόντων, των οποίων η φυσική ανάπτυξη και αναγέννηση είναι υπό τον άμεσο έλεγχο, την ευθύνη και τη διαχείριση θεσμικών οντοτήτων.

[3.2] ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα αγαθά που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο, και διακρατούνται για μεταπώληση ή ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία σε μελλοντικές περιόδους. Αποτελούνται από:

- προϊόντα στην κατοχή των οντοτήτων που τα παρήγαγαν, τα οποία δεν έχουν ακόμα επεξεργαστεί, πωληθεί, παραδοθεί σε άλλες οντότητες ή γενικότερα αναλωθεί με κάποιον άλλο τρόπο
- αγαθά που αποκτήθηκαν με σκοπό την ανάλωσή τους στην παραγωγική διαδικασία ή την μεταπώληση χωρίς επιπλέον επεξεργασία
- στρατηγικά αποθέματα που είναι αγαθά που φυλάσσονται για περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης, αγαθά που διακρατούνται από θεσμικούς ρυθμιστές κάποιων αγορών και άλλα αγαθά με ιδιαίτερη εθνική σπουδαιότητα όπως στρατιωτικά αποθέματα, καύσιμα ή τρόφιμα.

Τα αποθέματα διακρίνονται σε εμπορεύματα, προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, υλικά και εφόδια και αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού.

[3.2.1] Εμπορεύματα.

Εμπορεύματα είναι τα αγαθά που αποκτώνται με σκοπό τη μεταπώληση ή τη μεταβίβαση σε άλλες οντότητες χωρίς περαιτέρω επεξεργασία. Τα αγαθά προς μεταπώληση μπορεί να μεταφέρονται, να αποθηκεύονται, να ταξινομούνται, να διαλέγονται, να πλένονται, ή να συσκευάζονται από τους ιδιοκτήτες τους για να τα παρουσιάσουν προς μεταπώληση με τρόπους που είναι ελκυστικοί για τους πελάτες ή τους δικαιούχους τους, αλλά δεν μετασχηματίζονται με άλλο τρόπο. Τα αγαθά που αποκτώνται από την κυβέρνηση για διανομή ως κοινωνικές μεταβιβάσεις σε είδος, αλλά δεν έχουν ακόμη παραδοθεί, περιλαμβάνονται επίσης στα εμπορεύματα.

[3.2.2] Προϊόντα.

Τα προϊόντα περιλαμβάνουν αγαθά που είναι αποτέλεσμα διαδικασίας παραγωγής, εξακολουθούν να κατέχονται από τον παραγωγό τους, και δεν αναμένεται να υποστούν περαιτέρω επεξεργασία από τον παραγωγό πριν τα διαθέσει σε άλλες οντότητες. Προϊόντα μπορεί να κρατούνται μόνο από τις οντότητες που τα παράγουν. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης θα έχουν προϊόντα μόνον εφόσον παράγουν αγαθά για πώληση ή μεταβίβαση σε άλλες οντότητες.

[3.2.3] Παραγωγή σε εξέλιξη.

Η παραγωγή σε εξέλιξη περιλαμβάνει αγαθά και υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη επαρκώς επεξεργασθεί για να είναι σε κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλες θεσμικές οντότητες. Οι οντότητες της γενικής κυβέρνησης που παράγουν κυρίως μη εμπορεύσιμες υπηρεσίες πιθανότατα να έχουν ελάχιστη ή καμία παραγωγή σε εξέλιξη, καθώς η παραγωγή των περισσότερων τέτοιων υπηρεσιών ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα ή συνεχώς. Η παραγωγή σε εξέλιξη πρέπει να καταγράφεται για κάθε παραγωγή που δεν έχει ολοκληρωθεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η παραγωγή σε εξέλιξη μπορεί να λάβει μια ευρεία ποικιλία διαφορετικών μορφών, που κυμαίνονται από τις καλλιέργειες ως την ανάπτυξη προγραμμάτων υπολογιστών. Αν και η παραγωγή σε εξέλιξη είναι προϊόν που δεν έχει φτάσει την κατάσταση στην οποία κατά κανόνα διατίθενται σε άλλους, η ιδιοκτησία της μπορεί να είναι μεταβιβάσιμη.

[3.2.4] Υλικά και εφόδια.

Τα υλικά και εφόδια περιλαμβάνουν όλα τα αγαθά που κρατούνται με την πρόθεση να χρησιμοποιηθούν ως εισροές στη διαδικασία παραγωγής. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να κρατούν μια ποικιλία αγαθών, όπως εφοδίων γραφείου, καυσίμων και τροφίμων του προσωπικού.

[3.2.5] Αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού.

Τα αποθέματα στρατιωτικού εξοπλισμού περιλαμβάνουν στοιχεία μιας χρήσης, όπως πύραυλοι, ρουκέτες, βόμβες κ.λπ., που εκτοξεύονται από όπλα ή οπλικά συστήματα. Τα οπλικά συστήματα εντάσσονται στα πάγια στοιχεία, ενώ τα στοιχεία μιας χρήσης εντάσσονται στα αποθέματα. Ωστόσο, κάποιοι τύποι πυραύλων μεγάλης καταστροφικής ικανότητας μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγια στοιχεία.

[3.3] ΤΙΜΑΛΦΗ.

Τιμαλφή είναι παραγόμενα περιουσιακά στοιχεία σημαντικής αξίας που δεν χρησιμοποιούνται κυρίως για σκοπούς παραγωγής ή κατανάλωσης, αλλά τηρούνται ως αποθέματα αξίας για μεγάλη χρονική περίοδο. Αναμένεται αύξηση, ή τουλάχιστον όχι μείωση, της πραγματικής αξίας τους και υπό κανονικές συνθήκες δεν υποβαθμίζονται με την πάροδο του χρόνου.

[3.3.1] Πολύτιμα μέταλλα και πολύτιμοι λίθοι.

Περιλαμβάνει μη νομισματικό χρυσό και άλλους πολύτιμους λίθους και μέταλλα, που δεν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως υλικά και εφόδια στις διαδικασίες παραγωγής.

[3.3.2] Αντίκες και λοιπά αντικείμενα τέχνης.

Περιλαμβάνει έργα ζωγραφικής, γλυπτά και άλλα αντικείμενα που αναγνωρίζονται ως έργα τέχνης ή αντίκες που κρατούνται κυρίως ως αποθέματα αξίας στην πάροδο του χρόνου.

[3.3.3] Λοιπά τιμαλφή.

Περιλαμβάνει κοσμήματα μεγάλης αξίας κατασκευασμένα από πολύτιμους λίθους και μέταλλα, συλλογές, και διάφορα παρόμοια αντικείμενα.

1.2.6. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις

Η ομάδα των Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναλύεται σε μείζονες και αναλυτικές κατηγορίες ως εξής:

[4.1] ΕΙΔΙΚΑ ΤΡΑΒΗΚΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Τα ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDR) είναι διεθνή περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) και κατανέμονται στα

κράτη-μέλη του για ενίσχυση των ήδη υπάρχοντων περιουσιακών στοιχείων τους. Ο λογαριασμός αφορά μόνο την Κεντρική Διοίκηση.

[4.2] ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ.

Ο λογαριασμός αυτός περιλαμβάνει τα χρηματικά διαθέσιμα που βρίσκονται σε κυκλοφορία και σε καταθέσεις, σε εθνικό νόμισμα και σε ξένα νομίσματα.

[4.2.1] Ταμιακά διαθέσιμα.

Τα χρηματικά διαθέσιμα αφορούν χαρτονομίσματα και κέρματα που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας. Ο λογαριασμός αυτός δεν περιλαμβάνει:

- (α) Χαρτονομίσματα και κέρματα που δεν ευρίσκονται σε κυκλοφορία, όπως για παράδειγμα το απόθεμα της κεντρικής τράπεζας σε δικά της χαρτονομίσματα ή τα χαρτονομίσματα που αποτελούν απόθεμα έκτακτης ανάγκης, και
- (β) Αναμνηστικά νομίσματα που δεν χρησιμοποιούνται συνήθως για τη διενέργεια συναλλαγών. Τα στοιχεία αυτά ταξινομούνται ως τιμαφή.

[4.2.2] και [4.2.3] Καταθέσεις.

Οι καταθέσεις είναι αξιώσεις, αντικατοπτριζόμενες από στοιχεία κατάθεσης των ιδρυμάτων που δέχονται καταθέσεις (συμπεριλαμβανομένης της κεντρικής τράπεζας) και σε ορισμένες περιπτώσεις, της γενικής κυβέρνησης ή άλλων θεσμικών μονάδων. Μια κατάθεση είναι συνήθως τυποποιημένη σύμβαση, ανοικτή στο ευρύ κοινό, που επιτρέπει την τοποθέτηση μεταβλητού ποσού χρημάτων. Οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να κατέχουν ποικιλία καταθέσεων ως περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων καταθέσεων σε ξένα νομίσματα. Επίσης, κυβερνητικές οντότητες μπορεί να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις με την μορφή των καταθέσεων.

Οι καταθέσεις διακρίνονται σε μεταβιβάσιμες (Λογαριασμός 4.2.2) και σε άλλες καταθέσεις (Λογαριασμός 4.2.3). Οι μεταβιβάσιμες καταθέσεις περιλαμβάνουν όλες τις καταθέσεις που είναι:

- (α) ανταλλάξιμες με μετρητά (χωρίς ποινή ή περιορισμό) στο άρτιο κατά τη ζήτηση, και

(β) άμεσα χρησιμοποιήσιμες για πληρωμές σε τρίτα μέρη με επιταγή, μετρητά, τραπεζική εντολή μεταφοράς, άμεση χρέωση/πίστωση, ή άλλες διευκολύνσεις άμεσης πληρωμής.

Οι άλλες καταθέσεις περιλαμβάνουν όλες τις άλλες χρηματοοικονομικές αξιώσεις, εκτός των μεταβιβάσιμων καταθέσεων, και αντιπροσωπεύονται από στοιχεία κατάθεσης. Παραδείγματα λοιπών καταθέσεων είναι:

(α) οι προθεσμιακές καταθέσεις που δεν είναι άμεσα διαθέσιμες, αλλά καθίστανται διαθέσιμες μετά από συμφωνημένη προθεσμία λήξης. Η διαθεσιμότητά τους υπόκειται σε συγκεκριμένη χρονική προθεσμία ή είναι εξοφλητέες εφόσον τηρηθεί μια προειδοποιητική προθεσμία ανάληψης. Επίσης, οι προθεσμιακές καταθέσεις περιλαμβάνουν καταθέσεις στην κεντρική τράπεζα τις οποίες διατηρούν εταιρείες που δέχονται καταθέσεις με τη μορφή υποχρεωτικών αποθεμάτων, στον βαθμό που οι καταθέτες δεν μπορούν να τις ρευστοποιήσουν χωρίς υποχρέωση προειδοποίησης ή χωρίς περιορισμό,

(β) πιστοποιητικά ταμιευτηρίου ή μη διαπραγματεύσιμα πιστοποιητικά καταθέσεων προθεσμίας,

(γ) λογαριασμοί περιθωρίου που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά παράγωγα.

[4.3] ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ.

Οι χρεωστικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που λειτουργούν ως στοιχεία χρέους. Οι χρεωστικοί τίτλοι έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) ημερομηνία έκδοσης που είναι η ημερομηνία στην οποία ο τίτλος εκδίδεται,

(β) τιμή έκδοσης στην οποία οι επενδυτές αγοράζουν τους τίτλους όταν εκδίδονται για πρώτη φορά,

(γ) ημερομηνία εξαγοράς ή ημερομηνία λήξεως κατά την οποία οφείλεται η τελευταία συμβατικά προγραμματισμένη αποπληρωμή κεφαλαίου,

(δ) τιμή εξαγοράς ή ονομαστική αξία, που είναι το ποσό που πληρώνεται από τον εκδότη στον κάτοχο κατά τη λήξη,

(ε) αρχική διάρκεια που είναι η περίοδος από την ημερομηνία έκδοσης μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή,

(στ) υπολειπόμενη διάρκεια που είναι η περίοδος, από την ημερομηνία αναφοράς μέχρι την τελική συμβατικά προγραμματισμένη πληρωμή,

(ζ) τοκομερίδιο (κουπόνι απόδοσης) που ο εκδότης πληρώνει στους κατόχους των χρεωστικών τίτλων. Το τοκομερίδιο μπορεί να είναι σταθερό κατά τη διάρκεια της ζωής του χρεωστικού τίτλου ή να μεταβάλλεται με τον πληθωρισμό, τα επιτόκια ή τις τιμές περιουσιακών στοιχείων. Οι χρεωστικοί τίτλοι μηδενικού κουπονιού δεν προσφέρουν τοκομερίδιο,

(η) ημερομηνίες κουπονιού, κατά τις οποίες ο εκδότης πληρώνει το κουπόνι στους κατόχους των τίτλων,

(θ) τιμή έκδοσης, τιμή εξαγοράς, και απόδοση του κουπονιού που μπορεί να καθορίζονται (ή να διακανονίζονται) είτε στο εθνικό νόμισμα είτε σε ξένα νομίσματα,

(ι) πιστωτική αξιολόγηση, η οποία εκτιμά την πιστοληπτική διαβάθμιση του συγκεκριμένου χρεωστικού τίτλου. Οι κατηγορίες αξιολόγησης καθορίζονται από αναγνωρισμένους φορείς.

Η ημερομηνία λήξης μπορεί να συμπίπτει με την μετατροπή του χρεωστικού τίτλου σε μετοχή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μετατρεψιμότητα σημαίνει ότι ο κάτοχος μπορεί να ανταλλάξει έναν χρεωστικό τίτλο με κοινές μετοχές του εκδότη, ή με μετοχές εταιρείας άλλης εκτός του εκδότη. Οι διηνεκείς τίτλοι που δεν έχουν καθορισμένη ημερομηνία λήξης ταξινομούνται επίσης ως χρεωστικοί τίτλοι. Οι χρεωστικοί τίτλοι αναλύονται περαιτέρω βάσει της αρχικής διάρκειας σε βραχυπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους. Βραχυπρόθεσμοι είναι αυτοί με αρχική διάρκεια μικρότερη ή ίση του ενός έτους.

[4.4] ΔΑΝΕΙΑ.

Τα δάνεια δημιουργούνται όταν πιστωτές δανείζουν κεφάλαια σε χρεώστες. Τα δάνεια έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) οι όροι που τα διέπουν είναι, είτε τυποποιημένοι από τον χρηματοοικονομικό οργανισμό που τα χορηγεί, είτε συμφωνούνται από τον δανειστή και τον δανειζόμενο απευθείας ή μέσω μεσίτη,

(β) η πρωτοβουλία για τη λήψη δανείου συνήθως αναλαμβάνεται από τον δανειζόμενο και

(γ) το δάνειο είναι ανέκκλητο χρέος προς τον πιστωτή, φέρει επιτόκιο και πρέπει να εξοφληθεί στην λήξη.

Τα ιδρύματα που δέχονται καταθέσεις συνήθως τις καταγράφουν ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από καταθέσεις και όχι ως δάνεια. Η κατηγορία των δανείων περιλαμβάνει επίσης υπεραναλήψεις επί λογαριασμών μεταβιβάσιμων καταθέσεων. Το ποσό της υπερανάληψης δεν αντιμετωπίζεται ως αρνητική μεταβιβάσιμη κατάθεση. Από πλευράς λήξεως τα δάνεια διαχωρίζονται σε βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα. Βραχυπρόθεσμα είναι αυτά που λήγουν σε διάστημα μικρότερο ή ίσο του ενός έτους.

[4.5] ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.

Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ενσωματώνουν δικαίωμα επί της υπολειμματικής αξίας μιας οντότητας, αφού ικανοποιηθούν όλα τα άλλα δικαιώματα. Η κυριότητα τίτλων συμμετοχής σε νομικές οντότητες τεκμηριώνεται συνήθως από μετοχές, πιστοποιητικά κατάθεσης, συμμετοχές ή παρόμοια έγγραφα.

[4.5.1] Εισηγμένες μετοχές.

Είναι συμμετοχικοί τίτλοι εγγεγραμμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά. Χρηματιστηριακή αγορά μπορεί να είναι μια αναγνωρισμένη αγορά ή οποιοδήποτε άλλου τύπου δευτερογενής αγορά. Η ύπαρξη δημοσιευμένων τιμών για εισηγμένες μετοχές σε χρηματιστηριακή αγορά, σημαίνει ότι συνήθως είναι άμεσα διαθέσιμες τρέχουσες αγοραίες τιμές.

[4.5.2] Μη εισηγμένες μετοχές.

Είναι συμμετοχικοί τίτλοι που δεν είναι εγγεγραμμένοι σε χρηματιστηριακή αγορά και περιλαμβάνουν μετοχές που εκδίδονται από μη εισηγμένες εταιρείες. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει:

(α) Μετοχές κεφαλαίου. Δίδουν στους κατόχους τους την ιδιότητα των συνιδιοκτητών, το δικαίωμα στη διανομή των συνολικών διανεμομένων κερδών και αναλογική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία στην περίπτωση ρευστοποίησης (λύσης) της εταιρείας,

(β) Μετοχές επικαρπίας. Το κεφάλαιο έχει εξοφληθεί, αλλά οι μετοχές κρατούνται από τους κατόχους τους, που εξακολουθούν να είναι συνιδιοκτήτες της εταιρείας και να δικαιούνται συμμετοχή στα κέρδη που απομένουν όταν καταβληθούν τα μερίσματα του υπόλοιπου εγγεγραμμένου κεφαλαίου, καθώς και συμμετοχή σε όσα πλεονάσματα τυχόν απομείνουν κατά την εκκαθάριση,

(γ) Μετοχές μερίσματος. Ονομάζονται επίσης ιδρυτικοί τίτλοι και μετοχές συμμετοχής στα κέρδη, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος του εγγεγραμμένου κεφαλαίου. Οι μετοχές μερίσματος δεν καθιστούν τους κατόχους τους συνιδιοκτήτες της εταιρείας και επομένως, οι κάτοχοι δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής στην εξόφληση του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, δικαίωμα στην απόδοση του κεφαλαίου αυτού, δικαίωμα ψήφου κατά τις συνελεύσεις των μετόχων κ.λπ. Ωστόσο, δίνουν στους κατόχους το δικαίωμα να λάβουν ένα ποσοστό από όσα κέρδη εναπομείνουν μετά την καταβολή των μερισμάτων του εγγεγραμμένου κεφαλαίου, καθώς και κλάσμα από όσα πλεονάσματα απομένουν κατά την εκκαθάριση,

(δ) Συμμετοχικές προνομιούχες μετοχές. Δίνουν το δικαίωμα στους κατόχους τους να συμμετάσχουν στη διανομή της υπολειμματικής αξίας κατά την εκκαθάριση μιας εταιρείας. Οι κάτοχοι έχουν επίσης το δικαίωμα να συμμετάσχουν ή να λάβουν πρόσθετα μερίσματα που υπερβαίνουν το σταθερό ποσοστό μερίσματος. Τα πρόσθετα μερίσματα πληρώνονται συνήθως κατ' αναλογία προς τα συνήθη μερίσματα που δηλώνονται. Σε περίπτωση εκκαθάρισης, οι κάτοχοι συμμετοχικών προνομιούχων μετοχών έχουν δικαίωμα να λάβουν μερίδιο επί των υπόλοιπων, τυχόν, κερδών, που λαμβάνουν οι κάτοχοι κοινών μετοχών, και τους επιστρέφονται όσα πλήρωσαν για τις μετοχές τους.

[4.5.3] Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι.

Περιλαμβάνουν όλους τους άλλους τύπους τίτλων συμμετοχών εκτός των εισηγμένων μετοχών (Λογαριασμός 4.5.1) και των μη εισηγμένων μετοχών (Λογαριασμός 4.5.2).

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει:

(α) όλες τις μορφές συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρειών που δεν είναι μετοχές όπως:

- συμμετοχή στο κεφάλαιο συνεταιρισμών που δημιουργείται από την εγγραφή των συνεταιριών με απεριόριστη ευθύνη
- συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των οποίων οι ιδιοκτήτες είναι συνεταίροι και όχι μέτοχοι
- κεφάλαιο που επενδύεται σε κοινές ή περιορισμένης ευθύνης κοινοπραξίες που αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες
- κεφάλαιο που επενδύεται σε κοινωνίες αστικού δικαίου που αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες.

(β) επενδύσεις από τη γενική κυβέρνηση στο κεφάλαιο δημοσίων επιχειρήσεων των οποίων το κεφάλαιο δεν διαιρείται σε μετοχές και οι οποίες βάσει ειδικής νομοθεσίας αναγνωρίζονται ως ανεξάρτητες νομικές οντότητες,

(γ) επενδύσεις από τη γενική κυβέρνηση στο κεφάλαιο της κεντρικής τράπεζας, και υπερεθνικών οργανισμών, έστω και εάν αυτοί συστήνονται νομικά ως εταιρείες με μετοχικό κεφάλαιο (π.χ. Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων).

[4.5.4] Τίτλοι επενδυτικών κεφαλαίων.

Είναι μετοχές επενδυτικού κεφαλαίου, όταν το επενδυτικό κεφάλαιο αυτό έχει εταιρική μορφή. Τα επενδυτικά κεφάλαια είναι οντότητες συλλογικών επενδύσεων μέσω των οποίων οι επενδυτές συγκεντρώνουν κεφάλαια για επενδύσεις σε χρηματοοικονομικά ή/και μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

[4.8] ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.

Οι απαιτήσεις είναι το δικαίωμα λήψεως ταμιακών διαθεσίμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Κατ' ελάχιστο αναλύονται σε:

- Απαιτήσεις από φόρους (Λογαριασμός 4.8.1).

- Απαιτήσεις από κοινωνικές εισφορές (Λογαριασμός 4.8.2).
- Απαιτήσεις από μεταβιβάσεις (Λογαριασμός 4.8.3).
- Απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών (Λογαριασμός 4.8.4).
- Απαιτήσεις από τόκους (Λογαριασμός 4.8.5).
- Απαιτήσεις από λοιπά έσοδα (Λογαριασμός 4.8.6).
- Απαιτήσεις από πωλήσεις τιμαλφών (Λογαριασμός 4.8.7)
- Απαιτήσεις από πωλήσεις παγίων (Λογαριασμός 4.8.8).
- Απαιτήσεις από συναλλαγές επί χρηματοοικονομικών στοιχείων (Λογαριασμός 4.8.9).

[4.9] ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Οι προκαταβολές αφορούν την παράδοση ταμιακών διαθεσίμων έναντι των οποίων αναμένεται η λήψη αγαθών ή υπηρεσιών. Οι λοιπές απαιτήσεις αφορούν απαιτήσεις εκτός αυτών που αναφέρονται στον Λογαριασμό 4.8, όπως για παράδειγμα απαιτήσεις από εισπράξεις που διενεργούν άλλες οντότητες για λογαριασμό της οντότητας που καταρτίζει καταστάσεις.

Η ομάδα των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ακολουθεί την ίδια ταξινόμηση συναλλαγών με αυτήν των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων – στην ουσία καταγράφει τις ίδιες ακριβώς συναλλαγές αλλά από την πλευρά του παθητικού. Η μόνη επιπλέον κατηγορία σε αυτήν την ενότητα είναι τα «χρηματοοικονομικά παράγωγα» για τα οποία ισχύουν τα παρακάτω:

[5.7.1] Χρηματοοικονομικά παράγωγα.

Είναι χρηματοοικονομικά μέσα που συνδέονται με ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή δείκτη ή εμπόρευμα, μέσω του οποίου είναι δυνατή η αγοραπωλησία συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών κινδύνων αυτόνομα σε χρηματοοικονομικές αγορές. Τα παράγωγα πληρούν τους ακόλουθους όρους:

- (α) συνδέονται με συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό ή μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή δείκτη,

(β) είναι διαπραγματεύσιμα ή μπορούν να αντισταθμισθούν στην αγορά,

(γ) δεν έχει προκαταβληθεί αρχικό κεφάλαιο που πρέπει να επιστραφεί.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα χρησιμοποιούνται για διάφορους σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κινδύνου, της αντιστάθμισης κινδύνου και της κερδοσκοπίας. Δίνουν τη δυνατότητα στα μέρη να διαπραγματευτούν συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς κινδύνους, όπως τον κίνδυνο του επιτοκίου, τον νομισματικό κίνδυνο, τον κίνδυνο συμμετοχικών τίτλων και τιμών εμπορευμάτων και τον πιστωτικό κίνδυνο, με άλλες οντότητες, που επιθυμούν να αναλάβουν τους κινδύνους αυτούς, συνήθως χωρίς να γίνεται αγοραπωλησία πρωτογενούς περιουσιακού στοιχείου. Έτσι τα χρηματοοικονομικά παράγωγα αναφέρονται ως δευτερογενή περιουσιακά στοιχεία. Η αξία τους καθορίζεται από την τιμή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου: την τιμή αναφοράς. Η τιμή αναφοράς μπορεί να συνδέεται με ένα χρηματοοικονομικό ή μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, με επιτόκιο, με συναλλαγματική ισοτιμία, με άλλο παράγωγο ή με τη διαφορά μεταξύ δύο τιμών. Το παράγωγο συμβόλαιο μπορεί να αναφέρεται επίσης σε δείκτη, σε καλάθι τιμών ή σε άλλα στοιχεία, όπως η αγοραπωλησία εκπομπών ρύπων ή οι καιρικές συνθήκες.

Τα χρηματοοικονομικά παράγωγα συνήθως απαιτούν περιθώρια (margins). Τα περιθώρια είναι εγγυήσεις με μετρητά ή καταθέσεις που καλύπτουν πραγματικές ή πιθανές δεσμεύσεις που θα προκύψουν. Η απαιτούμενη πρόβλεψη για περιθώριο αντικατοπτρίζει την ανησυχία της αγοράς για τον κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου, ειδικά στις αγορές των μελλοντικών συμβολαίων και των δικαιωμάτων προαίρεσης. Σε αγορά παραγώγων (χρηματιστήριο), η αγορά από μόνη της, μπορεί να ενεργεί ως αντισυμβαλλόμενος σε κάθε σύμβαση παραγώγων.

[5.7.1.01] Συμβάσεις ανταλλαγής.

Είναι συμβάσεις βάσει των οποίων δύο μέρη συμφωνούν να ανταλλάξουν σε βάθος χρόνου και βάσει προκαθορισμένων όρων, ροές πληρωμών επί ενός συμφωνημένου θεωρητικού ποσού κεφαλαίου. Οι πιο συνήθεις τύποι είναι οι ανταλλαγές επιτοκίων, οι ανταλλαγές συναλλαγματικών ισοτιμιών και οι ανταλλαγές νομισμάτων.

[5.7.1.02] Προθεσμιακά συμβόλαια.

Είναι συμβάσεις βάσει των οποίων δύο μέρη συμφωνούν να ανταλλάξουν μια συγκεκριμένη ποσότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συγκεκριμένη τιμή (την τιμή εξάσκησης) και σε συγκεκριμένη ημερομηνία.

[5.7.1.03] Δικαιώματα προαίρεσης.

Στις συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης ο αγοραστής αποκτά από τον πωλητή το δικαίωμα να πωλήσει ή να αγοράσει, εξαρτωμένου από το εάν το δικαίωμα προαίρεσης αφορά αγορά ή πώληση, ένα συγκεκριμένο υποκείμενο στοιχείο με συγκεκριμένη τιμή εξάσκησης και σε καθορισμένη ημερομηνία ή πριν από καθορισμένη ημερομηνία.

1.2.7. Προβλέψεις, Λοιπές οικονομικές ροές και Λογαριασμοί καθαρής θέσης

Οι τελευταίες ομάδες του σχεδίου λογαριασμών είναι οι προβλέψεις, οι Λοιπές οικονομικές ροές και οι Λογαριασμοί καθαρής θέσης, για τις οποίες ισχύουν τα παρακάτω:

[6] ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Οι προβλέψεις καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με αύξηση/μείωση της αξίας των σχετικών λογαριασμών (κυρίως δαπανών και ενσωμάτων παγίων) και διαγράφονται κατά την εκπνοή της δέσμευσης που ενσωματώνουν (εξόφλησή τους), είτε σταδιακά, είτε εφάπαξ κατά περίπτωση. Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα, στα ποσά που προκύπτουν με βάση την βέλτιστη εκτίμηση.

[7] ΛΟΙΠΕΣ ΡΟΕΣ

Οι λογαριασμοί των λοιπών ροών περιλαμβάνουν:

1. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
2. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
3. Τα κέρδη και ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν τόσο από συναλλαγές όσο και από την επιμέτρηση, νομισματικών στοιχείων.
4. Τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από την οικονομική εμφάνιση / εξαφάνιση περιουσιακών στοιχείων.

5. Τις ζημίες που προκύπτουν από καταστροφικά φαινόμενα.
6. Τις λοιπές ζημίες απομείωσης, εκτός των περιπτώσεων της οικονομικής εξαφάνισης και των ζημιών από καταστροφικά φαινόμενα.
7. Τα κέρδη από μη αποζημιωνόμενες κατασχέσεις.
8. Τις λοιπές ροές, δηλαδή κέρδη και ζημίες που δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις προαναφερόμενες κατηγορίες.

[8] ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Η ομάδα των λογαριασμών καθαρής θέσης αναλύεται σε μείζονες κατηγορίες ως εξής:

[81] ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Ο λογαριασμός του κεφαλαίου χρησιμοποιείται μόνο στην περίπτωση που η οντότητα έχει κεφάλαιο το οποίο κατατίθεται από τους ιδιοκτήτες της (π.χ. ανώνυμες εταιρίες όπου οι ιδιοκτήτες καταβάλλουν το μετοχικό κεφάλαιο).

[82] ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Ο λογαριασμός των αποθεματικών εύλογης αξίας χρησιμοποιείται για την αναγνώριση των θετικών διαφορών (κερδών) που προκύπτουν από επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ενσωμάτων παγίων (εκτός των επενδυτικών ακινήτων) και των αύλων παγίων, όταν τα εν λόγω στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους.

[83] ΣΩΡΕΥΜΕΝΟ ΕΛΛΕΙΜΜΑ/ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ

Στο λογαριασμό του σωρευμένου πλεονάσματος/ ελλείμματος, αναγνωρίζεται το συνολικό έλλειμμα/πλεόνασμα της οντότητας που περιλαμβάνει το σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα μέχρι την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης λογιστικής περιόδου, πλέον το πλεόνασμα/έλλειμμα της τρέχουσας λογιστικής περιόδου.

[84] ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ

Στο λογαριασμό των δικαιωμάτων μειωηφίας αγνωρίζεται το μερίδιο της καθαρής θέσης οντοτήτων που διευθύνονται από την καταρτίζουσα χρηματοοικονομικές αναφορές, αλλά κατέχονται από άλλες εκτός της γενικής κυβέρνησης, οντότητες. Ο εν λόγω λογαριασμός εμφανίζεται μόνο όταν συντάσσονται ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

1.2.8. Οι βασικές οικονομικές αναφορές και οι πληροφοριακές ανάγκες που καλύπτουν.

Από τις καταχωρήσεις των λογιστικών γεγονότων με βάση την οικονομική ταξινόμηση που παρουσιάστηκε τα κεφάλαια 1.2.1 έως 1.2.7 παράγονται όλες οι οικονομικές αναφορές τις οντότητας, οι οποίες καλύπτουν την ανάγκη τόσο για παροχή λογιστικών πληροφοριών όσο και για την παροχή δημοσιονομικών στοιχείων και στοιχείων προϋπολογισμού. Κάθε ομάδα λογαριασμών του ενιαίου λογιστικού σχεδίου αντιστοιχεί σε συγκεκριμένες γραμμές κάθε τύπου οικονομικής αναφοράς, και κατά περίπτωση παρουσιάζεται είτε ως στοιχείο των αποτελεσμάτων είτε ως στοιχείο της καθαρής θέσης, ή και παραλείπεται τελείως σε κάποιες αναφορές.

Οι βασικές οικονομικές αναφορές που παράγονται σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο γενικής κυβέρνησης είναι οι ακόλουθες:

A) Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Είναι οι οικονομικές αναφορές που παράγονται με βάση τις αρχές της γενικής λογιστικής. Αυτές είναι ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων, η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν την ίδια διάρθρωση με τις αντίστοιχες που παράγουν οι οντότητες του ιδιωτικού τομέα, και χρησιμοποιούνται για να καλύψουν τις ίδιες ανάγκες για πληροφόρηση. Παρουσιάζουν τα έσοδα και τα έξοδα σε δουλεμένη βάση, έχοντας λάβει υπόψη τυχόν προβλέψεις που βαρύνουν την χρήση, τις αποσβέσεις καθώς και τα έκτακτα κέρδη και ζημιές που σχετίζονται με αποτιμήσεις και έκτακτα γεγονότα. Παράλληλα δείχνουν την περιουσιακή κατάσταση της οντότητας: τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση της.

B) Δημοσιονομική Αναφορά

Είναι η οικονομική αναφορά που παρουσιάζει το δημοσιονομικό αποτέλεσμα, έλλειμμα ή πλεόνασμα, καθώς και τον τρόπο χρηματοδότησής του, σύμφωνα με τους κανόνες του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών. Η δημοσιονομική αναφορά παρουσιάζει τα έσοδα και τα έξοδα σε δουλευμένη βάση, μετρώντας όμως ως επιπλέον στοιχείο εξόδου τις καθарές αποκτήσεις παγίων, αποθεμάτων και τιμαλφών (αποκτήσεις μείον διαθέσεις). Επιπλέον, δεν υπολογίζει καθόλου ως στοιχείο του αποτελέσματος τις αποσβέσεις παγίων, τις προβλέψεις και τις κινήσεις των λογαριασμών της ομάδας 7 (αποτιμήσεις, καταστροφικές ζημιές κλπ). Η δημοσιονομική αναφορά είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για την αξιολόγηση των οικονομικών μεγεθών του δημοσίου από διεθνείς φορείς και ειδικότερα την αξιολόγηση από τις εποπτεύουσες αρχές τις Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Γ) Αναφορά Προϋπολογισμού

Είναι η οικονομική αναφορά που παρουσιάζει τις χρηματικές ροές της οντότητας για τους σκοπούς της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και της διαχείρισης των πιστώσεών της. Η αναφορά προϋπολογισμού παρακολουθεί εισπράξεις και πληρωμές («έσοδα προϋπολογισμού» και «έξοδα προϋπολογισμού» αντίστοιχα) τα οποία διαχωρίζει σε δύο μεγάλες κατηγορίες: χρηματοοικονομικά και μη-χρηματοοικονομικά.

1.2.9. Δημοσιονομική αναφορά: μορφή και περιεχόμενο

Η δημοσιονομική αναφορά παρουσιάζει το δημοσιονομικό αποτέλεσμα, έλλειμμα ή πλεόνασμα, την χρηματοδότηση του αποτελέσματος, καθώς και τις βασικές κατηγορίες που διαμορφώνουν αυτά τα δύο μεγέθη. Η αναφορά αυτή παράγεται βάσει των κανόνων του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών και αποτελεί την βάση αξιολόγησης των οικονομικών μεγεθών του δημοσίου, για όλα τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Η αναφορά διαμορφώνεται ως εξής;

Α) Παρουσιάζονται όλες οι μείζονες κατηγορίες εσόδων (της ομάδας λογαριασμών1)

(η ιδιοπαραγωγή παγίων του λογαριασμού 1.4.8 παρουσιάζεται σε χωριστή γραμμή για πληροφοριακούς λόγους)

Β) Παρουσιάζονται όλες οι μείζονες κατηγορίες εξόδων (της ομάδας λογαριασμών 2) εκτός από τον λογαριασμό 28 «Αποσβέσεις» και 29 «πιστώσεις υπό κατανομή»⁷

Γ) Παρουσιάζονται οι καθαρές αποκτήσεις (αποκτήσεις μείον διαθέσεις) παγίων, αποθεμάτων και τιμαλφών (της ομάδας λογαριασμών 3)

Δ) Υπολογίζεται το Δημοσιονομικό Αποτέλεσμα (Α πλην Β πλην Γ)

Η αναφορά συνεχίζει με την παρουσίαση του τρόπου χρηματοδότησης του αποτελέσματος:

Ε) Παρουσιάζονται οι καθαρές αποκτήσεις (αποκτήσεις μείον διαθέσεις) χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (της ομάδας λογαριασμών 4)

Ζ) Παρουσιάζονται οι καθαρές αναλήψεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (της ομάδας λογαριασμών 5)

Η) Υπολογίζεται η Καθαρή Χρηματοδότηση (Ε πλην Ζ).

Από τους κανόνες που εφαρμόζονται για την σύνταξη της δημοσιονομικής αναφοράς ισχύει η ισότητα Δημοσιονομικό Αποτέλεσμα (Δ) = Καθαρή Χρηματοδότηση (Η).

Σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018 η πλήρης δημοσιονομική αναφορά έχει την παρακάτω μορφή:

⁷ Οι αποσβέσεις δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη στην δημοσιονομική αναφορά, δεδομένου ότι οι αγορές παγίων επιβαρύνουν το αποτέλεσμα με ολόκληρη την αξία του παγίου κατά την απόκτηση. Οι πιστώσεις υπό κατανομή είναι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται μόνο κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού (απολογιστικά έχουν πάντα μηδενικό υπόλοιπο).

Υπόδειγμα δημοσιονομικής αναφοράς

	200X	200X-1
A) Έσοδα		
Φόροι	XX	XX
Κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Πωλήσεις	XX	XX
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	XX	XX
Ίδιοπαραγωγή παγίων	XX	XX
Σύνολο εσόδων	XX	XX
B) Έξοδα		
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Κοινωνικές παροχές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Επιδοτήσεις	XX	XX
Τόκοι	XX	XX
Λοιπές δαπάνες	XX	XX
Σύνολο εξόδων	XX	XX
Λειτουργικό αποτέλεσμα (A-B)	XX	XX
Γ) Καθαρές αποκτήσεις μη χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων		
Αποκτήσεις παγίων και τιμαλφών	XX	XX
Διαθέσεις παγίων και τιμαλφών	XX	XX
Μεταβολή αποθεμάτων	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Δ) Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου (A-B-Γ)	XX	XX
E) Καθαρές αποκτήσεις χρημ/κών περιουσιακών στοιχείων		
Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	XX	XX
Μετρητά και καταθέσεις	XX	XX
Χρεωστικοί τίτλοι	XX	XX
Δάνεια	XX	XX
Συμμετοχικοί τίτλοι και μερίδια επενδυτικών κεφαλαίων	XX	XX
Απαιτήσεις και προκαταβολές	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
Z) Καθαρές αναλήψεις χρημ/κών υποχρεώσεων		
Ειδικά τραβηκτικά δικαιώματα (SDRs)	XX	XX
Υποχρεώσεις από νόμισμα και καταθέσεις	XX	XX
Χρεωστικοί τίτλοι	XX	XX
Δάνεια	XX	XX
Κεφάλαιο	XX	XX
Χρηματοοικονομικά παράγωγα	XX	XX
Υποχρεώσεις και ληφθείσες προκαταβολές	XX	XX
Σύνολο	XX	XX
H) Καθαρή χρηματοδότηση(E-Z)	XX	XX

Πίνακας 4 : Υπόδειγμα Δημοσιονομικής Αναφοράς

1.2.10. Αναφορά προϋπολογισμού: μορφή και περιεχόμενο

Η αναφορά προϋπολογισμού είναι μια ταμειακή κατάσταση: παρουσιάζει τις εισπράξεις και τις πληρωμές της οντότητας σε βασικές κατηγορίες του σχεδίου λογαριασμών.

Η αναφορά διαμορφώνεται ως εξής;

A1) Παρουσιάζονται οι εισπράξεις που σχετίζονται με τις μείζονες κατηγορίες εσόδων (της ομάδας λογαριασμών1)

A2) Παρουσιάζονται οι εισπράξεις που σχετίζονται με διαθέσιμα παγίων, αποθεμάτων και τιμαλφών (της ομάδας λογαριασμών 3)

B1) Παρουσιάζονται οι πληρωμές που σχετίζονται με τις μείζονες κατηγορίες εξόδων (της ομάδας λογαριασμών2)

B2) Παρουσιάζονται πληρωμές που σχετίζονται με αποκτήσεις παγίων, αποθεμάτων και τιμαλφών (της ομάδας λογαριασμών 3)

Γ) Υπολογίζεται το Αποτέλεσμα προϋπολογισμού (A1 πλέον A2 πλην B1 πλην B2)

Δ) Παρουσιάζονται οι εισπράξεις από χρηματοοικονομικές συναλλαγές (των ομάδων λογαριασμών 4 και 5)

Ε) Παρουσιάζονται οι πληρωμές από χρηματοοικονομικές συναλλαγές (των ομάδων λογαριασμών 4 και 5)

ΣΤ) Υπολογίζεται το αποτέλεσμα από χρηματοοικονομικές συναλλαγές (Δ μείον Ε)

Όλα τα παραπάνω παρουσιάζονται σε ξεχωριστές στήλες που δείχνουν α) τα ποσά που είχαν αρχικά προϋπολογιστεί, β) την τελική διαμόρφωση των προϋπολογισθέντων ποσών (από μεταφορές πιστώσεων, συμπληρωματικούς προϋπολογισμούς κλπ.) και γ) τα απολογιστικά ποσά (πραγματοποιήσεις)

Σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018 η πλήρης αναφορά προϋπολογισμού έχει την παρακάτω μορφή:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4

Αναφορά προϋπολογισμού

1. Κατάσταση προϋπολογισμού/απολογισμού

	200X			200X-1		
	Αρχικά ποσό (α)	Τελικό ποσό (β)	Ποσιντα τοποθετήντα ποσό (γ)	Αρχικά ποσό (α)	Τελικό ποσό (β)	Ποσιντα τοποθετήντα ποσό (γ)
A1 Έσοδα προϋπολογισμού						
11 Φόροι	X	X	X	X	X	X
12 Κοινωνικές εισφορές	X	X	X	X	X	X
13 Μεταβιβάσεις	X	X	X	X	X	X
14 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	X	X	X	X	X	X
15 Λοιπά έσοδα	X	X	X	X	X	X
Σύνολο (A1)	X	X	X	X	X	X
A2 Πάγια και παράγωγα						
31 Πωλήσεις προϊόντων περιουσιακών στοιχείων	X	X	X	X	X	X
33 Πωλήσεις παράγωγων	X	X	X	X	X	X
Σύνολο (A2)	X	X	X	X	X	X
Σύνολο Εσόδων A = (A1 + A2)	X	X	X	X	X	X
B1 Έξοδα προϋπολογισμού						
21 Παροχές σε εργαζόμενους	X	X	X	X	X	X
22 Κοινωνικές παροχές	X	X	X	X	X	X
23 Μεταβιβάσεις	X	X	X	X	X	X
24 Αγορές αγαθών και υπηρεσιών	X	X	X	X	X	X
25 Επιδόσεις	X	X	X	X	X	X
26 Τόκοι	X	X	X	X	X	X
27 Λοιπές δαπάνες	X	X	X	X	X	X
29 Πιστώσεις υπό κατανομή	X	X	X	X	X	X
Σύνολο (B1)	X	X	X	X	X	X

1.2.11 Λογιστικές καταστάσεις: Ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση ταμιακών ροών

Η λογιστικές καταστάσεις είναι οι αναφορές που συντάσσονται με βάση τις αρχές της γενικής λογιστικής. Είναι ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και η κατάσταση ταμιακών ροών, οι ίδιες καταστάσεις δηλαδή που συντάσσουν και οι οντότητες του ιδιωτικού τομέα.

Ο ισολογισμός παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση της οντότητας. Η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει τις βασικές κατηγορίες εσόδων και εξόδων που διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της χρήσης. Τέλος, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και η κατάσταση ταμιακών ροών παρουσιάζουν αντίστοιχα τις μεταβολές της καθαρής θέσης και τις βασικές κατηγορίες πληρωμών και εισπράξεων. Η παρουσίαση όλων των λογιστικών καταστάσεων είναι αρκετά πιο απλοποιημένη και σύντομη σε σύγκριση με τα παλαιότερα κλαδικά λογιστικά σχέδια.

Σύμφωνα με το ΠΔ 54/2018 οι λογιστικές καταστάσεις έχουν την παρακάτω μορφή:

1. Ισολογισμός

<u>Ισολογισμός</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	XX	XX
Απαιτήσεις	XX	XX
Αποθέματα	XX	XX
Προκαταβολές	XX	XX
Λοπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	XX	XX
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	XX	XX
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Απαιτήσεις	XX	XX
Επενδύσεις σε θυγατρικές συγγενείς και κοινοπραξίες	XX	XX
Λοπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	XX	XX
Υποδομές	XX	XX
Εξοπλισμός	XX	XX
Ακίνητα	XX	XX
Άυλα στοιχεία	XX	XX
Λοπά στοιχεία	XX	XX
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	XX	XX
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	XX	XX
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Πληρωτέες υποχρεώσεις	XX	XX
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	XX	XX
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπρόθεσμων δανείων	XX	XX
Άλλες υποχρεώσεις	XX	XX
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	XX	XX
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Βραχυπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις	XX	XX
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	XX	XX
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Πληρωτέες υποχρεώσεις	XX	XX
Μακροπρόθεσμα δάνεια	XX	XX
Άλλες υποχρεώσεις	XX	XX
Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	XX	XX
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Μακροπρόθεσμες συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις	XX	XX
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	XX	XX
Σύνολο υποχρεώσεων	XX	XX
Καθαρή περιουσία		
ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ/ΘΕΣΗ		
Κεφάλαιο εισφερθέν από άλλες οντότητες της κυβέρνησης	XX	XX
Αποθεματικά	XX	XX
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	XX	XX
Δικαιώματα μειοψηφίας	XX	XX
Σύνολο καθαρής περιουσίας/ θέσης	XX	XX

Πίνακας 6 : Υπόδειγμα Ισολογισμού

2. Κατάσταση αποτελεσμάτων

Κατάσταση αποτελεσμάτων

	200X	200X-1
Έσοδα		
Φόροι	XX	XX
Κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Πωλήσεις	XX	XX
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	XX	XX
Ιδιοπαραγωγή παγίων	XX	XX
Σύνολο εσόδων	XX	XX
Έξοδα		
Παροχές σε εργαζομένους	XX	XX
Κοινωνικές παροχές	XX	XX
Μεταβιβάσεις	XX	XX
Αναλώσεις αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Επδοτήσεις	XX	XX
Τόκοι	XX	XX
Λοιπές δαπάνες	XX	XX
Αποσβέσεις	XX	XX
Σύνολο εξόδων	XX	XX
Λειτουργικό αποτέλεσμα	XX	XX
Λοιπά έσοδα και κέρδη	XX	XX
Λοιπά έξοδα και ζημιές	XX	XX
Συνολικό αποτέλεσμα	XX	XX
Αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες	XX	XX
Πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου προ φόρου	XX	XX
Φόρος εισοδήματος	XX	XX
Καθαρό πλεόνασμα ή έλλειμμα περιόδου	XX	XX
Αποδίδεται:	XX	XX
Ιδιοκτήτες αντότητας	XX	XX
Δικαιώματα μειοψηφίας	XX	XX
Σύνολο	XX	XX

Πίνακας 7 : Υπόδειγμα Κατάστασης Αποτελεσμάτων

3. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

<u>Πίνακας μεταβολών καθαρής θέσης</u>	<u>Κεφάλαιο</u>	<u>Αποθεματικά</u>	<u>Σωρευμένο πλεόνασμα ή Σωρευμένο έλλειμμα</u>	<u>Σύνολο</u>	<u>Δικαιώματα μειοψηφίας</u>	<u>Σύνολο καθαρής θέσης</u>
Υπόλοιπο την 01.01.20X-1						
Εισφορά κεφαλαίου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Πλεόνασμα/ έλλειμμα περιόδου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Λοιπά	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Σύνολο καθαρής θέσης την 31.12.20X-1	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Εισφορά κεφαλαίου						
Καθαρό εισόδημα που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Πλεόνασμα/ έλλειμμα περιόδου	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Λοιπά	XX	XX	XX	XX	XX	XX
Σύνολο καθαρής θέσης την 31.12.200X	XX	XX	XX	XX	XX	XX

Πίνακας 8 : Υπόδειγμα Κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης

4. Κατάσταση ταμιακών ροών

Κατάσταση ταμιακών ροών	200X	200X-1
Ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις		
Εισπράξεις από φόρους	XX	XX
Εισπράξεις από κοινωνικές εισφορές	XX	XX
Εισπράξεις από μεταβιβάσεις	XX	XX
Εισπράξεις από πωλήσεις	XX	XX
Εισπράξεις από λοιπά τρέχοντα έσοδα	XX	XX
Πληρωμές		
Πληρωμές παραχές σε εργαζομένους	XX	XX
Πληρωμές για κοινωνικές παραχές	XX	XX
Πληρωμές για μεταβιβάσεις	XX	XX
Πληρωμές για αγορές αγαθών και υπηρεσιών	XX	XX
Πληρωμές για Επιδόσεις	XX	XX
Πληρωμές για τόκους	XX	XX
Πληρωμές για λοιπές δαπάνες	XX	XX
Λοιπά (Εισπράξεις & Πληρωμές)	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	XX	XX
Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές για απόκτηση παγίων	XX	XX
Εισπράξεις από πώληση παγίων	XX	XX
Πληρωμές για απόκτηση επενδύσεων	XX	XX
Εισπράξεις από πώληση επενδύσεων	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	XX	XX
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από δάνεια	XX	XX
Εξοφλήσεις δανείων	XX	XX
Εισπράξεις/επιστροφές από αυτήσεις μειώσεις κεφαλαίου	XX	XX
Διανομές μερισμάτων	XX	XX
Λοιπά (Εισπράξεις & Πληρωμές)	XX	XX
Καθαρές ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	XX	XX
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	XX	XX
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	XX	XX
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στη λήξη της περιόδου	XX	XX

Πίνακας 9: Υπόδειγμα Κατάστασης ταμιακών ροών

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ

1. Το λογιστικό σχέδιο γενικής κυβέρνησης είναι κοινό:
 - α. για όλους τους φορείς της γενικής κυβέρνησης
 - β. για όλους τους τύπους οικονομικών αναφορών
 - γ. ισχύουν και τα δύο από τα παραπάνω
2. Τα βασικά χαρακτηριστικά για να ταξινομηθεί μια συναλλαγή ως έσοδο από φόρους (λογαριασμός 1.1) είναι:
 - α. να περιγράφεται ως «φόρος» στην νομοθεσία που τον επιβάλλει
 - β. να αφορά υποχρεωτική πληρωμή
 - γ. να αφορά υποχρεωτική πληρωμή που γίνεται χωρίς αντάλλαγμα
3. Τα βασικά χαρακτηριστικά για να ταξινομηθεί μια συναλλαγή ως έξοδο επιχορήγησης επενδύσεων είναι:
 - α. να περιγράφεται ως «επιχορήγηση επένδυσης» στην νομοθεσία που την καθιερώνει
 - β. να αφορά μεταβίβαση σημαντικού χρηματικού ποσού
 - γ. να έχει ως σκοπό την απόκτηση από τον δικαιούχο παγίων περιουσιακών στοιχείων.

1.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Πάγια ονομάζονται τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία σε επαναλαμβανόμενη ή συνεχή βάση για περισσότερο από ένα έτος.

Για την ένταξη ενός αγαθού στα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις (IPSAS 17):

- Να ελέγχεται από την λογιστική οντότητα ως συνέπεια γεγονότων του παρελθόντος
- Να αναμένεται ότι θα αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη
- Να αναμένεται ότι θα χρησιμοποιηθεί στην παραγωγική διαδικασία για χρονικό διάστημα πέραν του έτους
- το κόστος του ή η εύλογη αξία του να μπορεί να μετρηθεί με αξιοπιστία

Επίσης, κατά κανόνα τα πάγια αφορούν περιουσιακά στοιχεία με κάποια σημαντική αξία.

Υπάρχει ένα πλήθος λογιστικών θεμάτων που καλούνται να αντιμετωπίσουν τα λογιστήρια σχετικά με την παρακολούθηση των παγίων, όπως είναι η απόκτησή τους (αγορά, δωρεά, ιδιοπαραγωγή), οι προσθήκες και βελτιώσεις τους, ο υπολογισμός των αποσβέσεων, η τελική απομάκρυνσή τους (πώληση, καταστροφή). Στις ενότητες που ακολουθούν θα γίνει παρουσίαση των συνηθέστερων λογιστικών κινήσεων που αφορούν τα πάγια, με αναφορές στους σχετικούς κανόνες που προβλέπονται από τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δημοσίου τομέα (IPSAS).

Για την διευκόλυνση των οντοτήτων στην παρακολούθηση των παγίων, τηρείται ένα ειδικό βιβλίο που ονομάζεται «μητρώο παγίων». Το μητρώο παγίων παρακολουθεί αναλυτικά για κάθε ένα εξατομικευμένο πάγιο την αξία κτήσης, τις αποσβέσεις και γενικά κάθε κίνηση που αφορά το πάγιο. Ενημερώνεται εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία βαθμίδα ανάλυσης των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της λογιστικής.

Το μητρώο παγίων παρακολουθεί τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία:

- στοιχεία που εξατομικεύουν το πάγιο (πχ. κωδικός, χρώμα, περιγραφή, μέγεθος)
- σε ποιο λογαριασμό λογιστικής έχει καταχωρηθεί, και σε ποιο λογαριασμό λογιστικής γίνονται οι αποσβέσεις

- αιτιολογία και παραστατικά κάθε κίνησης
- τόπος εγκατάστασης (π.χ. κτίριο, όροφος, γραφείο ή αποθήκη)
- Ημερομηνία έναρξης λειτουργίας-τυχόν ημερομηνία αδράνειας
- τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. υποθήκες, προσημειώσεις)
- Ποσά κίνησης και ποσά αποσβέσεων

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται μια καρτέλα από το μητρώο παγίων, που αφορά ένα συγκεκριμένο μηχάνημα.

Κωδικός Παγίου:	12.00.001213	Ημερομηνία έναρξης:	31/12/2010				
Περιγραφή:	Σταθερό δισκοπρίονο Dewalt DW725 serial no 123456-78	Ημερομηνία αδράνειας:	-				
Λογ/σμός Λογιστικής:	12.00.00 Μηχανήματα	Βάρη:	-				
Λογ/σμός Αποσβ.:	12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	Συντελεστής Απόσβεσης:	10%				
Θέση:	Εργοστάσιο Β>Εργαστήρι Γ4						
A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	Αιτιολογία	Αξία	Αποσβέσεις	Συνολο Αποσβέσεων	Αναπόσβεστο Υπόλοιπο
1	31/12/2010	ΤΔΑ 1512 Γεωργίου ΑΕ	Αγορά	1.000,00 €			1.000,00 €
2	31/12/2011	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		100,00 €	100,00 €	900,00 €
3	31/12/2012	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		100,00 €	200,00 €	800,00 €
4	31/12/2013	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		100,00 €	300,00 €	700,00 €
5	31/12/2014	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		100,00 €	400,00 €	600,00 €
6	31/12/2015	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		100,00 €	500,00 €	500,00 €
7	30/06/2016	ΤΠΥ16 Αντωνίου Δημ. ΟΕ	Βελτίωση παγίου	900,00 €			1.400,00 €
8	31/12/2016	-	Ετήσιες Αποσβέσεις		150,00 €	650,00 €	1.250,00 €
9							
				1.900,00 €	650,00 €		

Πίνακας 10 : Παράδειγμα μητρώου παγίων

1.3.1. Ταξινόμηση των παγίων

Σύμφωνα με τα κλαδικά λογιστικά σχέδια του δημοσίου, τα πάγια ταξινομούνται σε κατηγορίες μέσω των λογαριασμών 10 έως και 17.

Λογαριασμός 10. ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

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

Ο λογαριασμός αναλύεται περαιτέρω σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς ως εξής:

10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα

Οι εκτάσεις γης πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί κτίρια και εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, καθώς και εκείνες που προορίζονται για την εξυπηρέτηση παρόμοιων σκοπών.

10.01 Ορυχεία, 10.02 Μεταλλεία

Οι εκτάσεις γης από τις οποίες αντλούνται τα μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα που βρίσκονται υπό ή επί του εδάφους. (Τα είδη μεταλλευμάτων ορίζονται στο ΝΔ 210/1973). Το δικαίωμα εκμετάλλευσης των μεταλλευμάτων είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, ανεξάρτητο από την ιδιοκτησία της εδαφικής έκτασης, και καταχωρείται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία (λογαριασμός 16.02). Τα έξοδα για έρευνες κοιτασμάτων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων».

10.03 Λατομεία

Οι εκτάσεις γης από τις οποίες αντλούνται τα μη μεταλλευτικά ορυκτά όπως πετρώματα, μάρμαρα, κονιάματα, χόματα κλπ. Το δικαίωμα εκμετάλλευσης των λατομικών προϊόντων ανήκει στον ιδιοκτήτη της λατομικής έκτασης.

10.04 Αγροί, 10.05 Φυτείες, 10.06 Δάση

Οι καλλιεργήσιμες ή με άλλο τρόπο εκμεταλλεύσιμες εδαφικές εκτάσεις.

10.10 έως 10.16 Εδαφικές εκτάσεις εκτός εκμετάλλευσης

Οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες δεν χρησιμοποιούνται από την οντότητα.

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

Είναι ο αντίθετος λογαριασμός στον οποίο καταγράφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων (αφορά μόνο τα ορυχεία, λατομεία κλπ.).

Ειδικά θέματα της ομάδας 10

- Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώριση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

- Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (όπως και των κτιρίων εγκαταστάσεων) καταχωρούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό (16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων»)
- Οι διαμορφώσεις γηπέδων μόνιμου χαρακτήρα καταχωρούνται στον ίδιο λογαριασμό με το γήπεδο
- Οι διαμορφώσεις γηπέδων που φθείρονται καταχωρούνται στον λογαριασμό 11.03 “Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων”.
- Τα γήπεδα-οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις πλην των ορυχείων, λατομείων κλπ. δεν φθείρονται από την χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου, οπότε δεν υπολογίζονται αποσβέσεις για αυτά.
- Όταν υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτιμής των γηπέδων, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη με πίστωση του λογαριασμού 44.10 «προβλέψεις απαξίωσης και υποτιμήσεων γηπέδων» και χρέωση των έκτακτων ζημιών.

Λογαριασμός 11. ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

Ο λογαριασμός αυτός αναλύεται στους εξής υπολογαριασμούς:

11.00 Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννόησης και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

11.01 Τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών

Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων

της οικονομικής μονάδας που σχετίζονται με μεταφορές (π.χ. δρόμοι, λιμάνια, γέφυρες κλπ.).

11.02 Λοιπά τεχνικά έργα

Στον λογαριασμό παρακολουθούνται τα υπόλοιπα τεχνικά έργα που δεν σχετίζονται με μεταφορές (π.χ. πλατείες, φράγματα, λίμνες, περιφράξεις, στάδια κλπ.).

11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων

Στο λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις:

- α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και
- β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

11.07 έως 11.10 Κτίρια κλπ σε ακίνητα τρίτων

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται τα αντίστοιχα κτίρια, εγκαταστάσεις, τεχνικά έργα κλπ. που κατασκευάζονται σε ακίνητα ιδιοκτησίας τρίτων.

11.14 έως 11.24 Κτίρια κλπ εκτός εκμεταλλεύσεως

Στους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται τα αντίστοιχα κτίρια, εγκαταστάσεις, κλπ. που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα

Ο αντίθετος λογαριασμός στον οποίο καταγράφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις των παγίων του λογαριασμού 11 .

Λογαριασμός 12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

12.00 Μηχανήματα

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα μηχανήματα της οντότητας, δηλαδή οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της οντότητας, δηλαδή τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οντότητας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

12.02 Φορητά μηχανήματα «χειρός»

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

12.03 Εργαλεία

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

12.04 Καλούπια - Ιδιοσυσκευές

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσυσκευές της οντότητας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου

έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

12.05 Μηχανολογικά όργανα

Στον λογαριασμό αυτόν παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων.

12.06 Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός

12.07 έως 12.09 Μηχανήματα κλπ σε ακίνητα τρίτων

Στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οντότητας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα.

12.10 έως 12.19 Μηχανήματα κλπ εκτός εκμετάλλευσης

Στους λογαριασμούς 12.10 έως και 12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός, όταν δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της οντότητας.

12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις κλπ

Ο αντίθετος λογαριασμός στον οποίο καταγράφονται οι σωρευμένες αποσβέσεις των παγίων του λογαριασμού 12 .

Λογαριασμός 13. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Στους σχετικούς υπολογαριασμούς του 13 παρακολουθούνται τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οντότητα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμεταλλεύσεως, είτε έξω από αυτούς. Ο λογαριασμός αναλύεται ως εξής:

13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία

13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα

13.02 Αυτοκίνητα φορτηγά - Ρυμούλκες - Ειδικής Χρήσεως

13.03 Σιδηροδρομικά οχήματα

13.04 Πλωτά μέσα

13.05 Εναέρια μέσα

13.06 Μέσα εσωτερικών μεταφορών

Μεταφορικά μέσα που κυκλοφορούν αποκλειστικά μέσα στις εγκαταστάσεις της οντότητας.

13.09 Λοιπά μέσα μεταφοράς

13.10 έως 13.19 Μεταφορικά μέσα εκτός εκμετάλλευσης

13.99 Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα

Λογαριασμός 14. ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Στους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οντότητας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).

14.00 Έπιπλα

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται, κατά κανόνα, από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

14.01 Σκεύη

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών σίτισης, κυλικίων, φιλοξενίας κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας).

14.02 Μηχανές γραφείου

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οντότητας

14.03 Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συγκροτήματα

Τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές, σέρβερ, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατηρητικές μηχανές.

14.04 Μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς

Τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς, που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες).

14.05 Επιστημονικά όργανα

Τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

14.06 Ζώα για πάγια εκμετάλλευση

14.08 Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών

Τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές φαξ).

14.09 Λοιπός εξοπλισμός

14.10 έως 14.19 Έπιπλα κλπ εκτός εκμετάλλευσης

14.30 Έργα τέχνης, κειμήλια και λοιπά είδη που δεν αποσβένονται

14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Λογαριασμός 15. ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

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

15.01 Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση

15.02 Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση

15.03 Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση

15.04 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός υπό εκτέλεση

15.09 Προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

Λογαριασμός 16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις, λογαριασμοί 16.01 έως 16.05) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οντότητα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος.

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (λογαριασμοί 16.10 έως 16.19) είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οντότητας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν οντότητα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Είναι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτάει πλεονεκτήματα

μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών. Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

16.02 Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η αξία κτήσεως των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης ορυχείων, λατομείων κλπ. Όπως αναφέρθηκε στην ανάλυση των υπολογαριασμών του 10. Γήπεδα, το δικαίωμα εκμετάλλευσης των μεταλλευμάτων είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, ανεξάρτητο από την ιδιοκτησία της εδαφικής έκτασης, συνεπώς καταχωρείται ξεχωριστά ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η αξία κτήσεως των λοιπών παραχωρήσεων πλην όσων καταγράφονται στον λογαριασμό 16.02.

16.04 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην οντότητα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως. Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

16.05 Λοιπά δικαιώματα

Στο λογαριασμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα. Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου

υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

Στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οντοτήτων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

16.11 Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθείται το κόστος ερευνών που σχετίζονται με ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών

Τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οντότητας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

Στον λογαριασμό 16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

16.17 Έξοδα αναδιοργάνωσης

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος της οντότητας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην δραστηριότητά της.

16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Εδώ παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

16.19 Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.90 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης

16.98 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

1.3.2 Αρχική αναγνώριση παγίων

Τα ενσώματα πάγια και τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Για τα πάγια που αγοράζονται ως κόστος κτήσης θεωρείται η τιμή αγοράς. Για τα πάγια που αποκτώνται από μη ανταποδοτικές συναλλαγές (π.χ. δωρεές, παραχωρήσεις) η αρχική αναγνώριση γίνεται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων και σχετίζονται με επαγγελματικές αμοιβές ή φόρους, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων καταγράφονται σε ξεχωριστό λογαριασμό (16.14 Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων) χωρίς να προσauξάνουν το κόστος κτήσης. Αντίθετα, το κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης των στοιχείων καθώς και αποκατάστασης του χώρου όπου βρίσκονται, όταν η δέσμευση αυτή αναλαμβάνεται από την οντότητα, προσauξάνουν το κόστος κτήσης (ΠΔ 54/2018)⁸.

Επίσης, τα διάφορα ανταλλακτικά και είδη συντήρησης του παγίου καταγράφονται χωριστά ως αποθέματα και εξοδοποιούνται με την ανάλωσή τους.

Ειδικά για τις περιπτώσεις όπου μια λογιστική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά διπλογραφική λογιστική, μετά την απογραφή, τα πάγια αναγνωρίζονται στην τιμή κτήσης τους μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις από την ημερομηνία κτήσης ως την ημερομηνία απογραφής.

Αρχική Αναγνώριση – Παράδειγμα 1

Στις 19/12/2020 αγοράζουμε ένα μεταχειρισμένο φορτηγό αυτοκίνητο έναντι 10.000 €. Η τιμή για το ίδιο όχημα καινούργιο είναι 20.000 €. Την ίδια μέρα μαθαίνουμε ότι το διπλανό μαγαζί πουλούσε ακριβώς το ίδιο αυτοκίνητο έναντι 9.000 €, ενώ μία εβδομάδα μετά την αγορά αυξάνονται οι τιμές των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και η τιμή για ένα ίδιο μεταχειρισμένο αυτοκίνητο είναι πλέον 11.000 €.

Με ποια τιμή πρέπει να εμφανίσουμε το πάγιο αυτό στις λογιστικές μας καταστάσεις (31/12/2020);

⁸ Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IPSAS 17) όλα τα κόστη της παρούσας παραγράφου καταγράφονται προσauξάνοντας το κόστος κτήσης. Τα κλαδικά λογιστικά σχέδια του δημοσίου αποκλίνουν από τα διεθνή πρότυπα στο θέμα αυτό.

Απάντηση

Το πάγιο θα εμφανιστεί με αξία 10.000 € που είναι η τιμή κτήσης.

Αρχική Αναγνώριση – Παράδειγμα 2

Έστω ένα πάγιο αξίας κτήσης 100 € το οποίο αποκτήθηκε την 31/12/2010. Στις 31/12/2012 η λογιστική οντότητα πραγματοποιεί απογραφή έναρξης για την πρώτη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος. Το εν λόγω πάγιο έχει υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή 8 έτη. Ποια εγγραφή θα κάνουμε για το πάγιο στις 31/12/2012;

Απάντηση

- Πρώτα υπολογίζουμε την συνολική ωφέλιμη ζωή από την ημερομηνία κτήσης του παγίου: 2 έτη (έχουν ήδη περάσει από την απόκτηση) και άλλα 8 έτη (υπόλοιπη ωφέλιμη ζωή) -> 10 έτη συνολική ωφέλιμη ζωή
- Στη συνέχεια υπολογίζουμε τις αποσβέσεις κάθε χρήσης: 100€ κόστος κτήσης δια 10 έτη συνολική ωφέλιμη ζωή -> 10 € ετήσια απόσβεση
- Τέλος υπολογίζουμε τις αποσβέσεις για τον χρόνο που έχει ήδη χρησιμοποιηθεί: 10 € Χ 2έτη = 20 € σωρευμένες αποσβέσεις
- Η λογιστική εγγραφή που θα κάνουμε είναι η ακόλουθη:

[1X.XX.XX] Πάγια	100	(Χρέωση)
[1X.99.XX] Αποσβεσμένα Πάγια	20	(Πίστωση)
[4X.XX.XX] Κεφάλαιο	80	(Πίστωση)

(Χρεώνουμε την αξία κτήσης, πιστώνουμε τις σωρευμένες αποσβέσεις για το διάστημα από τότε που το αποκτήσαμε μέχρι και την απογραφή έναρξης. Με την διαφορά των δύο, πιστώνουμε το κεφάλαιο).

Αρχική Αναγνώριση – Παράδειγμα 3

Ο φορέας X αγοράζει μέσα στο 2020 οικόπεδο αξίας 100.000 €. Την ημερομηνία ολοκλήρωσης της αγοράς καταβάλλει επιπλέον 1.000 € για φόρο μεταβίβασης και 2.000 € αμοιβές συμβολαιογράφου. Όλες οι συναλλαγές πληρώθηκαν με μετρητά.
α) Ποιες εγγραφές πρέπει να γίνουν; β) Πάνω σε ποια ποσά θα υπολογιστούν αποσβέσεις για το 2020;

Απάντηση

α) Εγγραφές:

[10.00.XX] Οικόπεδα	100 .000 (Χρέωση)
[16.14.XX] Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	3 .000 (Χρέωση)
[38.00.XX] Ταμείο	103.000(Πίστωση)

β) Πρέπει να υπολογιστούν αποσβέσεις για τα Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (που είναι έξοδα πολυετούς απόσβεσης). Για τα οικόπεδα δεν υπολογίζονται αποσβέσεις

1.3.3. Αποσβέσεις

Οι αποσβέσεις αντιπροσωπεύουν την σταδιακή μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της φυσιολογική φθοράς κατά την χρήση του ή/και της οικονομικής του απαξιώσεως με την πάροδο του χρόνου.

Στόχος των αποσβέσεων είναι η χρονική κατανομή της μείωσης της αξίας του παγίου σε κάθε χρήση έτσι ώστε αφενός να εμφανίζεται στα αποτελέσματα η χρήση η μείωση της αξίας και αφετέρου να αποτυπώνεται στον ισολογισμό η μειωμένη αξία των παγίων. Στα λογιστικά βιβλία αυτό γίνεται με την λογιστική εγγραφή αποσβέσεων με την οποία:

- Χρεώνεται ένα οργανικό έξοδο (αποσβέσεις) με το ποσό της ετήσιας μείωσης της αξίας του παγίου (στα κλαδικά σχέδια δημοσίου: ο λογαριασμός 66.XX)
- Πιστώνεται ένας αντίθετος λογαριασμός του ενεργητικού (αποσβεσμένα πάγια) με το ίδιο ποσό. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μας δείχνει την συνολική μείωση της αξίας του παγίου από την ημερομηνία κτήσης του μέχρι και το τέλος της χρήσης που κλείνει (στα κλαδικά σχέδια δημοσίου: ο λογαριασμός 1X.99)

Παράδειγμα ημερολογιακής εγγραφής αποσβέσεων

[66.02] Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.000 (Χρέωση)
[12.99] Αποσβεσμένα μηχανήματα	1.000 (Πίστωση)

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, προσδιορίζεται καταρχάς για κάθε αποσβεσίμο πάγιο το κόστος κτήσης, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής, η υπολειμματική αξία και η αποσβεστέα αξία.

- **Αποσβέσιμο πάγιο:** είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οντότητα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής. Δεν είναι όλα τα πάγια αποσβέσιμα, για παράδειγμα τα έργα τέχνης δεν χάνουν την αξία τους με την πάροδο του χρόνου (το αντίθετο μάλλον), τα οικόπεδα δεν υπόκεινται σε φθορές από την χρήση τους, οπότε δεν είναι αποσβέσιμα πάγια.
- **Κόστος κτήσης:** η τιμή που αγοράστηκε το πάγιο ή, για τα πάγια που αποκτήθηκαν με δωρεά, η εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία κτήσης.
- **Ωφέλιμη διάρκεια ζωής:** η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά
- **Υπολειμματική αξία:** η αξία που αναμένεται να έχει το πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, αν αυτή είναι σημαντική.
- **Αποσβεστέα αξία:** το κόστος κτήσης του παγίου μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία

Στην συνέχεια, η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο. (μέθοδος σταθερής αποσβέσεως).

Παράδειγμα υπολογισμού αποσβέσεων

Έστω ένα μηχάνημα αγοράστηκε 100€, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του υπολογίζεται σε 10 έτη και στο τέλος της περιόδου αυτής αναμένεται να έχει μια αξία 10€.

Αποσβεστέα αξία: $100€ - 10€ = 90€$

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής: 10 έτη

Ετήσιες αποσβέσεις: $90€ / 10 = 9€$

Σε κάθε χρήση λοιπόν τα αποτελέσματα θα επιβαρύνονται κατά 9€ (με το έξοδο αποσβέσεων), και το ενεργητικό θα εμφανίζεται μειωμένο κατά 9€ (μείωση της αξίας του παγίου).

Εδώ να αναφέρουμε ότι για φορολογικούς σκοπούς, η νομοθεσία προβλέπει συγκεκριμένους συντελεστές ετήσιων αποσβέσεων για κάθε κατηγορία παγίου. Πρακτικά, οι οντότητες που δεν εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα,

ακολουθούν την φορολογική νομοθεσία, υπολογίζοντας τις αποσβέσεις με έναν ίδιο συντελεστή για κάθε κατηγορία παγίων, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε παγίου.

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων ξεκινάει από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί και σταματάει όταν το σύνολο των αποσβέσεων ισούται με την αποσβεστέα αξία. Για τα πάγια που βρίσκονται σε αδράνεια (εκτός λειτουργίας) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις.

Τέλος, όταν βρισκόμαστε στην τελευταία περίοδο υπολογισμού αποσβέσεων κάποιου παγίου, φροντίζουμε να μην εμφανίζεται με μηδενική αναπόσβεστη αξία. Μειώνουμε την ετήσια απόσβεση κατά 0,01€ ώστε να εμφανίζεται μια συμβολική αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού.

Παράδειγμα Αποσβέσεων

Στις 28/06/2020 αγοράζουμε ένα μηχάνημα έναντι 1.000 €. Η εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή είναι 10 χρόνια και εκτιμάται ότι δεν θα έχει σημαντική υπολειμματική αξία μετά το τέλος της 10ετίας. Ποιο θα είναι το ετήσιο ποσό απόσβεσης για κάθε έτος; Ποια εγγραφή θα κάνουμε για τις αποσβέσεις του 2030;

Απάντηση

Ετήσιες αποσβέσεις: $(1.000 \text{ € κόστος κτήσης} - 0 \text{ υπολειμματική αξία})/10 \text{ έτη} = 100 \text{ €}$
ετήσια απόσβεση

Αποσβέσεις 2020: $100 \text{ €} \times (6/12) = 50 \text{ €}$ (την πρώτη χρήση, το πάγιο χρησιμοποιήθηκε για μισό χρόνο)

Αποσβέσεις 2021 έως 2029: $100 \text{ €} \times (12/12) = 100 \text{ €}$ ανά έτος

Αποσβέσεις 2030: $100 \text{ €} \times (6/12) = 50 \text{ €} \rightarrow 49,99 \text{ €}$ (την τελευταία χρήση υπολογίζονται αποσβέσεις για μισό χρόνο 50€. Αφαιρούμε από το ποσό αυτό 0,01€ για να μείνει μια ελάχιστη αναπόσβεστη αξία στο πάγιο)

Ημερολογιακή εγγραφή αποσβέσεων χρήσης 2030:

[66.02.00] Αποσβέσεις μηχανημάτων 49,99 (Χρέωση)

[12.99.00] Αποσβεσμένα Μηχανήματα 49,99 (Πίστωση)

1.3.4. Αναπροσαρμογές αξίας Παγίου

Όπως είπαμε στα προηγούμενα, κατά κανόνα τα πάγια καταγράφονται στο κόστος κτήσης. Ωστόσο, κατά καιρούς και με διάφορους κανονισμούς η νομοθεσία επιβάλλει σε κάποια είδη φορέων (πχ επιχειρήσεις) και για κάποια είδη παγίων (πχ κτίρια που αποκτήθηκαν πριν από το 2010) την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, ορίζοντας σχετικούς συντελεστές. Αυτό γίνεται προκειμένου οι λογιστικές καταστάσεις να απεικονίζουν τα πάγια σε μια αξία πιο κοντά στην πραγματικότητα, δεδομένου ότι για κάποιες κατηγορίες παγίων οι τιμές της αγοράς μπορεί να έχουν αυξηθεί σημαντικά σε σύγκριση με τις ιστορικές τιμές κτήσης που εμφανίζει ο ισολογισμός.

Από λογιστικής άποψης, η αναπροσαρμογή γίνεται με χρέωση των παγίων και πίστωση των αποσβεσμένων παγίων, με τον σχετικό συντελεστή που ορίζει η νομοθεσία. Η διαφορά που προκύπτει από την προηγούμενη χρέωση και πίστωση πιστώνεται στα αποθεματικά (λογαριασμός 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων»).

Παράδειγμα αναπροσαρμογής αξίας

Ο φορέας ΧΧ, που κλείνει ισολογισμό για το έτος 2020 έχει στην κυριότητά του ένα κτίριο αξίας 120.000 € που απέκτησε το 2016. Για το κτίριο αυτό έχει συνολικά υπολογίσει αποσβέσεις μέχρι και το 2019 ύψους 24.000 €. Με τον νόμο 1234/2020 επιβάλλεται αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων που αποκτήθηκαν μέχρι και το 2017 με συντελεστή 1,30 . Ποιες εγγραφές πρέπει να γίνουν ώστε να αποτυπωθεί η νέα αξία του κτιρίου στα βιβλία;

Απάντηση

Νέα αξία κτιρίου: $120.000 \text{ €} \times 1,30 = 156.000 \text{ €}$ (διαφορά +36.000)

Νέα αξία αποσβεσμένου κτιρίου: $24.000 \text{ €} \times 1,30 = 31.200 \text{ €}$. (διαφορά +7.200)

Διαφορά μεταξύ των δύο: $36.000 - 7.200 = 28.800$

Ημερολογιακή εγγραφή:

[11.XX.XX] Κτίρια	36.000	(Χρέωση)
[11.99.XX] Αποσβεσμένα Κτίρια	7.200	(Πίστωση)
[41.07.XX] Διαφ.Αναπρ αξίας ν.1234/20	28.800	(Πίστωση)

1.3.5. Χρηματοδοτική - Λειτουργική Μίσθωση (Leasing)

Με τον όρο χρηματοδοτική μίσθωση και λειτουργική μίσθωση (γενικότερα: leasing) αναφερόμαστε σε συμβάσεις με τις οποίες μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Γενικότερα, μια οντότητα που έχει την ανάγκη χρησιμοποίησης ενός παγίου στοιχείου στην παραγωγική της διαδικασία, έχει δύο επιλογές: α) να το αγοράσει, μειώνοντας έτσι κάποιο άλλο περιουσιακό της στοιχείο (πχ διαθέσιμα) ή αυξάνοντας τις υποχρεώσεις της (πχ. δάνεια) ή β) να το νοικιάσει από κάποιον τρίτο, διατηρώντας αμετάβλητα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της. Οι συμβάσεις leasing έρχονται να καλύψουν το μεγάλο εύρος που υπάρχει ανάμεσα στις δύο αυτές επιλογές: ανάλογα με τους όρους που περιέχει κάθε τέτοια σύμβαση, είναι άλλοτε πιο κοντά στην απλή ενοικίαση παγίου και άλλοτε προσομοιάζει περισσότερο δανεισμό για αγορά παγίου.

Από τη σκοπιά της λογιστικής οι συμβάσεις Leasing κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες:

1. Λειτουργικές Μισθώσεις: η πλειονότητα των κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με το πάγιο παραμένουν στον εκμισθωτή (ιδιοκτήτη του παγίου). Στις Λειτουργικές Μισθώσεις ο μισθωτής αναγνωρίζει τα μισθώματα ως έξοδα (ενοίκια) στα αποτελέσματα με τη σταθερή μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
2. Χρηματοδοτικές Μισθώσεις: η πλειονότητα των κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με το πάγιο ανήκουν στον μισθωτή (τον συναλλασσόμενο που χρησιμοποιεί το πάγιο και πληρώνει τα μισθώματα). Στις Χρηματοδοτικές Μισθώσεις το πάγιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του μισθωτή. Η

υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται και καταγράφεται ως χρεολύσιο (αποπληρωμή του δανείου) και τόκος

Ο χαρακτηρισμός μιας σύμβασης leasing ως Λειτουργικής ή Χρηματοδοτικής είναι καθήκον του λογιστή ή ελεγκτή, ο οποίος αφού εξετάσει τους όρους και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της σύμβασης, πρέπει να συμπεράνει σε ποια από τις δύο κατηγορίες εντάσσεται η συγκεκριμένη σύμβαση. Για τον χαρακτηρισμό αυτό αξιολογείται η ουσία της συναλλαγής και όχι η νομική της μορφή.

Μια τυπική σύμβαση leasing περιλαμβάνει τους παρακάτω όρους:

- Διάρκεια της σύμβασης
- Προβλέψεις για περιπτώσεις πρόωρου τερματισμού της σύμβασης
- Προβλέψεις για περιπτώσεις αλλαγής του μισθώματος
- Παροχή υπηρεσιών και κάλυψη εξόδων από τον εκμισθωτή (συντήρηση, εκπαίδευση, φόροι)
- Αντικατάσταση σε περίπτωση βλάβης
- Δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου από τον μισθωτή στην λήξη της σύμβασης

Εξετάζοντας τι προβλέπει η συγκεκριμένη κάθε φορά σύμβαση για κάθε έναν από τους παραπάνω όρους, ο λογιστής/ελεγκτής πρέπει να βγάλει το συμπέρασμα για το αν η πλειονότητα των κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με το πάγιο έχουν παραμείνει στον ιδιοκτήτη (λειτουργική μίσθωση) ή έχουν μεταβιβαστεί στον μισθωτή (χρηματοδοτική μίσθωση).

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS – τα θέματα leasing ρυθμίζονται με το IPSAS 13), μιας σύμβαση leasing χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική εάν ισχύει τουλάχιστο ένα από τα παρακάτω κριτήρια:

- Δωρεάν μεταβίβαση της κυριότητας στον μισθωτή στο τέλος της περιόδου μίσθωσης .
- Δικαίωμα αγοράς στο τέλος της περιόδου μίσθωσης σε προνομιακή τιμή, αρκετά χαμηλότερη από την αναμενόμενη εύλογη αξία του παγίου, ώστε η εξάσκηση του δικαιώματος να θεωρείται βέβαια.
- Η διάρκεια της μίσθωσης είναι ίση με την ωφέλιμη ζωή του παγίου.

- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων κατά την έναρξη της μίσθωσης ισούται με την αξία του παγίου.
- Το πάγιο είναι αρκετά εξειδικευμένο ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να το χρησιμοποιήσει χωρίς μεγάλης έκτασης μετατροπές.
- Το πάγιο δεν μπορεί εύκολα να αντικατασταθεί με άλλο παρόμοιο πάγιο.
- Ύπαρξη πρόβλεψης για κάλυψη των ζημιών του εκμισθωτή σε περίπτωση πρόωρου τερματισμού της σύμβασης από τον μισθωτή.
- Οι ζημιές/κέρδη από την υπολειμματική αξία του παγίου καταλήγουν στον μισθωτή.
- Δικαίωμα του μισθωτή να επεκτείνει την διάρκεια της μίσθωσης με προνομιακό μίσθωμα.

Επιπλέον χαρακτηριστικά μιας σύμβασης Leasing που βοηθούν τον λογιστή ή ελεγκτή να καταλήξει σε ένα συμπέρασμα σχετικά με την φύση της σύμβασης είναι:

- Ποιος είναι υπεύθυνος για την επισκευή και συντήρηση του παγίου. Συνήθως στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής έχει περισσότερο τον ρόλο του χρηματοδότη και λιγότερο την τεχνογνωσία για την συντήρηση και τις επισκευές του παγίου, τα οποία τα αναλαμβάνει ο μισθωτής. Σε περιπτώσεις που ο εκμισθωτής αναλαμβάνει την επισκευή και συντήρηση, έχουμε μια ένδειξη ότι πρόκειται μάλλον για λειτουργική μίσθωση
- Ο τύπος επαγγελματικής δραστηριότητας του εκμισθωτή. Μια επιχείρηση που εμπορεύεται ή επισκευάζει π.χ. αυτοκίνητα είναι πιο πιθανόν να συνάψει μια λειτουργική μίσθωση. Αντίθετα, μια τράπεζα είναι πιο πιθανόν να συνάψει μια χρηματοδοτική μίσθωση.
- Ύπαρξη ειδικών ποινών για την περίπτωση πρόωρου τερματισμού της σύμβασης από τον μισθωτή. Όταν δεν υπάρχουν τέτοιες ποινές ή έχουν μικρή οικονομική αξία σε σύγκριση με τα συνολικά μισθώματα, η μίσθωση είναι πιθανότατα λειτουργική.
- Ύπαρξη ειδικών όρων για τις περιπτώσεις υποτίμησης της αξίας/απαξίωσης του παγίου. Συνήθως στις χρηματοδοτικές μισθώσεις ο εκμισθωτής φροντίζει να καλυφθεί από τους κινδύνους που σχετίζονται με τις διακυμάνσεις της τρέχουσας αξίας του παγίου.

Μια σύμβαση leasing μπορεί να έχει ιδιαίτερα πολύπλοκους όρους και προβλέψεις, με αποτέλεσμα τα παραπάνω κριτήρια να μην είναι σε όλες τις περιπτώσεις ικανά να οδηγήσουν με βεβαιότητα στον χαρακτηρισμό της ως χρηματοδοτικής ή λειτουργικής. Σε περιπτώσεις που υπάρχουν επιπλέον χαρακτηριστικά της σύμβασης που καθιστούν σαφές ότι η πλειονότητα των κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με το πάγιο παραμένουν στον εκμισθωτή (ιδιοκτήτη), τότε η σύμβαση χαρακτηρίζεται ως λειτουργική.

ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ

1. Η κατασκευή ενός νέου ανελκυστήρα σε ένα κτίριο της οντότητας, πρέπει να καταχωρηθεί στον λογαριασμό:
 - α. 11.00 «Κτίρια» (επειδή είναι δύσκολος ο αποχωρισμός του από το κτίριο στο οποίο βρίσκεται)
 - β. 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρέτησεως μεταφορών» (επειδή σκοπός του είναι να μεταφέρει ανθρώπους)
 - γ. 12.00 «Μηχανήματα» (επειδή αποτελεί μια ανεξάρτητη μηχανολογική κατασκευή)
2. Τι εννοούμε με τον όρο «υπολειμματική αξία» ενός παγίου;
3. Ποια από τα παρακάτω αποτελούν κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής;
 - α. Δωρεάν μεταβίβαση της κυριότητας του παγίου στον μισθωτή στο τέλος της περιόδου μίσθωσης .
 - β. Η διάρκεια της μίσθωσης να είναι πολύ μεγάλη (10 έτη ή περισσότερα)
 - γ. Το πάγιο, λόγω της φύσης του, να μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο από τον συγκεκριμένο μισθωτή.

1.4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.4.1. Αποθέματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014, τα αποθέματα (inventories) είναι περιουσιακά στοιχεία:

α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή

β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή

γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών.

Πιο συγκεκριμένα, αποθέματα είναι εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που α) έχουν αγορασθεί προς πώληση στα πλαίσια της βασικής λειτουργίας της επιχείρησης, όπως τα εμπορεύματα, β) έχουν παραχθεί από την επιχείρηση με σκοπό την πώληση, δηλ. τα προϊόντα, γ) βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής, δηλ. η παραγωγή σε εξέλιξη ή δ) προορίζονται για ανάλωση στην παραγωγική διαδικασία ή για την παροχή υπηρεσιών, δηλ. οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα είδη και υλικά συσκευασίας.

Οι βασικοί τύποι των αποθεμάτων, πιο αναλυτικά, είναι οι ακόλουθοι:

1. Πρώτες Ύλες:

Οι πρώτες ύλες είναι τα βασικά υλικά που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση προκειμένου να δημιουργήσει και να ολοκληρώσει προϊόντα. Όταν ολοκληρωθεί το προϊόν, οι πρώτες ύλες είναι συνήθως μη αναγνωρίσιμες από την αρχική τους μορφή, όπως το αλεύρι που χρησιμοποιείται για το ψωμί. Άλλα παραδείγματα πρώτων υλών είναι το ξύλο για έναν κατασκευαστή ξύλινων επίπλων ή το ύφασμα για μία βιομηχανία ενδυμάτων.

2. Συστατικά:

Τα συστατικά είναι παρόμοια με τις πρώτες ύλες, καθώς είναι τα υλικά που χρησιμοποιεί μια επιχείρηση για τη δημιουργία και το φινίρισμα των προϊόντων. Διαφέρουν από τις πρώτες ύλες λόγω του ότι παραμένουν αναγνωρίσιμα ακόμα και μετά την ολοκλήρωση των προϊόντων, όπως μια βίδα.

3. Παραγωγή σε εξέλιξη:

Η παραγωγή σε εξέλιξη αναφέρεται σε είδη που βρίσκονται ήδη στην παραγωγική διαδικασία, πρώτες ύλες ή εξαρτήματα, εργασία, γενικά έξοδα και ακόμη και υλικά συσκευασίας. Για μια βιομηχανία επίπλων, όλα τα ημιτελή τμήματα πριν από τη συναρμολόγηση του τελικού προϊόντος αποτελούν παραγωγή σε εξέλιξη.

4. Έτοιμα προϊόντα:

Τα έτοιμα προϊόντα είναι τα προϊόντα εκείνα που είναι έτοιμα προς πώληση. Ενδεικτικά έτοιμα προϊόντα αποτελούν τα εμπορεύματα που αγοράζουν τα σούπερ μάρκετ για να τα πουλήσουν στους πελάτες τους. Για μια βιομηχανία επίπλων, το τραπέζι που συναρμολογείται, βάφεται και είναι έτοιμο προς πώληση είναι επίσης έτοιμο προϊόν.

5. Αγαθά συντήρησης, επισκευής και λειτουργίας:

Τα αγαθά συντήρησης, επισκευής και λειτουργίας είναι αγαθά, συνήθως με τη μορφή προμηθειών, τα οποία χρησιμοποιούνται για την κατασκευή ενός προϊόντος ή τη συντήρηση μιας επιχείρησης.

6. Συσκευασία και υλικά συσκευασίας:

Υπάρχουν τρεις τύποι υλικών συσκευασίας. Η κύρια συσκευασία προστατεύει το προϊόν και το καθιστά χρησιμοποιήσιμο. Η δευτερεύουσα συσκευασία είναι η συσκευασία του τελικού προϊόντος και μπορεί να περιλαμβάνει ετικέτες ή πληροφορίες. Ο τριτογενής τύπος συσκευασίας είναι η συσκευασία για μεταφορά.

7. Απόθεμα ασφαλείας και προβλεπόμενο απόθεμα:

Το απόθεμα ασφαλείας είναι το επιπλέον απόθεμα που αγοράζει και αποθηκεύει μια επιχείρηση προκειμένου να αντιμετωπίσει τυχόν απρόβλεπτα γεγονότα. Το απόθεμα ασφαλείας έχει κόστος μεταφοράς, αλλά υποστηρίζει την ικανοποίηση των πελατών. Αντίστοιχα, η κατηγορία αυτή αποθεμάτων περιλαμβάνει έτοιμα προϊόντα αλλά και πρώτες ύλες αγοράζει μια επιχείρηση με βάση τις τάσεις πωλήσεων και παραγωγής έτσι ώστε εάν η τιμή μιας πρώτης ύλης αυξάνεται να μπορεί να καλύψει μέρος των αναγκών της από αυτό το απόθεμα.

8. Απόθεμα αποσύνδεσης:

Το απόθεμα αποσύνδεσης είναι ο όρος που χρησιμοποιείται για επιπλέον είδη ή για παραγωγή σε εξέλιξη που φυλάσσονται σε κάθε σταθμό γραμμής παραγωγής για την

αποφυγή στάσεων εργασίας. Η αποσύνδεση του αποθέματος είναι χρήσιμη εάν τμήματα της γραμμής λειτουργούν με διαφορετικές ταχύτητες και ισχύει μόνο για εταιρείες που κατασκευάζουν αγαθά. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις μπορούν να διαθέτουν απόθεμα ασφαλείας.

9. Κύκλος αποθέματος:

Οι επιχειρήσεις παραγγέλνουν απόθεμα σε παρτίδες για να αποκτήσουν τη σωστή ποσότητα αποθεμάτων προκειμένου να διασφαλίζεται το χαμηλότερο δυνατόν κόστος παραγγελίας και αποθήκευσης.

10. Απογραφή υπηρεσιών:

Το απόθεμα υπηρεσιών αναφέρεται στο πόσες υπηρεσίες μπορεί να προσφέρει μια επιχείρηση σε μια δεδομένη περίοδο. Ένα λογιστικό γραφείο μπορεί για παράδειγμα να ολοκληρώσει την καταχώριση 20 φορολογικών δηλώσεων την ημέρα.

11. Απόθεμα διαμετακόμισης:

Το απόθεμα διαμετακόμισης είναι απόθεμα που μεταφέρεται μεταξύ του κατασκευαστή, των αποθηκών και των κέντρων διανομής, μετακίνηση η οποία μπορεί να χρειασθεί και μεγάλο χρονικό διάστημα.

12. Θεωρητικό Απόθεμα:

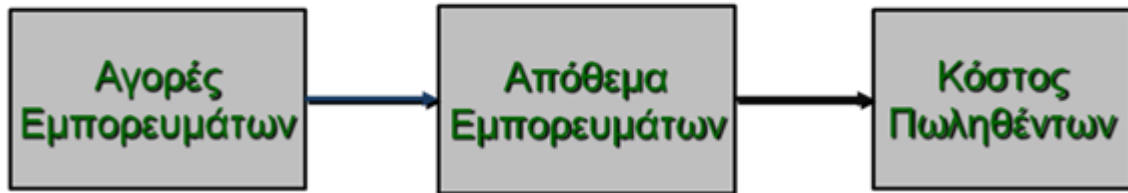
Το θεωρητικό απόθεμα είναι το λιγότερο δυνατό απόθεμα που χρειάζεται μια εταιρεία για να ολοκληρώσει μια διαδικασία χωρίς αναμονή, χρησιμοποιώντας δεδομένα παλαιότερων κύκλων της επιχείρησης.

13. Πλεονάζον απόθεμα:

Το πλεονάζον απόθεμα είναι απύλητα ή αχρησιμοποίητα αγαθά ή πρώτες ύλες και συνήθως θα πρέπει να αποφασισθεί εάν θα διατηρηθεί ή να διατεθεί καθώς υπάρχει το κόστος αποθήκευσής του, χωρίς να είναι βέβαιη η δυνατότητα αξιοποίησής του ανάλογα με το είδος του και τα ην λειτουργία της επιχείρησης.

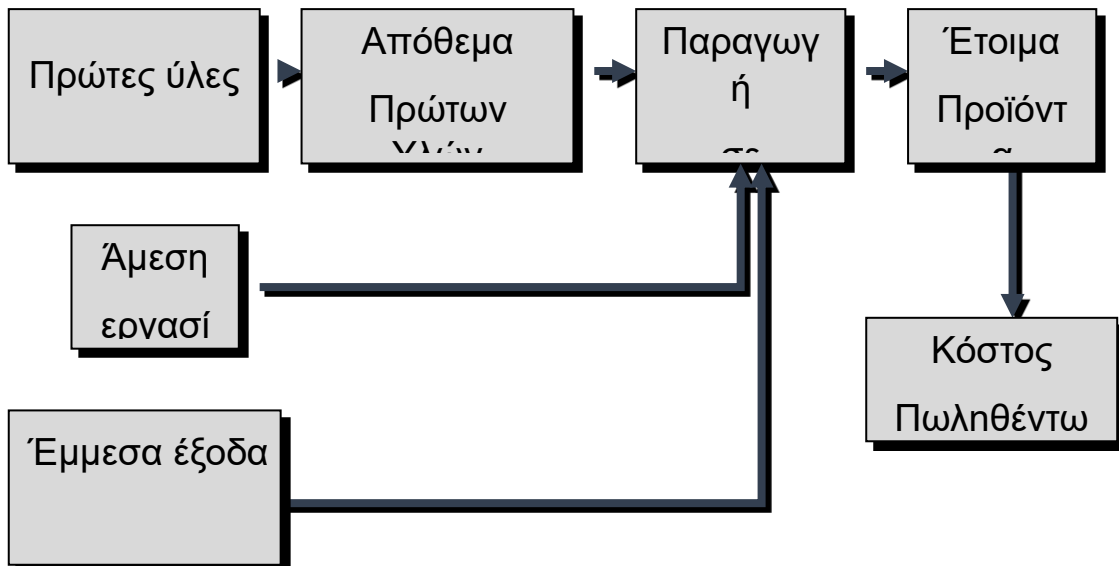
Ο κύκλος των εμπορευμάτων σε μια βιομηχανική επιχείρηση συνοπτικά θα μπορούσε να απεικονισθεί ως εξής:

Εμπορική επιχείρηση



Ενώ αντίστοιχα ο κύκλος των πρώτων υλών και των αποθεμάτων της βιομηχανίας απεικονίζεται ως εξής:

Βιομηχανία



Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης, το οποίο περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Αντίστοιχα, το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οικονομική οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Κατά τον υπολογισμό του κόστους αγοράς θα πρέπει να αφαιρεθούν τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές κλπ.

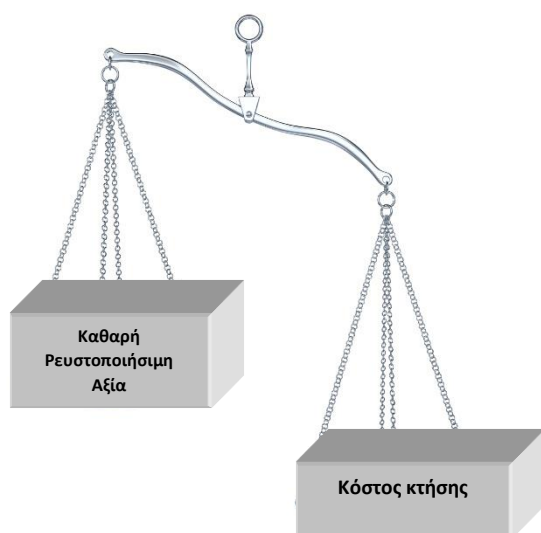
Αντίστοιχα, το κόστος μεταποίησης, περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά αλλά και μέρος των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των πρώτων υλών σε έτοιμα αγαθά. Πιο συγκεκριμένα, το κόστος μεταποίησης θα περιλαμβάνει και μέρος των στοιχείων εκείνων του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής, αλλά και μέρος από το κόστος της διοίκησης του εργοστασίου. Επιπλέον, θα επιβαρυνθεί και με μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής.

Στην περίπτωση που από μία κοινή παραγωγική διαδικασία παράγονται περισσότερα προϊόντα και το κόστος μεταποίησης δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ομοιόμορφο τρόπο, στηριζόμενος πχ στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος στα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας κλπ.

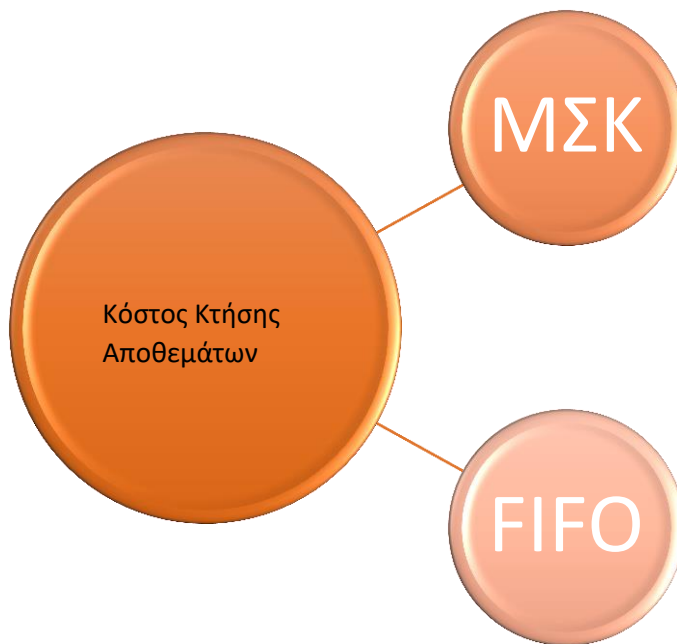
Κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας εντοπίζονται και στοιχεία κόστους τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται, όπως ενδεικτικά, υπερβολικά μεγάλη φύρα υλικών, κόστος αποθήκευσης, γενικά έξοδα διοίκησης που δεν σχετίζονται άμεσα με τα αποθέματα, κόστος πώλησης. Επιπλέον, εάν το χρονικό διάστημα επεξεργασίας και ολοκλήρωσης των αποθεμάτων θεωρείται σημαντικό, το κόστος τους μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους, είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο. Η δυνατότητα επίρριψης τόκων

παρέχεται και για συμβόλαια παροχής υπηρεσιών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.

Μετά την αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων, ακολουθεί η τακτική αποτίμησή τους η οποία πραγματοποιείται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.



Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος, έτσι όπως διαμορφώνεται με βάση τις αγορές και πωλήσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης και αφού ομαδοποιηθούν τα παρόμοια αποθέματα, προσδιορίζεται με βάση τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO), τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου, τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους (για ειδικά αποθέματα) ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται. Αντίστοιχα, η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος στην κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίησή της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά.



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

Ειδικά για τα αναλώσιμα υλικά, η αξία των οποίων θεωρείται ασήμαντη, αυτά μπορούν να αναγνωρισθούν ως έξοδα.

Παράδειγμα:

Στη διάρκεια της χρήσης έγιναν οι εξής συναλλαγές που αφορούν το ίδιο είδος αποθέματος:

Αγορά προϊόντος Χ αντί 200 την 1/3/Χ0

Αγορά προϊόντος Ψ αντί 240 την 1/4/Χ0

Αγορά προϊόντος Ω αντί 340 την 1/5/Χ0

Πώληση ενός προϊόντος αντί 280 την 1/7/Χ0

Ζητείται να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα σε κάθε περίπτωση.

Κόστος μονάδων διαθέσιμων για πώληση	Πωληθείσα μονάδα	Κόστος Πωληθέντων (ΚΠ)	Τελικό Αποθέμα (ΤΑ)	Πωλήσεις	Αποτέλεσμα
780	X	200	580	280	-80
780	Ψ	240	540	280	-40
780	Ω	340	440	280	60
780	Μ.Σ.Ο.	260	520	280	-20

Παράδειγμα:

Δίνονται τα ακόλουθα δεδομένα για τα προϊόντα X και Ψ:

Προϊόν	Κόστος αγοράς	Τιμή πώλησης	Αναμενόμενα έξοδα πώλησης
X	10	20	3
Ψ	12	8	4

Ζητείται να προσδιορίσετε το αποτέλεσμα από την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Προϊόν	Κόστος κτήσης	ΚΡΑ	Αποτίμηση (χαμηλότερη κτήσης – ΚΡΑ)	Ζημιά
X	10	17	10	0
Ψ	12	4	4	8

Παράδειγμα (Ν. 4308/2014)

Την 31η Δεκεμβρίου του 20X1 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της αποθέματα για τα οποία δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες:

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

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

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (κόστος κτήσης / ΚΡΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης	0	-10
Κόστος πωληθέντων	1150	1160

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά)	10	
Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος)		10
Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12/20Χ1 - Σενάριο Β		

1.4.2. Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (financial assets) είναι τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία:

α) Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
β) συμμετοχικοί τίτλοι
γ) Συμβατικό δικαίωμα για λήψη ή ανταλλαγή χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με άλλη οντότητα,
δ) Μια σύμβαση η οποία θα, ή μπορεί να, διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, και μπορεί η οντότητα να λάβει ένα μεταβλητό αριθμό τίτλων καθαρής θέσης ή θα μπορεί να διακανονιστεί με τρόπο άλλο από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

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

Κατά συνέπεια, όλες οι απαιτήσεις, ενσωματώνουν ένα δικαίωμα είσπραξης ορισμένου ποσού σε μελλοντικό χρονικό σημείο και ανάλογα με αυτό το χρονικό ορίζοντα, διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες, όταν πρόκειται να διακανονισθούν μέσα στη χρήση και μακροπρόθεσμες, όταν πρόκειται να διακανονισθούν σε χρονικό σημείο πέραν της χρήσης.

Ειδικότερα, ως εμπορικές απαιτήσεις (trading receivables) ορίζονται οι πάσης φύσεως απαιτήσεις από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών με πίστωση κατά τη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας. Οι απαιτήσεις, με βάση την εισπραξιμότητά τους, με βάση γενικές παραδεκτές μεθόδους και πρακτικές που ακολουθεί η οντότητα, διακρίνονται σε:

Απαιτήσεις βέβαιης είσπραξης
Απαιτήσεις επισφαλούς είσπραξης και
Απαιτήσεις ανεπίδεκτες είσπραξης

Προκειμένου να μελετηθεί η κατηγορία στην οποία εντάσσεται μία χρηματοοικονομική απαίτηση, θα πρέπει η οντότητα να έχει αναπτύξει μία συγκεκριμένη στρατηγική και μετά από τακτική ανάλυση των δεδομένων που έχει στη διάθεσή της να κρίνει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η απαίτηση δεν θα μπορέσει να ικανοποιηθεί κατά τη λήξη της. Στην περίπτωση αυτή η οντότητα αξιοποιώντας και πάλι πληροφορίες και δεδομένα προβαίνει στον υπολογισμό του ποσού που δεν θα εισπραχθεί, δηλαδή, σε μία σύγκριση ανάμεσα στη λογιστική αξία της απαίτησης και το ποσό υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της απαίτησης και της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι τελικά θα εισπραχθεί στο μέλλον από τον οφειλέτη.

Η ανακτήσιμη αξία ενός στοιχείου υπολογίζεται ως το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ: α) της παρούσας αξίας του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, ή β) της εύλογης αξίας του στοιχείου, μειωμένης με το απαιτούμενο κόστος διάθεσής του. Οι ζημιές απομείωσης των χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτά, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντων να υφίστανται. Η αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε

το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης. Δηλαδή, μετά την αναστροφή της απομείωσης, το χρηματοοικονομικό στοιχείο δεν δύναται να έχει λογιστική αξία μεγαλύτερη εκείνης που θα είχε εάν δεν είχε προηγηθεί η απομείωση, εφόσον η αποτίμηση γίνεται στο κόστος κτήσης.

Το ποσό αυτό της πρόβλεψης επισφάλειας θα πρέπει να μελετάται και να επανεκτιμάται σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη τυχόν πρόσθετα γεγονότα που έχουν συμβεί τα οποία πρόκειται να επηρεάσουν τις μελλοντικές εισπράξεις σύμφωνα με όσα αναμένονταν και μπορούν να προσδιοριστεί η επίπτωση αυτή αξιόπιστα. Πιο συγκεκριμένα, λαμβάνονται υπόψη στατιστικά στοιχεία του παρελθόντος σε συνδυασμό με τις τρέχουσες οικονομικές συνθήκες αλλά και προβλέψεις για τις μελλοντικές συνθήκες που θα αντιμετωπίσει ο οφειλέτης αλλά και η οντότητα.

Στην περίπτωση αυτή της αρχικής αναγνώρισης της επισφάλειας οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται είναι οι εξής:

Πρόβλεψη επισφάλειας (αποτελεσματικός λογαριασμός)	XXX	
Πρόβλεψη επισφάλειας (λογαριασμός ισολογισμού αντίθετος του λογαριασμού απαιτήσεων)		XXX
Αναγνώριση επισφάλειας		

Σε επόμενο στάδιο αποτίμησης αυτής της απαίτησης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη νεότερες πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση του οφειλέτη ή και να έχει γίνει ήδη κατάχρηση των όρων της πίστωσης. Στις περιπτώσεις αυτές, που η ανωτέρω ανάλυση υποδεικνύει δυσχερέστερη κατάσταση και εξαλείφει ουσιαστικά την πιθανότητα είσπραξης του ποσού της απαίτησης, αναγνωρίζεται μία ζημιά από επισφαλείς απαιτήσεις.

Ζημιά επισφαλών απαιτήσεων ή απομείωση απαιτήσεων	XXX	
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ή απομειωμένες απαιτήσεις		XXX
Αναγνώριση ζημιάς επισφάλειας		

Ο βασικός λόγος για την παρακολούθηση της πορείας της επισφάλειας είναι η διατήρηση της αρχής της συσχέτισης εσόδων και εξόδων, προκειμένου να αντανακλάται το πραγματικό ποσό του εσόδου καθώς επίσης και η πραγματική απεικόνιση του ποσού της απαίτησης στον ισολογισμό με βάση το αναμενόμενο ανακτήσιμο κονδύλι. Η οριστική εκκαθάριση της πρόβλεψης θα διενεργηθεί όταν οριστικοποιηθεί είτε η πληρωμή του ποσού είτε η διαγραφή του πελάτη ως ανεπίδεκτου είσπραξης. Στην περίπτωση που το κονδύλι που εισπραχθεί είναι μεγαλύτερο από το ποσό της απαίτησης όπως αυτό είχε διαμορφωθεί μετά την διενέργεια των προβλέψεων αναγνωρίζεται ένα έσοδο από αχρησιμοποίητες προβλέψεις ενώ στην αντίθετη περίπτωση αναγνωρίζεται ένα έξοδο από επισφαλείς απαιτήσεις.

Πρόβλεψη επισφαλών/απομειούμενων πελατών	XXX	
Πελάτες		XXX
Ανεπίδεκτος είσπραξης		

Παράδειγμα

Στις 15/3/Χ0 η οντότητα «ΑΓΑΘΟ» πώλησε στον πελάτη της Α. Αντωνίου εμπορεύματα αξίας € 15.000, εξάμηνη πίστωση, χωρίς τον υπολογισμό τόκου, λόγω της σύντομης χρονικής διάρκειας της πίστωσης. Κατά την ετήσια αποτίμηση των απαιτήσεων στις 31/12/Χ0, προέκυψε λόγω οικονομικών δυσχερειών του πελάτη ότι η επιχείρηση «ΑΓΑΘΟ» θα εισπράξει € 14.000. Στις 31/3/Χ1 τελικά εισπράττεται το ποσό των 12.000 από τον πελάτη Α. Αντωνίου.

Ζητούνται οι λογιστικές εγγραφές που σχετίζονται με την ανωτέρω απαίτηση.

15/3/Χ0	Πελάτες	15.000	
	Πωλήσεις		15.000
	Πώληση με πίστωση		
31/12/Χ0	Ζημιά από επισφαλείς απαιτήσεις	1.000	
	Πρόβλεψη επισφάλειας		1.000
	Ετήσια εγγραφή απόσβεσης παγίου		
31/3/Χ1	Ζημιά από επισφαλείς απαιτήσεις	2.000	
	Διαθέσιμα	12.000	

	Πρόβλεψη επισφάλειας	1.000	
	Πελάτες		15.000
	Εκκαθάριση πρόβλεψης		

Στην περίπτωση που κατά τις 31/3/Χ1 η επιχείρηση «ΑΓΑΘΟ» εισπράττει το ποσό των 14.500 από τον πελάτη Α. Αντωνίου η τελευταία λογιστική εγγραφή διαμορφώνεται ως εξής:

31/3/Χ1	Διαθέσιμα	14.500	
	Πρόβλεψη επισφάλειας	1.000	
	Πελάτες		15.000
	Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις		500
	Εκκαθάριση πρόβλεψης		

Ενώ στην περίπτωση που στις 31/3/Χ1 διαπίστωνε η επιχείρηση «ΑΓΑΘΟ» ότι δεν

31/3/Χ1	Ζημιά από επισφαλείς απαιτήσεις	14.000	
	Πρόβλεψη επισφάλειας	1.000	
	Πελάτες		15.000
	Εκκαθάριση πρόβλεψης		

Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια, δηλαδή τα αξιόγραφα, τα οποία μπορούν να οπισθογραφούνται, και τα οποία εκδίδονται από τον αγοραστή (οφειλέτης) και με το οποίο ο αγοραστής υπόσχεται να καταβάλει συγκεκριμένο ποσό σε συγκεκριμένη ημερομηνία στον πωλητή-δικαιούχο. Στη περίπτωση που δεν ικανοποιηθούν οι όροι του γραμματίου ακολουθούνται νομικές ενέργειες ή και έκδοση δικαστικής εντολής πληρωμής.

Αντίστοιχα, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι και η συναλλαγματική δηλαδή το αξιόγραφο, που μπορεί να οπισθογραφείται και εκδίδεται από τον πωλητή (δανειστής) με το οποίο δίνει «εντολή» στον αγοραστή (οφειλέτη) να καταβάλει συγκεκριμένο ποσό σε συγκεκριμένη ημερομηνία και αντίστοιχες νομικές συνέπειες με το γραμμάτιο, στην περίπτωση που δεν ικανοποιηθούν οι όροι που προβλέπονται.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα, η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης. Αποκλειστικά όμως για τα έντοκα

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η αποτίμηση γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος, είτε με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη σταθερή μέθοδο. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και εκείνα τα στοιχεία, τα οποία θεωρείται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά. Ανάλογα, κατά συνέπεια, με τη χρονική στιγμή που ορίζεται κατά την πώληση και αποτυπώνεται στο γραμμάτιο ή στην συναλλαγματική για το χρονικό σημείο της εξόφλησης, η τιμή πώλησης των εμπορευμάτων μπορεί να προσαναζάνεται με τόκους μέχρι την είσπραξη του ποσού. Η αξία αυτή των τόκων αποτυπώνεται στα γραμμάτια ή τις συναλλαγματικές εισπρακτέες. Οι τόκοι μετατρέπονται σταδιακά σε δεδουλευμένους καθώς παρέρχεται το χρονικό διάστημα της πίστωσης και πλησιάζει η ημερομηνία είσπραξης.

Παράδειγμα

Η ανωτέρω επιχείρηση «ΑΓΑΘΟ» πωλεί εμπορεύματα αξίας € 10.100 στις 1/3/Χ0, λαμβάνοντας γραμμάτια εξάμηνης διάρκειας, στα οποία περιλαμβάνεται αξία τόκων € 100.

Ζητούνται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

1/3/Χ0	Γραμμάτια εισπρακτέα	10.100	
	Πωλήσεις		10.000
	Μη δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι		100
	Πώληση με πίστωση		
31/8/Χ0	Διαθέσιμα	10.100	
	Γραμμάτια εισπρακτέα		10100
	Εξόφληση γραμματίων		
31/8/Χ0	Μη δεδουλευμένοι πιστωτικοί τόκοι	100	
	Πιστωτικοί τόκοι		100
	Αναγνώριση χρηματοοικονομικού εσόδου από τόκους		

Στην κατηγορία των χρηματοοικονομικών στοιχείων, περιλαμβάνονται και τα στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου όπως οι μετοχές και τα ομόλογα. Η αρχική αναγνώριση των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων (ή ταμειακών ισοδύναμων) ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που

διατέθηκε για την απόκτηση, πλέον δαπάνες αγοράς. Η πώση της χρηματιστηριακής αξίας ενός διαπραγματεύσιμου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, έντοκου ή μη, σε επίπεδα κάτω του κόστους κτήσης, δεν συνεπάγεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει επέλθει απομείωση της αξίας του. Συνεπώς, απαιτείται εξέταση των πραγματικών περιστατικών για την τεκμηρίωση της ύπαρξης ζημιών απομείωσης μόνιμου χαρακτήρα, προκειμένου να αναγνωρισθούν βάσει των προβλέψεων του νόμου.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Επένδυση» αποκτά μετοχές της επιχείρησης «Τίτλος» αντί € 10.000 την 30/6/20X0. Η προμήθεια για την απόκτηση των τίτλων, ανήλθε σε € 1.200. Η χρηματιστηριακή αξία των μετοχών στις 31/12/20X0 ήταν 11.500 €. Η επιχείρηση «Επένδυση» πωλεί τις εν λόγω μετοχές στις 15/3/X1 αντί € 12.800.

Ζητούνται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

30/6/X0	Μετοχές	10.000	
	Διαθέσιμα		10.000
	Αγορά μετοχών		
30/6/X0	Μετοχές	1.200	
	Διαθέσιμα		1.200
	Πληρωμή εξόδων κτήσης		
31/12X0	Μετοχές	300	
	Κέρδος αποτίμησης		300
	Αναγνώριση κέρδους από αποτίμηση		
15/3/X1	Διαθέσιμα	12.800	
	Μετοχές		11.500
	Κέρδη από πώληση μετοχών		1.300
	Αναγνώριση κέρδους από πώληση μετοχών		

1.4.3. Διαθέσιμα

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα. Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις,

μπορούν εύκολα να μετατραπούν σε ταμιακά διαθέσιμα με ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Κατά συνέπεια τα διαθέσιμα μπορεί να περιλαμβάνουν ταμειακά διαθέσιμα, Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας, δεδουλευμένο και απαιτητό πόσο τόκων. Ο ρόλος όλων των μορφών διαθεσίμων είναι καθοριστικός στη διαμόρφωση της ρευστότητας και κατ'επέκταση της αποδοτικότητας των επενδυμένων κεφαλαίων, ενώ παράλληλα καλύπτει το χρονική διαφορά ανάμεσα στις ταμειακές εισροές και τις ταμειακές εκροές.

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου προβλέπει ειδικότερη διαδικασία για τον έλεγχο των διαθεσίμων διαχωρίζοντας το ρόλο του ταμιά από το λογιστή αλλά και παράλληλα με την καθιέρωση πολύ συγκεκριμένης πολιτικής για την διενέργεια πληρωμών και εισπράξεων, τα ποσά των οποίων θα πρέπει να συμφωνούν με τα λογιστικά υπόλοιπα. Ειδικότερα για τις τραπεζικές καταθέσεις όψεως, το υπόλοιπο επαληθεύεται σε τακτά χρονικά διαστήματα με την κατάρτιση της κατάστασης τραπεζικής συμφωνίας, η οποία είναι μια εξωλογιστική διαδικασία. Η Κατάσταση Τραπεζικής Συμφωνίας μπορεί να καταρτιστεί ξεκινώντας από τα δεδομένα της επιχείρησης ή του πιστωτικού ιδρύματος.

Μέσω της συμφωνίας αυτή διασφαλίζεται ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού καταθέσεων όψεως της επιχείρησης, συμφωνεί με το αντίστοιχο υπόλοιπο που τηρεί το πιστωτικό ίδρυμα για τον εν λόγω πελάτη. Πιθανές αιτίες για διαφωνία των λογαριασμών αυτών, οι οποίες πλέον είναι απίθανες, λόγω της ταχύτατης εξέλιξης των συστημάτων πληροφορικής, είναι:

Καθυστέρηση του πιστωτικού ιδρύματος στην εκκαθάριση επιταγής

Καταθέσεις που μπορεί να μην έχουν ακόμη αναγνωρισθεί από το πιστωτικό ίδρυμα (valeur)

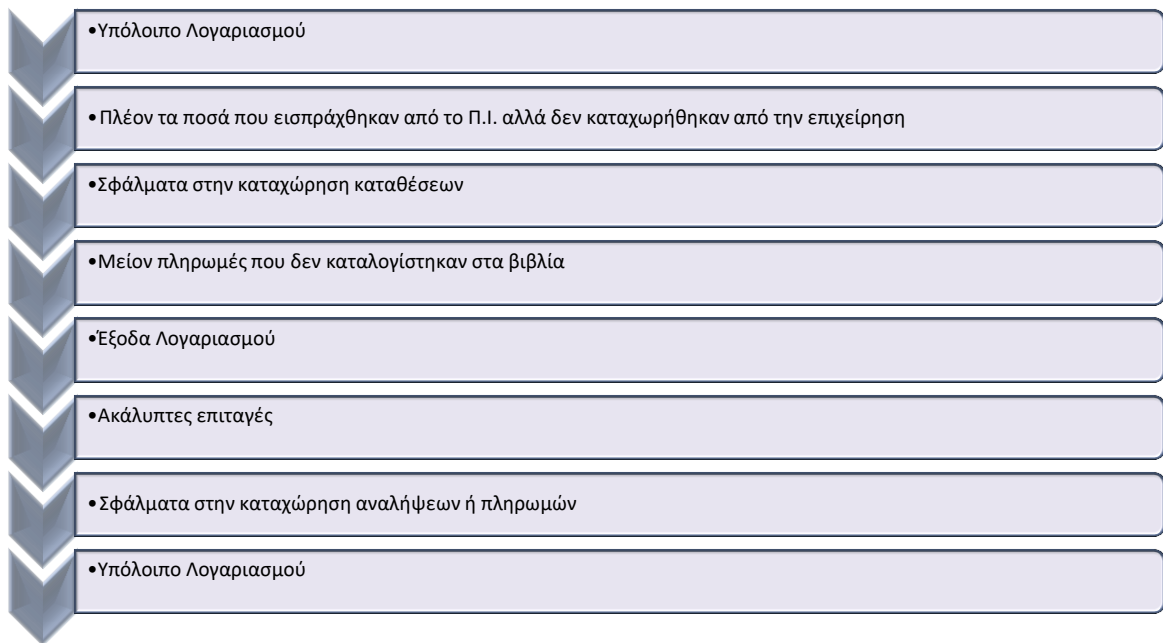
Ηλεκτρονικές συναλλαγές που δεν έχουν αναγνωρισθεί από έναν από τους δύο αντισυμβαλλόμενους.

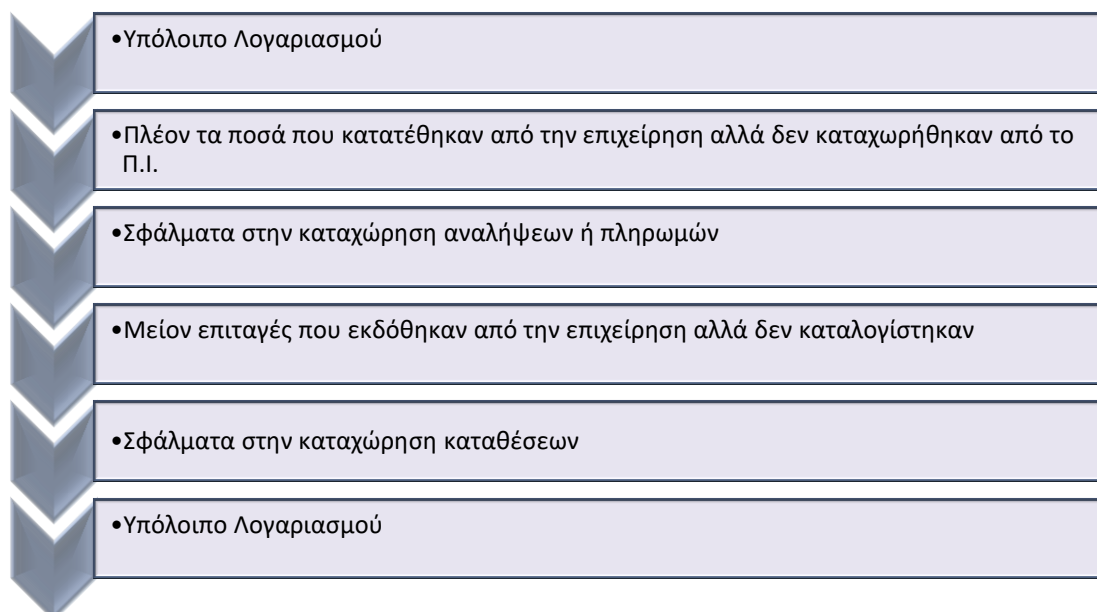
Αναγνώριση δεδουλευμένων τόκων

Απλήρωτες επιταγές που είχαν κατατεθεί στο πιστωτικό ίδρυμα

Λάθη

Υπόδειγμα Τραπεζικής Συμφωνίας





Τα ταμειακά διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα αποτιμούνται στο τέλος της χρήσης. Η αποτίμηση τους γίνεται στην τρέχουσα τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος από την τράπεζα που ισχύει την ημέρα της απογραφής.

Η σπουδαιότητα της παρακολούθησης των ταμιακών διαθεσίμων και των κινήσεών τους κατά τη διάρκεια της χρήσης, προκύπτει και από το γεγονός ότι η παρακολούθηση των ταμιακών διαθεσίμων πραγματοποιείται και από διακριτή χρηματοοικονομική κατάσταση της Κατάσταση Ταμιακών Ροών. Η πληροφόρηση για τα ταμιακά διαθέσιμα επεκτείνεται τόσο σε θέματα ρευστότητας αλλά και σε θέματα χρηματοοικονομικής ευκαμψίας και ποιότητας των κερδών που απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

1.4.4. Αποτίμηση- Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων

Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του ορίζεται ως απομείωση (Impairment) του περιουσιακού στοιχείου. Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount) είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης (νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης) ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης αυτού, ενώ εύλογη αξία (Fair value)

είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος ενώ στη συνέχεια αποτιμώνται σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης, στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,

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

δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, στις τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες ή χρηματοοικονομικές δυσκολίες

αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου

απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

σημαντικές δυσμενείς μεταβολές, κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί

αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει

Αντίστοιχα και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις, όταν δηλαδή η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Ο έλεγχος της απομείωσης πραγματοποιείται και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ακόμη και όταν δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση, αλλά και για την υπεραξία που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων.

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας είναι εφικτός και στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε νόμιμη αγορά για παρόμοιο περιουσιακό στοιχείο. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι εφικτή η επιμέτρηση

της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης καθώς δεν μπορεί να προσδιοριστεί η βάση υπολογισμού μιας αξιόπιστης εκτίμησης της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα είναι εφικτό να χρησιμοποιήσει την αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

Η αξία λόγω χρήσης υπολογίζεται αφού ληφθούν υπόψη:

- α) μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο
- β) πιθανές μεταβολές στις αναμενόμενες ταμιακές ροές, στηριζόμενη σε βάσιμες και λογικές παραδοχές, στηριζόμενη στους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς
- γ) η διαχρονική αξία του χρήματος χρησιμοποιώντας προ φόρου επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς
- δ) αβεβαιότητας και άλλα στοιχεία

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό και εκτιμάται ότι η μείωση αυτή της αξίας έχει μόνιμο χαρακτήρα. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης. Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Η ζημιά απομείωσης δεν εμφανίζεται στα αποτελέσματα εφόσον το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με άλλες διατάξεις (π.χ. ΔΛΠ 16). Στις περιπτώσεις αυτές η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα εφόσον η ζημιά αυτή δεν υπερβαίνει το ποσό της θετικής αναπροσαρμογής για αυτό

το περιουσιακό στοιχείο. Η θετική αυτή αναπροσαρμογή μειώνεται πλέον κατά το ποσό της απομείωσης.

Στην περίπτωση αυτή και εφόσον πρόκειται για πάγιο περιουσιακό στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση, θα πρέπει αυτή να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να κατανεμηθεί ομαλά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.

Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης η οντότητα θα πρέπει να αναζητά τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης, ενδείξεις για μεταβολή της απομείωσης αυτής και στην περίπτωση που αυτό εντοπιστεί, θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό.

Μερικά από τα στοιχεία που θα ληφθούν υπόψη είναι:

- α) ενδείξεις σχετικά με την αγοραία αξία, η οποία ενδέχεται να έχει αυξηθεί.
- β) ευνοϊκές εξελίξεις στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον,
- γ) ευνοϊκή μεταβολή των επιτοκίων,
- δ) βελτιωμένη αποδοτικότητα στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου

Στην περίπτωση της αντιστροφής μίας ζημιάς απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να ακολουθείται από μία αναπροσαρμογή της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής, της μεθόδου απόσβεσης ή της υπολειμματική αξία.

Η πιθανή αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί αρχικά, εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημιά απομείωσης. Μια αναστροφή ζημιάς απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν είχε προηγηθεί αναπροσαρμογή για το ίδιο πάγιο. Μια αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα έσοδα ενώ εάν η ζημιά απομείωσης είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα, η αναστροφή αυτής της ζημιάς θα αναγνωρισθεί επίσης στα αποτελέσματα.

Οι λογιστικές εγγραφές αναγνώρισης ή αντιστροφής της ζημιάς απομείωσης είναι οι εξής:

Ζημία απομείωσης παγίων	XXX	
Σωρευμένη απομείωση παγίων (αντίθετος)		XXX
Αναγνώριση Ζημιάς Απομείωσης		

Σωρευμένη απομείωση παγίων (αντίθετος)	XXX	
Κέρδη αναστροφής απομείωσης		XXX
Αντιστροφή Ζημιά Απομείωσης		

	Λογιστική αξία παγίων με απομείωση	
	Αξία κτήσης	XXX
Μείον	Σωρευμένες αποσβέσεις	XXX
Μείον	Σωρευμένες απομειώσεις	XXX
	Λογιστική αξία παγίων	XXX

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «ΓΕΥΣΗ» αγόρασε στις 2/1/20X0 ένα ακίνητο αξίας € 250.000 με μηδενική υπολειμματική αξία και ωφέλιμη ζωή τα 20 χρόνια. Λόγω κυκλοφοριακής επιβάρυνσης της περιοχής, η τρέχουσα εμπορική αξία του παγίου στο τέλος του 20X3 ήταν € 170.000, όσο και οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένονται από το πάγιο.

Ζητείται να γίνει έλεγχος απομείωσης και οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Η αναπόσβεστη αξία του παγίου στις 31/12/X3 είναι:

$$250.000 - 3 * (250.000 / 20) = 250.000 - 50.000 = 200.000$$

Τρέχουσα αξία ακινήτου = 170.000

Κατά συνέπεια προκύπτει μία απομείωση αξίας € 30.000.

Ζημιές απομείωσης παγίων	30.000	
Πάγια απομειωθέντα (αντιθ.)		30.000
Αναγνώριση Ζημιάς Απομείωσης		

Μετά την αναγνώριση της ζημιάς απομείωση, η επιχείρηση έχει ένα πάγιο λογιστικής αξίας € 170.000 αποσβέσιμο σε 16 έτη (υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή).

Κατά συνέπεια προκύπτει νέο ετήσιο ποσό απόσβεσης ίσο με: $170.000 / 16 = 10.625$

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «ΟΡΕΞΗ» κατέχει ακίνητο αξίας κτήσης € 500.000 το οποίο απέκτησε στις 5/1/Χ0. Στις 31/12/Χ3 εκτιμάται ότι το ακίνητο έχει υποστεί μόνιμου χαρακτήρα απομείωση κατά 30.000. Στις 31/12/Χ6 εκτιμάται ότι η τρέχουσα εύλογη αξία (ίση με την αξία χρήσης) έχει ανακτήσει μέρος της απώλειας κατά 20.000 Στις 31/12/Χ9 εκτιμάται ότι η τρέχουσα εύλογη αξία (ίση με την αξία χρήσης) έχει ανέλθει σε 520.000

Ζητείται να διενεργηθούν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

Η λογιστική εγγραφή για την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης είναι η εξής:

Ζημιές απομείωσης παγίων	30.000	
Πάγια απομειωθέντα (αντιθ.)		30.000
Αναγνώριση Ζημιάς Απομείωσης		

Στις 31/12/Χ5 Η λογιστική εγγραφή αντιστροφής της ζημίας απομείωσης είναι:

Πάγια απομειωθέντα (αντιθ.)	20.000	
Κέρδη αναστροφής απομείωσης		20.000
Αντιστροφή Ζημιά Απομείωσης		

Στις 31/12/Χ9 η λογιστική εγγραφή αντιστροφής της ζημίας απομείωσης είναι:

Πάγια απομειωθέντα (αντιθ.)	10.000	
Κέρδη αναστροφής απομείωσης		10.000
Αντιστροφή Ζημιά Απομείωσης		

1.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ

1.5.1. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Για τους δημοσίους φορείς, με βάση τα κλαδικά λογιστικά σχέδια, η καθαρή θέση παρακολουθείται στην ομάδα λογαριασμών 4 μαζί με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία ενός Δημοσίου Φορέα είναι εκείνη που αποτελείται από το κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε αποτέλεσμα εις νέο (πλεόνασμα ή έλλειμμα).

Η Καθαρή θέση αποτελεί ένα από σημαντικότερα στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας. Ταυτίζεται με τις υποχρεώσεις που έχει η οικονομική μονάδα προς τους φορείς της. Υπό αυτήν την έννοια και σε όρους της λογιστικής εξίσωσης ο υπολογισμός της γίνεται ως εξής : Ενεργητικό = Καθαρή θέση + Υποχρεώσεις προς Τρίτους => **Καθαρή θέση = Ενεργητικό – Υποχρεώσεις προς Τρίτους.**

Δείχνει επομένως το ποσό των περιουσιακών στοιχείων που εισέφεραν οι φορείς της οικονομικής μονάδας σ' αυτή καθώς και αυτό που δημιουργήθηκε εσωτερικά σ' αυτή και διακατατήθηκε για την εξυπηρέτηση των σκοπών της.

Εναλλακτικά

Η καθαρή θέση είναι το ίδιο κεφάλαιο που αποτελείται από :

- Το μετοχικό κεφάλαιο
- Τα κάθε είδους και πάσης φύσης αποθεματικά
- Το εκάστοτε Υπόλοιπο εις νέο.

Η Κ.Θ. έχει πολύ μεγάλη σημασία για τους πιστωτές αποτελώντας εγγύηση για την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους σε περίπτωση πτώχευσης. Σημαντική για τι αποτελεί τη βάση για τη δραστηριοποίηση της Οικονομικής Μονάδας. Ο νόμος επιβάλλει την ύπαρξη ελάχιστου ποσού καθαρής θέσης, και σε περίπτωση απώλειας της, επιτρέπει στους έχοντες έννομο συμφέρον να επιδιώξουν τη δικαστική λύση της οικονομικής μονάδας⁹.

⁹ Η αναφορά αφορά εταιρείες που έχουν συσταθεί με την μορφή της ανώνυμης εταιρείας Αρθ.119. παρ. 4 Ν.4548/18

Το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων δεν μπορεί να γίνει μικρότερο από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή συγκαλείται γενική συνέλευση μετόχων για λύση της εταιρείας ή λήψη άλλων μέτρων (αύξηση κεφαλαίου). Αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίου μηδενιστεί ή γίνει αρνητικό εφαρμόζεται το πτωχευτικό δίκαιο

Η οργάνωση της ομάδας 4, των λογαριασμών της καθαρής θέσης δηλαδή, σε πρωτοβάθμιους λογαριασμούς έχει ως εξής :

1.5.1.1. Αποτίμηση της Καθαρής θέσης.

Η Καθαρή θέση επηρεάζεται από την αξία στην οποία αποτιμώνται τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων. Η διαδικασία αποτίμησης της εμφανίζει δυσκολίες και ασάφειες. Υπάρχουν τρεις τουλάχιστον διαφορετικές δυνατές διαδικασίες αποτίμησης :

- Αποτίμηση βάσει της λογιστικής Αξίας
- Αποτίμηση βάσει της αξίας πώλησης των περιουσιακών στοιχείων
- Αποτίμηση βάσει της χρηματιστηριακής αξίας

Από τις οποίες θα ασχοληθούμε για προφανείς λόγους, που σχετίζονται με τους

1ος Βαθμός	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
40	ΚΕΦΑΛΑΙΟ
41	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
42	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ
43	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
44	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
45	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
46	.....
47	.....
48	Λογαριασμοί Συνδέσμου με άλλα Κέντρα
49	Προβλέψεις -Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις άλλων Κέντρων

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

δημοσίους φορείς, μόνο με τις δύο πρώτες.

Η αποτίμηση βάσει της λογιστικής αξίας, αφορά την αρχική τιμή κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων (στοιχεία του ενεργητικού) και ότι επόμενες λογιστικές προσαρμογές έχουν γίνει (π.χ. αποσβέσεις).

Για την αποτίμηση βάσει της τρέχουσας αξίας πώλησης των περιουσιακών στοιχείων σημειώνουμε ότι μπορεί να οδηγήσει σε ποσό αποτίμησης το οποίο μπορεί να μην είναι σχετικό, αν ο ισολογισμός έχει συνταχθεί με βάση την υπόθεση της συνέχισης της δραστηριότητας. Αυτή η μέθοδος αποτίμησης είναι σχετική αν η οικονομική οντότητα έχει χρεωκοπήσει ή πρόκειται να κλείσει.

Σε κάθε περίπτωση το θέμα της αποτίμησης της Καθαρής Θέσης αφορά και τους Δημοσίους φορείς όπως καταδεικνύεται με το ακόλουθο παράδειγμα.

Παράδειγμα γρήσης Αποτίμησης Καθαρής Θέσης.

Ο Δήμος χρειάζεται να καταγράψει τη συμμετοχή του σε δημοτικές, διαδημοτικές και άλλες επιχειρήσεις. Η αξία των συμμετοχών θα εμφανιστεί, ξεχωριστά, στο ενεργητικό του ισολογισμού όπως και στο προσάρτημα του ισολογισμού που θα επισυνάπτεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Η αποτίμηση των συμμετοχών αυτών θα γίνει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.2190/20 περί Α.Ε. Σύμφωνα, λοιπόν με αυτές η συμμετοχή του Δήμου σε δημοτικές ή διαδημοτικές επιχειρήσεις θα αποτιμηθεί με βάση την μικρότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας (σαν τρέχουσα αξία για τις μετοχές των ανωνύμων εταιρειών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο λαμβάνεται η λογιστική αξία της μετοχής στον τελευταίο νόμιμα δημοσιευμένο ισολογισμό).

Λογιστική καθαρή θέση		αξία
Κεφάλαιο		XXX
Πλέον	Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	XXX
	Διαφορές αναπροσαρμογής	XXX
	Επιχορηγήσεις επενδύσεων	XXX
	Αποθεματικά κεφάλαια	XXX
	Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου	XXX
Πλέον	Κέρδη σε νέο	XXX
Μείον	ή Ζημιές σε νέο	-XXX
	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	XXX

Για την εκτίμηση της Λογιστικής Καθαρής Θέσης δίνεται ο ακόλουθος πίνακας

1.5.1.2. Μετοχικό Κεφάλαιο

Το μετοχικό κεφάλαιο σχηματίζεται :

- Από τις εισφορές τις εισφορές των μετόχων που καταβάλλονται κατά την σύσταση της νομικής οντότητας για να συγκροτηθεί το αρχικό της κεφάλαιο, καθώς και μεταγενέστερα σε κάθε αύξησή του και
- Από τη διάθεση αποθεματικών ή αδιανέμητων καθαρών κερδών, εφόσον αυτή η διάθεση αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Το μετοχικό κεφάλαιο διακρίνεται σε :

Καταβλημένο : που είναι το μέρος της ονομαστικής αξίας των μετοχών της νομικής οντότητας που έχει καταβληθεί.

Οφειλόμενο : που είναι το μέρος του μετοχικού κεφαλαίου που δεν έχει ακόμα καταβληθεί και οι μέτοχοι οφείλουν να το καταβάλουν για να εξοφληθεί η αξία των μετοχών τους.

Άλλες έννοιες που σχετίζονται με το μετοχικό κεφάλαιο είναι οι εξής :

Ονομαστική Τιμή. Η αξία που αναγράφεται στον τίτλο της μετοχής. Ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης του μετοχικού κεφαλαίου με τον αριθμό των μετοχών.

Πραγματική Αξία : Προκύπτει από την διαίρεση της πραγματικής αξίας μίας οντότητας δια τον αριθμό των μετοχών της. Η πραγματική αξία της οντότητας αποτελείται από την πραγματική καθαρή θέση της προσαυξημένη με την τυχόν υπεραξία. Η πραγματική καθαρή θέση υπολογίζεται με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε τρέχουσες τιμές.

Λογιστική ή Εσωτερική Αξία: Προκύπτει από την διαίρεση της λογιστικής καθαρής θέσης της οικονομικής οντότητας όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό της δια του συνολικού αριθμού των μετοχών της.

Υπέρ το Άρτιο : Όταν υπάρχει ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί το πλεόνασμα που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Υπό το Άρτιο : Όταν η τιμή διάθεσης των μετοχών είναι μικρότερη από την ονομαστική τους αξία.

1.5.1.3. Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής

Αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο. Ο ρόλος των αποθεματικών σε μια οικονομική μονάδα είναι πολύ σημαντικός καθώς ενδυναμώνουν τα ίδια κεφάλαιά της και μπορεί μεταξύ άλλων να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση επενδυτικών προγραμμάτων. Τα αποθεματικά σχηματίζονται:

- α) Από τα καταλειπόμενα στο τέλος της χρήσεως πλεονάσματα, στα οποία συμψηφίζονται τα τυχόν ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων.
- β) Από χορηγήσεις που γίνονται βάσει διατάξεων νόμων για να σχηματιστούν αποθεματικά.

41. . .	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ
41.02	<u>Τακτικό αποθεματικό</u>
41.03	<u>Αποθεματικά Καταστατικού ή νομοθετημένα</u>
41.04	<u>Ειδικά αποθεματικά</u>
41.05	<u>Εκτακτά αποθεματικά</u>
41.06	<u>Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας Τίτλων</u>
41.07	Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών Περιουσιακών στοιχείων
41.08	Αποθεματικό για κάλυψη υποτίμησης τίτλων
41.12	<u>Διαφορά Αποτίμησης τίτλων στην τρέχουσα αξία τους</u>
41.15	Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων παραχωρηθέντων δωρεάν (Αναπτύσσεται κατά δωρούμενο είδος)

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

Τα αποθεματικά, όπως φαίνεται και στην ανάλυση που παρουσιάζεται στο παρακάτω πλαίσιο, διακρίνονται σε υποχρεωτικά, προαιρετικά, έμμεσα ή αυτόματα δημιουργούμενα.

Οι ειδικότερες μορφές αποθεματικών είναι :

α) **Τακτικό αποθεματικό** είναι εκείνο που σχηματίζεται σύμφωνα με Γενικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά.

β) **Αποθεματικά καταστατικού ή νομοθετημένα** είναι εκείνα που σχηματίζονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις του καταστατικού της οικονομικής μονάδας ή νόμου.

γ) **Ειδικά ή έκτακτα αποθεματικά** είναι εκείνα που δεν εντάσσονται στις άλλες κατηγορίες και σχηματίζονται με αποφάσεις της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

δ) **Αποθεματικό για κάλυψη υποτίμησης τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων** είναι εκείνο που τυχόν σχηματίζεται από το ποσοστό του πλεονάσματος που προβλέπεται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, για την κάλυψη ζημιών από υποτιμήσεις τίτλων που εμφανίζονται στους λογαριασμούς 18 και 34.

ε) Ο λογαριασμός 41.06 «**διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας τίτλων**» πιστώνεται, σε περίπτωση λήψεως τίτλων χωρίς αντάλλαγμα, με την ονομαστική αξία μετοχών ή εταιρικών μεριδίων εταιριών, στις οποίες η οικονομική μονάδα συμμετέχει, ή κατέχει μετοχές κατά κυριότητα, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 18 ή του 34. Σε περίπτωση που η εκδότρια εταιρία δεν εκδώσει νέες μετοχές, αλλά αντικαταστήσει τις παλαιές με νέες μετοχές μεγαλύτερης ονομαστικής αξίας, ο παραπάνω λογαριασμός πιστώνεται με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των μετοχών που λαμβάνονται και της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αντικαθίστανται.

στ) Ο λογαριασμός 41.07 «**διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων**» πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, που γίνεται με βάση ειδικό εκάστοτε νόμο, με χρέωση των οικείων λογαριασμών στους οποίους παρακολουθούνται τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, για τα οποία γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας τους.

ζ). Ο λογαριασμός 41.12 «**Διαφορά αποτίμησης τίτλων στην τρέχουσα αξία τους**» πιστώνεται με τις θετικές (πιστωτικές) διαφορές αποτίμησης τέλους χρήσεως των τίτλων της οικονομικής μονάδας και χρεώνεται αντίστοιχα με τις αρνητικές (χρεωστικές) διαφορές αυτού του είδους.

η). Στο λογαριασμό 41.15 «**Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων παραχωρηθέντων δωρεάν**» παρακολουθούνται η αξία των ακινήτων και λοιπών παγίων στοιχείων που παραχωρούνται στην οικονομική μονάδα από **δωρεές**,

κληρονομίες κ.λ.π., χωρίς δηλαδή αντάλλαγμα. Αν πρόκειται για επικαρπίες περιουσιακών στοιχείων, τότε τα έσοδα αυτών καταχωρούνται σε οικείο λογαριασμό

Λογιστική Εύλογης Αξίας

Ήδη με το ΔΠΧΑ 13 έχει εισαχθεί στην λογιστική ή μέθοδος αποτίμησης της εύλογης αξίας. Τα ΕΛΠ έχουν προβλέψει την εισαγωγή των λογ. 44 «Διαφορές εύλογης Αξίας» που αναλύεται σε 44.01 «Διαφορές εύλογης αξίας ενσώματων παγίων», 44.02 «Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων προς πώληση» και 44.03 «Διαφορές εύλογης αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών» για την παρακολούθηση της εύλογης αξίας και κυρίως των διαφορών που εμφανίζονται σε σύγκριση με το κόστος κτήσης.

Ως εύλογη αξία με βάση το ΔΠΧΑ 13 ορίζεται η τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε κάποιος για τη μεταβίβαση μίας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης

Παράδειγμα

Ο δήμος Α αγοράζει την 01/01/2015 οικόπεδο αξίας κτήσης 100.000€. Την 31/12/2015 λαμβάνει έκθεση ανεξάρτητου εκτιμητή σύμφωνα με την οποία η αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε ποσό € 400.000. Η λογιστική αποτύπωση θα έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
04/01/15	Μικτή αξίας Κτήσης Γης (Οικόπεδο Α) Καταθέσεις όψεως	100.000	100.000
	Αγορά οικοπέδου Συμβ. Νο 20		
31/12/15	Μικτή αξίας αναπροσαρμοσμένη (Οικόπεδο Α) Διαφορές εύλογης αξίας Ενσώματων παγίων	300.000	300.000
	Επιμέτρηση στην εύλογη αξία ως Έκθεση εκτίμησης		

ΔΧΠΑ 13 Προσαρμογή από συντάκτη

εσόδου (75 ή 76), ενώ στους λογαριασμούς τάξεως μνημονεύονται τα δικαιώματα επικαρπίας κ.λ.π.

1.5.1.4. Αποτελέσματα εις νέον

Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται από τον πίνακα διάθεσης το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση πλεονάσματος δηλαδή το «πλεόνασμα προς διάθεση».

Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται κατ' έτος έτσι στο λογ.42.00 μεταφέρεται το πλεόνασμα προς διάθεση της χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός σε μεγαλύτερη ανάλυση

42.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	
	42.00.	<u>Πλεονάσματα εις νέον</u> (Αναπτύσσεται κατά χρήση)
	42.01.	<u>Έλλειμμα γρήσεως εις νέον</u>
	42.02.	<u>Έλλείμματα προηγούμενων χρήσεων</u> (Αναπτύσσεται κατά χρήση)
	42.04.	<u>Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων</u>

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

αναπτύσσεται κατά χρήση (βλ. επόμενο πλαίσιο)

Το έλλειμμα της χρήσης όταν υπάρχει μεταφέρεται στο λογ.42.01, ενώ ελλείμματα προηγούμενων χρήσεων μεταφέρονται στο λογ.42.00 με κατάλληλη ανάπτυξη ώστε να φαίνονται τα ελλείμματα ανά χρήση προέλευσης. Στο δευτεροβάθμιο 42.00

μεταφέρεται κατά την επόμενη χρήση το κατά χρήση προκύπτον έλλειμμα εκτός αν συμψηφίζεται από το πλεόνασμα της επομένης χρήσεως ή καλύπτεται από τυχόν διάθεση αποθεματικών.

1.5.1.5. Επιχορηγήσεις επενδύσεων

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται :

- Αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν
- Με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης οι επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε . Συγκεκριμένα :

ΕΛΠ – ΔΛΠ

Όπου προβλέπεται η χρήση της εύλογης αξίας ως βάση επιμέτρησης τότε:

- Κάθε προκύπτουσα διαφορά αναγνωρίζεται είτε κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον είτε ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση.
- Σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων, το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί είτε να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό είναι πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το πάγιο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά την διαγραφή ή διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων παρακολουθούνται στο λογ. 43. Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η προέλευση κάθε επιχορήγησης και ο σκοπός της (δηλαδή η επένδυση που αφορά). Ο λογαριασμός πιστώνεται με τις χορηγούμενες επιχορηγήσεις με χρέωση των λογαριασμών των παγίων που αφορά. Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται με βάση τη πηγή προέλευσης των επιχορηγήσεων.

Ο δευτεροβάθμιος 43.98 παρακολουθεί κονδύλια επιχορηγήσεων που δεν απορροφήθηκαν και επιστράφηκαν.

Επιχορηγήσεις που αφορούν στην κάλυψη λειτουργικών δαπανών καταχωρούνται στην πίστωση του λογ. 74.

Στο τέλος της χρήσεως, από το λογαριασμό 43 μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» ποσό ίσο με τις αποσβέσεις πάγιων στοιχείων των υπολογαριασμών του λογαριασμού 66, που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν από τις πιο πάνω επιχορηγήσεις.

Σε περίπτωση εκποιήσεως, καταστροφής ή αχρηστεύσεως οποιουδήποτε πάγιου στοιχείου που χρηματοδοτήθηκε από τις παραπάνω επιχορηγήσεις, από το λογαριασμό 43 μεταφέρεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού του πάγιου στοιχείου το υπόλοιπο της επιχορηγήσεως που αφορά το στοιχείο αυτό.

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
43		ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
	43.00	Επιχορηγήσεις μέσω Τακτικού Κρατικού Προϋπολογισμού
	43.01	Επιχορηγήσεις μέσω Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων
	43.02	<u>Επιχορηγήσεις άλλων Ν.Π.Δ.Δ. ή Οργανισμών</u>
	43.04	<u>Επιχορηγήσεις Ευρωπαϊκής Ένωσης</u>
	43.10	<u>Λοιπές Επιχορηγήσεις</u>
	43.98	Επιχορηγήσεις επενδύσεων που δεν απορροφήθηκαν – αντίθετος λογαριασμός

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

Σε περίπτωση που οι επιχορηγήσεις παραχωρούνται στο δημόσιο φορέα με όρους ή δεσμεύσεις, οι λογιστικοί χειρισμοί προσαρμόζονται στο νομικό πλαίσιο, το οποίο διέπει κάθε επιχορήγηση.

Η σε τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των Επιχορηγήσεων Επενδύσεων πρέπει να αναδεικνύει την ταυτότητα του πάγιου στοιχείου για το οποίο δίδεται η επιχορήγηση, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα της συσχέτισέως με τους αντίστοιχους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων.

Παράδειγμα Λογιστικοποίησης Επιχορήγησης από Δημόσιο Φορέα

Το Ν.Π.Δ.Δ. Α λαμβάνει επιχορήγηση από το ΠΔΕ 40% για την αγορά παγίου (εξοπλισμός Η/Υ), τιμολογιακής αξίας (χωρίς τον ΦΠΑ) € 120.000, την 1/1/2019. Έστω ότι το πάγιο τίθεται σε λειτουργία, την πρώτη ημέρα της χρήσης. Η διοίκηση του φορέα αποφασίζει να διενεργεί τις λογιστικές αποσβέσεις, βάσει του συντελεστή φορολογικής απόσβεσης, ήτοι: 20% (άρθρο 24, ΚΦΕ). Υπό την έννοια αυτή, για το συγκεκριμένο πάγιο, δεν θα προκύψει διαφορά λογιστικής / φορολογικής βάσης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/01/19	Πάγιο	120.000	
	Ταμείο		72.000
	43.01 Επιχορηγήσεις ΠΔΕ Πάγιο Α		48.000
	Αγορά Παγίου		

Τέλος πρώτης χρήσης, διενέργεια αποσβέσεων:

$120.000,00 \times 20\% = 24.000,00$ ευρώ

Άρα, έχουμε:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/19	Αποσβέσεις Παγίου	24.000	
	Αποσβεσμένο Πάγιο		24.000
	Αποσβέσεις άρθρο 24 ΚΦΕ		

Ως προς τις αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις, αυτές θα είναι ποσοστό 40% των διενεργηθεισών αποσβέσεων.

$24.000 \times 40\% = 9.600$ ευρώ

Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων:

$48.000 \times 20\% = 9.600$ ευρώ

Η λογιστική εγγραφή που θα λάβει χώρα, θα είναι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/19	43.01 Επιχορηγήσεις ΠΔΕ Πάγιο Α	9.600	
	81.01.05 Αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων		9.600
	Αποσβέσεις άρθρο 24 ΚΦΕ		

1.5.2. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στη κάλυψη ζημίας ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

- α) Στις **προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως**, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).
- β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημίες και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως 44.98).

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό

44.	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
44.00	Προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία
44.09	<u>Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως</u>
44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων
44.11	<u>Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και δάνεια</u>
44.12	<u>Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα</u>
44.13	<u>Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων</u>
44.14	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και λοιπών υποχρεώσεων.
44.15	Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων
44.98	Λοιπές Έκτακτες προβλέψεις

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» ή 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Σχετικά με το σχηματισμό και τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:

α) Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, εφόσον συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

β) Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 και πίστωση των λογαριασμών 44.00-44.09.

Οι σχηματισμένες προβλέψεις αναπροσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις νέες συνθήκες που στο μεταξύ έχουν διαμορφωθεί. Αν υπάρχουν ποσά προβλέψεων που δεν χρησιμοποιήθηκαν, είτε επειδή οι ζημίες ή τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ήταν μικρότερα από τις σχηματισμένες γι' αυτά προβλέψεις, είτε επειδή εξέλιπαν οι κίνδυνοι για τους οποίους είχαν σχηματισθεί, μεταφέρονται στη πίστωση του λογαριασμού 84.00 «έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μια υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι για την πρόβλεψη υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το εάν η απορρέουσα από αυτήν υποχρέωση θα επέλθει τελικά αλλά και αβεβαιότητα ως προς το χρόνο που θα προκύψει ή/και ως προς το ακριβές ποσό που θα απαιτηθεί για τον διακανονισμό της.

Η λογική του σχηματισμού των προβλέψεων συνδέεται με την εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων και την αρχή της συντηρητικότητας με στόχο την προστασία της βιωσιμότητας της οικονομικής οντότητας



Αν στις 31/12/20X1 το ποσό της απαιτούμενης αποζημίωσης εκτιμάται στις 300.000€

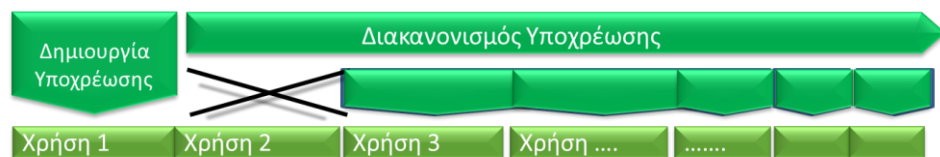
<i>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</i>	<i>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</i>	<i>ΧΡΕΩΣΗ</i>	<i>ΠΙΣΤΩΣΗ</i>
31/12/Χ1	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (ΕΞΟΔΟ)	32.000	
	Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (Υποχρέωση)		32.000
	120.000-(112.000-24.000)		
	Εγγραφή Πρόβλεψης		

1.5.3. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Οι υποχρεώσεις μαζί με τα ίδια κεφάλαια αποτελούν τα στοιχεία του Παθητικού, δηλαδή τις πηγές χρηματοδότησης των μέσων δράσης της οικονομικής μονάδας.

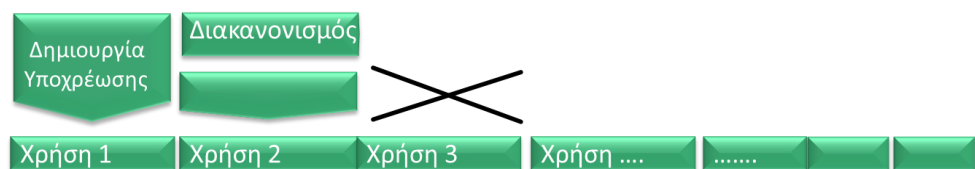
Γενικά ως υποχρέωση ορίζουμε μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής μονάδας που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων, από την οικονομική μονάδα, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Οι υποχρεώσεις πρέπει να επιμετρώνται στο ταμειακό ισοδύναμο, δηλαδή στο ποσό που απαιτεί ο δανειστής ή πιστωτής για την εξόφληση της απαίτησής του. Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε

- Υποχρεώσεις γνωστού ύψους που ανάλογα με την ληκτότητά τους, που είναι κι αυτή γνωστή, μπορούν να διαιρεθούν σε:
 - Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις για τις οποίες η προθεσμία για την εξόφλησή τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης από τη χρήση στην οποία αφορούν οι οικονομικές καταστάσεις όπως δείχνει το ακόλουθο σχήμα



Η υποχρέωση «γεννιέται» στην χρήση 1. Το τμήμα της υποχρέωσης για το οποίο η ημερομηνία εξόφλησης είναι από την χρήση 3 και μετά, κατατάσσεται στις μακροχρόνιες υποχρεώσεις.

- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης από τη χρήση στην οποία αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα



- Υποχρεώσεις για τις οποίες είτε το ύψος, είτε ο χρόνος διακανονισμού τους (εξόφληση) δεν είναι γνωστός και για τις οποίες πρέπει να υπολογιστούν προβλέψεις.

- Ενδεχόμενες υποχρεώσεις, δηλαδή υποχρεώσεις που βρίσκονται υπό την αίρεση ενός αβέβαιου μελλοντικού γεγονότος.

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Όπως προειπώθηκε αφορούν υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που η υποχρέωση εξόφλησής τους άγεται σε χρόνο μετά το πέρας της επόμενης χρήσης από την χρήση που αφορούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες καταχωρούνται. Συνηθισμένα χαρακτηριστικά τους είναι :

- Η μακρά διάρκεια που ποικίλει από 5 έως 20 αλλά μπορεί και περισσότερα χρόνια.
- Η ενσωμάτωσή τους σε πιστωτικούς τίτλους όπως τα ομόλογα
- Ο χαμηλός κίνδυνος για τον οφειλέτη.

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι αποτέλεσμα πιστωτικών συναλλαγών όπως η αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών με μακροπρόθεσμη πίστωση, η λήψη μακροπρόθεσμων δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή η έκδοση ομολογιών.

Το ΕΓΛΣ και τα κλαδικά λογιστικά σχέδια φορέων του δημοσίου προτείνουν την ακόλουθη διάρθρωση λογαριασμών :

45.	ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
45.00	Ομολογιακά δάνεια
...	
45.10	Τράπεζες Λογ/σμός Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων
...	
45.22	<u>Ελληνικό Δημόσιο</u>
45.23	<u>Ασφαλιστικοί Οργανισμοί</u>
...	
44.98	Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Μια υποχρέωση εντάσσεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν ικανοποιεί ένα οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

- Αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη διάρκεια ενός κανονικού λειτουργικού κύκλου της οικονομικής μονάδας.
- Κατέχεται για συναλλακτικούς σκοπούς
- Πρέπει να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Η οικονομική μονάδα δεν έχει το δικαίωμα να αναβάλει το διακανονισμό της για χρονικό διάστημα πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι βασικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι ακόλουθοι :

1ος Βαθμός	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
52	ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
56	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
57	.....
58	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
59	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

ΔΛΠ 1 και Υποχρεώσεις

Το ΔΛΠ1 (παράγραφοι 64,64,65) προβλέπει ότι, στην περίπτωση που μια οικονομική μονάδα έχει την πρόθεση και τη διακριτική ευχέρεια, δηλαδή η συμφωνία που έχει με ένα χρηματοπιστωτικό οργανισμό το επιτρέπει, να αναχρηματοδοτήσει μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, τότε η υποχρέωση κατατάσσεται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Αν δεν υπάρχει τέτοια ευχέρεια τότε η υποχρέωση παραμένει στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Όταν μια οικονομική μονάδα έχει παραβιάσει τους όρους μιας δανειακής συμφωνίας που αφορά σε μακροπρόθεσμο δάνειο με αποτέλεσμα η υποχρέωση να καθίσταται άμεσα εξοφλήσιμη, τότε η υποχρέωση καθίσταται στο σύνολό της βραχυπρόθεσμη ακόμα και όταν η χορηγήτρια τράπεζα έχει συμφωνήσει πριν την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων να μην απαιτήσει την εξόφληση, και τούτο διότι η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον 12 μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.

Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μη βραχυπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δε δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση

Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα πληρούν τις προϋποθέσεις για γνωστοποίηση ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού:

(α) αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση,

(β) αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού

και

(γ) η παροχή περιόδου χάριτος από δανειστή προκειμένου να διορθωθεί η αθέτηση μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

1.5.3.1. Προμηθευτές

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «Προμηθευτές» καταχωρούνται οι πάσης φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με προμηθευτές της από τους οποίους προμηθεύεται περιουσιακά στοιχεία (Αποθέματα) ή υπηρεσίες. Ο πρωτοβάθμιος

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
50		ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
	50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες της Μονάδας Υγείας- Δήμου κτλ)
	50.01	Προμηθευτές εξωτερικού
	50.02	Ελληνικό Δημόσιο
	50.03	Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις
	50.04	Ο.Τ.Α.
	50.08	Προμηθευτές εσωτερικού λογ/σμός πάγιων στοιχείων
	50.10	Προκαταβολές σε προμηθευτές
	50.11	Προμηθευτές-εγγυήσεις ειδών συσκευασίας
	50.12	Προμηθευτές-παρακρατημένες εγγυήσεις
	50.13	Προμηθευτές-αντίθετος λογ/σμός ειδών συσκευασίας
	50.90	Τρίτοι λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων για λογαριασμό τους

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

λογαριασμός «Προμηθευτές» αναλύεται περαιτέρω στους ακόλουθους λογαριασμούς:

Κάθε συναλλαγή της οντότητας με προμηθευτές καταχωρείται στους λογαριασμούς αυτούς ανεξαρτήτως του τρόπου διακανονισμού της. Έτσι ακόμα και όταν ο προμηθευτής εξοφληθεί αμέσως με μετρητά, πρώτα καταχωρείται η συναλλαγή στους προμηθευτές και μετά ο διακανονισμός της. Αυτή είναι η έννοια της «διπλής εγγραφής». Ένα παράδειγμα είναι το εξής :

Έστω ότι ο Δήμος Α αγοράζει από τον προμηθευτή Χ ένα υλικό Ψ αξίας 100.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24%. Για την αγορά αυτή λήφθηκε το τιμολόγιο Νο25. Ο προμηθευτής εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς. Στο παράδειγμα αυτό οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	20.Αγορές αποθεμάτων	100.000	
	54.Υποχρεώσεις από Φόρους Τέλη (ΦΠΑ εισροών)	24.000	
	50 .Προμηθευτές Εσωτερικού		124.000
	Αγορά αποθεμάτων ως τιμ. Νο25		
2	50. Προμηθευτές Εσωτερικού	124.000	
	Ταμείο		124.000
	Εξόφληση προμηθευτή Χ.Ε. ψψ		

1.5.3.2. Γραμμάτια Πληρωτέα

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «51 Γραμμάτια Πληρωτέα» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις αγορές περιουσιακών στοιχείων και είναι ενσωματωμένες σε τίτλους όπως επιταγές, συναλλαγματικές , γραμμάτια σε διαταγή. Ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός «Γραμμάτια Πληρωτέα» αναλύεται περαιτέρω στους ακόλουθους λογαριασμούς :

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
51		ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
	51.00	<u>Γραμμάτια πληρωτέα σε Ευρώ</u>
	51.01	<u>Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν.</u>
	51.03	Μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων σε Ευρώ
	51.04	Μη δουλευμένοι τόκοι Γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.
	51.90	Υποσχετικές επιστολές σε Ευρώ
	51.91	Υποσχετικές επιστολές σε Ξ.Ν.
	51.92	Μη δουλευμένοι τόκοι υποσχετικών σε Ευρώ
	51.93	Μη δουλευμένοι τόκοι Υποσχετικών σε Ξ.Ν.

Στους λογαριασμούς 51.03, 51.04, 51.92, 51.93 καταχωρούνται στο τέλος της χρήσης οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια πληρωτέα. Ο χειρισμός δεν είναι υποχρεωτικός αλλά αν γίνει σε κάποια χρήση πρέπει μετά να ακολουθείται υποχρεωτικά.

Ένα παράδειγμα λογιστικού χειρισμού γραμματίων πληρωτέων είναι το εξής :

Δεδομένα.

Η ονομαστική αξία ενός γραμματίου πληρωτέου το οποίο έχει προκύψει από αγορές αποθεμάτων, είναι 11.000 ευρώ. Το επιτόκιο για οφειλές αναλόγου κινδύνου είναι 10% και το γραμμάτιο θα εξοφληθεί σε ένα χρόνο από την ημερομηνία αγοράς των αποθεμάτων που ήταν η 01/10/20Χ0. Να δείξετε τις ημερολογιακές εγγραφές στην ημερομηνία της αγοράς, στην ημερομηνία κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων (31/12/20Χ0), και στην ημερομηνία λήξης του γραμματίου 30/09/20Χ0.

Λύση

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ			
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/10/Χ0	20.Αγορές αποθεμάτων 51.03. Μη δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων πληρωτέων	10.000 1.000	
	51.Γραμμάτια Πληρωτέα		11.000
	<i>Αγορά αποθεμάτων ως τιμ. Νο.χχ</i>		
31/12/Χ0	65. Τόκοι Έξοδα 51.03 Μη δεδουλευμένοι τόκοι Γρ. Πληρ	250	
	<i>Αναγνώριση δεδουλευμένων τόκων 10.000X10%X(3/12)</i>		250
30/09/Χ1	65. Τόκοι έξοδα 51. Γραμμάτια Πληρωτέα	750 11.000	
	51.03. Μη. Δεδουλ. Τόκοι Γρ. Πληρ.		750
	38. Ταμείο		11.000
	<i>Αναγνώριση δεδουλευμένων τόκων 10.000 χ 10% χ (9/12) και εξόφληση γραμματίου πληρωτέου</i>		

1.5.3.3. Τράπεζες – Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Στους υπολογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από δάνεια που έχει λάβει από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Η ανάλυση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής :

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
52		ΤΡΑΠΕΖΕΣ - ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
	52.00	<u>Τράπεζες εσωτερικού</u>
	52.01	<u>Τράπεζες Εξωτερικού</u>
	52.02	Λοιποί Πιστωτικοί Οργανισμοί

1.5.3.4. Πιστωτές Διάφοροι.

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «53. Πιστωτές Διάφοροι» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας που δεν υπάγονται σε άλλη κατηγορία πρωτοβαθμίων λογαριασμών. Η ανάλυση των κυριότερων δευτεροβάθμιων λογαριασμών έχει ως εξής

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
53		ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
	53.00	Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες
	53.03	Οφειλόμενες Αμοιβές Προσωπικού
	53.05	Οφειλόμενες δόσεις τίτλων πάγιας επένδυσης
	53.07	Οφειλόμενες δόσεις ομολογιών και λοιπών χρεογράφων
	53.08	Δικαιούχοι αμοιβών
	53.17	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση
	53.20	Υποχρεώσεις από εισπράξεις για λογ/σμό Δημοσίου και Τρίτων
	53.98	Λοιπές βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

1.5.3.5. Υποχρεώσεις από φόρους τέλη.

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «54. Υποχρεώσεις από φόρους τέλη» παρακολουθούνται υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους ΟΤΑ και λοιπούς φορείς δημοσίου δικαίου. Οι κυριώτεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί είναι οι εξής:

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ
	54.00	ΦΠΑ
	54.01	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
	54.03	Φόροι τέλη αμοιβών προσωπικού
	54.04	Φόροι τέλη αμοιβών τρίτων
	54.05	Φόροι τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
	
	54.09	Λοιποί φόροι τέλη
	
	54.99	Φόροι τέλη προηγούμενων χρήσεων

ΦΠΑ

Εφαρμόζεται στο σύνολο των παραγωγικών δραστηριοτήτων και αποτελεί σήμερα τη βάση του συστήματος της έμμεσης φορολογίας σε όλες τις χώρες της Ε.Ε.

Ως έμμεσος φόρος επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και όσες οικονομικές μονάδες ενεργούν ως τελικοί καταναλωτές.

Οι οικονομικές μονάδες αν και δεν επιβαρύνονται με το φόρο, εμπλέκονται στη διαδικασία είσπραξης και απόδοσής του στο Δημόσιο.

Για την λογιστική του παρακολούθηση τηρείται ειδικός λογαριασμός ο λογ/σμος «54.00 ΦΠΑ» ο οποίος χρεώνεται με το φόρο που επιβαρύνει την οικονομική μονάδα και πιστώνεται με το φόρο που επιρρίπτει η οικονομική μονάδα στο πελάτη ή τον τελικό καταναλωτή.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογ/σμού υποδηλώνει απαίτηση της οικονομικής μονάδας έναντι του Δημοσίου να της επιστραφεί ο φόρος ή να συμψηφισθεί με μελλοντική της υποχρέωση από Φ.Π.Α.

Το πιστωτικό υπόλοιπο του «54.00» απεικονίζει το ποσό του φόρου που πρέπει η οικονομική μονάδα να αποδώσει στο Δημόσιο.

Ο «54.00»εξιζώνεται όταν αποδοθεί ο οφειλόμενος φόρος.

Παράδειγμα

Στις 01/12/20Χ0 ο νομικός σύμβουλος του φορέα υποβάλει τιμολόγιο Νο.15 για τις υπηρεσίες του, για τον προηγούμενο μήνα ποσού €1.000 πλέον ΦΠΑ 24%. (Επίσης γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20%)

Στις 31/12/20Χ0 ο φορέας υποβάλλει δήλωση παρακρατούμενων φόρων τους οποίους και εξοφλεί αυθημερόν. Να γίνουν οι ημερολογιακές Εγγραφές.

Απάντηση

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ_α

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/12/X0	61.Αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών 54.ΦΠΑ εισροών	1000 240	
	53. Πιστωτές Διάφοροι 54.04 Φόροι Τέλη υπέρ Τρίτων		1.040 200
	Αμοιβή νομικού συμβ. ως τιμ. Νο.χχ		
31/12/X0	54.04 Φόροι Τέλη υπέρ Τρίτων	200	
	38.00 Ταμείο		200
	Απόδοση παρακρατούμενων φόρων υπέρ τρίτων.		

1.5.3.6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού «55. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί» παρακολουθούνται υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από κρατήσεις στην αμοιβή των εργαζομένων και από εργοδοτικές εισφορές. Οι κύριοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί είναι οι εξής:

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
55		ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
	55.00	<u>Φορείς Κύριας Ασφάλισης</u>
	55.01	<u>Φορείς Επικουρικής Ασφάλισης</u>
	55.02	<u>Μετοχικά Ταμεία</u>
	55.03	<u>Φορείς Πρόνοιας</u>
	55.04	<u>Ταμεία Αρωγής</u>
	

ΜΙΣΘΟΛΟΓΙΑ – ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

Οι εργοδότες είναι υπόχρεοι απέναντι στους υπαλλήλους για μισθούς και ημερομίσθια και σε διάφορες φορολογικές υπηρεσίες και ασφαλιστικούς οργανισμούς για ποσά που παρακρατούνται από τους μισθούς και τα ημερομίσθια.

Τα ημερομίσθια αποτελούν την αποζημίωση των εργαζομένων σε ωριαία βάση.

Οι Μισθοί αποτελούν την αποζημίωση των εργαζομένων σε μηνιαία βάση.

Ένας υπάλληλος πληρώνεται ένα μισθό ή ένα ημερομίσθιο από την οικονομική μονάδα και βρίσκεται κάτω από την άμεση επίβλεψη και τον έλεγχο της. Η λογιστική της μισθοδοσίας εφαρμόζεται μόνο στους υπαλλήλους.

Οι παρακρατήσεις από τον (ονομαστικό) μισθό των εργαζομένων και τα κόστη μισθοδοσίας του αναλύονται ως εξής:

- Από το μισθό του εργαζόμενου γίνεται παρακράτηση από τον εργοδότη για το φόρο εισοδήματος του (που αποδίδεται στο κράτος) καθώς και για την ιατροφαρμακευτική του περίθαλψη και τη συνταξιοδότηση του (που αποδίδεται στους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς).
- Ο εργοδότης καταβάλλει για τον εργαζόμενο (πέρα από το μισθό του) εργοδοτική εισφορά για την ιατροφαρμακευτική του περίθαλψη και τη συνταξιοδότηση του εργαζομένου (που αποδίδεται επίσης στον διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς).
- Ο εργοδότης μπορεί να υφίσταται και άλλα κόστη σχετικά με τη μισθοδοσία των εργαζομένων, όπως π.χ. ασφάλιση τους σε εθελοντικά ιδιωτικά προγράμματα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης.
- Οι υποχρεώσεις μισθοδοσίας σχετίζονται με τις αποδοχές των εργαζομένων, τους φόρους των εργαζομένων και άλλα κόστη. Κατά την λογιστική αντιμετώπιση των υποχρεώσεων μισθοδοσίας πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα.
- Το πληρωτέο στους εργαζόμενους ποσό, είναι λιγότερο από το ποσό της αμοιβής τους. Αυτό συμβαίνει επειδή οι εργοδότες υποχρεούνται από το νόμο να παρακρατούν ορισμένο ποσό από τον μισθό και να το αποδίδουν απευθείας σε κρατικές υπηρεσίες ή άλλους οργανισμούς.
- Οι συνολικές υποχρεώσεις ενός εργοδότη υπερβαίνουν τις αμοιβές των εργαζομένων, επειδή ο εργοδότης πρέπει να πληρώσει επιπλέον φόρους και άλλες εισφορές (όπως για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και για σύνταξη), γεγονός που αυξάνει το κόστος μισθοδοσίας.

Παράδειγμα

Η μισθοδοτική κατάσταση του μηνός Ιανουαρίου 2020 του ΝΠΔΔ Χ έχει ως εξής :

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ									
Μήνας Ιανουάριος 2020									
α/α	Όνοματεπώνυμο	Μικτές Αποδοχές	Ημε. Ασφ	Εισφορές Εργοδότη		Εισφορές Εργαζομένου		ΦΜΥ	Καθαρές Αποδοχές
				Κύριες Εισφορές	Επικουρικές Εισφορές	Κύριες Εισφορές	Επικουρικές Εισφορές		
1	Ανδρέας Ανδρέου	1.500	25	375	-	225	75	300	900
2	Βασίλης Βασιλείου	2.000	25	500	-	300	100	400	1.200
3	Γεώργιος Γεωργίου	2.500	25	625	-	375	125	500	1.500
4	Δημήτριος Δημητρίου	3.000	25	750	-	450	150	600	1.800
5	Ευάγγελος Ευαγγέλου	4.000	25	1.000	-	600	200	800	2.400
ΣΥΝΟΛΑ		13.000		3.250	-	1.950	650	2.600	7.800

Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές για την καταχώρηση της μισθοδοσίας.

Απάντηση

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/01/Χ0	60.01 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	13.000	
	60.20 Εργοδοτικές Εισφορές	3.250	
	54.03 Φόροι Αμοιβών Προσωπικού		2.600
	55.00 Φορείς Κύριας Ασφάλισης		5.200
	55.01 Φορείς Επικουρικής Ασφάλισης		650
	53.00 Αμοιβές Προσωπικού Πληρωτέες		7.800
	Λογισμός Μισθοδοσίας Ιανουαρίου		

1.5.3.7. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού

Οι λογαριασμοί αυτοί δημιουργούνται κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσης με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, ώστε στα αποτελέσματα της χρήσεως να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πραγματικά αφορούν τη χρήση. Η ανάλυση του λογ/σμού «56. Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού» σε δευτεροβάθμιους έχει ως εξής :

1ος	2ος	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
56		ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
	56.00	Έσοδα Επομένων χρήσεων (Ανάπτυξη αντίστοιχη των λογαριασμών εσόδων)
	56.01	Έξοδα χρήσεως Δουλευμένα (πληρωτέα) (Ανάπτυξη αντίστοιχη των λογαριασμών εξόδων)

Τα έσοδα επομένων χρήσεων αφορούν σε προεισπράξεις για αγαθά και υπηρεσίες που η οικονομική ομάδα θα πρέπει να παρέχει σε μια μελλοντική περίοδο.

Παράδειγμα

Ο Δήμος Χ εισπράττει την 31/12/20X0 προκαταβολικά ποσό ευρώ 1.360 για ενοίκιο κοινόχρηστου χώρου από επιχείρηση υγειονομικού ενδιαφέροντος.

Ανάλυση

Η χρήση του κοινοχρήστου χώρου από τον μισθωτή θα γίνει στην επόμενη χρήση οπότε και θα πρέπει να αναγνωριστεί το σχετικό έσοδο από τον εκμισθωτή. Επομένως στην τρέχουσα χρήση ο Δήμος θα πρέπει να αναγνωρίσει την είσπραξη των μετρητών και ταυτόχρονα την υποχρέωση του να διαθέσει τον κοινόχρηστο χώρο στον μισθωτή. Η ημερολογιακή εγγραφή θα έχει ως εξής :

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/Χ0	38. Διαθέσιμα	1.360	
	56.00 Έσοδα Επόμενων Χρήσεων		1.360
	Προείσπραξη ενοικίου κοινόχρηστων χώρων		

Τα έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα αφορούν σε έξοδα τα οποία ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ' αυτή και τα οποία σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις δεν είναι απαιτητά από τους δικαιούχους μέσα στη χρήση. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται συνήθως στο τέλος της χρήσης. Χαρακτηριστικότερα παραδείγματα είναι οι λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφωνίας, νερού, τα προπληρωμένα ενοίκια κ.α.

Παράδειγμα

Στις 29/11 η οικονομική μονάδα παραλαμβάνει τον λογαριασμό ρεύματος των μηνών Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 20X0, ο οποίος ανήρχετο στο ποσό των ευρώ 150.000. Ο λογαριασμός είναι πληρωτέος στις 05/01/20X1 οπότε και εξοφλήθηκε κανονικά. Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

Απάντηση

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ			
ΗΜ/ΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
29/11/Χ0	62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα	150.000	
	56.01 Έξοδα Χρήσεως Δεδουλευμένα		1.360
	Λογισμός δεδουλευμένων εξόδων χρήσης		

1.5.3.8. Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

Το ΔΛΠ 37 και το ΔΛΠΔΤ 19 ορίζουν ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις τα εξής :

- α) Μια πιθανή υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο με την επέλευση ή τη μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν βρίσκονται πλήρως υπό τον έλεγχο της οντότητας ή
- β) Μια παρούσα υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν αναγνωρίζεται διότι:
 - ι) Δεν είναι προφανές ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή ενδεχόμενων υπηρεσιών θα απαιτηθούν για να διακανονιστεί η υποχρέωση.
 - ιι) Το ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό αλλά γνωστοποιούνται σε σημειώσεις. Δεν γίνονται όμως γνωστοποιήσεις όταν η εκροή των οικονομικών πόρων θεωρείται ένα απομακρυσμένο γεγονός. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να αξιολογούνται διακρώς, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η εκροή οικονομικών πόρων έχει γίνει πιθανή. Στην περίπτωση που η εκροή πόρων θεωρείται πιθανή, αναγνωρίζεται μια πρόβλεψη στην χρήση που συμβαίνει η μεταβολή στην πιθανότητα ότι θα υπάρξει εκροή.

Παράδειγματα τέτοιων λογιστικών γεγονότων, είναι η άσκηση ενδίκων μέσων συναλλασομένων του Δημοσίου (και των φορέων του) για αναγνώριση θετικής ζημίας που προκλήθηκε σε αυτούς από ενέργειες ή παραλήψεις των οργάνων του, (πχ. αναδρομικά συνταξιούχων, μισθωτών, διεκδίκηση οικογενειακών επιδομάτων, αποζημιώσεις για παραλήψεις διαδικασιών ανάθεσης κ.ο.κ)

Σε αυτή την περίπτωση δεν μπορεί να αναγνωριστεί ούτε το ποσό της υποχρέωσης που θα επιβαρύνθει ο δημόσιος φορέας, ούτε ο χρόνος στον οποίο η όποια υποχρέωση πρέπει να ικανοποιηθεί. Εφόσον η πιθανότητα να ευδοκιμήσουν τα ασκηθέντα ένδικα μέσα υπέρ των συναλλασομένων του δημοσίου, είναι σημαντική (σύμφωνα με την κρίση των νομικών συμβούλων) θα πρέπει το γεγονός να γνωστοποιηθεί στις σημειώσεις. Η γνωστοποίηση θα γίνει στην διαχειριστική χρήση που η πιθανότητα αυτή γίνεται σημαντική.

Οι γνωστοποιησείς πρέπει να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα :

1. Μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης
2. Μια εκτίμηση των οικονομικών συνεπειών της
3. Μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων σχετικά με το ποσό και το χρόνο της εκροής
4. Την πιθανότητα αποζημίωσης

Σημειώνεται ότι τόσο στο ΕΓΛΣ όπως και στα κλαδικά λογιστικά σχέδια των φορέων του δημοσίου δεν γίνονται σχετικές αναφορές στις ενδεχόμενες υποχρέώσεις.

Ένας ενδεικτικός πίνακας για την αξιολόγηση του εάν πρέπει ή όχι να υπάρξει γνωστοποίηση είναι ο εξής :

Αποτέλεσμα	Πιθανότητα* Λογιστική Αντιμετώπιση	
	Σχεδόν βέβαιο	Άνω του 90%	Αναφορά ως υποχρέωση (δεν αποτελεί πλέον ενδεχόμενο).
Πιθανό (πιθανότερο από το να μη συμβεί)	Πιθανό κατά 51-90%	Γνωστοποίηση
Εφικτό αλλά ότι πιθανό	5-50%	Δεν απαιτείται γνωστοποίηση.
Ελάχιστο πιθανό	Λιγότερο από 5%	Δεν απαιτείται γνωστοποίηση.
*Στην πράξη, τα ποσοστά για ένα σχεδόν βέβαιο και ένα ελάχιστο πιθανό αποτέλεσμα ενδέχεται να αποκλίνουν από αυτά που παρουσιάζονται εδώ.		

Παραδείγματα Ελεγκτικών Ευρημάτων Σχετικά με Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις

Περίπτωση 1^η

(5) Από τον έλεγχο των Προσαρτημάτων των Ισολογισμών των οικονομικών χρήσεων 2017 – 2019 προκύπτει (ως ενδεχόμενη υποχρέωση) ότι ο θα υποχρεωθεί να επιστρέψει τις κρατήσεις του Ν.4093/2012, οι οποίες ανέρχονται την 31/12/2019 σε 4.200.000,00€ περίπου, σε περίπτωση εφαρμογής σχετικών Αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Επιπλέον στο Προσάρτημα του Ισολογισμού χρήσης 2019 αναφέρεται ότι «με την υπ' αριθμ. 10/27-05-2020 , αποφασίστηκε ανάληψη νομοθετικής πρωτοβουλίας για τα Μετοχικά Ταμεία του προκειμένου να καταργηθεί η υπαγωγή μερισμάτων στην επίμαχη διάταξη του Ν.4093/12 χωρίς πρόβλεψη αναδρομικότητας», ενέργεια από την οποία συνάγεται ότι το Ταμείο εκτιμά ως πολύ πιθανό να αναγκαστεί σε συμμόρφωση με τις σχετικές αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας για την επιστροφή των κρατήσεων στους δικαιούχους. Παρόλα αυτά δεν διενεργήθηκε καμία σχετική λογιστική εγγραφή πρόβλεψης κατά παρέκλιση των καθοριζομένων στην παρ.2.2.405 του ΠΔ 205/98 που αφορά την υποχρεωτική εγγραφή προβλέψεων για τυχόν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα, ειδικά από υφιστάμενες εκκρεμείς δικαστικές διεκδικήσεις και αγωγές, που πιθανολογούνται να συμβούν μετά το σχηματισμό των προβλέψεων.

Περίπτωση 2^η

γ. Στην παράγραφο 10 του Προσαρτήματος Ισολογισμού χρήσεως 2019, περιλαμβάνονται γνωστοποιήσεις για υποχρεώσεις, οι οποίες ωστόσο δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό, καθώς δεν έχουν σχηματιστεί οι σχετικές προβλέψεις, όπως παρακάτω:

(1) Επιστροφή της είσπραξης κατάπτωσης εγγυητικής επιστολής λόγω ακυρότητας της Σύμβασης με την εταιρεία «...», ύψους 10.127.314,44€. Επισημαίνεται

ότι, στη ... αναφέρεται ότι είναι πιθανή η επιστροφή του υπόψη ποσού και εντέλλεται η δέσμευση του.

(2) Επιστροφή των κρατήσεων του Ν.4093/2012, λόγω αντισυνταγματικότητας αυτού, ύψους περίπου 15,5 εκατομμυρίων ευρώ. Το Ταμείο χαρακτήρισε την εν λόγω υποχρέωση ως ενδεχόμενη, ωστόσο, με την υπ' αριθμ. ... αποφασίστηκε η ανάληψη νομοθετικής πρωτοβουλίας για τη μη αναδρομικότητα της κατάργησης υπαγωγής των μερισμάτων στην επίμαχη διάταξη του Νόμου, γεγονός που καταδεικνύει ότι το Ταμείο αναγνωρίζει την υπόψη υποχρέωση ως πιθανή και όχι ενδεχόμενη.

1.6. ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.6.1. Αναγνώριση των εσόδων

Το κύριο πρόβλημα στη λογιστική των εσόδων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Ο γενικός κανόνας είναι ότι τα έσοδα λογίζονται τη χρονική στιγμή που πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα και αυτά τα οφέλη είναι δυνατόν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Ως έσοδα επομένως μπορούμε να ορίσουμε τις μικτές εισροές οικονομικών οφελών κατά τη διάρκεια της χρήσης οι οποίες προκύπτουν από τις συνηθισμένες δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας και οι εισροές αυτές συνεπάγονται μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της. Έσοδα βεβαίως δεν αποτελούν οι αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από εισφορές των φορέων. Έσοδα επίσης δεν αποτελούν οι εισπράξεις που γίνονται για λογαριασμό τρίτων, όπως ΦΠΑ, κρατήσεις κτλ οι οποίες δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

Τα έσοδα αποτιμώνται στην εύλογη αξία του αντιτίμου που λαμβάνεται ή θα ληφθεί στο μέλλον, αφού ληφθούν υπόψη οποιεσδήποτε εκπτώσεις (π.χ εκπτώσεις επί φόρων ή προστίμων όταν αυτά καταβληθούν μετρητά και εις ολόκληρο εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος).

Εύλογη αξία θεωρείται το ποσό για το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωσης να διακανονιστεί μεταξύ πρόθυμων μερών που πλήρη γνώση των συνθηκών.

Έσοδα προκύπτουν μεταξύ άλλων από :

Πώληση αγαθών όπου περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική μονάδα με σκοπό την διάθεσή τους, αγορασμένα αγαθά που προορίζονται για μεταπώληση, περιουσιακά στοιχεία (οικόπεδα) που κατέχονται προς εκμετάλλευση.

Παροχή υπηρεσιών, που τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οικονομική μονάδα ενός συμφωνημένου έργου, κατά την διάρκεια συμφωνημένου χρονικού διαστήματος.

Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα. Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας αποφέρει έσοδα με τους ακόλουθους τρόπους :

- **Τόκοι :** χρεώσεις για την χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλομένων στην οικονομική μονάδα.
- **Δικαιώματα εκμετάλλευσης:** χρεώσεις για την χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας, για παράδειγμα μισθώσεις οικοπέδων, κτηρίων μηχανημάτων, εκδοτικά δικαιώματα, συγχρότητες κτλ
- **Μερίσματα :** διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων κατά την αναλογία της συμμετοχής τους συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Η απλή παρατήρηση των συναλλαγών οδηγεί στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν τέσσερα στάδια σε αυτές (όχι αναγκαστικά με χρονολογική σειρά):

1. Παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας
2. Παραγγελία του πελάτη
3. Παράδοση του προϊόντος ή της υπηρεσίας
4. Είσπραξη του αντιτίμου

Είναι προφανές ότι η χρονική ακολουθία των σταδίων αυτών μπορεί να διαφέρει κατά περίπτωση ή κάποια να ταυτίζονται μεταξύ τους. Ανάλογα με το χρόνο αναγνώρισης των εσόδων διαφοροποιείται το λογιστικό σύστημα. Ο συνηθέστερος κανόνας είναι η αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και η αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα. Σε ορισμένες περιπτώσεις τα έσοδα και τα έξοδα μπορεί να αναγνωρίζονται είτε με την είσπραξη και πληρωμή μετρητών (στάδιο4) δηλαδή σε ταμειακή βάση, είτε με την πραγματοποίηση της μεταβίβασης με την ολοκλήρωση μερικώς ή ολικώς της παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Έσοδα (Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης)

Ως έσοδα στην ΔΛΤΤΒ θεωρούνται τα ποσά που βεβαιώνονται για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους από τις αρμόδιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο που προέρχονται και το χρόνο είσπραξής τους. Στα έσοδα περιλαμβάνεται και κάθε άλλο ποσό που γίνεται απαιτητό από το Δημόσιο εκτός από τις εισπράξεις δανείων.

Τα έσοδα λογιστικοποιούνται μόλις καταστούν βέβαια και εκκαθαρισμένα, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξής τους και παρακολουθούνται αναλυτικά στους σχετικούς υπολογαριασμούς της ομάδας 7. Ειδικά τα έσοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και βεβαιώνονται για πρώτη φορά στην τρέχουσα χρήση καταχωρούνται στην ομάδα 8.

ΠΔ 54/18

1.6.1.1. Οργανικά έσοδα κατ' είδος

Τα έσοδα παρακολουθούνται στην ομάδα 7 του ΕΓΛΣ, των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και του ΕΓΛΣ. Στην ομάδα αυτή περιλαμβάνονται τα έσοδα που προέρχονται από την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας, δηλαδή από την κύρια δραστηριότητά της. Η ομάδα 7 περιλαμβάνει τους παρακάτω λογαριασμούς :

Έσοδα από παροχή Υπηρεσιών

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά στην παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση του εσόδου που σχετίζεται με την συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα της συναλλαγής μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

1. Το ποσό των εσόδων μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα
2. Θεωρείται πιθανό ότι τα οφέλη που έχουν σχέση με το οικονομικό γεγονός θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα.
3. Το στάδιο ολοκλήρωσης του οικονομικού γεγονότος κατά την ημερομηνία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

246

4. Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν αναφορικά με το οικονομικό γεγονός και τα κόστη για την ολοκλήρωση του οικονομικού γεγονότος μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

7.		ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
	70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων και λοιπών αποθεμάτων
	71	<u>Πωλήσεις Προϊόντων</u>
	72	<u>Έσοδα από Φόρους -Εισφορές-Πρόστιμα- Προσαντήσεις</u>
	73	<u>Έσοδα από Τέλη και Δικαιώματα (Παροχή Υπηρεσιών)</u>
	74	Έσοδα από επιχορηγήσεις
	75	<u>Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών και έσοδα από δωρεές</u>
	76	Έσοδα Κεφαλαίων
	77	.....
	78	Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά Έσοδα
	79	Οργανικά έσοδα κατ' είδος άλλων κέντρων

ΠΔ 205/98,315/99,146/03

1.6.1.1.1. Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση του εσόδου που σχετίζεται με την συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί ότι το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα είναι:

- Το ποσό του εσόδου να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα
- Να πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα (πχ. δεν θα καταχωρηθούν ως έσοδο από παροχή υπηρεσιών υγείας, οι ιατρικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε άτομο που είναι αποδεδειγμένα πτωχό και ως εκ τούτου δεν μπορεί να αποπληρώσει το κόστος της νοσηλείας του)

- Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα
- Τα κόστη που αναλήφθηκαν για την συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή της μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα.

1.6.1.2. Έσοδα από πωλήσεις Αγαθών

Έσοδα από την πώληση αγαθών αναγνωρίζονται από μια οικονομική μονάδα όταν συντρέχουν αθροιστικά όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις :

1. Η οικονομική μονάδα έχει μεταβιβάσει στον συναλλασσόμενο τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των αγαθών.
2. Η οικονομική μονάδα δεν διατηρεί ούτε συνεχιζόμενη διαχειριστική εμπλοκή στο βαθμό που σχετίζεται με ιδιοκτησία των αγαθών, ούτε έλεγχο στα πωληθέντα αγαθά .
3. Το ποσό των εσόδων μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα
4. Θεωρείται πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη που έχουν σχέση με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα
5. Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν ή θα πραγματοποιηθούν αναφορικά με τη συναλλαγή μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

1.6.1.3. Έσοδα από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το έσοδο που προκύπτει από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας από τρίτους, που δίνουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα πρέπει να καταχωρείται όταν:

1. Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την σύμβαση θα εισρεύσουν στην οντότητα και,
2. Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται με τους εξής κανόνες :

- Οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται βάσει μιας χρονικής αναλογίας που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του στοιχείου του ενεργητικού.

- Τα δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να καταχωρούνται με βάση την αυτοτέλεια των λογιστικών περιόδων, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.

Ο έλεγχος των εσόδων από την πλευρά του εξωτερικού ελεγκτή

Κατά τον έλεγχο των εξόδων από τον εξωτερικό ελεγκτή πρέπει να διαπιστώνονται κατ' αρχήν τα ακόλουθα :

- Ότι όλα τα δεδουλευμένα έσοδα απεικονίσθηκαν στους κατάλληλους λογαριασμούς.
- Ότι όλα τα έσοδα που εμφανίζονται στους λογαριασμούς αυτούς είναι βέβαια και δεδουλευμένα
- Ότι όλες οι γνωστές πηγές εσόδων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας αξιοποιούνται δεόντως από αυτή.

Κατά τον έλεγχο ο ελεγκτής ερευνά αν η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα εφάρμοσε τις εξής λογιστικές αρχές :

- **Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**, ώστε να διαπιστώσει αν τα δεδουλευμένα στην χρήση έσοδα καταχωρήθηκαν στα έσοδα της χρήσης αυτής.
- **Αρχή της συντηρητικότητας**, ώστε να διαπιστώσει ότι στα έσοδα έχουν καταχωρηθεί βεβαιωθέντα έσοδα και όχι έσοδα κατά πρόβλεψη
- **Αρχή της συσχέτισης εσόδων – εξόδων**, ώστε να διαπιστώσει αν για όλα τα παραγωγικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση έχουν οριστικοποιηθεί και καταχωριστεί τα αντίστοιχα έσοδα.

- Τα έσοδα από μερίσματα, όταν οριστικοποιηθεί το δικαίωμα είσπραξης από τους μετόχους (δηλαδή όταν εγκριθεί το μέρισμα από την γενική συνέλευση των μετόχων της οικονομικής μονάδας που το χορηγεί).

Έλεγχος αρχής και τέλος περιόδου.

Η επιλεγείσα προς έλεγχο περίοδο πρέπει να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περίοδο κατά την διάρκεια της χρήσης αλλά επίσης πρέπει να περιλαμβάνει και ένα μικρό διάστημα πριν και μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ενέργεια αυτή είναι αναγκαία για την διαπίστωση τυχόν εικονικής διογκώσεως ή ελαττώσεως του προκύψαντος αποτελέσματος. Εικονική διόγκωση του αποτελέσματος μπορεί να προκύψει αν έχουν εκδοθεί παραστατικά βεβαιώσεως εσόδων στην κλειόμενη χρήση αλλά η μεταβίβαση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών έλαβε χώρα στην επόμενη χρήση. Στην περίπτωση των αγαθών αν τα αγαθά μεταβιβάστηκαν την επόμενη χρήση αλλά καταμετρήθηκαν στα αποθέματα της κλειόμενης χρήσης και όχι σε λογαριασμούς τάξεως ως αγαθά τρίτων η καταχώρηση είναι λανθασμένη.

Η αντίθετη ενέργεια δηλαδή να έχουν παραδοθεί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες στην κλειόμενη χρήση αλλά τα παραστατικά λογιστικοποίησης εκδόθηκαν στην επόμενη χρήση όπου και καταγράφηκε η συναλλαγή ως έσοδο έχουμε εικονική μείωση των κερδών.

1.6.2. Λογιστικά Σφάλματα

Λογιστικά σφάλματα είναι τα λάθη και οι παραλήψεις που γίνονται στα λογιστικά βιβλία μιας οικονομικής οντότητας. Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή για να αποφεύγονται λάθη. Λάθη είναι πιθανόν να παρεισφρήσουν στην διαδικασία καταχώρησης των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία λόγω του μεγάλου όγκου των πληροφοριών που πρέπει να αναλυθούν και να καταχωριστούν στο ημερολόγιο και τα υπόλοιπα βιβλία. Τα λάθη αυτά έχουν δυσάρεστες συνέπειες για την οικονομική οντότητα κατά το πρώτο γιατί δημιουργούν κίνδυνο απώλειας αξιών από αυτή και κατά δεύτερον γιατί προκαλούν δυσαρέσκεια σε όσους συναλλάσσονται με την οικονομική οντότητα, σε εκείνους που αναλύουν τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για να λάβουν αποφάσεις, αλλά και σε όσους είναι επιφορτισμένη με τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών αλλά και της λογιστικής διαδικασίας που ακολουθεί η οντότητα. Είναι προφανές ότι το κύρος και η αξιοπιστία της οντότητας και του λογιστικού της συστήματος πλήττεται καιρία με αποτέλεσμα να μειώνεται η εμπιστοσύνη των τρίτων προς αυτή.

Οι λόγοι δημιουργίας των λογιστικών σφαλμάτων είναι τέσσερις και συνοψίζονται στο ότι η λογιστική οντότητα :

- Δεν έχει τηρήσει τις βασικές λογιστικές αρχές.
- Δεν έχει χρησιμοποιήσει την κατάλληλη λογιστική διαδικασία.
- Έχει προβεί σε κάποιο αριθμητικό λάθος
- Έχει παραλείψει κάποιο λογιστικό γεγονός ή το έχει καταχωρήσει περισσότερες από μία φορές.

1.6.2.1. Είδη λογιστικών σφαλμάτων

Τα κριτήρια με τα οποία γίνεται η διαφοροποίηση των λογιστικών σφαλμάτων είναι δύο:

Ανάλογα με το περιεχόμενο του σφάλματος. Με το κριτήριο αυτό τα σφάλματα διακρίνονται σε λογιστικά και μη λογιστικά. Τα μη λογιστικά σφάλματα αφορούν

περιπτώσεις λαθών που δεν επηδρούν πάνω στο είδος και το ύψος των λογαριασμών. Τέτοια σφάλματα είναι λάθη σε ημερομηνίες, στον αύξοντα αριθμό της ημερολογιακής εγγραφής κτλ. Κατ' αντιδιαστολή λογιστικά σφάλματα είναι όσα επιδρούν στο είδος των λογαριασμών ή στο ύψος τους. Περιπτώσεις τέτοιων σφαλμάτων είναι οι αναριθμητισμοί, η κίνηση μη ορθού λογαριασμού κτλ.

Ανάλογα με το λογιστικό βιβλίο στο οποίο συνέβη το λογιστικό σφάλμα. Στην περίπτωση αυτή διακρίνουμε σφάλματα στο ημερολόγιο, στα αναλυτικά καθολικά ή στο γενικό καθολικό.

Σφάλματα Ημερολογίου

Τα πιθανά σφάλματα που μπορούν να συμβούν στο ημερολόγιο είναι τα εξής:

- Παράλειψη εγγραφής λογιστικού γεγονότος
- Διπλή καταχώρηση λογιστικού γεγονότος
- Λάθος στην καταχώρηση της ημερολογιακής εγγραφής είτε ως προς τα ποσά είτε ως προς τους λογαριασμούς.
- Αθροιστικά σφάλματα

Γενικό Καθολικό

Τα σφάλματα στο γενικό καθολικό διακρίνονται σε δύο κατηγορίες : α) σε εκείνα που προέρχονται από το ημερολόγιο και β) σε εκείνα που γίνονται στους λογαριασμούς.

Τέτοια σφάλματα είναι :

- Λανθασμένη ημερολογιακή εγγραφή.
- Λανθασμένη μεταφορά λογαριασμών ή ποσών λογαριασμών από το ημερολόγιο στα καθολικά, χρέωση ή πίστωση κάποιου λογαριασμού αντί άλλου λογαριασμού, χρέωση αντί πίστωσης λογαριασμού και το αντίστροφο
- Παράλειψη μεταφορά ή διπλή μεταφορά λογαριασμών από το ημερολόγιο
- Αθροιστικά σφάλματα
- Λανθασμένη ενημέρωση λογαριασμού από τα δικαιολογητικά
- Χρέωση ή πίστωση λογαριασμού με ποσό διαφορετικό από εκείνο του ημερολογίου.

Αναλυτικά Καθολικά

Στα αναλυτικά καθολικά τα σφάλματα που μπορούν να συμβούν είναι αντίστοιχα με τα σφάλματα που μπορούν να συμβούν στο Γενικό καθολικό.

Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Τα πιθανά σφάλματα κατά την **απογραφή** αφορούν :

- Παράλειψη γενικού λογαριασμού
- Παράλειψη ειδικού λογαριασμού
- Σφάλματα στους πολλαπλασιασμούς ποσοτήτων επί τιμών των αγαθών
- Αθροιστικά σφάλματα

Τα πιθανά σφάλματα στον **Ισολογισμό** αφορούν :

- Παράλειψη Λογαριασμού
- Σφάλματα στα ποσά
- Σφάλματα αθροιστικά

1.6.2.2. Τρόποι εύρεσης των λογιστικών σφαλμάτων

Ανάλογα με το λογιστικό βιβλίο στο οποίο συνέβη το λογιστικό σφάλμα, υπάρχουν μια σειρά από ειδικές ενέργειες που μπορούν να γίνουν για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση του σφάλματος.

Υπογραμμίζεται ότι τα σφάλματα στο Ημερολόγιο είναι ζωτικής σημασίας να εντοπιστούν έγκαιρα, ώστε να μην περαστούν στην συνέχεια στα υπόλοιπα λογιστικά βιβλία, αφού το ημερολόγιο είναι το πρώτο λογιστικό βιβλίο που ενημερώνεται. Αν τα σφάλματα του ημερολογίου δεν εντοπιστούν έγκαιρα, τότε η εύρεση και αντιμετώπισή τους γίνεται ιδιαίτερος δυσχερής και πολλές φορές αδύνατη.

- Για να εντοπιστούν τα σφάλματα στο ημερολόγιο υπάρχουν δύο τρόποι :
- Αθροίζοντας τα ποσά της χρέωσης και της πίστωσης σε κάθε σελίδα και μεταφέροντας τα αθροίσματα στην επόμενη σελίδα.
- Συγκρίνοντας τακτικά τις ημερολογιακές εγγραφές με τα αντίστοιχα παραστατικά που τις δικαιολογούν (αποδείξεις, τιμολόγια κτλ)

Και για τα σφάλματα που συμβαίνουν στο γενικό καθολικό υπάρχουν δύο τρόποι εξεύρεσής τους:

- Καταρτίζοντας το ισοζύγιο γενικού καθολικού σε τακτική βάση
- Συγκρίνοντας τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού με τις ημερολογιακές εγγραφές

Τέλος για τα σφάλματα στα βιβλία των αναλυτικών καθολικών τα οποία είτε ενημερώνονται πρώτα είτε τελευταία υπάρχουν επίσης δύο τρόποι εντοπισμού :

- Καταρτίζοντας ισοζύγιο αναλυτικών καθολικών σε τακτική βάση
- Συγκρίνοντας τους αναλυτικούς λογαριασμούς με τα αντίστοιχα παραστατικά έγγραφα που έχει η λογιστική οντότητα στην διάθεσή της.

1.6.2.3. Τρόποι διόρθωσης των λογιστικών σφαλμάτων.

Ο τρόπος διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων καθώς και το εάν αυτά θα διορθωθούν ή όχι εξαρτάται από τρεις κύριους παράγοντες:

- Το είδος του σφάλματος (λογιστικό ή μη λογιστικό)
- Την χρονική στιγμή που γίνεται ο εντοπισμός του σφάλματος. Αν δηλαδή το σφάλμα εντοπίζεται μέσα στην χρήση στην οποία συνέβη (πριν το κλείσιμο των βιβλίων) ή σε επόμενη λογιστική χρήση.
- Το λογιστικό βιβλίο που έγινε το σφάλμα.

Εκείνο που πρέπει να υπογραμμιστεί είναι ότι σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται οποιαδήποτε διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων με τρόπο που εξαφανίζει την αρχική λογιστική εγγραφή (διαγραφή, σβήσιμο κτλ). Επομένως οι διορθώσεις των λογιστικών σφαλμάτων θα πρέπει να γίνονται με άλλους τρόπους που επιτρέπουν σε τρίτους που ελέγχουν το λογιστικό σύστημα να διακρίνουν και τις λάθος εγγραφές και τις διορθώσεις τους. Τέτοια μέσα είναι ο αντιλογισμός και η συμπληρωματική εγγραφή.

Αντιλογισμός.

Είναι λογιστική εγγραφή με την οποία ακυρώνεται συνολικά ή μερικά η εγγραφή στην οποία έγινε σφάλμα. Όταν διορθώνεται ολόκληρη η εσφαλμένη εγγραφή ο αντιλογισμός λέγεται ολικός αντιλογισμός όταν διορθώνεται μερικώς μια εσφαλμένη

Παράδειγμα Ολικού Αντιλογισμού

Το Ν.Π.Δ.Δ. Α αγοράζει εμπορεύματα αξίας 100.000 επί πιστώσει. Η εγγραφή καταχωρήθηκε λάθος ως αγορά Εντύπων και Γραφικής Ύλης τοις μετρητοίς.

Η αρχική (λανθασμένη) εγγραφή είχε ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/01/19	Έντυπα και Γραφική Ύλη	100.000	
	Ταμείο		100.000
	Αγορά Εμπορευμάτων από Προμηθ.		

Η διορθωτική εγγραφή με ολικό αντιλογισμό έχει ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/01/19	Ταμείο	100.000	
	Έντυπα και Γραφική Ύλη		100.000
	Αντιλογισμός λανθασμένης Εγγραφής		

Η ορθή εγγραφή έχει ως εξής:

:

ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/01/19	Εμπορεύματα	100.000	
	Ταμείο		100.000
	Αγορά Εμπορευμάτων από Προμηθ.		

εγγραφή τότε ο αντιλογισμός λέγεται μερικός αντιλογισμός.

Συμπληρωματική εγγραφή

Είναι η εγγραφή εκείνη με την οποία συμπληρώνεται μια άλλη ελλιπής εγγραφή ώστε

Παράδειγμα Συμπληρωματικής Εγγραφής

Το Ν.Π.Δ.Δ. Α κατέβαλε 50.000 μετρητά για την εξόφληση του ενοικίου του κτηρίου στο οποίο στεγάζεται. Κατά την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία από παραδρομή καταχωρίστηκε το ποσό των 5.000.

Η αρχική (λανθασμένη) εγγραφή είχε ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/02/19	Παροχές Τρίτων (Ενοίκιο κτιρίου Α)	5.000	
	Ταμείο		5.000
	Εξόφληση ενοικίου μηνός Ιανουαρίου		

Η διορθωτική συμπληρωματική εγγραφή έχει ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
01/02/19	Παροχές Τρίτων (Ενοίκιο κτιρίου Α)	45.000	
	Ταμείο		45.000
	Συμπληρωματική εγγραφή για διόρθωση της εγγραφής Νο		

η τελική απεικόνιση του λογιστικού γεγονότος να απεικονίζει την πραγματικότητα.

1.6.2.4. Σφάλματα που εντοπίζονται στην επόμενη χρήση.

Υπάρχει περίπτωση τα λογιστικά σφάλματα να εντοπιστούν σε επόμενη λογιστική χρήση από την χρήση στην οποία συνέβησαν. Στην περίπτωση αυτή η γενική αρχή είναι ότι το λογιστικό σφάλμα πρέπει να διορθωθεί με τέτοιο τρόπο που να μην επηρεάζει την εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας στην τρέχουσα χρήση. Εδώ διακρίνουμε δύο κατηγορίες σφαλμάτων :

- **Λογιστικά σφάλματα που επηρεάζουν λογαριασμούς του ισολογισμού.**

Παραδείγματα τέτοιων σφαλμάτων είναι: η χρέωση εμπορευμάτων αντί

μηχανημάτων, πίστωση ασφαλίσεων πληρωτέων αντί για τόκους πληρωτέους, η καταχώρηση συναλλαγής τοις μετρητοίς ενώ ήταν επί πιστώσει και το αντίστροφο κ.ο.κ..

Τα σφάλματα που αφορούν λογαριασμούς του ισολογισμού πρέπει να διορθώνεται όταν αποκαλύπτονται ανεξαρτήτως της περιόδου στην οποία συνέβησαν και αυτό διότι οι λογαριασμοί που επηρεάστηκαν εξακολουθούν να δίνουν εσφαλμένη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας. Διορθώνοντας το σφάλμα ακόμα και στην επόμενη περίοδο διορθώνεται και το σφάλμα της προηγούμενης περιόδου.

- **Λογιστικά Σφάλματα που επηρεάζουν μόνο λογαριασμούς της**

Παράδειγμα διόρθωσης σφάλματος προηγούμενης περιόδου σε λογαριασμό του Ισολογισμού με μερικό αντιλογισμό

Την 15/6/19 Ν.Π.Δ.Δ. Α κατέβαλε 100.000 μετρητά για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού. Η συναλλαγή εσφαλμένα καταχωρήθηκε ως αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού αξίας 110.000 τοις μετρητοίς. Το σφάλμα εντοπίστηκε 20/01/20 Η αρχική (λανθασμένη) εγγραφή είχε ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
15/06/19	Μηχανολογικός Εξοπλισμός	110.000	
	Ταμείο		110.000
	Αγορά Μηχανολογικού Εξοπλισμού		

Η διορθωτική εγγραφή έχει ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20/01/20	Ταμείο	10.000	
	Μηχανολογικός Εξοπλισμός		10.000
	Διορθωτική εγγραφή		

κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Τέτοια σφάλματα είναι σφάλματα στους λογαριασμούς Εσόδων, Εξόδων, Ζημιών και Κερδών. Παραδείγματα αποτελούν, η χρέωση αμοιβών προσωπικού αντί αμοιβών τρίτων, η πίστωση εσόδων από χρεόγραφα αντί η πίστωση ενοικίων, ο λάθος υπολογισμός αποσβέσεων.

Τα σφάλματα αυτά διορθώνονται με αντιλογισμούς και συμπληρωματικές εγγραφές μόνο αν ανακαλυφθούν μέσα στην χρήση στην οποία συνέβησαν. Αν τέτοιου είδους σφάλματα ανακαλυφθούν στην επόμενη χρήση τα πράγματα περιπλέκονται. Αν τα σφάλματα αυτά διορθωθούν στην χρήση στην οποία ανακαλύφθηκαν (επόμενη χρήση) και όχι στην χρήση στην οποία συνέβησαν (προηγούμενη χρήση) δίνεται μια εσφαλμένη εικόνα της οικονομικής πορείας της οικονομικής μονάδας που συνεπάγεται ότι ο ενδιαφερόμενος χρήσης των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνει εσφαλμένες πληροφορίες και μπορεί να οδηγηθεί έτσι σε λάθος αποφάσεις. Για να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα αυτό χρησιμοποιείται ένας λογαριασμός που φέρει τον τίτλο «Διαφορές προηγούμενων χρήσεων». Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τυχόν

Παράδειγμα διόρθωσης σφάλματος προηγούμενης περιόδου σε λογαριασμό της ΚΑΧ

Λόγω της εσφαλμένης εγγραφής της αγορά του μηχανολογικού εξοπλισμού το Ν.Π.Δ.Δ. Α υπολόγισε αποσβέσεις στον εξοπλισμό αυτό αξίας 11.000 έναντι του ορθού 10.000

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
31/12/19	Αποσβέσεις Μηχανολογικού Εξοπλ.	11.000	
	Αποσβεσθείς Μηχανολ. Εξοπλ.		11.000
	Αγορά Μηχανολογικού Εξοπλισμού		

Η διορθωτική εγγραφή έχει ως εξής :

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20/01/20	Αποσβεσθείς Μηχαν. Εξοπλ.	1.000	
	Διαφορές Προηγούμενων Χρήσεων		1.000
	Διόρθωση αποσβέσεων προηγούμενης χρήσης		

έξοδα που δεν καταχωρήθηκαν στην προηγούμενη χρήση και πιστώνεται με τυχόν έσοδα που δεν καταχωρήθηκαν σε προηγούμενη χρήση.

1.6.3. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Μίσθωση είναι μια συμφωνία δύο τουλάχιστον συναλλασσόμενων με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος(εκμισθωτής) παραδίδει στον άλλο συμβαλλόμενο (μισθωτή) έναντι μιας πληρωμής ή μιας σειράς πληρωμών το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού, για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Οι μισθώσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: τις λειτουργικές μισθώσεις και τις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Ο χαρακτηρισμός μιας μίσθωσης ως λειτουργικής ή χρηματοδοτικής εξαρτάται από την ουσία του οικονομικού γεγονότος και από τον τύπο της σύμβασης (Αρχή της επικράτησης της ουσίας πάνω από τον τύπο). Η ουσία είναι αν με μια μίσθωση ενός στοιχείου του ενεργητικού ο μισθωτής αποκτά μόνο τα οικονομικά οφέλη από την χρήση του μισθωμένου στοιχείου για ένα σημαντικό τμήμα της οφέλιμης ζωής του και ταυτόχρονα αναλαμβάνει την υποχρέωση να καταβάλει ένα ποσό το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου πλέον τα κόστη χρηματοδότησης της συναλλαγής.

1.6.3.1. Χρηματοδοτική Μίσθωση

Χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται η συμφωνία εκείνη με την οποία μεταφέρονται ουσιαστικά, όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη της κυριότητας του περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή.

Για τον χαρακτηρισμό μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν είτε μεμονωμένα, είτε αθροιστικά είναι οι ακόλουθες :

Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή στο τέλος της διάρκειάς της.

- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγορά του στοιχείου του ενεργητικού σε τιμή η οποία αναμένεται να είναι πολύ χαμηλότερη της εύλογης αξίας του, κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι που να θεωρείται σχεδόν βέβαιο τη στιγμή της σύναψης της σύμβασης, ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί.
- Η διάρκεια της μίσθωσης είναι για ένα μεγάλο τμήμα της οικονομικής ζωής του στοιχείου του ενεργητικού, ακόμα και στην περίπτωση που αυτό δεν μεταβιβάζεται.

- Κατά τη σύναψη της σύμβασης μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών ανέρχεται ουσιαστικά στην εύλογη αξία του μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού
- Το μισθωμένο στοιχείο είναι τόσο εξειδικευμένο που μόνο ο μισθωτής μπορεί να το χρησιμοποιήσει χωρίς σημαντικές τροποποιήσεις.

Επιπλέον ενδείξεις ότι μια σύμβαση μίσθωσης είναι χρηματοδοτική και όχι λειτουργική είναι :

- Σε περίπτωση που ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές που προκύπτουν από την ακύρωση (στον εκμισθωτή) βαρύνουν τον μισθωτή.
- Τα κέρδη και ζημιές από μεταβολές στην εύλογη αξία του μισθούμενου στοιχείου αφορούν τον μισθωτή
- Ο μισθωτής έχει το μονομερές δικαίωμα (δυνατότητα) να συνεχίσει τη μίσθωση για μια επιπλέον περίοδο με μίσθωμα το οποίο είναι σημαντικά χαμηλότερο από εκείνο που καθορίζεται στην αγορά για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

1.6.3.2. Λειτουργική Μίσθωση

Λειτουργικές μισθώσεις είναι όλες οι μισθώσεις που δεν είναι χρηματοδοτικές, δηλαδή που δεν μεταβιβάζουν τους κινδύνους και τα οφέλη από την κυριότητα του μισθούμενου στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτή.

Κίνδυνοι που σχετίζονται με την κυριότητα περιλαμβάνουν, ζημιές από την παραμονή του στοιχείου του ενεργητικού σε αδράνεια, από τεχνολογική απαξίωση, από μεταβολές στην απόδοση του λόγω μεταβολών των γενικότερων οικονομικών συνθηκών.

Οφέλη από την κυριότητα του στοιχείου του ενεργητικού αποτελούν, τα κέρδη από την λειτουργία του στοιχείου κατ'ατην διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, κέρδη από την πώληση του στοιχείου στο τέλος της ζωής του σε τιμή υψηλότερη από την λογιστική του αξία κ.α.

Βασικές Έννοιες και Ορισμοί

Για την καλύτερη κατανόηση των συμβάσεων μισθώσεων (Leasing) παρατίθενται οι ορισμοί των βασικών εννοιών που χρησιμοποιούνται συνήθως όταν γίνεται αναφορά σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Έναρξη της Μίσθωσης.

Είναι η ημερομηνία που προηγείται χρονικά μεταξύ Α) της συμφωνίας μίσθωσης ή β) της ημερομηνίας δέσμευσης των συμβαλλομένων για τους βασικούς όρους της σύμβασης. Σε αυτή την ημερομηνία χαρακτηρίζεται η σύμβαση λειτουργική ή χρηματοδοτική. Αν πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση σε αυτή την ημερομηνία προσδιορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν με την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Είναι η ημερομηνία στην οποία ο μισθωτής μπορεί να ασκήσει τα δικαιώματά του στο μισθωμένο στοιχείο. Σε αυτή την ημερομηνία γίνεται η αναγνώριση της μίσθωσης (δηλαδή η αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εξόδων και των εσόδων που προκύπτουν από την μίσθωση).

Διάρκεια της μίσθωσης.

Είναι το μη ακυρώσιμο διάστημα για το οποίο ο μισθωτής έχει δεσμευτεί στον εκμισθωτή για την μίσθωση του στοιχείου. Περιλαμβάνεται και το χρονικό διάστημα από οποιουδήποτε επιπρόσθετους όρους σύμφωνα με τους οποίους ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να συνεχίσει τη μίσθωση χωρίς επιπλέον πληρωμές, εφόσον θεωρείται βέβαιο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί.

Ελάχιστες Πληρωμές Μισθωμάτων.

Είναι οι συνολικές πληρωμές που ο μισθωτής είναι υποχρεωμένος από την σύμβαση να καταβάλλει στον εκμισθωτή. Σε αυτές περιλαμβάνονται και οποιαδήποτε ποσά έχει εγγυηθεί ο μισθωτής ή πρόσωπο συνδεδεμένο με αυτόν να καταβάλλει στον εκμισθωτή. Στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων περιλαμβάνονται και οι πληρωμές για την άσκηση του δικαιώματος αγοράς εφόσον κατά την έναρξη της μίσθωσης θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, διότι η τιμή αγοράς στην λήξη της μίσθωσης έχει προσδιοριστεί σε επίπεδο αρκετά χαμηλότερη από την εκτιμώμενη αξία του στοιχείου την στιγμή που το δικαίωμα αυτό μπορεί να ασκηθεί.

Εύλογη αξία.

Είναι η αξία στην οποία δύο πρόθυμοι και καλά πληροφορημένοι συναλλασσόμενοι, συμφωνούν να ανταλλάξουν ένα στοιχείο του ενεργητικού.

Οικονομική ζωή

Είναι η χρονική περίοδος στην οποία εκτιμάται ότι ένα στοιχείο του ενεργητικού είναι οικονομικά αξιοποιήσιμο ή

Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής, ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να παραχθούν από το στοιχείο (π.χ. ο αριθμός των ακτινογραφιών που μπορεί να εκτελέσει ένα ακτινογραφικό μηχάνημα).

Χρήσιμη ζωή

Είναι η εναπομένουσα περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης (χωρίς να περιορίζεται από την διάρκειά της) κατά την οποία τα οφέλη από το στοιχείο που μισθώνεται αναμένεται να καταναλωθούν από τον μισθωτή.

Εγγυημένη Υπολειμματική Αξία

Είναι το τμήμα τη υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από τον μισθωτή (ή από συνδεδεμένο με αυτόν πρόσωπο) στον εκμισθωτή.

Μη Εγγυημένη Υπολειμματική Αξία

Είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου στοιχείου η πραγματοποίηση της οποίας δεν είναι εγγυημένο από τον μισθωτή.

Τεκμαρτό Επιτόκιο της Μίσθωσης

Είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο, το οποίο στην έναρξη της μίσθωσης εξισώνει α) την παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών της μίσθωσης και β) την μη εγγυημένη υπολειμματική αξία με την εύλογη αξία του μισθωμένου στοιχείου του ενεργητικού.

1.6.3.3. Πώληση και Ταυτόχρονη Μίσθωση Ακινήτων (Sale and Lease Back)

Γενικά

Το sale and lease back δίνει τη δυνατότητα στην οικονομική οντότητα να εκμεταλλευτεί σημαντικά κεφάλαια που παραμένουν δεσμευμένα σε πάγια περιουσιακά στοιχεία. Ουσιαστικά πρόκειται για ένα εργαλείο αναχρηματοδότησης των παγίων που έχει στην κυριότητα της η επιχείρηση.

Πράγματι, ο οργανισμός - ιδιοκτήτης του ακινήτου το πουλά σε εταιρεία leasing και στη συνέχεια το εκμισθώνει από αυτήν συντηρώντας το προσυμφωνημένο δικαίωμα της τελικής επαναγοράς του.

Με αυτό τον τρόπο η οικονομική μονάδα αποκτά άμεση ρευστότητα η οποία προκύπτει από την πώληση, κι έτσι ελευθερώνει κεφάλαιο κίνησης ή κεφάλαιο για την υλοποίηση των επενδυτικών της σχεδίων. Ένα από τα πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής έναντι της λήψης δανείου με υποθήκη στο ακίνητο είναι ότι αποφεύγονται τα κόστη προσημείωσης και υποθηκών αφού η εταιρεία leasing έχει ως εξασφάλιση την κυριότητα του ίδιου του ακινήτου.

Η βασική διαφορά του συγκεκριμένου τύπου μίσθωσης από την χρηματοδοτική μίσθωση είναι ότι το ακίνητο θεωρείται ότι ανήκει στο μισθωτή και όχι στον εκμισθωτή και γι αυτό οι υποχρεώσεις ιδιοκτησίας βαρύνουν το χρήστη του. Σε αυτή την περίπτωση είναι ξεκάθαρο ότι η συνολική ανταλλαγή πληρωμών απαρτίζουν ένα δάνειο με ενέχυρο το ακίνητο.

Φυσικά ο μηχανισμός αυτός μπορεί είτε να αποτελέσει μια ένεση ρευστότητας σε συνθήκες οικονομικής στενότητας, είτε να συνιστά μέρος μιας γενικότερης στρατηγικής αποπαγιοποίησης της οικονομικής οντότητας και χρηματοοικονομικής ενεργοποίησης αδρανούντος ενεργητικού. Στη δεύτερη περίπτωση οι θετικές επιπτώσεις αφορούν στη δημιουργία πρόσθετου κεφαλαίου κίνησης κι εξυγίανσης του ισολογισμού. Πιο αναλυτικά:

Πλεονεκτήματα του Sale & Lease Back ακινήτου:

Στα πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής συγκαταλέγονται:

- Δημιουργία ρευστότητας
- Βελτίωση του κεφαλαίου κίνησης
- Βελτίωση της εικόνας του ισολογισμού
- Αναδιάρθρωση της οικονομικής κατάστασης του μισθωτή
- Βοήθεια στα προγράμματα εξυγίανσης

Χρήση ακινήτου μέσω lease back

Μια οικονομική οντότητα που έχει στην κατοχή της ακίνητα αποσβεσμένα ή σε πολύ μικρή αξία σε σχέση με την τρέχουσα εμπορική τους αξία (είτε με βάρη είτε ελεύθερα), μπορεί να χρησιμοποιήσει το sale and leaseback προκειμένου να αντλήσει ρευστότητα από το πάγιο ενεργητικό τους εκμεταλλευόμενη την υπεραξία τους. Εναλλακτικά μπορεί να χρησιμοποιήσει το συγκεκριμένο εργαλείο για να

αναδιαρθρώσει το χρέος της, ή ακόμη και να αποκτήσει κεφάλαιο κίνησης μονιμότερου χαρακτήρα.

Με το sale and lease back οι οικονομικές μονάδες έχουν τη δυνατότητα να αξιοποιήσουν το ακίνητό τους χωρίς να χάσουν τη χρήση του μέχρι το τέλος της σύμβασης, οπότε και αυτό θα επανέλθει στην κυριότητά τους.

Νομοθετικό Πλαίσιο για τη Χρήση Χρηματοδοτικής Μίσθωσης από το Δημόσιο¹⁰

Leasing Εξοπλισμού:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμόν 11389/93 Υπ. Απόφασης περί ενιαίου κανονισμού προμηθειών ΟΤΑ (ΦΕΚ Β' 185/23.03.93) δίδεται η δυνατότητα διενέργειας διαγωνισμών από Δήμους και ΟΤΑ γενικότερα για την προμήθεια εξοπλισμού με τη διαδικασία της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης.

Η διενέργεια διαγωνισμού είναι αποτέλεσμα εγκριθείσας προϋπολογιστικής δαπάνης από τον εκάστοτε φορέα (μισθωτή) και εντάσσεται συνήθως σε προϋπολογισμούς επόμενων ετών.

Δύναται να εκδηλωθεί ενδιαφέρον για Χρηματοδοτική Μίσθωση από ΟΤΑ και χωρίς τη διενέργεια Δημόσιου διαγωνισμού προς εταιρεία Leasing (στην περίπτωση αυτή διενεργείται διαγωνισμός για την επιλογή του προμηθευτή του εξοπλισμού).

Απόκτηση ακινήτου από ΟΤΑ μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης:

Στο άρθρο 193 του Κ.Δ.Κ. ενσωματώθηκαν νομοθετικές ρυθμίσεις που καθορίζουν τη δυνατότητα σύναψης συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης από τους ΟΤΑ. Με αυτόν τον τρόπο καθίσταται δυνατή η απόκτηση ακινήτων και κινητών πραγμάτων με αυτή τη μέθοδο.

¹⁰ Η ανάλυση του νομοθετικού πλαισίου για την χρήση του εργαλείου της χρηματοδοτικής μίσθωσης από τους φορείς του δημοσίου εκφεύγει του σκοπού της παρούσης εργασίας, και ο αναγνώστης παραπέμπεται στα νομοθετικά και κανονιστικά κείμενα που αναφέρονται στο κείμενο για πληρέστερη ενημέρωση επί του θέματος αυτού. Η συμπερίληψη της ενότητας έγινε προκειμένου να καταδειχθεί ότι το συγκεκριμένο χρηματοδοτικό εργαλείο χρησιμοποιείται από τους δημοσίους φορείς και επομένως είναι απαραίτητο σε όσους διενεργούν χρηματοοικονομικούς ελέγχους επί οικονομικών καταστάσεων δημοσίων φορέων να γνωρίζουν τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται.

Όταν αντικείμενο της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι ακίνητο, τότε η μεν επιλογή του γίνεται με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων περί αγοράς ακινήτων, η δε σύναψη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται με εφαρμογή των διατάξεων περί δανείων.

Μισθώσεις ακινήτων για στέγαση Δημοσίων Υπηρεσιών:

Ο νόμος 3130/28-3-2003 (ΦΕΚ Α76) (Παράρτημα Β) περιλαμβάνει τις διατάξεις που διέπουν τη (λειτουργική) μίσθωση ακινήτων από το Δημόσιο για τη στέγαση δημοσίων υπηρεσιών. Αρμόδια υπηρεσία για τη μίσθωση ακινήτων για τη στέγαση των Δημοσίων Υπηρεσιών και την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών είναι η Κτηματική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ζητείται να μισθωθούν τα ακίνητα. Η διάρκεια αυτών των συμβάσεων είναι μέχρι 12 έτη, συνάπτονται μέσω διακήρυξης και διεξαγωγής δημοπρασιών ενώ μεταξύ άλλων προβλέπονται και όροι για την αποκατάσταση φθορών του μισθίου εκ μέρους του εκμισθωτή.

Πώληση και Ταυτόχρονη Μίσθωση Ακινήτων του Δημοσίου, Μακροχρόνιες Μισθώσεις του Δημοσίου:

Με τη δημοσίευση του νόμου 3581/2007 (ΦΕΚ 140) (Παράρτημα Γ), το Δημόσιο αποκτά τη δυνατότητα να συνάπτει τις εξής συμβάσεις:

- Σύμβαση μεταβίβασης κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος ή παραχώρησης ενοχικού δικαιώματος επί ακινήτου έναντι ανταλλάγματος με ταυτόχρονη μίσθωση του ίδιου ακινήτου. Η σύμβαση δύναται να έχει διάρκεια μέχρι ενενήντα εννέα (99) έτη.
- Σύμβαση μεταβίβασης κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος ή παραχώρησης ενοχικού δικαιώματος επί ακινήτου (συνήθως οικοπέδου ή κτιρίου που απαιτεί ανακαίνιση προκειμένου να καταστεί λειτουργικό) έναντι ανταλλάγματος, με ταυτόχρονη συμφωνία κατασκευής επ' αυτού κτιρίου ή επισκευής ήδη υφιστάμενου επ' αυτού κτιρίου και μίσθωσης του ίδιου ακινήτου. Η σύμβαση δύναται να έχει διάρκεια έως ενενήντα εννέα (99) έτη. Στην έννοια της κατασκευής υπάγεται και η σχετική μελέτη αυτής, καθώς και οι περιπτώσεις ανακατασκευής, αποπεράτωσης, ανακαίνισης, επέκτασης ή πραγματοποίησης μετατροπών σε υφιστάμενο κτίριο και οι σχετικές μελέτες αυτών.

- Σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης: Αντικείμενο της εν λόγω σύμβασης είναι η εκ μέρους του Δημοσίου μίσθωση ακινήτου ή κτιρίου προς κατασκευή, με διάρκεια άνω των δώδεκα (12) ετών και μέχρι ενενήντα εννέα (99) έτη.
- Μικτή σύμβαση: Το αντικείμενο της εν λόγω σύμβασης συνίσταται σε συνδυασμό των προβλεπόμενων στις παραπάνω περιπτώσεις ή σε συνδυασμό αυτών με ανταλλαγή ή/και αντάλλαγμα σε είδος.

Βασικά σημεία του συγκεκριμένου νόμου είναι:

- Η σύναψη των συμβάσεων αυτών, εφόσον το αντικείμενό τους περιλαμβάνει μεταβίβαση ή παραχώρηση δικαιώματος του Δημοσίου επί ακινήτου, αποφασίζεται από τη Διυπουργική Επιτροπή Αποκρατικοποιήσεων (Δ.Ε.Α.). Ως εποπτεύων Υπουργός, νοείται ο Υπουργός στην αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται το προς αξιοποίηση ακίνητο και, εφόσον η σύμβαση συνάπτεται και για τη στέγαση δημόσιας υπηρεσίας, ο Υπουργός στην αρμοδιότητα του οποίου υπάγεται η εν λόγω δημόσια υπηρεσία. Η Δ.Ε.Α. ή η Ειδική Γραμματεία Αποκρατικοποιήσεων (Ε.Γ.Α.) έχει τη δυνατότητα να ζητά από την Κτηματική Εταιρία του Δημοσίου (Κ.Ε.Δ.) έκθεση, στην οποία παρουσιάζονται λεπτομερώς στοιχεία για ακίνητα του Δημοσίου και στην οποία εξετάζεται η δυνατότητα αξιοποίησής τους μέσω των ανωτέρω συμβάσεων. Τη σύναψη των συμβάσεων που αποφασίζει η Δ.Ε.Α. μπορεί να αποφασίζει και η Κ.Ε.Δ., για τα ακίνητα του Δημοσίου των οποίων η διοίκηση και αξιοποίηση της έχει ανατεθεί. Οι λοιπές συμβάσεις του συγκεκριμένου νόμου συνάπτονται είτε από την αρμόδια Κτηματική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και υπογράφονται από τον προϊστάμενο της Κτηματικής Υπηρεσίας ή το νόμιμο αναπληρωτή του είτε, κατόπιν σχετικής απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, από την Κ.Ε.Δ., η οποία ενεργεί ως πληρεξούσια του Δημοσίου.
- Στις συμβάσεις αυτές μπορεί να συμφωνείται ενδεικτικά ότι ο εκμισθωτής με δαπάνες, φροντίδες και ευθύνη του αναλαμβάνει τη συντήρηση, λειτουργία, ασφάλιση του μισθίου και των εγκαταστάσεών του συνολικά ή εν μέρει, την παροχή της χρήσης επίπλων και λοιπού εξοπλισμού του ακινήτου, καθώς και την παροχή εκ μέρους του και άλλων υπηρεσιών έναντι ανταλλάγματος, το οποίο είτε καταβάλλεται επιπλέον του μισθώματος είτε περιλαμβάνεται στο μίσθωμα.

- Στις προβλεπόμενες συμβάσεις μπορεί να περιλαμβάνεται και όρος κατά τον οποίο ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ή την υποχρέωση αγοράς του ακινήτου κατά τη διάρκεια ή κατά τη λήξη της σύμβασης ή και το δικαίωμα παράτασης αυτής.
- Επίσης μπορεί να προβλέπεται η δυνατότητα του μισθωτή να υπεκμισθώνει το μίσθιο.
- Το Δημόσιο, μετά από σχετική απόφαση της Δ.Ε.Α., ή η Κ.Ε.Δ. δύνανται να ιδρύουν ημεδαπές εταιρίες είτε ως μόνος μέτοχος ή εταίρος είτε από κοινού με Ν.Π.Δ.Δ. ή με οποιαδήποτε νομικά πρόσωπα, οι οποίες θα δύνανται ενδεικτικά να προβαίνουν στην απόκτηση κυριότητας ή άλλου εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος επί ακινήτων, τα οποία στη συνέχεια θα μισθώνονται από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. Η κατά το άρθρο αυτό εταιρία θα δύναται να προβαίνει ενδεικτικά στην έκδοση και διάθεση ομολογιών, ως και στη σύναψη συμβάσεων δανείων ή πιστώσεων. Η ίδρυση από την Κ.Ε.Δ. εταιριών από κοινού με ιδιώτες γίνεται με προκήρυξη εκδήλωσης ενδιαφέροντος συμμετοχής και το πρόσωπο του ιδιώτη θα επιλέγεται με βάση τα κριτήρια που θα αναφέρονται στη σχετική προκήρυξη.
- Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που προβλέπει ο νόμος, καθώς και όλες οι συνδεόμενες με αυτές πράξεις, περιλαμβανομένων των μεταγραφών, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, περιλαμβανομένου και του φόρου εισοδήματος λόγω υπεραξίας, τέλος, τέλος χαρτοσήμου, εισφορά ή άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου.
- Στην περίπτωση που η σύναψη των αυτών αποφασίζεται από τη Δ.Ε.Α., καθώς επίσης και στην περίπτωση που η εταιρία του άρθρου 8 ή άλλη εταιρία προβαίνει σε τιτλοποίηση απαιτήσεων από ακίνητα, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α΄) εφαρμόζονται και οι τυχόν ευρύτερες φορολογικές απαλλαγές του άρθρου 10 του ν. 3049/2002 και του άρθρου 14 του ν. 3156/2003 αντιστοίχως.
- Ο αντισυμβαλλόμενος του Δημοσίου και του Ν.Π.Δ.Δ. στις συμβάσεις αυτές απαλλάσσεται από τον αντιστοιχούντα στα ακίνητα αυτά ειδικό φόρο επί των ακινήτων που επιβλήθηκε με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α΄), εφόσον είναι νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε κράτος – μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) ή έχει συσταθεί κατά το δίκαιο κράτους – μέλους του Ε.Ο.Χ..

1.6.3.4. Η Λογιστική των Χρηματοδοτικών Μισθώσεων

Ο λογιστικός χειρισμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης για το μισθωτή έχει ως εξής: (α) Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τα περιουσιακά στοιχεία και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αρχικά με ποσό ίσο με την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, εφόσον είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών μίσθωσης. Για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας λαμβάνεται υπόψη το αποτελεσματικό επιτόκιο της μίσθωσης ή, εφόσον αυτό δεν είναι προσδιορισμένο, το επαυξητικό επιτόκιο του μισθωτή. Το αποτελεσματικό επιτόκιο της μίσθωσης είναι εκείνο το επιτόκιο που προεξοφλεί μελλοντικές καταβολές τοις μετρητοίς για τη διάρκεια της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και προσδιορίζεται ως εξής:

(i) Κατά τον υπολογισμό του αποτελεσματικού επιτοκίου, η Κεντρική Διοίκηση υπολογίζει τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(ii) Στον υπολογισμό λαμβάνονται υπόψη όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων, που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου, το κόστος συναλλαγής και κάθε επαύξηση.

(iii) Στις περιπτώσεις που είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η Κεντρική Διοίκηση χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

(iv) Αν η Κεντρική Διοίκηση αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις των καταβολών της, θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ώστε να αντανakλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες ταμειακές ροές. Η Κεντρική Διοίκηση υπολογίζει εκ νέου τη λογιστική αξία, υπολογίζοντας την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών στο αρχικό αποτελεσματικό επιτόκιο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα.

(β) Αρχικά άμεσα κόστη που πραγματοποιούνται για συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως στη διαπραγμάτευση του μισθώματος και στην εξασφάλιση

του μισθίου και τα οποία επιβαρύνουν τον μισθωτή, αποτελούν μέρος της τιμής κτήσης του στοιχείου του ενεργητικού.

(γ) Με την αξία της αρχικής αναγνώρισης, πιστώνεται ο λογαριασμός μακροπρόθεσμης υποχρέωσης 45.99 «Υποχρεώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης» με χρέωση των οικείων λογαριασμών των παγίων στοιχείων, π.χ. 10 «Εδαφικές εκτάσεις», 11 «Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα», 12 «Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις-λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός», 13 «Μεταφορικά μέσα», και 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός». Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων επιμερίζονται σε χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκους) και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης (χρεολύσιο). Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.

(δ) Με την καταβολή των μισθωμάτων, τα οποία περιλαμβάνουν το χρεολύσιο και τους τόκους της περιόδου, χρεώνεται ο λογαριασμός της υποχρέωσης (με το χρεολύσιο) και ο οικείος λογαριασμός των εξόδων χρηματοδότησης 62.04.90 «Δαπάνες χρηματοδοτικής μίσθωσης» (με τους τόκους της περιόδου), καθώς και με πίστωση του λογαριασμού 3«Χρηματικά διαθέσιμα».

(ε) Τα μισθωμένα πάγια στοιχεία αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Εάν προβλέπεται να μην μεταβιβαστεί, στο τέλος της μισθωτικής περιόδου, η κυριότητα στο μισθωτή, τότε η απόσβεση γίνεται εντός της μικρότερης περιόδου μεταξύ της ωφέλιμης ζωής και της διάρκειας της μίσθωσης.

Εξωτερικός έλεγχος των παγίων που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση

Τα κυριότερα θέματα του ελέγχου από τον εξωτερικό ελεγκτή των παγίων που έχουν αποκτηθεί από δημόσιο φορέα με την μέθοδο της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι :

1. Έλεγχος της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης για την κατανόηση των όρων που την διέπουν. Αντίγραφο της σύμβασης αρχειοθετείται στον μόνιμο φάκελο ελέγχου.
2. Έλεγχος της εφαρμοζόμενης λογιστικής παρακολούθησης της ως μίσθωσης (καταχώρηση παγίου και υποχρεώσεων, εξοδοποίηση μισθωμάτων, λογιστικοποίηση εξόδων, λογισμός αποσβέσεων).

1.6.3.5. Παράδειγμα Χρηματοδοτικής Μίσθωσης

Δίδονται τα ακόλουθα στοιχεία :	
Ο δήμος ΜΠ (Μισθωτής) και η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε. (εκμισθωτής) σύνησαν μία σύμβαση μίσθωσης ενός παγίου την 01/01/20Χ0. Οι όροι της μίσθωσης σύμφωνα με το συμβόλαιο είχαν ως ακολούθως :	
1	Το πάγιο είναι αχρησιμοποίητο την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης και η εύλογη αξία του είναι € 550.000.
2	Η διάρκεια της σύμβασης είναι 3 χρόνια ενώ η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος εκτιμάται στα 6 χρόνια. Ο μισθωτής έχει δικαίωμα αγοράς στο τέλος της μίσθωσης έναντι € 20.000
3	Το ετήσιο μίσθωμα είναι 200.000 και καταβάλεται στο τέλος του έτους
4	Το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι 10%
Ζητείται :	
1	Να προσδιορίσετε το είδος της μίσθωσης.
2	Να προσδιορίσετε την παρούσα αξία των ελάχιστων πληρωμών.
3	Να συντάξετε τον πίνακα απόσβεσης της Χρηματοοικονομικής Μίσθωσης.
4	Να προσδιορίσετε το ετήσιο ποσό της απόσβεσης.
5	Να συντάξετε τις ημερολογιακές εγγραφές για τον πρώτο χρόνο της μίσθωσης.

Λύση

1. Μίσθωση είναι χρηματοδοτική καθώς ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το πάγιο σε τιμή επαρκώς χαμηλότερη της αξίας του.
2. Η παρούσα αξία των ελαχίστων πληρωμών μπορεί να υπολογιστεί με χρήση της συνάρτησης PV στο excel ως εξής :

Η παρούσα αξία των ελαχίστων πληρωμών είναι

ΠΑ = ΠΑ μισθωμάτων+ ΠΑ τιμής εξαγοράς

Ετήσια καταβολή	200.000	Ορίσματα συνάρτησης PV Επιτόκιο C25 = 0,1 Αριθμός περιόδων C27 = 3 Πληρωμή C24 = 200000 Μελλοντική αξία C26 = 200000 Τύπος 0 = 0 = -512396,6942 Αποδίδει την παρούσα αξία μιας επένδυσης, δηλαδή το συνολικό ποσό στο οποίο ανέρχεται αυτήν τη στιγμή μια σειρά μελλοντικών πληρωμών. Επιτόκιο είναι το επιτόκιο ανά περίοδο. Για παράδειγμα, χρησιμοποιήστε 6%/4 για τριμηνιαίες πληρωμές με Ετήσιο Ποσοστό Επβαρύνσεων 6%. Αποτέλεσμα = -512.396,69 € Βοήθεια για αυτήν τη συνάρτηση	=	-512.396,69 €
Επιτόκιο	10%			
Υπολειμματική αξία	20.000			
Διάρκεια	3			

3. Ο πίνακας απόσβεσης της χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει ως εξής :

Ημερομηνία	Μίσθωμα	Έξοδα Τόκων 10%	Στοιχείο Ενεργητικού/Υποχρεώσεις
1 01/01/20X0			512.397
2 31/12/20X0	-200.000,00 €		312.396,69 €
3 31/12/20X0		51.239,67 €	363.636,36 €
4 31/12/20X1	-200.000,00 €		163.636,36 €
5 31/12/20X1		36.363,64 €	200.000,00 €
6 31/12/20X2	-200.000,00 €		0,00 €
7 31/12/20X2		20.000,00 €	

Υπόλοιπα αρχής Περιόδου

4. Επειδή υπάρχει βεβαιότητα ότι το πάγιο θα καταστεί ιδιόκτητο (από τον μισθωτή) στο τέλος της μίσθωσης οι αποσβέσεις λογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου και την εύλογη αξία του σήμερα (Παρούσα Αξία ελαχίστων πληρωμών). Επομένως η ετήσια απόσβεση με την σταθερή μέθοδο είναι :

$$512.397/6=85.399,5$$

5. Οι ημερολογιακές εγγραφές έχουν ως εξής :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	01/01/20X0		12.XX Μισθωμένα Μηχανήματα	512.396,69	
			45.98.XX Υποχρεώσεις σε Εταιρεία Χρημ. Μίσθωσ.		512.396,69
		Αιτ.	Απόκτηση μηχανήματος με χρημ. Μίσθωση		
2	31/12/20X0		45.98.XX Υποχρεώσεις σε Εταιρεία Χρημ. Μίσθωσ.	200.000,00	
			38.00 Ταμείο		200.000,00
		Αιτ.	Καταβολή 1ου μισθώματος		
3	31/12/20X0		65.XX Τόκοι Έξοδα	51.239,67	
			45.98.XX Υποχρεώσεις σε Εταιρεία Χρημ. Μίσθωσ.		51.239,67
		Αιτ.	Αναγνώριση εξόδων για τόκους (1ης περιόδου)		
4	31/12/20X0		66.XX Αποσβέσεις Μισθωμένων Μηχανημάτων	85.400,00	
			12.99.XX Αποσβεσμένα Πάγια Χρημ. Μίσθ.		85.400,00
		Αιτ.	Αναγνώριση Αποσβέσεων		

Η εικόνα του γενικού καθολικού φαίνεται στην επόμενη σελίδα :

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

X	12.XX Μισθωμένα Μηχανήματα	Π
1	512.396,69	
ΣΥΝ 512.396,69		

X	38.00 Ταμείο	Π
	200.000,00 €	2
	0,00 €	0
	0,00 €	0
	0,00 €	0
ΣΥΝ - 200.000,00		

Αντίθετοι Λογ. Ενεργητικού

X	12.99.XX Αποσβεσμένα Πάγια Χρημ. Μίσθ.	Π
	85.400,00	4
	-	0
	-	0
	-	0
ΣΥΝ - 85.400,00		

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

X	45.98.XX Υποχρεώσεις σε Εταιρεία Χρημ. Μίσθωσ.	Π
2	200.000,00 €	512.396,69
0	0,00 €	51.239,67 €
0	0,00 €	0,00 €
0	0,00 €	0,00 €
		363.636,36
		ΣΥΝ

ΕΞΟΔΑ

X	65.XX Τόκοι Έξοδα	Π
3	51.239,67 €	
0	0,00 €	
0	0,00 €	
		- 51.239,67
		ΣΥΝ

Αντίθετοι Λογ. Παθητικού

X	66.XX Αποσβέσεις Μισθωμένων Μηχανημάτων	Π
4	85.400,00	
0	-	
0	-	
0	-	
ΣΥΝ 85.400,00		

1.6.3.6. Η λογιστική των λειτουργικών μισθώσεων

Κατά τη λειτουργική μίσθωση, ο μισθωτής αποκτά το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο για μια ορισμένη χρονική περίοδο. Όταν λήξει η περίοδος μίσθωσης, ο εκμισθωτής μπορεί να εκμισθώσει το αγαθό σε άλλον μισθωτή ή να το χρησιμοποιήσει με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Τα καταβαλλόμενα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στο λογαριασμό 62.04 «Ενοίκια» και σε ιδιαίτερους (κατά κατηγορία ή είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου) τριτοβάθμιους του, που δημιουργούνται σύμφωνα με τις κατά περίπτωση ανάγκες, όπως:

- (α) 62.04.00 «Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων»,
- (β) 62.04.01 «Ενοίκια κτιρίων τεχνικών έργων»,
- (γ) 62.04.02 «Ενοίκια μηχανημάτων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού»,
- (δ) 62.04.03 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»,
- (ε) 62.04.04 «Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού», και (στ) 62.04.09 «Λοιπές μισθώσεις».

Το πάγιο επομένως εμφανίζεται στον ισολογισμό του εκμισθωτή που έχει εκμισθώσει με λειτουργική μίσθωση το πάγιο και διενεργεί αποσβέσεις επ' αυτού. Ο μισθωτής δεν εμφανίζει το πάγιο στον ισολογισμό του. Ο μισθωτής αναγνωρίζει μόνο ένα σταθερό ποσό ενοικίων-εξόδων σε κάθε χρήση.

1.6.3.7. Παράδειγμα Λειτουργικής Μίσθωσης

Δίδονται τα ακόλουθα στοιχεία :	
Ο δήμος ΜΠ (Μισθωτής) και η ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ Α.Ε. (εκμισθωτής) σύνησαν μία σύμβαση μίσθωσης ενός παγίου την 01/01/20Χ0. Οι όροι της μίσθωσης σύμφωνα με το συμβόλαιο είχαν ως ακολούθως :	
1	Το πάγιο είναι αχρησιμοποίητο την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης και η εύλογη αξία του είναι € 48.000.
2	Η διάρκεια της σύμβασης είναι 4 χρόνια όση και η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος. Ο μισθωτής δεν έχει δικαίωμα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης. Το πάγιο έχει μηδενική υπολειμματική αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
3	Τα μισθώματα καταβάλλονται στην αρχή κάθε έτους.

4	Το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης μίσθωσης είναι 12%
Ζητείται :	
1	Να προσδιορίσετε το είδος της μίσθωσης.
2	Να υπολογίσετε το ύψος του μισθώματος .
5	Να συντάξετε τις ημερολογιακές εγγραφές για όλα τα χρόνια της μίσθωσης.

Λύση

1. Η μίσθωση είναι λειτουργική. Η διάρκεια της μίσθωσης είναι σημαντικά μικρότερη της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ενώ δεν υπάρχει δεσμευτικό δικαίωμα για αγορά του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη της εκτιμώμενης εύλογης αξίας του παγίου.
2. Το ετήσιο μίσθωμα μπορεί να βρεθεί με την χρήση της συνάρτησης PMT του excel όπως φαίνεται στην παρακάτω εικόνα :

Ορίσματα συνάρτησης

PMT

Επιτόκιο	12%	= 0,12
Πληρωμή	4	= 4
Παρούσα_αξία	-48000	= -48000
Μελλοντική_αξία	0	= 0
Τύπος	1	= 1

= 14110,04727

Αποδίδει την πληρωμή για ένα δάνειο, βάσει σταθερών πληρωμών και ενός σταθερού επιτοκίου.

Επιτόκιο είναι το επιτόκιο του δανείου ανά περίοδο. Για παράδειγμα, χρησιμοποιήστε 6%/4 για τριμηνιαίες πληρωμές με Ετήσιο Ποσοστό Επιβαρύνσεων 6%.

Αποτέλεσμα = 14.110,05 €

[Βοήθεια για αυτήν τη συνάρτηση](#) OK Άκυρο

Όπου επιτόκιο είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης μίσθωσης δηλαδή 12%, **Πληρωμή** είναι το πλήθος των πληρωμών της μίσθωσης. Αφού τα μισθώματα προκαταβάλλονται στην αρχή του έτους και η διάρκεια της μίσθωσης 4 χρόνια τότε το πλήθος των πληρωμών είναι 4.

Παρούσα αξία είναι η εύλογη αξία του παγίου την στιγμή της σύναψης της σύμβασης.

Μελλοντική αξία είναι η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία του παγίου στην λήξη της μίσθωσης.

Τύπος είναι μια ένδειξη για το αν τα μισθώματα προκαταβάλλονται (όπως στην περίπτωση μας) οπότε η ένδειξη είναι 1 ή αν η πληρωμή γίνεται στο τέλος της περιόδου τότε η τιμή είναι 0 ή παραλείπεται.

Το **αποτέλεσμα** (που εμφανίζεται στο οβάλ σχήμα) είναι το ύψος του μισθώματος.

3. Οι ημερολογιακές εγγραφές έχουν ως εξής :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	01/01/20X0		Προπληρωμένα Ενοίκια	14.110	
			Ταμείο		14.110
		Αιτ.	Προπληρωμή 1 ^{ου} Ενοικίου (Χρηματοδοτικής Μίσθωσης με αριθμ. χχ)		
	31/12/20X0		Ενοίκια Έξοδα	14.110	
			Προπληρωμένα Ενοίκια		14.110
			Αναγνώριση του 1 ^{ου} Ενοικίου ως εξόδου		
2^ο ΕΤΟΣ					
2	01/01/20X1		Προπληρωμένα Ενοίκια	14.110	
			Ταμείο		14.110
		Αιτ.	Προπληρωμή 2 ^{ου} Ενοικίου (Χρηματοδοτικής Μίσθωσης με αριθμ. χχ)		
	31/12/20X1		Ενοίκια Έξοδα	14.110	
			Προπληρωμένα Ενοίκια		14.110
		Αιτ.	Αναγνώριση του 2 ^{ου} Ενοικίου ως εξόδου		
3^ο ΕΤΟΣ					
3	01/01/20X2		Προπληρωμένα Ενοίκια	14.110	
			Ταμείο		14.110
		Αιτ.	Προπληρωμή 3 ^{ου} Ενοικίου (Χρηματοδοτικής Μίσθωσης με αριθμ. χχ)		
	31/12/20X2		Ενοίκια Έξοδα	14.110	
			Προπληρωμένα Ενοίκια		14.110
		Αιτ.	Αναγνώριση του 3 ^{ου} Ενοικίου ως εξόδου		
4^ο ΕΤΟΣ					
3	01/01/20X2		Προπληρωμένα Ενοίκια	14.110	
			Ταμείο		14.110
		Αιτ.	Προπληρωμή 4 ^{ου} Ενοικίου (Χρηματοδοτικής Μίσθωσης με αριθμ. χχ)		
	31/12/20X2		Ενοίκια Έξοδα	14.110	

			Προπληρωμένα Ενοίκια	14.110
		Αιτ.	Αναγνώριση του 4 ^{ου} Ενοικίου ως εξόδου	

1.6.4. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Στην θεωρία η ορθή τήρηση του λογιστικού συστήματος επιτρέπει τον προσδιορισμό της καθαρής θέσης της οικονομικής μονάδας σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή. Στην πραγματικότητα όμως υπάρχουν λογιστικά γεγονότα τα οποία μπορούν να συμβούν και κατά κανόνα συμβαίνουν, στην διάρκεια της χρήσης, τα οποία είναι γνωστά στα λογιστήρια των οικονομικών μονάδων, τα οποία όμως δεν πραγματοποιούν τις σχετικές καταχωρήσεις, είτε για λόγους αντικειμενικής αδυναμίας, είτε για λόγους απλοποίησης της λογιστικής διαδικασίας. Τέτοια παραδείγματα είναι, ο υπολογισμός των αποσβέσεων, οι οποίες κατά κανόνα υπολογίζονται στο τέλος της χρήσης, οι αναλώσεις αναλωσίμων υλικών, η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος, τηλεφώνου, νερού κ.α.

Ως αποτέλεσμα εμφανίζονται αποκλίσεις μεταξύ των στοιχείων που έχει συλλάβει και καταχωρήσει το λογιστικό σύστημα και της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της οικονομικής οντότητας.

Με τις εγγραφές προσαρμογής προσαρμόζονται τα λογιστικά βιβλία στην πραγματικότητα και στα αποτελέσματα της απογραφής.

1.6.4.1. Λογιστική Διαδικασία στο τέλος της χρήσης

Για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα της χρήσης είναι απαραίτητο να διενεργηθεί απογραφή, ώστε να επιμετρηθούν με ακρίβεια τα πραγματικά δεδομένα της οικονομικής μονάδας. Αν υπάρξουν διαφορές μεταξύ των αποτελεσμάτων της απογραφής και των καταχωρημένων στοιχείων στα βιβλία της οικονομικής μονάδας, διενεργούνται διορθωτικές εγγραφές (εγγραφές προσαρμογής) ώστε τα τελευταία να απεικονίζουν την πραγματικότητα. Η λογιστική διαδικασία στο τέλος της χρήσης συνοπτικά αποτελείται από τα παρακάτω βήματα:

1. Σύνταξη πρώτου προσωρινού ισοζυγίου
2. Διενέργεια φυσικής απογραφής τέλους χρήσης

3. Διενέργεια εγγραφών προσαρμογής (τακτοποίηση δηλαδή των διαφορών που προκύπτουν από την σύγκριση των στοιχείων της απογραφής με τα στοιχεία των λογαριασμών)
4. Σύνταξη δεύτερου προσωρινού ισοζυγίου
5. Εγγραφές συγκέντρωσης των αποτελεσμάτων στον λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως». Μεταφορά των αποτελεσμάτων χρήσεως στον πίνακα διάθεσης
6. Μεταφορά του πλεονάσματος ή του ελλείμματος (ζημία) στα ίδια κεφάλαια.
7. Σύνταξη οριστικού ισοζυγίου λογαριασμών
8. Σύνταξη ισολογισμού χρήσεων και λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων
9. Κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων.

Οι εγγραφές προσαρμογής που πρέπει να διενεργηθούν τουλάχιστον στο τέλος της χρήσεως (ή και κατά την διάρκειά της αν αυτό είναι εφικτό) είναι οι εξής:

- Συμφωνία Ταμείου
- Διαφορές από επισφαλείς απαιτήσεις
- Εγγραφές προσαρμογής εξόδων πληρωτέων
- Εγγραφές προσαρμογής προεισπραχθέντων εσόδων
- Εγγραφές προσαρμογής αποσβέσεων
- Εγγραφές προσαρμογής που έχουν να κάνουν με έσοδα εισπρακτέα
- Εγγραφές προσαρμογής των προπληρωμένων εξόδων
- Εγγραφές προσαρμογής των αναλώσεων

1.6.4.2. Συμφωνία Ταμείου

Στους δημοσίους φορείς οι εισπράξεις και οι πληρωμές γίνονται με την έκδοση γραμματίων εισπραξης και ενταλμάτων πληρωμής. Ένα πλήρες σύστημα ενδογενούς ελέγχου επιβάλλει τον σε καθημερινή βάση και πάντως υποχρεωτικά κάθε φορά που αλλάζει το πρόσωπο που διαχειρίζεται το ταμείο, έλεγχο της συμφωνίας του ταμείου. Αθροίζονται οι εισπράξεις και οι πληρωμές και βρίσκεται η διαφορά μεταξύ τους.

Στην συνέχεια συγκρίνεται η διαφορά με τα μετρητά που πράγματι υπάρχουν στο ταμείο.

Αν δεν υπάρχει διαφορά τότε δεν γίνεται καμία εγγραφή προσαρμογής.

Αν υπάρχει διαφορά, ελέγχεται αν έχει γίνει κάποιο λάθος (αθροιστικό, παράληψης κτλ).

Αν η διαφορά επιβεβαιωθεί και πρόκειται για πλεόνασμα τότε γίνεται η ακόλουθη εγγραφή :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Ταμείο	XXX	
			Πλεόνασμα Ταμείου		XXX
		Αιτ.	Λογισμός πλεονάσματος ταμείου Πρακτικό καταμέτρησης XX		

Αν η διαφορά επιβεβαιωθεί και πρόκειται για έλλειμμα τότε αυτό καταλογίζεται σε βάρος του ταμεία και η εγγραφή έχει ως εξής :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Χρεώστες Διάφοροι -Ταμίας XX	XXX	
			Ταμείο		XXX
		Αιτ.	Καταλογισμός ελλείμματος εις βάρος του ταμεία XX Πράξη καταλογισμού Νο χχ		

1.6.4.3. Διαφορές από επισφαλείς απαιτήσεις

Το θέμα των επισφαλειών αναλύθηκε στην ενότητα για τις «Απαιτήσεις»

1.6.4.4. Εγγραφές προσαρμογής εξόδων πληρωτέων.

Στην πραγματικότητα οι οικονομικές μονάδες εξοφλούν τις υπηρεσίες ή αγαθά που τους παρέχουν διάφοροι τρίτοι, ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Η λογαριασμοί του ηλεκτρικού, της τηλεφωνίας, του νερού κ.α. εξοφλούνται στο τέλος κάθε μήνα, διμήνου, τετραμήνου ανάλογα καθόλη τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης.

Οι οικονομικές μονάδες επομένως είναι υποχρεωμένες στο τέλος Δεκεμβρίου κάθε διαχειριστικής χρήσης να υπολογίσουν την αξία των υπηρεσιών που έχουν λάβει μέσα στην διαχειριστική χρήση που κλείνει, ανεξαρτήτως αν έχουν λάβει το σχετικό παραστατικό μέχρι εκείνη τη χρονιά. Αυτό γίνεται προκειμένου να υπολογιστεί σωστά το αποτέλεσμα με όλα τα έξοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση, σύμφωνα με τις αρχές του δεδουλευμένου, της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα. Επομένως η οικονομική μονάδα θα εμφανίσει τα δεδουλευμένα έξοδα (με υπολογισμό που θα κάνει η ίδια) και την αντίστοιχη υποχρέωση.

Η εγγραφή προσαρμογής θα έχει ως εξής :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		ΔΕΗ	XXX	
			ΔΕΗ λογαριασμός πληρωτέος		XXX
		Αιτ.	Λογισμός δεδουλευμένων εξόδων χρήσης από κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος ως απογραφή 31/12/20XX		

Όταν η οικονομική μονάδα προεισπράτει έσοδα για υπηρεσίες που δεν έχει ακόμα παράσχει τότε δημιουργείται από πλευράς της μια υποχρέωση. Αν στο τέλος του Δεκεμβρίου κατά την διενέργεια της απογραφής διαπιστωθεί ότι έχουν παρασχεθεί οι υπηρεσίες ή έχουν εκπληρωθεί όλοι οι όροι με βάση τις αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αναγνώρισης των εσόδων για την αναγνώριση των εσόδων στην τρέχουσα χρήση, θα πρέπει να μειωθεί ο λογαριασμός «Προεισπραχθέντα έσοδα» και να αυξηθεί ο λογαριασμός των δεδουλευμένων εσόδων. Η λογιστική εγγραφή θα έχει ως εξής :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Προεισπραχθέντα έσοδα (πχ ενοίκια)	XXX	
			Έσοδα (από ενοίκια)		XXX
		Αιτ.	Λογισμός δεδουλευμένων εσόδων χρήσης από ενοίκια ως απογραφή 31/12/20XX		

1.6.4.5. Εγγραφές προσαρμογής αποσβέσεων

Το θέμα των αποσβέσεων έχει αναλυθεί στην ενότητα των ενσώματων ή εμπράγματων στοιχείων του ενεργητικού.

1.6.4.6. Εγγραφές προσαρμογής εσόδων εισπρακτέων

Υπάρχει περίπτωση οι οικονομικές μονάδες να παρέχουν τις υπηρεσίες τους εισπράττοντας το αντάλλαγμα (αμοιβή) σε μεταγενέστερο χρόνο. Παράδειγμα σε μεταπτυχιακό τμήμα ενός πανεπιστημίου παρέχονται εκπαίδευσης σε φοιτητή από την 01/09/20X0 μέχρι 30/05/20X1. Σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου στις 31/12/20X0 το πρέπει να καταχωρησθεί το δεδουλευμένο έσοδο μέχρι εκείνη τη στιγμή. Η εγγραφή προσαρμογής θα έχει ως εξής:

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Έσοδα υπηρεσιών (δίδακτρα) εισπρακτέα	XXX	
			Έσοδα από παροχή υπηρεσιών (δίδακτρα)		XXX
		Αιτ.	Λογισμός δεδουλευμένων εσόδων χρήσης από παροχή υπηρεσιών (δίδακτρα) ως απογραφή 31/12/20XX		

1.1.7.1. Εγγραφές προσαρμογής προπληρωθέντων εξόδων

Στην περίπτωση των προπληρωθέντων εξόδων η οικονομική μονάδα έχει προκατέβαλε μετρητά για υπηρεσία που δεν έλαβε κατά την καταβολή, αλλά αυτή παράσχθηκε τμηματικά στο επόμενο διάστημα. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει λαμβάνοντας την υπηρεσία να μειώνει τα μη δεδουλευμένα έξοδα και να αυξάνει τα δεδουλευμένα.

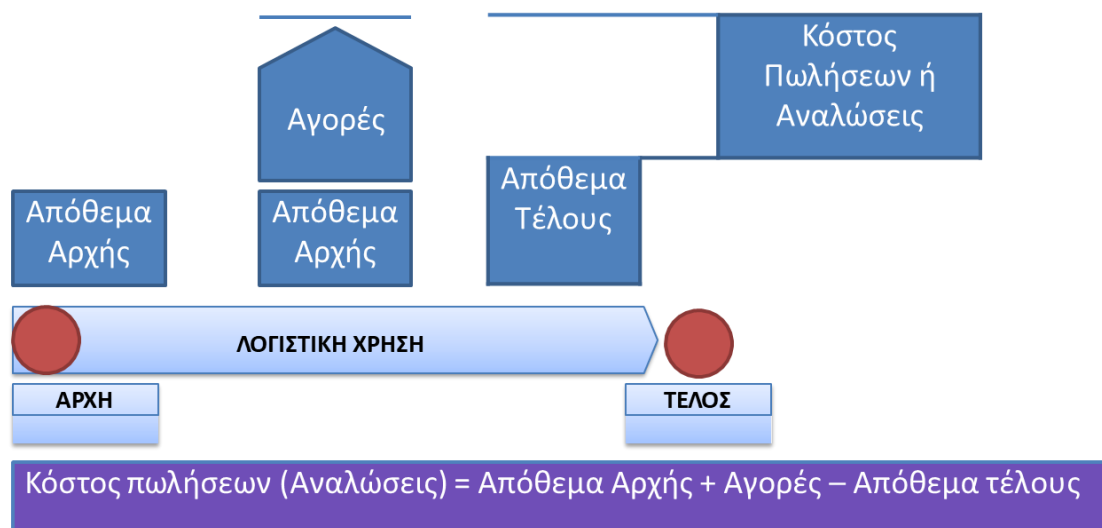
Το πιο συνηθισμένο παράδειγμα είναι αυτό των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Έστω ότι μια οικονομική μονάδα ασφαλίζει τον στόλο των οχημάτων της την 01/07/20X0 για ένα χρόνο έναντι συνολικού τιμήματος 5.000 ευρώ. Την 31/12/20X0 θα πρέπει να αναγνωρίσει το έξοδο που αναλογεί στην τρέχουσα διαχειριστική χρήση. Η λογιστική εγγραφή θα έχει ως εξής:

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
A/A	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Ασφάλιστρα	2.5000	

			Προπληρωθέντα ασφάλιστρα		2.5000
		Αιτ.	Λογισμός δεδουλευμένων εξόδων χρήσης ως απογραφή 31/12/20XX		

1.6.4.7. Εγγραφές προσαρμογής αναλώσεων.

Για λόγους απλοποίησης της λογιστικής εργασίας ή για άλλους λόγους μια οικονομική μονάδα μπορεί να μην καταγράφει σε όλη την διάρκεια της χρήσης την ανάλωση των δευτερευόντων ειδών αποθεμάτων (γραφική ύλη, αναλώσιμα υλικά κτλ). Στην περίπτωση αυτή, οι σχετικοί λογαριασμοί θα πρέπει να ενημερωθούν στο τέλος της λογιστικής χρήσης μετά την διενέργεια της απογραφής και τον προσδιορισμό του πραγματικού ύψους του αποθέματος. Το ποσό που θα προκύψει από την διαφορά αποθέματα αρχής πλέον αγορές μείον τελικό απόθεμα είναι το κόστος των αναλώσεων. Διαγραμματικά ο υπολογισμός έχει ως εξής :



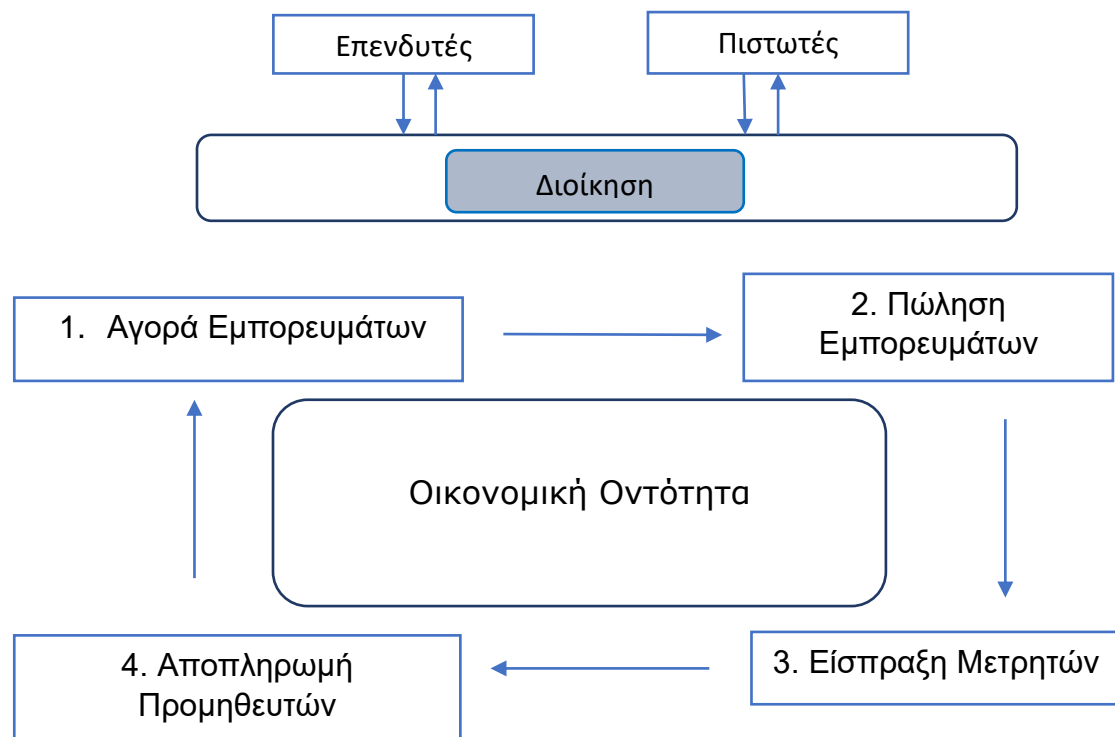
Οι λογιστική εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η παρακάτω :

4. ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ					
Α/Α	ΗΜΕΡΟ-ΜΗΝΙΑ	Σ/ΓΚ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
1	31/12/20XX		Αναλώσεις αποθεμάτων (Γραφική Ύλη)	XXX	
			Αποθέματα (Γραφική Ύλη)		XXX
		Αιτ.	Λογισμός δεδουλευμένων εξόδων χρήσης ως απογραφή 31/12/20XX		

1.7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Βασική διαφορά της λογιστικής κόστους ή διοικητικής λογιστικής από τη χρηματοοικονομική λογιστική είναι η εσωστρέφεια των πληροφοριών. Ειδικότερα, στη λογιστική κόστους, οι πληροφορίες που προκύπτουν αφορούν κυρίως εσωτερικούς χρήστες της οντότητας και πιο συγκεκριμένα τη διοίκηση ενώ η συγκεκριμένη πληροφόρηση που παρέχεται δίνει ιδιαίτερη έμφαση στο κόστος. Η ανάλυση του κόστους χρησιμοποιείται τόσο για τον προγραμματισμό λειτουργία μίας οντότητας, όσο και για τον έλεγχο της υλοποίησης των λειτουργιών της αλλά και την γενικότερη αξιολόγηση της απόδοσης και της σχέσης κόστους/οφέλους τόσο των λειτουργιών αλλά και των ατόμων που συνέβαλλαν για την ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων αυτών.

Κόστος είναι η αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες από τα οποία αναμένεται μελλοντικό όφελος για την οντότητα. Το κόστος μετράται σε νομισματικές μονάδες και η χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων εμφανίζεται είτε με μείωση στοιχείων του Ενεργητικού είτε με αύξηση στοιχείων του Παθητικού.



1.7.1. Βασικές Αρχές Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Είναι δηλαδή, το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποσκοπούν στη συγκέντρωση όλων των πληροφοριών, την κατάταξή τους, την καταγραφή στο σύστημα κοστολόγησης και τον επιμερισμό των δαπανών προκειμένου να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Ένα αναλυτικό και ολοκληρωμένο σύστημα συγκέντρωσης πληροφοριών κοστολόγησης, θα οδηγήσει σε ακριβέστερη εικόνα και ανάλυση των στοιχείων κόστους. Το σύστημα αυτό συγκέντρωσης πληροφοριών θα πρέπει να προσαρμόζεται ανάλογα με τις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες κάθε οντότητας αλλά και μεταξύ παρόμοιων οντοτήτων, ανάλογα με τις πιθανές διαφορετικές μεθόδους λειτουργίας που ακολουθούν.

Οι βασικότεροι από αυτούς τους σκοπούς της κοστολόγησης είναι οι ακόλουθοι: ο έλεγχος της οικονομικότητας, ο προγραμματισμός, η ανάλυση κόστους/όφελος και η τιμολόγηση.

Μέσω της κοστολόγησης αναμένεται να προσδιορισθεί:

- (α) το κόστος μιας περιόδου λειτουργίας της επιχείρησης,
- (β) το κόστος μιας παραγγελίας και
- (γ) το κόστος ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.



Οι βασικές αρχές κοστολόγησης είναι οι ακόλουθες:

1. Σχέση αιτίου-αποτελέσματος:

Η σχέση αιτίου-αποτελέσματος θα πρέπει να χαρακτηρίζει κάθε στοιχείο κόστους. Κάθε στοιχείο κόστους θα πρέπει να συσχετίζεται με την αιτία που το προκάλεσε όσο το δυνατόν περισσότερο. Το κόστος θα πρέπει να επιβαρύνει εκείνες τις μονάδες που διέρχονται από τα τμήματα από τα οποία προκαλείται αυτό το κόστος.

2. Αναγνώριση κόστους μόνο όταν έχει πραγματοποιηθεί

Το κόστος θα πρέπει να περιλαμβάνει μόνο εκείνα τα στοιχεία του που έχουν όντως πραγματοποιηθεί. Για παράδειγμα, το κόστος δεν θα πρέπει να περιλαμβάνει το κόστος συσκευασίας εάν το προϊόν δεν έχει ακόμη ολοκληρώσει αυτό το στάδιο επεξεργασίας.

3. Τα προηγούμενα κόστη δεν πρέπει να αποτελούν μέρος του μελλοντικού κόστους:

Προηγούμενα κόστη (που δεν μπορούσαν να ανακτηθούν στο παρελθόν) δεν θα πρέπει να ανακτώνται από μελλοντικά κόστη, καθώς όχι μόνο θα επηρεάσουν τα αληθινά αποτελέσματα της μελλοντικής περιόδου αλλά θα διαστρεβλώσουν και άλλες καταστάσεις.

4. Εξαιρέση έκτακτων δαπανών από το κόστος:

Όλα τα κόστη που προκύπτουν από έκτακτες συνθήκες (όπως κλοπή, αμέλεια) δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του κόστους. Εάν συνυπολογισθούν έκτακτα γεγονότα στον υπολογισμό του κόστους αυτό ενδέχεται να οδηγήσει τη διοίκηση σε λανθασμένες αποφάσεις.

5. Οι αρχές της διπλής εισόδου θα πρέπει να τηρούνται κατά προτίμηση:

Για να μειωθούν οι πιθανότητες οποιουδήποτε λάθους ή λάθους, οι λογαριασμοί κόστους και οι λογαριασμοί ελέγχου κόστους, στο μέτρο του δυνατού, θα πρέπει να τηρούνται βάσει αρχών διπλής καταχώρισης. Αυτό θα εξασφαλίσει την ορθότητα των φύλλων μερισμού του κόστους και των δηλώσεων κόστους που προετοιμάζονται για τον προσδιορισμό του κόστους και τον έλεγχο του κόστους.

Υπάρχουν δύο βασικά είδη Κοστολόγησης:

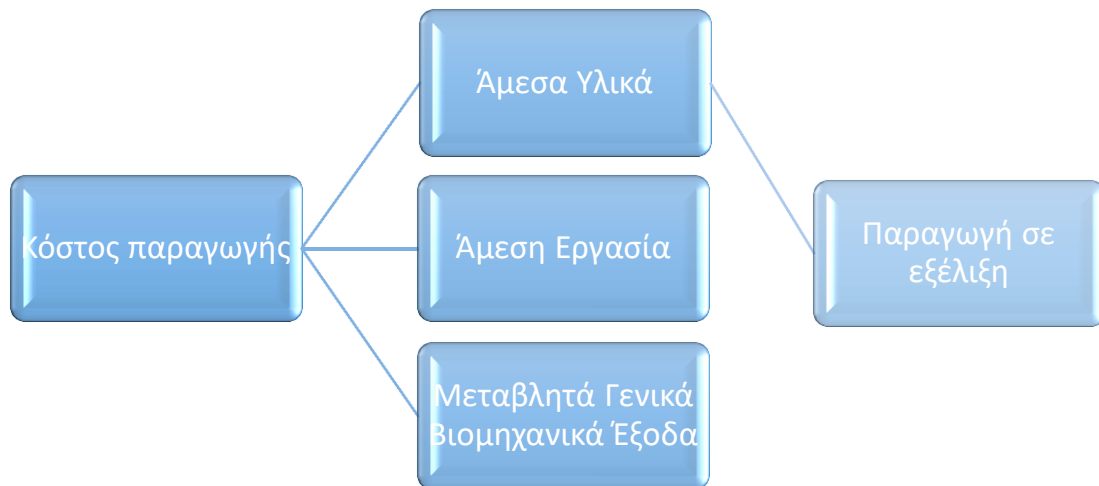


Μεταβλητή (ή Άμεση, ή Οριακή) Κοστολόγηση



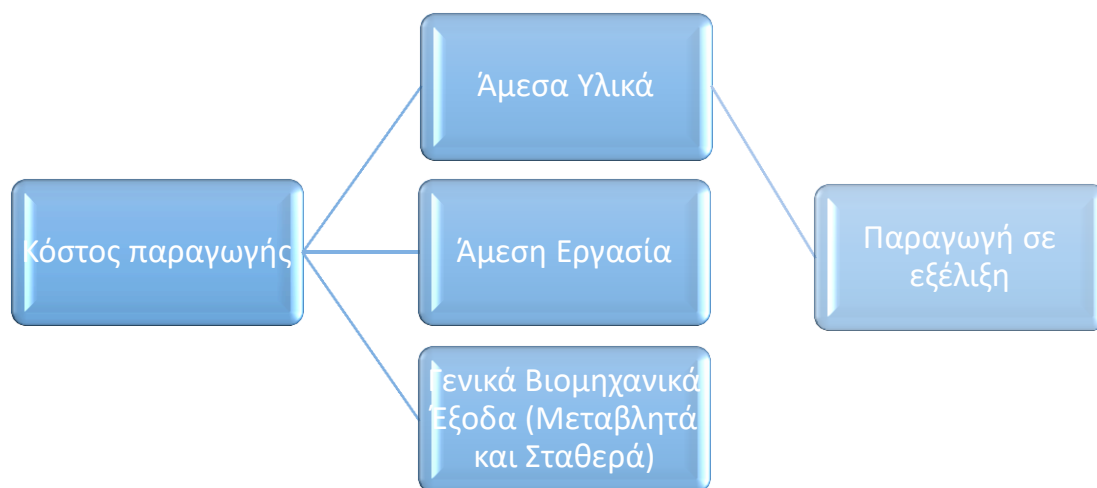
Απορροφητική (ή Πλήρης) Κοστολόγηση

Μεταβλητή ή Άμεση Κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη μόνο τα μεταβλητά στοιχεία του κόστους παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων των α' υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, δηλαδή της έμμεσης εργασίας, των έμμεσων υλικών και των λοιπών μορφών κόστους παραγωγής.



Απορροφητική ή Πλήρης Κοστολόγηση είναι η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κόστη παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων των α' υλών, της άμεσης εργασίας

αλλά και του συνόλου των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ), δηλαδή και των μεταβλητών και των σταθερών.



Η μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται στην πράξη είναι η απορροφητική κοστολόγηση, καθώς η μεταβλητή κοστολόγηση δεν μπορεί να απεικονίσει το σύνολο της απαιτούμενης πληροφόρησης ούτε για σκοπούς κατάρτισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά ούτε και για σκοπούς φορολόγησης.

Η μέθοδος μεταβλητής κοστολόγησης μέσω του διαχωρισμού των μεταβλητών και σταθερών ΓΒΕ, διαμορφώνει την έννοια του περιθωρίου συνεισφοράς, δηλαδή στο ποσό που θα πρέπει να καλυφθεί από τις πωλήσεις και το οποίο θα συνεισφέρει στην κάλυψη των σταθερών δαπανών

Περιθώριο Συνεισφοράς = Έσοδα από πωλήσεις – Συνολικά μεταβλητά

Σύγκριση Απορροφητικής και μεταβλητής κοστολόγησης			
Απορροφητική Κοστολόγηση		Μεταβλητή Κοστολόγηση	
Πωλήσεις	100.000	Πωλήσεις	100.000
Μείον κόστος πωληθέντων	60.000	Μείον μεταβλητό κόστος	50.000
Μικτό κέρδος	40.000	Περιθώριο συνεισφοράς	50.000

Μείον λειτουργικές δαπάνες	20.000	Μείον σταθερός κόστος	30.000
<u>Κέρδος</u>	<u>20.000</u>	<u>Κέρδος</u>	<u>20.000</u>

Το κόστος αφορά συγκεκριμένο αντικείμενο ή δραστηριότητες. Το αντικείμενο με βάση το οποίο συγκεντρώνεται η πληροφόρηση και προσδιορίζεται το κόστος ονομάζεται φορέας κόστους. Παραδείγματα φορέων κόστους εκτός από τα προϊόντα, είναι τμήματα της οντότητας, φάση της παραγωγικής διαδικασίας, ομάδες προϊόντων, λειτουργίες, τομείς ή γεωγραφικές περιοχές.

Το κόστος ανάλογα με το είδος του κόστους διακρίνεται στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

Αμοιβές και έξοδα τρίτων

Παροχές τρίτων

Φόροι και τέλη

Διάφορα έξοδα

Τόκοι και συναφή έξοδα

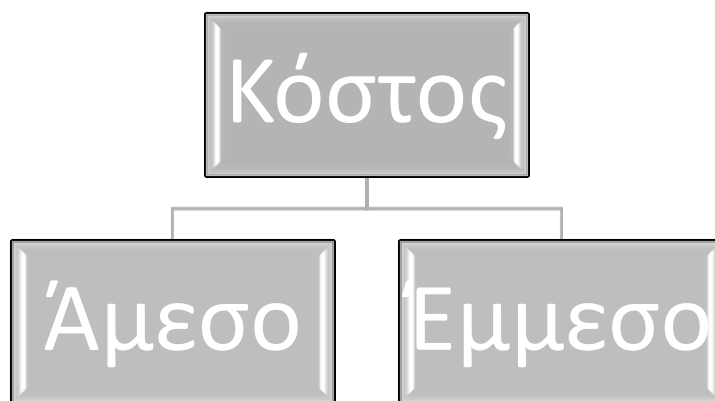
Αποσβέσεις παγίων

Προβλέψεις εκμετάλλευσης

Αποθέματα

Ανάλογα με το κριτήριο του προορισμού το κόστος διακρίνεται στο κόστος κατά λειτουργία, κατά πεδίο ευθύνης, κατά προϊόν ή υπηρεσία κλπ.

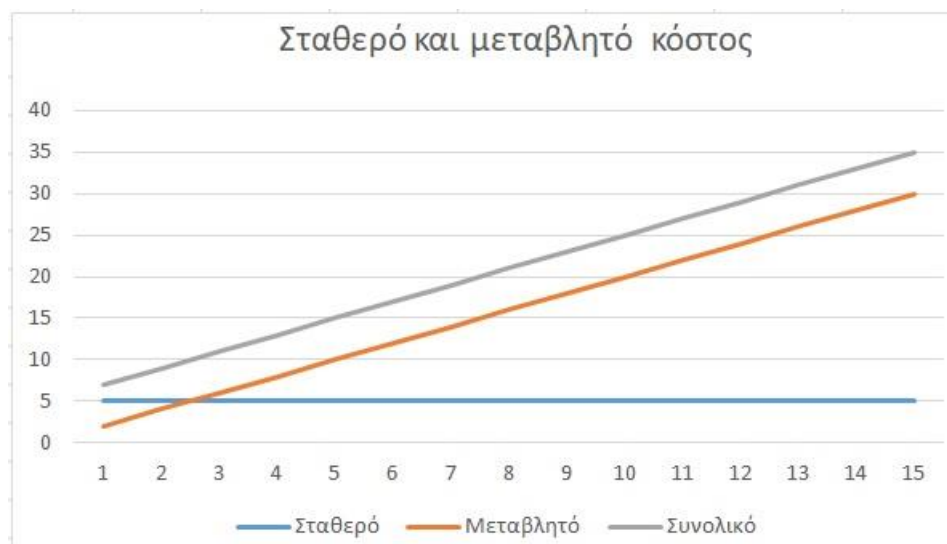
Το κόστος ανάλογα με τον τρόπο ενσωμάτωσής του διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.



Άμεσο κόστος είναι το κόστος που ενσωματώνεται στο προϊόν ή σε συγκεκριμένη λειτουργία απευθείας, εξ χωρίς να απαιτείται υπολογισμός ή κατανομή επιμέρους στοιχείων κόστους. Αντίθετα, έμμεσο κόστος είναι το κόστος το οποίο αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα ή λειτουργίες και πρέπει να ακολουθηθεί συγκεκριμένα μεθοδολογία για να κατανεμηθεί.

Το κόστος ανάλογα με τη χρονική στιγμή υπολογισμού του διαχωρίζεται σε προϋπολογιστικό, σε πρότυπο κόστος και σε απολογιστικό κόστος. Πιο συγκεκριμένα, προϋπολογιστικό κόστος είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων λαμβάνοντας υπόψη βασικά χαρακτηριστικά και απαιτήσεις του προϊόντος ή της λειτουργίας και μπορεί να διαφέρει από το πραγματικό κόστος. Η μέθοδος υπολογισμού του στηρίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις σε προηγούμενες εκτιμήσεις του πρότυπου κόστους, που είναι το κόστος που στηρίζεται σε πραγματικά δεδομένα προηγούμενων χρήσεων ή παραγωγικών διαδικασιών και θεωρείται ότι προσομοιάζει στο πραγματικό κόστος. Τέλος, απολογιστικό κόστος είναι το κόστος που πραγματοποιήθηκε και αφορά τη συγκεκριμένη λειτουργία ή προϊόν.

Τέλος το κόστος διακρίνεται σε σταθερό, μεταβλητό ή οριακό, ανάλογα με το πώς αυτό μεταβάλλεται κατά τη μεταβολή της δραστηριότητας. Πιο συγκεκριμένα, το σταθερό κόστος δεν μεταβάλλεται ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, το μεταβλητό μεταβάλλεται ανάλογα με το επίπεδο λειτουργίας ενώ το οριακό κόστος αφορά το επιπλέον κόστος που προκύπτει από την παραγωγή μιας ακόμα μονάδας προϊόντος.



Θα πρέπει να γίνει κατανοητή η διάκριση ανάμεσα στην έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου. Πιο συγκεκριμένα, έξοδο είναι το κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται προκειμένου να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση στην οντότητα και επιβαρύνει τα έσοδα της χρήσης, διαμορφώνοντας μέσα από την αρχή συσχέτισης εσόδων και εξόδων, το αποτέλεσμα της χρήσης. Αναλυτικότερα, το έξοδο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή που εξαφανίζεται (π.χ. από άμεσα υλικά συνολικής αξίας € 20.000, αναλώθηκαν υλικά αξίας € 5.000. Το έξοδο είναι το ποσό αυτό).
- συνεπάγεται αφενός τη μείωση της Καθαρής Θέσης και αφετέρου τη μείωση του Ενεργητικού (π.χ., μείωση ταμείου, κλπ.) ή την αύξηση του Παθητικού (π.χ., αύξηση αμοιβών πληρωτέων).
- έχει προϋπάρξει, έστω και για μια στιγμή ως κόστος, ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.

Το αποτέλεσμα της χρήσης, όπως είναι ήδη γνωστό, προκύπτει από τη συσχέτιση του συνόλου των εσόδων και των εξόδων. Ως έσοδο θεωρείται κάθε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων μιας οντότητας που προέρχεται από τη δραστηριότητά της κατά τη διάρκεια μιας χρήσης και μπορεί να αποκτήθηκε είτε άμεσα μέσω κάποιας συναλλαγής ή έμμεσα μέσω πχ της ιδιοπαραγωγής.

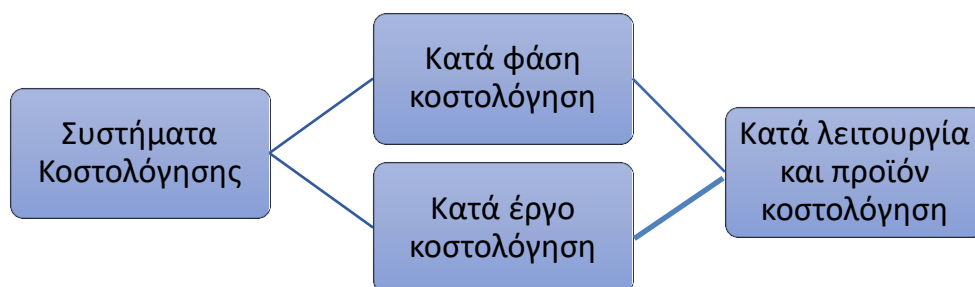
Αναλυτικότερα, το έσοδο έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

- συνεπάγεται αφενός την αύξηση της Καθαρής Θέσης και αφετέρου την αύξηση του Ενεργητικού (π.χ., αύξηση ταμείου, κλπ.) ή τη μείωση του Παθητικού (π.χ. μείωση προκαταβολών πελατών, κ.α.).

Η εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου συστήματος κοστολόγησης για κάθε προϊόν ή λειτουργία, μπορεί να οδηγήσει στη διαμόρφωση της κατάλληλης τιμολογιακής πολιτικής και σε αποφάσεις της διοίκησης, οι οποίες θα ευνοήσουν την παρούσα παραγωγική διαδικασία αλλά και θα διαμορφώσουν ένα μελλοντικό αποδοτικό σύστημα λειτουργίας.

1.7.2. Μέθοδοι Κοστολόγησης

Ανάλογα με τα διαφορετικά προϊόντα που παράγονται ή προσφέρονται αλλά και τις διαφορετικές λειτουργίες που ακολουθεί η κάθε οντότητα, αναπτύσσονται διαφορετικά συστήματα Κοστολόγησης. Τα δύο κυριότερα συστήματα κοστολόγησης η είναι το σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System) και το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System). Ένα τρίτο σύστημα κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση κατά λειτουργία και προϊόν που συνδυάζει χαρακτηριστικά και των δύο ανωτέρω συστημάτων.



Το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης εφαρμόζεται κυρίως από οντότητες που παράγουν προϊόντα με παρόμοια χαρακτηριστικά, σε συνεχή και μαζική παραγωγή. Παραδείγματα επιχειρήσεων που επιλέγουν τη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης

είναι βιομηχανίες τροφίμων, αυτοκινήτων κλπ. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος υπολογίζεται σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους ανά παραγωγική διαδικασία και ανά μονάδα μέτρησης ανάλογα με το είδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Ιδιαιτερότητα στον υπολογισμό του κόστους αποτελεί το γεγονός ότι δεν βρίσκονται όλες οι μονάδες που παράγονται στο ίδιο στάδιο ολοκλήρωσής τους στις χρονικές στιγμές προσδιορισμού του κόστους. Αυτό συμβαίνει γιατί κατά το χρονικό αυτό σημείο προσδιορισμού του κόστους, κάποιες μονάδες είναι ημιτελείς ή βρίσκονται και σε διαφορετικό βαθμό παραγωγικής ολοκλήρωσης και έχουν απορροφήσει διαφορετικά στοιχεία κόστους. Για το λόγο αυτό αναπτύσσονται κατάλληλες μεθοδολογίες για τον υπολογισμό όλης της παραγωγής σε ποσοστό ολοκληρωμένων μονάδων, με την έννοια της ισοδύναμης μονάδας. Με τον τρόπο αυτό, υπολογίζεται το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ή για το σύνολό τους, που περιλαμβάνει πλήρως αλλά και μερικώς ολοκληρωμένες μονάδες, αρκεί να είναι εφικτό τεχνικά να προσδιορισθεί ο βαθμός ολοκλήρωσης κάθε μονάδας.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «ΤΡΟΦΗ» παράγει βιολογικά δημητριακά. Η διαδικασία παραγωγής περιλαμβάνει την ανάμιξη δημητριακών, την επεξεργασία τους από το προσωπικό της εταιρείας και τέλος τη συσκευασία του σε τελικό προϊόν. Δίνονται τα ακόλουθα δεδομένα για τον μήνα Ιούνιο:

Ημικατεργασμένα Προϊόντα - Αρχικό Απόθεμα	
Μονάδες (κιλά)	30
Ποσοστό ολοκλήρωσης ως προς τα άμεσα υλικά	80%
Ποσοστό ολοκλήρωσης ως προς το κόστος μετατροπής	50%
Κόστος αρχικού αποθέματος (€)	
Άμεσα Υλικά	15.000
Κόστος μετατροπής	8.000
Ροή φυσικών μονάδων (κιλά)	
Μονάδες που εισήλθαν στην παραγωγή	50
Μονάδες που ολοκληρώθηκαν και εξήλθαν	100
Κόστος που προστέθηκε στην παραγωγή κατά τη διάρκεια του μήνα (€)	
Άμεσα υλικά	40.000
Κόστος μετατροπής	20.000
Ημικατεργασμένα προϊόντα - Τελικό απόθεμα	
Ποσοστό ολοκλήρωσης ως προς τα άμεσα υλικά 80%	70%
Ποσοστό ολοκλήρωσης ως προς το κόστος μετατροπής 20%	30%

Ζητείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Όρου να προσδιορίσετε:

1. Τις ισοδύναμες μονάδες που παρήχθησαν ως προς τα άμεσα υλικά και το κόστος μετατροπής.
2. Το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς τα άμεσα υλικά και το κόστος μετατροπής.
3. Το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων που ολοκληρώθηκαν.
4. Το κόστος των ημικατεργασμένων μονάδων στο τελικό απόθεμα.

Φυσική Ροή Μονάδων	
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	100
Εισερχόμενες μονάδες	150
Σύνολο	250
Εξερχόμενες μονάδες	200
Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων	50
Σύνολο	250

Ισοδύναμες Μονάδες	Άμεσα Υλικά	Κόστος Μετατροπής
Εξερχόμενες	200	200
Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων	70	30
Σύνολο	270	230

Συνολικό Κόστος	Άμεσα Υλικά	Κόστος Μετατροπής	Σύνολο
Αρχικού αποθέματος	15.000	8.000	23.000
Κόστος παραγωγής περιόδου	40.000	20.000	60.000
Σύνολο	55.000	28.000	83.000

Κόστος ανά Ισοδύναμη Μονάδα	Άμεσα Υλικά	Κόστος Μετατροπής	Σύνολο
Συνολικό κόστος	55.000	28.000	83.000
Ισοδύναμες μονάδες	270	230	
Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα	204	122	325

Έκθεση Κόστους Παραγωγής	Ισοδύναμες Μονάδες	Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα	Συνολικό κόστος
Ολοκληρωμένες	200	325	65.089
Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων			
	70	204	14.259
	30	122	3.652
Σύνολο			83.000

Το σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής (Job order costing), χρησιμοποιείται προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή μιας λειτουργίας με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές. Παραδείγματα επιχειρήσεων που εφαρμόζουν αυτό το σύστημα κοστολόγησης είναι οι ελεγκτικές εταιρείες και οι εταιρείες παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, κατασκευαστικές κλπ.

Προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος στις περιπτώσεις αυτές συγκεντρώνονται όλα τα φύλλα κόστους, δηλαδή της αναφοράς που περιλαμβάνει τα διάφορα στοιχεία κόστους τα οποία θα πρέπει να τηρούνται με αυστηρά συστήματα και να ενημερώνονται τακτικά και οριστικοποιείται με την ολοκλήρωση της παραγωγής.

Το τρίτο σύστημα κοστολόγησης το οποίο συνδυάζει χαρακτηριστικά των ανωτέρω δύο συστημάτων, είναι το σύστημα κατά λειτουργία και προϊόν κοστολόγησης και χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις που παράγονται προϊόντα που ενώ έχουν ακριβώς το ίδιο κόστος μετατροπής, διαφέρουν στις πρώτες ύλες, ή προϊόντα όπου ενώ πρώτες ύλες και διαδικασία παραγωγής είναι ίδια, πριν τη διαμόρφωση του τελικού προϊόντος υπάρχει διαφοροποίηση.

Τέλος, η μέθοδος κοστολόγησης μπορεί να διαφέρει ανάλογα και με το είδος της επιχείρησης. Ενδεικτικές τέτοιες μεθοδολογίες είναι η κοστολόγησης εργασίας που αναφέρεται στο κόστος μια συγκεκριμένης εργασίας (δαπάνης), η κοστολόγηση συμβολαίου η οποία διαφέρει από το κόστος εργασίας καθώς μπορεί να αφορά μια συγκεκριμένη ευρύτερη περίοδο, η μοναδιαία κοστολόγηση, η οποία μπορεί να αγορά μία πολύ συγκεκριμένη μονάδα προϊόντος, η κοστολόγηση παρτίδας η οποία μπορεί να φορά μια παρτίδα προϊόντων, η κοστολόγηση διεργασιών, η κοστολόγηση συγκεκριμένων υπηρεσιών κλπ.

1.7.3. Άμεσο, έμμεσο κόστος

Η ουσιαστική διαφορά μεταξύ του άμεσου κόστους και του έμμεσου κόστους είναι ότι μόνο το άμεσο κόστος μπορεί να συσχετισθεί απευθείας με συγκεκριμένα προϊόντα ή λειτουργίες. Η διάκριση αυτή του κόστους σε άμεσο και έμμεσο αφορά

την παραγωγική δραστηριότητα και όχι δαπάνες διοίκησης, οι οποίες αφορούν την συγκεκριμένη περίοδο λειτουργίας της οντότητας. Επειδή το άμεσο κόστος εντοπίζεται και υπολογίζεται επακριβώς στο συνολικό κόστος ενώ το έμμεσο κόστος μπορεί να μην εντοπιστεί εξολοκλήρου ή να μην κατανεμηθεί και να υπολογισθεί ορθά για ένα προϊόν ή δραστηριότητα, είναι καθοριστικό να γίνεται σαφής η διάκριση των δύο αυτών βασικών μορφών κόστους. Η διάκριση έχει ακόμη πιο ιδιαίτερο ρόλο στις περιπτώσεις που δεν ληφθεί υπόψη το έμμεσο κόστος αλλά ως γενικό έξοδο δεν κατανεμηθεί ή κατανεμηθεί με μεθοδολογία που δεν αποδίδει απόλυτα την επιβάρυνση του συγκεκριμένου προϊόντος ή λειτουργίας.

Το άμεσο κόστος συνήθως είναι ένα μεταβλητό κόστος, ενώ το έμμεσο κόστος είναι πιο πιθανό να είναι σταθερό. Η πρώτη αυτή μορφή του άμεσου κόστους, θα πρέπει πάντα να υπολογίζεται κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης, προκειμένου να ληφθεί υπόψη και κατά την τιμολογιακή πολιτική και να μην προκύψει προσδιορισμός τιμής ζημιολόγος για την οντότητα, εφόσον δεν καλύπτει κατ'ελάχιστον το άμεσο κόστος παραγωγής. Με την εφαρμογή των κατάλληλων μεθόδων και την κατανομή και του έμμεσου κόστους, θα πρέπει και αυτό να λάβει το ρόλο του στην τιμολογιακή πολιτική, διαμορφώνοντας έτσι το συνολικό κόστος και την συνολική τιμή που θα έχει συμπεριλάβει όλα τα επιμέρους στοιχεία κόστους και το περιθώριο κέρδους.

Έστω για παράδειγμα, μια αυτοκινητοβιομηχανία που κατασκευάζει αυτοκίνητα. Ο χάλυβας και τα εξαρτήματα που χρειάζονται για την παραγωγή ενός αυτοκινήτου θεωρούνται άμεσο κόστος. Αντίθετα, η ηλεκτρική ενέργεια για το εργοστάσιο παραγωγής θεωρείται έμμεσο κόστος γιατί ενώ μπορεί να αποδοθεί σε συγκεκριμένη εγκατάσταση, δεν μπορεί να συνδεθεί άμεσα με μια συγκεκριμένη μονάδα προϊόντος και για το λόγο αυτό θεωρείται έμμεση και πρέπει να κατανεμηθεί καταλλήλως. Το έμμεσο κόστος συνήθως έχει πολύ μικρότερη συνεισφορά στη διαμόρφωση του συνολικού κόστους ενός προϊόντος υπηρεσίας ή λειτουργίας.

Οι κυριότερες κατηγορίες άμεσου κόστους είναι η άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά ενώ στο έμμεσο κόστος περιλαμβάνονται συνήθως οι αποσβέσεις, μισθοδοσία εποπτείας, ασφάλιστρα κλπ. Άλλες μορφές άμεσου κόστους θα μπορούσε να είναι οι προμήθειες κατασκευής, η κατανάλωση καυσίμων κλπ. Η άμεση εργασία θα μπορούσε να περιλαμβάνει τα ημερομίσθια, τις ασφαλιστικές εισφορές, ή τυχόν άλλες παροχές. Άμεσα υλικά θα μπορούσαν να θεωρηθούν τα βασικά υλικά που

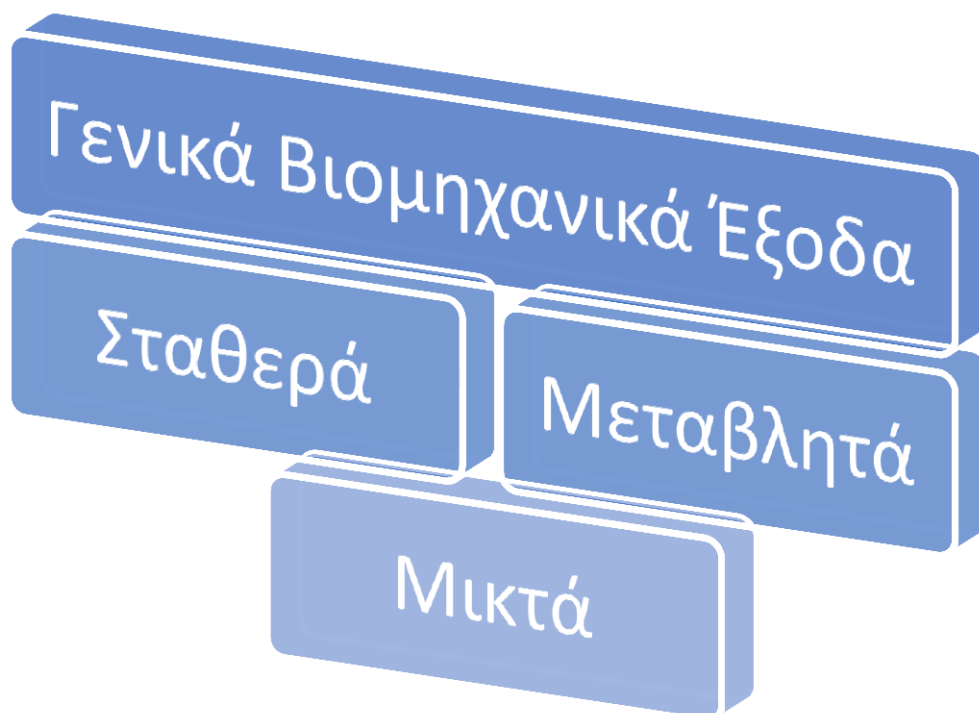
ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν και μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό και τα οποία αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Το σύνολο της άμεσης εργασίας και των άμεσων υλικών διαμορφώνουν το άμεσο ή αρχικό κόστος.



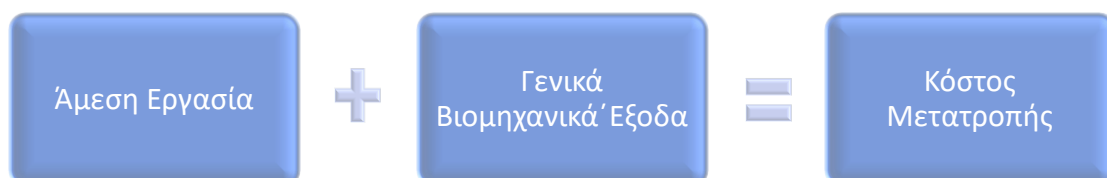
Το άμεσο κόστος παρότι όπως αναφέρθηκε είναι συνήθως μεταβλητό θα μπορούσε να περιλαμβάνει και μορφές σταθερών εξόδων όπως τα ενοίκια. Για παράδειγμα, εάν το ενοίκιο αφορά μόνο την εργοστασιακή μονάδα θα μπορούσε συνολικά να θεωρηθεί ένα άμεσο κόστος παραγωγής. Συνήθως, όμως η συγκεκριμένη δαπάνη αφορά ένα Γενικό Βιομηχανικό Έξοδο, το οποίο κατανέμεται ανάλογα με τη χρήση του χώρου που αφορά.

Το τελικό προϊόν μίας οικονομικής μονάδας μπορεί να είναι πρώτη ύλη για άλλη οικονομική μονάδα.

Το έμμεσο κόστος αφορά κυρίως το κόστος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ) δηλαδή του συνόλου των δαπανών οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων κόστους. Τα Γ.Β.Ε. μπορεί να είναι σταθερά, όπως οι αποσβέσεις, τα ενοίκια κλπ, ή μεταβλητά όπως η έμμεση εργασία ή μικτά όπως πχ ηλεκτρισμός ή τηλεπικοινωνίες.



Το σύνολο της άμεσης εργασία και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αποτελεί το Κόστος Μετατροπής των άμεσων υλικών.



1.7.4. Βιβλίο προδιαγραφών

Η οντότητα τηρεί διακριτό βιβλίο προδιαγραφών ανά μερίδα ή είδος προϊόντος, καταγράφοντας τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας, με λεπτομερή αναφορά στο είδος και την ποσότητα των απαιτούμενων πρώτων υλών για

την παραγωγή καθώς επίσης και την φύρα που υπολογίζεται να προκύψει. Ειδικά για ειδικευμένα προϊόντα που παράγονται κατά παραγγελία θα πρέπει να περιλαμβάνεται πλήρης και αναλυτική περιγραφή τους καθώς και των υλικών που θα απαιτηθούν μαζί με κάθε άλλη τεχνική λεπτομέρεια που μπορεί να περιλαμβάνεται στο βιβλίο προδιαγραφών. Στο ίδιο βιβλίο θα πρέπει να περιλαμβάνονται αναλυτικά όλοι οι βασικοί κανόνες και η διαδικασία που ακολουθεί η οντότητα για την κατανομή των γενικών εξόδων.

Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, εκτός από συγκεκριμένα τεχνικά δεδομένα, για κάθε μονάδα προϊόντος ή κάθε λειτουργία την απαιτούμενη θεωρητικά ποσότητα πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας. Όταν οι προδιαγραφές μεταβάλλονται κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας, θα πρέπει να ενημερωθούν οι αντίστοιχες μερίδες με την μεταβολή αυτή πριν από την έναρξη νέας παραγωγικής διαδικασίας. Προκειμένου να διευκολύνεται η παρακολούθηση αλλά και ο έλεγχος της παραγωγικής διαδικασίας, είναι σημαντικό να αναγράφεται στο βιβλίο προδιαγραφών και η χρονολογία έναρξης της παραγωγής του προϊόντος με τις νέες προδιαγραφές, όπως αυτές διαμορφώθηκαν. Πριν την οριστικοποίηση των δεδομένων του βιβλίου προδιαγραφών θα πρέπει εκτός από τις αρχικές μελέτες και εκτιμήσεις να διενεργηθεί και μία δοκιμαστική παραγωγική διαδικασία, προκειμένου να καταχωρηθεί στην πράξη το σύνολο των προδιαγραφών και να προσεγγίζει όσο το δυνατόν περισσότερο την πραγματική παραγωγή.

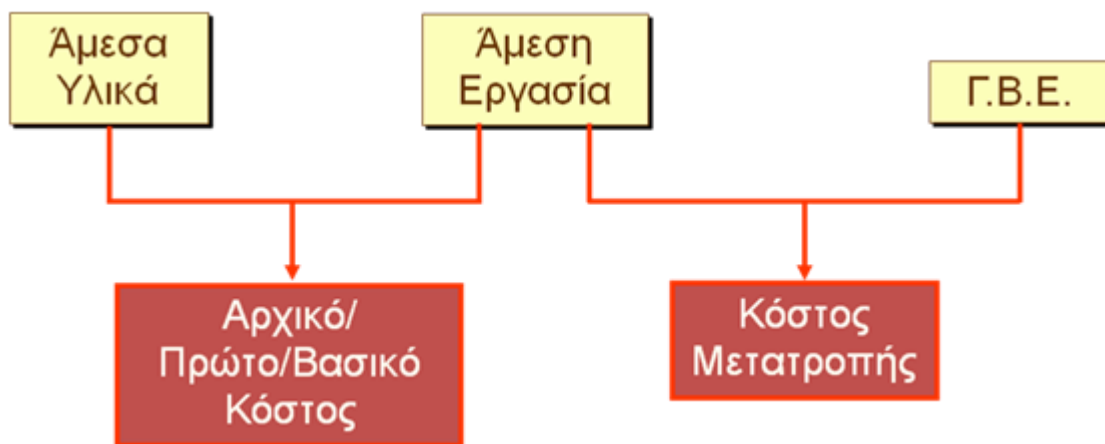
Αντίστοιχα στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου καταχωρούνται κατά το κλείσιμο της χρήσης για τη συγκεκριμένη οντότητα οι ποσότητες πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών, προσδιορίζοντας ταυτόχρονα το κόστος παραγωγής σύμφωνα με τις προβλεπόμενες προδιαγραφές.

Παλαιότερα ή υποχρεωτική εφαρμογή της Ομάδας 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου παρείχε το μεγαλύτερο μέρος της πληροφόρησης που παρέχεται από το βιβλίο προδιαγραφών μέσα από τους λογαριασμούς που κινούνταν μέχρι την ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας και για το λόγο αυτό δεν υπήρχε λόγος ύπαρξης του βιβλίου προδιαγραφών.

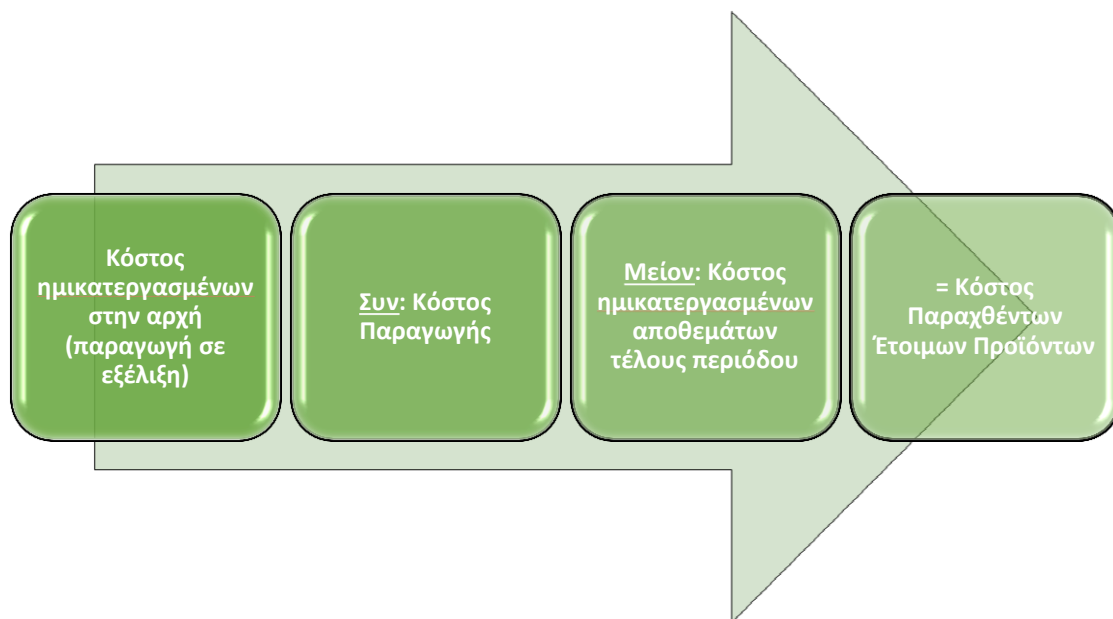
1.7.5. Συστατικά στοιχεία κόστους μιας υπηρεσίας ή ετοιμού προϊόντος.

Κατά αντιστοιχία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παρέχεται και η πληροφόρηση του κόστους μέσα από τη διαδικασία της κοστολόγησης. Με τον ορθό προσδιορισμό του κόστους παραγωγής η διοίκηση και οι κατάλληλες υποστηρικτικές μονάδες μίας οντότητας της επιτρέπουν να διαμορφώσει και την κατάλληλη τιμολογιακή πολιτική. Το συνολικό κόστος παραγωγής, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, περιλαμβάνει το κόστος της άμεσης εργασίας, των άμεσων υλικών και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ) ή αλλιώς το Κόστος Μετατροπής (άμεση εργασία και ΓΒΕ) πλέον το κόστος των πρώτων υλών. Βασικός είναι ο ρόλος στο συνολικό κόστος παραγωγής του έμμεσου κόστους τόσο των έμμεσων υλικών και της έμμεσης εργασίας, όσο και λοιπών άλλων εξόδων.

Οι πρώτες ύλες κατά την εξαγωγή τους και αξιοποίησή τους κατά την παραγωγική διαδικασία, εμπλουτίζονται με άλλες μορφές έμμεσων υλικών και συνεχίζουν μέχρι την ολοκλήρωσή τους σε τελικό προϊόν μέσα από διάφορα στάδια στα οποία εμπλέκεται η άμεση και έμμεση εργασία.



Σε αυτό το στάδιο, τα ολοκληρωμένα προϊόντα μεταφέρονται στα τελικά αποθέματα ετοιμών προϊόντων. Όταν το προϊόν πωλείται, το κόστος μετακινείται από το κόστος παραχθέντων στο κόστος πωληθέντων.



Παρακολουθώντας τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας σε ένα μεγάλο έργο για παράδειγμα, στο οποίο ένας εργολάβος χτίζει ένα σπίτι για έναν πελάτη, παρακολουθούμε τα εξής: Το σύστημα κοστολόγησης θα παρακολουθεί άμεσα υλικά, όπως μπετό, και άμεση εργασία, όπως οι μισθοί που καταβάλλονται στους οικοδόμους που κατασκευάζουν το σπίτι. Μαζί με αυτά τα άμεσα υλικά και την εργασία, το έργο θα επιφέρει γενικά έξοδα κατασκευής, όπως έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία και άλλα διάφορα γενικά έξοδα. Δείγματα αυτών των δαπανών περιλαμβάνουν έμμεσα υλικά, όπως καρφιά, έμμεση εργασία, όπως ο μισθός του επιβλέποντος, με την υπόθεση ότι ο επιβλέπων επιβλέπει πολλά έργα ταυτόχρονα, και διάφορα γενικά έξοδα, όπως η απόσβεση του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται στο κατασκευαστικό έργο.

Καθώς τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά έξοδα εισάγονται στην παραγωγική διαδικασία, γίνονται μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας. Με την ολοκλήρωση της κατασκευής όλο το συσσωρευμένο κόστος απεικονίζει το κόστος παραγωγής ενώ όταν το σπίτι πωλείται, μετατρέπεται σε κόστος πωληθέντων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι τόσο οι τεχνολογικές εξελίξεις όσο και οι διαφοροποιήσεις στη δομή λειτουργίας των διαφόρων οντοτήτων μπορεί να οδηγήσουν και σε περιπτώσεις που δεν υπάρχει για παράδειγμα άμεσο κόστος εργασίας (αυτοματοποιημένες γραμμές παραγωγής) ή δεν υπάρχουν άμεσα υλικά (παροχή υπηρεσιών).

1.7.6. Κατανομή και κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους.

Προκειμένου να προσδιοριστεί όσο το δυνατόν πιο αντικειμενικά το συνολικό κόστος ενός προϊόντος ή μιας λειτουργίας, θα πρέπει να κατανεμηθεί σωστά και δίκαια το έμμεσο κόστος. Απαραίτητη προϋπόθεση για να γίνει η ανωτέρω κατανομή είναι να έχει προσδιοριστεί και να έχει διαχωριστεί, με βάση τα ανωτέρω, το άμεσο και το έμμεσο κόστος. Αυτό προϋποθέτει ότι το κόστος σε κάθε στάδιο καταγράφεται σωστά και στη συνέχεια καταλογίζεται προσεκτικά στην κατάλληλη ομάδα δαπανών.

Ο βασικός στόχος της διαδικασίας κατανομής του έμμεσου κόστους είναι να κατανεμηθεί αυτό στις κύριες λειτουργίες σε αναλογίες εύλογα συνεπείς με τη φύση και την έκταση χρήσης των πόρων χρησιμοποιώντας μια αποδεκτή μέθοδο. Σε ορισμένες περιπτώσεις η κατανομή του έμμεσου κόστους είναι προφανής και μπορεί να προσδιοριστεί απευθείας με βάση το προϊόν ή τη λειτουργία που αφορά. Εάν όμως το κόστος περιλαμβάνει γενικότερα στοιχεία, θα πρέπει πιθανόν να προηγηθεί μία μελέτη ανάλυσης κόστους, προκειμένου να επιτευχθεί μια δίκαιη κατανομή του κόστους. Μια τέτοια μελέτη θα πρέπει να είναι κατάλληλα τεκμηριωμένη, να κατανέμει το κόστος στους σχετικούς φορείς κόστους και να ελέγχεται περιοδικά ώστε να ενσωματώνει τυχόν διαρθρωτικές ή τεχνολογικές μεταβολές.

Αυτή η διαδικασία κατανομής του έμμεσου κόστους μπορεί να παρουσιάζει σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των διαφόρων παραγωγικών διαδικασιών εφαρμόζοντας κριτήρια καταλογισμού που ανταποκρίνονται όσο το δυνατόν περισσότερο στην πραγματικότητα αλλά και στην οικονομική σκοπιμότητα της κάθε λειτουργίας και της κάθε οντότητας, συνδυάζοντας σε αρκετές περιπτώσεις πολλά και διαφορετικά κριτήρια.

Ένα από τα γενικά κριτήρια που εφαρμόζεται για την κατανομή του έμμεσου κόστους είναι εάν τα προϊόντα που παράγονται είναι ομοιόμορφα. Στην περίπτωση αυτή η ποσότητα θα αποτελέσει βασικό κριτήριο καταμερισμού. Εάν αντίθετα παράγονται πολλά διαφορετικά προϊόντα, τότε θα πρέπει να υπολογισθούν οι αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες προκειμένου να είναι εφικτός ο καταμερισμός. Με τη μέθοδο αυτή όλες οι ποσότητες των προϊόντων που παρήχθησαν μετατρέπονται σε ισοδύναμες μονάδες παραγωγής. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η παραγωγική διαδικασία των διαφόρων προϊόντων τα οποία αφορά το έμμεσο κόστος, παράγονται

από ανομοιόμορφα στάδια κατεργασίας, ως βασικό κριτήριο καταλογισμού, λαμβάνεται ο χρόνος λειτουργίας των μηχανών (μηχανοώρες), εφόσον η κατεργασία γίνεται με περισσότερα μηχανήματα. Σε άλλες περιπτώσεις κατά τις οποίες τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν ως προς διάφορα χαρακτηριστικά, ο καταμερισμός του έμμεσου κόστους μπορεί να πραγματοποιηθεί χρησιμοποιώντας κάποιο κοινό χαρακτηριστικό αυτών όπως το βάρος, το εμβαδόν, ο όγκος ή και η αξία της συνολικής παραγωγής.

Κατά συνέπεια, απαιτείται να πραγματοποιηθεί ένας επιμερισμός του έμμεσου κόστους, δηλαδή μια διαδικασία κατανομής του έμμεσου κόστους στα κέντρα κόστους στα οποία έχει διαχωριστεί η παραγωγική διαδικασία και τα οποία μπορεί να είναι κύρια ή βοηθητικά. Ο επιμερισμός μπορεί να είναι:

Άμεσος	Έμμεσος
<ul style="list-style-type: none">• Είναι ο επιμερισμός που λαμβάνει χώρα όταν το έμμεσο κόστος σχετίζεται άμεσα με συγκεκριμένο κέντρο κόστους (π.χ. ενοίκιο μηχανήματος που χρησιμοποιείται αποκλειστικά στη συσκευασία).	<ul style="list-style-type: none">• Είναι ο επιμερισμός ο οποίος λαμβάνει χώρα όταν το έμμεσο κόστος αφορά περισσότερα από ένα κέντρα κόστους (π.χ. ενοίκιο του κτιρίου του εργοστασίου που αφορά όλα τα κέντρα κόστους).

Στην περίπτωση του έμμεσου επιμερισμού απαιτείται η χρήση εντός συντελεστή επιμερισμού (π.χ. τετραγωνικά μέτρα επιφάνειας, kWh κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας κ.α.). Υπάρχουν μάλιστα και περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αρχικός επιμερισμός, ακολουθείται από επανεπιμερισμό, δηλαδή το έμμεσο κόστος κατανέμεται από τα βοηθητικά κέντρα κόστους στα οποία έχει ήδη κατανεμηθεί στα κύρια κέντρα κόστους και στα τελικά προϊόντα. Και στην περίπτωση αυτή μπορεί να συναντήσουμε τον άμεσο και έμμεσο επανεπιμερισμό με τη χρήση συγκεκριμένου συντελεστή.

Οι βασικές μέθοδοι επανεπιμερισμού είναι η άμεση, η βαθμιδωτή και η αλγεβρική:

Μέθοδοι Επανεπιμερισμού



Σύμφωνα με την απλούστερη μέθοδο, δηλαδή την άμεση μέθοδο επανεπιμερισμού, το συνολικό προϋπολογισμένο κόστος των βοηθητικών κέντρων κόστους κατανέμεται απευθείας στα κύρια κέντρα κόστους. Στην περίπτωση αυτή επιτυγχάνεται μία κατανομή χωρίς όμως να λαμβάνεται υπόψη η τυχόν αλληλεπίδραση μεταξύ των βοηθητικών κέντρων.

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί η αδυναμία αυτή της άμεσης μεθόδου, στην βαθμιδωτή μέθοδο, αρχικά επανεπιμερίζεται το προϋπολογισμένο κόστος του βοηθητικού κέντρου που προσφέρει υπηρεσίες σε περισσότερα άλλα βοηθητικά κέντρα κόστους αλλά και στα κύρια κέντρα κόστους. Στο επόμενο στάδιο το έμμεσο κόστος όπως έχει διαμορφωθεί πλέον στα βοηθητικά κέντρα κόστους, επανεπιμερίζεται στα επόμενα βοηθητικά και κύρια κλπ. μέχρι τελικά να συγκεντρωθεί το έμμεσο κόστος σε βοηθητικά κέντρα κόστους που παρέχουν υπηρεσίας μόνο σε κύρια κέντρα κόστους, οπότε και διενεργείται η τελικά κατανομή.

Σε πιο πολύπλοκες παραγωγικές διαδικασίες, όταν η παροχή υπηρεσιών μεταξύ των βοηθητικών αλλά και μεταξύ των βοηθητικών και των κύριων κέντρων κόστους είναι πολύπλοκη και αμφίδρομη, τότε εφαρμόζεται η αλγεβρική μέθοδος η οποία προβλέπει την ανάπτυξη ειδικών συστημάτων εξισώσεων.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση «ΔΕΡΜΑ» ασχολείται με την κατασκευή υποδημάτων. Η παραγωγική διαδικασία διακρίνεται σε τρία υποστηρικτικά τμήματα και τρία κύρια τμήματα παραγωγής. Τα υποστηρικτικά τμήματα είναι το Τμήμα Αποθήκης, το Τμήμα Συντήρησης και το Τμήμα Ποιοτικού Ελέγχου. Το Τμήμα Αποθήκης είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση των παραγγελιών για υλικά από τα κύρια τμήματα, το Τμήμα Συντήρησης για τη συντήρηση του μηχανολογικού εξοπλισμού και το Τμήμα

Ποιοτικού Ελέγχου για τον έλεγχο και τη διασφάλιση της ποιότητας σε κάθε τμήμα, κύριο ή βοηθητικό. Τα κύρια τμήματα είναι το Τμήμα Κοπής, το Τμήμα Βαφής και το Τμήμα Ραφής. Το Τμήμα Κοπής είναι υπεύθυνο για την κοπή των δερμάτων, το Τμήμα Βαφής είναι υπεύθυνο για τη βαφή τους ενώ, τέλος, το Τμήμα ραφής, ράβει τα υποδήματα.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει διάφορα δεδομένα μεγεθών που αφορούν τα τμήματα της επιχείρησης.

	Τμήμα Αποθήκης	Τμήμα Συντήρησης	Τμήμα Ποιοτικού Ελέγχου	Τμήμα Κοπής	Τμήμα Βαφής	Τμήμα Ραφής	Σύνολο
Κατανάλωση Ηλεκτρικής Ενέργειας (χιλ. kWh)	6	10	4	400	300	280	1.000
Λογιστική Αξία Μηχανολογικού Εξοπλισμού (χιλ. €)	20	60	20	200	120	80	500
Επιφάνεια (τ.μ.)	800	200	60	400	300	240	2.000
Εργαζόμενοι	8	12	20	60	40	60	200
Αριθμός παραγγελιών υλικών	-	-	-	6.000	2.200	1.800	10.000
Ώρες συντήρησης μηχανολογικού εξοπλισμού	-	-	320	8.400	4.000	16.000	28.720
Ώρες ποιοτικού ελέγχου	3.000	3.000	-	14.000	10.000	10.000	40.000

Τα προϋπολογισμένα ετήσια Γ.Β.Ε. του συνολικού παραγωγικού κυκλώματος της επιχείρησης έχουν ως εξής:

Γ.Β.Ε.	€
Ενοίκια	140.000
Ασφάλιστρα Μηχανολογικού Εξοπλισμού	350.000
Μισθός διευθυντή παραγωγής	160.000
Ηλεκτρική ενέργεια	240.000
Σύνολο	890.000

Τέλος, ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει το προϋπολογισμένο ετήσιο άμεσο κόστος για κάθε τμήμα.

Τμήμα	Προϋπολογισμένο Ετήσιο Άμεσο Κόστος (€)
Αποθήκης	120.000
Συντήρησης	200.000
Ποιοτικού Ελέγχου	320.000
Κοπής	1.200.000
Βαφής	800.000
Ραφής	600.000
Σύνολο	3.240.000

Ζητείται να πραγματοποιηθεί ο επιμερισμός των ετήσιων προϋπολογισμένων Γ.Β.Ε. του παραγωγικού κυκλώματος στα επιμέρους τμήματα και να υπολογισθεί το κόστος λειτουργίας των υποστηρικτικών τμημάτων και να πραγματοποιηθεί ο επανεπιμερισμός του κόστους των υποστηρικτικών τμημάτων στα κύρια παραγωγικά τμήματα σύμφωνα με τη βαθμιδωτή μέθοδο και να προσδιορισθεί το συνολικό προϋπολογισμένο κόστος κάθε κύριου τμήματος.

Επιμερισμός ΓΒΕ	Αποθήκης	Συντήρησης	Ποιοτικού Ελέγχου	Κοπής	Βαφής	Ραφής	Σύνολο
Ενοίκια							
(Β.Ε.: Επιφάνεια)	56.000	14.000	4.200	28.000	21.000	16.800	140.000
Ασφάλιστρα Μηχανολογικού Εξοπλισμού							
(Β.Ε.: Λ.Α. μηχανημάτων)	14.000	42.000	14.000	140.000	84.000	56.000	350.000
Μισθός διευθυντή παραγωγής							
(Β.Ε. εργαζόμενοι)	6.400	9.600	16.000	48.000	32.000	48.000	160.000
Ηλεκτρική ενέργεια							
(Β.Ε. κατανάλωση Η.Ε.)	1.440	2.400	960	96.000	72.000	67.200	240.000
Άμεσο Κόστος	120.000	200.000	320.000	1.200.000	800.000	600.000	3.240.000
Συνολικό Κόστος	197.840	268.000	355.160	1.512.000	1.009.000	788.000	4.130.000

Επανεπιμερισμός Υποστηρικτικών Τμημάτων	Αποθήκης	Συντήρησης	Ποιοτικού Ελέγχου	Κοπής	Βαφής	Ραφής	Σύνολο
Συνολικό Κόστος	197.840	268.000	355.160	1.512.000	1.009.000	788.000	4.130.000
Επανεπιμερισμός Ποιοτικού Ελέγχου	26.637	26.637	- 355.160	124.306	88.790	88.790	-
Σύνολο	224.477	294.637	-	1.636.306	1.097.790	876.790	4.130.000
Επανεπιμερισμός Συντήρησης	-	- 294.637	-	157.841	61.633	75.163	-
Σύνολο	224.477	-	-	1.794.147	1.159.423	951.953	4.130.000
Επανεπιμερισμός Αποθήκης	- 224.477	-	-	134.686	49.385	40.406	-
Σύνολο	-	-	-	1.928.833	1.208.808	992.358	4.130.000

Ο επανεπιμερισμός ξεκίνησε από το Τμήμα Ποιοτικού Ελέγχου καθώς προσφέρει υπηρεσίες στα υπόλοιπα υποστηρικτικά με μεγαλύτερη ένταση: Υποστήριξη Π.Ε. στα υπόλοιπα υποστηρικτικά: $(3.000+3.000)/40.000 = 15\%$ Υποστήριξη Συντήρησης στα υπόλοιπα υποστηρικτικά: $320/16.000 = 2\%$ Υποστήριξη Αποθήκης στα υπόλοιπα υποστηρικτικά: 0. Λόγω βαθμιδωτής μεθόδου, δεν κάνουμε ξανά κατανομή ΓΒΕ από τη Συντήρηση στον Ποιοτικό Έλεγχο. Κατά συνέπεια, ο παρονομαστής σε αυτή την περίπτωση διαμορφώνεται ως $16.000 - 320 = 15.680$

1.7.7. Αποκλίσεις προϋπολογιστικού και πραγματικού κόστους

Όπως αναλύθηκε ανωτέρω το προϋπολογιστικό κόστος είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων λαμβάνοντας υπόψη βασικά χαρακτηριστικά και απαιτήσεις του προϊόντος ή της λειτουργίας και μπορεί να διαφέρει από το πραγματικό κόστος. Προκειμένου να αναπτύσσεται η κατάλληλη στρατηγική από τη διοίκηση, η εμπειρία παρελθόντων ετών και σχετικών μελετών χρησιμοποιείται για την διαμόρφωση του πρότυπου κόστους, το οποίο διαφέρει από το προϋπολογιστικό, ως προς το βαθμό αξιοπιστίας τους. Κατά συνέπεια, η βασική σύγκριση και οι σχετικές αποκλίσεις μελετώνται μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα

πραγματοποιήσεώς του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Οι αποκλίσεις αυτές, οι οποίες μελετώνται ανά πηγή, μπορεί να είναι ευνοϊκές όταν το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο κόστος, ή δυσμενείς όταν συμβαίνει το αντίστροφο. Οι παράγοντες που μπορεί να διαμορφώσουν αυτές τις αποκλίσεις μπορεί να είναι εξωγενείς, οι οποίοι δεν μπορεί να επηρεαστούν από τη διοίκηση και τις αποφάσεις της οντότητας αλλά και ενδογενείς, οι οποίοι οφείλονται σε αποφάσεις και διαδικασίες που ακολουθούνται από την οντότητα. Ενδεικτικές τέτοιες αποφάσεις μπορεί να αφορούν την επιλογή προμηθευτών και διασφάλισης κατάλληλων εκπτώσεων, στην ποιότητα και στη φθορά ή απώλεια των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν,

Απόκλιση συνολικού κόστους πρώτων υλών = πρότυπο κόστος – πραγματικό κόστος

Πρότυπο κόστος = πρότυπη τιμή αγοράς * πρότυπη ποσότητα

Πραγματικό κόστος = πραγματική τιμή αγοράς * πραγματική ποσότητα

Κατά συνέπεια η απόκλιση του συνολικού κόστους των πρώτων υλών, μπορεί να οφείλεται στην απόκλιση της πραγματικής τιμής από την πρότυπη ή η της πραγματικής ποσότητας από την πρότυπη.

Αντίστοιχα μπορεί να εντοπίζεται απόκλιση μεταξύ της πρότυπης εργασίας και της πραγματικής. Η διαφορά αυτή μπορεί να οφείλεται στις συνθήκες εργασίας και στις ικανότητες των εργαζομένων και στο κόστος των αποδοχών τους.

Εκτός από τις αποκλίσεις αυτές που μπορεί να εντοπισθούν στα άμεσα υλικά και στην άμεση εργασία, με βάση τεκμηριωμένες μελέτες και με βάση τα στοιχεία παρελθόντων ετών ή παραγωγικής διαδικασίας διαμορφώνεται το προϋπολογισθέν έμμεσο κόστος (ΓΒΕ). Όταν το πραγματικό έμμεσο κόστος είναι μεγαλύτερο από το προϋπολογισθέν τότε έχουμε υποκαταλογισμό, ενώ όταν το πραγματικό μέγεθος του έμμεσου κόστους είναι μικρότερο από το προϋπολογισθέν τότε έχουμε υπερκαταλογισμό.

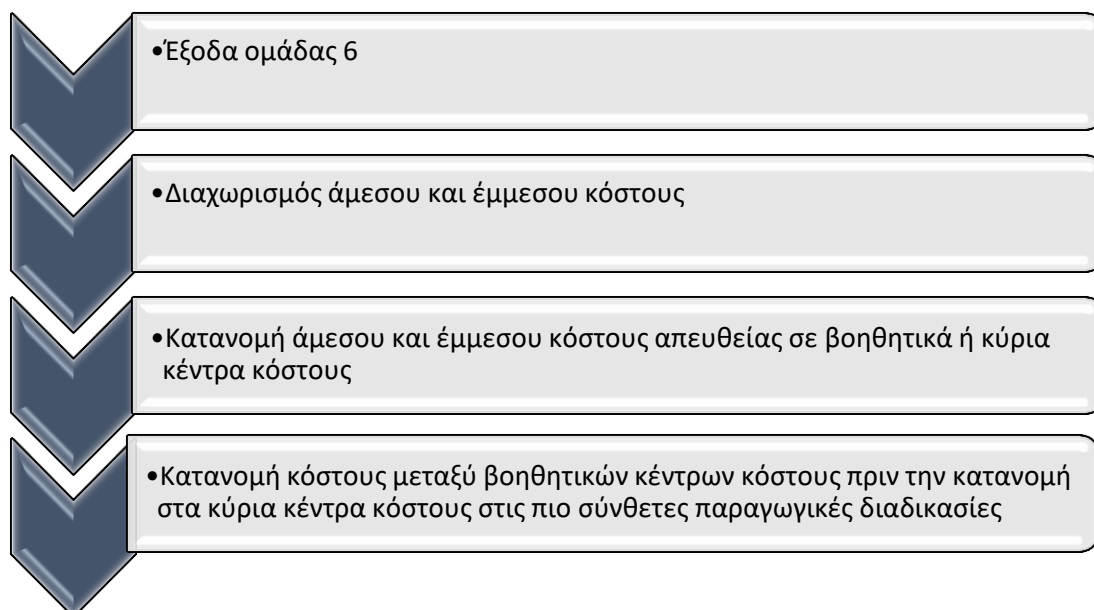
Σε κάθε περίπτωση οι αποκλίσεις θα πρέπει να μελετώνται προσεκτικά από τη διοίκηση και ανάλογα και με το βαθμό απόκλισης να λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με την ανάγκη εντοπισμού των αδυναμιών και της επιλογή των κατάλληλων μεταβολών στα σημεία που εντοπίζονται οι πιο σημαντικές αποκλίσεις.

1.7.8. Σύντομη Παρουσίαση Φύλλου Μερισμού.

Η κατανομή που περιγράψαμε ανωτέρω τόσο μεταξύ των διαφόρων βοηθητικών κέντρων κόστους όσο και μεταξύ των βοηθητικών και των κύριων κέντρων κόστους, πραγματοποιείται με τη βοήθεια ειδικών καταστάσεων οι οποίες ονομάζονται «Φύλλα Μερισμού». Τα φύλλα μερισμού αποσκοπούν κυρίως στην κατανομή των εξόδων κατ' είδος αλλά μπορεί να περιλαμβάνουν και ειδικότερη κατανομή του κόστους των υλικών.

Το σύνολο των εξόδων ανά κατηγορία περιλαμβάνονται στο φύλλο μερισμού είτε αυτά απαιτούν περαιτέρω κατανομή είτε όχι. Με τον τρόπο αυτό είναι δυνατή η συμφωνία του συνόλου των εξόδων με τα σύνολο των εξόδων της Γενικής Λογιστικής. Σε ειδικές περιπτώσεις, μπορεί να απαιτηθεί η ανάλυση ορισμένων εξόδων σε περαιτέρω και ειδικότερα φύλλα μερισμού, τα οποία συγκεντρωτικά θα πρέπει να αποδίδουν την εικόνα των συνολικών εξόδων.

Η διαδικασία η οποία ακολουθείται για την κατάρτιση και συμφωνία του φύλλου μερισμού ξεκινά με την παράθεση των εξόδων που λαμβάνονται από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής, τα οποία στη συνέχεια διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα. Στη συνέχεια τα άμεσα έξοδα κατανέμονται απευθείας στα κέντρα κόστους, ενώ το έμμεσο κόστος κατανέμεται στα επιμέρους βοηθητικά κέντρα κόστους σύμφωνα με τα κριτήρια κατανομής που έχουν επιλεγεί. Στη συνέχεια παρουσιάζεται η σχέση μεταξύ των βοηθητικών κέντρων κόστους μεταξύ τους και με τα κύρια κέντρα κόστους και διαμορφώνεται σταδιακά το οριστικό κόστος όλων των κύριων κέντρων κόστους. Τα κριτήρια τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τους ανωτέρω επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς είναι αποτέλεσμα μελέτης και μπορεί να περιλαμβάνουν, ώρες εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανών, επιφάνεια σε τμ, ισχύς κλπ.



Ακολουθεί ένα υπόδειγμα φύλλου μερισμού

ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ						
		Κύρια τμήματα		Βοηθητικά τμήματα		
Α. Επιμερισμός έμμεσου κόστους	Σύνολα	A1	A2	B1	B2	B3
Στοιχεία Κόστους						
Έμμεσα κόστη						
Αποσβέσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Επισκ. & συντηρήσεις	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Μισθοδοσία	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Τηλεπικοινωνίες	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Ενοίκια	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Ηλεκτρισμός	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Σύνολο		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Β. Επανεπιμερισμός Έμμεσου κόστους Βοηθητικών Τμημάτων Β/ΚΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ	—			XXX	XXX	XXX
B1 (Βάσει ωρών εργασίας)				XXX	XXX	XXX
B2 (Βάσει ανάλωσης υλικών)	—	XXX	XXX		XXX	
B3 (Βάσει ωρών λειτουργίας μηχανημάτων)	—	XXX	XXX			XXX
Σύνολο		XXX	XXX			

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βασιλάτου- Θανοπούλου Ε. (1991), Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική λογιστική τεύχη Β και Γ, Εκδόσεις Σμπίλιας.
2. Ναούμ Χ. (1988), Μαθήματα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής τεύχος Α',
3. Τουρνά Ε. (2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Έκδοση Ελληνικά Ακαδημαϊκά Συγγράμματα και Βοηθήματα
4. Ζαφειρίου Γ., Τύπας Γ. Χρηματοοικονομική Λογιστική, ΥΠΕΘΑ (Γενική Γραμματεία Εκπαίδευσης Ενηλίκων)
5. Γκίκας Δ., Παπαδάκη Α. (2012), Χρηματοοικονομική Λογιστική International Financial Reporting Standards, Εκδόσεις Μπένου
6. Μπαλάς Α., Χεβιάς Δ. (2011) Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Μπένου
7. Βασιλείου Δ, Ηρειώτης Ν., Μπάλιος Δ. (2021) Αρχές Χρηματοοικονομικής Λογιστικής Χρηματοοικονομική Ανάλυση και Λήψη Αποφάσεων, Εκδόσεις Rosili.
8. Βασιλείου Δ, Ηρειώτης Ν., Μπάλιος Δ. (2016), Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσει Rosili

ΆΛΛΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

1. Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου
2. Σιαστάθης Μ. (2020) Λογιστική και Ελεγκτική των Δημοσίων Οργανισμών και της Κεντρικής Διοίκησης, Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ.
3. Σιαστάθης Μ. (2021), Ελεγκτική των Οικονομικών Οντοτήτων (Επιχειρήσεων και Δημ. Οργανισμών), Σημειώσεις
4. Σιαστάθης Δ., Φάκος Δ. (2018), Εισαγωγή στην Λογιστική του Δημοσίου, Εκδόση των συγγραφέων.

ΔΙΑΔΙΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

1. <https://www.accountancygreece.gr>
2. <https://www.e-boss.gr/>
3. <https://taxheaven.gr>
4. <https://nomotelia.gr>
5. <https://elte.org.gr>

ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Π.Δ.54/18 (ΦΕΚ 103 Α/13-06-2018): Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης.
2. Ν.4308/14 (ΦΕΚ 251 Α/24112014): Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.
3. Π.Δ. 1123/15-12-1980 (ΦΕΚ 283 Α): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
4. Π.Δ. 80/8-5-97 (ΦΕΚ-68 Α'): Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης
5. Π.Δ. 205/98 (ΦΕΚ 163Α'): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.
6. Π.Δ. 315/30-12-99 (ΦΕΚ-302 Α'): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' Βαθμού).
7. Π.Δ. 146/03 (ΦΕΚ Α 122/21-5-03): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας.
8. Άρθ. 27 του Ν. 3599/07 (ΦΕΚ 176 Α/1-8-2007): Σύσταση Πανελληνίου Συλλόγου Φυσικοθεραπευτών και άλλες διατάξεις.
9. Ν. 3697/08 (ΦΕΚ 194 Α/25-9-2008): Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.