

ΘΕΟΔΩΡΟΥ Γ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ

επ. Προέδρου Επιστημονικού Συμβουλίου Σώματος
Ορκωτών Ελεγκτών και επί 20ετία Αντιπροέδρου του ΕΣΥΛ
Τεχνικού Συμβούλου ΣΟΛ α.ε. - τ. Ορκωτού Λογιστή
Πτυχιούχου Α.Σ.Ο.Ε.Ε. και Νομικής

Ανάλυση - Ερμηνεία

ΤΟΥ

ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ [Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής]

Σε συνδυασμό με:

- τις γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ και του ΣΛΟΤ
- τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ)
- τη νομοθεσία περί εταιρειών (κωδ. Ν. 2190/1920 και 3190/1955)
- τη φορολογική νομοθεσία (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
Κώδικα Φορολ. Εισοδήματος, Φ.Π.Α.)

14η ΕΚΔΟΣΗ ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2009

Πλήρως αναθεωρημένη και ενημερωμένη
Με ειδική επεξεργασία των λογιστικών χειρισμών
που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ,
καθώς και των θεμάτων της Αναλυτικής Λογιστικής
για τον υπολογισμό του κόστους και των αναλυτικών
αποτελεσμάτων σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση



Το συντιθέμενο από τα ανωτέρω στοιχεία κόστος παραγωγής συσχετίζεται με τα εκ των πωλήσεων προκύπτοντα αντίστοιχα έσοδα και προσδιορίζονται τα κατ' είδος μικτά αποτελέσματα, τα οποία αποτελούν χρησιμότητα πληροφορία για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (σχετιζόμενων με αύξηση της παραγωγής κερδοφόρων ειδών και μείωση της παραγωγής άλλων ζημιωγόνων κλπ). Εξυπακούεται ότι, για τη λήψη τέτοιων σοβαρών αποφάσεων, πρέπει να υπάρχει η βεβαιότητα ότι το κόστος παραγωγής συντίθεται από στοιχεία οργανικά και ομαλά (όπως καθορίζεται προηγ. στην § 281) και ότι είναι σωστό και αξιόπιστο. Η αξιοπιστία του (οργανικού και ομαλού) κόστους ισούται με το ποσοστό των άμεσων εξόδων του. Δηλαδή, το οργανικό και ομαλό κόστος θα είναι σωστό και αξιόπιστο εάν αποτελείται κυρίως από άμεσα έξοδα και η επιβάρυνσή του με τα ολίγα έμμεσα έξοδα έχει γίνει μετά από προσεκτικά μελετημένους μερισμούς (με τη χρησιμοποίηση των πλέον προσιδιαζόντων κριτηρίων μερισμού κλπ).

Το κόστος παραγωγής αποτελεί και τη βάση για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής τέλους χρήσεως.

§ 287. Κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας

Τα έξοδα της Ομάδας 6, που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής και συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.00, περιλαμβάνουν συνήθως και ποσά τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λογισμού του κόστους, δεν είναι κοστολογήσιμα γιατί η ανάλυσή τους δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το παραχθέν αντίστοιχο έργο (βλ. προηγ. § 281) και συνεπώς δεν πρέπει να επιβαρύνουν τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του 93 (όπως, π.χ., οι αποδοχές του προσωπικού που αντιστοιχούν σε υποαπασχολήσή του ή σε ημέρες απεργίας του που του πληρώθηκαν, οι αποσβέσεις πάγιων στοιχείων που ήταν σε αδράνεια, κλπ.). Πρόκειται για το γνωστό «κόστος υποαπασχολήσεως - αδράνειας», το οποίο πρέπει, τελικά, να μεταφερθεί στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» και να εμφανισθεί ιδιαίτερος στη δημοσιευόμενη «κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως» του λογ/σμου 86 (της Γενικής Λογιστικής). Συνεπώς, πρέπει το κόστος αυτό να συγκεντρώνεται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.00, από αυτούς να μεταφέρεται στον 98.99 (οπότε και κατά την κατάρτιση του λογ/σμού 80.00 «λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως» θα αποχωρίζεται από τον 80.01 «μικτά αποτελέσματα» και μέσω του 80.02 θα μεταφέρεται στον 86, βλ. προηγ. § 212). Για το σκοπό αυτό δημιουργούνται, κάτω από το λογ/σμό 92.00, ιδιαίτεροι λογ/σμοί για κάθε κύριο και βοηθητικό τμήμα παραγωγής (βλ. πλήρη ανάλυση του θέματος κατωτ. στην § 327).

Εξυπακούεται ότι εάν η επιχείρηση εφαρμόζει την αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους, ανάπτυξη της οποίας βλ. κατωτ. στις §§ 303-306, τα προηγούμενα δεν εφαρμόζονται.

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Από 92.00.00 ή 92.00.01 ή 92.00.02 ή 92.00.03 (με πίστωση του οικείου αντίθετου 92.99.00.00 κ.λπ.) μεταφέρεται εδώ το τίμημα των εξόδων που αντιστοιχεί στην επεξεργασία για λογ/σμό τρίτων. - Από λογ/σμούς Ομάδας 6 μεταφέρονται εδώ τα έξοδα που ενδεχομένως δαπανήθηκαν ειδικά για την επεξεργασία των τρίτων. | <ul style="list-style-type: none"> - Στον 96.73.40 (με πίστωση του αντίθετου 92.99.00.40) μεταφέρεται το υπόλοιπο του παρόντος λογ/σμού. |
|---|---|

96.73.40 Μικτά αποτελέσματα από έσοδα επεξεργασίας για λογ/σμό τρίτων (φασόν)

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Από 92.00.40 μεταφέρεται εδώ το κόστος της επεξεργασίας για λογ/σμό τρίτων (φασόν). | <ul style="list-style-type: none"> - Από 73.40 (με χρέωση του 90.07.73.40) μεταφέρονται εδώ τα αντίστοιχα έσοδα από επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν) |
|---|--|

Το υπόλοιπο απεικονίζει το αποτέλεσμα της κοστολογικής περιόδου (μηνός ή έτους, ανάλογα), το οποίο μεταφέρεται στο λογ/σμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως» και στον οικείο υπολογαριασμό του (π.χ. 98.99.02 «αποτελέσματα μηνός Φεβρουαρίου», ή 98.99.03 «αποτελέσματα μηνός Μαρτίου» κλπ).

§ 327. Κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας

1. Τα έξοδα της Ομάδας 6, που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής και συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 92.00, περιλαμβάνουν συνήθως και ποσά τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λογισμού του κόστους, δεν είναι κοστολογήσιμα γιατί η ανάλωσή τους δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το παραχθέν αντίστοιχο έργο (βλ. ανωτ. § 281) και συνεπώς δεν πρέπει να επιβαρύνουν τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους του 93 (όπως, π.χ., οι αποδοχές του προσωπικού που αντιστοιχούν σε υποαπασχόλησή του ή σε ημέρες απεργίας του που του πληρώθηκαν, οι αποσβέσεις πάγιων στοιχείων που ήταν σε αδράνεια, κλπ.). Πρόκειται για το γνωστό «κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας», το οποίο πρέπει, τελικά, να μεταφερθεί στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο προβλέπει τη μεταφορά των μη κοστολογησίων εξόδων, όπως και των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή της αρχής της ορθολογικής επιβαρύνσεως, στους υπολογαριασμούς του 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού», ο οποίος στη συνέχεια μεταφέρεται στον 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως». Ο χειρισμός αυτός, όμως, και κυρίως ο μηχανισμός που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. για τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως στο λογαριασμό 80.01⁽⁶⁾, έχουν ως

(6) Πλήρη ανάπτυξη του μηχανισμού αυτού βλ. ανωτ. στην § 212.

αποτέλεσμα τα μη κοστολογούμενα έξοδα να ενσωματώνονται στο κονδύλι «κόστος πωλήσεων» της δημοσιευόμενης καταστάσεως του λογ/σμού 86 «αποτελέσματα χρήσεως» και τα μικτά κέρδη («μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως») της ίδιας καταστάσεως να εμφανίζονται ισόποσα μειωμένα. Περαιτέρω συνέπεια είναι η ασυμφωνία των ποσών «κόστος πωλήσεων» και «μικτά κέρδη» με τα αντίστοιχα δεδομένα των λογαριασμών 96.22.70 - 96.22.73. Ο λογαριασμός 97 όμως δεν είναι υποχρεωτικός. Πέρα από αυτό, η επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42α §§ 2 και 3, 42δ και 43 § 5 εδ. γ' και § 7 κωδ. Ν. 2190/1920, υποχρεούται να εμφανίζει τα σχετικά κονδύλια, στη δημοσιευόμενη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, με το σωστό τους ύψος, όπως υποδεικνύεται και στην 46/ 1189/1989 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

2. Μετά από τα προηγούμενα, για την απλοποίηση και αποσαφήνιση των σχετικών χειρισμών, υποδεικνύουμε το κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας να μη μεταφέρεται στο λογ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» μέσω του λογ/σμού 97, αλλά απευθείας, από τον 92.00, οπότε και στους λογαριασμούς 80.01, 80.02 και 86 της Γενικής Λογιστικής θα είναι ευχερές να εμφανίζεται και να μεταφέρεται ιδιαιτέρως. Συγκεκριμένα:

α) Τα μη κοστολογούμενα έξοδα (κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας) της λειτουργίας παραγωγής να συγκεντρώνονται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92.00 που θα ανοιχθούν σε κενούς τριτοβάθμιους του (ήδη έχουμε περιλάβει τους λογ/σμούς αυτούς, με τις αναλύσεις τους, στο σχέδιο λογαριασμών βλ. και προηγ. § 324 αριθ. 5). Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών μεταφέρονται (με πίστωση οικείων αντίθετων λογ/σμών) στο λογ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

β) Στη Γενική Λογιστική, κατά τη μεταφορά των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων εξόδων, από το λογ/σμό 80.01 «μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» στο λογ/σμό 80.02 «έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων», θα μεταφέρονται και τα μη κοστολογηθέντα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής (καταχωρούμενα στον 80.02.03), τα οποία, στη συνέχεια, θα μεταφέρονται (από τον 80.02) σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό του 86 «αποτελέσματα χρήσεως» (τον 86.00.05) (βλ. και ανωτ. § 210) και έτσι θα εξασφαλίζεται η ιδιαίτερη και σωστή εμφάνισή τους στη δημοσιευόμενη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως του λογ/σμού 86 (βλ. το υπόδειγμά της, που παρατίθεται ανωτ. § 273).

3. Εξυπακούεται ότι τα προηγούμενα (αριθ. 1 και 2) δεν εφαρμόζονται, εάν η επιχείρηση εφαρμόζει την αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους (ανάπτυξη της οποίας βλ. ανωτ. στις §§ 303-306).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)

31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2002 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2002)

(Υπόδειγμα εναρμονισμένο με το άρθρο 25 της Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, δηλ. της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ)

		Ποσά κλειόμενης Χρήσεως 2002 €		Ποσά προηγούμενης Χρήσεως 2001 €
	I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			
70, 71, 72 & 73 (70 έως & 73) -	Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	XXX		XXX
86.00.00 (80.01) ⁽¹⁾	<u>Μείον:</u> Κόστος πωλήσεων	<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
86.00.00 (80.01)	Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως	XXX		XXX
86.00.01 (74, 75 και 78.05) ⁽²⁾	<u>Πλέον:</u> 1. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	<u>XX</u>		<u>XX</u>
	Σύνολο	XXX		XXX
86.00.02 (92.01)	ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	XXX		XXX
86.00.03 (92.02)	2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	XXX		XXX
86.00.04 (92.03)	3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	XXX		XXX
86.00.05 (92.00)	4. Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογη- θέντα (κόστος υποαπασχολήσεως-αδράνειας) ⁽³⁾	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Μερικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως		XX	XX
	ΠΛΕΟΝ (ή μείον):			
86.01.00 (76.00)	1. Έσοδα συμμετοχών	XX		XX
86.01.01 (76.01)	2. Έσοδα χρεογράφων	XX		XX
86.01.02 (76.04)	3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών & χρεογράφων	XX		XX
86.01.03 (76.02 έως 76.98, πλην 76.04)	4. Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα	<u>XX</u>		<u>XX</u>
	Μείον:			
86.01.07 (68.01)	1. Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών & χρεογράφων	XX		XX
86.01.08 (64.10 & 64.12)	2. Έξοδα & ζημίες συμμετοχών & χρεογράφων	XX		XX
86.01.09 (65 & 92.04)	3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.00+86.01 (Λογ. 80.00) ⁽⁴⁾	Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως		XX	XX
	II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα			
86.02.00 (81.01)	1. Έκτακτα & και ανόργανα έσοδα	XX		XX
86.02.01 (81.03)	2. Έκτακτα Κέρδη	XX		XX
86.02.02 (82.01)	3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	XX		XX
86.02.03 (84)	4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	<u>XX</u>		<u>XX</u>
	Μείον:			
86.02.07 (81.00)	1. Έκτακτα & ανόργανα έξοδα	XX		XX
86.02.08 (81.02)	2. Έκτακτες ζημίες	XX		XX
86.02.09 (82.00)	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	XX		XX
86.02.10 (83)	4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους Οργανικά & έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	ΜΕΙΟΝ:			
66+85	Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων	XX		XX
66	Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη ή Ζημίες) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων		<u>XX</u>	<u>XX</u>

(1) Από τον κύκλο εργασιών (λογ. 70 - 73) αφαιρούνται τα μικτά αποτελέσματα (λογ. 80.01) και λαμβάνεται το κόστος πωλήσεων (δηλ. το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων πλέον τα ειδικά έξοδα πωλήσεώς τους).

(2) Ο λογ/σμός 78.05 δεν χρησιμοποιείται βλ. Γνωμ. ΕΣΥΛ 91/1683/1992). Για τους λογ/σμούς 78.00, 78.10 και 78.11 βλ. προηγ. § 207 αριθ. 6.

(3) Για το λογ/σμό 92.00 βλ. προηγ. § 210.

(4) Το υπόλοιπο αυτό συμφωνεί με το υπόλοιπο του λογ/σμού 80.00 (βλ. προηγ. § 211).

Διευκρίνιση: Προκειμένου για κατάσταση λογ/σμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» επιχειρήσεων, οι οποίες βρίσκονται στο ιδρυτικό και οργανωτικό στάδιο, εφαρμόζεται η Γνωμ. ΕΣΥΛ 296/2428/1998.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ
ΝΟΜΟΥ 4308/2014

«ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ
ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»



ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ
www.elte.org.gr

απόφαση να το πουλήσει εντός του έτους 20X6, το στοιχείο θα εμφανιστεί στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων

- 20.1.1 Τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση στη συνήθη εμπορική δραστηριότητα της οντότητας (εμπορεύματα ή προϊόντα) ή βρίσκονται υπό επεξεργασία για τη μετατροπή τους σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης τα πάσης φύσεως υλικά που προορίζονται να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία, για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.
- 20.1.2 Συνήθεις τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.
- 20.2.1 Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Ο όρος «παρούσα θέση» αναφέρεται στη γεωγραφική θέση στην οποία βρίσκονται (π.χ. σε αποθήκη στην Αθήνα ή στη Θεσσαλονίκη). Ο όρος «κατάσταση» αναφέρεται στο στάδιο επεξεργασίας για παραγόμενα προϊόντα.
- 20.2.2 Το κόστος αγοράς για εμπορεύματα και υλικά περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ), μεταφορικά, κόστη παράδοσης και άλλα κόστη άμεσα επιρριπτέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.
- 20.3.1 Όταν υπάρχει παραγωγική ή μεταποιητική διαδικασία για προϊόντα ή υπηρεσίες, το κόστος κτήσης αυτών προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης.
- 20.3.2 Το έμμεσο κόστος παραγωγής (σταθερό ή μεταβλητό) της περιόδου κατανέμεται με μια εύλογη αναλογία στο κόστος παραγωγής των επιμέρους προϊόντων ή υπηρεσιών.

- 20.3.3 Ιδιαίτερα, το σταθερό κόστος παραγωγής (αποσβέσεις, συντήρηση, κλπ.) επιμερίζεται με μια εύλογη αναλογία στα επιμέρους παραγόμενα προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη την κανονική παραγωγική δυναμικότητα των παγίων σε πραγματικές συνθήκες λειτουργίας. Το μέγεθος αυτό μπορεί να προκύπτει και απολογιστικά, ως μέσος όρος ενός αριθμού περιόδων.
- 20.3.4 Η απαίτηση για εύλογη κατανομή συνεπάγεται ότι το σταθερό κόστος που αναλογεί σε μειωμένη παραγωγή (κόστος αδράνειας ή κόστος υποαπασχόλησης) αναγνωρίζεται κατευθείαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων προσαυξάνοντας το κόστος πωληθέντων, χωρίς να επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων. Ωστόσο, όταν το κόστος αδράνειας είναι σημαντικό, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το ποσό αυτό μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Λοιπά έξοδα και ζημιές», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.
- 20.5.1 Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Η ρητή αναφορά του νόμου σε «σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους» θέτει ένα όριο σημαντικότητας κατά την κρίση της οντότητας.
- 20.5.2 Συνήθεις περιπτώσεις αποθεμάτων, το κόστος των οποίων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους, είναι η κατασκευή ακινήτων, η παραγωγή βιολογικών προϊόντων (π.χ. ιχθυοκαλλιέργεια), τα προϊόντα που απαιτούν σημαντικό χρόνο ωρίμανσης (π.χ. τυρί ή κρασί), καθώς και τα επί παραγγελία παραγόμενα αποθέματα που απαιτούν σημαντική κατασκευαστική περίοδο.
- 20.5.3 Διευκρινίζεται ότι η απαίτηση του άρθρου 17 για συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών σημαίνει ότι η δυνατότητα επίρριψης τόκων στην παραγωγή παρέχεται για το σύνολο των παραγόμενων ειδών, παγίων ή αποθεμάτων. Δηλαδή, δεν γίνεται αποδεκτή η επίρριψη τόκων μόνο στα αποθέματα και όχι στα ιδιοπαραγόμενα πάγια εφόσον υπάρχουν.

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X

Υπόδειγμα Β.2.2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατ' είδος – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα)		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
Ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία		X	X
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών		X	X
Παροχές σε εργαζόμενους		X	X
Αποσβέσεις		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους		X	X